



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
PAOLO MENGOLZI  
της 25ης Νοεμβρίου 2015<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-332/14**

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR**  
**κατά**  
**Finanzamt Krefeld**

[αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία)]

«για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως] — Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών — Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα για φορολογητέες και για μη φορολογητέες πράξεις — Εκμίσθωση ακινήτου για χρήση εμπορική και για χρήση του ως κατοικίας — Υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως του φόρου με βάση τον κύκλο εργασιών που αντιστοιχεί στις εμπορικές μισθώσεις — Εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως με βάση τη διατεθείσα προς εμπορική μίσθωση επιφάνεια του ακινήτου — Αναδρομική ισχύς — Ασφάλεια δικαίου — Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη»

### I – Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 17, 19 και 20 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ενιαία φορολογική βάση<sup>2</sup>, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995<sup>3</sup> (στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR και του Finanzamt Krefeld (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Krefeld), σχετικά με τον κανόνα υπολογισμού που έχει εφαρμογή ενόψει του καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για το έτος 2004, καθώς και του διακανονισμού της εκπτώσεως του φόρου αυτού, στο πλαίσιο της ανεγέρσεως και της συντηρήσεως κτιρίου μικτής χρήσεως, δηλαδή δραστηριότητας που αφορά ταυτόχρονα πράξεις που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3 — ΕΕ L 102, σ. 18.

3. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, το Δικαστήριο καλείται, ειδικότερα, να παράσχει ορισμένες διευκρινίσεις επί του περιεχομένου της αποφάσεως BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) καθώς και επί της δυνατότητας κράτους μέλους να επιβάλει, κατόπιν νομοθετικής τροποποίησης, διακανονισμό της αρχικής εκπτώσεως του ΦΠΑ για τα έτη πριν από την έναρξη ισχύος της τροποποίησης αυτής, συμπεριλαμβανομένων των τμημάτων του κτιρίου η χρήση των οποίων δεν διαφέρει από την αρχικώς σχεδιασθείσα.

4. Επισημαίνω ευθύς εξαρχής ότι, με βάση την απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), μπορεί κατά τη γνώμη μου να δοθεί σχετικά απλή απάντηση στα ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο, υπό την έννοια ότι τα άρθρα 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας απαγορεύουν σε κράτος μέλος να προκρίνει, συστηματικώς και αδιακρίτως για όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες μικτής χρήσεως, μέθοδο υπολογισμού της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών διαφορετική από την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών την οποία προβλέπουν οι προμνημονευθείσες διατάξεις.

## II – Το νομικό πλαίσιο

### A — Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», προβλέπει τα εξής:

1. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Στον βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθεμένης αξίας 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 στο φόρο·

[...]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19. Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

[...]

γ) να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών·

[...]».

6. Το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως», ορίζει στην παράγραφο του 1:

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

- στον αριθμητή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθέμενης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3·
- στον παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθέμενης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. [...]

[...]

7. Το άρθρο 20, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Διακανονισμός των εκπτώσεων», έχει ως εξής:

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

- α) όταν η έκπτωση είναι ανώτερη ή κατώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν 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. Όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επενδύσεως. 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 ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού δικαίωμα εκπτώσεως.

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

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

B — Το γερμανικό δίκαιο

8. Οι κρίσιμες διατάξεις της εφαρμοστέας γερμανικής νομοθεσίας επί θεμάτων ΦΠΑ περιλαμβάνονται στον νόμο του 1999 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBI.* 1999 I, σ. 1270, στο εξής: νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών).

9. Το άρθρο 4 του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, το οποίο τιτλοφορείται «Απαλλαγές για παραδόσεις και λοιπές παροχές», ορίζει:

«Από τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, απαλλάσσονται του φόρου:

[...]

12. a) η εκμίσθωση των αστικών και αγροτικών ακινήτων, [...]».

10. Το άρθρο 15 του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών προβλέπει:

«(1) Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για παραδόσεις αγαθών και λοιπές παροχές που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

[...]

(2) Δεν εκπίπτει ο φόρος εισροών για τις παραδόσεις, την εισαγωγή και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών καθώς και τις λοιπές παροχές που χρησιμοποιεί ο επιχειρηματίας για τις ακόλουθες πράξεις:

1. πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο·

[...]

