

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 14ης Σεπτεμβρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-72/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht München (Γερμανία) με απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Φεβρουαρίου 2005, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

κατά

Finanzamt Landshut,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger

γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Μαρτίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, εκπροσωπούμενη από τους J. Wollny και H. Wollny,
- το Finanzamt Landshut, εκπροσωπούμενο από τον D. Baumann, Regierungs-direktor,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον U. Forsthoff,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον R. Hill, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Ιουνίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς σχετικής με τον προσδιορισμό της βάσης της επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) αναφορικά με τη χρήση από υποκείμενο στον φόρο, για τις ιδιωτικές ανάγκες του, μέρους κτιρίου έχοντος διατεθεί στο σύνολό του στην επιχείρησή του.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υποβάλλει στον ΦΠΑ «τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

- 4 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «τη χρησιμοποίηση αγαθού το οποίο κατέχει η επιχείρηση για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του [ΦΠΑ]».
- 5 Σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου είναι «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».
- 6 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

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

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]»

7 Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας ορίζει:

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

- α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατώτερα της εκπτώσεως την οποία edικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο·
- β) όταν μετά την υποβολή της δηλώσεως έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου, ιδίως σε περίπτωση ακυρώσεως πωλήσεων ή επιτεύξεως εκπτώσεων [...]

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 τη διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

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

Σχετικά με τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως, η διάρκεια της περιόδου που χρησιμεύει ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών, δύνανται να επεκτείνεται μέχρι δέκα έτη.

3. Σε περίπτωση παραδόσεως του κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, για οικονομική δραστηριότητά του, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Η οικονομική δραστηριότης αυτή θεωρείται ως εξ ολοκλήρου μεν φορολογουμένη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσομένη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση αυτή απαλλάσσεται. Ο διακανονισμός γίνεται μια φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού.

[...]]»

Η εθνική νομοθεσία

- ⁸ Το άρθρο 3, παράγραφος 9a, σημείο 1, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, σ. 565, στο εξής: UStG) εξομοιώνει προς τις παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας τη χρήση, από υποκείμενον στον φόρο, αγαθού έχοντος τεθεί στη διάθεση της επιχειρήσεως για σκοπούς άσχετους προς αυτήν, όταν αυτό το αγαθό έχει γεννήσει δικαίωμα για μερική ή πλήρη έκπτωση του φόρου επί των εισροών.
- ⁹ Η βάση επιβολής του φόρου για τις παροχές που αναφέρονται στο εν λόγω άρθρο 3, παράγραφος 9a, σημείο 1, προσδιορίζεται στο άρθρο 10 του UStG. Το εν λόγω άρθρο 10 του νόμου αυτού, όπως ίσχυε μέχρι τις 30 Ιουνίου 2004, προέβλεπε ότι τη βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά αυτές τις παροχές αποτελούσαν «τα έξοδα που είχαν διενεργηθεί για την εκτέλεση των εν λόγω πράξεων, όταν αυτά είχαν ως αποτέλεσμα τη γένεση δικαιώματος για μερική ή πλήρη έκπτωση του φόρου επί των εισροών».

10 Το άρθρο 10, παράγραφος 4, σημείο 2, του UStG έχει από 1ης Ιουλίου 2004 ως εξής:

«4. Βάση επιβολής του φόρου αποτελεί [...] το ποσό των εξόδων που διενεργήθηκαν για την εκτέλεση των εν λόγω πράξεων, όταν αυτές αποτέλεσαν την αιτία γενέσεως δικαιώματος για μερική ή πλήρη έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Στα έξοδα αυτά περιλαμβάνονται και τα έξοδα αγοράς ή κατασκευής αγαθού για επενδυτικούς σκοπούς, όταν το τελευταίο έχει διατεθεί για τους σκοπούς της επιχειρήσεως και χρησιμοποιείται για την παροχή αυτών των άλλων υπηρεσιών. Τα ανερχόμενα σε 500 τουλάχιστον ευρώ έξοδα αγοράς ή κατασκευής κατανέμονται σε ίσα μέρη για περίοδο αντιστοιχούσα προς την περίοδο διακανονισμού που ισχύει για το αγαθό επενδύσεως όπως προβλέπεται στο άρθρο 15a.»

