ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2003 *

Στην υπόθεση C-269/00,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Wolfgang Seeling

και

Finanzamt Starnberg,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', 13, Β, στοιχείο β', και 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', 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. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Wathelet, πρόεδρο τμήματος, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann και S. von Bahr (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο W. Seeling, εκπροσωπούμενος από τον H. G. Zaisch, Steuerberater,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και T. Jürgensen,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross, επικουρουμένους από τον A. Böhlke, Rechtsanwalt,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του W. Seeling, εκπροσωπούμενου από τον H. G. Zaisch, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από την B. Muttelsee-Schön, και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένης από τον K. Gross, επικουρούμενο από τον A. Böhlke, κατά τη συνεδρίαση της 7ης Φεβρουαρίου 2002,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Μαΐου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 25ης Μαΐου 2000, που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 3 Ιουλίου 2000, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', 13, Β, στοιχείο β', και 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', 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. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Wolfgang Seeling και του Finanzamt Starnberg (στο εξής: Finanzamt) σχετικά με το δικαίωμα του W. Seeling να εκπέσει στο σύνολό του τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών για την κατασκευή κτιρίου που έχει εντάξει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του, του οποίου όμως ο ίδιος χρησιμοποιεί ένα μέρος για ίδιες ανάγκες.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

4 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξομοιώνει προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «τη χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας».

5 Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου είναι, «για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στο φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών».

6 Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο:

«τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέως ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρος, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση·

2. των μισθώσεων χώρων για την στάθμευση αυτοκινήτων·

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων·

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.».

7 Το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων·

[...]

Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος.»

8 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

9 Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, περί διακανονισμού των εκπτώσεων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18), προβλέπει, στην παράγραφο 2, τα εξής:

«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. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού.

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται μέχρι τα είκοσι έτη.»

Η εθνική νομοθεσία

10 Από το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο b, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, BGBl. 1993 I, σ. 565), όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο έτος 1995 (στο εξής: UStG), προκύπτει ότι η προσωπική κατανάλωση υπόκειται στον ΦΠΑ. Προσωπική κατανάλωση υφίσταται όταν ένας επιχειρηματίας προβαίνει σε πράξεις εκτός της παραδόσεως αγαθών, για σκοπούς άσχετους προς την επιχείρηση.

11 Κατά το άρθρο 4, σημείο 12, πρώτο εδάφιο, στοιχείο a, του UStG, απαλλάσσεται από τον φόρο η εκμίσθωση ακινήτων.

12 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, του UStG προβλέπει ότι ο επιχειρηματίας μπορεί να παραιτηθεί από την κατά το άρθρο 4, σημείο 12, φοροαπαλλαγή αν η οικεία πράξη

πραγματοποιείται προς το συμφέρον επιχειρήσεως άλλου επιχειρηματία. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, του UStG προβλέπει ότι η ως άνω παραίτηση είναι δυνατή μόνον αν ο μισθωτής χρησιμοποιεί ή σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το οικείο ακίνητο αποκλειστικά για πράξεις για τις οποίες δεν αποκλείεται η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

13 Το άρθρο 15, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG αποκλείει τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για πράξεις οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο.

14 Από τη διάταξη του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι, κατά τη νομολογία του Bundesfinanzhof, η χρησιμοποίηση ακινήτου που κατέχει η επιχείρηση για σκοπούς ξένους προς αυτήν απαλλάσσεται από τον φόρο, οπότε αποκλείεται η έκπτωση δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG, όταν υφίσταται μίσθωση του ακινήτου υπό την έννοια του άρθρου 4, σημείο 12, πρώτο εδάφιο, στοιχείο a, του UStG, αν η χρησιμοποίηση του οικείου ακινήτου παραχωρήθηκε σε τρίτον εξ επαχθούς αιτίας. Σε περίπτωση προσωπικής καταναλώσεως, δεν είναι δυνατή η παραίτηση από την απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 9 του UStG, καθόσον η εν λόγω διάταξη προϋποθέτει οικονομική συναλλαγή με άλλον επιχειρηματία πραγματοποιούμενη προς το συμφέρον της επιχειρήσεως του τελευταίου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

