

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ELEANOR SHARPSTON

της 11ης Δεκεμβρίου 2008¹

1. Σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία περί ΦΠΑ, όπως αυτή έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, ο κατασκευαστής οικίας η οποία προορίζεται εν μέρει για φορολογητέους επαγγελματικούς σκοπούς και εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς δικαιούται να εντάξει στην επιχείρησή του την οικία στο σύνολό της, αποκτώντας έτσι αμέσως το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που αφορά τις κατασκευαστικές δαπάνες. Ακολουθώντας πρέπει να εξομοιώσει την εν μέρει ιδιωτική χρήση της οικίας με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, υποκείμενη σε ΦΠΑ επί των εκροών. Η ρύθμιση αυτή μπορεί, ωστόσο, να του παράσχει ένα οικονομικό πλεονέκτημα έναντι του κατασκευαστή παρόμοιας οικίας για την οποία δεν προβλέπεται χρήση για φορολογητέους επαγγελματικούς σκοπούς, με αποτέλεσμα να μην παρέχεται το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

2. Με την υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το αυστριακό Verwaltungsgerichtshof ερωτά αν το πλεονέκτημα αυτό συνάδει προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως ή τους κοινοτικούς κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Το δικαστήριο αυτό υποβάλλει επίσης ερωτήματα που αφορούν την εγκυρότητα ενός εθνικού αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως, προγενέστερου της ενάρξεως ισχύος της κοινοτικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, ο οποίος όμως τροποποιήθηκε ακολουθώντας βάσει

εσφαλμένης ερμηνείας της νομολογίας του Δικαστηρίου.

Η σχετική κοινοτική νομοθεσία*Οι βασικές διατάξεις*

3. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά μια οικία που κατασκευάστηκε μεταξύ των ετών 2002 και 2004, οπότε τη σχετική κοινοτική νομοθεσία αποτελεί η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ².

2 — Έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, τροποποιηθείσα επανειλημμένως, στο εξής: έκτη οδηγία). Η οδηγία αυτή αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), σκοπός της οποίας είναι η σαφής και ορθολογική παρουσίαση των εφαρμοστέων διατάξεων μέσω της αναδιτύπωσής της, χωρίς να επιφέρει, καταρχήν, ουσιώδεις αλλαγές στην υφιστάμενη νομοθεσία. Επομένως, οι κατωτέρω παραπομπές σε διατάξεις της οδηγίας 2006/112 δεν έχουν την ίδια διατύπωση με τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

4. Βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής³, «οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή» υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'⁴, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει ουσιαστικώς, κατά γενικό κανόνα, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή.

5. Ωστόσο, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2⁵ ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται, κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων (ως εκρών) πράξεών του, να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος («φόρο επί των εκρών»), τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ («φόρο επί των εισροών») για αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχεθήκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1⁶, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός (ήτοι, ουσιαστικώς, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποκτώνται ως εισροές και όχι όταν τα αγαθά παραδίδονται ή οι υπηρεσίες παρέχονται ως εκροές).

6. Δεδομένου ότι το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται μόνο σε σχέση με τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορο-

λογουμένων πράξεων, δεν υφίσταται τέτοιο δικαίωμα αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση απαλλασσομένων πράξεων, ήτοι όσων απαριθμούνται ειδικότερα στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας⁷, ή για την πραγματοποίηση πράξεων που ουδόλως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως οι πραγματοποιούμενες εκ χαριστικής αιτίας ή όσες δεν πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή.

Τα προβλήματα της μικτής χρήσεως

7. Ορισμένες διατάξεις πραγματεύονται με πτυχές των δυσχερειών που θα μπορούσαν να ανακύψουν από το γεγονός ότι, για οποιονδήποτε λόγο, οι φορολογούμενες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς έναν υποκείμενο στον φόρο μπορεί να χρησιμοποιηθούν εν μέρει για φορολογούμενες πράξεις εκρών και εν μέρει για άλλους σκοπούς. Είναι σαφές ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι σημαντικό να διατηρηθεί η διάκριση μεταξύ φορολογουμένων και λοιπών πράξεων και η αντιστοιχία μεταξύ εκπτώσεων του φόρου επί των εισροών και επιβολής φόρου επί των εκρών.

8. Εξετάζονται δύο είδη μικτής χρήσεως. Αφενός, υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες πραγματοποιούνται παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς τον υποκείμενο

3 — Βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112.

4 — Βλ. άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112.

5 — Βλ. άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.

6 — Βλ. άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112.

7 — Βλ. άρθρα 131 έως 137 της οδηγίας 2006/112. Ειδικότερα, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας απαλλάσσει τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων ωστόσο, το άρθρο 13, Γ, στοιχείο α', παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως για τις εν λόγω πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων (άρθρα 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', και 137, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112).

στον φόρο στο πλαίσιο του επαγγέλματός του και αυτός χρησιμοποιεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες εν μέρει για επαγγελματικούς και εν μέρει για μη επαγγελματικούς σκοπούς. Αφετέρου, υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες μια επιχείρηση προβαίνει τόσο σε φορολογούμενες όσο και σε μη φορολογούμενες εκροές.

α) η χρησιμοποίηση αγαθού το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας,

9. Επομένως, πρώτον, όσον αφορά τη χρήση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης για ίδιες ανάγκες και τις παρεμφερείς καταστάσεις, το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας⁸ ορίζει τα εξής:

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

«Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας.»

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»

10. Ομοίως, όσον αφορά τις υπηρεσίες, το άρθρο 6, παράγραφος 2⁹, ορίζει τα εξής:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

11. Έτσι, υπό την επιφύλαξη αυτής της δυνατότητας παρεκκλίσεως στην περίπτωση του άρθρου 6, παράγραφος 2, οι δύο αυτές διατάξεις σημαίνουν ότι, οσάκις ένας υποκείμενος στον φόρο παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες στον εαυτό του, από την επιχείρησή του, αλλά για χρήση ξένη προς την επιχείρηση αυτή, αφού έχει εκπέσει τον φόρο επί των εισροών για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για τον σκοπό αυτό, πρέπει όντως να επιβαρύνεται με ΦΠΑ επί της πράξεως αυτής.

8 — Βλ. άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112.

9 — Βλ. άρθρο 26 της οδηγίας 2006/112.

12. Η βάση επιβολής του φόρου στις περιπτώσεις αυτές καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ'¹⁰, κατά το οποίο η βάση αυτή είναι:

«[...]

β) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 [...], η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων

γ) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών

[...]»

10 — Βλ. άρθρα 74 και 75 της οδηγίας 2006/112.

13. Δεύτερον, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας¹¹ διέπει τις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από έναν υποκείμενο στον φόρο τόσο για πράξεις για τις οποίες εκπίπτει ο ΦΠΑ όσο και για πράξεις για τις οποίες δεν εκπίπτει. Στις περιπτώσεις αυτές, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, «η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας».

14. Κατά το δεύτερο εδάφιο, η αναλογία αυτή πρέπει κατ' αρχήν να καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 19¹², το οποίο την καθορίζει κατ' ουσίαν ως κλάσμα που αντιστοιχεί στον κύκλο εργασιών που αφορά πράξεις ως προς τις οποίες εκπίπτει ο ΦΠΑ διαιρούμενο προς τον συνολικό κύκλο εργασιών¹³.

11 — Βλ. άρθρο 173 της οδηγίας 2006/112.

12 — Βλ. άρθρα 174 και 175 της οδηγίας 2006/112.

13 — Ωστόσο, το άρθρο 17, παράγραφος 5, επιτρέπει επίσης στα κράτη μέλη να διαφοροποιούν τον κανόνα αυτόν εντός ορισμένων ορίων. Συγκεκριμένα, υπάρχει η ευχέρεια τηρήσεως χωριστών λογιστικών στοιχείων για τα φορολογητέα και τα μη φορολογητέα μέρη της επιχειρήσεως και η ευχέρεια καθορισμού της δυνάμενης να εκπέσει αναλογίας του φόρου επί των εισροών σύμφωνα με τη χρήση των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών — για παράδειγμα, το ήμισυ του φόρου επί των εισροών θα πρέπει να εκπέσει όταν το ήμισυ των οικείων αγαθών χρησιμοποιήθηκε για φορολογούμενες εκροές και το ήμισυ για μη φορολογούμενες εκροές, ανεξαρτήτως της σχετικής αξίας των δύο ειδών εκροών.

15. Επιπλέον, το άρθρο 20, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας¹⁴ προβλέπει ότι το ποσό των εκπτώσεων του φόρου επί των εισροών μπορεί να υπόκειται σε διακανονισμό όπου αυτό είναι σκόπιμο:

δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά την διάρκεια των επομένων ετών, εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

«1. Η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, ιδίως:

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

α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως την οποίαν edικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο

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

β) όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου [...].

[...]

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου και του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος, ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του

Η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τη μικτή χρήση των αγαθών επενδύσεως

16. Το Δικαστήριο είχε αρκετές ευκαιρίες να αποφανθεί επί της ερμηνείας των ανωτέρω διατάξεων της έκτης οδηγίας όσον αφορά τη

14 — Βλ. άρθρα 184 έως 192 της οδηγίας 2006/112.

