

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

YVES BOT

της 13ης Δεκεμβρίου 2007¹

1. Αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι ο καθορισμός των δικαιωμάτων προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), τα οποία έχει μια εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως που ασκεί διττή δραστηριότητα, ήτοι, αφενός, την εκμίσθωση-πώληση οχημάτων και, αφετέρου, την παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών.

2. Στον βαθμό που μόνον η πρώτη από τις ανωτέρω δραστηριότητες υπόκειται στον ΦΠΑ, η εν λόγω εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο που κατέβαλε κατά την κτήση αγαθών και υπηρεσιών αναγκαίων για την άσκηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων της παρά μόνον κατά τον λόγο του ποσού του κύκλου εργασιών των φορολογούμενων δραστηριοτήτων της προς τον συνολικό κύκλο εργασιών της.

3. Αντικείμενο της υποθέσεως στην κύρια δίκη είναι αν το ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί στην πώληση οχημάτων κατά τη λήξη της μισθώσεώς τους πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως.

4. Το ερώτημα αυτό εγείρεται από το γεγονός ότι το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου², το οποίο καθορίζει τις λεπτομέρειες υπολογισμού της αναλογίας αυτής, προβλέπει, στην παράγραφο 2, ότι δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως το ποσό του κύκλου εργασιών που αφορά τις παραδόσεις αγαθών επενδύσεως που χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο στην επιχείρησή του.

5. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν η έννοια των «αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει τα αγαθά που μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράζει προκειμένου να τα εκμισθώσει και στη συνέχεια να τα μεταπωλήσει κατά τη λήξη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως.

6. Με τις παρούσες προτάσεις μου θα εξηγήσω για ποιο λόγο η έννοια αυτή δεν πρέπει να ερμηνεύεται ως περιλαμβάνουσα τα αγαθά που μια επιχείρηση αγοράζει

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

προκειμένου να τα εκμισθώσει και στη συνέχεια να τα μεταπωλήσει, αφού η πώληση των αγαθών αυτών κατά το πέρας της μισθώσεως αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνήθους οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως αυτής.

από τους πελάτες τους και τον οποίον οφείλουν να καταβάλουν στο κράτος μέλος τον ΦΠΑ που οι ίδιοι κατέβαλαν επί των εισροών κατά την κτήση αγαθών και υπηρεσιών αναγκαίων για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητάς τους.

I — Το νομικό πλαίσιο

A — Η έκτη οδηγία

7. Ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος καταναλώσεως που εφαρμόζεται εν γένει στα αγαθά και τις υπηρεσίες. Το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός φόρου απολύτως αναλογικού προς την τιμή τους, ο οποίος είναι απαιτητός σε κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται στο πλαίσιο της διαδρομής της παραγωγής ή της διανομής και ο οποίος πρέπει να βαρύνει μόνον τον τελικό καταναλωτή.

8. Προκειμένου να παρασχεθεί η δυνατότητα στους υποκειμένους στον φόρο, μέσω των οποίων διασφαλίζεται η είσπραξη του φόρου αυτού, να μη φέρουν αυτοί το βάρος καταβολής του, η έκτη οδηγία προβλέπει ένα μηχανισμό εκπτώσεως προς διασφάλιση της «ουδετερότητας» του φόρου έναντι αυτών. Έτσι, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να εκπίπτουν από τον φόρο που εισέπραξαν

9. Εντούτοις, το δικαίωμα εκπτώσεως προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αυτά τα αγαθά ή αυτές τις υπηρεσίες για δραστηριότητες οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ. Η έκτη οδηγία περιλαμβάνει πλειάδα διατάξεων που σκοπούν να διασφαλίσουν την εφαρμογή του συστήματος αυτού οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί το ίδιο αγαθό ή την ίδια υπηρεσία τόσο για τις φορολογούμενες δραστηριότητές του όσο και για τις απαλλασσόμενες του φόρου δραστηριότητές του. Σκοπός των διατάξεων αυτών είναι η επίτευξη του σκοπού που καθορίζει η δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, βάσει της οποίας το καθεστώς των εκπτώσεων πρέπει να εναρμονιστεί κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της εισπράξεως, ο δε υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με παρόμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη.

10. Έτσι, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι, οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για φορολογούμενες πράξεις οι οποίες του παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, καθώς και για πράξεις οι οποίες δεν του παρέχουν ένα τέτοιο δικαίωμα, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας. Κατά το ίδιο άρθρο, η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας.

11. Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

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

— στον αριθμητή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις, οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση [...],

— στον παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση [...].

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

12. Το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, στο οποίο επικεντρώνεται η παρούσα διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, προβλέπει τα εξής:

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

13. Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας θέτει κανόνες σχετικούς με τον διακανονισμό των εκπτώσεων. Το άρθρο αυτό προβλέπει:

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

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά

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

[...]

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται μέχρι τα 20 έτη.

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

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

— να ορίζουν την έννοια των αγαθών επενδύσεως,

[...]

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

[...]»

