



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 22ας Απριλίου 2015¹

Υπόθεση C-126/14

UAB «Sveda»

κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[αίτηση του Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Λιθουανία)]

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/EK — Έκπτωση φόρου που καταβλήθηκε για την απόκτηση και την παραγωγή αγαθών επενδύσεως — Πρωτεύουσα χρήση για μη φορολογούμενες πράξεις — Δευτερεύουσα χρήση για φορολογούμενες πράξεις»

I – Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά τη μεταχείριση μιας διαδρομής αναψυχής και ανακαλύψεως της μυθολογίας της Βαλτικής από απόψεως φόρου προστιθέμενης αξίας [στο εξής: ΦΠΑ]. Μια λιθουανική επιχείρηση διαθέτει στους επισκέπτες δωρεάν τη διαδρομή αυτή. Για τον λόγο αυτό, η φορολογική διοίκηση αρνήθηκε στην επιχείρηση την έκπτωση του ΦΠΑ για τις δαπάνες εγκαταστάσεως της εν λόγω διαδρομής. Αδίκως, εκτιμά η επιχείρηση, καθώς οι επισκέπτες υποχρεούνται εν τέλει να πληρώνουν ορισμένο αντίτιμο, όχι βεβαίως για την ίδια τη χρήση της διαδρομής, αλλά για εστίαση, ενθύμια και λοιπές παροχές εκ μέρους της επιχείρησης.

2. Η έκβαση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται συνεπώς από το πώς ορίζεται η ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των πράξεων εισροών και εκροών, η οποία είναι κατά τη νομολογία αποφασιστικής σημασίας για την έκπτωση του ΦΠΑ. Βεβαίως, σε αφηρημένο επίπεδο, οι προϋποθέσεις της σχέσεως αυτής έχουν ήδη διευκρινιστεί. Ωστόσο, η συγκεκριμένη εφαρμογή τους ενδέχεται ενίοτε —όπως και στην υπό κρίση περίπτωση— να χρειάζεται περαιτέρω αποσαφήνιση.

II – Νομικό πλαίσιο

3. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ο ΦΠΑ στην Ένωση διεπόταν από την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² — ΕΕ L 347, σ. 1.

4. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται το πρόσωπο το οποίο «ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής». Το δεύτερο εδάφιο της διατάξεως συμπληρώνει:

«Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι «παραδόσεις αγαθών», ή οι «παροχές υπηρεσιών», «που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».

6. Το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζει:

«Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

- α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ·

[...]»

7. Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ ρυθμίζει το δικαίωμα ενός υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ ως εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]»

8. Η διάταξη αυτή αντιστοιχεί στο άρθρο 17, 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 βάση³, η οποία βρισκόταν σε ισχύ μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2006. Στην υπό κρίση υπόθεση λαμβάνεται υπόψη και η συναφώς εκδοθείσα νομολογία του Δικαστηρίου.

9. Τέλος, σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων φόρου, το άρθρο 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«(1) Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό.

3 — ΕΕ L 145, σ. 1.

[...]

(2) Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο [...] του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης.

Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού.»

10. Το λιθουανικό δίκαιο περιλαμβάνει διατάξεις αντίστοιχες προς τις μνημονευθείσες διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ.

III – Διαφορά της κύριας δίκης

11. Η εταιρία Sveda UAB (στο εξής: Sveda) είναι η προσφεύγουσα στη διαφορά της κύριας δίκης, αντικείμενο της οποίας είναι το δικαίωμα της εν λόγω εταιρίας προς έκπτωση του ΦΠΑ.

12. Κατά το έτος 2012, η Sveda ασχολήθηκε με την εγκατάσταση μιας επονομαζόμενης διαδρομής αναψυχής και ανακαλύψεως της μυθολογίας της Βαλτικής (στο εξής: διαδρομή αναψυχής). Προς τούτο, κατασκεύασε μονοπάτια, σκαλοπάτια, παρατηρητήρια, υπαίθρια κατασκήνωση με εστία φωτιάς, περίπτερο παροχής πληροφοριών καθώς και θέσεις σταθμεύσεως αυτοκινήτων.

13. Οι εργασίες για την εγκατάσταση της εν λόγω διαδρομής αναψυχής πραγματοποιήθηκαν προς εκπλήρωση υποχρεώσεων εκ συμβάσεως την οποία είχε συνάψει η Sveda με τον εθνικό οργανισμό πληρωμών που υπάγεται στο Υπουργείο Γεωργίας (στο εξής: εθνικός οργανισμός πληρωμών). Βάσει της σύμβασής αυτής, η Sveda υποχρεούται να επιτρέπει τη δωρεάν πρόσβαση του κοινού στη διαδρομή αναψυχής. Βάσει της ίδιας σύμβασής, καταβάλλεται στη Sveda, ως «επιδότηση», μέχρι το 90 % των δαπανών κατασκευής της διαδρομής.