15 Ο W. Seeling είναι κύριος επιχειρήσεως καλλιέργειας οπωροφόρων δένδρων και κηπευτικών, η οποία υπόκειται στο σύνηθες φορολογικό σύστημα. Το 1995 ανήγειρε κτίριο το οποίο ενέταξε καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του. Από της αποπερατώσεως της οικοδομής, ο W. Seeling χρησιμοποιεί το κτίριο εν μέρει ως επαγγελματικό χώρο και εν μέρει ως ιδιωτική του κατοικία.

16 Στη δήλωση ΦΠΑ για το έτος 1995 ο W. Seeling ζήτησε την έκπτωση του συνόλου του ποσού του ΦΠΑ επί των εισροών που είχε καταβάλει στο πλαίσιο της ανεγέρσεως του κτιρίου. Δήλωσε ως φορολογητέα προσωπική κατανάλωση τη χρησιμοποίηση κατοικίας εντός του κτιρίου για ίδιες αυτού ανάγκες.

17 Το Finanzamt χαρακτήρισε ωστόσο τη χρησιμοποίηση μέρους του κτιρίου για ίδιες ανάγκες ως απαλλασσόμενη από τον φόρο προσωπική κατανάλωση και αρνήθηκε την αντίστοιχη μείωση.

18 Το Finanzgericht (Γερμανία) επιβεβαίωσε την απόφαση του Finanzamt και απέρριψε την προσφυγή την οποία άσκησε ο W. Seeling ενώπιόν του.

19 Ο W. Seeling άσκησε αναίρεση («Revision») κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Bundesfinanzhof. Προέβαλε τον ισχυρισμό ότι από το κοινοτικό δίκαιο προκύπτει ότι η εκ μέρους του χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες μέρους του κτιρίου υπόκειται στον φόρο και ότι, επομένως, δεν αποκλείεται η έκπτωση του τμήματος του ΦΠΑ επί των εισροών όσον αφορά αυτό το μέρος του κτιρίου.

20 Το Bundesfinanzhof, αφού υπενθύμισε ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck, Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 25), σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας είναι η διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή, διερωτήθηκε σχετικά με το περιεχόμενο της εξομοιώσεως αυτής. Διερωτήθηκε ειδικότερα αν η μερική χρησιμοποίηση αγαθού ενταχθέντος σε επιχείρηση για τις ίδιες ανάγκες του φορολογουμένου μπορεί να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο «μίσθωση ακινήτου» κατά την έννοια του άρθρου 13,

Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Στο ερώτημα αυτό δεν έχει δοθεί οριστική απάντηση με την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Ambrecht (Συλλογή 1995, σ. I-2775).

21 Υπό τις συνθήκες αυτές το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μπορεί κράτος μέλος να θεωρεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο (κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, χωρίς όμως δυνατότητα παραιτήσεως από τη φοροαπαλλαγή) την κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ εξομοιούμενη προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες μιας κατοικίας ευρισκόμενης σε κτίριο επιχειρήσεως, το οποίο κατέχει στο σύνολό του η επιχείρηση, ώστε να αποκλείεται, κατά συνέπεια, η κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ έκπτωση του προκαταβληθέντος στο πλαίσιο της κατασκευής του κτιρίου φόρου προστιθεμένης αξίας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

22 Με το προδικαστικό ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία θεωρεί ως απαλλασσόμενη παροχή υπηρεσιών τη χρησιμοποίηση, για ίδιες ανάγκες του φορολογουμένου, μέρους κτιρίου ενταχθέντος καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του, ως αποτελούσα μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 13, Β, στοιχείο β'.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

23 Ο W. Seeling ισχυρίζεται ότι η εξομοίωση που προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν σημαίνει ότι υπάρχει λόγος να εξομοιώνεται ο φορολογούμενος με μισθωτή.

