ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 6ης Δεκεμβρίου 2018[1]

Υπόθεση C-566/17

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach
κατά
Szef Krajowej Administracji Skarbowej

[αίτηση του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
(περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου Wrocław, Πολωνία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών καταβληθέντος για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για τις ανάγκες οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων – Καθορισμός του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του φόρου εισροών – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Αν και κατά πόσον πρέπει να προβλέπεται με νόμο ο υπολογισμός του φόρου εισροών – Έλλειψη εθνικών διατάξεων σχετικά με τις μεθόδους επιμερισμού του φόρου εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για τις ανάγκες οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων»

1. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς σχετικά με την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως από υποκείμενους στον φόρο για τις ανάγκες τόσο οικονομικών όσο και μη οικονομικών δραστηριοτήτων τους.

2. Μολονότι από την οικονομία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ[2] προκύπτει ότι το δικαίωμα αυτό δύναται να αξιωθεί μόνο στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες οικονομικών δραστηριοτήτων, η εν λόγω οδηγία δεν προβλέπει μεθόδους ή κριτήρια για τον επιμερισμό του φόρου εισροών σε τέτοιες καταστάσεις. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το γεγονός ότι επίσης το εθνικό δίκαιο στερείται ειδικών ρυθμίσεων για το ζήτημα αυτό επηρεάζει την έκταση στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ως προς τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες. Συγκεκριμένα, τίθεται το ζήτημα αν στο δίκαιο της Ένωσης υφίσταται γενική αρχή ή θεμελιώδες δικαίωμα που απαγορεύει στο εθνικό δικαστήριο να εφαρμόσει, υπό τέτοιες περιστάσεις, τους περιορισμούς αυτούς στο δικαίωμα εκπτώσεως, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

Η οδηγία 2006/112

3. Το άρθρο 9, παράγραφος 1 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής». Κατά το άρθρο 13 της εν λόγω οδηγίας, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου «δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις».

4. Ο τίτλος Χ της οδηγίας 2006/112 («Εκπτώσεις») διαιρείται σε διάφορα κεφάλαια. Το άρθρο 168 στο κεφάλαιο 1, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», ορίζει ότι, «[σ]τον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο […] [3]: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο» [4].

5. Στο κεφάλαιο 2, («Αναλογία έκπτωσης»), το άρθρο 173, παράγραφος 1, ορίζει ότι, «[ό]σον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης […], όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας». Το άρθρο αυτό διευκρινίζει περαιτέρω ότι «[η] αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με [τον μαθηματικό τύπο που ορίζεται σ]τα άρθρα 174 και 175» [5].

Το εθνικό δίκαιο

Το Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Πολωνίας

6. Κατά το άρθρο 217 του Συντάγματος της Δημοκρατίας της Πολωνίας, νόμος καθορίζει τα μέτρα που αφορούν την επιβολή φόρων, συμπεριλαμβανομένου του καθορισμού των υποκείμενων στον φόρο, των φορολογικών συντελεστών, καθώς και των κανόνων χορηγήσεως φορολογικών ελαφρύνσεων και απαλλαγών και των κατηγοριών των υποκείμενων στον φόρο που απαλλάσσονται από τη φορολογία.

O ustawa o podatku od towarów i usług

7. Η οδηγία 2006/112 μεταφέρθηκε στην πολωνική έννομη τάξη μέσω του ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί του φόρου αγαθών και υπηρεσιών) της 11ης Μαρτίου 2004, όπως τροποποιήθηκε [6].

3 Στο εξής: ΦΠΑ επί των εκροών.

4 Στο εξής: ΦΠΑ επί των εισροών.

5 Το άρθρο 174 ορίζει τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στον αριθμητή και στον παρονομαστή του κλάσματος το οποίο πρέπει να χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Το άρθρο 175 ορίζει ότι η αναλογία εκπτώσεως πρέπει να υπολογίζεται ή να εκτιμάται από τον υποκείμενο στον φόρο, σε ετήσια βάση, προσωρινά βάσει των προβλέψεών του, υπό τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, και να διακανονίζεται κατά το επόμενο έτος, όταν πλέον είναι γνωστή η οριστική αναλογία.

6 *Dziennik Ustaw*, 2011, αριθ. 177, θέση 1054 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ).

8. Το άρθρο 15, παράγραφος 6, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι δεν θεωρούνται «υποκείμενοι στον φόρο» οι δημόσιες αρχές και οι υπηρεσίες τους όσον αφορά τα καθήκοντα τα οποία προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις και για την εκτέλεση των οποίων αυτές έχουν συσταθεί, με εξαίρεση τις δραστηριότητες που ασκούν βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου.

9. Το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ μεταφέρει το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 στην εθνική έννομη τάξη. Ορίζει ότι, «[*σ*]*τον βαθμό που* τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών τους, οι κατά το άρθρο 15 υποκείμενοι στον φόρο έχουν δικαίωμα εκπτώσεως, από τον οφειλόμενο φόρο, του φόρου εισροών […]» (η υπογράμμιση δική μου).

10. Το άρθρο 90, παράγραφοι 1 έως 3, του νόμου περί ΦΠΑ αντικατοπτρίζει τα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112, στο μέτρο που οι διατάξεις αυτές διέπουν την αναλογία εκπτώσεως του ΦΠΑ στην περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες τόσο για δραστηριότητες που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όσο και για δραστηριότητες που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα εκπτώσεως.

11. Από 1ης Ιανουαρίου 2016, στο άρθρο 86 του νόμου περί ΦΠΑ προστέθηκαν οι παράγραφοι 2a έως 2h. Οι διατάξεις αυτές περιλαμβάνουν ενδεικτικό κατάλογο των μεθόδων που ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να χρησιμοποιήσει για τον προσδιορισμό του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε για παροχές που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες τόσο οικονομικών όσο και μη οικονομικών δραστηριοτήτων του.

Το ιστορικό της διαφοράς και το προδικαστικό ερώτημα

12. Η Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (στο εξής: τοπική ένωση δήμων) είναι οντότητα δημοσίου δικαίου στην οποία διάφορες αρχές τοπικής αυτοδιοικήσεως έχουν αναθέσει την εκτέλεση των εκ του νόμου καθηκόντων τους όσον αφορά τη διαχείριση των αποβλήτων στις γεωγραφικές περιοχές για τις οποίες είναι χωριστά υπεύθυνες. Η τοπική ένωση δήμων εισπράττει τέλη διαχειρίσεως αστικών αποβλήτων για την εκτέλεση των καθηκόντων αυτών. Κατά το εθνικό δίκαιο, η τοπική ένωση δήμων δεν θεωρείται συναφώς ως υποκείμενος στον φόρο, οπότε οι δραστηριότητές της δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ.

13. Μεταξύ του 2013 και του 2015, η τοπική ένωση δήμων παρέσχε έναντι πληρωμής πρόσθετες υπηρεσίες που συνίσταντο στη διάθεση και μεταφορά κοντέινερ για διάφορα είδη αποβλήτων. Η παροχή των υπηρεσιών αυτών συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112. Ορισμένες από τις υπηρεσίες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ με διαφορετικούς συντελεστές, ενώ άλλες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

14. Κατά τη διάρκεια της ως άνω περιόδου, η τοπική ένωση δήμων επιβαρύνθηκε με κεφαλαιουχικές και με τρέχουσες δαπάνες. Ορισμένες από τις δαπάνες αυτές αφορούσαν παροχές που πραγματοποιήθηκαν σχετικά τόσο με οικονομικές όσο και με μη οικονομικές δραστηριότητες.

15. Η τοπική ένωση δήμων είχε αμφιβολίες ως προς τον ορθό υπολογισμό του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε για τις εν λόγω παροχές. Ως εκ τούτου, ζήτησε από τον Szef Krajowej Administracji Skarbowej (προϊστάμενο της εθνικής φορολογικής αρχής, Πολωνία)[7] την έκδοση ερμηνευτικής πράξεως σχετικά με την κατάστασή της βάσει των κανόνων περί ΦΠΑ.

7 Στο εξής: προϊστάμενος της φορολογικής αρχής.

16. Στις 17 Οκτωβρίου 2016, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής[8] διευκρίνισε ότι, για τον προσδιορισμό του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του φόρου εισροών, η τοπική ένωση δήμων πρέπει, πρώτον, να προσδιορίσει το μέρος του φόρου εισροών το οποίο συνδέεται με την οικονομική της δραστηριότητα, ήτοι με τις πράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ ή απαλλάσσονται από αυτόν, και, δεύτερον, δεδομένου ότι ορισμένες από τις δραστηριότητές της απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ, να εφαρμόσει στο ποσό που προκύπτει κατ' αυτόν τον τρόπο τον μαθηματικό τύπο που ορίζεται στο άρθρο 90 του νόμου περί ΦΠΑ. Επίσης, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής έκρινε ότι μόνο στον υποκείμενο στον φόρο εναπόκειται η επιλογή της μεθόδου υπολογισμού.

17. Η τοπική ένωση δήμων προσέβαλε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου την ερμηνευτική αυτή πράξη. Ισχυρίστηκε ότι ο νόμος περί ΦΠΑ δεν προβλέπει αρχικό επιμερισμό του ΦΠΑ επί των εισροών και ότι, ως εκ τούτου, το δικαίωμά της προς έκπτωση του φόρου αυτού μπορεί να εξαρτάται μόνον από την εφαρμογή του μαθηματικού τύπου που ορίζεται στο άρθρο 90 του νόμου περί ΦΠΑ.

18. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι, κατά τον κρίσιμο χρόνο, στην εθνική έννομη τάξη δεν υπήρχαν διατάξεις που καθορίζουν κριτήρια ή μεθόδους υπολογισμού του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για τις ανάγκες οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι στην περίπτωση νομικών προσώπων που ασκούν εκ του νόμου καθήκοντα δημοσίου δικαίου, μολονότι μόνο μέρος των εν λόγω παροχών όντως υπηρετεί τους σκοπούς οικονομικής δραστηριότητας ενώ το υπόλοιπο χρησιμοποιείται για δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112, η έλλειψη τέτοιων ρυθμίσεων οδήγησε σε διοικητική πρακτική η οποία αναγνωρίζει το δικαίωμα εκπτώσεως του συνόλου του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για τέτοιες παροχές[9]. Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει ότι η πρακτική αυτή αναπτύχθηκε βάσει αποφάσεως του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) της 24ης Οκτωβρίου 2011[10], σε συνδυασμό με τη διατυπωμένη στο άρθρο 217 του Συντάγματος της Δημοκρατίας της Πολωνίας αρχή ότι ουδείς φόρος και ουδεμία συναφής επιβάρυνση επιβάλλεται χωρίς νόμο.

19. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 [...] και στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ εθνική πρακτική σύμφωνα με την οποία χορηγείται πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που αφορά την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών χρησιμοποιούμενων τόσο για πράξεις του υποκείμενου στον φόρο που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (φορολογητέες και απαλλασσόμενες από φόρο), όσο και πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, και μάλιστα με δεδομένο ότι στην εθνική νομοθεσία δεν καθορίζονται μέθοδοι και κριτήρια επιμερισμού του ΦΠΑ εισροών μεταξύ των προαναφερόμενων ειδών πράξεων;»

8 Εξ όσων αντιλαμβάνομαι, αυτό το είδος διοικητικής πράξεως είναι, κατ' ουσίαν, επίσημη γνωμοδότηση των αρχών σχετικά με την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή συγκεκριμένης διατάξεως της φορολογικής νομοθεσίας στις πραγματικές περιστάσεις συγκεκριμένου υποκείμενου στον φόρο. Η διαδικασία αυτή προβλέπεται στα άρθρα 14b έως 14s του Ordynacja podatkowa (φορολογικού κώδικα) της 29ης Αυγούστου 1997, *Dziennik Ustaw*, 1997, αριθ. 137, θέση 926, όπως τροποποιήθηκε.

9 Στο εξής: δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως.

10 Υπόθεση I FSK 9/10. Το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι στην απόφαση εκείνη το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) έκρινε ότι *δεν* υπήρχε σκοπός ο προβλεπόμενος από το άρθρο 90 του νόμου περί ΦΠΑ μαθηματικός τύπος να έχει εφαρμογή στον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για τις ανάγκες οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων ενός υποκείμενου στον φόρο. Το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι, στο σκεπτικό της αποφάσεως αυτής, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διευκρίνισε ότι, επειδή ο Πολωνός νομοθέτης παρέλειψε να καθορίσει τις μεθόδους και τα κριτήρια επιμερισμού του ΦΠΑ επί των εισροών μεταξύ πράξεων που υπόκεινται και πράξεων που δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για τέτοιες παροχές.

20. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η τοπική ένωση δήμων, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν όλοι οι προαναφερθέντες καθώς και ο καθού στη δίκη ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου (ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής).

Προκαταρτικές παρατηρήσεις

21. Όπως εξήγησα ανωτέρω [11], το κύριο εκ του νόμου καθήκον της τοπικής ενώσεως δήμων είναι η παροχή υπηρεσιών δημοσίου συμφέροντος. Το αιτούν δικαστήριο ορθώς παρατηρεί ότι τέτοιες δραστηριότητες δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112 και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής. Επομένως, κατά το άρθρο 13 της εν λόγω οδηγίας, η τοπική ένωση δήμων δεν είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ως προς τις δραστηριότητες αυτές.

22. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι μόνο ένα υπολειπόμενο μέρος των δραστηριοτήτων της τοπικής ενώσεως δήμων έχει οικονομικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και ότι, κατά συνέπεια, για τους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας, η ένωση αυτή είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο μόνον όσον αφορά τις δραστηριότητες αυτές.