14. Κατά τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, πρόθεση της Sveda είναι να ασκήσει μελλοντικώς ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον τομέα του τουρισμού. Στο πλαίσιο αυτό, θα προσφέρονται στους επισκέπτες της διαδρομής αναψυχής διάφορες παροχές έναντι αντιτίμου, όπως για παράδειγμα η πώληση τροφίμων ή ενθυμίων.

15. Στη δήλωσή της ΦΠΑ, η Sveda εμφάνισε ως ποσό προς έκπτωση τον ΦΠΑ τον οποίο είχε καταβάλει για την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών στο πλαίσιο των εργασιών εγκαταστάσεως της διαδρομής αναψυχής. Ωστόσο, η λιθουανική φορολογική διοίκηση αρνήθηκε την επιστροφή των εν λόγω ποσών ΦΠΑ, διότι δεν αποδεικνύεται ότι οι παροχές τις οποίες έλαβε η Sveda εξυπηρετούν δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ.

IV – Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

16. Στις 17 Μαρτίου 2014 το Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο της Λιθουανίας), το οποίο επελήφθη της υποθέσεως στο μεταξύ, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα, σύμφωνα με το άρθρο 267, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ:

«Δύναται το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παρέχει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε κατά την παραγωγή ή κτήση αγαθών επενδύσεως προοριζόμενων για επιχειρηματικούς σκοπούς, όπως τα αγαθά της παρούσας υποθέσεως, τα οποία προορίζονται ευθέως για δωρεάν χρήση από το κοινό, αλλά μπορεί να αναγνωριστεί ότι αποτελούν μέσο προσελκύσεως επισκεπτών σε μια τοποθεσία όπου ο υποκείμενος στον φόρο, κατά την άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων του, σχεδιάζει να παρέχει αγαθά και/ή υπηρεσίες;»

17. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Δημοκρατία της Λιθουανίας, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις τον Ιούλιο του 2014 και έλαβαν μέρος στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 4ης Φεβρουαρίου 2015.

V – Νομική εκτίμηση

18. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

19. Κατά τη διάταξη αυτή, ένας «υποκείμενος στον φόρο» έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις πράξεις εισροών του στον βαθμό που αυτές «χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του».

Ένταξη των αγαθών επενδύσεως στην επαγγελματική περιουσία

20. Η Δημοκρατία της Λιθουανίας θεωρεί ότι, στην προκείμενη περίπτωση, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αποκλείεται ήδη για τον λόγο ότι, ενώ η Sveda είναι βεβαίως καταρχήν υποκείμενη στον φόρο, ωστόσο κατά την εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής δεν ενήργησε υπό την ιδιότητα της υποκειμένης στον φόρο.

21. Κατά πάγια νομολογία, η έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αποκτηθέν αγαθό προϋποθέτει ότι, κατά την απόκτηση του αγαθού, ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράγματι υπό την ιδιότητά του αυτή, δηλαδή –τουλάχιστον και– για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ⁴. Το ίδιο ισχύει και για την παραγωγή αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο⁵.

4 — Βλ. αποφάσεις Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 15), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, σκέψη 29), Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψεις 57 και 58) καθώς και Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψεις 39 και 40).

5 — Βλ. συναφώς τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (C-334/10, EU:C:2012:108, σημείο 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

22. Η ως άνω προϋπόθεση επιβάλλει, σε τελική ανάλυση, την ολική ή μερική ένταξη ενός αγαθού στην επαγγελματική περιουσία του υποκειμένου στον φόρο, προκειμένου να μην αποκλείεται εκ των προτέρων η έκπτωση του ΦΠΑ για την απόκτηση ή την παραγωγή του αγαθού αυτού⁶. Το ζήτημα αυτό πρέπει κατά τη νομολογία να εκτιμάται με βάση το σύνολο των δεδομένων της συγκεκριμένης υποθέσεως, μεταξύ των οποίων καταλέγονται η φύση του οικείου αγαθού και το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της αποκτήσεώς του και της χρήσεώς του για την εξυπηρέτηση των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο⁷.