11 Το άρθρο 15a του UStG αφορά τον διακανονισμό των εκπτώσεων. Στην παράγραφό του 1 το εν λόγω άρθρο ορίζει:

«Όταν στοιχεία που έχουν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των αρχικών εκπτώσεων μεταβάλλονται εντός περιόδου πέντε ετών από την πρώτη χρήση του αγαθού επενδύσεως, πρέπει να γίνεται συμψηφισμός για κάθε ημερολογιακό έτος που αντιστοιχεί σ' αυτές τις καταβολές, μέσω διακανονισμού της εκπτώσεως των φόρων που έχουν πλήξει τα έξοδα αγοράς και παραγωγής. Προκειμένου περί κτιρίων, συμπεριλαμβανομένων των ουσιωδών στοιχείων από τα οποία αποτελούνται, η προθεσμία των πέντε ετών αντικαθίσταται από προθεσμία δέκα ετών.»

12 Το άρθρο 7, παράγραφος 4, σημείο 2, στοιχείο a, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος (Einkommensteuergesetz) ορίζει, όσον αφορά τα κτίρια που χρησιμοποιούνται ως κατοικία και περατώθηκαν ύστερα από την 1η Ιανουαρίου 1925, ότι «ο συντελεστής αποσβέσεως που εφαρμόζεται επί των κτιρίων μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους είναι [...] 2 % ετησίως».

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 13 Κατά τη διάρκεια του 2003, η Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας που είχε συσταθεί από το ζεύγος Wollny (στο εξής: κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας), κατασκεύασε κτίριο το οποίο διέθεσε εξ ολοκλήρου για τους σκοπούς της επιχείρησης. Το ακίνητο αυτό περιλαμβάνει την ιδιωτική κατοικία των δύο μελών της εν λόγω κοινωνίας καθώς και τα γραφεία επιχειρήσεως διεκπεραιώσεως φορολογικών υποθέσεων που έχουν μισθωθεί από το ένα των μελών. Το μισθωθέν μέρος αντιστοιχεί στο 20,33 % του κτιρίου. Η μίσθωση αυτή υπόκειται στον ΦΠΑ.
- 14 Στις προσωρινές της δηλώσεις ΦΠΑ για τον μήνα Δεκέμβριο 2003 καθώς και για τους μήνες από Ιανουάριο μέχρι Μάρτιο 2004, η κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας εξέπεσε ολόκληρο τον ΦΠΑ που της είχε χρεωθεί επί των εξόδων κατασκευής του κτιρίου. Στηριζόμενη στον συντελεστή αποσβέσεως κτιρίου, όπως αυτός είχε καθοριστεί από το άρθρο 7, παράγραφος 4, σημείο 2, στοιχείο α, του EStG, η εν λόγω κοινωνία θεώρησε ότι η βάση επιβολής του φόρου για την ιδιωτική χρήση του 79,67 % του κτιρίου αντιστοιχεί σε μηνιαίο ποσό ίσο προς το 1/12 του 2 % των εξόδων κατασκευής που αφορούν αυτό το χρησιμοποιούμενο για ιδιωτικούς σκοπούς μέρος.
- 15 Στηριζόμενο σε έγγραφο του Bundesministerium für Finanzen (γερμανικό Υπουργείο Οικονομικών) της 13ης Απριλίου 2004 (BStBl. I 2004, σ. 468), το Finanzamt Landshut (αρμόδια φορολογική υπηρεσία) εκτίμησε ότι η εν λόγω βάση επιβολής του φόρου έπρεπε να προσδιοριστεί σε σχέση με τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των σχετικών με ΦΠΑ εκπτώσεων, όπως προβλέπεται στο άρθρο 15a του UStG, δηλαδή δέκα έτη. Επομένως, η εν λόγω υπηρεσία διόρθωσε τον υπολογισμό της κοινωνίας εκμεταλλεύσεως κατοικίας και καθόρισε τη μηνιαία βάση επιβολής του ΦΠΑ βάσει της ιδιωτικής χρήσεως μέρους του ακινήτου στο 1/12 του 10 % των σχετικών με το μέρος αυτό εξόδων κατασκευής.