μικτή χρήση των αγαθών επενδύσεως, και ειδικότερα των ακινήτων, για τελευταία δε φορά με την απόφαση Wollny. Άλλες σημαντικές αποφάσεις του Δικαστηρίου είναι οι αποφάσεις Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling και Charles και Charles-Tijmens¹⁵.

17. Με την απόφαση Lennartz, το Δικαστήριο καθιέρωσε την αρχή ότι ο υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί τα αγαθά για τους σκοπούς οικονομικής δραστηριότητας έχει, κατά τον χρόνο αποκτήσεως των αγαθών αυτών, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, όσο μικρή και αν είναι η αναλογία της χρήσεως για επαγγελματικούς σκοπούς¹⁶.

18. Με την απόφαση Seeling, το Δικαστήριο έκρινε ότι η χρησιμοποίηση, για ιδίες ανάγκες του φορολογουμένου, μέρους κτιρίου ενταχθέντος καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του πρέπει να εξομοιώνεται προς φορολογητέα παροχή υπηρεσιών (σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας) και δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μίσθωση αγαθού (η οποία θα απαλλασσόταν δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο β')¹⁷.

19. Με την απόφαση Charles και Charles-Tijmens, το τμήμα μείζονος συνθέσεως επιβεβαίωσε τη νομολογία αυτή, κρίνοντας μεταξύ άλλων σαφώς ότι, σε περίπτωση που

επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο φορολογούμενος μπορεί, για τις ανάγκες εφαρμογής του ΦΠΑ, i) είτε να εντάξει το αγαθό αυτό αποκλειστικώς στο ενεργητικό της επιχείρησής του, ii) είτε να το διατηρήσει αποκλειστικώς στην προσωπική του περιουσία, αποκλείοντάς το κατ' αυτόν τον τρόπο ολοκληρωτικώς από το σύστημα ΦΠΑ, iii) είτε να το περιλάβει στην επιχείρησή του μόνον κατά το μέτρο που το αγαθό αυτό όντως χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς. Αποφάνθηκε ότι, στο πλαίσιο αυτό, τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας απαγορεύουν εθνική νομοθεσία η οποία δεν επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να περιλάβει ολοκληρωτικώς στην επιχείρησή του το αγαθό αυτό και, ενδεχομένως, δεν επιτρέπει την πλήρη και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται επί της αγοράς του αγαθού αυτού¹⁸.

20. Τέλος, με την απόφαση Wollny, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι, όταν ένα κτίριο, το οποίο αποτελεί μέρος του ενεργητικού της επιχείρησής ενός φορολογουμένου, χρησιμοποιείται εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς, το φορολογητέο ποσό που αφορά τη θεωρούμενη βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας παροχή υπηρεσιών μπορεί να υπολογιστεί, κατ' ουσίαν, σε κλάσμα του συνολικού κόστους αποκτήσεως ή κατασκευής του κτιρίου το οποίο αντιπροσωπεύει το ποσοστό που αναλογεί στη χρήση για ιδιωτικούς σκοπούς, προσδιοριζόμενο βάσει της διάρκειας της περιόδου διακανονισμού της αρχικής εκπτώσεως υπό την έννοια του άρθρου 20. Η λύση αυτή, όπως υπογραμμίστηκε, εξυπηρετεί την ισότητα μεταξύ των φορολογουμένων και των τελικών καταναλωτών, αποκλείοντας ορισμένες περιπτώσεις μη φορολογούμενης τελικής καταναλώσεως¹⁹.

15 — Αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795) της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht (Συλλογή 1995, σ. I-2775) της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi (Συλλογή 2001, σ. I-1831) της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I-4101) της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens (Συλλογή 2005, σ. I-7037), και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-72/05, Wollny (Συλλογή 2006, σ. I-8297).

16 — Ιδίως σκέψεις 26 έως 28 και 35 της αποφάσεως.

17 — Σκέψεις 40 έως 56 της αποφάσεως.

18 — Σκέψεις 23 και 36 της αποφάσεως.

19 — Σκέψεις 20 έως 53 της αποφάσεως, ιδίως σκέψεις 48 και 53.

21. Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι η Επιτροπή πρότεινε στο Συμβούλιο την προσθήκη στην οδηγία 2006/112 ενός νέου άρθρου 168α²⁰, το οποίο έχει ως εξής:

«Στην περίπτωση απόκτησης, οικοδόμησης, ανακαίνισης ή ουσιαστικής μετατροπής ακινήτου αγαθού, η αρχική άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης που γεννάται τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός περιορίζεται στην αναλογία της πραγματικής χρήσης του για πράξεις που δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης.

Κατά παρέκκλιση του άρθρου 26 [21], οι αλλαγές στην αναλογία χρήσης ακινήτου αγαθού που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο, λαμβάνονται υπόψη στους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 187, 188, 190 και 192 [22] για τη διόρθωση της αρχικής άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης.

Οι αλλαγές που προβλέπονται στο δεύτερο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη κατά την περίοδο που ορίζεται στα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 187, παράγραφος 1 [23] για τα αγαθά επένδυσης.»

22. Από την αιτιολογική έκθεση προκύπτει ότι η προτεινόμενη νέα διάταξη σκοπεί στο να διασαφηνίσει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που αφορά την απόκτηση ή την κατασκευή ακινήτου προοριζόμενου τόσο για επαγγελματικούς όσο και για μη επαγγελματικούς σκοπούς ή οικονομικά συγκρίσιμες πράξεις σε σχέση με το ακίνητο αυτό. Η αρχική έκπτωση θα περιορίζεται στην αναλογία της πραγματικής χρήσεως του ακινήτου για πράξεις εκροών που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως. Σε περίπτωση μικτής χρήσεως, η άμεση και συνολική έκπτωση δεν θα είναι πλέον δυνατή, αλλά ένα σύστημα διακανονισμού θα λαμβάνει υπόψη τόσο τις αυξήσεις όσο και τις μειώσεις της επαγγελματικής χρήσεως. Το σύστημα αυτό θα αντικαταστήσει τη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως δυνάμει του άρθρου 26 της οδηγίας 2006/112 (αντίστοιχο του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας) κατά την περίοδο διακανονισμού και θα λειτουργεί κατά παρόμοιο τρόπο, θα εφαρμόζεται δε παράλληλα με το υφιστάμενο σύστημα διακανονισμού των εκπτώσεων όταν ποικίλλει το ποσοστό των φορολογούμενων και απαλλασσόμενων πράξεων.

Μεταβατικές διατάξεις που αφορούν τον αποκλεισμό των εκπτώσεων

20 — COM(2007) 677 τελικό της 7ης Νοεμβρίου 2007, πρόταση οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση διαφόρων διατάξεων της οδηγίας 2006/112/EK της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 1, σημείο 11.

21 — Αντίστοιχο του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

22 — Αντίστοιχο του άρθρου 20, παράγραφοι 2, 3, 4 και 6, της έκτης οδηγίας.

23 — Αντίστοιχο του άρθρου 20, παράγραφος 2, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

23. Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας²⁴ ορίζει ότι το Συμβούλιο, κατόπιν προτάσεως της Επιτροπής, καθορίζει

24 — Βλ. άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112.

ομοφώνως τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, αλλά διευκρινίζει ότι αποκλείονται του δικαιώματος εκπτώσεως οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

24. Προκειμένου να καλύψει την κατάσταση μέχρι τη λήψη της αποφάσεως του Συμβουλίου, το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, ορίζει ότι «[μ]έχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας».

25. Όμως οι εν λόγω κανόνες ουδέποτε θεσπίστηκαν με αποτέλεσμα η μεταβατική διάταξη να εξακολουθεί να έχει εφαρμογή.

Η σχετική αυστριακή νομοθεσία

26. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι δύο διατάξεις του Umsatzsteuergesetz του 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), οι οποίες αλληλεπικαλύπτονται, αποκλείουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που αφορά ακίνητα χρησιμοποιούμενα για ιδιωτικούς σκοπούς.

27. Αφενός, το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, αποκλείει τις εκπτώσεις

ΦΠΑ που αφορά τις ιδιωτικές δαπάνες του φορολογουμένου, συμπεριλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, των εξόδων ιδιωτικής κατοικίας του. Η διάταξη αυτή δεν τροποποιήθηκε κατά την επίμαχη περίοδο.

28. Αφετέρου, το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, διέπει τις εκπτώσεις που αφορούν ακίνητα. Όταν η έκτη οδηγία τέθηκε σε ισχύ στην Αυστρία μετά την προσχώρησή της στις Κοινότητες²⁵, η διάταξη αυτή δεν επέτρεπε την έκπτωση φόρου επί των εισροών που αφορούσε τμήμα του κτιρίου το οποίο χρησιμοποιούνταν από τον φορολογούμενο ως ιδιωτική κατοικία του. Μετά από τροποποίηση του 1997, τα κτίρια μικτής χρήσεως μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν στο σύνολό τους μέρος του ενεργητικού της επιχειρήσεως. Ωστόσο, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6, παράγραφος 1, σημείο 16, 6, παράγραφος 2, και 12, παράγραφος 3, του UStG, η χρήση τμημάτων ενός κτιρίου ως ιδιωτικής κατοικίας συνιστά πράξη η οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ (με αποτέλεσμα τον αποκλεισμό της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών).