(4) Εάν ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του αγαθό που παραδόθηκε, εισήχθη ή αποκτήθηκε στο εσωτερικό της Κοινότητας ή υπηρεσία που του παρασχέθηκε εν μέρει μόνο προκειμένου να πραγματοποιήσει πράξεις που αποκλείουν την έκπτωση του φόρου εισροών, το τμήμα του ποσού του φόρου εισροών το οποίο καταλογίζεται οικονομικώς στις εν λόγω πράξεις δεν εκπίπτει. Ο επιχειρηματίας μπορεί να καθορίσει τα ποσά που δεν εκπίπτουν με προσήκουσα εκτίμηση.»

11. Ο νόμος περί τροποποιήσεως της φορολογικής νομοθεσίας του 2003 (*Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, σ. 2645*), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2004, προσέθεσε στην ανωτέρω διάταξη τρίτη περίοδο, η οποία διαλαμβάνει τα εξής:

«Ο καθορισμός του μη εκπεστέου τμήματος του φόρου εισροών βάσει της αναλογίας μεταξύ των πράξεων που αποκλείουν την έκπτωση του φόρου εισροών και των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που κανένας άλλος οικονομικής φύσεως καταλογισμός δεν είναι δυνατός.»

12. Οι λόγοι της νομοθετικής αυτής προσθήκης, όπως προκύπτουν από τον προμνημονευθέντα νόμο, είναι οι εξής:

«Η διάταξη αυτή αφορά την εύλογη κατανομή, επί παραδόσεων αγαθών ή λοιπών παροχών, των φόρων που καταβλήθηκαν επί των εισροών. Με το νέο αυτό καθεστώς περιορίζεται η εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών ως μοναδικού κριτηρίου κατανομής. Η εν λόγω κλείδα κατανομής εφαρμόζεται μόνον όταν δεν είναι δυνατός κανένας άλλος οικονομικής φύσεως καταλογισμός. Η τροποποίηση αυτή παρίσταται αναγκαία, διότι, με την απόφασή του της 17ης Αυγούστου 2001 [...], το *Bundesfinanzhof* [(ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο)] έκρινε ότι η κατανομή των ποσών του φόρου που καταβλήθηκε επί των εισροών με βάση την αναλογία μεταξύ των εκροών πρέπει να θεωρείται ως προσήκουσα εκτίμηση κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 4, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών. Ωστόσο, η εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών ως γενικού κριτηρίου κατανομής ενδέχεται να οδηγήσει, ιδίως στην περίπτωση της

κατασκευής κτιρίων μικτής χρήσεως, σε ανακριβείς κατανομές [...] Η δε έκτη οδηγία δεν επιβάλλει οπωσδήποτε την εφαρμογή της εν λόγω κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών ως γενικού κριτηρίου κατανομής. Το συγκεκριμένο καθεστώς “αναλογίας” [...] δεν είναι υποχρεωτικό για τα κράτη μέλη, δεδομένου ότι αυτά μπορούν, με βάση το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, να θεσπίζουν κριτήρια κατανομής που αποκλίνουν από το εν λόγω καθεστώς. Για την απόκτηση ακινήτων, εξακολουθεί να είναι δυνατή και η κατανομή του φόρου επί των εισροών με βάση την αναλογία μεταξύ της παραγωγικής και της αγοραίας αξίας [...]».

13. Το άρθρο 15a, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, τιτλοφορούμενο «Διακανονισμός του φόρου επί των εισροών», ορίζει:

«(1) Όταν, εντός πέντε ετών από την πρώτη χρήση ενός αγαθού, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού των αρχικώς πραγματοποιηθεισών εκπτώσεων, τότε επιβάλλεται να γίνεται αντιστάθμιση, για κάθε ημερολογιακό έτος που αντιστοιχεί στις μεταβολές αυτές, μέσω του διακανονισμού της εκπτώσεως των ποσών του φόρου επί των εισροών με τα οποία επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες αποκτήσεως ή κατασκευής. Προκειμένου περί των ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των συστατικών τους στοιχείων, περί των διακανονισμών επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αστικού δικαίου σχετικά με τα ακίνητα καθώς και περί των κατασκευών επί εδάφους ανήκοντος σε τρίτον, η προθεσμία των πέντε ετών αντικαθίσταται από προθεσμία δέκα ετών.

(2) Για τους σκοπούς του προβλεπόμενου στην παράγραφο 1 διακανονισμού, λαμβάνεται υπόψη, για κάθε ημερολογιακό έτος που αντιστοιχεί στις μεταβολές, στις διαλαμβανόμενες στην πρώτη περίοδο της παραγράφου αυτής περιπτώσεις το ένα πέμπτο, και στις διαλαμβανόμενες στη δεύτερη περίοδο περιπτώσεις, το ένα δέκατο, των ποσών του φόρου επί των εισροών που επιβάρυναν το αγαθό [...]».