23. Η τοπική ένωση δήμων *δεν* εισπράττει *ΦΠΑ επί των εκροών* ως προς τις υπηρεσίες που παρέχει στο πλαίσιο της εκ του νόμου αποστολής της δημοσίου συμφέροντος. Αντιθέτως, υποχρεούται να προσθέτει ΦΠΑ επί των εκροών, με τον ισχύοντα συντελεστή, στην τιμή των πρόσθετων υπηρεσιών που παρέχει στους πελάτες της και να εισπράττει τον εν λόγω φόρο από αυτούς.

24. Οι προμηθευτές της τοπικής ενώσεως δήμων εισπράττουν ΦΠΑ *επί των εισροών*, με τον ισχύοντα συντελεστή, ως προς τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποκτά η ένωση, ανεξάρτητα από τον σκοπό για τον οποίο κατόπιν χρησιμοποιεί τις εν λόγω παροχές. Συναφώς, μπορούν να διακριθούν τρεις κατηγορίες παροχών: i) παροχές που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας· ii) παροχές που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τις ανάγκες μιας εκ του νόμου δραστηριότητας δημοσίου συμφέροντος, και iii) παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για τις ανάγκες αμφοτέρων των ειδών δραστηριότητας [12].

25. Στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αμφισβητείται ότι ο ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την πρώτη κατηγορία παροχών *δύναται να εκπέσει στο σύνολό του*, ενώ ο ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για τη δεύτερη κατηγορία παροχών *δεν δύναται να εκπέσει*.

Εκτίμηση του προδικαστικού ερωτήματος

26. Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με τη συμβατότητα με το ενωσιακό δίκαιο της διοικητικής πρακτικής να χορηγείται σε υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι ασκούν ταυτοχρόνως μια εκ του νόμου δραστηριότητα δημοσίου συμφέροντος και οικονομική δραστηριότητα, όπως η τοπική ένωση δήμων, δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητες του υποκείμενου στον φόρο (η τρίτη προαναφερθείσα κατηγορία).

27. Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι απορρέουν από την έλλειψη διατάξεων που ρυθμίζουν το εν λόγω ζήτημα, όχι μόνο στον νόμο περί ΦΠΑ αλλά και στην οδηγία 2006/112.

11 Βλ. σημεία 12 έως 14 των παρουσών προτάσεων.

12 Βλ. σημείο 14 των παρουσών προτάσεων.

28. Αποτελεί πάγια νομολογία ότι η οδηγία 2006/112 δεν εναρμονίζει τις μεθόδους ή τα κριτήρια που τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόζουν κατά τη θέσπιση διατάξεων που επιτρέπουν τον επιμερισμό του ΦΠΑ επί των εισροών αναλόγως του αν οι σχετικές δαπάνες συνδέονται με οικονομικές ή με μη οικονομικές δραστηριότητες [13].

29. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το σύστημα της αναλογίας εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις όπου τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια τόσο οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως όσο και αυτών που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα [14]. Επομένως, ο σκοπός δεν ήταν το εν λόγω σύστημα να εφαρμόζεται στο πλαίσιο του ΦΠΑ επί των εισροών για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται *αδιακρίτως* τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητες του υποκείμενου στον φόρο.

30. Σεβόμενο την εναπομένουσα αρμοδιότητα των κρατών μελών αλλά και για πρακτικούς λόγους που σχετίζονται με την ποικιλομορφία και πολυπλοκότητα των πραγματικών καταστάσεων, οι οποίοι δεν του επιτρέπουν να προκρίνει μία μέθοδο ή έναν μαθηματικό τύπο έναντι άλλου, το Δικαστήριο αρνήθηκε να υποκαταστήσει τον νομοθέτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις εθνικές αρχές προκειμένου να καθορίσει μια γενική μέθοδο υπολογισμού του λόγου μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων [15].

31. Υπό τις συνθήκες αυτές, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέψουν κατάλληλες μεθόδους και κριτήρια, *τηρώντας τις αρχές που αποτελούν το βάθρο* του κοινού συστήματος ΦΠΑ, ώστε οι υποκείμενοι στον φόρο να μπορούν να προβαίνουν στους αναγκαίους υπολογισμούς [16]. Επομένως, μολονότι υποχρεούνται να προβλέπουν τέτοιες μεθόδους και κριτήρια, τα κράτη μέλη έχουν κάποιο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τους κανόνες αυτούς [17], αρκεί να μην παραγνωρίζουν τους *σκοπούς* και τον *ρόλο* του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112 εντός του μηχανισμού του ΦΠΑ [18].

32. Επομένως, θα αρχίσω την εκτίμησή μου εξετάζοντας τα όρια αυτής της διακριτικής ευχέρειας. Η εξέτασή μου θα γίνει σε διάφορα στάδια. Πρώτον, θα εξετάσω αν η οδηγία 2006/112 ή η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποκλείουν την παροχή στον υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητές του. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, θα εξετάσω εν συνεχεία τις συνέπειες που το συμπέρασμα αυτό έχει για τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών και τις υποχρεώσεις των εθνικών δικαστηρίων. Τέλος, θα εξετάσω αν η τοπική ένωση δήμων δύναται παρά ταύτα να επικαλεστεί άλλες διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ή γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, προκειμένου να της αναγνωριστεί δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως.

Αποκλείει η οδηγία 2006/112 ή η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως;

33. Θα αρχίσω υπενθυμίζοντας τα βασικά χαρακτηριστικά του συστήματος ΦΠΑ όπως ορίζονται στην οδηγία 2006/112.

13 Απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 33).

14 Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 26). Το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης ότι, προκειμένου να μην διακυβευθεί ο στόχος ουδετερότητας τον οποίο εγγυάται το κοινό σύστημα ΦΠΑ, οι πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 και που ως εκ τούτου δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών σύμφωνα με το άρθρο 173 (αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 54, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 44).

15 Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015 Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 32).

16 Απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 34).

17 Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015 Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 27).

18 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, σκέψη 28).

34. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως εξηγήσει ότι τα «ουσιώδη χαρακτηριστικά» του ΦΠΑ είναι τα εξής: i) ο ΦΠΑ έχει εν γένει εφαρμογή επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες (αρχή της καθολικότητας)· ii) αποτελεί αναλογικό ποσοστό της τιμής που ο υποκείμενος στον φόρο χρέωσε ως αντάλλαγμα για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέσχε· iii) χρεώνεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, συμπεριλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν ήδη λάβει χώρα, και iv) τα ποσά που καταβλήθηκαν κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής εκπίπτουν από τον ΦΠΑ που οφείλει να καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο, οπότε σε οποιοδήποτε στάδιο ο φόρος αυτός εφαρμόζεται μόνον στην αξία που προστέθηκε στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση με τον φόρο αυτόν καταλήγει στον καταναλωτή, ο οποίος δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών [19]. Επομένως, με οικονομικούς όρους, ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός, με πολλά στάδια, μη σωρευτικός φόρος κύκλου εργασιών.

Η θέση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ

35. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ [20].

36. Πάντως, το δικαίωμα αυτό δεν είναι αυτοτελές, οπότε δεν πρέπει να αναλυθεί μεμονωμένα.

37. Πρώτον, το κύριο χαρακτηριστικό του συστήματος ΦΠΑ είναι ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο *εισπράττει ΦΠΑ για λογαριασμό του Δημοσίου* από τους πελάτες του χρεώνοντάς τον στην τιμή των αγαθών ή υπηρεσιών που παρέχει. Ο εν λόγω ΦΠΑ επί των εκροών *δεν ανήκει στον υποκείμενο στον φόρο*: εξ ορισμού, πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο ταμείο εντός συγκεκριμένης προθεσμίας. Δεύτερον, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα να περιορίσει το εύρος της υποχρεώσεως αυτής μόνον αν και στο μέτρο που έχει προηγουμένως καταβάλει ΦΠΑ επί των εισροών στους προμηθευτές του, τον οποίο αυτοί συμπεριέλαβαν στην τιμή των παροχών τους και τον εισέπραξαν, ομοίως για λογαριασμό του Δημοσίου.

38. Τούτο συμπυκνώνει την ουσία του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών κατά το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112. Θα μπορούσε να λεχθεί ότι, ενώ η αρχή της επιβολής του φόρου έχει *κύριο* χαρακτήρα, το δικαίωμα εκπτώσεως έχει *παρεπόμενο* χαρακτήρα.

39. Εξ αυτού προκύπτει αναπόφευκτα ότι το δικαίωμα εκπτώσεως σκοπεί *μόνο* να απαλλάξει τον υποκείμενο στον φόρο, ως εισπράκτορα φόρων για λογαριασμό του Δημοσίου, από το βάρος του καταβλητέου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει ότι όλες οι δραστηριότητες αυτές, ασχέτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, αρκεί οι ίδιες να υπόκεινται σε ΦΠΑ, φορολογούνται με εντελώς ουδέτερο τρόπο (αρχή της φορολογικής ουδετερότητας) [21].

40. Επιπλέον, το δικαίωμα αυτό εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις.

19 Βλ., συναφώς, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20 Βλ., συναφώς, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψεις 14 και 15).

21 Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41. Πιο συγκεκριμένα, στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Stradasfalti [22] παρατήρησα ότι η έκφραση «*κατά το μέτρο που* τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση […] φορολογουμένων πράξεων» στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας [23] (της προκατόχου της οδηγίας 2006/112) συνιστά περιορισμό της εκτάσεως του εν λόγω δικαιώματος. Μερικά χρόνια αργότερα, το Δικαστήριο ρητώς επιβεβαίωσε την άποψή μου κρίνοντας ότι από το εισαγωγικό μέρος του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112, το οποίο προβλέπει τις προϋποθέσεις για τη γένεση και την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως, προκύπτει ότι μόνον οι υποκείμενες σε φόρο εκροών πράξεις παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια των πράξεων αυτών [24]. Επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε ο ίδιος φορολογητέες παροχές στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας.

42. Έπεται επίσης ότι η γενεσιουργός αιτία του δικαιώματος αυτού δεν ανατρέχει στον χρόνο καταβολής του ΦΠΑ επί των εισροών, αλλά στον χρόνο κατά τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί τις εισροές για την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας. Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για πράξεις που είναι φορολογητέες ων εκροές, η έκπτωση του φόρου εισροών καθίσταται αναγκαία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας [25].

43. Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που χρεώθηκε για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών αποτελούν μέρος του κόστους των πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Ως εκ τούτου, για να μπορέσει να εκπέσει ο ΦΠΑ, οι πράξεις εισροής πρέπει να έχουν *ευθεία και άμεση σχέση* με τις πράξεις εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως [26]. Όταν δεν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξεως εισροής και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών υπό την προϋπόθεση ότι το κόστος της πράξεως αυτής αποτελεί μέρος του γενικού κόστους και, ως τέτοιο, είναι ένα από τα συστατικά στοιχεία της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει ο ίδιος. Τέτοια κόστη όντως έχουν ευθεία και άμεση σχέση με την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο λαμβανόμενη *ως σύνολο* [27].

44. Αντιθέτως, όταν διαρραγεί η ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των γενομένων δαπανών επί των εισροών και των οικονομικών δραστηριοτήτων που ασκήθηκαν ακολούθως, δεν χωρεί έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Η νομολογία του Δικαστηρίου καθιστά σαφές ότι αυτό ισχύει ιδίως όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες είτε απαλλάσσονται από τον φόρο είτε δεν εμπίπτουν στο πεδίο του ΦΠΑ. Σε αυτές τις δύο καταστάσεις δεν εισπράττεται φόρος εκροών για τις πράξεις αυτές και, αντιστοίχως, δεν δύναται να εκπέσει φόρος εισροών [28].

22 Προτάσεις στην υπόθεση C-228/05, EU:C:2006:425, σημεία 82 και 83 (η υπογράμμιση δική μου).

23 Έκτη οδηγία 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) (νυν άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112).

24 Απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 42).

25 Βλ., συναφώς, απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 24), και διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψη 19).

26 Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015 Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 23).

27 Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015 Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 24).

28 Αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 44), και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 32).

45. Η ίδια η δομή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνεπάγεται ότι η έκπτωση φόρου εισροών συνδέεται με την είσπραξη φόρου εκροών [29]. Συνεπώς, συμφωνώ πλήρως με τη γενική εισαγγελέα J. Kokott ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να επικαλεστεί το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών χωρίς να έχει καταβληθεί φόρος εκροών. Υπό το πρίσμα της λογικής της οδηγίας 2006/112, τέτοια «ασύμμετρη επίκληση» αποκλείεται για λόγους αρχής [30].

46. Επομένως, κατ' εμέ είναι σαφέστατο ότι η τοπική ένωση δήμων δεν μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία 2006/112 προκειμένου να αποκτήσει δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως τόσο για μη οικονομικές όσο και για οικονομικές δραστηριότητές της.

47. Μολονότι οι εν λόγω παροχές όντως έχουν σχέση με την οικονομική δραστηριότητα της τοπικής ενώσεως δήμων, στην πράξη μόνο μικρό μέρος κάθε μιας από τις παροχές αυτές χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες δραστηριότητας για την οποία η τοπική ένωση δήμων εισέπραξε ΦΠΑ επί των εκροών.