29. Στις προπαρασκευαστικές εργασίες που αφορούν την τροποποίηση επισημαίνεται ρητώς ότι, συνεπεία της νομολογίας του

25 — Ήτοι την 1η Ιανουαρίου 1995. Είναι γνωστό ότι, μολονότι ο UStG του 1994 τέθηκε επίσημως σε ισχύ την ίδια ημερομηνία, οι επίμαχες διατάξεις απλώς αναπαράγουν προγενέστερες διατάξεις οι οποίες δεν είχαν τροποποιηθεί από το 1977. Ως εκ τούτου, ουδόλως τίθεται ζήτημα ως προς την ισχύ τους (για σημαντικό χρονικό διάστημα) πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας στην Αυστρία.

Δικαστηρίου, κτίρια που χρησιμοποιούνται ως ιδιωτική κατοικία του φορολογουμένου μπορούν να επωφελούνται από το φορολογικό πλεονέκτημα και ότι η απαλλαγή σκοπεί στην αποφυγή της εν λόγω μη ηθελμένης φορολογικής ελαφρύνσεως στον ιδιωτικό τομέα.

30. Καθίσταται προφανές ότι οι φορολογικές αρχές φρονούν ότι η απόφαση Seeling (σύμφωνα με την οποία η ιδιωτική χρήση ακινήτου που αποτελεί μέρος του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη μίσθωση) δεν επηρεάζει την κατάσταση στην Αυστρία, διότι ο αποκλεισμός της εκπτώσεως καλύπτεται από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

31. Παρατηρείται ότι, από τον επίμαχο χρόνο στην υπό κρίση υπόθεση η εθνική εξαίρεση, η οποία αφορά την ιδιωτική χρήση ως κατοικία εγκαταστάσεων που προορίζονται για επαγγελματική χρήση και αποκλείει την έκπτωση του φόρου επί των εισροών, τροποποιήθηκε δύο φορές²⁶, και το Συμβούλιο επέτρεψε στην Αυστρία, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να αποκλείσει τις δαπάνες από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όταν πάνω από το 90 % των προϊόντων και υπηρεσιών χρησιμοποιούνται για ιδιωτικούς σκοπούς του υποκειμένου στον φόρο ή των υπαλλήλων του ή, εν γένει, για μη επαγγελματικούς σκοπούς²⁷.

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

32. Η Sandra Puffer ανήγειρε κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ Νοεμβρίου 2002 και Ιουνίου 2004 μια μονοκατοικία με πισίνα και γνωστοποίησε στις φορολογικές αρχές ότι επρόκειτο να εκμισθώσει μέρος της μονοκατοικίας αυτής ως γραφεία, με αποτέλεσμα την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ. Το χρησιμοποιούμενο για επαγγελματικούς σκοπούς μέρος της οικίας ανερχόταν σε 11 % περίπου. Η S. Puffer χρησιμοποιούσε εξ ολοκλήρου τη μονοκατοικία για επαγγελματικούς σκοπούς και, επικαλούμενη την απόφαση Seeling, ζήτησε την πλήρη έκπτωση του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ που αφορούσε την κατασκευή του κτιρίου. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να χορηγήσει έκπτωση για την πισίνα. Για το υπόλοιπο, επέτρεψε έκπτωση μόνο για το 11 % του χρησιμοποιούμενου για επαγγελματικούς σκοπούς ακινήτου.

33. Η προσφυγή της S. Puffer εκκρεμεί ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof.

34. Η S. Puffer υποστηρίζει, πρώτον, ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, δικαιούται να χρησιμοποιεί εξ ολοκλήρου τη μονοκατοικία για επαγγελματικούς σκοπούς, με πλήρη έκπτωση του φόρου επί των εισροών.

²⁶ — BGBl. I αριθ. 134/2003 και BGBl. I αριθ. 27/2004.

²⁷ — Απόφαση 2004/866/EK του Συμβουλίου, της 13ης Δεκεμβρίου 2004, η οποία εξουσιοδοτεί τη Δημοκρατία της Αυστρίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας (ΕΕ L 371, σ. 47), ισχύουσα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2009. Η Γαλλία και η Γερμανία φαίνεται να επωφελήθηκαν επίσης από παρόμοιες παρεκκλίσεις.

35. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σύμφωνα με την απόφαση Seeling, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να προβάλει δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για τη χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες ενός τμήματος του ακινήτου στην περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιεί ένα άλλο τμήμα αυτού για φορολογητέους σκοπούς. Επομένως, όταν κατασκευάζει μια οικία για ιδιωτική χρήση, μπορεί να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον χρησιμοποιεί τουλάχιστον ένα δωμάτιο για την επιχείρησή του. Ο ΦΠΑ πλήττει την ιδιωτική χρήση δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, αλλά η φορολόγηση αυτή κατανέμεται σε μια περίοδο 10 ετών. Η μεταχείριση διαφέρει, επομένως, αναλόγως του αν ο ενδιαφερόμενος υπόκειται σε φόρο ή όχι. Μολονότι και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται για τελική κατανάλωση, η έκτη οδηγία παρέχει στους υποκείμενους στον φόρο πλεονέκτημα, το οποίο ανέρχεται στο 5 % περίπου των εξόδων κατοικίας και αντιπροσωπεύει το 25 % περίπου του συνολικού ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ στερεί το πλεονέκτημα αυτό από τους λοιπούς πολίτες της ΕΕ για την ίδια τελική κατανάλωση²⁸. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επομένως, αν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας είναι αντίθετες προς την κοινοτική αρχή της ίσης μεταχείρισης. Αν ο αυστριακός νομοθέτης θέσπιζε μια τέτοια ρύθμιση, τότε είναι σχεδόν βέβαιοι ότι αυτή θα αντέβαινε στην αρχή της ίσης μεταχείρισης που κατοχυρώνει το άρθρο 7, παράγραφος 1, του ομοσπονδιακού συντάγματος. Εξάλλου, και μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, η εθνική νομοθεσία για τη μεταφορά της

έκτης οδηγίας διακρίνει μεταξύ των ιδιωτικών κατοικιών όσων πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις και εκείνων (όπως οι γιατροί) οι οποίοι πραγματοποιούν απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις, στρεβλώνοντας τον ανταγωνισμό, καθόσον ο υποκείμενος στον φόρο του οποίου οι πράξεις απαλλάσσονται εξ ολοκλήρου του φόρου δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών που αφορά ιδιωτική κατοικία μέσω της επαγγελματικής χρήσεως ενός και μόνου δωματίου της κατοικίας αυτής. Κάτι τέτοιο θα ήταν αντίθετο προς το άρθρο 87 ΕΚ, το οποίο απαγορεύει τις κρατικές ενισχύσεις.

36. Η S. Puffer ισχυρίζεται, δεύτερον, ότι δεν πρόκειται εν προκειμένω για περίπτωση κατά την οποία η Αυστρία δικαιούται, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, να διατηρήσει υφιστάμενο αποκλεισμό από την έκπτωση.

37. Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι οι διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG παρέμειναν αμετάβλητες από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας στην Αυστρία (και, ως εκ τούτου, καλύπτονται, κατά τη γνώμη του, από τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας). Το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, έχει τροποποιηθεί αλλά με την πρόθεση να διατηρηθεί ο ίδιος αποκλεισμός από την έκπτωση που αφορά μέρη κτιρίων τα οποία προορίζονται για ιδιωτική χρήση. Μόνο σε μεταγενέστερο στάδιο προέκυψε από την απόφαση Seeling ότι η ιδιωτική χρήση κτιρίων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη πράξη. Σύμφωνα με την απόφαση Holböck²⁹, μια τροποποιημένη διάταξη

28 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Αυστριακή Κυβέρνηση εξήγησε πώς το αιτούν δικαστήριο μπόρεσε να καταλήξει στα ποσοστά αυτά (δηλαδή στο 5 % των εξόδων και στο 25 % του φόρου επί των εισροών) βάσει του ποσοστού ΦΠΑ ύψους 20 % και της περιόδου διακανονισμού των 10 ετών που ισχύουν στην Αυστρία, σε συνδυασμό με το κόστος ετήσιας χρηματοδοτήσεως ύψους 10 %, τα οποία θα παρείχαν στον ενδιαφερόμενο τη δυνατότητα δανεισμού και εξοφλήσεως εντός της δεκαετίας ποσού αντίστοιχου προς τον αμέσως εκπεσθέντα ΦΠΑ. Καθίσταται προφανές ότι κάθε βασικός παράγοντας—και, ως εκ τούτου, το ακριβές αποτέλεσμα—μπορεί να ποικίλλει μεταξύ των κρατών μελών και με την πάροδο του χρόνου.

29 — Απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05 (Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 41).

