ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 6ης Μαρτίου 2008 *

Στην υπόθεση C-98/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Højesteret (Δανία) με απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Φεβρουαρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász και J. Malenovský (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Δεκεμβρίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι Nordania Finans A/S και BG Factoring A/S, εκπροσωπούμενες από τους H. S. Hansen και T. K. Kristjánsson, advokater,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την B. Weis Fogh, επικουρούμενη από τον K. Lundgaard Hansen, advokat,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και S. Schønberg,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Δεκεμβρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο εκδικάσεως διαφοράς μεταξύ, αφενός, των Nordania Finans A/S (στο εξής: Nordania Finans) και BG Factoring A/S (στο εξής: BG Factoring), οι οποίες υπεισήλθαν στα δικαιώματα μιας τρίτης εταιρίας δανικού δικαίου, της BG Erhvervsfinans A/S (στο εξής: Erhvervsfinans), και, αφετέρου, του Skatteministeriet (δανικού υπουργείου φορολογίας), με αντικείμενο το δικαίωμα της Erhvervsfinans για μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) από τα γενικά της έξοδα.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά τη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας:

«[…] το καθεστώς των εκπτώσεων πρέπει να εναρμονισθεί κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της εισπράξεως, ο δε υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη».

4 Το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας [ΦΠΑ], το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

[…]»

5 Το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως», έχει ως εξής:

«1. Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, εδάφιο πρώτο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει :

— στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ [ΦΠΑ], που αναφέρεται στις πράξεις, οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,

— στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ [ΦΠΑ], που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 1, περίπτωση α΄.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις παραδόσεις αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιουμένων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του. Δεν υπολογίζεται, επίσης, το ποσό του κύκλου εργασιών, το οποίο αναφέρεται σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοδοτικές, ή στις πράξεις που προβλέπονται από το άρθρο 13, υπό Β, περίπτωση δ΄, όταν πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις. Όταν τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της προβλεπομένης από το άρθρο 20, παράγραφος 5, δυνατότητας να μην απαιτούν διακανονισμό για τα αγαθά επενδύσεως, δύνανται να περιλαμβάνουν το προϊόν της μεταβιβάσεως των αγαθών αυτών στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως.

[…]»

6 Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, το οποίο θέτει ορισμένους κανόνες που διέπουν τον διακανονισμό των εκπτώσεων ορίζει:

«1. Η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη. […]

[…]

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. […]

[…]

3. Σε περίπτωση παραδόσεώς του κατά την διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, για οικονομική δραστηριότητά του, μέχρι την λήξη της περιόδου διακανονισμού. […]

[…]

4. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3, τα κράτη μέλη δύνανται:

— να ορίζουν την έννοια των αγαθών επενδύσεως,

[…]

5. Όταν σε ένα κράτος μέλος η εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 έχει ασήμαντα αποτελέσματα, το κράτος αυτό δύναται, με την επιφύλαξη της προβλεπομένης από το άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να μην εφαρμόζει τις διατάξεις αυτές, λαμβανομένης υπόψη της συνολικής επιπτώσεως του φόρου στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και της ανάγκης απλοποιήσεων διοικητικής φύσεως, υπό τον όρο ότι δεν προκύπτουν στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

[…]»

Η εθνική νομοθεσία

7 Η έκτη οδηγία μεταφέρθηκε στη δανική έννομη τάξη με τον νόμο για τον ΦΠΑ (momsloven). Κατά το άρθρο 38, παράγραφος 1, αυτού του νόμου, όπως ίσχυε στις 18 Μαΐου 1994:

«Για εμπορεύματα και υπηρεσίες που μια εγγεγραμμένη στο μητρώο επιχείρηση χρησιμοποιεί τόσο για σκοπούς που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως κατά το άρθρο 37 όσο και για άλλους σκοπούς, μπορεί να γίνει έκπτωση μόνο για το μέρος του φόρου που αναλογεί προς τον κύκλο εργασιών από εκείνες τις δραστηριότητες για τις οποίες έχει εγγραφεί στο μητρώο. Κατά τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών, δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αφορά τις παραδόσεις αγαθών επενδύσεως, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν εντός της επιχειρήσεως. Ως αγαθά επενδύσεως νοούνται οι μηχανές, ο εξοπλισμός και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού της επιχειρήσεως, των οποίων η τιμή πωλήσεως (χωρίς να υπολογίζεται ο προβλεπόμενος από τον παρόντα νόμο φόρος) υπερβαίνει το ποσό των 50 000 DKK [από το 1996: 75 000 DKK] […]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Η Nordania Finans A/S και η BG Factoring A/S είναι εταιρίες του ιδίου ομίλου, οι οποίες προέκυψαν από την αναδιάρθρωσή του κατόπιν της εκκαθαρίσεως της Erhvervsfinans το 2001.