24 Μοναδικός σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας είναι να αποφεύγεται το ενδεχόμενο να καρπώνεται οριστικά ο φορολογούμενος το ποσό της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά της επιχειρήσεως. Μόνον οι δαπάνες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ επί των εισροών περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου υπό την έννοια της διατάξεως αυτής (βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Armbrecht). Δεν πρέπει να εμποδίζεται η δυνατότητα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, αλλά απλώς να αντισταθμίζεται ή, με άλλα λόγια, να εξουδετερώνεται.

25 Κατά τον W. Seeling, η φορολογική ουδετερότητα της χρησιμοποιήσεως για ίδιες ανάγκες αγαθού ενταχθέντος στην επιχείρηση δεν μπορεί να επιτευχθεί παρά μόνον αν η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών χορηγείται καταρχάς πλήρως, φορολογουμένης στη συνέχεια της χρησιμοποιήσεως για ίδιες ανάγκες καθ' όλη τη διάρκεια της χρησιμοποιήσεως αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

26 Η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13 της οδηγίας αυτής. Από την εξομοίωση την οποία προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι όλες οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας που εφαρμόζονται στις παροχές υπηρεσιών πρέπει να εφαρμόζονται, καταρχήν, και στις εξομοιούμενες περιπτώσεις.

27 Στην παρούσα υπόθεση, πληρούνται οι προϋποθέσεις για μια τέτοια εξομοίωση σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Ο φορολογούμενος ενέταξε το σύνολο του κτιρίου στο επιχειρηματικό του κεφάλαιο, χρησιμοποιώντας παράλληλα ένα μέρος ως ιδιωτική κατοικία. Το εν λόγω αγαθό παρέσχε, επιπλέον, δικαίωμα προς ανάλογη έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, εν προκειμένω μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο μέρος του ακινήτου το οποίο χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της επιχειρήσεως.

28 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η ως άνω εξομοίωση συνεπάγεται τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, καθόσον αυτή είναι η πλέον πρόσφορη ανάλογη διάταξη. Κατά την κυβέρνηση αυτή, δεδομένου ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών τη χρησιμοποίηση ενός αγαθού της επιχειρήσεως για ίδιες ανάγκες και δεδομένου ότι η χρησιμοποίηση αυτή παρουσιάζει περισσότερες ομοιότητες με τη μίσθωση, από πλευράς τελικής καταναλώσεως, συντρέχει λόγος εφαρμογής της απαλλαγής την οποία προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

29 Η ως άνω κυβέρνηση προσθέτει ότι η έννοια και ο σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δηλαδή η αποφυγή του ενδεχομένου να μη φορολογείται το αγαθό επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για προσωπικές ανάγκες (βλ. την απόφαση της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88, Kühne, Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 8), συνηγορούν επίσης υπέρ της εφαρμογής του άρθρου 11, Β, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής σε περίπτωση προσωπικής καταναλώσεως. Από πλευράς τελικής καταναλώσεως, δεν έχει σημασία αν ο φοφολογούμενος εκμισθώνει την κατοικία ή τη χρησιμοποιεί ο ίδιος. Επομένως, σκόπιμο είναι να υπάρξει στην υπό κρίση υπόθεση η ίδια φορολογική μεταχείριση και στις δύο περιπτώσεις.

30 Υπέρ της εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλείται επίσης την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, παραθέτοντας τις σκέψεις 9 και 17 της προαναφερθείσας αποφάσεως Kühne.