23. Βάσει των ανωτέρω, η Δημοκρατία της Λιθουανίας αμφισβητεί τη διαπίστωση του αιτούντος δικαστηρίου κατά την οποία τα επίμαχα αγαθά επενδύσεως ανήκουν στην επαγγελματική περιουσία της Sveda. Κατά τη σύμβαση την οποία συνήψε με τον εθνικό οργανισμό πληρωμών, η Sveda υποχρεούται να διαθέτει δωρεάν στο κοινό τη διαδρομή αναψυχής, ενώ δύναται να τη χρησιμοποιήσει για οικονομική δραστηριότητα μόνο μεταγενέστερα. Συνεπώς, η Sveda αρχικώς δεν ενήργησε υπό την ιδιότητα της υποκειμένης στον φόρο.

24. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι ένα πρόσωπο που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα αποκτά ως υποκείμενος στον φόρο ακόμα και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για την οικονομική αυτή δραστηριότητα⁸.

25. Επομένως, κατά τη νομικώς ορθή διαπίστωση του αιτούντος δικαστηρίου, η Sveda ενήργησε, κατά την απόκτηση και την παραγωγή των αγαθών επενδύσεως, ως υποκειμένη στον φόρο και ενέταξε συνεπώς τα εν λόγω αγαθά επενδύσεως στην επαγγελματική της περιουσία.

Χρήση για τις ανάγκες φορολογούμενων πράξεων

26. Για να έχει όμως η Sveda δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, τα αγαθά επενδύσεως πρέπει όχι μόνο να έχουν ενταχθεί στην επαγγελματική της περιουσία, δηλαδή να εξυπηρετούν γενικώς την οικονομική της δραστηριότητα, αλλά επιπροσθέτως, κατά το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των *φορολογούμενων πράξεων* της.

27. Ειδικότερα, η πραγματική χρήση των αγαθών, ή η χρήση που σχεδιάζεται γι' αυτά, καθορίζει την έκταση της εκπτώσεως⁹. Συναφώς, αποφασιστικής σημασίας είναι συνήθως η *σχεδιαζόμενη* χρήση, διότι, κατά τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ γεννάται καταρχήν ήδη κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία, κατά κανόνα δηλαδή πριν πραγματοποιήσει ο ίδιος πράξεις εκροών¹⁰.

28. Στη διαφορά της κύριας δίκης διαπιστώθηκε ήδη η σχεδιαζόμενη χρήση των αποκτηθέντων ή παραχθέντων από τη Sveda αγαθών επενδύσεως.

6 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, σκέψεις 28 και 29) καθώς και Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψεις 56 έως 59)· βλ. επίσης άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

7 — Αποφάσεις Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 21), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, σκέψη 29), Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 58) και Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψεις 39 και 40).

8 — Αποφάσεις Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 14), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 44) και Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, σκέψη 25).

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 15), X (C-334/10, EU:C:2012:473, σκέψη 17) και FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 49).

10 — Βλ. απόφαση Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 36)· βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (C-334/10, EU:C:2012:108, σημείο 81 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29. Αφενός, η διαδρομή αναψυχής διατίθεται στο κοινό δωρεάν. Η διαδικασία αυτή δεν φορολογείται. Ούτε προκύπτει υποχρέωση φόρου από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, αφού η Sveda δεν απαιτεί αντίτιμο από τους επισκέπτες. Αλλά ούτε και από το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει υποχρέωση φόρου, καθώς τα αγαθά επενδύσεως δεν χρησιμοποιούνται για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Ειδικότερα, χρήση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση αποκλείεται οπωσδήποτε οσάκις η χρήση ενός αγαθού επενδύσεως εντάσσεται στην οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο¹¹. Το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε όμως ήδη ότι η Sveda, κατά την εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής, ενήργησε στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας¹².

30. Αφετέρου, η διαδρομή αναψυχής χρησιμοποιείται και ως μέσο προσελκύσεως επισκεπτών, ούτως ώστε η Sveda να μπορεί εκεί να τους προσφέρει αγαθά και υπηρεσίες. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε φορολόγηση.

31. Η απόκτηση, ή η παραγωγή, των αγαθών επενδύσεως εξυπηρετεί επομένως δύο διαφορετικούς σκοπούς. Προτεραιότητα έχει η δωρεάν διάθεση στο κοινό της διαδρομής αναψυχής (πρωτεύουσα χρήση), η οποία, κατά το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν δημιουργεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Ακολουθεί ωστόσο η χρήση της διαδρομής αναψυχής ως μέσου για την προσφορά προς τους επισκέπτες φορολογούμενων παροχών (δευτερεύουσα χρήση), από την οποία προκύπτει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Ποιος εκ των δύο αυτών σκοπών είναι λοιπόν αποφασιστικής σημασίας στο πλαίσιο του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ;