μπορεί να καλύπτεται από τη ρήτρα *standstill* αν, κατ' ουσίαν, ταυτίζεται με την προηγούμενη νομοθεσία. Το τροποποιημένο κείμενο του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG, σε συνδυασμό με το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του νόμου αυτού, ταυτίζεται κατ' ουσίαν με το αρχικό κείμενο και στηρίζεται στις ίδιες προθέσεις του νομοθέτη. Ωστόσο, αν το τροποποιημένο κείμενο δεν καλύπτεται από τη ρήτρα *standstill*, ανακύπτει το ερώτημα αν η τροποποίηση μπορεί επίσης να επηρεάσει την εγκυρότητα των αλληλοεπικαλυπτόμενων διατάξεων του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α.

38. Στο πλαίσιο αυτό, το *Verwaltungsgerichtshof* υποβάλλει τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει [η έκτη οδηγία], και ιδίως οι διατάξεις του άρθρου της 17, στα θεμελιώδη δικαιώματα του κοινοτικού δικαίου (στην αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως), εκ του λόγου ότι έχει ως αποτέλεσμα να μπορούν οι υποκείμενοι στον φόρο να αποκτήσουν την κυριότητα κατοικίας για τις ιδιωτικές στεγαστικές ανάγκες τους (κατανάλωση) περίπου κατά 5 % φθηνότερα απ' ό,τι οι λοιποί πολίτες της ΕΕ, το δε ποσό, σε απόλυτη τιμή, αυτού του πλεονεκτήματος αυξάνεται απεριόριστα με το ύψος των δαπανών αποκτήσεως και κατασκευής της κατοικίας; Υφίσταται αυτή η αντίθεση προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως και λόγω του ότι οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να αποκτήσουν την κυριότητα κατοικίας για τις ιδιωτικές στεγαστικές ανάγκες τους, της οποίας χρησιμοποιούν τουλάχιστον ένα ελάχιστο τμήμα για την επιχείρησή τους, περίπου κατά 5 % φθηνότερα απ' ό,τι οι λοιποί υποκείμενοι

στον φόρο οι οποίοι δεν χρησιμοποιούν τουλάχιστον ένα ελάχιστο τμήμα της ιδιωτικής κατοικίας τους για την επιχείρησή τους;

2) Αντιβαίνει στο άρθρο 87 ΕΚ εθνικό μέτρο για τη μεταφορά της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα των διατάξεων του άρθρου 17 της οδηγίας αυτής, εκ του λόγου ότι παραχωρεί μεν το εκτιθέμενο στο πρώτο ερώτημα πλεονέκτημα σε σχέση με τις κατοικίες που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί για ιδιωτικούς σκοπούς σε υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν σε φορολογούμενες πράξεις, στερεί δε το πλεονέκτημα αυτό από τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις;

3) Εξακολουθεί το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας να παράγει έννομες συνέπειες στην περίπτωση κατά την οποία ο εθνικός νομοθέτης τροποποιεί μια εθνική διάταξη περί αποκλεισμού των εκπτώσεων (εν προκειμένω το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του [UStG]), η οποία ενδεχομένως στηριζόταν στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, με τη ρητή πρόθεση να διατηρήσει αυτόν τον αποκλεισμό, από δε τον εθνικό νόμο συνάγεται επίσης ότι εξακολουθεί να ισχύει ο αποκλεισμός των εκπτώσεων, πλην όμως ο εθνικός νομοθέτης λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου (εν προκειμένω του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας), η οποία έγινε αντιληπτή το πρώτον σε μεταγενέστερη ημερομηνία, εξέδωσε κανονιστική ρύθμιση η οποία, κατ' ιδίαν εξεταζόμενη, επιτρέπει την έκπτωση βάσει του κοινοτικού δικαίου (σύμφωνα

με την ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας με την [απόφαση Seeling]);

Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις και ανέπτυξαν προφορικές παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστήριξε τους ισχυρισμούς της Unabhängiger Finanzsenat.

- 4) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα:

Μπορεί να έχει επιπτώσεις επί της στηριζόμενης στη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ενέργειας του αποκλεισμού των εκπτώσεων (που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG) το γεγονός ότι ο εθνικός νομοθέτης τροποποιεί μια εκ των δύο αλληλοεπικαλυπτόμενων διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας που προβλέπουν τον αποκλεισμό των εκπτώσεων (εν προκειμένω του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG και του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG) και κατ' αποτέλεσμα την αναιρεί εκ του λόγου ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο;»

40. Εκτός από τις απαντήσεις που προτείνουν στα προδικαστικά ερωτήματα, οι ανωτέρω μετέχοντες στη διαδικασία διαφέρουν σημαντικά ως προς τη βασική άποψή τους. Η S. Puffer και η Επιτροπή δέχονται ότι η έκτη οδηγία παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο τη δυνατότητα να επιλέξουν τη χρησιμοποίηση ενός επενδυτικού αγαθού εξ ολοκλήρου ως στοιχείου του ενεργητικού της επιχειρήσεως με την πλήρη και άμεση έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Αντιθέτως, η Unabhängiger Finanzsenat και η Αυστριακή Κυβέρνηση (στο εξής: αυστριακές αρχές) υποστηρίζουν ότι η κοινοτική νομοθεσία δεν επιβάλλει την παροχή αυτής της δυνατότητας επιλογής αλλά επιτρέπει την έκπτωση μόνον του ποσοστού των εξόδων που αναλογεί στην επαγγελματική χρήση.

Ανάλυση

39. Η S. Puffer, η Unabhängiger Finanzsenat (καθής στην υπόθεση της κύριας δίκης) και η

41. Ως εκ τούτου, πριν από την εξέταση των υποβληθέντων ερωτημάτων, θα εξετάσω καταρχάς τη θέση των Αυστριακών αρχών.

Η θέση των αυστριακών αρχών

42. Η Unabhängiger Finanzsenat ισχυρίζεται ότι η διατύπωση της έκτης οδηγίας δεν χρήζει διευκρινίσεων και δεν απηχεί την ερμηνεία που της έδωσε το Δικαστήριο.

43. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών *κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων ως εκρών πράξεων*. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', η ιδιωτική χρήση ενός επιχειρηματικού αγαθού εξομοιώνεται με φορολογητέα πράξη επί των εκρών *εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών*³⁰. Επομένως, είναι, πρώτον, αναγκαίο να διαπιστωθεί η αναλογία της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεως, η οποία θα καθορίσει το ποσοστό του δυνάμενου να εκπέσει φόρου επί των εισροών. Η ιδιωτική χρήση θα αποτελεί τότε φορολογητέα πράξη μόνο στο μέτρο που αφορά αγαθά τα οποία εμπίπτουν στο ποσοστό που αποκτήθηκε για επαγγελματική χρήση, για το οποίο θα μπορούσε να ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως³¹. Η ένταξη

των αγαθών στην επιχείρηση δεν μπορεί από μόνη της να θεμελιώσει δικαίωμα εκπτώσεως, διαφορετικά θα ήταν περιττή η προϋπόθεση «εφ' όσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας». Οι αυστριακές αρχές συνάγουν, επομένως, ότι τα επενδυτικά αγαθά μπορούν από την κτήση τους να ενταχθούν εξ ολοκλήρου στην επιχείρηση, παρέχοντας το δικαίωμα εκπτώσεως του αναληφθέντος κατά τον χρόνο αυτό ποσοστού για φορολογούμενη επαγγελματική χρήση (το οποίο μπορεί να είναι ακόμη και 0%), υπό την επιφύλαξη του διακανονισμού της αρχικής εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, που θα αντανακλά τυχόν αλλαγές στην αναλογία επαγγελματικής και ιδιωτικής χρήσεως κατά τη διάρκεια της περιόδου εκπτώσεως.

44. Στη βάση αυτή, οι αυστριακές αρχές βάλλουν κατά των κρίσεων του Δικαστηρίου³² σύμφωνα με τις οποίες όποιος χρησιμοποιεί ορισμένο αγαθό εν μέρει για επαγγελματικούς και εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς και, κατά την κτήση του αγαθού, εξέπεσε το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ επί των εισροών, θεωρείται ότι χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό εξ ολοκλήρου για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεων του υπό την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, και έχει, ως εκ τούτου, το δικαίωμα ολικής και άμεσης εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών. Φρονούν ότι το Δικαστήριο προέβη σε αδικαιολόγητη και διάλληλη ερμηνεία της νομοθεσίας, συνάγοντας το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών από τη μεταγενέστερη φορολογούμενη πράξη με τη μορφή ιδιωτικής χρήσεως.

30 — Οι αυστριακές αρχές επισημαίνουν ότι, από τις έξι γλωσσικές αποδόσεις της έκτης οδηγίας, μόνον το αγγλικό κείμενο χρησιμοποιεί τον ενεστώτα χρόνο («is deductible»). Όλα τα άλλα κείμενα έχουν μια διατύπωση (η οποία θα μπορούσε να μεταφραστεί στα αγγλικά ως εξής: «has given rise to the right to deduct») παραπέμποντας σε ορισμένη χρονολογική σειρά. Επιπλέον, το αγγλικό κείμενο του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 κάνει πλέον λόγο για φόρο επί των εισροών ο οποίος μπορούσε («was») να εκπέσει.