### III – Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

14. Μεταξύ των ετών 1999 και 2004, η αστική εταιρία ακινήτων Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR εκτέλεσε, επί ιδιόκτητου οικοπέδου της, εργασίες κατεδαφίσεως παλαιού κτίσματος και ανεγέρσεως κτιρίου κατοικιών και γραφείων. Το κτίριο αποπερατώθηκε το 2004 και περιλαμβάνει έξι μονάδες κατοικιών και γραφείων και δέκα υπόγειες θέσεις σταθμεύσεως. Ορισμένες εκ των εν λόγω μονάδων και θέσεων εκμισθώθηκαν από τον μήνα Οκτώβριο του 2002.

15. Για τις φορολογικές χρήσεις από το 1999 έως το 2003, η Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR υπολόγισε το δικαίωμά της προς έκπτωση του καταβληθέντος για τις εργασίες κατεδαφίσεως και ανεγέρσεως ΦΠΑ εφαρμόζοντας κλείδα κατανομής με βάση την αναλογία μεταξύ του προσδοκώμενου κύκλου εργασιών από την (υποκείμενη στον ΦΠΑ) εκμίσθωση των εμπορικών χώρων και εκείνου από τις λοιπές (απαλλασσόμενες του ΦΠΑ) πράξεις εκμισθώσεως (στο εξής: κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών). Σύμφωνα με την ως άνω κλείδα κατανομής, το ποσοστό του εκπεστέου ΦΠΑ ανερχόταν σε 78,15%. Στο πλαίσιο δύο προσφυγών που ασκήθηκαν σχετικά με το ζήτημα του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ για τις χρήσεις 2001 και 2002, η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Krefeld έκανε δεκτή την εν λόγω κλείδα κατανομής.

16. Το 2004, ορισμένα τμήματα του κτιρίου, για τα οποία ο αρχικός σχεδιασμός ήταν να διατεθούν προς χρήση υποκείμενη στον ΦΠΑ, εκμισθώθηκαν με απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Ενόψει του διακανονισμού των εκπτώσεων του φόρου εισροών, η Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, στη δήλωσή της για τη χρήση 2004, υπολόγισε ένα αντισταθμιστικό ποσό εφαρμόζοντας την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών. Το επιστρεπτέο προς την Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ποσό ΦΠΑ ανερχόταν συνολικά σε 3 500 ευρώ περίπου.

17. Η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Krefeld απέρριψε αυτήν τη μέθοδο υπολογισμού για τον λόγο ότι, κατόπιν της θέσεως σε ισχύ του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, η εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών επιτρέπεται μόνον όταν δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί καμία άλλη μέθοδος καταλογισμού των αγαθών και των υπηρεσιών μικτής χρήσεως. Δεδομένου ότι ο καταλογισμός των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την κατεδάφιση ή την ανέγερση κτιρίου μπορεί να γίνει, και μάλιστα ακριβέστερα, με βάση την αναλογία μεταξύ του εμβαδού (τετραγωνικών μέτρων) των εμπορικών χώρων και του εμβαδού των χώρων κατοικίας (στο εξής: κλείδα κατανομής με βάση το εμβαδόν), η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Krefeld εκτίμησε ότι η Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR όφειλε να είχε εφαρμόσει την τελευταία αυτή κλείδα κατανομής. Κατά συνέπεια, κατ' εφαρμογήν της κλείδας κατανομής με βάση το εμβαδόν, η εν λόγω φορολογική αρχή κατένειμε τα οφειλόμενα για τα έτη 1999 έως 2004 ποσά του ΦΠΑ επί των εισροών για τις δαπάνες ανεγέρσεως μεταξύ των εμπορικών χώρων και των χώρων κατοικίας και καθόρισε ένα ποσό διορθώσεως για έκαστο χώρο, συμπεριλαμβανομένων των χώρων η πραγματική χρήση των οποίων δεν διέφερε από την αρχικώς σχεδιασθείσα. Η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Krefeld καθόρισε το ποσοστό εκπτώσεως σε 38,74%, το οποίο αντιστοιχούσε στο συνολικό εμβαδόν του κτιρίου η εκμίσθωση του οποίου υπόκειται σε φορολόγηση, και καθόρισε το επιστρεπτέο στην Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ποσό ΦΠΑ για το έτος 2004 σε 950 ευρώ.