32. Στην απόφαση BLP Group, το Δικαστήριο έκρινε γενικώς επί του ζητήματος αυτού ότι απαιτείται τα αποκτηθέντα αγαθά ή οι ληφθείσες υπηρεσίες να αφορούν ευθέως και αμέσως τις φορολογούμενες πράξεις και ότι, από την άποψη αυτή, δεν έχει καμία σημασία ο «τελικός» σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο υποκείμενος στον φόρο¹³. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν δέχτηκε την έκπτωση του ΦΠΑ στην περίπτωση κατά την οποία είχαν παρασχεθεί στον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίες σχετικές με την αφορολόγητη πώληση εταιρικών μεριδίων, μολονότι η πώληση αυτή αποτελούσε μέσο για την πραγματοποίηση της φορολογούμενης δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Το Δικαστήριο διέκρινε δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, την πρωτεύουσα, και μόνη καθοριστική, χρήση μιας πράξεως εισροής από την απλώς δευτερεύουσα χρήση της.

33. Ωστόσο, το Δικαστήριο ανέπτυξε περαιτέρω τη νομολογία του. Για την εφαρμογή του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ εξακολουθεί βεβαίως να απαιτείται η διαπίστωση ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ της εκάστοτε επίμαχης πράξεως εισροής και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών οι οποίες γεννούν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ¹⁴. Τέτοια σχέση μπορεί εντούτοις να υφίσταται και ως προς τη συνολική οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, στο μέτρο που οι δαπάνες για τις πράξεις εισροών αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και αποτελούν επομένως μέρος του κόστους του συνόλου των παραδοθέντων από αυτόν αγαθών και των παρασχεθεισών από αυτόν υπηρεσιών¹⁵.

11 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, σκέψη 26)· βλ., έτι περαιτέρω, αποφάσεις Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψη 38) και Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, σκέψη 25).

12 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 23 έως 25.

13 — Απόφαση BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψη 19)· επίσης, προσφάτως, απόφαση Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 38).

14 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, σκέψη 24), Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 79) και Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 34).

15 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, σκέψεις 30 και 31), Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, σκέψη 24), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψεις 58 και 60), Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, σκέψη 20) και Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 38).

34. Ως αποφασιστικής σημασίας για την ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως θεωρείται παγίως, κατά τη νεότερη νομολογία, η ενσωμάτωση του κόστους των πράξεων εισροών στην τιμή συγκεκριμένων ή και όλων των πράξεων εκροών του υποκειμένου στον φόρο¹⁶. Αυτό ισχύει τόσο για τα αγαθά όσο και για τις υπηρεσίες που χρησιμοποιεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο¹⁷.

35. Συνεπώς, στην προκείμενη περίπτωση, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υφίσταται εφόσον οι δαπάνες αποκτήσεως ή παραγωγής των αγαθών επενδύσεως της διαδρομής αναψυχής ενσωματώνονται, κατά την έννοια της νομολογίας, στην τιμή πράξεων εκροών οι οποίες κατά την οδηγία περί ΦΠΑ υπόκεινται σε φόρο.

36. Στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι δυνατόν συναφώς να εξετασθούν διάφορες πράξεις εκροών. Από τη μια πλευρά, τέτοιες πράξεις είναι δυνατόν να συνιστούν οι φορολογούμενες παροχές τις οποίες η Sveda επιθυμεί να προσφέρει στους επισκέπτες της διαδρομής αναψυχής και οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος (επ' αυτού κατωτέρω υπό 2). Από την άλλη πλευρά, ωστόσο, σχετική φορολογούμενη πράξη εκροής ενδέχεται να είναι και η ίδια η εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής. Το ενδεχόμενο αυτό δεν ελήφθη υπόψη από το αιτούν δικαστήριο στην απόφαση περί παραπομπής. Είναι όμως το πρώτο που πρέπει να εξεταστεί, διότι η απάντηση στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα θα μπορούσε, συνεπεία της εξετάσεως αυτής, να αποβεί άνευ σημασίας για τη διαφορά της κύριας δίκης (επ' αυτού ακολουθώς υπό 1).

1. Η εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής ως φορολογούμενη πράξη εκροής

37. Στη διαφορά της κύριας δίκης, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ θα μπορούσε να γίνει δεκτό –ανεξαρτήτως της απαντήσεως στο συγκεκριμένο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα– αν η ίδια η εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής από τη Sveda αποτελεί φορολογούμενη πράξη εκροής. Ειδικότερα, η εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής θα μπορούσε να θεωρηθεί ως εξ επαχθούς αιτίας παροχή προς τον εθνικό οργανισμό πληρωμών, η οποία υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με το άρθρο 2, στοιχείο α' ή γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

38. Κατά πάγια νομολογία, η πράξη εξ επαχθούς αιτίας προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι ληφθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής¹⁸. Η άμεση αυτή σχέση προϋποθέτει την ύπαρξη, μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη, έννομης σχέσεως κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές¹⁹, καθώς και την αμοιβαία εξάρτηση μεταξύ της παροχής και της αντιπαροχής²⁰. Ακόμα και η εκτέλεση μιας παροχής σε τιμή κάτω του κόστους δεν εμποδίζει την αποδοχή της υπάρξεως άμεσης σχέσεως μεταξύ της παροχής και της αντιπαροχής²¹.