B — *Η εθνική νομοθεσία*

14. Τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκαν στην έννομη τάξη της Δανίας με το άρθρο 38, παράγραφος 1, του νόμου της 18ης Μαΐου 1994. Το άρθρο αυτό έχει ως εξής:

«Για εμπορεύματα και υπηρεσίες που μια εγγεγραμμένη στο μητρώο επιχείρηση χρησιμοποιεί τόσο για σκοπούς για τους οποίους προβλέπεται δικαίωμα εκπτώσεως κατά το

άρθρο 37 όσο και για άλλους σκοπούς που αφορούν τις εργασίες της μπορεί να παρασχεθεί έκπτωση για το μέρος του φόρου που αναλογεί προς τον κύκλο εργασιών των υποχρεωτικώς καταχωριζόμενων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Κατά την εκτίμηση του κύκλου εργασιών δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του κύκλου εργασιών που αφορά παράδοση αγαθών επενδύσεως που χρησιμοποιήθηκαν εντός της επιχειρήσεως. Ως αγαθά επενδύσεως νοούνται μηχανές, εξοπλισμός και παρόμοια στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως, όταν η τιμή πώλησεως (εκτός του κατά τον παρόντα νόμο φόρου) υπερβαίνει το ποσό των 50 000 DKK [από το 1996: 75 000 DKK] [...]»

II — Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς που αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης

15. Η εταιρία BG Erhvervsfinans A/S³, στα δικαιώματα της οποίας υπεισήλθαν οι εταιρίες Nordania Finans A/S και BG Factoring A/S, ανέπτυξε, κατά τα έτη 1996 έως 1998, σημαντική δραστηριότητα στον τομέα της χρηματοδοτικής μισθώσεως κυρίως υπό τη μορφή της μισθώσεως-πώλησεως οχημάτων. Παρέσχε επίσης χρηματοοικονομικές υπηρεσίες.

16. Η δραστηριότητα της χρηματοδοτικής μισθώσεως συνίστατο στην εκμίσθωση οχημάτων για διάρκεια, κατά κανόνα, 36 μηνών, και ακολούθως στην πώληση των

οχημάτων αυτών κατά τη λήξη της μισθώσεως. Ο προσδοκώμενος κύκλος εργασιών από τις πωλήσεις αυτές συνυπολογιζόταν στον καθορισμό του ύψους του μισθώματος, η δε αγορά και η πώληση των εν λόγω οχημάτων προγραμματιζόνταν κατά τρόπο επαγγελματικό και συστηματικό. Έτσι, το 1998, η Erhvervsfinans εκμίσθωσε 4500 οχήματα και πώλησε πλέον των 600.

17. Η εκμίσθωση οχημάτων και η πώλησή τους συνιστούν δραστηριότητες υποκείμενες στον ΦΠΑ. Αντιθέτως, οι χρηματοοικονομικές υπηρεσίες απαλλάσσονται του φόρου αυτού κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας.

18. Κατά τα έτη 1995 έως 1998, η Erhvervsfinans υποβλήθηκε σε γενικά έξοδα τα οποία αφορούσαν τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της, τα γραφεία της, τον εξοπλισμό της πληροφορικής, τις τηλεφωνικές κλήσεις της, την επαλήθευση των λογαριασμών της κ.λπ. επί των οποίων κατέβαλε τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, έπρεπε να υπολογίσει την αναλογία του δικαιώματός της προς έκπτωση του φόρου αυτού βάσει των διατάξεων των άρθρων 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

19. Στο πλαίσιο του υπολογισμού αυτού, η Erhvervsfinans συμπεριέλαβε στον ετήσιο κύκλο εργασιών της τον κύκλο εργασιών που αφορούσε την πώληση οχημάτων, φρονώντας ότι η εκποίηση των οχημάτων αυτών έπρεπε να θεωρηθεί ως συνήθης πώληση εμπορευμάτων.

3 — Στο εξής: Erhvervsfinans.

20. Με απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1999, οι δανικές φορολογικές αρχές έκριναν ότι τα οχήματα που είχαν εκποιηθεί κατά τη λήξη της μισθώσεως έπρεπε να χαρακτηριστούν ως «αγαθ[ά] επενδύσεως, χρησιμοποιούμεν[α] από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του», και, ως εκ τούτου, ο κύκλος εργασιών από την πώλησή τους έπρεπε να αποκλειστεί από την αναλογία εκπτώσεως. Η απόφαση αυτή είχε ως συνέπεια τη μείωση της εκπτώσεως αυτής.

21. Η Erhvervsfinans προσέβαλε την ανωτέρω απόφαση ενώπιον του Lands-skattebetretet το οποίο δέχθηκε την προσφυγή της. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι τα οχήματα που εκμισθώθηκαν είχαν αγοραστεί με σκοπό την εκμίσθωσή τους και, στη συνέχεια, την πώλησή τους, κατά τη λήξη της περιόδου χρηματοδοτικής μισθώσεως σε τρίτους ή, ενδεχομένως, στον μισθωτή. Το ανωτέρω δικαστήριο συνήγαγε από τα ανωτέρω ότι η πώληση των εκμισθωθέντων οχημάτων έπρεπε να θεωρηθεί ότι αποτελεί σύνηθες μέρος της δραστηριότητας της Erhvervsfinans και ότι, ως εκ τούτου, τα οχήματα αυτά δεν μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως «αγαθ[ά] επενδύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

22. Το Skatteministeriet (Υπουργείο Οικονομικών) άσκησε έφεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του Østre Landsret, το οποίο δέχτηκε την έφεση αυτή κρίνοντας ότι τα εκμισθωθέντα οχήματα αποτελούσαν αγαθά επενδύσεως κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως.

