

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 4ης Οκτωβρίου 1995 *

Στην υπόθεση C-291/92,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Finanzamt Uelzen

και

Dieter Armbrrecht,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 1, 17, παράγραφος 2, και 20, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann και P. Jann, προέδρους τμήματος, G. F. Mancini,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (εισηγητή), D. A. O. Edward, G. Hirsch και H. Ragnemalm, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο D. Armbrrecht, εκπροσωπούμενος από τον Bernd Kleemann, φορολογικό σύμβουλο,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Ernst Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, και τον Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor στο ίδιο υπουργείο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Henri Étienne, κύριο νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Finanzamt Uelzen, εκπροσωπούμενου από την Christel Kuwert, Ministerialrätin στο Niedersächsisches Finanzministerium, του D. Armbrrecht, της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 17ης Ιουνίου 1993,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα W. Van Gerven που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Σεπτεμβρίου 1993,

έχοντας υπόψη τη διάταξη της 13ης Δεκεμβρίου 1994 περί επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας,

λαμβάνοντας υπόψη τις απαντήσεις στις γραπτές ερωτήσεις του Δικαστηρίου εκ μέρους:

- του D. Armbrecht, εκπροσωπούμενου από τον Bernd Kleemann,

- της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Ernst Röder,

- της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την Edwige Belliard, αναπληρωτή διευθυντή στη Διεύθυνση Νομικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Jean-Louis Falconi, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων της ίδιας διευθύνσεως,

- της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Luis Fernandes, διευθυντή της νομικής υπηρεσίας της Γενικής Διευθύνσεως Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Angelo Seíça Neves, νομικό της ίδιας διευθύνσεως,

- της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την Lindsey Nicoll, του Treasury Solicitor's Department,

- της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενης από τον Jürgen Grunwald, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Finanzamt Uelzen, εκπροσωπούμενου από την Christel Kuwert, του D. Armbrecht, της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 14ης Μαρτίου 1995,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα F. G. Jacobs που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 6ης Απριλίου 1995,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διατάξη της 28ης Απριλίου 1992, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Ιουλίου 1992, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 1, 17, παράγραφος 2, και 20, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο προσφυγής του D. Armbrecht κατά αποφάσεως του Finanzamt Uelzen (στο εξής: Finanzamt) περί βεβαιώσεως του οφειλομένου για το οικονομικό έτος 1981 φόρου κύκλου εργασιών.

- 3 Ο D. Armbrecht, ξενοδόχος, ήταν κύριος ακινήτου το οποίο περιελάμβανε ένα ξενοδοχείο, ένα εστιατόριο και ορισμένα μέρη τα οποία χρησιμοποιούσε ως ιδιωτική κατοικία. Το 1981, πώλησε το ακίνητο αυτό στην τιμή των 1 150 000 γερμανικών μάρκων (DM) «πλέον ΦΠΑ 13 %».
- 4 Δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 9, στοιχείο α, του Umsatzsteuergesetz 1980 (γερμανικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), οι πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Grunderwerbsteuergesetz (νόμου περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων) απαλλάσσονται από τον φόρο κύκλου εργασιών. Ωστόσο, το άρθρο 9 του UStG επιτρέπει στους υποκειμένους στον φόρο να θεωρήσουν τις εν λόγω πράξεις ως υπαγόμενες στον φόρο, όταν αυτές πραγματοποιούνται «προς άλλον επιχειρηματία και για τις ανάγκες της επιχειρησήσεώς του». Ο D. Armbrecht επέλεξε τη φορολόγηση της πωλήσεως του ακινήτου του σύμφωνα με την τελευταία αυτή διάταξη.
- 5 Στη δήλωση του φόρου κύκλου εργασιών για το έτος 1981, ο D. Armbrecht θεώρησε ως υπαγόμενη στον φόρο κύκλου εργασιών μόνο την πώληση του μέρους του ακινήτου που χρησιμοποιούσε για επαγγελματικούς σκοπούς. Αντιθέτως, θεώρησε ότι απαλλασσόταν από τον φόρο κύκλου εργασιών το ποσό των 157 705 DM που αντιστοιχούσε στο ιδιωτικής χρήσεως διαμέρισμα. Ως εκ τούτου, εισέπραξε από τον αγοραστή μόνο τον φόρο κύκλου εργασιών που αντιστοιχούσε στο πρώτο από τα εν λόγω δύο μέρη του ακινήτου.
- 6 Κατόπιν ελέγχου, το Finanzamt υπήγαγε την πώληση της ιδιωτικής κατοικίας στον φόρο κύκλου εργασιών. Ο D. Armbrecht προσέφυγε κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht Niedersachsen. Το δικαστήριο αυτό αποφάνθηκε ότι ακίνητο το οποίο χρησιμοποιείται εν μέρει για τις ανάγκες της επιχει-