48. Είναι σαφές ότι στην τοπική ένωση δήμων πρέπει να επιτραπεί η έκπτωση του αντίστοιχου *τμήματος* του ΦΠΑ επί των εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112. Εντούτοις, θα ερχόταν σε αντίθεση με την προαναφερθείσα αρχή της συμμετρίας αν η τοπική ένωση δήμων μπορούσε να προβεί σε έκπτωση επίσης του υπολειπόμενου ΦΠΑ επί των εισροών, ο οποίος δεν αντιστοιχεί σε ΦΠΑ επί των εκροών.

49. Ο γενικός εισαγγελέας M. Szpunar ανέλυσε τις συνέπειες της χορηγήσεως ενός τέτοιου δικαιώματος, στις προτάσεις του στην υπόθεση Český rozhlas [31]. Συνήγαγε ότι κάτι τέτοιο θα αντέβαινε στη λογική του κοινού συστήματος ΦΠΑ και, ειδικότερα, στους σαφείς και κατηγορηματικούς όρους του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112. Η ανάλυση αυτή μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω.

50. Επομένως, αν η τοπική ένωση δήμων είχε δικαίωμα εκπτώσεως ολόκληρου του ΦΠΑ επί των εισροών, το εν λόγω ποσό αναγκαστικά θα υπερέβαινε σημαντικά τον ΦΠΑ επί των εκροών τον οποίο εισέπραξε η εν λόγω ένωση. Συνεπώς, η τοπική ένωση δήμων θα δικαιούνταν να της επιστραφεί η διαφορά αυτή δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112 [32]. Συνεπεία της επιστροφής αυτής, τόσο η οικονομική της δραστηριότητα όσο και μέρος της δραστηριότητάς της δημοσίου συμφέροντος θα απαλλάσσονταν πλήρως από τον ΦΠΑ, ακόμη και αν, όσον αφορά τη δεύτερη δραστηριότητα, η τοπική ένωση δήμων βρίσκεται στο τέλος της εφοδιαστικής αλυσίδας και, επομένως, βάσει του άρθρου 13 της οδηγίας 2006/112, η θέση της εξομοιώνεται με αυτήν ενός τελικού καταναλωτή. Δεδομένου ότι, στο πλαίσιο της εκ του νόμου δραστηριότητας της τοπικής ενώσεως δήμων, στους πελάτες της ενώσεως αυτής δεν μετακυλίεται ΦΠΑ επί των εκροών, το μέρος των εισροών που χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής θα παρέμενε αφορολόγητο καθ' όλο το μήκος της εφοδιαστικής αλυσίδας. Με άλλα λόγια, αυτό θα δημιουργούσε μια απαλλαγή ratione personae για συγκεκριμένη κατηγορία παροχών προς υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι ασκούν τόσο μη φορολογητέες όσο και φορολογητέες δραστηριότητες. Μια τέτοια εξαίρεση θα ήταν ξένη προς την οδηγία 2006/112. Επίσης, θα παραβίαζε την αρχή της *καθολικότητας* του ΦΠΑ, αλλά και την ίδια τη λογική του συστήματος ΦΠΑ [33].

29 Απόφαση της 16ης Ιουνίου 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, σκέψη 24).

30 Βλ. προτάσεις της στις υποθέσεις VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, σημεία 95 έως 97) και MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, σημεία 38 και 39).

31 Υπόθεση C-11/15 (EU:C:2016:181, σημείο 51).

32 Η εν λόγω διάταξη προβλέπει ότι, όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μια φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να την επιστρέψουν με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν. Εν προκειμένω, η υπέρβαση του ποσού θα ήταν κατ' ανάγκην διαρθρωτική και, ακόμη και αν μεταφερόταν στην επόμενη φορολογική περίοδο, με την πάροδο του χρόνου απλώς θα συσσωρευόταν. Εντέλει, η ανισορροπία αυτή οδηγεί αναγκαστικά σε επιστροφή χρημάτων.

33 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην υπόθεση Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, σημείο 51).

51. Βάσει των προεκτεθέντων, καταλήγω στο ενδιάμεσο συμπέρασμα ότι το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 προδήλως αποκλείει τη χορήγηση σε υποκείμενους στον φόρο, που ασκούν τόσο μη φορολογητέες όσο και φορολογητέες δραστηριότητες, δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για αμφότερα αυτά τα είδη δραστηριοτήτων.

Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας

52. Με τις παρατηρήσεις της προς στήριξη της αξιώσεώς της σχετικά με το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως, η τοπική ένωση δήμων επικαλείται την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, την οποία θεωρεί θεμελιώδες δικαίωμα των υποκείμενων στον φόρο. Υποστηρίζει ότι κάθε περιορισμός του δικαιώματος αυτού πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

53. Είναι αληθές ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας είναι εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ [34] και ότι είναι θεμελιώδης αρχή η οποία αποτελεί βάθρο του εν λόγω συστήματος [35]. Ωστόσο, δεν πείθομαι από τους τα επιχειρήματα της τοπικής ενώσεως δήμων.

54. *Πρώτον*, ασφαλώς είναι ορθό ότι ο νομοθέτης της Ένωσης είχε σκοπό η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας να αντικατοπτρίζει, στον τομέα του ΦΠΑ, τη γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως [36]. Ωστόσο, ενώ η τελευταία αρχή έχει συνταγματική ισχύ κατά το δίκαιο της Ένωσης, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί νομοθετική κατοχύρωση, η οποία μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο με πράξη του παραγώγου δικαίου και, κατά συνέπεια, η εν λόγω αρχή μπορεί να αποτελέσει, σε ένα τέτοιο νομοθέτημα, αντικείμενο διασαφηνίσεων [37]. Επιπλέον, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν είναι κανόνας του πρωτογενούς δικαίου, αλλά ερμηνευτική αρχή, η οποία πρέπει να εφαρμόζεται παράλληλα με άλλες συντρέχουσες αρχές του συστήματος ΦΠΑ [38]. Ως εκ τούτου, εν αντιθέσει προς όσα προβάλλει η τοπική ένωση δήμων, από την αρχή αυτή δεν μπορεί να συναχθεί θεμελιώδες δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο.

55. *Δεύτερον*, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν έχει εφαρμογή σε πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο του συστήματος ΦΠΑ. Συνεπώς, λαμβανομένου υπόψη του σαφούς περιορισμού που εκτίθεται στο εισαγωγικό κείμενο του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112, η ως άνω αρχή δεν επιτρέπει όπως το πεδίο της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εκροών επεκταθεί πέραν των πράξεων που χρησιμοποιούνται αυστηρά για τις ανάγκες τής οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο [39].

56. Υπό το πρόσχημα του σεβασμού της αρχής της στενής ερμηνείας των εξαιρέσεων από το δικαίωμα εκπτώσεως, η τοπική ένωση δήμων προτείνει ερμηνεία που οδηγεί στην εξάλειψη κάθε τέτοιου περιορισμού, και τούτο –κατά τη γνώμη μου– είναι προδήλως contra legem.

57. Το να επιτραπεί σε υποκείμενο στον φόρο που ασκεί τόσο μη φορολογητέες όσο και φορολογητέες δραστηριότητες να επικαλεστεί δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως θα του παρείχε πλεονέκτημα τόσο ως προς τις πράξεις του εισροής (το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών) όσο και ως προς τις πράξεις του εκροής (το δικαίωμα μη χρεώσεως του ΦΠΑ επί των

34 Απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 25).

35 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 40).

36 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 41).

37 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψεις 42 και 43).

38 Βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, σκέψη 45), όπου το Δικαστήριο δέχθηκε το συμπέρασμα που είχα διατυπώσει στο σημείο 60 των προτάσεών μου στην υπόθεση εκείνη (EU:C:2012:276).

39 Απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψεις 42 και 43).

εκροών). Προφανώς, αυτό *δεν* θα καθιστούσε *ουδέτερο* το οικονομικό αποτέλεσμα του ΦΠΑ, αλλά θα το καθιστούσε *θετικό* (προς όφελος του υποκείμενου στον φόρο). Συνεπώς, η θέση της τοπικής ενώσεως δήμων θα καθίστατο ευνοϊκότερη πέραν του επιπέδου που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

58. Το αποτέλεσμα θα ήταν ο υποκείμενος στον φόρο να τυγχάνει ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως σε σχέση με άλλες κατηγορίες επιχειρηματιών που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση και επομένως θα συνεπαγόταν *στρέβλωση του ανταγωνισμού* στην εσωτερική αγορά, ακριβώς στην αποτροπή της οποίας σκοπεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας[40]. Επίσης, θα είχε ως συνέπεια την παροχή στον υποκείμενο στον φόρο *αδικαιολόγητου οικονομικού πλεονεκτήματος* σε σύγκριση με έναν τελικό καταναλωτή[41].

59. Αν προκριθεί μια τέτοια ερμηνεία, θα ήταν αρκετό οποιαδήποτε οντότητα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13 της οδηγίας 2006/112 να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα, έστω και σε μεγάλο βαθμό περιθωριακά –π.χ. ένας δήμος να διαθέτει μηχάνημα αυτόματης πωλήσεως αναψυκτικών στο δημαρχείο ή να πωλεί χριστουγεννιάτικα δέντρα στους κατοίκους της περιοχής– για να μπορέσει να προβεί σε έκπτωση του συνόλου του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε για παροχές τις οποίες χρησιμοποιεί αδιακρίτως τόσο για μη οικονομικές όσο και για οικονομικές δραστηριότητές της. Ένα τέτοιο ανεπίτρεπτο πλεονέκτημα δεν θα μπορούσε να είναι σκοπός του νομοθέτη της Ένωσης.

60. Επομένως, καταλήγω στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι τόσο το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 όσο και οι αρχές στις οποίες στηρίζεται το κοινό σύστημα ΦΠΑ, ιδίως η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, προδήλως αποκλείουν τη χορήγηση σε υποκείμενο στον φόρο, που ασκεί τόσο μη φορολογητέες όσο και φορολογητέες δραστηριότητες, του δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

Η διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών και οι υποχρεώσεις των εθνικών δικαστηρίων

61. Από την προεκτεθείσα ανάλυση προκύπτει ότι η λογική και ο κοινός σκοπός του συστήματος ΦΠΑ είναι η *αντιστοιχία μεταξύ εκπτώσεως φόρου εισροών και χρεώσεως φόρου εκροών*[42]. Κατά την άσκηση της διακριτικής τους ευχέρειας όσον αφορά τους κανόνες επιμερισμού του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη πρέπει να αποφεύγουν, στο μέτρο του δυνατού και για λόγους ισότητας μεταξύ διαφόρων κατηγοριών υποκείμενων στον φόρο και μεταξύ υποκείμενων στον φόρο που ασκούν τόσο μη φορολογητέες όσο και φορολογητέες δραστηριότητες και τελικών καταναλωτών, καταστάσεις *αφορολόγητης τελικής καταναλώσεως*[43].

40 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 44).

41 Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, σκέψη 35).

42 Βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, σκέψεις 33 και 37).

43 Βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, σκέψη 48).

Η γενική υποχρέωση διασφαλίσεως της πλήρους εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης

62. Υπό τις περιστάσεις αυτές, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν τη διακριτική τους ευχέρεια κατά τέτοιον τρόπο ώστε να διασφαλίζουν ότι η έκπτωση πραγματοποιείται *μόνο* για το μέρος του ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο έχει σχέση με πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Επομένως, πρέπει να διασφαλίζουν ότι ο υπολογισμός του λόγου μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων *αντικατοπτρίζει αντικειμενικά* το πραγματικό μέρος των δαπανών για τις εισροές το οποίο αναλογεί σε κάθε μία από τις δύο αυτές δραστηριότητες[44].

63. Αν αντιλαμβάνομαι σωστά την κατάσταση που επικρατούσε στην Πολωνία έως την 1η Ιανουαρίου 2016, η διοικητική πρακτική την οποία περιγράφει το αιτούν δικαστήριο συνίστατο στη χορήγηση δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για παροχές που χρησιμοποιούνταν αδιακρίτως τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητες του υποκείμενου στον φόρο.

64. Μια τέτοια πρακτική διαταράσσει την ισορροπία μεταξύ εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και εισπράξεως του ΦΠΑ επί των εκροών, επηρεάζοντας το επίπεδο της φορολογίας και δημιουργώντας άνιση μεταχείριση μεταξύ διαφόρων κατηγοριών υποκείμενων στον φόρο και μεταξύ των κρατών μελών και, επομένως, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά. Επομένως, είναι ικανή να υπονομεύσει την αρχή της *ομοιόμορφης εφαρμογής* του κοινού συστήματος ΦΠΑ[45].

65. Δεδομένου ότι κάθε τροποποίηση της εκτάσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επηρεάζει το επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και, κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη, η επίμαχη πρακτική θίγει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ στην ουσία της[46]. Η αιτιολογική σκέψη 39 της οδηγίας 2006/112, η οποία αναφέρει ότι «ο […] υπολογισμός της αναλογίας της έκπτωσης θα πρέπει να γίνεται με παρεμφερή τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη», επιβεβαιώνει ότι αυτή ήταν πράγματι η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης.

66. Επιπλέον, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της αποφάσεως 2007/436/ΕΚ, Ευρατόμ[47], οι ίδιοι πόροι της Ένωσης βασίζονται, μεταξύ άλλων, στον ΦΠΑ[48]. Συνεπώς, υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της εισπράξεως των εσόδων από τον ΦΠΑ και της αποδόσεως των αντίστοιχων πόρων στον προϋπολογισμό της Ένωσης. Οποιαδήποτε μη είσπραξη εσόδων από τον ΦΠΑ, ιδίως μέσω επεκτάσεως του πεδίου του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, διαβρώνει τη φορολογική βάση και συνεπώς προκαλεί μείωση των πόρων της Ένωσης. Για να διασφαλίσουν ότι τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης προστατεύονται, όπως επιβάλλει το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, τα κράτη μέλη οφείλουν να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την εγγύηση του αποτελεσματικού και πλήρους υπολογισμού και εισπράξεως του ΦΠΑ στο έδαφός τους[49].