39. Κατά τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου, η Sveda ανέλαβε την υποχρέωση, βάσει συμβάσεως με τον εθνικό οργανισμό πληρωμών, να εγκαταστήσει τη διαδρομή αναψυχής. Προς τούτο, στη Sveda καταβάλλεται από τον εντολέα της ποσό το οποίο αντιστοιχεί στο 90 % του συναφώς προκύπτοντος κόστους και το οποίο χαρακτηρίζεται ως «επιδότηση». Ωστόσο, χωρίς τη γνώση του συγκεκριμένου περιεχομένου της συμβάσεως δεν είναι δυνατόν να κριθεί εν τέλει αν υφίσταται άμεση σχέση, κατά την έννοια της μνημονευθείσας νομολογίας, μεταξύ της εγκαταστάσεως της διαδρομής αναψυχής και της «επιδότησεως».

16 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 60), X (C-651/11, EU:C:2013:346, σκέψη 55) και PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, σκέψη 23)· βλ., ήδη υπό την έννοια αυτή, απόφαση Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 36).

17 — Βλ., συναφώς, τις προτάσεις μου στην υπόθεση TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, σημείο 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 — Βλ. ενδεικτικώς απόφαση Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, σκέψη 47) και Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 29).

20 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 έως 20) και Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, σκέψεις 12 έως 17)· βλ., επίσης, τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Ch. Stix-Hackl στην υπόθεση Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, σημείο 32).

21 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 22).

40. Σε περίπτωση που από τον έλεγχο του αιτούντος δικαστηρίου προκύψει ότι, ήδη με την εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής, η Sveda πραγματοποιεί μια φορολογούμενη κατά το άρθρο 2, στοιχείο α' ή γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πράξη, τότε η απόκτηση ή η παραγωγή των αγαθών επενδύσεως της διαδρομής αναψυχής θα τελεί σε ευθεία και άμεση σχέση με τη φορολογούμενη αυτή πράξη εκροής. Διότι τότε οι δαπάνες για τις εν λόγω πράξεις εισροών ενσωματώνονται χωρίς αμφιβολία στην τιμή, καθώς το ύψος του ποσού που καταβάλλεται από τον εθνικό οργανισμό πληρωμών υπολογίζεται με βάση ακριβώς αυτές τις δαπάνες.

2. Επί της απαντήσεως στο προδικαστικό ερώτημα

41. Εντούτοις, αν το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι η εγκατάσταση από τη Sveda της διαδρομής αναψυχής δεν αποτελεί φορολογούμενη πράξη έναντι του εθνικού οργανισμού πληρωμών, τότε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται αποκλειστικώς από το αν τα αγαθά επενδύσεως της διαδρομής αναψυχής χρησιμοποιούνται, κατά την έννοια του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, για τη μελλοντική προσφορά παροχών έναντι αντιτίμου στους επισκέπτες. Προς τούτο, οι δαπάνες για την απόκτηση και την παραγωγή αυτών των αγαθών επενδύσεως πρέπει να ενσωματώνονται στην τιμή των εν λόγω παροχών.

α) Αντικειμενική έννοια του κόστους

42. Σε αντίθεση προς τα υποστηριζόμενα από το Ηνωμένο Βασίλειο, στο ζήτημα αυτό πρέπει να δοθεί απάντηση ανεξαρτήτως της βουλήσεως του υποκειμένου στον φόρο να ενσωματώσει τις εκάστοτε δαπάνες στη διαμόρφωση της τιμής των πράξεων εκροών του.

43. Ειδικότερα, κατά την απόφαση Becker, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ πράξεων εισροών και εκροών καθορίζεται με βάση το αντικειμενικό περιεχόμενο των πραγματοποιηθεισών πράξεων εισροών²². Ήδη στην απόφαση BLP Group, το Δικαστήριο είχε κρίνει, υπό την έννοια αυτή, ότι η απαιτούμενη σχέση μεταξύ των πράξεων εισροών και των πράξεων εκροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις προθέσεις του υποκειμένου στον φόρο²³.