31 — Οι αυστριακές αρχές παραπέμπουν στην απόφαση της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein (Συλλογή 2001, σ. I-4049), που αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε κατ' ουσίαν ότι, όταν ένα όχημα αποκτήθηκε χωρίς έκπτωση του φόρου επί των εισροών αλλά αναλήφθηκε από την επιχείρηση του υποκειμένου στον φόρο, στην περίπτωση που στο όχημα πραγματοποιήθηκαν εργασίες οι οποίες εκπίπτουν από τον ΦΠΑ και το όχημα αυτό στη συνέχεια περιήλθε στην ιδιωτική περιουσία του υποκειμένου στον φόρο, το φορολογητέο ποσό της «παραδόσεως στον ίδιο» μπορεί να είναι μόνον η αξία που δημιούργησε το δικαίωμα της εκπτώσεως.

32 — Οι αρχές αυτές παραπέμπουν στις προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 15 αποφάσεις Lennartz, σκέψη 26, και Seeling, σκέψη 43.

45. Επιπλέον, οι αυστριακές αρχές επιχειρούν να αντικρούσουν διάφορα άλλα επιχειρήματα τα οποία, κατά τη γνώμη τους, θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι υποστηρίζουν το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως στην περίπτωση μικτής χρήσεως. Η συγκριτική επισκόπηση που παρέσχε ο γενικός εισαγγελέας Jacobs στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens³³, αφενός, των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, και, αφετέρου, του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας δεν ευσταθεί και αποσκοπεί απλώς στο να παρακάμψει τις δυσκολίες που ανακύπτουν από την πλήρη έκπτωση. Με το συμπέρασμά του στην υπόθεση Seeling³⁴ από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία, σύμφωνα με την οποία ο φόρος επί των εκροών δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', επελέγη ειδικά ως εναλλακτική λύση έναντι του περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, δεν υποστήριξε την πλήρη έκπτωση για όλα τα αγαθά μικτής χρήσεως. Και, στην περίπτωση μικτής χρήσεως ενός κτιρίου από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί μόνον απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις, ο φόρος επί των εκροών για ιδιωτική χρήση θα διέφερε από χρόνο σε χρόνο αναλόγως του κύκλου εργασιών που γεννάται από τις πράξεις αυτές (σύμφωνα με το σύστημα *pro rata* του άρθρου 17, παράγραφος 5) αντί του ποσοστού της ιδιωτικής χρήσεως, κάτι το οποίο θα συνιστούσε παράλογο αποτέλεσμα.

46. Κατανώ την εκ μέρους των αυστριακών αρχών επίκληση της προφανούς διαλληλίας στη σκέψη 26 της αποφάσεως Lennartz. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε με την απόφαση αυτή ότι «ιδιώτης που χρησιμοποιεί αγαθό εν μέρει για τις ανάγκες των φορολογητέων

επαγγελματικών πράξεών του και εν μέρει για τις ιδιωτικές του ανάγκες και ο οποίος, κατά τον χρόνο κτήσεως του αγαθού, ανέλαβε εν όλω ή εν μέρει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο, θεωρείται ότι χρησιμοποίησε το αγαθό εξ ολοκλήρου για τους σκοπούς των φορολογητέων πράξεών του κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2. Κατά συνέπεια, ο ιδιώτης αυτός έχει, καταρχήν, δικαίωμα ολικής και άμεσης εκπτώσεως του φόρου που οφείλεται σε προηγούμενο στάδιο επί της κτήσεως των αγαθών». Ωστόσο, η διατύπωση αυτή ουδέποτε επαναλήφθηκε από το Δικαστήριο. Οι παραπομπές σ' αυτή αναδιατυπώθηκαν ως εξής: «αν ο φορολογούμενος επιλέξει τον χαρακτηρισμό ως επενδυτικών αγαθών της επιχειρήσεως των αγαθών εκείνων τα οποία χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικούς σκοπούς και για ίδιες ανάγκες, είναι καταρχήν δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την απόκτηση των ως άνω αγαθών»³⁵. Αυτό, κατά τη γνώμη μου, εννοούσε το Δικαστήριο, παρά την πιθανώς ατυχή διατύπωση στην απόφαση Lennartz.

47. Το κύριο ζήτημα, ωστόσο, έγκειται στη διαφορετική βασική προσέγγιση μεταξύ της πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου και της εναλλακτικής ανάλυσης των αυστριακών αρχών, οι οποίες αμφότερες επιχειρούν να επιλύσουν το πρόβλημα του συμβιβασμού του δικαιώματος πλήρους και άμεσης εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών που αφορά αγαθά τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για τους σκοπούς των φορολογητέων εκροών με το αναπόφευκτο γεγονός ότι ορισμένα αγαθά θα χρησιμοποιηθούν τελικώς για διαφορετικούς από τους αρχικώς επιδιωκόμενους σκοπούς.

33 — Στα σημεία 59 και 60 των προτάσεων του.

34 — Στο σημείο 41 των προτάσεων του βλ. επίσης σημείο 59 των προτάσεων του στην υπόθεση Lennartz.

35 — Απόφαση Seeling, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 41 απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-17/01, Sudholz (Συλλογή 2004, σ. I-4243, σκέψη 37) απόφαση Charles και Charles-Tijmens, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 24.

48. Συναφώς, δεν φρονώ ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας είναι τόσο σαφείς που να καθιστούν περιττή την ερμηνεία του Δικαστηρίου. Είναι μάλλον υποκριτικό εκ μέρους των αυστριακών αρχών να υποστηρίζουν κάτι τέτοιο, ενώ ταυτοχρόνως προτείνουν τη δική τους ερμηνεία με τις πολυσέλιδες εμπειριστωμένες γραπτές παρατηρήσεις τους. Εάν όντως υπήρχε σαφήνεια, θα αρκούσε η απλή παράθεση των διατάξεων αυτών καθαυτών.

49. Κατά τη γνώμη μου, η διαφορετική προσέγγιση στηρίζεται στη διαφορετική αντίληψη όσον αφορά την έννοια της εντάξεως των αγαθών στο ενεργητικό της επιχείρησης. Μολονότι τα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας κάνουν λόγο για αγαθά της επιχείρησης, η νομοθεσία ουδόλως ορίζει την έννοια της εντάξεως των αγαθών στο ενεργητικό της επιχείρησης. Η έννοια αναπτύχθηκε από τη νομολογία, αρχής γενομένης με την απόφαση Lennartz. Για να παραφράσω την απόφαση αυτή, η ένταξη συντελείται όταν ο υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας με την ιδιότητα αυτή (επομένως, όχι ιδιωτικώς), αποκτά αγαθά για τις ανάγκες των οικονομικών δραστηριοτήτων του (στις οποίες μπορούν ασφαλώς να περιλαμβάνονται τόσο φορολογούμενες όσο και απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις).

50. Σύμφωνα με το Δικαστήριο, η ένταξη αυτή (εφόσον μπορεί να θεωρηθεί πραγματική ενόψει του συνόλου των περιστάσεων, αλλά ανεξαρτήτως της πραγματικής αναλογίας της επαγγελματικής χρήσεως³⁶) καθορίζει το δικαίωμα εκπτώσεως και απαιτεί τη φορολόγηση της μεταγενέστερης ιδιωτικής

χρήσεως. Η ιδιότητα με την οποία ενεργεί ορισμένο πρόσωπο κατά την απόκτηση αγαθών και ο σκοπός της αποκτήσεώς τους καθορίζει το αν τα αγαθά αυτά εμπίπτουν στη σφαίρα της οικονομικής δραστηριότητας και, ως εκ τούτου, υπόκεινται στους κανόνες περί ΦΠΑ, ή στην ιδιωτική σφαίρα, με αποτέλεσμα τη μη περαιτέρω εφαρμογή των κανόνων περί ΦΠΑ. Στην πρώτη περίπτωση, τα αγαθά αυτά μπορούν ακόμη να μεταφερθούν στην ιδιωτική σφαίρα, υπό την επιφύλαξη της καταβολής φόρου επί των εκροών (στο μέτρο που ήταν δυνατή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών λόγω φορολογήσεως της οικονομικής δραστηριότητας), διατηρουμένης έτσι της ουδετερότητας του φόρου για τον υποκείμενο σ' αυτόν. Στη δεύτερη περίπτωση, οποιαδήποτε μεταφορά αγαθών προς την επαγγελματική σφαίρα συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεως: ο φόρος επί των εισροών που δεν μπορούσε να εκπέσει λόγω κτήσεως για ιδιωτικούς σκοπούς είναι οριστικώς μη ανακτήσιμος, αλλά η αξία των αγαθών (συμπεριλαμβανομένου του μη ανακτήσιμου φόρου επί των εισροών) θα αποτελούν μέρος του φορολογητέου ποσού αν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες φορολογουμένων πράξεων επί των εκροών³⁷.

51. Οι αυστριακές αρχές φρονούν, εντούτοις, αν έχω αντιληφθεί ορθώς, ότι η ένταξη στην επιχείρηση μπορεί να είναι απλώς μια πράξη «συντηρητικού» χαρακτήρα. Στο μέτρο που τα αγαθά προορίζονται για ιδιωτική χρήση, μπορούν μεν να ενταχθούν στην οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, αλλά παρέχουν το δικαίωμα εκπτώσεως (μέσω του μηχανισμού διακανονισμού) μόνον αν όντως χρησιμοποιούνται σε μεταγενέστερο στάδιο για επαγγελματικούς σκοπούς.