- 16 Αφού το Finanzamt Landshut απέρριψε τις ενστάσεις που είχαν υποβληθεί από την κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας κατά των προσωρινών πράξεων επιβολής του φόρου που είχαν εκδοθεί σύμφωνα με τον εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη υπολογισμό, προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht München.
- 17 Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι η επίλυση της ενώπιόν του υποβληθείσας διαφοράς εξαρτάται από τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου που έχει σχέση με την ιδιωτική χρήση κτιρίου το οποίο έχει διατεθεί εξ ολοκλήρου για τους σκοπούς της επιχειρήσεως της κοινωνίας εκμεταλλεύσεως κατοικίας. Σημειώνοντας ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν προσδιορίζει την έννοια του «ποσού των εξόδων», το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επί του νοήματος που πρέπει να δοθεί στην έννοια αυτή.
- 18 Επισημαίνει, συναφώς, ότι οι αποφάσεις του Δικαστηρίου της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler (Συλλογή 1996, σ. I-4517), και της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I-4101, σκέψη 54), περιέχουν στοιχεία από τα οποία άλλα μεν συνηγορούν υπέρ της θέσεως της προσφεύγουσας, άλλα δε υπέρ αυτής της γερμανικής φορολογικής υπηρεσίας.
- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht München αποφάσισε την αναστολή την ενώπιόν του διαδικασίας και την υποβολή στο Δικαστήριο του ακόλουθου προδικαστικού ερωτήματος:

«Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια “ποσό των εξόδων” του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της [έκτης οδηγίας]; Περιλαμβάνει το ποσό των εξόδων που έχουν διενεργηθεί για την κατοικία που χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς σκοπούς εντός πολυωρόφου κτιρίου που έχει καθ' ολοκληρίαν διατεθεί για τους σκοπούς της επιχειρήσεως και (εκτός των τρεχόντων εξόδων) τις ετήσιες αποσβέσεις λόγω μειώσεως της αξίας των κτιρίων που προσδιορίζονται σύμφωνα με τους ισχύοντες εθνικούς κανόνες και/ή κατ' έτος ποσοστό των εξόδων αγοράς και κατασκευής που έχουν γεννήσει δικαίωμα εκπτώσεως, υπολογιζόμενη σε σχέση με την εθνική περίοδο διακανονισμού των εκπτώσεων;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 20 Πρέπει να υπομνησθεί, εκ προοιμίου, ότι, κατά τη λογική του συστήματος που προβλέπει η έκτη οδηγία, είναι δυνατή η έκπτωση των φόρων επί των εισροών οι οποίοι έπληξαν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο για τους σκοπούς των φορολογουμένων δραστηριοτήτων του. Η έκπτωση του φόρου επί των εισροών συναρτάται προς την είσπραξη του φόρου επί των εκροών. Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες στο πλαίσιο των οποίων επιβάλλεται φόρος επί των εκροών, επιβάλλεται η έκπτωση του φόρου επί των εισροών, προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως (βλ. απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 24).
- 21 Σε περίπτωση που επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ενδιαφερόμενος μπορεί, για τις ανάγκες εφαρμογής του ΦΠΑ, είτε να εντάξει το αγαθό αυτό αποκλειστικά στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του, είτε να το διατηρήσει αποκλειστικά στην προσωπική του περιουσία, είτε να το περιλάβει στην επιχείρησή του μόνον κατά το μέτρο που το αγαθό αυτό όντως χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς (απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, *Charles και Charles-Tijmens*, Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψη 23).
- 22 Αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει τον χαρακτηρισμό ως επενδυτικών αγαθών της επιχειρήσεως των αγαθών εκείνων τα οποία χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικούς σκοπούς και για ίδιες ανάγκες, είναι καταρχήν δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την απόκτηση των ως άνω αγαθών (βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις *Seeling*, σκέψη 41, καθώς και *Charles και Charles-Tijmens*, σκέψη 24).
- 23 Ωστόσο, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, όταν ένα έχον διατεθεί για τους σκοπούς της επιχειρήσεως αγαθό