44. Επιπροσθέτως επισημαίνεται ότι στο κοινό σύστημα ΦΠΑ φορολογούνται ακόμα και παροχές οι οποίες πραγματοποιούνται σε τιμή κάτω του κόστους²⁴. Στην περίπτωση αυτή, η τιμή διαμορφώνεται κατά τρόπο υποκειμενικό από τον υποκείμενο στον φόρο χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των δαπανών για την πραγματοποίηση της πράξεως εκροής. Εντούτοις, στην περίπτωση αυτή δεν αμφισβητείται ότι όλες οι πράξεις εισροών, οι οποίες, αντικειμενικώς θεωρούμενες, αποτελούν κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ μέρος του κόστους των πράξεων εκροών, θεμελιώνουν επίσης δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Διότι, κατά πάγια νομολογία, ο επιχειρηματίας πρέπει μέσω του δικαιώματος εκπτώσεως να απαλλάσσεται *πλήρως* από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων του²⁵, δεδομένου ότι, στο κοινό σύστημα ΦΠΑ, ο φόρος αυτός πρέπει σε τελική ανάλυση να πλήττει όχι τον υποκείμενο στον φόρο επιχειρηματία αλλά τον τελικό καταναλωτή²⁶.

22 — Απόφαση Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, σκέψεις 22 και 23 καθώς και 33).

23 — Βλ. απόφαση BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψη 24).

24 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 38.

25 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, σκέψη 15), Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25) και Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 32).

26 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19), Pelzl κ.λπ. (C-338/97, C-344/97 και C-390/97, EU:C:1999:285, σκέψη 21), KÖGÁZ κ.λπ. (C-283/06 και C-312/06, EU:C:2007:598, σκέψη 51) και Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψη 25).

45. Αποφασιστικής σημασίας για το ζήτημα αν οι δαπάνες ενσωματώνονται, κατά την έννοια της νομολογίας, στην τιμή μιας παροχής είναι συνεπώς η ύπαρξη αντικειμενικής οικονομικής σχέσεως μεταξύ των πράξεων εισροών και εκροών²⁷. Προς τούτο δεν αρκεί βεβαίως μια απλή αιτιώδης συνάφεια²⁸. Ωστόσο, αν μια πράξη εισροής εξυπηρετεί αντικειμενικώς τον σκοπό της εκτελέσεως ορισμένων ή όλων των πράξεων εκροών ενός υποκειμένου στον φόρο, τότε υφίσταται μεταξύ αυτών ευθεία και άμεση σχέση κατά την έννοια της νομολογίας. Σε μια τέτοια περίπτωση, η πράξη εισροής αποτελεί, οικονομικώς θεωρούμενη, μέρος του κόστους για την πραγματοποίηση των εκάστοτε πράξεων εκροών. Όπως προκύπτει ήδη από το γράμμα του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σημασία έχει επομένως ο αντικειμενικός σκοπός της χρήσεως μιας πράξεως εισροής.

46. Στην προκείμενη περίπτωση, η εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής χρησιμεύει, κατά τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, για την προσέλκυση επισκεπτών ενόψει της προσφοράς σε αυτούς παροχών έναντι αντιτίμου. Κατά συνέπεια, η εγκατάσταση της διαδρομής αναψυχής, οικονομικώς θεωρούμενη, αποτελεί μέρος του κόστους των παροχών αυτών.

47. Επομένως, μεταξύ της αποκτήσεως ή της παραγωγής των αγαθών επενδύσεως της διαδρομής αναψυχής και των έναντι αντιτίμου παροχών προς τους επισκέπτες υφίσταται καταρχήν ευθεία και άμεση σχέση κατά την έννοια της νομολογίας.

β) Πρωτεύουσα χρήση για μη φορολογούμενες πράξεις εκροών

48. Το γεγονός ότι η διαδρομή αναψυχής διατίθεται στους επισκέπτες δωρεάν δεν αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

49. Αυτή είναι βεβαίως η πρωτεύουσα χρήση των αγαθών επενδύσεως της διαδρομής αναψυχής. Μια πρωτεύουσα χρήση μπορεί ωστόσο να διαρρήξει την ευθεία και άμεση σχέση με τη δευτερεύουσα χρήση για φορολογούμενες πράξεις εκροών σε δύο μόνο περιπτώσεις²⁹.

50. Αφενός, αυτό συμβαίνει στην περίπτωση κατά την οποία η πρωτεύουσα χρήση αφορά πράξεις οι οποίες εκτελούνται εξ επαχθούς αιτίας, αλλά απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Οι πράξεις εισροών αποτελούν τότε μέρος του κόστους αφορολόγητων πράξεων εκροών και ενσωματώνονται συνεπώς στην τιμή των τελευταίων. Ωστόσο, τα άρθρα 168 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προβλέπουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τέτοιου είδους πράξεις. Σε μια τέτοια περίπτωση δεν ασκεί, κατά τη νομολογία, επιρροή το γεγονός ότι οι πράξεις εισροών εξυπηρετούν έναν περαιτέρω «τελικό» σκοπό ο οποίος συνεπάγεται και φορολογούμενες πράξεις εκροών³⁰.