9 Κατά τα έτη 1995 έως 1998, η Erhvervsfinans ασκούσε τη δραστηριότητα της εκμισθώσεως-πωλήσεως αυτοκινήτων οχημάτων, η οποία υπόκειται στον ΦΠΑ. Το 1998, αυτή η δραστηριότητά της κάλυπτε 4500 οχήματα. Η Erhvervsfinans ασκούσε επίσης τη δραστηριότητα της παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, η οποία

απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Επομένως, η εταιρία αυτή ήταν υποχρεωμένη να υπολογίσει τη σχετική αναλογία προκειμένου να καθορισθεί το ποσό σε σχέση με το οποίο θα μπορούσε να προβάλει δικαίωμα μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ από τα γενικά της έξοδα.

10 Στο πλαίσιο αυτού του υπολογισμού, η Erhvervsfinans έλαβε υπόψη τον κύκλο εργασιών από την πώληση των οικείων οχημάτων κατά τη λήξη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως. Συγκεκριμένα, η εταιρία θεώρησε ότι τα οχήματα αυτά δεν αποτελούν αγαθά επενδύσεως, τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί στην επιχείρησή του, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

11 Οι δανικές φορολογικές αρχές δεν δέχθηκαν, με την από 17 Νοεμβρίου 1999 απόφασή τους, τον ανωτέρω υπολογισμό, καθόσον έκριναν ότι τα οικεία οχήματα συνιστούν τέτοια αγαθά και ότι, ως εκ τούτου, ο κύκλος εργασιών από την πώλησή τους δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως.

12 Η Erhvervsfinans προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Landsskatteret (φορολογικού δικαστηρίου), το οποίο δέχθηκε την προσφυγή της με διάταξη της 27ης Απριλίου 2001.

13 Το Skatteministeriet άσκησε έφεση ενώπιον του Østre Landsret (περιφερειακού δικαστηρίου της ανατολικής Δανίας), το οποίο μεταρρύθμισε τη διάταξη του Landsskatteret με την από 16 Δεκεμβρίου 2003 απόφασή του, καθόσον έκρινε ότι τα οικεία οχήματα συνιστούν αγαθά επενδύσεως.

14 Στις 9 Φεβρουαρίου 2004, η Nordania Finans A/S και η BG Factoring A/S, οι οποίες υπεισήλθαν εν τω μεταξύ στα δικαιώματα της Erhvervsfinans, άσκησαν αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Højesteret (Ανωτάτου Δικαστηρίου).

15 Στο πλαίσιο αυτό, το Højesteret αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει η φράση "αγαθ[-ά] επενδύσεως, χρησιμοποιούμεν[-α] από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του" του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας […] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά τα αγαθά τα οποία μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράζει με σκοπό να τα εκμισθώσει και, ακολούθως, να τα μεταπωλήσει κατά τη λήξη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως;».

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

16 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, συγκεκριμένα, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φράση «αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιουμένων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του» αφορά και τα οχήματα τα οποία μία επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράζει με σκοπό να τα εκμισθώσει και, ακολούθως, να τα πωλήσει κατά τη λήξη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, όπως συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης.

17 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι για τον προσδιορισμό του περιεχομένου μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί της (αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 1992, C-162/91, Tenuta il Bosco, Συλλογή 1992, σ. I-5279, σκέψη 11, της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Maierhofer, Συλλογή 2003, σ. I-563, σκέψη 27, και της 8ης Δεκεμβρίου 2005, C-280/04, Jyske Finans, Συλλογή 2005, σ. I-10683, σκέψη 34). Επιπλέον, από τις επιταγές που απορρέουν τόσο από την ενιαία εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου όσο και από την αρχή της ισότητας προκύπτει ότι το γράμμα μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου που δεν περιέχει καμία ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου της πρέπει κανονικά να ερμηνεύεται, σε ολόκληρη την Κοινότητα, κατά τρόπο αυτοτελή και ομοιόμορφο, με βάση το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή και τον σκοπό που επιδιώκει η οικεία κανονιστική ρύθμιση (βλ., ιδίως, αποφάσεις της

15ης Ιουλίου 2004, C-321/02, Harbs, Συλλογή 2004, σ. I-7101, σκέψη 28, και της 18ης Οκτωβρίου 2007, C-195/06, Österreichischer Rundfunk, Συλλογή 2007, σ. I-8817, σκέψη 24).