ρήσεως και εν μέρει ως ιδιωτική κατοικία υποδιαιρείται, από πλευράς εφαρμογής της νομοθεσίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας, σε δύο αυτοτελή οικονομικά αγαθά. Εφόσον ο D. Armbricht δεν είχε εισπράξει από τον αγοραστή τον φόρο προστιθεμένης αξίας για το ιδιωτικής χρήσεως διαμέρισμα, δεν όφειλε, κατά το Finanzgericht, φόρο επί της πωλήσεως αυτής.

7 Το Finanzgericht άσκησε Revision κατά της αποφάσεως αυτής. Το Bundesfinanzhof, έχοντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία της οδηγίας, όχι μόνον όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της στην πώληση του ακινήτου του D. Armbricht αλλά και ως προς την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, το οποίο προβλέπει η οδηγία, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία μέχρις ότου το Δικαστήριο αποφανθεί προδικαστικώς επί των ακολούθων ερωτημάτων:

«1) Αποτελεί το για τις ανάγκες της επιχειρήσεως χρησιμοποιούμενο μέρος ακινήτου, κατά την εκποίηση του εν λόγω ακινήτου, αυτοτελές παραδιδόμενο αγαθό υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας;

2) Ακίνητο του οποίου ένα μέρος χρησιμοποιείται για ιδιωτικές ανάγκες, ενώ το υπόλοιπο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, χρησιμοποιείται εξ ολοκλήρου για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων της επιχειρήσεως κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας, ή εντάσσεται στην επιχείρηση μόνο το για τις ανάγκες της επιχειρήσεως χρησιμοποιούμενο μέρος του ακινήτου;

3) Μπορεί ο διακανονισμός των εκπτώσεων που διενεργείται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας να περιοριστεί στο χρησιμοποιούμενο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως μέρος του ακινήτου;»

8 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας υπάγει στον φόρο προστιθεμένης αξίας τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο το οποίο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

9 Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, «ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

10 Το άρθρο 13, μέρος Β, της οδηγίας προβλέπει μια σειρά απαλλαγών για τις πράξεις επί ακινήτων, μεταξύ των οποίων:

«ζ) [οι] παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α΄

η) [οι] παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση β΄, γηπέδων προς οικοδόμηση».

11 Το άρθρο 13, μέρος Γ, της οδηγίας προσθέτει όσον αφορά τις απαλλαγές αυτές την ακόλουθη επιφύλαξη:

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

α) (...)

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β, περιπτώσεις (...) ζ΄ και η΄.

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

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 12 Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, η Γερμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι το ακίνητο του D. Ambrecht αποτελεί, κατά το γερμανικό αστικό δίκαιο, ενιαίο αγαθό και ως τοιούτο είναι καταχωρισμένο στο κτηματολόγιο. Συνεπώς, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, θα πρέπει να θεωρηθεί ως ένα και και μόνο αγαθό από πλευράς εφαρμογής της οδηγίας.
- 13 Ασφαλώς, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν καθορίζει μεν την έκταση των μεταβιβαζομένων δικαιωμάτων κυριότητας, η οποία πρέπει να καθορίζεται κατά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, το Δικαστήριο όμως παρατήρησε ότι ο σκοπός της οδηγίας, δηλαδή η θέσπιση κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας βάσει ενιαίου καθορισμού των φορολογητέων πράξεων, δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί αν η αναγνώριση ότι συντρέχει παράδοση αγαθών, που συνιστά μία από τις τρεις πράξεις που υπόκεινται στον φόρο, εξηρτάτο από τη συνδρομή προϋποθέσεων που ποικίλουν αναλόγως του κράτους μέλους (απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Συλλογή 1990, σ. I-285).
- 14 Συνεπώς, η απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, το οποίο δεν αφορά την κατά το αστικό δίκαιο παράδοση, αλλά την υπαγωγή της πράξεως στον φόρο, δεν μπορεί να αναζητηθεί στο εθνικό δίκαιο που έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης.
- 15 Το πρώτο ερώτημα πρέπει, επομένως, να βοηθεί ως αναφερόμενο στο ζήτημα κατά πόσον, όταν ένα πρόσωπο υποκειμένο στον φόρο πωλεί αγαθό μέρος του οποίου είχε επιλέξει να χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες, το πρόσωπο αυτό ενεργεί, ως προς την πώληση του μέρους αυτού, υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας.