36 — Απόφαση Lennartz, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψεις 21 και 35.

37 — Βλ. επίσης σημεία 79 και 80 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην προπαρατεθείσα υπόθεση Charles και Charles-Tijmens.

52. Η ερμηνεία αυτή δεν στερείται στοιχείων που συνηγορούν υπέρ αυτής. Αποφεύγει τα εγγενή μειονεκτήματα των μεταφορών από τον ιδιωτικό στον επαγγελματικό τομέα καθώς και τα οικονομικά πλεονεκτήματα των υποκειμένων στον φόρο που βρίσκονται στο επίκεντρο της υπό κρίση υποθέσεως. Επίσης, δεν φαίνεται να δημιουργεί σοβαρά προβλήματα ανακολουθίας προς την ουσία του συστήματος ΦΠΑ, όπως προκύπτει από την ομοιότητά της με την τροποποίηση που προτάθηκε προσφάτως από την Επιτροπή³⁸.

53. Ωστόσο, στερεί από τους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα άμεσης εκπτώσεως στις περιπτώσεις αναβληθείσας επαγγελματικής χρήσεως λόγω ενδιάμεσης χρησιμοποίησης για ιδιωτικούς σκοπούς. Και, μολονότι μπορεί να ενταχθεί στο γενικό σύστημα ΦΠΑ, ουδόλως είναι συναφώς προτιμότερη από την ερμηνεία που περιέχεται στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου και ασφαλώς δεν υπαγορεύεται από τη σαφή διατύπωση της νομοθεσίας.

54. Εξάλλου, ουδόλως φρονώ ότι είναι δικαιολογημένη η κριτική της τρέχουσας νομολογίας από τις αυστριακές αρχές.

55. Σύμφωνα με την άποψη του Δικαστηρίου, τα αγαθά που εμπίπτουν στα στοιχεία του ενεργητικού της επιχειρήσεως πρέπει να θεωρούνται ότι χρησιμοποιούνται για επαγγελματικούς σκοπούς. Επομένως, η τυχόν ιδιωτική χρήση καθίσταται φορολογητέα επαγγελματική χρήση, καθόσον ο υποκείμενος στον φόρο προμηθεύει τον εαυτό του

κατά τον ίδιο τρόπο που θα προμήθευε οποιονδήποτε άλλον τελικό καταναλωτή. Τούτο είναι, ωστόσο, αληθές μόνο στην περίπτωση που υπήρχε αρχικώς δικαίωμα εκπτώσεως και η έκταση του δικαιώματος αυτού εξαρτάται από την αναλογία φορολογουμένων και απαλλασσομένων πράξεων που πραγματοποιεί συνολικά ο υποκείμενος στον φόρο. Έτσι εξηγείται η προϋπόθεση «εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας» και η εξήγηση που έδωσε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 59 και 60 των προτάσεών του στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens. Επιπλέον, είμαι της γνώμης ότι το σημείο αυτό έχει παρανοηθεί, με αποτέλεσμα οι αυστριακές αρχές να βρίσκουν παράλογο το γεγονός ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί τόσο φορολογούμενες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις, η έκπτωση του φόρου επί των εισροών που αφορά τα αγαθά τα οποία χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς μπορεί να αναπροσαρμόζεται βάσει της αναλογίας μεταξύ φορολογουμένων και απαλλασσομένων πράξεων και δεν θα καθορίζεται αποκλειστικά και μόνον από την αναλογία μεταξύ επαγγελματικής και ιδιωτικής χρήσεως. Τέλος, όσον αφορά τις αναφορές του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της έκτης οδηγίας, μολονότι τα χωρία στα οποία παραπέμπει δεν αναφέρουν ρητώς την πρόθεση παροχής πλήρους εκπτώσεως στην περίπτωση αγαθών μικτής χρήσεως, είναι προδήλως συμβατά προς την ερμηνεία αυτή, την οποία και υπονοούν.

56. Τέλος, όσον αφορά το ζήτημα αυτό, δεν έχω πεισθεί ότι τα επιχειρήματα των αυστριακών αρχών παρέχουν οποιονδήποτε λόγο αλλαγής της πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου στον τομέα αυτό. Οι αρχές αυτές εκθέτουν απλώς μια εναλλακτική ανάλυση η

38 — Βλ. σημεία 21 και 22 ανωτέρω.

οποία, αν και ελκυστική, δεν αποτελεί τη μοναδική και αναπόφευκτη ερμηνεία της νομοθεσίας, όπως επιχειρούν να την παρουσιάσουν. Αν, ωστόσο, το Δικαστήριο κρίνει ότι είναι δυνατή η αλλαγή αυτή, αυτό θα απαιτούσε την παραπομπή της υποθέσεως ενώπιον τμήματος μείζονος συνθέσεως, με επανέναρξη της προφορικής διαδικασίας. Στην περίπτωση αυτή, θα ήταν προτιμότερο να κληθούν τα υπόλοιπα κράτη μέλη να υποβάλουν παρατηρήσεις, διότι πρόκειται για ζήτημα το οποίο αφορά το σύστημα ΦΠΑ στο σύνολό του. Ωστόσο, θα ήθελα να επισημάνω ότι κανένα άλλο κράτος μέλος πλην της Αυστρίας δεν έκρινε αναγκαίο να απαντήσει εν προκειμένω στις γραπτές παρατηρήσεις της Unabhängiger Finanzsenat.

57. Ως εκ τούτου, θα εξετάσω τα τέσσερα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου με βάση το ότι δεν αμφισβητείται η ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στην έκτη οδηγία όσον αφορά τα αγαθά μικτής χρήσεως.

Επί του πρώτου ερωτήματος: ίση μεταχείριση

58. Δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο που δικαιούται πλήρη και άμεση έκπτωση του φόρου επί των εισροών για αγαθά που αποκτά και εντάσσει στην επιχείρησή του, καταβάλλοντας ακολούθως προοδευτικώς φόρο επί των εκροών για την ιδιωτική χρήση των αγαθών αυτών, μπορεί να επωφεληθεί από ένα αναγνωρίσιμο οικονομικό πλεονέκτημα σε

σχέση με κάποιο άλλο πρόσωπο, το οποίο αποκτά παρόμοια αγαθά ως ιδιώτης και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών³⁹. Το πλεονέκτημα αυτό θα υφίσταται πάντα, μολονότι η ακριβής έκτασή του θα εξαρτάται από διάφορες μεταβλητές⁴⁰. Επομένως, δεν είναι αναγκαία οποιαδήποτε κρίση όσον αφορά τον υπολογισμό του αιτούντος δικαστηρίου ότι το πλεονέκτημα αυτό μπορεί να ανέλθει στο 25 % του συνολικού ΦΠΑ ή στο 5 % των συνολικών δαπανών στην περίπτωση ακινήτου στην Αυστρία. Αρκεί να αναγνωριστεί ότι υφίσταται μια μη αμελητέα διαφορετική μεταχείριση.

59. Η αρχή της ίσης μεταχείρισεως συνεπάγεται ότι παρεμφερείς καταστάσεις δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο διαφορετικό, εκτός και αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικά⁴¹. Εν προκειμένω, βρίσκονται ο υποκείμενος στον φόρο και ο ιδιώτης σε παρεμφερή κατάσταση ή η μεταξύ τους διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικά;

60. Το σύστημα φορολογήσεως της ιδιωτικής χρήσεως επιχειρηματικών αγαθών είναι ειδικά σχεδιασμένο για να αποφεύγεται η πολύ πιο ουσιαδής διαφορετική μεταχείριση, που θα ανέκυπτε αν οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούσαν να χρησιμοποιούν για ιδιωτικούς σκοπούς αγαθά, για τα οποία έτυχαν πλήρους εκπτώσεως από τον φόρο επί των εισροών, χωρίς να οφείλουν πλέον να καταβάλουν

39 — Βλ., για παράδειγμα, σημείο 39 επ. των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση Seeling, και σημείο 74 επ. των προτάσεων του στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens, προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 15.

40 — Βλ. σημείο 35 και υποσημείωση 28 ανωτέρω.

41 — Βλ., ως πρόσφατο παράδειγμα, την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer (Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 51).

ΦΠΑ. Ωστόσο, η ύπαρξη μιας μικρότερης διαφορετικής μεταχειρίσεως δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απλώς και μόνον από την απουσία μεγαλύτερης ανισότητας. Πρέπει ακόμη να αποδειχθεί ότι απορρέει από μια αντικειμενικώς διαφορετική κατάσταση που σχετίζεται με τη διαφορετική μεταχείριση.