έχει γεννήσει δικαίωμα για πλήρη ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, η χρησιμοποίησή του για τις ιδιωτικές ανάγκες του φορολογουμένου ή του προσωπικού του ή για σκοπούς άσχετους προς την επιχείρησή του εξομοιούται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Αυτή η χρήση, που αποτελεί, όπως είναι επόμενο, πράξη φορολογούμενη κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, φορολογείται, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της τελευταίας, βάσει του ποσού των εξόδων που διενεργήθηκαν για την πραγμάτωση της παροχής υπηρεσιών (προπαρατεθείσα απόφαση Charles και Charles-Tijmens, σκέψη 25).

- 24 Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει ένα ολόκληρο κτίριο για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του και χρησιμοποιεί μέρος του κτιρίου αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του δικαιούται, αφενός, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών για το σύνολο των εξόδων κατασκευής του εν λόγω κτιρίου και, αφετέρου, υποχρεούται αντιστοίχως να καταβάλει τον ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που διενεργήθηκαν για την πραγμάτωση της εν λόγω χρήσεως (προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, σκέψη 43).
- 25 Με το υποβληθέν στο πλαίσιο αυτό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθε ποια ερμηνεία πρέπει να δοθεί στην έννοια του «ποσού των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών» κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Το ίδιο δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, σχετικά με το αν το ποσό αυτό πρέπει να καθοριστεί σε σχέση με τους εθνικούς κανόνες που έχουν εφαρμογή επί των αποσβέσεων λόγω μείωσης της αξίας του ακινήτου ή ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ όπως έχει καθοριστεί βάσει του εθνικού δικαίου, σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.
- 26 Η επίμαχη έννοια περιλαμβάνεται σε διάταξη κοινοτικού δικαίου που δεν παραπέμπει για τον προσδιορισμό του νοήματος και του περιεχομένου της στις νομοθεσίες των κρατών μελών. Επομένως, η ερμηνεία της εννοίας αυτής, γενικώς, δεν μπορεί να αφήνεται στη διάκριση κάθε κράτους μέλους (βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Συλλογή τόμος 1977, σ. 55, σκέψεις 10 και 11).