51. Εντούτοις, στην προκείμενη περίπτωση, η πρωτεύουσα χρήση δεν αφορά αφορολόγητες πράξεις που εκτελούνται εξ επαχθούς αιτίας, αλλά μια δωρεάν χρήση.

52. Αφετέρου, η ευθεία και άμεση σχέση των πράξεων εισροών με την προσφορά προς τους επισκέπτες παροχών έναντι αντιτίμου θα διαρρηγνυόταν επίσης αν η πρωτεύουσα χρήση της διαδρομής αναψυχής, δηλαδή η δωρεάν χρησιμοποίηση της διαδρομής από τους επισκέπτες, αποτελούσε μη οικονομική δραστηριότητα της Sveda. Κατά τη νομολογία, δεν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά τις δαπάνες ενός υποκειμένου στον φόρο στο μέτρο που αυτές σχετίζονται με την άσκηση μη οικονομικών δραστηριοτήτων³¹.

27 — Βλ. απόφαση AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, σκέψη 31).

28 — Βλ. απόφαση Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, σκέψη 31).

29 — Για το ενδεχόμενο διαρρήξεως της σχέσεως αυτής, βλ. απόφαση TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψη 34).

30 — Βλ. αποφάσεις BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψη 19), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψεις 62 και 71) και X (C-651/11, EU:C:2013:346, σκέψη 56).

31 — Αποφάσεις Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 30) και Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψη 37).

53. Κατά τις διαπιστώσεις όμως του αιτούντος δικαστηρίου, αυτό δεν ισχύει στην προκείμενη περίπτωση³². Αυτό και μόνο το γεγονός ότι μια παροχή διατίθεται δωρεάν δεν συνεπάγεται –αντίθετα προς την άποψη της Επιτροπής– μη οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Υπό το πρίσμα αυτό, το Ηνωμένο Βασίλειο αναφέρθηκε ευστόχως, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στο παράδειγμα του εμπορικού κέντρου το οποίο διαθέτει δωρεάν στους πελάτες του τις θέσεις σταθμεύσεως αυτοκινήτων.

γ) Αντίθεση προς τη σύμβαση με τον εθνικό οργανισμό πληρωμών

54. Για το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν ασκεί επιρροή ούτε το γεγονός ότι η τυχόν συνεκτίμηση του κόστους εγκαταστάσεως της διαδρομής αναψυχής κατά τη διαμόρφωση των τιμών των σχεδιαζόμενων επί πληρωμή παροχών ενδέχεται να αντιβαίνει προς τη σύμβαση με τον εθνικό οργανισμό πληρωμών. Το στοιχείο αυτό ελήφθη υπόψη από το αιτούν δικαστήριο.

55. Ούτε όμως προκύπτει σαφώς πώς μια τέτοια αντίθεση δεν μπορούσε να επηρεάσει την εκτίμηση της υπό κρίση δραστηριότητας υπό το πρίσμα του ΦΠΑ, ούτε, όπως προεκτέθηκε³³, για την έκπτωση του ΦΠΑ είναι κρίσιμο το αν η Sveda ενσωματώνει πράγματι τις δαπάνες στη διαμόρφωση των τιμών.

δ) Αντίθεση προς τον κανονισμό (ΕΚ) 1698/2005

56. Ούτε και ο μνημονεύμενος από το αιτούν δικαστήριο κανονισμός (ΕΚ) 1698/2005 του Συμβουλίου, της 20ής Σεπτεμβρίου 2005, για τη στήριξη της αγροτικής ανάπτυξης από το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Αγροτικής Ανάπτυξης³⁴, ασκεί επιρροή κατά την εκτίμηση της προκείμενης περιπτώσεως υπό το πρίσμα του ΦΠΑ.

57. Ακόμη και αν η εκμετάλλευση της διαδρομής αναψυχής από τη Sveda αντέβαινε προς το μνημονεύμενο από το αιτούν δικαστήριο άρθρο 36, στοιχείο β', σημείο vii, του ως άνω κανονισμού, βάσει του οποίου παρέχονται μέτρα στηρίξεως για «μη παραγωγικές επενδύσεις», το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν θα θιγόταν. Διότι, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει τη διαφοροποίηση μεταξύ θεμιτών και αθεμιτών συναλλαγών³⁵.