18 Συναφώς, διαπιστώνεται, αφενός, ότι το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν παραπέμπει ρητώς στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου του και, αφετέρου, ότι από το γράμμα του δεν προκύπτει με βεβαιότητα ότι αφορά και αγαθά όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης. Υπ' αυτές τις συνθήκες, επιβάλλεται η εξέταση του πλαισίου, στο οποίο εντάσσεται αυτή η διάταξη, και των σκοπών της.

19 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται αυτή η διάταξη, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 19 αποτελεί τμήμα του τίτλου XI της έκτης οδηγίας, ο οποίος ρυθμίζει το καθεστώς των εκπτώσεων. Το παρεχόμενο με το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δικαίωμα εκπτώσεως, το οποίο αφορά τον επί των εισροών φόρο που επιβλήθηκε στα αγαθά ή στις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του, έχει ως σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από τον ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Συνεπώς, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, καταρχήν, στον ΦΠΑ (βλ. υπ' αυτή την έννοια, ιδίως, απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2007, C-435/05, Investrand, Συλλογή 2007, σ. I-1315, σκέψη 22 και παρατιθέμενη νομολογία).

20 Οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί τόσο φορολογούμενες πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως όσο και απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις που δεν παρέχουν αυτό το δικαίωμα, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις φορολογούμενες πράξεις. Η αναλογία αυτή υπολογίζεται με τη μέθοδο που ορίζει το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας. Επομένως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 65 των προτάσεών του, οι διατάξεις αυτές έχουν ως σκοπό να παράσχουν στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες που θα χρησιμοποιηθούν για την άσκηση τόσο των φορολογουμένων όσο

και των απαλλασσομένων από τον φόρο δραστηριοτήτων του, τη δυνατότητα να εκπέσει καθ' ολοκληρίαν εκείνο το μέρος του βαρύνοντος την αγορά των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών ΦΠΑ που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στην αναλογία κατά την οποία αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του.

21 Σ' αυτό ακριβώς το πλαίσιο, η παράγραφος 1 του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας προβλέπει μεν ότι η αναλογία εκπτώσεως προκύπτει από το κλάσμα που έχει ως αριθμητή τον κύκλο εργασιών που αφορά τις φορολογούμενες πράξεις και ως παρονομαστή τον συνολικό κύκλο εργασιών, περιλαμβανομένων, ενδεχομένως, ορισμένων επιδοτήσεων, πλην όμως η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού ορίζει ότι, κατά παρέκκλιση από την προηγούμενη παράγραφο, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως το ποσό του κύκλου εργασιών που αφορά είτε τις παραδόσεις αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιουμένων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του, είτε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων και χρηματοοικονομικές πράξεις.

22 Ο σκοπός της παραγράφου 2 προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της έκτης οδηγίας, την οποία η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπέβαλε στο Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στις 29 Ιουνίου 1973 (βλ. *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Συμπλήρωμα 11/73, σ. 20), καθόσον κατά την αιτιολογική αυτή έκθεση «τα στοιχεία στα οποία αναφέρεται αυτή η παράγραφος πρέπει να αποκλείονται από τον υπολογισμό της αναλογίας προς αποτροπή του ενδεχομένου αλλοιώσεως της πραγματικής της σημασίας, κατά το μέτρο που τα στοιχεία αυτά δεν αντικατοπτρίζουν την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Αυτό ισχύει τόσο για τις πωλήσεις αγαθών επενδύσεως όσο και για τις παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοοικονομικές πράξεις, ήτοι για τις πράξεις εκείνες που έχουν απλώς δευτερεύουσα σημασία ή είναι παρεμπίπτουσες ως προς τον συνολικό κύκλο εργασιών της επιχειρήσεως. Εξάλλου, οι πράξεις αυτές αποκλείονται μόνον εφόσον δεν εμπίπτουν στη συνήθη επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο».