44 Απόφαση της 13 Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψεις 34 και 37). Το Δικαστήριο έκρινε ότι, στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν, όπου χρειάζεται, κλίμακα κατανομής ανάλογα με τη φύση της επενδύσεως ή κλίμακα κατανομής ανάλογα με τη φύση της πράξεως ή ακόμη *κάθε άλλη ενδεδειγμένη κλίμακα*, χωρίς να υποχρεούνται να περιοριστούν σε μία μόνον από τις μεθόδους αυτές (σκέψη 38 της αποφάσεως αυτής).

45 Βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, Direct Cosmetics και Laughtons Photographs (138/86 και 139/86, EU:C:1988:383, σκέψη 23). Βλ., επίσης, απόφαση της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-94/09, EU:C:2010:253, σκέψη 40).

46 Βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 35).

47 Απόφαση του Συμβουλίου, της 7ης Ιουνίου 2007, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ 2007, L 163, σ. 17).

48 Επί παραδείγματι, το 2014, το οποίο είναι ένα από τα φορολογικά έτη για τα οποία η τοπική ένωση δήμων επιδιώκει να της αναγνωριστεί δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως, οι βασιζόμενοι στον ΦΠΑ ίδιοι πόροι απετέλεσαν το 13,2 % του συνολικού προϋπολογισμού της Ένωσης. Βλ. Πολυετές δημοσιονομικό πλαίσιο 2014-2020 και προϋπολογισμός της Ένωσης του 2014, σ. 24.

49 Βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Ιουνίου 2018, Kolev κ.λπ. (C-612/15, EU:C:2018:392, σκέψεις 51 και 52). Αν η Πολωνία επιθυμούσε να διατηρήσει μια πιο ευνοϊκή μεταχείριση υποκείμενων στον φόρο όπως η τοπική ένωση δήμων, θα μπορούσε –υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως των περί κρατικών ενισχύσεων διατάξεων της Συνθήκης– να προβλέψει επιδότηση χρηματοδοτούμενη με δικούς της πόρους, αντί να χορηγήσει απαλλαγή από τον ΦΠΑ επί των εισροών, εις βάρος του προϋπολογισμού της Ένωσης.

67. Επομένως, η εφαρμογή της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής πρακτικής θα ήταν σαφώς αντίθετη προς τον σκοπό και τις βασικές αρχές του κοινού συστήματος ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την οδηγία 2006/112 και θα μπορούσε να εμποδίσει την αποτελεσματικότητά του και, κατά συνέπεια, να υπονομεύσει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης.

68. Μολονότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιλέγουν την εφαρμοστέα μέθοδο προσδιορισμού του δυνάμενου να εκπέσει ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 288 ΣΛΕΕ, παρά ταύτα οφείλουν να διασφαλίζουν ότι η έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως αντιστοιχεί στην προβλεπόμενη από την οδηγία 2006/112. Ως προς αυτό, δεν έχουν διακριτική ευχέρεια [50].

69. Υπό τέτοιες περιστάσεις, κατ' αρχάς στον εθνικό νομοθέτη εναπόκειται να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί προς τις υποχρεώσεις αυτές [51].

70. Από τη διάταξη περί παραπομπής αντιλαμβάνομαι ότι ο Πολωνός νομοθέτης τροποποίησε τον νόμο περί ΦΠΑ από 1ης Ιανουαρίου 2016 και ότι η τροποποίηση αυτή έθεσε τέλος στη διοικητική πρακτική χορηγήσεως του δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητες του υποκείμενου στον φόρο [52].

71. Πάντως, η διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά την περίοδο μεταξύ του 2013 και του 2015. Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να διασφαλίσει την πλήρη εφαρμογή της οδηγίας 2006/112 επίσης κατά την περίοδο αυτή, ερμηνεύοντας την εφαρμοστέα νομοθεσία όσο το δυνατόν υπό το πρίσμα του άρθρου 168, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, όπως αυτό ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο, ή, εν ανάγκη, αφήνοντας ανεφάρμοστη τη νομοθεσία αυτή [53]. Αν ερμηνευτικές μέθοδοι αναγνωρισμένες στο πλαίσιο αυτό από το εθνικό δίκαιο καθιστούν δυνατή την ερμηνεία διατάξεως του εσωτερικού δικαίου κατά τέτοιον τρόπο ώστε να αποφεύγεται η σύγκρουση με άλλον κανόνα του εσωτερικού δικαίου ή καθιστούν δυνατό τον περιορισμό, προς τούτο, του περιεχομένου της διατάξεως αυτής διά της εφαρμογής της μόνο κατά το μέρος που είναι συμβατή με τον συγκεκριμένο κανόνα, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να χρησιμοποιήσει τις μεθόδους αυτές προκειμένου να επιτύχει το αποτέλεσμα το οποίο επιδιώκει η οδηγία [54]. Είναι προφανές ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν απαιτούν όπως το αιτούν δικαστήριο προβεί σε contra legem ερμηνεία των εφαρμοστέων εθνικών διατάξεων [55].

72. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι η απαίτηση ερμηνείας του εθνικού δικαίου κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης περιλαμβάνει την υποχρέωση των εθνικών δικαστηρίων να μεταβάλουν, αν παρίσταται ανάγκη, πάγια νομολογία τους, αν αυτή στηρίζεται σε ερμηνεία του εθνικού δικαίου ασύμβατη με τους σκοπούς οδηγίας. Κατά συνέπεια, δεν θα ήταν ορθό να κρίνει ένα εθνικό δικαστήριο ότι αδυνατεί να ερμηνεύσει διάταξη του εθνικού δικαίου κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης για τον λόγο και μόνον ότι το ίδιο την ερμηνεύει παγίως κατά τρόπο που είναι ασύμβατος με το δίκαιο αυτό [56].

50 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Ιουνίου 2018, Kolev κ.λπ. (C-612/15, EU:C:2018:392, σκέψη 64).

52 Βλ. σημείο 11 των παρουσών προτάσεων.

53 Βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 49).

54 Απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2004, Pfeiffer κ.λπ. (C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψη 116).

55 Απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2018, IR (C-68/17, EU:C:2018:696, σκέψη 63).

56 Βλ., συναφώς, απόφαση της 19ης Απριλίου 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, σκέψεις 33 και 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 17ης Απριλίου 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, σκέψεις 72 και 73).

73. Συνάγω ότι, κατ' αρχήν, η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαιτεί από εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο δίκης σχετικής με πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο όπως η τοπική ένωση δήμων, να ερμηνεύσει το εθνικό του δίκαιο, στο μέτρο του δυνατού, κατά τρόπο που να διασφαλίζει ότι εκπτώσεις πραγματοποιούνται μόνον όσον αφορά το μέρος του ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο αντικατοπτρίζει αντικειμενικά την έκταση στην οποία η δαπάνη για τις εισροές χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας του εν λόγω υποκείμενου στον φόρο.

Εξαίρεση βάσει γενικών αρχών και θεμελιωδών δικαιωμάτων

74. Δεδομένου ότι η υπόθεση την οποία εκδικάζει το αιτούν δικαστήριο αφορά τη μεταφορά ειδικά του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112 και, συνεπώς, την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης[57], το αιτούν δικαστήριο οφείλει επίσης να διασφαλίσει ότι γίνονται σεβαστά τα θεμελιώδη δικαιώματα που ο Χάρτης κατοχυρώνει για τους υποκείμενους στον φόρο στην υπόθεση της κύριας δίκης. Η υποχρέωση διασφαλίσεως της αποτελεσματικής εισπράξεως των ιδίων πόρων της Ένωσης δεν μπορεί να οδηγήσει σε καταστρατήγηση των δικαιωμάτων αυτών[58].

75. Με άλλα λόγια, η αρχή ότι το εθνικό δίκαιο πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης φθάνει στα όριά της όταν η εφαρμογή της στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης θα οδηγούσε σε προσβολή θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στον Χάρτη ή σε παραβίαση γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης[59]. Είναι σημαντικό ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, αν εθνικό δικαστήριο εκτιμά ότι μια τέτοια ερμηνεία θα οδηγούσε σε προσβολή των εν λόγω δικαιωμάτων ή σε παραβίαση των εν λόγω αρχών, απαλλάσσεται από την υποχρέωση εφαρμογής της ερμηνείας αυτής, ακόμη και αν η τήρηση της υποχρεώσεως αυτής θα καθιστούσε δυνατή την άρση εθνικής καταστάσεως ασύμβατης με τι δίκαιο της Ένωσης[60].

76. Επομένως, θα εξετάσω στη συνέχεια αν η υποχρέωση εφαρμογής της εν λόγω ερμηνείας στην υπόθεση της κύριας δίκης θα μπορούσε να οδηγήσει σε προσβολή θεμελιώδους δικαιώματος ή σε παραβίαση γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης. Προς τούτο, θα προσδιορίσω κατ' αρχάς τα σχετικά θεμελιώδη δικαιώματα ή τις σχετικές γενικές αρχές και ακολούθως θα εξετάσω τις συνέπειες που η εφαρμογή της προεκτεθείσας ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης θα έχει στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης.

77. Η τοπική ένωση δήμων ισχυρίζεται ότι όχι μόνον από το πολωνικό δίκαιο αλλά και από το δίκαιο της Ένωσης προκύπτει ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί επ' αυτής καμία μέθοδος υπολογισμού που να επηρεάσει το δικαίωμά της πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, εκτός αν η μέθοδος αυτή προβλέπεται ρητώς από νόμο.

57 ΕΕ 2010, C 83, σ. 389 (στο εξής: Χάρτης).

58 Βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Ιουνίου 2018, Kolev κ.λπ. (C-612/15, EU:C:2018:392, σκέψη 68 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

59 Η πρόσφατη νομολογία παρέχει διάφορα παραδείγματα καταστάσεων όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι η αποτελεσματικότητα της Ένωσης πρέπει ενδεχομένως να υποχωρεί έναντι της προστασίας θεμελιωδών δικαιωμάτων. Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2017, C. K. κ.λπ. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127) [απαγόρευση απάνθρωπης ή εξευτελιστικής μεταχειρίσεως στο πλαίσιο του κανονισμού (ΕΕ) 604/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 2013, για τη θέσπιση των κριτηρίων και μηχανισμών για τον προσδιορισμό του κράτους μέλους που είναι υπεύθυνο για την εξέταση αιτήσεως διεθνούς προστασίας που υποβάλλεται σε κράτος μέλος από υπήκοο τρίτης χώρας ή από απάτριδα (ΕΕ 2013, L 180, σ. 31)]· της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) (αρχή nulla poena sine lege στο πλαίσιο του άρθρου 325 ΣΛΕΕ), και της 25ης Ιουλίου 2018, Minister for Justice and Equality (Ελλείψεις στο δικαιοδοτικό σύστημα) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586) [δικαίωμα πραγματικής προσφυγής στο πλαίσιο της αποφάσεως-πλαισίου 2002/584/ΔΕΥ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 2002, για το ευρωπαϊκό ένταλμα σύλληψης και τις διαδικασίες παράδοσης μεταξύ των κρατών μελών (ΕΕ 2002, L 190, σ. 1)].

60 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 7ης Ιανουαρίου 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, σκέψεις 61 και 63), και της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 61).

78. Είμαι διατεθειμένη να δεχθώ τη θέση ότι η αρχή ότι ουδείς φόρος επιβάλλεται, εκτός αν νόμος τον προβλέπει (με άλλα λόγια, η αρχή της φορολογικής νομιμότητας: nullum tributum sine lege) αποτελεί μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης. Μπορεί να θεωρηθεί ειδική έκφανση, στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, της ελευθερίας ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας, του θεμελιώδους δικαιώματος ιδιοκτησίας και της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου.

79. Εντούτοις, δεν θεωρώ ότι η ένδικη στην κύρια δίκη προσφυγή της τοπικής ενώσεως δήμων μπορεί να ευδοκιμήσει με επίκληση του δικαίου της Ένωσης προκειμένου να προβληθεί δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητες. Όπως θα δείξω στη συνέχεια, η κατά το δίκαιο της Ένωσης αρχή της φορολογικής νομιμότητας αφορά το δικαίωμα του κράτους μέλους να επιβάλλει φόρους, ενώ η υπόθεση της κύριας δίκης απλά αφορά τη μέθοδο υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου.

80. Θα αρχίσω με ανάλυση του πεδίου της αρχής της φορολογικής νομιμότητας κατά το δίκαιο της Ένωσης. Λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 6, παράγραφος 3, ΣΕΕ[61] και το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη[62], θα αναφερθώ πρώτα στην ΕΣΔΑ και εν συνεχεία στις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών.

Εξέταση υπό το πρίσμα της ΕΣΔΑ

81. Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: Δικαστήριο του Στρασβούργου) διατύπωσε την αρχή της φορολογικής νομιμότητας στο πλαίσιο του άρθρου 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1[63]. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι «[ο]υδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους», χωρίς τούτο «να θίγη το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύι νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων».