31 Συναφώς, σημειώνει ότι, σε περίπτωση μειώσεως του βαθμού χρησιμοποιήσεως του κτιρίου για ίδιες ανάγκες τα επόμενα της κτήσεώς του έτη, θα είναι δυνατό να ζητηθεί εκ των υστέρων έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, pro rata temporis, κατά τη διάρκεια της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού την οποία προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

32 Αντιθέτως, αν η χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες υπέκειτο στον ΦΠΑ — παρέχοντας δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για το σύνολο των δαπανών κατασκευής του κτιρίου —, θα υπήρχαν περιπτώσεις μη φορολογούμενης τελικής καταναλώσεως. Πράγματι, για παράδειγμα, το κτίριο θα μπορούσε να πωληθεί σε ιδιώτη υπό καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ μετά το πέρας της κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεκαετούς περιόδου διακανονισμού, χωρίς να υφίσταται καμία εκ των υστέρων μεταβολή όσον αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών κατά την κτήση του κτιρίου. Στη δεύτερη περίπτωση, ο φορολογούμενος θα αποκόμιζε έτσι ένα πλεονέκτημα, διότι η επί δεκαετία φορολόγηση της ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως του κτιρίου θα αντιστάθμιζε μόνο μερικώς, στις περισσότερες περιπτώσεις, την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που πραγματοποιήθηκε κατά την κτήση του κτιρίου. Πράγματι, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, το ποσό των εξόδων που ανέλαβε ο υποκείμενος στο φόρο για την παροχή υπηρεσιών αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις για τις οποίες προβλέπεται η κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας εξομοίωση. Δεδομένου ότι, κατά γενικό κανόνα, η απόσβεση ενός κτιρίου δεν πραγματοποιείται εντός δέκα ετών, η επί δεκαετία φορολόγηση της προσωπικής καταναλώσεως δεν θα καθιστούσε δυνατή τη συνολική αντιστάθμιση των τμημάτων του ΦΠΑ επί των εισροών από το ποσό των αποσβέσεων. Όμως ένα τέτοιο αποτέλεσμα θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

33 Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι από το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες αγαθό ενταχθέν στην επιχείρησή του θεωρείται ότι παρέχει υπη-

ρεσία στον εαυτό του έναντι αντιτίμου αντίστοιχου προς τα συνδεόμενα με την εν λόγω παροχή υπηρεσιών έξοδα, το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής. Επομένως, η χρησιμοποίηση αγαθού της επιχειρήσεως για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση φορολογείται όταν το αγαθό αυτό παρέσχε δικαίωμα για πλήρη ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

34 Η ως άνω διάταξη αποσκοπεί στην εξασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του φορολογουμένου και του τελικού καταναλωτή όσον αφορά τη χρησιμοποίηση αγαθών της επιχειρήσεως για σκοπούς ξένους προς αυτήν. Συνεπώς, εξομοιώνει προς ιδιώτη αποκτήσαντα αγαθό χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου τον φορολογούμενο ο οποίος χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες αγαθά της επιχειρήσεως. Με τη σκέψη 8 της προαναφερθείσας αποφάσεως Kühne το Δικαστήριο έκρινε ότι από το σύστημα της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', αποσκοπεί στην αποφυγή του ενδεχομένου να μη φορολογείται το αγαθό επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για ίδιες ανάγκες, οπότε το άρθρο αυτό δεν επιβάλλει τη φορολόγηση της χρησιμοποιήσεως για ίδιες ανάγκες του εν λόγω αγαθού παρά μόνον εάν αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που βάρυνε την απόκτησή του.

35 Όσον αφορά την κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση έννοια της προσωπικής καταναλώσεως την οποία συνιστά η μίσθωση που θεωρείται ότι συνάπτει με τον εαυτό του ο φορολογούμενος, η Επιτροπή θεωρεί ότι δεν μπορεί να στηριχθεί ούτε στο άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', ούτε στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

36 Όσον αφορά την τελευταία αυτή διάταξη, υπενθυμίζει ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 11, και της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC, Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 21) και πρέπει να ερμηνεύονται στενά (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Stichting Uitvoering Financiële Acties, προαναφερθείσα, σκέψη 13· της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 12, και της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 52, και C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2000, σ. I-6355, σκέψη 64).