- 16 Από το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας προκύπτει ότι, για να υπαχθεί η πράξη στον φόρο προστιθεμένης αξίας, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί «υπό την ιδιότητά του αυτή».
- 17 Όμως, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί μια πράξη ως ιδιώτης δεν ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 18 Κατά συνέπεια, πράξη η οποία πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα του ιδιώτη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 19 Καμία διάταξη της οδηγίας, εξάλλου, δεν εμποδίζει τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επιθυμεί να διατηρήσει μέρος ενός αγαθού στην ιδιωτική του περιουσία να το εξαιρέσει από το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 20 Αυτή η ερμηνεία παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο τη δυνατότητα να επιλέγουν, από πλευράς εφαρμογής της οδηγίας, αν θα εντάξουν ή όχι στην επιχείρησή τους το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιούν για ίδιες ανάγκες. Η αντιμετώπιση αυτή είναι σύμφωνη με μία από τις βασικές αρχές της οδηγίας, κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να επιβαρύνεται με τον φόρο προστιθεμένης αξίας μόνον όταν ο φόρος αυτός αφορά αγαθά ή υπηρεσίες που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί για ιδιωτική κατανάλωση και όχι για τις ανάγκες των φορολογουμένων επαγγελματιικών δραστηριοτήτων του. Αυτή η δυνατότητα επιλογής δεν εμποδίζει, εξάλλου, την εφαρμογή ενός άλλου κανόνα, τον οποίο διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991 στην υπόθεση C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795), και σύμφωνα με τον οποίο τα αγαθά επενδύσεως που χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικές και για ιδιωτικές ανάγκες μπορούν να θεωρηθούν ως αγαθά επιχείρησης επί των οποίων είναι, καταρχήν, δυνατή η ολική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.