82. Το Δικαστήριο του Στρασβούργου έχει κρίνει, ειδικότερα, ότι ο φόρος ισοδυναμεί με επέμβαση στο δικαίωμα ειρηνικής απολαύσεως της περιουσίας, οπότε εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1[64]. Έχει αναγνωρίσει ότι τα συμβαλλόμενα κράτη διαθέτουν «ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως» σε φορολογικά θέματα[65] και ότι «πρέπει να τους παρέχονται επιπλέον ελευθερία και διακριτική ευχέρεια κατά την άσκηση των φορολογικών τους αρμοδιοτήτων στο πλαίσιο του ελέγχου νομιμότητας»[66]. Επιπλέον, έχει κρίνει ότι ο έλεγχος αυτός περιορίζεται στην εξακρίβωση ότι ο φόρος «συνάδει με το εθνικό δίκαιο και ότι ο νόμος είναι από μόνος του επαρκής ώστε να παρέχει στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα να προβλέψει τις συνέπειες της συμπεριφοράς του», πράγμα που απαιτεί «οι εφαρμοστέες διατάξεις του εθνικού δικαίου να είναι επαρκώς *προσβάσιμες, ακριβείς και προβλέψιμες*»[67].

61 Κατά την εν λόγω διάταξη, «[τ]α θεμελιώδη δικαιώματα, όπως κατοχυρώνονται από την Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών [που υπεγράφη στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ)] και όπως απορρέουν από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών, αποτελούν μέρος των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης».

62 Η εν λόγω διάταξη του Χάρτη ορίζει ότι «[σ]τον βαθμό που ο […] Χάρτης περιλαμβάνει δικαιώματα που αντιστοιχούν σε δικαιώματα τα οποία διασφαλίζονται στην [ΕΣΔΑ], η έννοια και η εμβέλειά τους είναι ίδιες με εκείνες που τους αποδίδει η εν λόγω Σύμβαση», με την επιφύλαξη τυχόν «ευρύτερης προστασίας» παρεχόμενης από το δίκαιο της Ένωσης. Επομένως, κατά τον καθορισμό του κατώτατο επιπέδου προστασίας που εγγυάται ο Χάρτης, πρέπει να εφαρμόζονται τα κριτήρια που ανέπτυξε το Δικαστήριο του Στρασβούργου κατά την ερμηνεία των αντίστοιχων διατάξεων της ΕΣΔΑ (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Επανεξέταση Arango Jaramillo κ.λπ. κατά ΕΤΕπ, (C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, σκέψη 28).

63 Πρωτόκολλο αριθ. 1 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών, που υπεγράφη στο Παρίσι στις 20 Μαρτίου 1952 (στο εξής: πρωτόκολλο αριθ. 1).

64 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 9ης Ιουλίου 2002, Orion Břeclav s.r.o. κατά Τσεχικής Δημοκρατίας (CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, § 7).

65 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 29ης Ιανουαρίου 2003, Masa Invest Group κατά Ουκρανίας (CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, § 12).

66 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 14ης Μαΐου 2013, N.K.M. κατά Ουγγαρίας (CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, § 50).

67 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 20ής Σεπτεμβρίου 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos κατά Ρωσίας (CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, § 559, η υπογράμμιση δική μου).

83. Ο όρος «νόμος», κατά το άρθρο 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1, παραπέμπει στην ίδια έννοια που χρησιμοποιείται αλλού στην ΕΣΔΑ[68]. Επομένως, έχει αυτοτελές και ευρύ πεδίο που δεν περιορίζεται μόνο στις νομοθετικές πράξεις. Συμπεριλαμβάνει συντάγματα, νόμους υπό στενή έννοια, κανονιστικές πράξεις και διεθνείς συμβάσεις στις οποίες το συγκεκριμένο κράτος είναι συμβαλλόμενο μέρος[69].

84. Είναι σημαντικό ότι η νομολογία πρέπει να θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια του «νόμου», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1[70]. Επομένως, «σαφής, συνεπής και δημοσίως διαθέσιμη νομολογία δύναται να αποτελέσει επαρκή βάση για "σύννομη" επέμβαση στα δικαιώματα που εγγυάται η Σύμβαση, όταν η νομολογία αυτή βασίζεται σε λογική ερμηνεία της πρωτογενούς νομοθεσίας»[71].

85. Τέλος, το Δικαστήριο του Στρασβούργου έχει αναγνωρίσει ότι η επίτευξη απόλυτης ακρίβειας κατά την κατάρτιση των νόμων είναι *αντικειμενικά αδύνατη*, ιδίως στον τομέα της φορολογίας. Κατά συνέπεια, πολλοί νόμοι είναι αναπόφευκτα διατυπωμένοι με *γενικούς όρους* και η ερμηνεία και η εφαρμογή τους εξαρτώνται από πρακτικές[72].

86. Επομένως, η κατά το άρθρο 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1 αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται ότι τα *ουσιώδη στοιχεία* του φόρου πρέπει να προβλέπονται από νόμο ή στη νομολογία, ενώ δεν υφίσταται τέτοια απαίτηση όσον αφορά ορισμένα άλλα, δευτερεύοντα στοιχεία που ορίζουν την έκταση της φορολογικής υποχρεώσεως.

Εξέταση υπό το πρίσμα των κοινών συνταγματικών παραδόσεων των κρατών μελών

87. Η αρχή της φορολογικής νομιμότητας αναγνωρίζεται στα περισσότερα κράτη μέλη. Σε ορισμένα, αποτελεί μέρος μακράς συνταγματικής παραδόσεως[73]. Στα περισσότερα, η αρχή αυτή κατοχυρώνεται ρητώς με πράξη συνταγματικής ισχύος, ενώ σε άλλα απορρέει από τη συνταγματική αρχή του κράτους δικαίου[74].

68 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 14ης Οκτωβρίου 2010, Shchokin κατά Ουκρανίας (CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, § 51).

69 Grgić A., Mataga Z., Longar M., και Vilfan A., Συμβούλιο της Ευρώπης – Γενική διεύθυνση ανθρωπίνων δικαιωμάτων και νομικών υποθέσεων, «*Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l'Homme et de ses protocoles*», Précis sur les droits de l'homme αριθ.°10, Σεπτέμβριος 2007, σ. 13 (διαθέσιμο στη γαλλική γλώσσα, στην εξής διεύθυνση: https://rm.coe.int/168007ff64).

70 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 9ης Νοεμβρίου 1999, Špaček κατά Τσεχικής Δημοκρατίας (CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, § 54).

71 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 25ης Ιουλίου 2013, Khodorkovskiy και Lebedev κατά Ρωσίας (CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, §§ 881 έως 885).

72 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 29ης Ιανουαρίου 2003, Masa Invest Group κατά Ουκρανίας (CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, §§ 12 και 13).

73 Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου, όπου η αρχή αυτή κατοχυρώθηκε για πρώτη φορά στο Bill of Rights του 1689 (που εξακολουθεί να ισχύει), στην περίπτωση της Γαλλίας, όπου η εν λόγω αρχή απορρέει από την Declaration des droits de l'homme et du citoyen της 26ης Αυγούστου 1789 (επίσης σε ισχύ) και στην περίπτωση της Πολωνίας, όπου κατοχυρώθηκε στο Artykuły henrykowskie του 1573, το οποίο παρέμεινε σε ισχύ έως τις 24 Οκτωβρίου 1795.

74 Τούτο ισχύει στην Αυστρία και τη Γερμανία.

88. Κατά κανόνα, τα συντάγματα των κρατών μελών διατυπώνουν την αρχή αυτή με αρκετά γενικούς όρους [75], με αποτέλεσμα το καθήκον ερμηνείας της να ανατίθεται στα συνταγματικά και στα τακτικά δικαστήρια. Ορισμένα, πάντως, διευκρινίζουν τα στοιχεία που πρέπει να ορίζονται με νόμο. Αυτό συμβαίνει, ειδικότερα, στη Γαλλία [76], στην Ελλάδα [77], στην Πορτογαλία [78] και στην Πολωνία [79].

89. Λεπτομερής ανάλυση της νομοθεσίας και της νομολογίας αντιπροσωπευτικού δείγματος 11 κρατών μελών [80] δείχνει ότι οι συνταγματικές παραδόσεις τους συμπίπτουν ως προς την απαίτηση να προβλέπονται με νόμο *όλα τα ουσιώδη στοιχεία* που είναι σύμφυτα με την έννοια του φόρου. Σε οκτώ από τα 11, θεωρούνται ουσιώδη τα ακόλουθα στοιχεία: ο προσδιορισμός του υποκείμενου στον φόρο, η γενεσιουργός αιτία του φόρου, η φορολογική βάση, ο φορολογικός συντελεστής και οι δικονομικές εγγυήσεις που απολαύουν οι υποκείμενοι στον φόρο [81].

90. Μόνο ορισμένα κράτη μέλη θεωρούν ουσιώδη κάποια πρόσθετα στοιχεία. Στα πρόσθετα αυτά στοιχεία συμπεριλαμβάνονται ο προσδιορισμός του δικαιούχου του φόρου (Εσθονία), οι διαδικασίες καταβολής (Πολωνία και Εσθονία), οι προθεσμίες που διέπουν το πότε ο φόρος καθίσταται απαιτητός (Εσθονία), οι κανόνες χορηγήσεως φορολογικών ελαφρύνσεων και απαλλαγών, μαζί με τις κατηγορίες των υποκείμενων στον φόρο που απαλλάσσονται από τη φορολογία (Πολωνία και Ελλάδα), καθώς και οι διαδικασίες καταβολής και επιστροφής του φόρου και ο καθορισμός προστίμων και κυρώσεων (Πορτογαλία).

91. Επιπλέον, φαίνεται να είναι γενικά αποδεκτό στα εν λόγω κράτη μέλη ότι, ενώ *δεν είναι αντικειμενικά δυνατόν να οριστούν με νόμο όλοι οι κανόνες που αφορούν έναν φόρο*, ο νόμος πρέπει ωστόσο να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να *γνωρίζει εκ των προτέρων και να υπολογίζει* το ποσό του δυνάμενου να απαιτηθεί φόρου.

92. Επί παραδείγματι, ενώ η γερμανική συνταγματική τάξη φαίνεται να απαιτεί όπως η φορολογική νομοθεσία παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να υπολογίσει τον οφειλόμενο φόρο, δεν απαιτείται λεπτομερές υλικό που να καθιστά δυνατό τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρεώσεως με αριθμητική ακρίβεια. Αρκεί η νομοθεσία να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να προβλέψει την έκταση της φορολογικής επιβαρύνσεως, ώστε να μπορέσει να προσαρμόσει τη συμπεριφορά του. Ομοίως, στην Πορτογαλία η αρχή της νομιμότητας δεν φαίνεται να επιβάλλει την αυστηρή απαίτηση η εφαρμοστέα νομοθεσία να παρέχει στον φορολογούμενο τα στοιχεία που είναι αναγκαία για τον υπολογισμό του ακριβούς ποσού του οφειλόμενου φόρου χωρίς την παραμικρή αμφιβολία. Ωστόσο, είναι απαραίτητο –υπό το πρίσμα των ουσιωδών στοιχείων που

75 Τούτο ισχύει ειδικά για τα εξής κράτη: το Βέλγιο (άρθρο 170, παράγραφος 1, του βελγικού συντάγματος), η Κύπρος (άρθρο 24, παράγραφος 2, του κυπριακού συντάγματος), η Εσθονία (άρθρο 113 του εσθονικού συντάγματος), η Φινλανδία (άρθρο 81, παράγραφος 1, του φινλανδικού συντάγματος), η Ιταλία (άρθρο 23 του ιταλικού συντάγματος), η Ιρλανδία (άρθρα 22.2.1 έως 22.2.6 του ιρλανδικού συντάγματος), οι Κάτω Χώρες (άρθρο 104 του ολλανδικού συντάγματος), η Τσεχική Δημοκρατία (άρθρο 11, παράγραφος 5, του τσεχικού χάρτη των θεμελιωδών δικαιωμάτων), η Λιθουανία (άρθρο 127, παράγραφος 3, του λιθουανικού συντάγματος), το Λουξεμβούργο (άρθρο 99 του λουξεμβουργιανού συντάγματος), η Ρουμανία (άρθρα 56, παράγραφος 3, και 139, παράγραφος 1, του ρουμανικού συντάγματος), η Σλοβακία (άρθρο 59, παράγραφος 2, του σλοβακικού συντάγματος) και η Σουηδία (άρθρο 4 του τμήματος 1 του Regeringsformen, ο οποίος –μαζί με άλλες τρεις πράξεις– συνθέτει το σουηδικό σύνταγμα).

76 Το άρθρο 14 της Declaration des droits de l'homme et du citoyen της 26ης Αυγούστου 1789 απαιτεί να προβλέπονται με νόμο τα εξής στοιχεία: η φορολογική βάση, ο φορολογικός συντελεστής και οι διαδικασίες εισπράξεως των φόρων κάθε είδους.

77 Το άρθρο 78, παράγραφοι 1 και 4, του Ελληνικού Συντάγματος απαιτεί να προβλέπονται με νόμο τα εξής στοιχεία: το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, οι δαπάνες και οι συναλλαγές στις οποίες αναφέρεται ο φόρος, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις.

78 Το άρθρο 103, παράγραφος 2, του πορτογαλικού συντάγματος απαιτεί να προβλέπονται με νόμο τα εξής στοιχεία: η φορολογική βάση, ο φορολογικός συντελεστής, τα φορολογικά πλεονεκτήματα, οι εγγυήσεις για τους υποκείμενους στον φόρο, οι διαδικασίες καταβολής και επιστροφής των φόρων, τα πρόστιμα και οι κυρώσεις.