23 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο μη συνυπολογισμός των παρεπομένων χρηματοοικονομικών πράξεων στον παρονομαστή του κλάσματος από το οποίο προκύπτει η αναλογία εκπτώσεως, σύμφωνα με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, εξυπηρετεί τον σκοπό της απόλυτης ουδετερότητας που διασφαλίζει το

κοινό σύστημα ΦΠΑ. Αν το σύνολο των αποτελεσμάτων των χρηματοοικονομικών πράξεων του υποκειμένου στον φόρο που έχουν κάποια σχέση με οποιαδήποτε φορολογούμενη δραστηριότητά του έπρεπε να περιληφθεί στον εν λόγω παρονομαστή, ακόμα και στην περίπτωση που η επίτευξη αυτών των αποτελεσμάτων δεν συνεπάγεται τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών ή αγαθών για τα οποία οφείλεται ΦΠΑ ή, τουλάχιστον, συνεπάγεται πολύ περιορισμένη χρησιμοποίησή τους, ο υπολογισμός της εκπτώσεως θα αλλοιωνόταν (απόφαση της 11ης Ιουλίου 1996, C-306/94, Régie dauphinoise, Συλλογή 1996, σ. I-3695, σκέψη 21).

24 Επομένως, με τη θέσπιση των διατάξεων του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ο κοινοτικό νομοθέτης θέλησε να αποκλείσει από τον υπολογισμό της αναλογίας τον κύκλο εργασιών που αφορά την πώληση αγαθών, οσάκις αυτή η πώληση έχει ασυνήθη χαρακτήρα σε σχέση με την τρέχουσα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο και, ως εκ τούτου, δεν απαιτεί τη χρησιμοποίηση των μικτής χρήσεως αγαθών και υπηρεσιών κατά τρόπο που να τελεί σε αναλογία προς τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιείται από αυτή. Όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 68 των προτάσεών του, η συνεκτίμηση αυτού του κύκλου εργασιών κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως θα αλλοίωνε το αποτέλεσμα του υπολογισμού, υπό την έννοια ότι θα έπαυε να αντικατοπτρίζει το ποσοστό κατά το οποίο τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προορίζονται για μικτή χρήση χρησιμοποιούνται για τις φορολογούμενες δραστηριότητες και για τις απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες, αντιστοίχως.

25 Υπ' αυτές τις συνθήκες, η φράση «αγαθ[-ά] επενδύσεων, χρησιμοποιούμεν[-α] από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του» του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αφορά τα αγαθά των οποίων η πώληση εμπίπτει στη συνήθη οικονομική δραστηριότητα του ενδιαφερόμενου υποκειμένου στον φόρο. Πράγματι, για τον ενδιαφερόμενο, η αγορά και, ακολούθως, η πώληση τέτοιων αγαθών συνεπάγονται την καθημερινή χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως. Οσάκις η πώληση αυτή εμπίπτει στις συνήθεις και φορολογούμενες δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο, ο οικείος κύκλος εργασιών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως προκειμένου ο υπολογισμός αυτός να αντικατοπτρίζει, όσο το δυνατό πιστότερα, το ποσοστό κατά το οποίο τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονται για μικτή χρήση χρησιμοποιούνται πράγματι για τις δραστηριότητες αυτές, διότι άλλως θα θιγόταν ο σκοπός της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

26 Επομένως, αν, όπως συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η πώληση των οχημάτων κατά τη λήξη των οικείων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως αποτελεί για τον ενδιαφερόμενο υποκείμενο στον φόρο συνήθη δραστηριότητα που ασκείται κατά

τρόπο επαγγελματικό και συστηματικό, θα αντέβαινε στον σκοπό της ουδετερότητας η μη απαλλαγή του, στην πράξη, από το μέρος του ΦΠΑ που βαρύνει τα γενικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε προκειμένου να πετύχει αυτή την πώληση και, συνεπώς, να ασκήσει τη συνήθη και φορολογούμενη οικονομική του δραστηριότητα. Προκύπτει εντεύθεν ότι ο κύκλος εργασιών από αυτή την πώληση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορά αγαθά επενδύσεως, τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί στην επιχείρησή του, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

27 Το συμπέρασμα αυτό δεν θίγεται από το γεγονός ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, όσον αφορά τη δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία), ότι ως αγαθά επενδύσεως, κατά το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίπτωση, αυτής της οδηγίας, νοούνται τα χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας αγαθά που διακρίνονται για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους και, λόγω των στοιχείων αυτών, το κόστος της αγοράς τους δεν καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά αποσβέννυται κατανεμόμενο σε περισσότερες χρήσεις (απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Συλλογή 1977, σ. 55, σκέψη 12).