61. Εν προκειμένω, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι ο υποκείμενος στον φόρο και ο ιδιώτης βρίσκονται σε διαφορετικές καταστάσεις. Στην περίπτωση του ιδιώτη, τα περιουσιακά στοιχεία παρέχονται στο σύνολό τους και οριστικώς για ιδιωτική χρήση. Στην περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο, χρησιμοποιούνται εν μέρει για επαγγελματικούς σκοπούς, με το ενδεχόμενο αλλαγής της αναλογίας της εν λόγω χρήσεως. Όταν ο ΦΠΑ αποτελεί συστατικό στοιχείο των δαπανών αποκτήσεως και διατηρήσεως ορισμένων αγαθών, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτικών αγαθών και των ακινήτων, πρέπει να βαρύνει τελικώς τον τελικό «καταναλωτή», δηλαδή το πρόσωπο που χρησιμοποιεί τα αγαθά για ιδιωτικούς σκοπούς, αλλά πρέπει να παραμένει απολύτως ουδέτερος όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο. Ο υποκείμενος στον φόρο που αποκτά αγαθά ως ιδιώτης πρέπει να βαρύνεται, τελικώς, με τον ίδιο ΦΠΑ που βαρύνει τους μη υποκείμενους στον φόρο. Αν αργότερα θελήσει να χρησιμοποιήσει τα αγαθά για επαγγελματικούς σκοπούς, δεν μπορεί να απαλλαγεί από τον φόρο αυτό, ο οποίος βαρύνει επομένως την επαγγελματική δραστηριότητά του, κατά τρόπο ασυμβίβαστο προς την απαίτηση ουδετερότητας του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στον φόρο και τον θέτει σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με άλλους ανταγωνιστές που υπόκεινται στον φόρο⁴². Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο –και, όπως επισημαίνει η S. Puffer, έχοντας πλήρη γνώση των

συνεπειών– το Δικαστήριο έχει καταστήσει σαφές ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει την ευχέρεια να εντάξει στα στοιχεία του ενεργητικού της επιχειρήσεώς του αγαθά μικτής χρήσεως με τη συνακόλουθη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως.

62. Η Επιτροπή επισημαίνει επίσης ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν είναι μόνον επιχειρηματίες που συμβάλλουν στον σκοπό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για την προώθηση της αναπτύξεως των οικονομικών δραστηριοτήτων και, στο πλαίσιο αυτό, αναλαμβάνουν ορισμένους κινδύνους με την περιουσία τους, αλλά και όσοι, ειδικότερα, έχουν την ευθύνη εισπράξεως του ΦΠΑ και αποδόσεώς του στις φορολογικές αρχές. Τα πρόσωπα που απλώς χρησιμοποιούν ή καταναλώνουν αγαθά για ιδιωτικούς σκοπούς δεν μπορούν να αξιώνουν την ίδια μεταχείριση με τους υποκείμενους στον φόρο σε όλα τα θέματα που αφορούν τον ΦΠΑ.

63. Ως εκ τούτου, προτείνω να δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

Επί του δευτέρου ερωτήματος: κρατική ενίσχυση

64. Το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί επίσης να μάθει αν το ίδιο πλεονέκτημα, το οποίο απολαμβάνουν οι υποκείμενοι στον φόρο που πραγματοποιούν πράξεις οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ και όχι εκείνοι των οποίων οι πράξεις απαλλάσσονται από τον φόρο αυτό, μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση απαγορευμένη από το άρθρο 87

⁴² — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην προπαρατεθείσα υπόθεση Charles και Charles-Tijmens, σημείο 75 επ.

ΕΚ. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν εθνική νομοθεσία, η οποία μεταφέρει την έκτη οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο κατά τρόπο που να παρέχει το πλεονέκτημα αυτό, παραβιάζει το άρθρο 87 ΕΚ.

65. Η διατύπωση του ερωτήματος συνεπάγεται δύο εισαγωγικές παρατηρήσεις.

66. Πρώτον, τα στοιχεία που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο μάλλον αποδεικνύουν ότι η ισχύουσα αυστριακή νομοθεσία δεν επιτρέπει το αποτέλεσμα αυτό. Όντως, το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο έχουν σχέση εν προκειμένω μόνον εφόσον η νομοθεσία αποκλείει την άμεση και πλήρη έκπτωση του φόρου επί των εισροών στις επίμαχες περιστάσεις. Στην περίπτωση αυτή, το δεύτερο ερώτημα, όπως έχει διατυπωθεί, φαίνεται να είναι όλως υποθετικό. Ωστόσο, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο και, ως εκ τούτου, θα εξετάσω το ερώτημα αυτό θεωρώντας ότι η βάση στην οποία στηρίζεται είναι ορθή.

67. Δεύτερον, το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ορίζει ως υποκείμενο στον φόρο «οποιο[ν]δήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2», δηλαδή όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά, και την εκμετάλ-

λευση ενσώματου ή αϋλου αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, «ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής». Επομένως, όποιος πραγματοποιεί μόνον απαλλασσόμενες πράξεις διατηρεί την ιδιότητα του «υποκειμένου στον φόρο» κατά την έννοια του νόμου. Ωστόσο, δεν έχει κανένα από τα δικαιώματα ή τις υποχρεώσεις των προσώπων που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις και δεν υπόκειται στις συνέπειες που έχει ο ΦΠΑ για τα πρόσωπα αυτά. Εν συντομία, όσον αφορά τον ΦΠΑ, βρίσκεται κατ' ουσία στην ίδια θέση όπως στην ιδιωτική του ζωή.

68. Φρονώ ότι στο προδικαστικό ερώτημα μπορεί να δοθεί μόνον αρνητική απάντηση.

69. Το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ ορίζει ότι «[ε]νισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές». Κατά πάγια νομολογία, για τον χαρακτηρισμό μιας ενισχύσεως ως κρατικής υπό την έννοια της διατάξεως αυτής απαιτείται η πλήρωση όλων των προϋποθέσεων της εν λόγω διατάξεως. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για παρέμβαση από το κράτος ή με κρατικούς πόρους. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να

μπορεί να επηρεάζει τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές. Τρίτον, πρέπει να χορηγεί ορισμένο πλεονέκτημα στον εξ αυτής ωφελούμενο. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό⁴³.

70. Εν προκειμένω, η διαφορετική μεταχείριση των επαγγελματιών που πραγματοποιούν μόνο φορολογούμενες πράξεις και εκείνων που πραγματοποιούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις (με μια γκάμα ενδιάμεσων μεταχειρίσεων για όσους πραγματοποιούν τόσο φορολογούμενες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις) δεν μπορεί να αποδοθεί σε ορισμένο κράτος μέλος αντί ενός άλλου. Αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος ΦΠΑ που θεσπίζουν οι κοινοτικές διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών, οι οποίες πρέπει να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Επομένως, δεν υπάρχει «παρέμβαση από το κράτος» ούτε επηρεάζεται το μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο. Η Επιτροπή προσθέτει ότι το πλεονέκτημα που παρέχεται στον αποδέκτη πρέπει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, να είναι επιλεκτικό, κάτι το οποίο δεν ισχύει όταν πρόκειται για μέτρο που, μολονότι παρέχει ορισμένο πλεονέκτημα στον αποδέκτη του, είναι δικαιολογημένο λόγω της φύσεως ή της γενικής οικονομίας του συστήματος στο οποίο εντάσσεται⁴⁴. Εφόσον, ως εκ τούτου, δεν πληρούνται οι τρεις πρώτες προϋποθέσεις, η διαφορετική μεταχείριση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αντίκειται στο άρθρο 87 ΕΚ.

71. Θα ήθελα, επίσης, να σημειώσω ότι το σύστημα απαλλαγών είναι σχεδιασμένο κατά τέτοιον τρόπο ώστε να ελαχιστοποιεί τις

πιθανότητες ανταγωνισμού μεταξύ των φορολογουμένων και των απαλλασσομένων πράξεων, έτσι ώστε η διαφορετική μεταχείριση των επαγγελματιών που πραγματοποιούν αυτού του είδους τις πράξεις να μη στρεβλώνει τον ανταγωνισμό στις περισσότερες περιπτώσεις⁴⁵.

Επί του τρίτου ερωτήματος: τροποποίηση του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG

72. Το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG, όπως ίσχυε κατά την 1η Ιανουαρίου 1995 και πριν από την ημερομηνία αυτή, όριζε ότι: «η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που συνδέονται με την απόκτηση, την κατασκευή ή τη συντήρηση κτιρίων θεωρούνται ότι αφορούν την επιχείρηση μόνον εφόσον οι σχετικές αμοιβές συνιστούν, βάσει της σχετικής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος, δαπάνες εκμεταλλεύσεως ή επαγγελματικές δαπάνες.»

73. Στο μέτρο που μια τέτοια διάταξη θα συνιστούσε αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών κατά τον χρόνο αυτό, θα μπορούσε να διατηρηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, μέχρις ότου –ημερομηνία που δεν είναι ακόμη γνωστή– το Συμβούλιο καθορίσει τις μη δυνάμενες να εκτέσουν δαπάνες.

43 — Βλ., προσφάτως, την απόφαση της 1ης Ιουλίου 2008, C-341/06 P και C-342/06 P, Chronopost και La Poste (Συλλογή 2008, σ. I-4777, σκέψεις 121 και 122).

44 — Βλ., π.χ., την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-308/01, GIL Insurance (Συλλογή 2004, σ. I-4777, σκέψεις 66 επ.).