79 Βλ. άρθρο 217 του πολωνικού συντάγματος, που παρατίθεται στο σημείο 6 των παρουσών προτάσεων.

80 Συγκεκριμένα: Βουλγαρία, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Εσθονία, Ηνωμένο Βασίλειο, Κάτω Χώρες, Πολωνία, Πορτογαλία, Σουηδία και Τσεχική Δημοκρατία.

81 Συναφώς, η θέση της ΕΣΔΑ φαίνεται να είναι αρκετά κοντινή (βλ. σημεία 85 και 86 των παρουσών προτάσεων).

ορίζονται με νόμο– η φορολογική επιβάρυνση να είναι ποσοτικά καθορίσιμη και, σε κάποιο βαθμό, προβλέψιμη και δυνάμενη να υπολογιστεί. Φαίνεται ότι, επίσης στην Ελλάδα, η μέθοδος υπολογισμού του εισοδήματος για τις ανάγκες τις φορολογήσεώς του δεν θεωρείται ότι ανήκει στα συστατικά στοιχεία του φόρου.

93. Όσον αφορά το τι συνιστά «νόμο», φαίνεται να είναι γενικά αποδεκτό σε αυτά τα κράτη μέλη ότι, κατ' αρχήν, ο φόρος πρέπει να ορίζεται σε νομικά δεσμευτική πράξη γενικής ισχύος έχουσα εκδοθεί από τη νομοθετική εξουσία και δημοσιευθεί προσηκόντως. Τούτου λεχθέντος, σε διάφορα κράτη μέλη η νομοθεσία μπορεί να συμπληρώνεται με δευτερογενείς πράξεις που εκδίδονται από την εκτελεστική εξουσία στο πλαίσιο ειδικής νομοθετικής εξουσιοδοτήσεώς της[82] ή στο πλαίσιο της γενικής αρμοδιότητάς της[83]. Σε διάφορα άλλα κράτη μέλη, ορισμένα ειδικά στοιχεία, συχνότατα τεχνικού χαρακτήρα, φαίνεται να καθορίζονται από τις αρμόδιες αρχές μέσω μη δεσμευτικών ερμηνευτικών φορολογικών πράξεων ή συστάσεων[84].

94. Ένα άλλο κοινό χαρακτηριστικό αυτών των 11 κρατών μελών φαίνεται να είναι η απαίτηση για *ακρίβεια, σαφήνεια και προβλεψιμότητα* της φορολογικής νομοθεσίας[85]. Στο πλαίσιο αυτό, μπορεί να προβλέπεται απαγόρευση της κατ' αναλογίαν εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και, όταν υπάρχει αμφιβολία, μπορεί να προβλέπεται η απαίτηση ο νόμος να ερμηνεύεται υπέρ του υποκείμενου στον φόρο[86].

95. Σε διάφορα κράτη μέλη που εξέτασα, όπως στην Πολωνία, φαίνεται να μην υφίστανται ειδικοί κανόνες για τον επιμερισμό του ΦΠΑ επί των εισροών όσον αφορά υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι ασκούν τόσο μη φορολογητέες όσο και φορολογητέες δραστηριότητες[87].

96. Στις Κάτω Χώρες[88], στη Σουηδία[89] και στο Ηνωμένο Βασίλειο, η έλλειψη τέτοιου είδους νομοθεσίας καλύφθηκε μέσω δευτερογενών πράξεων των αρμόδιων φορολογικών αρχών. Στα τρία αυτά κράτη μέλη, οι υποκείμενοι στον φόρο φαίνεται να έχουν γενική υποχρέωση επιλογής και εφαρμογής μιας κατάλληλης μεθόδου επιμερισμού, υπό την επιφύλαξη του ελέγχου από τις αρμόδιες αρχές.

97. Στο πλαίσιο αυτό, επί παραδείγματι, στο Ηνωμένο Βασίλειο, δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 3, του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), οι Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (κεντρική φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου) εξέδωσαν κανονιστικές πράξεις στις οποίες παρατίθενται παραδείγματα κριτηρίων και μεθόδων επιμερισμού[90]. Επιπλέον, κατά το άρθρο 102ZA, παράγραφος 1, του ως άνω νόμου, η εν λόγω αρχή δύναται να εγκρίνει μέθοδο προταθείσα από υποκείμενο στον φόρο ή να του υποδείξει άλλη πιο κατάλληλη μέθοδο.

82 Τούτο ισχύει στη Γερμανία, στην Ελλάδα, στην Εσθονία, στο Ηνωμένο Βασίλειο, στην Πολωνία και στη Τσεχική Δημοκρατία.

83 Τούτο ισχύει στη Γαλλία.

84 Τούτο ισχύει στις Κάτω Χώρες και στη Σουηδία.

85 Σημειωτέον ότι παρόμοια απαίτηση απορρέει από την προπαρατεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου του Στρασβούργου (βλ. σημείο 82 των παρουσών προτάσεων).

86 Τέτοια είναι η περίπτωση της Βουλγαρίας (πριν από την 1η Ιανουαρίου 2017), της Γερμανίας, της Ελλάδας (από το 2000), του Ηνωμένου Βασιλείου, των Κάτω Χωρών, της Σουηδίας και της Τσεχικής Δημοκρατίας.

87 Πέραν της Πολωνίας, τούτο ισχύει στη Βουλγαρία, στην Ελλάδα, στη Σουηδία και στην Τσεχική Δημοκρατία.

88 Στο πλαίσιο αυτό, στις Κάτω Χώρες με σχετική απόφαση του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) περί εκπτώσεως του ΦΠΑ, ως κριτήρια για τον υπολογισμό του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών ορίζονται τετραγωνικά μέτρα, κυβικά μέτρα και συναφή έσοδα ή έξοδα.

89 Βλ., στη Σουηδία, μη δεσμευτικές οδηγίες φορολογικής διαχειρίσεως αριθ. 131 446423-15/111 της 25ης Αυγούστου 2015 και αριθ. 202 377677-17/111 της 19ης Δεκεμβρίου 2017.

90 Βλ. VAT Notice 700 της 17ης Δεκεμβρίου 2014 (οδηγίες για τον ΦΠΑ, κανόνες και διαδικασίες), άρθρο 32, παράγραφος 5.

98. Η πρακτική των δικαστηρίων του εν λόγω κράτους μέλους, κατ' εμέ, επιβεβαιώνει ότι, ελλείψει δεσμευτικού κριτηρίου ή μεθόδου, η επιλογή μεθόδου διασφαλίζουσας δίκαιο και λογικό επιμερισμό του φόρου εισροών εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο και εξαρτάται από τις ειδικές του περιστάσεις. Επίσης, φαίνεται να γίνεται δεκτό ότι η αναγνώριση δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για πράξεις που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για μη οικονομικές και οικονομικές δραστηριότητες θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

99. Στη Γερμανία, οι διατάξεις για τη μεταφορά των άρθρων 173 και 174 της οδηγίας 2006/112 στη γερμανική έννομη τάξη θεωρείται ότι έχουν κατ' αναλογίαν εφαρμογή για τον προσδιορισμό του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για πράξεις που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για μη οικονομικές και οικονομικές δραστηριότητες.

100. Είναι ενδιαφέρον ότι στην Τσεχική Δημοκρατία το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) παρέπεμψε στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Český rozhlas [91] καθώς και στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην ίδια υπόθεση [92] προκειμένου να απορρίψει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είχε δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως, δεδομένου ότι η εφαρμοστέα νομοθεσία δεν προέβλεπε μέθοδο επιμερισμού του ΦΠΑ επί των εισροών. Το Nejvyšší správní soud φαίνεται να έκρινε ότι ο προσφεύγων έπρεπε να επιλέξει την πιο κατάλληλη μέθοδο και να υπολογίσει ο ίδιος το δυνάμενο να εκπέσει μέρος του ΦΠΑ επί των εισροών [93].

101. Από αυτό το δείγμα προκύπτει ότι οι κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών, όπως η νομολογία του Δικαστηρίου του Στρασβούργου σχετικά με το άρθρο 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1, απαιτούν όπως τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου προβλέπονται από νόμο με αρκούντως σαφή, ακριβή και προβλέψιμο τρόπο, αλλά δεν επιβάλλουν υποχρέωση να ρυθμίζονται εξαντλητικά όλες οι λεπτομέρειες.

102. Εκτός από τα στοιχεία που εξέτασα στα σημεία 96 έως 100 των παρουσών προτάσεων, δεν γνωρίζω μέτρα ή αποφάσεις σε κανένα από τα υπόλοιπα κράτη μέλη που να διέπουν τη μέθοδο προσδιορισμού του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για μη οικονομική και για οικονομική δραστηριότητα ή που να απαγορεύουν τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως τέτοιου φόρου με το σκεπτικό ότι στο εγχώριο φορολογικό δίκαιο δεν ορίζονται μέθοδος ή κριτήρια υπολογισμού του ποσού του οφειλόμενου φόρου. Από την άποψη αυτή, η διοικητική πρακτική που περιγράφεται στη διάταξη περί παραπομπής φαίνεται να αποτελεί εξαίρεση.

Εξέταση υπό το πρίσμα του Χάρτη και των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης

103. Το άρθρο 16 του Χάρτη, αναγνωρίζει την επιχειρηματική ελευθερία «σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης και τις εθνικές νομοθεσίες και πρακτικές». Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, του Χάρτη, «κάθε πρόσωπο δικαιούται να είναι κύριος των νομίμως κτηθέντων αγαθών του, να τα χρησιμοποιεί, να τα διαθέτει και να τα κληροδοτεί». Η εν λόγω διάταξη διευκρινίζει περαιτέρω ότι «[κ]ανείς δεν μπορεί να στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνον για λόγους δημόσιας ωφέλειας, στις περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο νόμο και έναντι δίκαιης και έγκαιρης αποζημίωσης για την απώλειά της», καθώς και ότι «[η] χρήση των αγαθών μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς από το νόμο, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο προς το γενικό συμφέρον».

91 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

92 Προτάσεις στην υπόθεση Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181).

93 Απόφαση της 30ής Αυγούστου 2016, αριθ. 5 Afs 124/2014-178.

104. Στο μέτρο που μπορεί να θεωρηθεί ότι η υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο έγκειται απλώς στην απόδοση προς το δημόσιο ταμείο του *ΦΠΑ επί των εκροών* που αυτός έχει εισπράξει από τους πελάτες του για λογαριασμό του Δημοσίου, το δικαίωμα ιδιοκτησίας δεν ασκεί επιρροή. Ωστόσο, οι διατάξεις του Χάρτη που σκοπούν στην προστασία του δικαιώματος αυτού ασκούν επιρροή όσον αφορά την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως του *ΦΠΑ επί των εισροών*[94].

105. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα ιδιοκτησίας και η ελευθερία ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας δεν είναι απόλυτα. Η άσκησή τους μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς που δικαιολογούνται από σκοπούς γενικού συμφέροντος, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί όντως στοιχούν με τους σκοπούς αυτούς και δεν συνιστούν, σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, δυσανάλογη και μη ανεκτή επέμβαση θίγουσα την ίδια την ουσία των διασφαλιζομένων δικαιωμάτων. Όσον αφορά, ειδικότερα, την ελευθερία ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι –λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του άρθρου 16 του Χάρτη, το οποίο διαφέρει από το γράμμα των άλλων θεμελιωδών ελευθεριών οι οποίες κατοχυρώνονται στον τίτλο II του Χάρτη, ενώ μοιάζει με το γράμμα ορισμένων διατάξεων του τίτλου IV του Χάρτη– η ελευθερία αυτή δύναται να υπόκειται σε ευρύ φάσμα επεμβάσεων από μέρους της δημοσίων αρχών, οι οποίες μπορούν να περιορίζουν, προς το γενικό συμφέρον, την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας[95].

106. Επιπλέον, κρίσιμη στο παρόν πλαίσιο είναι επίσης η αρχή της ασφάλειας δικαίου. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή αυτή επιτάσσει οι κανόνες δικαίου να είναι *σαφείς, ακριβείς και προβλέψιμοι ως προς τα αποτελέσματά τους*, ειδικά όταν μπορεί να έχουν αρνητικές συνέπειες για ιδιώτες και επιχειρήσεις[96]. Επιπλέον, η αρχή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές συνέπειες, ούτως ώστε οι ενδιαφερόμενοι να μπορούν *να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων* που τους επιβάλλουν οι εν λόγω διατάξεις[97]. Τέλος, η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν επιτρέπει στον εθνικό νομοθέτη, πλην εξαιρετικών περιστάσεων που δικαιολογούνται από λόγο γενικού συμφέροντος, να ορίζει ως χρονικό σημείο ενάρξεως ισχύος μιας πράξεως η οποία εμπίπτει στο δίκαιο της Ένωσης ημερομηνία προγενέστερη της δημοσιεύσεώς της (απαγόρευση αναδρομικότητας)[98].

Ενδιάμεσο συμπέρασμα σχετικά με την έννοια της αρχής της φορολογικής νομιμότητας

107. Στο σημείο αυτό, τονίζω ότι ο καθορισμός του επιπέδου προστασίας βάσει του δικαίου της Ένωσης, υπό το πρίσμα των κοινών συνταγματικών παραδόσεων των κρατών μελών και του Χάρτη, δεν είναι θετική επιστήμη.