- 27 Γενικώς, η έννοια αυτή στοιχεί στα έξοδα που συνδέονται με το ίδιο το αγαθό (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Enkler, σκέψη 36). Η έννοια αυτή περιλαμβάνει δαπάνες, όπως τα έξοδα κτήσεως ή κατασκευής του εν λόγω αγαθού, που έχουν γεννήσει δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ, χωρίς τις οποίες δεν θα μπορούσε να γίνει η επίμαχη ιδιωτική χρήση.
- 28 Ωστόσο, δεδομένου ότι η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει τις ενδείξεις που είναι αναγκαίες για τον ομοιόμορφο και ακριβή καθορισμό των κανόνων προσδιορισμού του ποσού των σχετικών εξόδων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα κράτη μέλη απολαμβάνουν κάποιου περιθωρίου εκτιμήσεως όσον αφορά τους κανόνες αυτούς, εφόσον βεβαίως δεν παραγνώνουν τον σκοπό και τη θέση της σχετικής διατάξεως στην οικονομία της έκτης οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, την προπαρατεθείσα απόφαση *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, σκέψεις 16 και 17).
- 29 Επομένως, πρέπει, εν προκειμένω, να εξεταστεί το ζήτημα εάν η αναφορά που γίνεται από την εθνική νομοθεσία, για τον προσδιορισμό του ποσού των εν λόγω εξόδων, στη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων, που έχει οριστεί σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, είναι συμβατή με τον σκοπό του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας και της θέσεώς του στην οικονομία αυτής.
- 30 Αντικείμενο της τελευταίας αυτής διατάξεως είναι ο προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου για ιδιωτική χρήση —ή, γενικότερα, για χρήση προς σκοπούς άσχετους προς την επιχείρηση— αγαθού έχοντος τεθεί από τον υποκείμενο στον φόρο στη διάθεση της εν λόγω επιχειρήσεως, τούτο δε, δεδομένου ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας εξομοιώνει μια τέτοια χρήση προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, υποκείμενη, όπως είναι επόμενο, στον ΦΠΑ.
- 31 Σκοπός της εξομοιώσεως αυτής είναι να εμποδιστεί ο υποκείμενος στον φόρο, που εξέπεσε τον ΦΠΑ επί της κτήσεως ή της κατασκευής αγαθού έχοντος διατεθεί για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του, να αποφύγει την καταβολή του φόρου αυτού όταν χρησιμοποιεί αυτό το αγαθό ή μέρος αυτού για ιδιωτικούς σκοπούς (βλ. απόφαση της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88, *Kühne*, Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 8).

- 32 Όπως υπογράμμισαν η Γερμανική Κυβέρνηση και, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, με τον μηχανισμό αυτό επιδιώκεται, αφενός, η διασφάλιση της ισότητας μεταχειρίσεως μεταξύ του φορολογουμένου και του τελικού καταναλωτή, καθώς ο πρώτος εμποδίζεται να επωφεληθεί αδικαιολογήτου πλεονεκτήματος σε σχέση με τον δεύτερο, που αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, την προπαρατεθείσα απόφαση Enkler, σκέψεις 33 και 35, καθώς και την απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Συλλογή 2005, σ. I-743, σκέψη 23).
- 33 Σκοπός είναι, αφετέρου, η διασφάλιση, σύμφωνα με τη λογική του θεσπισθέντος με την έκτη οδηγία συστήματος (βλ. σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως), αντιστοιχίας μεταξύ της εκπτώσεως ΦΠΑ επί των εισροών και της εισπράξεως φόρου επί των εκροών (βλ., υπό την έννοια αυτή, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην προπαρατεθείσα υπόθεση Charles και Charles-Tijmens, παράγραφος 60).
- 34 Μολονότι το πεδίο εφαρμογής του δεν συμπίπτει πλήρως με αυτό του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το θεσπισμένο με το άρθρο 20 της εν λόγω οδηγίας σύστημα διακανονισμού των εκπτώσεων έχει εφαρμογή, όπως και η προπαρατεθείσα διάταξη, επί καταστάσεων όπου ένα αγαθό του οποίου η χρήση γεννά δικαίωμα για έκπτωση διατίθεται στη συνέχεια για χρήση η οποία δεν γεννά τέτοιο δικαίωμα (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Uudenkaupungin kaupunki, σκέψη 30). Όπως έχει επισημάνει ο γενικός εισαγγελέας στην παράγραφο 98 των προτάσεών του, τόσο το άρθρο 6, παράγραφος 2, όσο και το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας αφορούν καταστάσεις όπου ένα αγαθό χρησιμοποιείται και για επαγγελματικούς και για ιδιωτικούς σκοπούς.
- 35 Εξάλλου, ο σκοπός του συστήματος διακανονισμού είναι ανάλογος προς αυτόν της επιβολής του ΦΠΑ για την ιδιωτική χρήση αγαθού επενδύσεως. Πράγματι, πρόκειται, αφενός, για το ζήτημα πώς θα αποφευχθεί η παροχή στον υποκείμενο στον φόρο αδικαιολογήτου οικονομικού πλεονεκτήματος σε σχέση με τον τελικό καταναλωτή, υποχρεώνοντάς τον να καταβάλει ποσά αντιστοιχούντα σε εκπτώσεις που δεν δικαιούνταν (βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 90, καθώς και την προπαρατεθείσα απόφαση Uudenkaupungin kaupunki, σκέψη 30).