28 Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Verbond van Nederlandse Ondernemingen, το αιτούν δικαστήριο έπρεπε να αποφανθεί, λαμβανομένης υπόψη της ισχύουσας τότε ολλανδικής νομοθεσίας, αν υλικά γραφείου ελάχιστης αξίας μπορούσαν να θεωρηθούν ως αγαθά επενδύσεως δυνάμενα να εξαιρεθούν, βάσει του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας, από το καθεστώς εκπτώσεων που προέβλεπε αυτή η οδηγία. Πάντως, ακόμη και αν υποτεθεί ότι τα οχήματα τα οποία αγοράζει μια επιχείρηση για την άσκηση των οικονομικών της δραστηριοτήτων είναι δυνατό να αποτελούν αγαθά επενδύσεως κατά την έννοια της ανωτέρω ερμηνείας του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας, εντούτοις δεν μπορεί να συναχθεί αποκλειστικώς και μόνον από τα κριτήρια που χρησιμοποίησε το Δικαστήριο στην προπαρατεθείσα απόφαση Verbond van Nederlandse Ondernemingen ότι τα οχήματα αυτά μπορούν να χαρακτηριστούν κατ' αυτόν τον τρόπο για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

29 Πράγματι, θα αντέβαινε ευθέως στον σκοπό της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ ο τυχόν γενικός αποκλεισμός από τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως των αγαθών που, στο πλαίσιο της χρησιμοποιήσεώς τους για την άσκηση ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας, διακρίνονται μεν για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους και, λόγω των στοιχείων αυτών, το κόστος της αγοράς τους δεν καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά αποσβέννυται κατανεμόμενο σε περισσότερες χρήσεις, χωρίς όμως να ληφθεί υπόψη ότι η πώλησή τους κατά τη λήξη των οικείων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνήθους δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

30 Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο, ο ορισμός των αγαθών επενδύσεως, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο ρυθμίζει το ειδικό σύστημα υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως, δεν έχει, κατ' ανάγκην, το ίδιο περιεχόμενο με τον ορισμό που δόθηκε στο πλαίσιο της εφαρμογής του γενικού καθεστώτος εκπτώσεων που θεσπίστηκε με τη δεύτερη οδηγία.

31 Επομένως, η ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Verbond van Nederlandse Ondernemingen δεν ασκεί επιρροή για την απάντηση του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος.

32 Συναφώς, ούτε το γεγονός ότι το άρθρο 20, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να ορίσουν την έννοια «αγαθά επενδύσεως» ασκεί επιρροή.

33 Πράγματι, αφενός, από το γράμμα αυτής της διατάξεως προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων.

34 Αφετέρου, η τυχόν αναγνώριση υπέρ των κρατών μελών αυτής της δυνατότητας σε σχέση με την εφαρμογή των κανόνων του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας για τον υπολογισμό της αναλογίας θα αντέβαινε στη βούληση του κοινοτικού νομοθέτη, όπως εκφράσθηκε με τη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη αυτής της οδηγίας, σύμφωνα με την οποία ο υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη.

35 Υπ' αυτές τις συνθήκες, ούτε το προβλεπόμενο από το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας σύστημα διακανονισμού των εκπτώσεων ούτε ο διαλαμβανόμενος στο άρθρο 19, παράγραφος 2, τελευταία περίοδος, της οδηγίας αυτής ειδικός κανόνας που παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη, κατά τον υπολογισμό της αναλογίας, το προϊόν της μεταβιβάσεως των αγαθών επενδύσεως στα οποία αναφέρεται, στο πλαίσιο αυτού του συστήματος διακανονισμού, το άρθρο 20, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ασκούν επιρροή για την ερμηνεία της έννοιας των αγαθών επενδύσεως που αποκλείονται από τον υπολογισμό της αναλογίας δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας, καθόσον η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο αυτοτελή και ενιαίο σε ολόκληρη την Κοινότητα.

36 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φράση «αγαθ[-ά] επενδύσεως, χρησιμοποιούμεν[-α] από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του» δεν αφορά τα οχήματα τα οποία μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράζει με σκοπό να τα εκμισθώσει και, ακολούθως, να τα πωλήσει κατά τη λήξη των οικείων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, όπως συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθόσον η πώληση αυτών των οχημάτων κατά τη λήξη των οικείων συμβάσεων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνήθους οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

37 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φράση «αγαθ[-ά] επενδύσεως, χρησιμοποιούμεν[-α] από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του» δεν αφορά τα οχήματα τα οποία μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράζει με σκοπό να τα εκμισθώσει και, ακολούθως, να τα πωλήσει κατά τη λήξη των οικείων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, όπως συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθόσον η πώληση αυτών των οχημάτων κατά τη λήξη των οικείων συμβάσεων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνήθους οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως αυτής.

(υπογραφές)