ε) Επιρροή της περιόδου διακανονισμού

58. Ούτε όμως και η αντίρρηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας η οποία αφορά τις σχετικές με τον διακανονισμό της εκπτώσεως διατάξεις παρεμποδίζει στην προκείμενη περίπτωση το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

59. Κατά το άρθρο 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διακανονισμός της αρχικής εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά την απόκτηση ή την παραγωγή αγαθών επενδύσεως διενεργείται αν εντός περιόδου πέντε ετών επέλθουν σημαντικές για το δικαίωμα εκπτώσεως μεταβολές.

60. Η Δημοκρατία της Λιθουανίας συνάγει εξ αυτού ότι ένα αγαθό επενδύσεως πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οικονομική δραστηριότητα εντός περιόδου πέντε ετών από την απόκτηση ή την παραγωγή του. Ειδάλλως δεν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

32 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 23 έως 25.

33 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 42 έως 45.

34 — ΕΕ L 277, σ. 1.

35 — Βλ. ενδεικτικώς αποφάσεις Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 33) και GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, σκέψη 32).

61. Ωστόσο, πρώτον, η περίοδος διακανονισμού δεν ασκεί κατά τη νομολογία καμία επιρροή στη διαπίστωση του αν κατά το χρονικό σημείο της αποκτήσεως ή της παραγωγής ενός αγαθού ένας υποκείμενος στον φόρο ενεργεί για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας³⁶. Ούτε προκύπτει, δεύτερον, στην προκείμενη περίπτωση ότι τα αγαθά επενδύσεως χρησιμοποιούνται, εντός της περιόδου διακανονισμού, για σκοπούς οι οποίοι αποκλείουν την έκπτωση φόρου. Ακόμα και αν αρχικώς δεν προσφέρονται παροχές έναντι αντιτίμου στους επισκέπτες της διαδρομής αναψυχής, αυτό ουδόλως μεταβάλλει το γεγονός ότι τα αγαθά επενδύσεως χρησιμοποιούνται για την οικονομική δραστηριότητα της Sveda, εφόσον με βάση τις αντικειμενικές συνθήκες μπορεί να διαπιστωθεί ότι εξακολουθεί να σχεδιάζεται η προσφορά τέτοιων παροχών.

στ) Ύψος της εκπτώσεως φόρου

62. Τέλος, πρέπει ακόμα να εξεταστεί αν το γεγονός ότι ο εθνικός οργανισμός πληρωμών καταβάλλει στη Sveda μέχρι το 90 % του κόστους αποκτήσεως ή παραγωγής των επίμαχων αγαθών επενδύσεως ασκεί επιρροή στο ύψος της εκπτώσεως του ΦΠΑ.

63. Το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί το γεγονός αυτό ως ουσιώδες για την εκτίμηση του αν οι δαπάνες των πράξεων εισροών ενσωματώνονται στην τιμή των πράξεων εκροών.

64. Ωστόσο, όπως η Δημοκρατία της Λιθουανίας και η Επιτροπή, φρονώ ότι η μερική επιστροφή των δαπανών από τον εθνικό οργανισμό πληρωμών δεν επηρεάζει το ύψος της εκπτώσεως φόρου. Κατά το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σημασία έχει μόνον το αν οι πράξεις εισροών χρησιμοποιούνται για φορολογούμενες πράξεις εκροών. Αντιθέτως, ουδόλως είναι κρίσιμος ο τρόπος χρηματοδότησεως των πράξεων εισροών.

65. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης περί ΦΠΑ η ρύθμιση κράτους μέλους η οποία περιορίζει το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου στην περίπτωση κατά την οποία ένα αποκτηθέν αγαθό χρηματοδοτείται μέσω κρατικής επιδοτήσεως³⁷.

66. Επομένως, στην περίπτωση της κύριας δίκης, ένας υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως φόρου χωρίς περιορισμούς όσον αφορά τις πραγματοποιηθείσες πράξεις εισροών για την απόκτηση ή την παραγωγή των επίμαχων αγαθών επενδύσεως.

VI – Πρόταση

67. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η ακόλουθη απάντηση:

Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε κατά την παραγωγή ή την απόκτηση αγαθών επενδύσεως τα οποία προορίζονται ευθέως για δωρεάν χρήση από το κοινό, αλλά χρησιμοποιούνται ως μέσο προσελκύσεως επισκεπτών σε μια τοποθεσία όπου ο υποκείμενος στον φόρο, κατά την άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων του, σχεδιάζει να παρέχει αγαθά και/ή υπηρεσίες.

36 — Βλ. απόφαση Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 20).

37 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-243/03, EU:C:2005:589, σκέψη 33).