45 — Υπάρχουν όντως ορισμένες περιπτώσεις ανταγωνισμού μεταξύ των δύο κατηγοριών, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο (βλ., π.χ., την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory, Συλλογή 2006, σ. I-12121), αλλά είναι σπάνιες και η υπό κρίση υπόθεση δεν εμπίπτει σ' αυτές.

74. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, καθ' ό μέτρο ένα κράτος μέλους τροποποιεί τη νομοθεσία του περιορίζοντας, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο των υφιστάμενων περιπτώσεων αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση και προσεγγίζει κατά τον τρόπο αυτό το γενικό καθεστώς εκπτώσεων του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, η νομοθεσία αυτή πρέπει να θεωρείται ότι καλύπτεται από την παρέκκλιση του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο ⁴⁶. Αντιθέτως, αν μια τροποποίηση έχει ως αποτέλεσμα να επεκτείνει το πεδίο των υφιστάμενων περιπτώσεων αποκλεισμού και απομακρύνεται κατ' αυτόν τον τρόπο από τον στόχο της οδηγίας, δεν καλύπτεται από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο και, ως εκ τούτου, αντιβαίνει προς το άρθρο 17, παράγραφος 2 ⁴⁷.

75. Ωστόσο, σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, αυτό που φαίνεται να συνέβη εν προκειμένω είναι ότι ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών στην περίπτωση που ο φόρος επί των εκροών ήταν κατ' αρχήν απαιτητός (δηλαδή, στην περίπτωση ιδιωτικής χρήσεως αγαθών που εντάσσονται στην επιχείρηση) μετατράπηκε ακολούθως σε απαλλαγή από τον φόρο επί των εκροών, καθιστώντας παράλληλα αδύνατη την έκπτωση του φόρου επί των εισροών.

76. Το Verwaltungsgerichtshof παραπέμπει στη σκέψη 41 της αποφάσεως Holböck ⁴⁸, με την οποία το Δικαστήριο ενέμεινε στη νομολογία του, σύμφωνα με την οποία εθνική ρύθμιση που θεσπίζεται μετά από ορισμένη ημερομηνία από μια κοινοτική πράξη δεν αποκλείεται, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, από το σύστημα παρεκκλίσεων που καθιερώνει η οικεία κοινοτική πράξη. Συγκεκριμένα, θα τύχει της παρεκκλίσεως διάταξη που κατ' ουσίαν ταυτίζεται με την προηγούμενη ή απλώς περιορίζει ή εξαλείφει εμπόδιο από την άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών που περιλαμβάνονται στην προϋφιστάμενη νομοθεσία. «Αντιθέτως, νομοθεσία βασιζόμενη σε διαφορετική λογική απ' ό,τι η προηγούμενη, η οποία θέτει σε εφαρμογή νέες διαδικασίες, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την υφιστάμενη κατά την ημερομηνία που ορίζει η σχετική κοινοτική πράξη».

77. Δεν μπορώ παρά να συμφωνήσω με την Επιτροπή ότι η τροποποίηση της αυστριακής νομοθεσίας όπως περιγράφεται στη διάταξη περί παραπομπής φαίνεται να εμπίπτει στην κατηγορία που προβλέπει η τελευταία φράση της σκέψεως της ανωτέρω παρατεθείσας αποφάσεως. Συναφώς, φαίνεται πως δεν έχει σημασία το αν ο εθνικός νομοθέτης τροποποίησε την εν λόγω νομοθεσία βάσει ορθής ή εσφαλμένης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου. Εντούτοις, η απόφαση Seeling, σύμφωνα με την οποία η χρήση ακινήτων της επιχείρησης για ιδιωτικούς σκοπούς, για τα οποία εξέπεσε ο φόρος επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη

46 — Αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψεις 22 έως 24), και της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler (Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 45).

47 — Απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-40/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-4539, σκέψεις 17 έως 20) απόφαση Metropol και Stadler (προπαρατεθείσα, σκέψη 46).

48 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 29.

μίσθωση, αλλά πρέπει να εξομοιωθεί με φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στον ίδιο τον ενδιαφερόμενο, αποκλείει την τροποποίηση που φαίνεται να έλαβε χώρα.

Επί του τετάρτου ερωτήματος: επιπτώσεις που αφορούν το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α', του UStG

78. Στην περίπτωση που η τροποποίηση του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG σημαίνει ότι η διάταξη αυτή δεν καλύπτεται από τη ρήτρα *standstill* του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, το εθνικό δικαστήριο επιθυμεί να μάθει αν η τροποποίηση αυτή συνεπάγεται ότι ο «αλληλοεπικαλυπτόμενος» αποκλεισμός από την έκπτωση που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, στερείται επίσης την προστασία της ρήτρας αυτής.

79. Η S. Puffer υποστηρίζει ότι το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α – το οποίο προβλέπει κατ' ουσίαν, παραπέμποντας στη σχετική νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, ότι τα έξοδα διαβιώσεως, συμπεριλαμβανομένων των ιδιωτικών στεγαστικών δαπανών, δεν μπορούν να θεμελιώσουν το δικαίωμα εκπτώσεως – δεν εφαρμόζεται επί των κατασκευαστικών δαπανών μιας οικίας ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ερμηνεύθηκε αρχικώς υπό την έννοια αυτή.

80. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται ασφαλώς να καθορίσει το πεδίο εφαρμογής της επίμαχης διατάξεως. Με τη διάταξη περί παραπομπής, περιγράφει τα άρθρα 12, παράγραφος 2, σημείο 1, και 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, ως «αλληλοεπικαλυπτόμενες» διατάξεις, χωρίς ωστόσο να εξηγεί σε ποιο βαθμό μπορεί να αλληλεξαρτώνται ή να είναι αυτόνομες. Φρονώ ότι καθίσταται σαφές ότι, αν ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπει η παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, εξαρτάται, για την ερμηνεία και/ή την εφαρμογή του, από την ύπαρξη του αποκλεισμού της παραγράφου 2, σημείο 1, και αν ο δεύτερος είναι ασυμβίβαστος προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας και δεν καλύπτεται από τη ρήτρα *standstill*, τότε η παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, θα επηρεαστεί ανάλογα. Αν, εντούτοις, πρόκειται για αυτόνομο αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως, ο οποίος προϋπήρχε του 1995 και δεν έχει έκτοτε τροποποιηθεί, τότε καλύπτεται από τη ρήτρα *standstill*.

81. Τέλος, θα ήθελα να υπογραμμίσω και πάλι ότι το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου φαίνονται να στηρίζονται σε διαφορετικά δεδομένα από εκείνα που στηρίζουν το δεύτερο ερώτημά του. Συγκεκριμένα, το δεύτερο ερώτημα στηρίζεται στην υπόθεση ότι η αυστριακή νομοθεσία επιτρέπει στους υποκειμένους στον φόρο να εντάσσουν ακίνητα στο ενεργητικό της επιχείρησέως και να επωφελοούνται από την πλήρη και άμεση έκπτωση στο μέτρο που η επιχείρηση πραγματοποιεί φορολογούμενες πράξεις, ενώ το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα στηρίζονται στην υπόθεση ότι η αυστριακή νομοθεσία αποκλείει την έκπτωση αυτή. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να επιλύσει τα ζητήματα αυτά.

Πρόταση

82. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα ως εξής:

- «1) Δεν προσβάλλει την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως το γεγονός ότι οι κοινοτικές οδηγίες περί ΦΠΑ παρέχουν στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα πλήρους και άμεσης εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για ακίνητο το οποίο αποκτά και εντάσσει στην επιχείρησή του, καταβάλλοντας ακολούθως σταδιακά τον φόρο επί των εκροών για την ιδιωτική χρήση του ακινήτου αυτού, ακόμη κι αν επωφελείται κατ' αυτόν τον τρόπο από ένα προσδιορισμό οικονομικό πλεονέκτημα έναντι άλλου προσώπου το οποίο αποκτά παρεμφερές ακίνητο για ιδιωτική χρήση και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών.

- 2) Η εθνική νομοθεσία για τη μεταφορά των κοινοτικών οδηγιών περί ΦΠΑ, η οποία παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο το πλεονέκτημα αυτό, δεν αντίκειται στο άρθρο 87 ΕΚ.

- 3) Η ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση δεν καλύπτει περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προγενέστερος αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, ενώ ήταν κατ' αρχήν απαιτητός ο φόρος επί των εκροών, μετατρέπεται ακολούθως σε απαλλαγή από τον φόρο επί των εκροών, καθιστώντας αδύνατη την έκπτωση του φόρου επί των εισροών.

- 4) Αν, επομένως, προγενέστερος αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως μετατραπεί σε απαλλαγή και, ως εκ τούτου, δεν καλύπτεται από τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, κάθε άλλος αποκλεισμός που εξαρτάται για την ερμηνεία και/ή την εφαρμογή του από την ύπαρξη του προγενέστερου αποκλεισμού δεν θα καλύπτεται επίσης από τη ρήτρα standstill. Ωστόσο, ο αυτόνομος αποκλεισμός που προϋπήρχε κατά την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής στο οικείο κράτος μέλος και δεν έχει έκτοτε τροποποιηθεί εξακολουθεί να καλύπτεται από τη ρήτρα αυτή.»