- 36 Αφετέρου, πρόκειται για το ζήτημα πώς θα διασφαλιστεί η αντιστοιχία μεταξύ της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών και της εισπράξεως του φόρου επί των εκροών (βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην προπαρατεθείσα υπόθεση Charles και Charles-Tijmens, σκέψη 60).
- 37 Λαμβανομένου υπόψη αυτού του κοινού σκοπού, καθώς και του συμπληρωματικού, για τον σκοπό αυτό, ρόλου των διατάξεων των άρθρων 6 και 20 στο πλαίσιο της οικονομίας της έκτης οδηγίας, ένα κράτος μέλος δεν υπερβαίνει τα όρια του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτει προβλέποντας την εφαρμογή, για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για την ιδιωτική χρήση αγαθού επιχειρήσεως, των σχετικών με τον διακανονισμό των εκπτώσεων κανόνων.
- 38 Έτσι, όπως υπογράμμισε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στην παράγραφο 95 των προτάσεών του, η λύση αυτή συντελεί στην άμβλυνση του οικονομικού πλεονεκτήματος που η τμηματική επιβολή του ΦΠΑ παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που χρησιμοποιεί ακίνητο επιχείρησεως για ιδιωτικούς σκοπούς σε σχέση με τον τελικό καταναλωτή που υποχρεούται να καταβάλει ολόκληρο τον ΦΠΑ κατά την κτήση ή την κατασκευή ενός τέτοιου κτιρίου.
- 39 Επιπλέον, όπως υπογράμμισαν η ίδια κυβέρνηση καθώς και, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η λύση αυτή επιτρέπει να αποφεύγονται οι καταστάσεις μη φορολογούμενης τελικής καταναλώσεως σε περίπτωση μεταβιβάσεως του απαλλασσόμενου ΦΠΑ κτιρίου κατά το πέρας της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων. Πράγματι, καθώς συντελεί στο να συμπίπτει η σταδιακή επιβολή του ΦΠΑ για την ιδιωτική χρήση του σχετικού κτιρίου με τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου, η ανωτέρω λύση διασφαλίζει, όσον αφορά τη χρήση αυτή, την είσπραξη στο ακέραιο του ποσού του φόρου αυτού που αντιστοιχεί στην παρασχεθείσα για τις εισροές έκπτωση, πριν από τυχόν μεταπώληση του απαλλασσόμενου ΦΠΑ κτιρίου που θα ελάμβανε χώρα κατά το πέρας της περιόδου αυτής.
- 40 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι η επιλεγείσα από την επίμαχη εθνική νομοθεσία λύση είναι σύμφωνη προς τον σκοπό του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