- 21 Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 50 των προτάσεών του, η διάκριση μεταξύ του μέρους που είναι αφιερωμένο στην άσκηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων και του μέρους που χρησιμοποιείται για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να γίνεται βάσει της αναλογίας μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεως κατά το έτος της αποκτήσεως του αγαθού και όχι βάσει της διαιρέσεώς του σε χωριστούς χώρους. Εξάλλου, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδηλώνει, καθ' όλον τον χρόνο κατά τον οποίο κατέχει το εν λόγω αγαθό, την πρόθεσή του να διατηρήσει ένα μέρος του αγαθού στην ιδιωτική του περιουσία.
- 22 Στα ανωτέρω, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν μπορεί να αντιτάξει ότι το άρθρο 13, μέρος Γ, της οδηγίας, εφόσον επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν την έκταση και να καθορίζουν τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος το οποίο μπορούν να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο και το οποίο συνίσταται στην επιλογή της φορολογήσεως των πράξεων που απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του μέρους Β, στοιχεία ζ' και η', του ίδιου άρθρου, αναγνωρίζει στον Γερμανό νομοθέτη την αρμοδιότητα να επιβάλει στα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση, τη φορολόγηση ολοκλήρου του ακινήτου.
- 23 Η άποψη αυτή δεν συμβιβάζεται με την οδηγία. Το δικαίωμα επιλογής που προβλέπεται από το άρθρο 13, μέρος Γ, της οδηγίας επιτρέπει μεν τη μετατροπή μιας απαλλασσόμενης παραδόσεως σε φορολογητέα παράδοση και παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως στον υποκείμενο στον φόρο, δεν επιτρέπει όμως τη μετατροπή μιας παραδόσεως η οποία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου, όπως αυτό καθορίζεται από την οδηγία, σε φορολογητέα παράδοση.
- 24 Στο πρώτο ερώτημα προσήκει, συνεπώς, η απάντηση ότι, όταν ένα υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο πωλεί αγαθό μέρος του οποίου είχε επιλέξει να χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες, το πρόσωπο αυτό δεν ενεργεί, ως προς την πώληση του μέρους αυτού, υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 25 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, όταν ένα υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο πωλεί ένα αγαθό, κατά τον χρόνο δε της αποκτήσεως του αγαθού είχε επιλέξει να μην εντάξει μέρος του αγαθού στην επιχείρησή του, μπορούσε, επί όσο διάστημα είχε την εκμετάλλευση της επιχείρησής αυτής, να εκπέσει από τον φόρο για τον οποίο ήταν υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για ολόκληρο το αγαθό κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας ή αν, για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, μπορούσε να ληφθεί υπόψη μόνο το μέρος του αγαθού που είχε ενταχθεί στην επιχείρησή του.
- 26 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας ορίζει ότι, κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος, τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν.
- 27 Μόνο στο μέτρο που το αγαθό χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να εκπέσει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος, τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα για το αγαθό αυτό φόρο προστιθεμένης αξίας.
- 28 Δεν αμφισβητείται ότι, αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει να μην εντάξει μέρος ενός αγαθού στην για επαγγελματικούς σκοπούς χρησιμοποιούμενη περιουσία του, αυτό το μέρος του αγαθού ουδέποτε καθίσταται στοιχείο των αγαθών της επιχείρησής του. Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι χρησιμοποιεί αγαθά της επιχείρησής του για ίδιες ανάγκες από πλευράς των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας. Επομένως, το μέρος αυτό, το οποίο δεν χρησιμοποιείται στο πλαίσιο φορολογουμένων επαγγελματικών παροχών υπηρεσιών ή παραδόσεων αγαθών, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας και δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας.

- 29 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα προσθήκει η απάντηση ότι, όταν ένα πρόσωπο υποκειμένο στον φόρο πωλεί ένα αγαθό, κατά τον χρόνο δε της αποκτήσεώς του είχε επιλέξει να μην εντάξει μέρος του αγαθού στην επιχείρησή του, μόνο το μέρος του αγαθού που είχε ενταχθεί στην επιχείρησή του πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 30 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ο διακανονισμός των εκπτώσεων, ο οποίος διενεργείται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας, μπορεί να περιοριστεί μόνο στο μέρος του ακινήτου που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση.

- 31 Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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 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.»

- 32 Εφόσον, όπως προκύπτει από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο θεσπίζεται από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας ισχύει μόνο για το μέρος του αγαθού που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση, ο διακανονισμός αυτής της εκπτώσεως πρέπει επίσης να περιορίζεται μόνο σ' αυτό το μέρος του αγαθού.

- 33 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι ο διακανονισμός των εκπτώσεων, ο οποίος διενεργείται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας, πρέπει να περιορίζεται μόνο στο μέρος του ακινήτου που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 34 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική, η Γαλλική, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 28ης Απριλίου 1992 το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

- 1) Όταν ένα υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο πωλεί αγαθό μέρος του οποίου είχε επιλέξει να χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες, το πρόσωπο αυτό δεν ενεργεί, ως προς την πώληση του μέρους αυτού, υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της 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: ομοίμορφη φορολογική βάση.

- 2) Όταν ένα πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο πωλεί ένα αγαθό, κατά τον χρόνο δε της αποκτήσεώς του είχε επιλέξει να μην εντάξει μέρος του αγαθού στην επιχείρησή του, μόνο το μέρος του αγαθού που είχε ενταχθεί στην επιχείρησή του πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, της προαναφερθείσας οδηγίας.
- 3) Ο διακανονισμός των εκπτώσεων, ο οποίος διενεργείται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 2, της προαναφερθείσας οδηγίας, πρέπει να περιορίζεται μόνο στο μέρος του ακινήτου που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 4 Οκτωβρίου 1995.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias