

# Υπόθεση C-460/07

**Sandra Puffer**

**κατά**

**Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz**

[αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία)  
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 6 — Δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών — Δαπάνες κατασκευής κτιρίου το οποίο προορίζεται για την επιχείρηση υποκειμένου στον φόρο — Άρθρο 6, παράγραφος 2 — Χρησιμοποίηση μέρους του κτιρίου για ίδιες ανάγκες — Οικονομικό πλεονέκτημα έναντι των μη υποκειμένων στον φόρο — Ίση μεταχείριση — Κρατική ενίσχυση δυνάμει του άρθρου 87 ΕΚ — Αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως»

Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston της 11ης Δεκεμβρίου 2008 . . . I - 3255

Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 23ης Απριλίου 2009 . . . . . I - 3279

## Περίληψη της αποφάσεως

1. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Έκπτωση του φόρου επί των εισροών — Επενδυτικό αγαθό το οποίο εντάσσεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει στην ιδιωτική περιουσία του υποκειμένου στον φόρο

(Οδηγία του Συμβουλίου 77/388, άρθρο 17)

2. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Έκπτωση του φόρου επί των εισροών — Κατασκευή ακινήτου μικτής χρήσεως  
(Οδηγία του Συμβουλίου 77/388, άρθρα 6 § 2, στοιχείο α' και 17 § 2, στοιχείο α')
3. Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη — Έννοια  
(Άρθρο 87 § 1 ΕΚ)
4. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Έκπτωση του φόρου επί των εισροών — Εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως — Δυνατότητα των κρατών μελών να διατηρούν σε ισχύ εξαιρέσεις που προβλέπονταν κατά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας  
(Οδηγία του Συμβουλίου 77/388, άρθρο 17 § 6)

1. Ο υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει ένα κτίριο αποκλειστικώς για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του και χρησιμοποιεί μέρος του κτιρίου αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του δικαιούται, αφενός, να εκπέσει τον φόρο προστιθεμένης αξίας ο οποίος καταβλήθηκε επί των εισροών για το σύνολο των εξόδων κατασκευής του εν λόγω κτιρίου και υποχρεούται, αφετέρου, αντιστοίχως να καταβάλει τον φόρο προστιθεμένης αξίας επί του ποσού των εξόδων που ανελήφθησαν για την πραγμάτωση της εν λόγω χρήσεως. Αντιθέτως, αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει, κατά την απόκτηση ενός επενδυτικού αγαθού, να το εντάξει εξ ολοκλήρου στην ιδιωτική περιουσία του ή να το εντάξει μόνον εν μέρει στις επαγγελματικές δραστηριότητές του, δεν γεννάται κανένα δικαίωμα προς έκπτωση για το μέρος που εντάσσεται στην ιδιωτική περιουσία. Στην περίπτωση αυτή, η μεταγενέστερη χρήση για επαγγελματικούς σκοπούς μέρους του αγαθού το οποίο έχει ενταχθεί στην ιδιωτική περιουσία δεν μπορεί να παράσχει δικαίωμα εκπτώσεως, καθόσον το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των

σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, προβλέπει τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Υπό την έννοια αυτή δεν προβλέπεται κανένας μηχανισμός διακανονισμού στην υφιστάμενη κοινοτική νομοθεσία.

(βλ. σκέψεις 42-44)

2. Τα άρθρα 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, δεν προσβάλλουν τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως, για τον λόγο ότι οι διατάξεις αυτές μπορούν να παρέχουν στους υποκείμενους στον φόρο, μέσω του μηχανισμού του δικαιώματος ολικής και άμεσης εκπτώσεως του οφειλομένου φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών για την κατασκευή ακινήτου μικτής χρήσεως και

τη μεταγενέστερη κλιμακωτή επιβολή του φόρου αυτού επί της ιδιωτικής χρήσεως του ακινήτου αυτού, ένα οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με όσους δεν υπόκεινται στον φόρο και τους υποκειμένους στον φόρο που χρησιμοποιούν το ακίνητό τους μόνο για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς.

Συναφώς, όταν πρόκειται για την ιδιωτική χρήση ενός επενδυτικού αγαθού μικτής χρήσεως, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ενδέχεται να μη διασφαλίζει, από μόνο του, την ίδια μεταχείριση μεταξύ των υποκειμένων και των μη υποκειμένων στον φόρο ή άλλων υποκειμένων στον φόρο που αποκτούν ιδιωτικώς αγαθά του ίδιου είδους και, οφείλουν, εκ του λόγου αυτού, να καταβάλουν αμέσως το σύνολο του φόρου προστιθεμένης αξίας. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι ο σκοπός της πλήρους ανακουφίσεως των υποκειμένων στον φόρο, μέσω του μηχανισμού των άρθρων 17, παράγραφοι 1 και 2, και 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, από το βάρος του φόρου προστιθεμένης αξίας που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των φορολογουμένων οικονομικών δραστηριοτήτων τους, συμπεριλαμβανομένης κάθε οικονομικής επιβαρύνσεως των αγαθών κατά την περίοδο μεταξύ των πρώτων επενδυτικών δαπανών και της πραγματικής επαγγελματικής εκμεταλλεύσεως, θα μπορούσε να επιφέρει ορισμένο οικονομικό πλεονέκτημα όσον αφορά την ιδιωτική χρήση του εν λόγω αγαθού από αυτούς τους υποκειμένους στον φόρο. Επομένως, η ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των υποκειμένων και των μη υποκειμένων στον φόρο είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία διασφαλίζει, καταρχάς, την ίση μεταχείριση μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο. Αυτή η ενδεχόμενη

διαφορετική μεταχείριση είναι, εξάλλου, αποτέλεσμα της εκ μέρους αυτών των υποκειμένων στον φόρο ασκήσεως των οικονομικών δραστηριοτήτων που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Τέλος, η διαφορετική μεταχείριση συνδέεται με το ειδικό καθεστώς που προβλέπει η έκτη οδηγία για τους υποκειμένους στον φόρο, το οποίο σημαίνει, μεταξύ άλλων, σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας αυτής, ότι ευθύνονται για τον φόρο προστιθεμένης αξίας και οφείλουν να τον εισπράττουν. Καθόσον τα χαρακτηριστικά αυτά διακρίνουν τη θέση των υποκειμένων στον φόρο από εκείνη των μη υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι δεν ασκούν τέτοιες οικονομικές δραστηριότητες, ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση οφείλεται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε διαφορετικές καταστάσεις με αποτέλεσμα να μη συνεπάγεται την προσβολή της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος έχει εντάξει το επενδυτικό αγαθό εξ ολοκλήρου στην ιδιωτική περιουσία του, καθόσον δεν προτίθεται να ασκήσει τις οικονομικές δραστηριότητές του χρησιμοποιώντας το αγαθό αυτό αλλά σκοπεύει να το χρησιμοποιήσει για ιδιωτικούς σκοπούς. Η εκτίμηση αυτή δεν μπορεί να είναι διαφορετική στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί μόνον απαλλασσόμενες πράξεις, καθόσον το πρόσωπο αυτό πρέπει να βαρύνεται με τον ίδιο φόρο προστιθεμένης αξίας που βαρύνει τον μη υποκείμενο στον φόρο και, ως εκ τούτου, η θέση του εξομοιώνεται ουσιαστικά με τη θέση του μη υποκειμένου στον φόρο.

(βλ. σκέψεις 55-59, 62, διατακτ. 1)

3. Το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγο-

ρεύει εθνικό μέτρο για τη μεταφορά του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, το οποίο προβλέπει τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του οφειλομένου φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών στους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις, πλην εκείνων που πραγματοποιούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις, εφόσον αυτό το εθνικό μέτρο μπορεί να παράσχει ένα οικονομικό πλεονέκτημα μόνο στους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις.

Ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του οφειλομένου φόρου επί των εισροών μόνον στις φορολογούμενες πράξεις αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας που θεσπίζουν οι κοινοτικές διατάξεις, οι οποίες πρέπει να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχει η προϋπόθεση της παρεμβάσεως του κράτους, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

(βλ. σκέψεις 70-71, διατακτ. 2)

4. Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη παρέκκλιση δεν εφαρμόζεται σε εθνική διάταξη που τροποποιεί νομοθεσία υφιστάμενη κατά την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής, η οποία στηρίζεται σε διαφορετική λογική από εκείνη της προγενέστερης νομοθεσίας και θεσπίζει νέες διαδικασίες. Συναφώς, δεν έχει σημασία αν ο εθνικός νομοθέτης τροποποίησε την προγενέστερη εθνική νομοθεσία βάσει ορθής ή εσφαλμένης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου. Η απάντηση στο ερώτημα αν η τροποποίηση αυτή μιας εθνικής διατάξεως επηρεάζει επίσης, λαμβανομένης υπόψη της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, μια άλλη εθνική διάταξη, εξαρτάται από τον εξαρτημένο ή αυτόνομο χαρακτήρα των εν λόγω εθνικών διατάξεων, γεγονός το οποίο εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να καθορίσει.

(βλ. σκέψη 98, διατακτ. 3)