108. Το αν συγκεκριμένος φόρος στοιχεί με το επίπεδο προστασίας που απορρέει από την ως άνω ερμηνευθείσα αρχή της φορολογικής νομιμότητας δύναται να εκτιμηθεί μόνον κατά περίπτωση, λαμβανομένης ως σημείου αναφοράς της θέσεως του υποκείμενου στον φόρο στην οικεία έννομη τάξη *στο σύνολό της*. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, το Δικαστήριο θα πρέπει να αντισταθεί στον πειρασμό να παραθέσει, στην απόφασή του, εξαντλητικό κατάλογο των στοιχείων που ορίζουν φόρο τα οποία *πρέπει* να προβλέπονται με νόμο.

94 Βλ. σημείο 39 των παρουσών προτάσεων.

95 Απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, Συμβούλιο κατά Manufacturing Support & Procurement Kala Naft (C-348/12 P, EU:C:2013:776, σκέψεις 121 έως 123).

96 Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, Plantanol (C-201/08, EU:C:2009:539, σκέψη 46).

97 Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 47).

98 Απόφαση της 26ης Απριλίου 2005, «Goed Wonen» (C-376/02, EU:C:2005:251, σκέψη 33).

109. Ταυτοχρόνως, δέχομαι ότι είναι αναγκαίο να οριστούν ορισμένες κοινές παράμετροι συμμορφώσεως με την αρχή αυτή. Εξ όσων μπόρεσα να διαπιστώσω, το επίπεδο προστασίας στον τομέα της φορολογίας ποικίλλει ελαφρώς μεταξύ των κρατών μελών που εξετάστηκαν ανωτέρω. Κατά τη γνώμη μου, αυτές οι διαφορές όσον αφορά το απαιτούμενο επίπεδο πληρότητας ή ακρίβειας απλά αντικατοπτρίζουν το γεγονός ότι διάφορα κράτη μέλη μετέρχονται διαφορετικών μέσων για να επιτύχουν ένα *κοινό αποτέλεσμα*. Δεν έχω λόγο να πιστέψω ότι η κατάσταση είναι διαφορετική στα λοιπά κράτη μέλη.

110. Φρονώ ότι, γενικά, όλα τα βασικά στοιχεία που ορίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός φόρου πρέπει να εκτίθενται με σαφήνεια στις εφαρμοστέες διατάξεις. Πρόκειται για τα στοιχεία που ασκούν άμεση ή έμμεση επιρροή στην έκταση της υποχρεώσεως του υποκείμενου στον φόρο να καταβάλει ΦΠΑ επί των εισροών. Ο επίμαχος φόρος προβλέπεται από τον νόμο στον απαιτούμενο βαθμό, όταν οι εφαρμοστέες διατάξεις, θεωρούμενες στο σύνολό τους, παρέχουν στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να προβλέψει και να υπολογίσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου και να προσδιορίσει τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

111. Αντιθέτως, δεν δέχομαι ότι η απλώς και μόνο έλλειψη, στις εφαρμοστέες διατάξεις, παρεπόμενου στοιχείου μη ικανού να έχει τέτοια επιρροή καταλήγει *από μόνη της* σε παραβίαση της αρχής της φορολογικής νομιμότητας.

112. Επομένως, επί παραδείγματι, η έλλειψη μεθόδου υπολογισμού του ποσού του οφειλόμενου φόρου δεν θίγει *αφ' εαυτής* τα δικαιώματα του υποκείμενου στον φόρο, όταν σε άλλες εφαρμοστέες διατάξεις περιέχεται πλέγμα αναγκαίων παραμέτρων για να παρασχεθεί στο πρόσωπο αυτό η δυνατότητα να προβλέψει και να προσδιορίσει το ποσό αυτό [99]. Στο ίδιο πνεύμα, αν δεδομένη κατάσταση δεν ρυθμίζεται εξαντλητικά, το γεγονός και μόνον ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να επιλέξει μεταξύ διαφόρων πιθανών συμπεριφορών στο πλαίσιο της διακριτικής ευχέρειας που το κράτος μέλος αποφάσισε να του παράσχει δεν θίγει αφ' εαυτού τα δικαιώματά του, εκτός αν συνεπάγεται διεύρυνση της φορολογικής του υποχρεώσεως.

113. Αντιθέτως, αν η εφαρμογή νέας απαιτήσεως ή διατυπώσεως οδηγεί αναδρομικώς σε αύξηση του ποσού του δυνάμενου να αξιωθεί φόρου, τούτο είναι προδήλως αναντίστοιχο με το προαναφερθέν επίπεδο προστασίας, ανεξαρτήτως του δευτερεύοντος ή ασήμαντου χαρακτήρα της εν λόγω απαιτήσεως ή διατυπώσεως. Ωστόσο, αυτό δεν συμβαίνει με το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112, το οποίο –ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου– ορίζει σαφώς την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών [100].

114. Για να συνοψίσω, στο μέτρο που ασκεί επιρροή εν προκειμένω, φρονώ ότι τα ακόλουθα στοιχεία πρέπει να θεωρείται ότι αποτελούν μέρος του κοινού *λειτουργικού* προτύπου προστασίας: ο φόρος πρέπει να ορίζεται με νομικά δεσμευτικούς κανόνες, εκ των προτέρων προσβάσιμους από τους υποκείμενους στον φόρο, κατά τρόπο αρκούντως σαφή, ακριβή και εξαντλητικό, ούτως ώστε ο εκάστοτε υποκείμενος στον φόρο να έχει τη δυνατότητα να προβλέψει και να προσδιορίσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου σε δεδομένο χρονικό σημείο βάσει των κειμένων και των δεδομένων που είναι διαθέσιμα ή προσβάσιμα από αυτόν. Κατά συνέπεια, οι ως άνω κανόνες δεν μπορούν να επιβάλουν ή επιδεινώσουν αναδρομικά τη φορολογική επιβάρυνση.

115. Επομένως, συνάγω ότι το εν λόγω επίπεδο συνεπάγεται ειδικότερα ότι, ελλείψει, στις εφαρμοστέες διατάξεις, μεθόδου υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρέπει να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να βασιστεί σε μέθοδο της επιλογής του, υπό την προϋπόθεση ότι, λαμβανομένης υπόψη της φύσεως της ασκούμενης οικονομικής

99 Το ίδιο θα μπορούσε να λεχθεί a priori για τις διαδικαστικές ή τεχνικές απαιτήσεις. Ωστόσο, δεδομένου ότι το ζήτημα αυτό δεν εμπίπτει στο αντικείμενο των παρουσών προτάσεων, δεν θα προβώ σε περαιτέρω ανάλυση.

100 Βλ. σημεία 41, 48 και 55 των παρουσών προτάσεων.

δραστηριότητας, η μέθοδος αυτή είναι ικανή να αντικατοπτρίσει αντικειμενικά την έκταση στην οποία η δαπάνη για τις εισροές χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας, ότι βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια και αξιόπιστα στοιχεία και ότι παρέχει στην αρμόδια αρχή τη δυνατότητα να επαληθεύσει την ακρίβεια της εφαρμογής της.

Δύναται η τοπική ένωση δήμων να επικαλεστεί τη γενική αρχή της φορολογικής νομιμότητας για να θεμελιώσει δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως;

116. Κατά την προπαρατεθείσα νομολογία [101], μόνο στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν η εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης στη διαφορά της κύριας δίκης θα οδηγήσει σε παραβίαση γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης. Εντούτοις, το Δικαστήριο, στο πλαίσιο προδικαστικής διαδικασίας είναι ο μόνος αρμόδιος να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία για την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης τα οποία θα μπορέσουν να του δώσουν τη δυνατότητα να επιλύσει το ζήτημα της συμβατότητας [102].

117. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, θα παραθέσω στη συνέχεια διάφορα στοιχεία τα οποία το αιτούν δικαστήριο θα μπορέσει να θεωρήσει χρήσιμα για την ανάλυση των συνεπειών της εφαρμογής της αρχής της φορολογικής νομιμότητας –υπό το πρίσμα της ΕΣΔΑ, των κοινών συνταγματικών παραδόσεων των κρατών μελών και του Χάρτη– στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης.

Η θέση της τοπικής ενώσεως δήμων κατά το πολωνικό δίκαιο

118. Από τις εξηγήσεις του αιτούντος δικαστηρίου και από τις προφορικές παρατηρήσεις προκύπτει σαφώς ότι κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι έως την 1η Ιανουαρίου 2016, ο νόμος περί ΦΠΑ δεν προέβλεπε μέθοδο ή κριτήρια υπολογισμού του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για παροχές που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως για τις ανάγκες φορολογητέων και μη φορολογητέων δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο.

119. Όλοι όσοι παρέστησαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση συμφώνησαν ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ αντικατοπτρίζουν το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112. Συγκεκριμένα, η πρώτη διάταξη περιλαμβάνει την έκφραση «στον βαθμό που», η οποία κατ' εμέ ορίζει με σαφήνεια την *έκταση* του δικαιώματος εκπτώσεως, περιορίζοντάς την στον ΦΠΑ επί των εισροών που αντιστοιχεί αυστηρά σε παροχές οι οποίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες φορολογητέων δραστηριοτήτων. Ουδέν στοιχείο της δικογραφίας υποδηλώνει ότι η πρώτη διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί διαφορετικά από τη δεύτερη [103].

120. Συναφώς, μπορούν να αποδειχθούν κρίσιμα τα εξής στοιχεία:

121. *Πρώτον*, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι δικαστικοί πληρεξούσιοι της Πολωνίας και του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής βεβαίωσαν –χωρίς τούτο να αμφισβητηθεί από την τοπική ένωση δήμων– ότι, κατ' αρχήν, τη γενική υποχρέωση *υπολογισμού* και δηλώσεως του οφειλόμενου φόρου, καθώς και καταβολής του εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, υπέχει σαφώς ο υποκείμενος στον φόρο [104].

101 Βλ. προπαρατεθείσα στα σημεία 74 και 75 νομολογία.

102 Απόφαση της 1ης Ιουλίου 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, σκέψη 126).

103 Για την ερμηνεία του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112, βλ. σημεία 41, 48 και 55 των παρουσών προτάσεων.

104 Εξ όσων αντιλαμβάνομαι, η υποχρέωση αυτή απορρέει από το άρθρο 103, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο φαίνεται να μεταφέρει το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

122. *Δεύτερον*, με τις προφορικές τους παρατηρήσεις, όσοι παρέστησαν συμφώνησαν ότι, κατά το πολωνικό δίκαιο, υποκείμενοι στον φόρο όπως η τοπική ένωση δήμων υπόκεινται σε λεπτομερέστατους κανόνες λογιστικής φύσεως, για λόγους εποπτείας του προϋπολογισμού και των δημοσίων οικονομικών, οι οποίοι επιβάλλουν, μεταξύ άλλων, υποχρέωση καταγραφής όλων των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τον ΦΠΑ.

123. Συναφώς, ο δικαστικός πληρεξούσιος της τοπικής ενώσεως δήμων υποστήριξε ότι, ελλείψει μεθόδου οριζόμενης από νόμο, ο προσδιορισμός του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών είναι εξαιρετικά περίπλοκος και δυσχερής, ενώ ο δικαστικός πληρεξούσιος του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής επέμεινε –πάλι χωρίς να αντικρουστεί από τους άλλους που παρέστησαν– ότι δημόσιοι φορείς, όπως η τοπική ένωση δήμων, είναι σε πολύ καλύτερη θέση να προβαίνουν στους αναγκαίους υπολογισμούς απ' ό,τι οι ίδιες οι φορολογικές αρχές.

124. *Τρίτον*, με τις προφορικές τους παρατηρήσεις, όσοι παρέστησαν βεβαίωσαν ότι, οσάκις υποκείμενος στον φόρο αμφιβάλλει ως προς την ορθή ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων, δικαιούται να ζητήσει και να λάβει από τις αρχές ερμηνευτική φορολογική πράξη με την οποία αξιολογείται η ειδική του κατάσταση και του υποδεικνύεται ο ορθός τρόπος εφαρμογής του νόμου [105]. Ο δικαστικός πληρεξούσιος του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής βεβαίωσε ότι, όπως η τοπική ένωση δήμων στην κύρια δίκη, διάφοροι άλλοι υποκείμενοι σε φόρο, υπό συγκρίσιμες περιστάσεις, χρησιμοποίησαν την ως άνω διαδικασία και έλαβαν τέτοια ερμηνευτική πράξη όσον αφορά το δυνάμενο να εκπέσει μέρος του ΦΠΑ επί των εισροών.

125. *Τέταρτον*, ο δικαστικός πληρεξούσιος του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής διευκρίνισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι τόσο πριν όσο και μετά την 1η Ιανουαρίου 2016 οι υποκείμενοι στον φόρο ήταν ελεύθεροι να εφαρμόζουν μέθοδο της επιλογής τους για τον επιμερισμό του ΦΠΑ. Διευκρινίστηκε ότι η αρμόδια αρχή μπορούσε να αντιταχθεί στην επιλογή αυτή μόνον αν η μέθοδος ήταν ακατάλληλη, υπό την έννοια ότι δεν αντικατόπτριζε αντικειμενικά την έκταση κατά την οποία η δαπάνη για τις εισροές χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες πράξεων του υποκείμενου στον φόρο για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως. Ο ως άνω δικαστικός πληρεξούσιος βεβαίωσε επίσης ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να αρνείται το δικαίωμα εκπτώσεως απλώς και μόνο για τον λόγο ότι δεν συμφωνεί με τη μέθοδο που προέκρινε ο υποκείμενος στον φόρο. Ουδεμία από τις δηλώσεις αυτές αντικρούστηκε από τον δικαστικό πληρεξούσιο της τοπικής ενώσεως δήμων.

126. Κατά τη γνώμη μου, το συνδυαστικό αποτέλεσμα των διατάξεων και των περιστάσεων που προαναφέρθηκαν είναι ότι, κατά τον κρίσιμο χρόνο, όλα τα ουσιώδη στοιχεία του ΦΠΑ που ασκούν επιρροή για το δυνάμενο να απαιτηθεί ποσό του ΦΠΑ (το tributum) *προβλέπονταν* από τον νόμο (lex) κατά τέτοιον τρόπο ώστε οι υποκείμενοι στον φόρο ήταν σε θέση να προβούν στους αναγκαίους υπολογισμούς και να δηλώσουν το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ βάσει των εγγράφων και των άλλων στοιχείων που είχαν στη διάθεσή τους.

127. Στο πλαίσιο αυτό, η μέθοδος υπολογισμού του δυνάμενου να εκπέσει μέρους του ΦΠΑ επί των εισροών φαίνεται να είναι απλά ένα από τα τεχνικά μέσα τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει αναπόφευκτα να εφαρμόσει προκειμένου να προσδιορίσει ορθώς την έκταση του δικαιώματός του εκπτώσεως, αν όντως αποφασίσει να το επικαλεστεί. Η ανάγκη επιλογής κατάλληλης μεθόδου, αν και υπόρρητη κατά τον κρίσιμο χρόνο, αποτελεί προφανή συνέπεια του δικαιώματος αυτού, και όχι αυτοτελή, πρόσθετη υποχρέωση η οποία θα έπρεπε να προβλέπεται ειδικά με νόμο [106].

105 Βλ. υποσημείωση 8 των παρουσών προτάσεων.

106 Βλ. σημείο 112 των παρουσών προτάσεων.

128. Λαμβανομένης υπόψη της δυνατότητας της τοπικής ενώσεως δήμων να λάβει ατομική φορολογική γνωμοδότηση, ο μη ορισμός συγκεκριμένης μεθόδου στις εφαρμοστέες διατάξεις δεν κατέστησε την από μέρους της επίκληση του δικαιώματος εκπτώσεως αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή, ούτε δημιούργησε ανυπέρβλητη αβεβαιότητα ως προς την έκταση των υποχρεώσεών της έναντι του δημόσιου ταμείου.

129. Τουναντίον, από τις αγορεύσεις όσων παρέστησαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι, δεδομένου του μεγάλου εύρους των πιθανών πραγματικών καταστάσεων, θα ήταν αβάσιμα αισιόδοξο και ίσως υπερβολικά απαιτητικό να αναμένεται όπως ο εθνικός νομοθέτης ρυθμίσει εξαντλητικά όλες τις τεχνικές πτυχές της συμπεριφοράς ενός υποκείμενου στον φόρο, για τους σκοπούς φορολογήσεως[107]. Το συμπέρασμα αυτό είναι απολύτως σύμφωνο με τη νομολογία του Δικαστηρίου του Στρασβούργου και με την κατάσταση σε άλλα κράτη μέλη[108].

130. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, στη νομοθεσία που κατά τον κρίσιμο χρόνο είχε εφαρμογή επί της τοπικής ενώσεως δήμων δεν υπήρχαν κενά στον ορισμό του φόρου.

Καταληκτικές παρατηρήσεις

131. Θεωρώ ότι οι ως άνω εκτιμήσεις απαντούν σε όλα τα επιχειρήματα που προέβαλε η τοπική ένωση δήμων. Με γνώμονα το επίπεδο προστασίας που εξέθεσα ανωτέρω[109], στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν μπορεί να ανακύψει προσβολή θεμελιώδους δικαιώματος ή παραβίαση γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης ως συνέπεια της ερμηνείας των εφαρμοστέων διατάξεων κατά τρόπο σύμφωνο με την οδηγία 2006/112, όπως παγίως ερμηνεύεται από το Δικαστήριο[110].

132. Ειδικότερα, η ερμηνεία αυτή δεν συνεπάγεται ανασφάλεια δικαίου ή αναδρομική εφαρμογή νέων υποχρεώσεων που δεν προβλέπονται με νόμο. Ομοίως, δεδομένου ότι όλα τα συστατικά στοιχεία του φόρου (tributum) προβλέπονταν με νόμο κατά τον κρίσιμο χρόνο, η εν λόγω ερμηνεία δεν συνεπάγεται επιβολή, βάσει της οδηγίας 2006/112, υποχρεώσεως που δεν προβλεπόταν στην εθνική έννομη τάξη[111]. Τέλος, δεν φαίνεται να καθιστά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

133. Τα συμπεράσματα που συνήγαγα στα σημεία 73 και 115 των παρουσών προτάσεων δεν κλονίζονται από το γεγονός ότι, όταν νομική πράξη της Ένωσης απαιτεί εθνικά μέτρα μεταφοράς – όπως εν προκειμένω– είναι κατ' αρχήν θεμιτό οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να παραμένουν ελεύθερα, βάσει του άρθρου 53 του Χάρτη, να εφαρμόζουν εθνικά πρότυπα προστασίας θεμελιωδών δικαιωμάτων και γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης[112].

134. Τα πληροφοριακά στοιχεία που προσκομίστηκαν στο Δικαστήριο δείχνουν ότι –παρά την ύπαρξη των διοικητικών πρακτικών που μνημονεύονται στο προδικαστικό ερώτημα– δεν υπάρχει προφανής σύγκρουση μεταξύ της θέσεως που προτείνω να λάβει το Δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση και των αρχών που απορρέουν από το άρθρο 217 του Πολωνικού Συντάγματος.

107 Εδώ, σημειώνω ότι ο δικαστικός πληρεξούσιος του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής επέμεινε –χωρίς να αντικρουστεί από τους άλλους που παρέστησαν– ότι κάτι τέτοιο είναι αντικειμενικά αδύνατον.

108 Βλ. σημεία 85 και 91 των παρουσών προτάσεων.

109 Βλ. ανάλυση της αρχής της φορολογικής νομιμότητας στα σημεία 78 έως 115 των παρουσών προτάσεων.

110 Ήτοι σύμφωνα με τις παραμέτρους που εκτέθηκαν στα σημεία 35 έως 60 των παρουσών προτάσεων.

111 Η θέση αυτή μπορεί να αντιπαραβληθεί με εκείνη που διατυπώνεται στην απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2004, Pfeiffer κ.λπ. (C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψη 108).

112 Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, σκέψη 60). Πάντως, στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι, ακριβώς *επειδή* οι σχετικές διατάξεις είχαν εναρμονιστεί πλήρως σε επίπεδο Ένωσης, το εθνικό δικαστήριο δεν μπορούσε *πλέον* να εφαρμόσει το υψηλότερο επίπεδο προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων που προέβλεπε το εθνικό συνταγματικό δίκαιο.

135. Όπως διευκρίνισε το αιτούν δικαστήριο, υπό το πρίσμα της διατάξεως αυτής, τα μέτρα που αφορούν την επιβολή φόρων, συμπεριλαμβανομένου του καθορισμού των υποκείμενων στον φόρο, των φορολογικών συντελεστών, καθώς και των κανόνων χορηγήσεως φορολογικών ελαφρύνσεων και απαλλαγών και των κατηγοριών των υποκείμενων στον φόρο που απαλλάσσονται από τη φορολογία, πρέπει να προβλέπονται με νόμο. Από τις προφορικές παρατηρήσεις των δικαστικών πληρεξουσίων της Πολωνίας και του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι η ως άνω διάταξη ερμηνεύεται, κατά πάγια νομολογία, από το Trybunał Konstytucyjny (Συνταγματικό Δικαστήριο, Πολωνία) υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή απαιτεί να προβλέπονται με νόμο τα *ουσιώδη στοιχεία* του φόρου τα οποία επηρεάζουν την έκταση της φορολογικής υποχρεώσεως του υποκείμενου στον φόρο και όχι *όλα τα στοιχεία* του φόρου αυτού [113].

136. Εξ όσων αντιλαμβάνομαι, οι απαιτήσεις αυτές δεν εμποδίζουν το αιτούν δικαστήριο να ερμηνεύσει την εθνική νομοθεσία σε συμφωνία με το δίκαιο της Ένωσης, κατά τον τρόπο που εκτέθηκε ανωτέρω.

137. Αν ωστόσο το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η εθνική νομοθεσία, ερμηνευόμενη κατά τον τρόπο αυτόν, δεν στοιχεί με το επίπεδο προστασίας που κατοχυρώνεται στο Πολωνικό Σύνταγμα, δεν θα μπορέσει να αρκεστεί να χορηγήσει στην τοπική ένωση δήμων δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών εις βάρος του γενικού προϋπολογισμού της Ένωσης και κατά παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως [114].

138. Δεν δέχομαι ότι μια απλώς και μόνο ασυνέπεια μεταξύ των εθνικών προτύπων προστασίας είναι ικανή να απαλλάξει το εθνικό δικαστήριο από την πρωταρχική του υποχρέωση να διασφαλίσει την πλήρη εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο όταν το αποτέλεσμα θα ήταν να χορηγηθεί ένα σημαντικό ανεπίτρεπτο οικονομικό πλεονέκτημα που δεν αντιστοιχεί στη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης [115]. Αντιθέτως, κατά την ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να αξιοποιήσει όλες τις δυνατότητές του, υπό το πρίσμα διεξοδικής εξετάσεως της εθνικής έννομης τάξεως στο σύνολό της, ώστε να επιλέξει τη λύση που σέβεται τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της έννομης τάξεως της Ένωσης, ήτοι την υπεροχή, ενότητα και αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης [116].

139. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, συνάγω, πέραν όσων προανέφερα στα σημεία 73 και 115, ότι το εθνικό δικαστήριο δύναται να απαλλαγεί από την υποχρέωση ερμηνείας του εθνικού δικαίου κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης μόνον αν η ερμηνεία αυτή συνεπάγεται παραβίαση της αρχής ότι ο φόρος πρέπει να ορίζεται με νομικά δεσμευτικούς κανόνες, εκ των προτέρων προσβάσιμους από τον υποκείμενο στον φόρο, κατά τρόπο αρκούντως σαφή, ακριβή και εξαντλητικό, ώστε ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο να μπορεί να προβλέψει και να προσδιορίσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου σε δεδομένο χρονικό σημείο βάσει των κειμένων και των στοιχείων που είναι διαθέσιμα ή προσβάσιμα από αυτόν. Αυτό θα συμβαίνει αν οι εν λόγω κανόνες δημιούργησαν αβεβαιότητα ως προς το ποσό του οφειλόμενου φόρου ή επέβαλαν ή αύξησαν αναδρομικά το ποσό αυτό.

113 Απόφαση του Trybunał Konstytucyjny της 16ης Ιουνίου 1998, U 9/97, σκέψη 51. Από την επ' ακροατηρίου συζήτηση προέκυψε επίσης ότι στο εν λόγω δικαστήριο δεν έχει δοθεί ακόμη η ευκαιρία να εξετάσει τη συνταγματικότητα της μη προβλέψεως μεθόδων επιμερισμού του ΦΠΑ επί των εισροών.

114 Βλ. σημεία 61, 64 και 65 των παρουσών προτάσεων.

115 Βλ. σημεία 57 έως 59 των παρουσών προτάσεων.

116 Απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 47).

Πρόταση

140. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου Wrocław, Πολωνία) τις ακόλουθες απαντήσεις:

– Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαιτεί από εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο δίκης σχετικά με υποκείμενο στον φόρο όπως η Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (τοπική ένωση δήμων), να ερμηνεύσει το εθνικό του δίκαιο, στο μέτρο του δυνατού, κατά τέτοιον τρόπο ώστε να διασφαλίσει ότι εκπτώσεις πραγματοποιούνται μόνον όσον αφορά το μέρος του ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο αντικατοπτρίζει αντικειμενικά την έκταση κατά την οποία η δαπάνη για τις εισροές χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας του εν λόγω υποκείμενου στο φόρο.

– Ελλείψει, στους εφαρμοστέους κανόνες, μεθόδου υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρέπει να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να βασιστεί σε μέθοδο της επιλογής του, υπό την προϋπόθεση ότι, λαμβανομένης υπόψη της φύσεως της ασκούμενης οικονομικής δραστηριότητας, η μέθοδος αυτή είναι ικανή να αντικατοπτρίσει αντικειμενικά την έκταση κατά την οποία η δαπάνη για τις εισροές χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας, ότι βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια και αξιόπιστα στοιχεία και ότι παρέχει στην αρμόδια αρχή τη δυνατότητα να επαληθεύσει την ακρίβεια της εφαρμογής της.

– Εθνικό δικαστήριο δύναται να απαλλαγεί από την υποχρέωση ερμηνείας του εθνικού δικαίου κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης μόνον αν η ερμηνεία αυτή συνεπάγεται παραβίαση της αρχής ότι ο φόρος πρέπει να ορίζεται με νομικά δεσμευτικούς κανόνες, εκ των προτέρων προσβάσιμους από τον υποκείμενο στον φόρο, κατά τρόπο αρκούντως σαφή, ακριβή και εξαντλητικό, ώστε ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο να μπορεί να προβλέψει και να προσδιορίσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου σε δεδομένο χρονικό σημείο βάσει των κειμένων και των στοιχείων που είναι διαθέσιμα ή προσβάσιμα από αυτόν. Αυτό θα συμβαίνει αν οι εν λόγω κανόνες δημιούργησαν αβεβαιότητα ως προς το ποσό του οφειλόμενου φόρου ή επέβαλαν ή αύξησαν αναδρομικά το ποσό αυτό.