- 41 Βεβαίως, όπως έχει ισχυριστεί και η κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας, το Δικαστήριο με τη σκέψη 36 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Enkler αναφέρθηκε, στο πλαίσιο των άρθρων 6, παράγραφος 2, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', στα έξοδα «όπως οι αποσβέσεις λόγω μειώσεως της αξίας του αγαθού».
- 42 Πάντως, αυτή η ένδειξη δεν πρέπει να ερμηνευθεί, άλλως θα υφίστατο υπέρβαση του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτουν, συναφώς, τα κράτη μέλη, ως σημαίνουσα ότι αυτά δεν έχουν άλλη επιλογή για να προσδιορίσουν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ όσον αφορά την ιδιωτική χρήση ακινήτου επιχειρήσεως από το να εφαρμόσουν τους εθνικούς κανόνες αποσβέσεως λόγω μειώσεως της αξίας του ακινήτου, αποκλειομένης οποιασδήποτε άλλης μεθόδου η οποία, όπως αυτή της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας, θα ήταν παρ' όλ' αυτά συμβατή με τον σκοπό του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.
- 43 Αντίθετα προς ό,τι υποστήριξε η κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας, ούτε η προπαρατεθείσα απόφαση Seeling μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την προηγηθείσα ανάλυση.
- 44 Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή και η οποία αφορούσε επίσης την περίπτωση μικτής χρήσεως κτιρίου έχοντος διατεθεί για τους σκοπούς της επιχειρήσεως του φορολογουμένου, η Γερμανική Κυβέρνηση είχε υποστηρίξει την εξομοίωση της ιδιωτικής χρήσεως αυτού του κτιρίου προς μίσθωση ακινήτου απαλλασσομένη ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και, ως εκ τούτου, μη δυνάμενη να γεννήσει δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Προς στήριξη της θέσεως αυτής, η εν λόγω κυβέρνηση είχε προβάλει, ιδίως, ότι, σε αντίθεση με τη λύση που συνίστατο στην αποδοχή της έκπτωσης αυτού του φόρου που είχε καταβληθεί επί του συνόλου των εξόδων κατασκευής του ακινήτου και στην επιβολή αυτού κατά τρόπο τμηματικό επί της ιδιωτικής χρήσεώς του, η υποστηριζόμενη απ' αυτή λύση μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα να μη ληφθούν υπόψη οι μη φορολογηθείσες καταστάσεις τελικής καταναλώσεως σε περίπτωση μεταπωλήσεως του απαλλασσομένου ΦΠΑ κτιρίου μετά την εκπνοή της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας περιόδου διακανονισμού.

- 45 Παρ' όλ' αυτά, το Δικαστήριο έκρινε ότι μια τέτοια ιδιωτική χρήση δεν αποτελεί μίσθωση κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας (προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, σκέψεις 49 έως 52).
- 46 Σ' αυτήν ακριβώς την αλληλουχία, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με τη σκέψη 54 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Seeling, ότι, αν το γεγονός ότι επιτρέπεται στον υποκείμενο στον φόρο να εντάξει ένα κτίριο, στο σύνολό του, στην επιχείρησή του και, ως εκ τούτου, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών επί του συνόλου των εξόδων κατασκευής, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να μη φορολογηθεί η τελική κατανάλωση, διότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περίοδος διακανονισμού μπορεί μερικώς μόνο να αντισταθμίσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που έγινε κατά τον χρόνο της κατασκευής κτιρίου, αυτό αποτελεί το αποτέλεσμα ηθελημένης επιλογής του κοινοτικού νομοθέτη και δεν μπορεί να επιβάλει διασταλτική ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.
- 47 Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η διάρκεια της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας περιόδου διακανονισμού δεν μπορούσε να αποκλείσει πλήρως τις περιπτώσεις μη φορολογουμένης τελικής κατανάλωσης στην περίπτωση κατά την οποία η τμηματική επιβολή του ΦΠΑ για την ιδιωτική χρήση ακινήτου επιχειρήσεως θα επιτρεπόταν για διάστημα χρόνου μακρότερο αυτού της εν λόγω περιόδου διακανονισμού.
- 48 Ωστόσο, όπως ισχυρίστηκε η Γερμανική Κυβέρνηση και όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 90 των προτάσεών του, αυτή η διαπίστωση δεν πρέπει να ερμηνευθεί ως στερούσα από τα κράτη μέλη της ευχέρειας να προσφύγουν, για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για μια τέτοια ιδιωτική χρήση, σε μια μέθοδο η οποία, όπως αυτή της τμηματικής φορολογήσεως σε διάστημα αντιστοιχούν στην περίοδο διακανονισμού των εκπτώσεων, θα καθιστούσε δυνατή την αποφυγή, στο μέτρο του δυνατού και στο πλαίσιο της μέριμνας για ισότητα μεταξύ των φορολογουμένων και των τελικών καταναλωτών, καταστάσεων μη φορολογουμένης τελικής καταναλώσεως σε περίπτωση μεταβίβασεως του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο χωρίς υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ.