23. Κατόπιν αυτού, η Nordania Finans A/S και η BG Factoring A/S, που υπεισήλθαν στα δικαιώματα της Erhvervsfinans, άσκησαν αναίρεση κατά της αποφάσεως του Østre Landsret ενώπιον του Højesteret.

24. Στη συνάφεια αυτή, το Højesteret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

III — Ανάλυση

25. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ο κύκλος εργασιών από τη συνήθη πώληση αγαθών, όπως είναι τα οχήματα που εκμίσθωνε η Erhvervsfinans, πρέπει να περιλαμβάνεται στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως.

26. Οι συνέπειες από την απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι απολύτως σαφείς. Αν το Δικαστήριο κρίνει ότι αυτός ο κύκλος εργασιών πρέπει να περιλαμβάνεται στον ως άνω

υπολογισμό, τότε προστίθεται στον αριθμητή και στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμοποιείται προκειμένου να καθοριστεί η αναλογία αυτή, πράγμα που έχει ως συνέπεια να αυξάνεται το πηλίκο του κλάσματος αυτού και, ως εκ τούτου, τα δικαιώματα προς έκπτωση του υποκειμένου στον φόρο.

27. Η Δανική Κυβέρνηση, η οποία αντιτίθεται στη λύση αυτή, φρονεί ότι τα αγαθά τα οποία αγοράζει μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως προκειμένου να τα εκμισθώσει και στη συνέχεια να τα μεταπωλήσει πρέπει να θεωρούνται ως «αγαθ[ά] επενδύσεως, χρησιμοποιούμεν[α] από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας για τους ακόλουθους λόγους.

28. Κατά την ανωτέρω κυβέρνηση, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 20, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν την έννοια των «αγαθών επενδύσεως». Έτσι, η έννοια αυτή πρέπει να έχει το ίδιο περιεχόμενο σε όλη την οδηγία, όπως συνάγεται από την παραπομπή του άρθρου 19, παράγραφος 2, τελευταία περίοδος, στο άρθρο 20, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής. Έτσι, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν την έννοια αυτή στο πλαίσιο τόσο του άρθρου 19 όσο και του άρθρου 20 της ανωτέρω οδηγίας.

29. Κατά τη Δανική Κυβέρνηση, η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από την απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, *Verbond van*

*Nederlandse Ondernemingen*⁴, με την οποία το Δικαστήριο ερμήνευσε την έννοια των «αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου⁵. Το Δικαστήριο έκρινε ότι τα διακριτικά γνωρίσματα της έννοιας αυτής είναι ο διαρκής χαρακτήρας της χρήσεως των εν λόγω αγαθών καθώς και οι κανόνες αποσβέσεως του κόστους κτήσεώς τους και ότι τα κράτη μέλη απολαύουν κάποιας διακριτικής ευχέρειας σε σχέση με τον καθορισμό του περιεχομένου αυτών των διακριτικών γνωρισμάτων.

30. Η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη εκμισθωθέντα οχήματα πληρούσαν αυτά τα κριτήρια. Υποστηρίζει επίσης ότι δεν συντρέχει λόγος για κάποια περαιτέρω διάκριση, όπως ζητούν η *Nordania Finans A/S* και η *BG Factoring A/S*, μεταξύ τέτοιων αγαθών επενδύσεως και εμπορευμάτων.

31. Τέλος, η ανωτέρω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η θέση της είναι σύμφωνη προς το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας καθώς και προς τις προπαρασκευαστικές εργασίες που οδήγησαν στη θέσπιση της διατάξεως αυτής.

4 — 51/76 (Συλλογή τόμος 1977, σ. 57).

5 — Οδηγία της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία). Δυνάμει του άρθρου 17 της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να εξαιρέσουν, για μία μεταβατική περίοδο, εν όλω ή εν μέρει, τα αγαθά επενδύσεως από το καθεστώς της εκπτώσεως.

32. Έτσι, σκοπός του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας είναι να διασφαλίσει ότι η πώληση περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας που χρησιμοποιούνται επί μακρόν δεν ανατρέπει την αναλογία εκπτώσεως. Ακόμη και αν κατά την αγορά ενός τέτοιου περιουσιακού στοιχείου είχε αποφασιστεί η εκποίησή του μετά τη λήξη της χρήσεώς του, η συνεκτίμηση του ποσού της πωλήσεως στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως θα μπορούσε να στρεβλώσει την αναλογία αυτή.

33. Κατά την ανωτέρω κυβέρνηση, οι πωλήσεις τέτοιων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν μεμονωμένες πράξεις οι οποίες επηρεάζουν σε περιορισμένο βαθμό τους πόρους της επιχειρήσεως σε σχέση με την τρέχουσα λειτουργία της. Αν ένα μεγάλο ποσό περιλαμβανόταν, ως τιμή πωλήσεως, στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, αφότου το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιήθηκε στην επιχείρηση επί σειρά ετών, τούτο θα στρέβλωνε την αναλογία εκπτώσεως στην περίπτωση που το ποσό της πωλήσεως δεν αντανάκλα τον πραγματικό επηρεασμό των πόρων της επιχειρήσεως αυτής από την ανωτέρω πράξη.

34. Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας συνάγεται ότι πρόθεση της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ήταν ακριβώς να μη λαμβάνεται υπόψη κανένα ποσό κύκλου εργασιών σε σχέση με αγαθά επενδύσεως, ανεξαρτήτως του αν οι πωλήσεις αγαθών επενδύσεως εμπίπτουν στην επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκεί συνήθως ο υποκείμενος στον φόρο.

35. Δεν συμμερίζομαι την ανωτέρω ανάλυση. Φρονώ, όπως οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης και η Επιτροπή, ότι η έννοια των «αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιούμενων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του» του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν καλύπτει αγαθά τα οποία απέκτησε μια επιχείρηση προκειμένου να τα εκμισθώσει και ακολούθως να τα πωλήσει, οσάκις η πώληση κατά τη λήξη των συμβάσεων μισθώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της συνήθους οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο.

36. Η άποψή μου αυτή στηρίζεται στην όλη οικονομία του συστήματος των εκπτώσεων στο οποίο εντάσσεται η ανωτέρω διάταξη καθώς και στον σκοπό που αυτή επιδιώκει.

37. Προεισαγωγικώς, πρέπει να τονιστεί ότι η απάντηση στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου δεν μπορεί να συναχθεί από τη διατύπωση του όρου «αγαθ[ά] επενδύσεως, χρησιμοποιούμεν[α]», από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του» του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

38. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι ούτε το άρθρο αυτό ούτε άλλη διάταξη της έκτης οδηγίας ορίζει την έννοια των αγαθών επενδύσεως.

39. Βεβαίως, το άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι τα κράτη μέλη

μπορούν να ορίσουν την έννοια των αγαθών επενδύσεως για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του ιδίου άρθρου. Εντούτοις, εν αντιθέσει προς τη Δανική Κυβέρνηση, φρονώ ότι η παραπομπή του άρθρου 19, παράγραφος 2, τρίτη περίοδος, της έκτης οδηγίας στις διατάξεις του άρθρου 20, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής δεν παρέχει τη δυνατότητα *contra legem* ερμηνείας του άρθρου 20, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας.

40. Πράγματι, ο μόνος λόγος για τον οποίον η παράγραφος 4 του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας παρέχει τη δυνατότητα σε κάθε κράτος μέλος να ορίζει την έννοια των αγαθών επενδύσεως είναι η εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού που αφορούν τον διακανονισμό των εκπτώσεων. Συνεπώς, η δυνατότητα αυτή δεν μπορεί να επεκταθεί στο πλαίσιο του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, χωρίς να αντιβαίνει προς τη σαφή και ακριβή διατύπωση του άρθρου 20, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής.

41. Μια τέτοια επέκταση του περιεχομένου της διατάξεως αυτής θα αντέβαινε στον σκοπό του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, όπως αυτός εκτίθεται στη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής, κατά την οποία ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη.

42. Επιπλέον, το δικαίωμα των κρατών μελών να ορίζουν την έννοια των αγαθών

επενδύσεως στο πλαίσιο του συστήματος διακανονισμού των εκπτώσεων που προβλέπει το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας δεν στερείται πρακτικής αποτελεσματικότητας ούτε τίθεται εν αμφιβόλω από το γεγονός ότι η έννοια των «αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 19 της ίδιας οδηγίας πρέπει να έχει αυτοτελές και ενιαίο περιεχόμενο στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

43. Πράγματι, σκοπός του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας είναι να παράσχει τη δυνατότητα διορθώσεως των ανακρίβειών κατά τον υπολογισμό των εκπτώσεων των οποίων έτυχε ο υποκείμενος στον φόρο. Το άρθρο αυτό εφαρμόζεται μεταξύ άλλων οσάκις, μετά τη δήλωση στην οποία προέβη ο υποκείμενος στον φόρο, επήλθαν τροποποιήσεις των στοιχείων που είχαν ληφθεί αρχικά υπόψη για τον υπολογισμό του ποσού των εκπτώσεων⁶. Τούτο μπορεί να συμβεί, π.χ., στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό για την άσκηση της φορολογούμενης δραστηριότητάς του και ο οποίος προέβη στην έκπτωση του συνόλου του ΦΠΑ που βάρυνε την κτήση του αγαθού αυτού, το χρησιμοποιήσει εκ των υστέρων, εν όλω ή εν μέρει, για απαλλασσόμενη δραστηριότητα.

44. Η πιθανότητα αλλαγής της χρήσεως ενός αγαθού είναι σημαντικότερη όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως, δεδομένου ότι είναι δυνατό να χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο επί σειρά ετών.

⁶ — Απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki (Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 25).

Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίον το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας καθιερώνει ένα ειδικό σύστημα διακανονισμών για τα αγαθά αυτά.

45. Έτσι, το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι η έκπτωση που έγινε μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο διακανονισμού για περίοδο πέντε ετών όσον αφορά τα κινητά αγαθά και για περίοδο είκοσι ετών κατά ανώτατο όριο όσον αφορά τα ακίνητα. Η παράγραφος του 3 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση κατά την οποία το οικείο αγαθό επενδύσεως εξέρχεται από την περιουσία του υποκειμένου στον φόρο πριν από τη λήξη της ληπτέας υπόψη περιόδου, υποκαθιστώντας τον ετήσιο διακανονισμό μ' ένα μόνο διακανονισμό ο οποίος στηρίζεται στην τεκμαιρόμενη χρήση του αγαθού αυτού για τον εναπομείναντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού.

46. Από την επιχειρηματολογία της Δανικής Κυβερνήσεως μπορώ να υποθέσω ότι, στο πλαίσιο των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας που αφορούν τον διακανονισμό των εκπτώσεων οι οποίες θεσπίστηκαν προκειμένου να μεταφερθεί το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας στη δανική έννομη τάξη, αγαθά όπως είναι τα οχήματα τα οποία αγόρασε ο υποκείμενος στον φόρο θεωρούνται ως αγαθά επενδύσεως. Αυτός ο νομικός χαρακτηρισμός, που δίδεται οσάκις πρόκειται να υπάρξει διακανονισμός των εκπτώσεων, δεν τίθεται εν αμφιβόλω από το γεγονός ότι συνεκτιμάται, στο πλαίσιο του υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 19 της εν λόγω οδηγίας, ο κύκλος εργασιών σχετικά με τη συνήθη πώληση οχημάτων κατά τη λήξη της μισθώσεώς τους.

47. Πράγματι, το γεγονός ότι οχήματα τα οποία αγοράστηκαν προκειμένου να εκμισθωθούν και στη συνέχεια να πωληθούν στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο δεν εμπίπτουν στην έννοια των «αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας δεν αναιρεί τη δυνατότητα των δανικών φορολογικών αρχών να προβούν στον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβλήθηκε στα οχήματα τα οποία απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο, αν αποδειχθεί ότι τα οχήματα αυτά, κατά τον χρόνο που αποτελούσαν μέρος της επιχειρήσεως και αντίθετα προς ό,τι είχε προβλεφθεί κατά την κτήση τους, δεν χρησιμοποιούνταν πλέον στο σύνολό τους για τη δραστηριότητα της χρηματοδοτικής μισθώσεως, η οποία υπόκειται στον φόρο, αλλά για απαλλασσόμενη δραστηριότητα.

48. Με άλλα λόγια, το γεγονός ότι ορισμένα οχήματα που αγοράστηκαν προκειμένου να εκμισθωθούν και στη συνέχεια να πωληθούν στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο δεν εμπίπτουν στην έννοια των «αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας δεν επηρεάζει τον νομικό χαρακτηρισμό των οχημάτων των οποίων άλλαξε η χρήση ως «αγαθών επενδύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας αυτής.

49. Τέλος, το ζήτημα της εφαρμογής του διακανονισμού των εκπτώσεων επί των οχημάτων τα οποία απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να τα εκμισθώσει και στη συνέχεια να τα πωλήσει κατά το τέλος της μισθώσεως δεν τίθεται *a priori*, δεδομένου ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν χρησιμοποίησε τα οχήματα αυτά παρά μόνο για την άσκηση φορολογούμενης δραστηριότητας.

50. Επομένως, το σύστημα του διακανονισμού των εκπτώσεων που προβλέπει το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, καθώς και το δικαίωμα των κρατών μελών να ορίσουν την έννοια των αγαθών επενδύσεως στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, δεν διακυβεύεται από το γεγονός ότι η έννοια των «αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο αυτοτελή και ομοιόμορφο στην Κοινότητα.

51. Ομοίως, η ευχέρεια που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 19, παράγραφος 2, τελευταία περίοδος, της έκτης οδηγίας να περιλαμβάνουν το προϊόν της μεταβιβάσεως των αγαθών επενδύσεως στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως οσάκις κάνουν χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής δεν νομίζω ότι αντιστρατεύεται την ανάλυσή μου.

52. Πράγματι, η διάταξη αυτή προβλέπει τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από τον κανόνα βάσει του οποίου ο κύκλος εργασιών που αφορά την πώληση αγαθών επενδύσεως δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως. Η διάταξη αυτή δεν μπορεί να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19, παράγραφος 2, πρώτη και δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, το οποίο παραθέτει τις πράξεις των οποίων το προϊόν πρέπει να μη λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως.

53. Τέλος, φρονώ, αντίθετα προς τη Δανική Κυβέρνηση, ότι η ερμηνεία της έννοιας των

«αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας, την οποία έδωσε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφασή του *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, δεν είναι κρίσιμη για την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υπό εξέταση ερώτημα.

54. Βεβαίως, η ερμηνεία αυτή μπορεί να μεταφερθεί στο πλαίσιο του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, αφού ληφθούν υπόψη τα κοινά σημεία της διατάξεως αυτής με το άρθρο 17 της δεύτερης οδηγίας. Το εν λόγω άρθρο 17 όριζε, πράγματι, ότι τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να «αποκλείσουν [...] τα αγαθά επενδύσεως» από το καθεστώς των εκπτώσεων του άρθρου 11 της δεύτερης οδηγίας, δυνάμει του οποίου κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον καταβληθέντα φόρο επί των εισροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απέκτησε για τις ανάγκες της επιχειρησέως του.