37 Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η παρέκκλιση από τη γενική αρχή περί φορολογήσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή παρά μόνον όταν υφίστανται πράγματι τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά στοιχεία μιας συμβάσεως μισθώσεως, ιδίως το ουσιώδες στοιχείο της διάρκειας χρήσεως του ακινήτου (προαναφερθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 56, και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 68). Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η υπαγωγή στην παρέκκλιση αυτή μιας πλασματικής συμβάσεως μισθώσεως του φορολογουμένου με τον εαυτό του.

38 Όσον αφορά το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η εν λόγω διάταξη, ως εισάγουσα παρέκκλιση, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Ενόψει του σαφούς περιεχομένου της, από τη διάταξη αυτή δεν μπορεί να συναχθεί ότι τα κράτη μέλη μπορούν να μετατρέπουν κατά το δοκούν μια φορολογητέα πράξη εξομοιώνοντάς την με πράξη που απαλλάσσεται από τον φόρο.

39 Τέλος, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν τη δυνατότητα να επιλέγουν, από πλευράς εφαρμογής της έκτης οδηγίας, αν θα εντάξουν ή όχι στην επιχείρησή τους το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιούν για ίδιες ανάγκες. Κατά συνέπεια, τα επενδυτικά αγαθά που χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικό σκοπό και για ίδιες ανάγκες μπορούν να θεωρούνται ως αγαθά επιχειρήσεως επί των οποίων είναι, καταρχήν, δυνατή η ολική έκπτωση του ΦΠΑ (προαναφερθείσα απόφαση Armbrecht, σκέψη 20).

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

40 Πρέπει να υπομνησθεί καταρχάς ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να επιλέγει, όσον αφορά την εφαρμογή της έκτης οδηγίας, αν θα εντάξει ή όχι στην επιχείρησή του το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες (βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Armbrecht, σκέψη 20, και την απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψη 25).

41 Αν ο φορολογούμενος επιλέξει τον χαρακτηρισμό ως επενδυτικών αγαθών της επιχειρήσεως των αγαθών εκείνων τα οποία χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικούς σκοπούς και για ίδιες ανάγκες, είναι καταρχήν δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την απόκτηση των ως άνω αγαθών (βλ. μεταξύ άλλων, την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 26, και την προαναφερθείσα απόφαση Bakcsi, σκέψη 25).

42 Από τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, όταν για ένα αγαθό που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση θεμελιώθηκε δικαίωμα πλήρους ή μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, η χρήση του για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και φορολογείται βάσει του ύψους των εξόδων που ανελήφθησαν για την παροχή υπηρεσιών (βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις Lennartz, σκέψη 26, και Bakcsi, σκέψη 30).

43 Επομένως, ένας φορολογούμενος που επιλέγει να εντάξει το σύνολο ενός κτιρίου στην επιχείρησή του και χρησιμοποιεί, στη συνέχεια, μέρος του κτιρίου αυτού για ίδιες ανάγκες, αφενός, έχει δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για το σύνολο των εξόδων κατασκευής του εν λόγω κτιρίου και, αφετέρου, έχει την αντίστοιχη υποχρέωση να καταβάλει ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που ανέλαβε για την ως άνω παροχή υπηρεσιών.

44 Ακολούθως, όσον αφορά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει επανειλημμένα ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών δυνάμει του άρθρου 13 της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Stichting Uitvoering Financiële Acties, προαναφερθείσα, σκέψη 13, και της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψη 43).

45 Επομένως, σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται η Γερμανική Κυβέρνηση, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να εφαρμοστεί αναλόγως.

46 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, οι προβλεπόμενες από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των διαφορών μεταξύ των κρατών μελών κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 15, και Επιτροπή κατά Γερμανίας, προαναφερθείσα, σκέψη 44).

47 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γράμμα του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ουδόλως διαφωτίζει το περιεχόμενο του όρου «μίσθωση ακινήτων».

48 Πάντως, πέραν των ειδικών περιπτώσεων τις οποίες ρητώς απαριθμεί η διάταξη αυτή, ο όρος «μίσθωση ακινήτων», που συνδέεται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως, με εξαίρεση από το γενικό σύστημα του ΦΠΑ που προβλέπει η έκτη οδηγία, πρέπει να αποτελεί αντικείμενο στενής ερμηνείας (βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 55, και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 67).