- 49 Τέλος, προκειμένου να δοθεί λυσιτελής απάντηση στο αιτούν δικαστήριο επί σημείου που έχει θιγεί σε ορισμένες γραπτές παρατηρήσεις καθώς και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, πρέπει ακόμα να διασαφηνιστεί, όπως ισχυρίστηκαν η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων καθώς και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ότι, στην περίπτωση κατά την οποία στο κόστος αγοράς του οικοπέδου, επί του οποίου ανηγέρθη το μερικώς χρησιμοποιούμενο για ιδιωτικούς σκοπούς κτίριο, προστέθηκε και ο ΦΠΑ και ότι, δοθέντος ότι το οικόπεδο αυτό διατέθηκε για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του, ο υποκείμενος στον φόρο πέτυχε την έκπτωση του φόρου αυτού, το εν λόγω κόστος πρέπει να συμπεριληφθεί στη βάση επιβολής του ΦΠΑ για την ιδιωτική αυτή χρήση.
- 50 Πράγματι, αφενός, η έννοια του ποσού των δαπανών που διενεργήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να νοηθεί ως καλύπτουσα όλα τα διενεργηθέντα για τον σκοπό αυτό έξοδα, συμπεριλαμβανομένων αυτών που συνδέονται με την κτήση του οικοπέδου, χωρίς τα οποία δεν θα ήταν εφικτή η εν λόγω ιδιωτική χρήση.
- 51 Αφετέρου, ο αποκλεισμός από τη βάση επιβολής του ΦΠΑ του κόστους κτήσεως του οικοπέδου που θα γεννούσε δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ θα διέκοπτε την αντιστοιχία μεταξύ της εκπτώσεως κατά το στάδιο των εισροών και της εισπράξεως επί των εκροών.
- 52 Εν προκειμένω, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν η κτήση από την προσφεύγουσα του οικοπέδου επί του οποίου ανηγέρθη το εν λόγω κτίριο είχε υποβληθεί σε ΦΠΑ και αν αυτή πέτυχε την έκπτωση του φόρου αυτού.
- 53 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει τον καθορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, όσον αφορά την ιδιωτική χρήση μέρους κτιρίου έχοντος διατεθεί, καθ' ολοκληρίαν, από τον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του, σε κλάσμα του κόστους κτήσεως ή κατασκευής του κτιρίου, προσδιοριζόμενο βάσει της διάρκειας

της περιόδου διακανονισμού των σχετικών με ΦΠΑ εκπτώσεων που προβλέπεται σύμφωνα με το άρθρο 20 της εν λόγω οδηγίας. Σ' αυτήν τη βάση επιβολής του φόρου πρέπει να συμπεριληφθεί το κόστος κτήσεως του οικοπέδου επί του οποίου ανηγέρθη το κτίριο όταν αυτή η κτήση είχε υποβληθεί στον εν λόγω φόρο και ο υποκείμενος στον φόρο πέτυχε την έκπτωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 54 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν προκειμένου να υποβάλουν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο έτεροι πλην των εν λόγω διαδίκων δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει τον καθορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, όσον αφορά την ιδιωτική χρήση μέρους κτιρίου έχοντος διατεθεί, καθ' ολοκληρίαν, από τον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς της επιχειρησεώς του, σε κλάσμα του κόστους κτήσεως ή κατασκευής του κτιρίου, προσδιοριζόμενο βάσει της διάρκειας της περιόδου διακανονισμού των σχετικών με ΦΠΑ εκπτώσεων που προβλέπεται σύμφωνα με το άρθρο 20 της εν λόγω οδηγίας.

Σ' αυτήν τη βάση επιβολής του φόρου πρέπει να συμπεριληφθεί το κόστος κτήσεως του οικοπέδου επί του οποίου ανηγέρθη το κτίριο όταν αυτή η κτήση είχε υποβληθεί στον εν λόγω φόρο και ο υποκείμενος στον φόρο πέτυχε την έκπτωση.

(υπογραφές)