55. Έτσι, το άρθρο 17 της δεύτερης οδηγίας, όπως και το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, προέβλεπε τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα αγαθά επενδύσεως έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο του καθεστώτος διακανονισμού του οποίου σκοπός είναι η διασφάλιση της ουδετερότητας του συστήματος του ΦΠΑ για τους υποκειμένους στον φόρο⁷. Εντούτοις, το διακύβευμα της αιτήσεως περί ερμηνείας της έννοιας των αγαθών επενδύσεως που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* ήταν πολύ διαφορετικό από αυτό της παρούσας διαδικασίας.

⁷ — Βλ. επίσης, στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, *Centralan Property* (Συλλογή 2005, σ. I-11087, σκέψη 55).

56. Πράγματι, στην υπόθεση εκείνη, το αιτούν δικαστήριο είχε κληθεί να εξετάσει την ολλανδική ρύθμιση που θεσπίστηκε βάσει του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας, δυνάμει της οποίας το Βασίλειο των Κάτω Χωρών είχε προβλέψει ότι μόνον το 67 % του καταβληθέντος ΦΠΑ κατά την αγορά «μέσων εκμεταλλεύσεως» μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο εκπτώσεως. Πρόθεση της Ολλανδικής Κυβερνήσεως ήταν, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση της εν λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως, να αποκλείσει από το δικαίωμα εκπτώσεως όλα τα αγαθά που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησεως, περιλαμβανομένων και των μικρών αντικειμένων εξοπλισμού, υπάγοντάς τα στην έννοια των «μέσων εκμεταλλεύσεως της επιχείρησεως».

57. Η Verbond van Nederlandse Ondernemingen, φρονώντας ότι αυτή η έννοια των «μέσων εκμεταλλεύσεως της επιχείρησεως» ήταν ευρύτερη από αυτήν των «αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας, εξέπεσε τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει κατά την κτήση μιας θήκης για επιστολές και απαντητικών καρτών για συμμετοχή σε συσκέψεις.

58. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο είχε κληθεί να απαντήσει στο ερώτημα αν τέτοια αγαθά έπρεπε να θεωρούνται ως αγαθά επενδύσεως δυνάμενα να αποκλειστούν από το δικαίωμα εκπτώσεως. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε από το Δικαστήριο να αποφανθεί αν η έννοια αυτή έπρεπε να ερμηνεύεται ως περιλαμβάνουσα τα αγαθά των οποίων το κόστος κτήσεως δεν καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία ως τρέχουσα δαπάνη, αλλά κατανέμεται σε περισσότερες χρήσεις.

59. Στη συνάφεια αυτή, το Δικαστήριο απάντησε ότι η έννοια των αγαθών επενδύσεως «αναφέρεται στα χρησιμοποιούμενα για ορισμένη οικονομική δραστηριότητα αγαθά, διακριτικό γνώρισμα των οποίων είναι ο διαρκής χαρακτήρας και η αξία τους, ενόψει των οποίων το κόστος αποκτήσεως των εν λόγω αγαθών δεν συμπεριλαμβάνεται στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά αποσβέννεται κατανεμόμενο σε περισσότερες χρήσεις»⁸. Στο ίδιο επίσης πλαίσιο, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ένα ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τις απαιτήσεις που πρέπει να πληρούνται σε σχέση με τον διαρκή χαρακτήρα και την αξία των αγαθών, καθώς και με τους εφαρμοστέους κανόνες αποσβέσεως⁹.

60. Συνεπώς, αντικείμενο της προπαρατεθείσας αποφάσεως Verbond van Nederlandse Ondernemingen ήταν να παρασχεθεί η δυνατότητα στο Δικαστήριο να καθορίσει αν τα είδη γραφείου μικρής αξίας μπορούσαν να θεωρηθούν ως αγαθά επενδύσεως δυνάμενα να αποκλειστούν από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που προέβλεπε η δεύτερη οδηγία. Στην ανωτέρω υπόθεση, το Δικαστήριο δεν κλήθηκε να εκφέρει τη δικαιοδοτική εκτίμησή του σε σχέση με αγαθά τα οποία, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, αγοράζονται για να εκμισθωθούν για ορισμένη περίοδο και στη συνέχεια, κατά κανόνα, να πωληθούν κατά το πέρας της περιόδου αυτής.

61. Με άλλα λόγια, στην περίπτωση που τα οχήματα τα οποία αγόρασε μια επιχείρηση για την άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων της δύνανται, δυνάμει των

⁸ — Σκέψη 12.

⁹ — Σκέψη 17.

κριτηρίων που διατύπωσε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφασή του *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, να αποτελέσουν αγαθά επενδύσεως κατά την έννοια του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί να συναχθεί από τα κριτήρια αυτά ότι τέτοια οχήματα εμπίπτουν στην κατηγορία αυτή, μολονότι η κτήση τους, κατά τη λήξη των συμβάσεων μισθώσεως, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνήθους δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

62. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίον φρονώ ότι η ερμηνεία της εννοίας των αγαθών επενδύσεως που έδωσε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφασή του *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* δεν παρέχει τη δυνατότητα απαντήσεως στο ερώτημα που έθεσε το *Højesteret*.