49 Η μίσθωση ακινήτων κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας συνίσταται κατ' ουσίαν στην εκ μέρους του κυρίου ενός ακινήτου παραχώρηση στον μισθωτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνηθείσα περίοδο, του

δικαιώματος να χρησιμοποιεί το ακίνητο και να αποκλείει από τη χρήση αυτή άλλα πρόσωπα (βλ. τις αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-409/98, Mirror Group, Συλλογή 2001, σ. I-7175, σκέψεις 31, και C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 21).

50 Δεν πληροί τις προϋποθέσεις αυτές η χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες του φορολογουμένου οικίας εντός κτιρίου το οποίο αυτός έχει εντάξει καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του.

51 Πράγματι, η χρησιμοποίηση αυτή χαρακτηρίζεται όχι μόνον από έλλειψη μισθώματος αλλά και από ανυπαρξία μιας πραγματικής συμφωνίας επί της διάρκειας χρήσεως και επί του δικαιώματος χρησιμοποιήσεως της οικίας και αποκλεισμού άλλων προσώπων από αυτήν.

52 Κατά συνέπεια, η για ίδιες ανάγκες του φορολογουμένου χρησιμοποίηση κτιρίου το οποίο ο ίδιος ενέταξε καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

53 Τέλος, το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως, το οποίο η ίδια αντλεί από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και από τον διακανονισμό των εκπτώσεων δυνάμει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας, ουδόλως επηρεάζει το συμπέρασμα αυτό.

54 Πράγματι, το γεγονός ότι επιτρέπεται στον φορολογούμενο να εντάξει στην επιχείρησή του καθ' ολοκληρία ένα κτίριο και, επομένως, να εκπέσει τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ επί του συνόλου των εξόδων κατασκευής, με φορολόγηση της χρησιμοποιήσεως για τις ίδιες ανάγκες του υποχρέου αυτού μιας κατοικίας εντός του ως άνω κτιρίου, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα, όπως υποστηρίζει η Γερμανική

Κυβέρνηση, τη μη φορολόγηση της τελικής καταναλώσεως, διότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περίοδος διακανονισμού μπορεί να αντισταθμίσει μόνο μερικώς την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που πραγματοποιήθηκε κατά την κατασκευή του κτιρίου· το αποτέλεσμα όμως αυτό οφείλεται σε ηθελημένη επιλογή του κοινοτικού νομοθέτη και δεν μπορεί να οδηγήσει σε διασταλτική ερμηνεία άλλου άρθρου της ίδιας οδηγίας.

55 Εξάλλου, πρέπει να σημειωθεί ότι, από της ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας 95/7, τον Μάιο του 1995, η περίοδος διακανονισμού για τα ακίνητα επενδύσεως μπορεί να επεκτείνεται μέχρι τα είκοσι έτη, αντί των δέκα που προβλεπόταν προηγουμένως. Από την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι η εν λόγω τροποποίηση εισήχθη ακριβώς προκειμένου να ληφθεί υπόψη η διάρκεια ζωής από οικονομικής απόψεως των αγαθών αυτών.

56 Κατά συνέπεια, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία θεωρεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχή υπηρεσιών, ως μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του ως άνω άρθρου 13, Β, στοιχείο β', τη χρησιμοποίηση, για τις ίδιες ανάγκες του φορολογουμένου, μέρους κτιρίου ενταχθέντος καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 25ης Μαΐου 2000 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

Τα άρθρα 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', 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, έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία θεωρεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχή υπηρεσιών, και ειδικότερα ως μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του ως άνω άρθρου 13, Β, στοιχείο β', τη χρησιμοποίηση, για τις ίδιες ανάγκες του φορολογουμένου, μέρους κτιρίου ενταχθέντος καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Μαΐου 2003.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

M. Wathelet