63. Ελλείψει καθοριστικής σημασίας ενδείξεων στην έκτη οδηγία καθώς και στη νομολογία, πρέπει να ληφθεί υπόψη η όλη οικονομία του συστήματος των εκπτώσεων, στο οποίο εντάσσεται η έννοια των αγαθών επενδύσεως, καθώς και ο σκοπός του συστήματος αυτού προκειμένου, κατά πάγια νομολογία, να καθοριστεί το περιεχόμενο και η έκταση της εννοίας αυτής και να επιλυθεί η διαφορά¹⁰ που αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης.

64. Κατά πάγια νομολογία, σκοπός του καθεστώτος των εκπτώσεων που εισήγαγε η

έκτη οδηγία είναι η διασφάλιση της ουδετερότητας του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Έτσι, το καθεστώς αυτό σκοπεύει να απαλλάξει πλήρως τον υποκείμενο στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που αυτός κατέβαλε στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του, υπό τον όρον ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον φόρο αυτών¹¹.

65. Οσάκις υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά και υπηρεσίες για την άσκηση τόσο των φορολογούμενων όσο και των απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων του, τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19 της έκτης οδηγίας του παρέχουν τη δυνατότητα να εκπέσει καθ' ολοκληρίαν το μέρος του βαρύνοντος την κτήση αυτών των αγαθών και των υπηρεσιών ΦΠΑ το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στην αναλογία κατά την οποία αυτά χρησιμοποιούνται για τις φορολογούμενες δραστηριότητες.

66. Καθιερώνοντας το σύστημα της αναλογίας των εκπτώσεων με τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19 της έκτης οδηγίας, ο κοινοτικός νομοθέτης υπέθεσε ότι το μέρος κατά το οποίο αυτά τα αγαθά και αυτές οι υπηρεσίες που προορίζονται για μεικτή χρήση χρησιμοποιούνται, αντιστοίχως, για τις φορολογούμενες και τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες είναι ανάλογο προς τον κύκλο εργασιών εκάστης αυτών των δύο κατηγοριών δραστηριοτήτων.

67. Ως εκ τούτου, το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι η

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-321/02, *Harbs* (Συλλογή 2004, σ. I-7101, σκέψη 28 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., για μια πρόσφατη εφαρμογή, απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2007, C-174/06, *CO.GE.P* (Συλλογή 2007, σ. I-9359, σκέψη 30).

11 — Απόφαση της 22ας Ιουνίου 1993, C-333/91, *Sofitam* (Συλλογή 1993, σ. I-3513, σκέψη 10).

αναλογία εκπτώσεως του ΦΠΑ που βάρυνε την κτήση τέτοιων αγαθών και υπηρεσιών προκύπτει από κλάσμα που έχει ως αριθμητή τον κύκλο εργασιών που αφορά φορολογούμενες πράξεις και ως παρανομαστή τον συνολικό κύκλο εργασιών.

68. Ο αποκλεισμός, στο πλαίσιο του υπολογισμού αυτού, του κύκλου εργασιών που αφορά την πώληση «αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιούμενων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του», τον οποίον προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, αποκτά στην περίπτωση αυτή το πλήρες νόημά του. Το προϊόν της πώλησεως τέτοιων αγαθών πρέπει να αποκλείεται από τον εν λόγω υπολογισμό, διότι μια τέτοια πώληση έχει, κατ' αρχήν, εξαιρετικό ή, τουλάχιστον, ασυνήθιστο χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, δεν απαιτεί μια χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών μικτής χρήσεως η οποία να τελεί σε αναλογία προς τον κύκλο εργασιών που δημιουργεί. Επομένως, η συνεκτίμηση αυτού του κύκλου εργασιών στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως θα αλλοίωνε το αποτέλεσμα, υπό την έννοια ότι θα έπαυε να απηχεί τη διάκριση ανάλογα με τη χρήση αγαθών και υπηρεσιών προοριζόμενων για μικτή χρήση, αφενός, για τις φορολογούμενες δραστηριότητες και, αφετέρου, για τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες.

69. Η ανάλυση αυτή επιρρωννύεται από την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1996, *Régie dauphinoise*¹², με την οποία το Δικαστήριο διευκρίνισε τους λόγους για τους οποίους το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει επίσης ότι, για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, πρέπει να μη λαμβάνεται υπόψη το ποσό του κύκλου εργασιών που αφορά παρεπόμενες πράξεις

επί ακινήτων ή παρεπόμενες χρηματοδοτικές πράξεις. Κατά το Δικαστήριο, αν το σύνολο των αποτελεσμάτων των χρηματοπιστωτικών πράξεων του υποκειμένου στον φόρο που έχουν κάποια σχέση με τη φορολογούμενη δραστηριότητα περιλαμβανόταν στον εν λόγω παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αναλογίας, ακόμα και στην περίπτωση που η πραγματοποίηση αυτών των αποτελεσμάτων δεν συνεπάγεται τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ ή, τουλάχιστον, συνεπάγεται την πολύ περιορισμένη χρησιμοποίησή τους, θα αλλοιωνόταν ο υπολογισμός της εκπτώσεως.

70. Συνεπώς, ο αποκλεισμός του κύκλου εργασιών που αφορά την πώληση αγαθών επενδύσεως καθώς και ο αποκλεισμός του κύκλου εργασιών που δημιουργείται από παρεπόμενες πράξεις δικαιολογούνται από το γεγονός ότι τέτοιες πράξεις δεν ανταποκρίνονται στη συνήθη δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

71. Εξάλλου, όπως τονίζουν οι αναρεσέουσες της κύριας δίκης, οι λόγοι που δικαιολογούν τούτο εκτίθενται σαφώς στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου την οποία υπέβαλε η Επιτροπή στις 29 Ιουνίου 1973¹³.

12 — C-306/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3695, σκέψη 21).

13 — Πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, παράρτημα 11/73). Κατά την πρόταση αυτή, το άρθρο 19, παράγραφος 2, edικαιολογείτο ως εξής: «Τα στοιχεία που μνημονεύει η παράγραφος αυτή πρέπει να μη λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της αναλογίας, προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να αλλοιωθεί το πραγματικό περιεχόμενο τους στον βαθμό που τέτοια στοιχεία δεν απηχούν την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση των πωλήσεων αγαθών επενδύσεως και παρεπόμενων πράξεων επί ακινήτων ή παρεπόμενων χρηματοδοτικών πράξεων, ήτοι πράξεων που έχουν απλώς δευτερεύουσα σημασία σε σχέση με τον συνολικό κύκλο εργασιών της επιχείρησεως. Εξάλλου, οι πράξεις αυτές δεν αποκλείονται παρά μόνον αν δεν εμπίπτουν στη συνήθη επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο» (σ. 20).

72. Ως εκ τούτου, στην έννοια των «αγαθών επενδύσεως» του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να περιλαμβάνονται αγαθά των οποίων η κτήση και η συνακόλουθη πώληση αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνήθους δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο που υπόκειται στον ΦΠΑ. Πράγματι, η εν λόγω κτήση και η εν λόγω εκποίηση, οσάκις αποτελούν μέρος αυτής της συνήθους δραστηριότητας, επιβάλλουν τη χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο για την άσκηση των φορολογούμενων δραστηριοτήτων του. Συνεπώς, ο κύκλος εργασιών που αφορά την εκποίηση τέτοιων αγαθών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως προκειμένου ο υπολογισμός αυτός να απηχεί τις συνήθειες δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο και, ως εκ τούτου, το μέρος κατά το οποίο τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονται για μικτή χρήση χρησιμοποιούνται για τις φορολογούμενες δραστηριότητες. Σε διαφορετική περίπτωση, αυτό το μέρος της χρήσεως δεν θα παρείχε τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ την οποία δικαιούται, ο δε σκοπός της ουδετερότητας του κοινοτικού συστήματος του ΦΠΑ δεν θα θιγόταν.

73. Στην υπόθεση που αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης, από τα στοιχεία που παρέχει το αιτούν δικαστήριο συνάγεται ότι η αγορά και η πώληση οχημάτων που έχουν εκμισθωθεί είχαν προγραμματιστεί κατά τρόπο επαγγελματικό και συστηματικό και το προσδοκώμενο προϊόν της πωλήσεως λαμβανόταν υπόψη κατά τον καθορισμό του ποσού του μισθώματος. Συνεπώς, η πώληση των οχημάτων αυτών δεν είχε τον χαρακτήρα παρεπόμενης δραστηριότητας, αλλά αποτελούσε συνήθη και κανονική δραστηριότητα.

Ο αριθμός των οχημάτων που πώλησε η Erhvervsfinans το 1998, όπως τονίζει η Επιτροπή, επιβεβαιώνει την ανωτέρω ανάλυση.

74. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι τα γενικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η επιχείρηση αυτή για τους επαγγελματικούς χώρους της, τον εξοπλισμό γραφείων, τον εξοπλισμό της πληροφορικής, το τηλεφωνικό δίκτυό της, την επαλήθευση των λογαριασμών της κ.λπ. επίσης συνείχαν στην επίτευξη των πωλήσεων αυτών. Επομένως, είναι εύλογο να λαμβάνεται υπόψη, κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, ο συναφής κύκλος εργασιών προκειμένου ο υποκείμενος στον φόρο να απαλλάσσεται πράγματι από το μέρος του ΦΠΑ που βαρύνει τα γενικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε κατά την άσκηση αυτής της φορολογούμενης δραστηριότητας.

75. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίον προτείνω να δοθεί ως απάντηση στο υπό κρίση ερώτημα ότι η έκφραση «αγαθ[ά] επενδύσεως, χρησιμοποιούμεν[α] από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του» του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν περιλαμβάνει τα αγαθά τα οποία μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράζει προκειμένου, αφενός, να τα εκμισθώσει και, αφετέρου, να τα μεταπωλήσει κατά τη λήξη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, δεδομένου ότι η πώληση των αγαθών αυτών κατά το πέρας της μισθώσεως αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησεως αυτής.

IV — Πρόταση

76. Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Højesteret ως εξής:

«Η έκφραση “αγαθ[ά] επενδύσεως, χρησιμοποιούμεν[α] από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του” του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι δεν περιλαμβάνει τα αγαθά τα οποία μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράζει προκειμένου, αφενός, να τα εκμισθώσει και, αφετέρου, να τα μεταπωλήσει κατά τη λήξη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, δεδομένου ότι η πώληση των αγαθών αυτών κατά το πέρας της μισθώσεως αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησεως αυτής.»