18. Το Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό πρωτοδικείο του Ντύσσελντορφ) ακύρωσε εν μέρει την ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τον λόγο ότι η κλείδα κατανομής με βάση το εμβαδόν μπορούσε να εφαρμοστεί μόνον όσον αφορά τον ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται για τις δαπάνες συντηρήσεως του επίμαχου κτιρίου που πραγματοποιήθηκαν από το 2004 και έπειτα. Κατά συνέπεια, καθόρισε το επιστρεπτέο στη Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ποσό ΦΠΑ για το έτος 2004 σε κατά τι περισσότερο από 1 700 ευρώ.

19. Αμφότεροι οι διάδικοι της κύριας δίκης άσκησαν αίτηση αναιρέσεως (Revision) κατά της τελευταίας αποφάσεως ενώπιον του Bundesfinanzhof.

20. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η διαφορά αυτή εγείρει, πρώτον, ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας από το Δικαστήριο στην απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

21. Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει καταρχάς ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 21 της αποφάσεώς του, ότι «η διάκριση [της τιμής πωλήσεως] 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».

22. Ευθυγραμμιζόμενο με τη λύση αυτή, το Bundesfinanzhof έκρινε, σε απόφαση της 17ης Αυγούστου 2001, ότι, «[σ]ε περίπτωση [...] αποκτήσεως ή κατασκευής κτιρίου [...] που πρόκειται να αποτελέσει αντικείμενο “μικτής” χρήσεως, [ο] καταλογισμός των ποσών του φόρου επί των εισροών δεν μπορεί να γίνει ούτε σύμφωνα με μια “κλείδα κατανομής με βάση την επένδυση” [...], ούτε σύμφωνα με στοιχεία χωρικής (“γεωγραφικής”) συνάφειας· αντιθέτως, πρέπει να βασίζεται στην “ποσοστιαία” κατανομή της χρήσεως του όλου κτιρίου για απαλλασσόμενες και μη απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις [...]».

23. Κατόπιν της αποφάσεως αυτής, η γερμανική φορολογική διοίκηση μετέβαλε εν μέρει την προγενέστερη πρακτική της και καθιέρωσε διάκριση αναλόγως του αν ο επίμαχος ΦΠΑ αφορά, αφενός, τις δαπάνες αποκτήσεως ή κατασκευής ενός κτιρίου ή, αφετέρου, τις δαπάνες χρήσεως, διατηρήσεως και/ή συντηρήσεως του κτιρίου αυτού. Στην πρώτη περίπτωση, η έκπτωση υπολογίζεται με βάση το ποσοστό του κτιρίου το οποίο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων.

Στη δεύτερη περίπτωση, η έκπτωση εξακολουθεί να υπολογίζεται με βάση το τμήμα του κτιρίου το οποίο χρησιμοποιείται για πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, ενώ εφαρμόζεται κλείδα κατανομής μόνο για να καθοριστεί η έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών μη δυνάμενες να συνδεθούν με συγκεκριμένο τμήμα του κτιρίου ή σχετικές με τους κοινόχρηστους χώρους.

24. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως η απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) έθεσε εν αμφιβόλω την ως άνω διαμορφωθείσα φορολογική πρακτική.

25. Αφενός, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εφαρμογή κλείδας κατανομής, και άρα μεθόδου καταλογισμού των αγαθών και των υπηρεσιών μικτής χρήσεως, διαφορετικής από εκείνη που προβλέπεται από την έκτη οδηγία και που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, επιτρέπεται μόνον αν η εν λόγω διαφορετική μέθοδος δεν εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις μικτής χρήσεως και αν συνεπάγεται ακριβέστερο καθορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών αντίκειται στην έκτη οδηγία στο μέτρο που καθιερώνει, όσον αφορά τα αγαθά μικτής χρήσεως, μέθοδο υπολογισμού των εκπτώσεων κατά γενική παρέκκλιση από την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η προϋπόθεση κατά την οποία η επιλεγόμενη μέθοδος πρέπει να εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως πληρούται εν προκειμένω, διότι η εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση το εμβαδόν είναι, εν γένει, ακριβέστερη από την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών. Επομένως, πρέπει να προκριθεί η μέθοδος που εφαρμόζοταν από τη γερμανική διοίκηση και τα γερμανικά δικαστήρια πριν από την έκδοση της αποφάσεως Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), και κατά την οποία διερευνάται ποιο τμήμα του κτιρίου χρησιμοποιείται για πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ και εφαρμόζεται κλείδα κατανομής μόνο για τα υπόλοιπα ποσά τα οποία αφορούν τα τμήματα του κτιρίου που αποτελούν πράγματι αντικείμενο μικτής χρήσεως, διότι η μέθοδος αυτή οδηγεί σε ακριβέστερα αποτελέσματα από εκείνα της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

26. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, στην απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 19), το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η δυνατότητα κράτους μέλους να εφαρμόζει μέθοδο καταλογισμού των αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως διαφορετική από αυτήν που προβλέπεται από την έκτη οδηγία επιτρέπεται μόνο για «συγκεκριμένη πράξη, όπως η ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως». Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο, το οποίο εκτιμά ότι η ίδια μέθοδος, δηλαδή η μέθοδος με βάση το εμβαδόν, πρέπει να εφαρμόζεται τόσο για τα ποσά του ΦΠΑ που αφορούν την ανέγερση ή την απόκτηση κτιρίου όσο και για τα ποσά που αφορούν τις δαπάνες χρήσεως, διατηρήσεως ή συντηρήσεως του κτιρίου αυτού, διερωτάται κατά πόσον μια τέτοια ευθυγράμμιση των καθεστώτων είναι σύμφωνη με την προαναφερθείσα απόφαση.

27. Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι το Δικαστήριο, ενώ έχει δεχτεί ήδη ότι μια νομοθετική τροποποίηση είναι δυνατόν να συνεπάγεται την υποχρέωση διακανονισμού ορισμένων εκπτώσεων του ΦΠΑ, μέχρι στιγμής έχει αποφανθεί μόνον επί του ζητήματος των νομοθετικών τροποποιήσεων που επηρεάζουν την ίδια την ύπαρξη του δικαιώματος εκπτώσεως. Επομένως, υφίσταται αμφιβολία σχετικά με το αν το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας επιτρέπει σε κράτος μέλος να απαιτεί από υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε διακανονισμό του ΦΠΑ λόγω της τροποποίησεως, από το ίδιο το οικείο κράτος, της εφαρμοστέας μεθόδου καταλογισμού των αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο εξακολούθησε να χρησιμοποιεί τα τμήματα του κτιρίου για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων σύμφωνα με την αρχική του πρόθεση και δεν υπέπεσε σε ανακριβή υπολογισμό των αρχικών εκπτώσεων ούτε αποκόμισε αδικαιολόγητο πλεονέκτημα από τις αρχικώς πραγματοποιηθείσες εκπτώσεις.

28. Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, η διενέργεια διακανονισμού του ΦΠΑ προσκρούει στις αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου. Ειδικότερα, το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει, κατά πρώτον, ότι το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών ενδέχεται να μην είναι αρκούντως ειδικό, διότι εισάγει παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας για όλες τις περιπτώσεις μικτής χρήσεως. Κατά δεύτερον, σημειώνει ότι η μέθοδος καταλογισμού των αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως την οποία εφάρμοσε η Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR είχε επιδοκιμαστεί, για κάποια έτη, από τις αρμόδιες διοικητικές και δικαστικές αρχές. Κατά τρίτον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η εθνική νομοθεσία ούτε προβλέπει δυνάμει ρητής διατάξεως ότι η έναρξη ισχύος του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών ενδέχεται να έχει ως συνέπεια διακανονισμούς του ΦΠΑ, αλλά ούτε και θέσπισε κάποια μεταβατική ρύθμιση. Τέλος, τονίζει ότι η τροποποίηση της μεθόδου καταλογισμού των αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως δεν έχει επιτακτικό χαρακτήρα, καθώς η κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών εξακολουθεί να θεωρείται ως προσήκουσα εκτίμηση κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 4, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, παρά το γεγονός ότι, από 1ης Ιανουαρίου 2004, η κλείδα αυτή εφαρμόζεται επικουρικώς.

29. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποφανθεί ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της [έκτης οδηγίας] επιτρέπει στα κράτη μέλη να προκρίνουν ως κλείδα κατανομής για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από συγκεκριμένη πράξη, όπως είναι η ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως, διαφορετική κλείδα από αυτήν που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, την οποία προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγουν εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της εν λόγω αναλογίας εκπτώσεως (απόφαση BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).
- α) Πρέπει κατά την κτήση ή την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως οι εισροές, των οποίων η βάση υπολογισμού περιλαμβάνεται μεταξύ των δαπανών κτήσεως ή κατασκευής, προς ακριβέστερο υπολογισμό των εκπεστέων ποσών του φόρου εισροών, να υπάγονται καταρχάς στις (υποκείμενες ή μη σε φόρο) πράξεις χρήσεως του κτιρίου και απλώς να κατανέμονται οι κατόπιν τούτου εναπομείναντες φόροι εισροών βάσει κλείδας βασιζόμενης στο εμβαδόν ή στον κύκλο εργασιών;
- β) Ισχύουν οι αρχές που διατύπωσε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) καθώς και η απάντηση επί του προηγούμενου ερωτήματος και σε σχέση με ποσά φόρων εισροών για τη χρήση, τη διατήρηση ή τη συντήρηση ενός κτιρίου μικτής χρήσεως;
- 2) Έχει το άρθρο 20 της [έκτης οδηγίας] την έννοια ότι ο προβλεπόμενος στη διάταξη αυτή διακανονισμός της αρχικής εκπτώσεως του φόρου εισροών εφαρμόζεται και στην περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο κατένειμε τους φόρους εισροών από την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως βάσει της προβλεπόμενης στο άρθρο 19, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας και νόμιμης βάσει του εθνικού δικαίου κλείδας κατανομής η οποία στηρίζεται στον κύκλο εργασιών, εκ των υστέρων δε ένα κράτος μέλος επιβάλλει κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού την κατά προτεραιότητα εφαρμογή άλλης κλείδας κατανομής;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα: εμποδίζουν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης την εφαρμογή του άρθρου 20 της [έκτης οδηγίας], όταν το κράτος μέλος ούτε επιτάσσει ρητώς τον διακανονισμό του φόρου εισροών για περιπτώσεις όπως οι προπεριγραφείσες ούτε θεσπίζει μεταβατική ρύθμιση,



καθώς και όταν η εφαρμοσθείσα από τον υποκείμενο στον φόρο κατανομή του φόρου εισροών βάσει της μεθόδου που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών έχει αναγνωρισθεί από το Bundesfinanzhof εν γένει ως προσήκουσα;»

30. Επί των ερωτημάτων αυτών κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι εν λόγω μετέχοντες στη διαδικασία ανέπτυξαν και προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 9ης Ιουλίου 2015.

#### IV – Ανάλυση

##### A — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

31. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, διευκρινίσεις ως προς το περιεχόμενο της αποφάσεως BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ που αφορά, αφενός, τις δαπάνες ανεγέρσεως και κατασκευής ενός λεγόμενου κτιρίου «μικτής χρήσεως», δηλαδή χρήσεως που περιλαμβάνει τόσο πράξεις που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση (όπως οι εμπορικές μισθώσεις που συνάπτονται για ορισμένα τμήματα του κτιρίου) όσο και πράξεις που δεν δημιουργούν τέτοιο δικαίωμα (όπως οι μισθώσεις κατοικιών) (πρώτο ερώτημα, υπό α), και, αφετέρου, τις δαπάνες χρήσεως και συντηρήσεως του κτιρίου αυτού (δεύτερο ερώτημα, υπό β). Το ερώτημα αυτό αφορά κατ' ουσίαν την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

32. Με το δεύτερο και το τρίτο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει κατά τη γνώμη μου να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται σχετικά με τα όρια που τίθενται είτε από το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας είτε από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη δυνατότητα κράτους μέλους να απαιτεί από υποκείμενο στον φόρο, κατόπιν νομοθετικής τροποποίησης του τρόπου υπολογισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ, διακανονισμό του ΦΠΑ για τις εκπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της εν λόγω τροποποίησης.

33. Μολονότι τα ερωτήματα αυτά εστιάζουν κυρίως στη φορολογική μεταχείριση κτιρίου μικτής χρήσεως, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει εντούτοις να παρατηρηθεί ότι, όπως προκύπτει από το σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως και από τις παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία, η υπό κρίση υπόθεση εγείρει μια σειρά προβληματισμών υπό το πρίσμα της συμβατότητας εθνικού κανόνα, όπως είναι το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, το οποίο εισήχθη από 1ης Ιανουαρίου 2004, τόσο προς το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας όσο και προς τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

34. Οι προβληματισμοί αυτοί είναι, με ελάχιστες διαφοροποιήσεις, πανομοιότυποι με εκείνους που ανέκυψαν στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), η οποία είχε παραπεμφθεί επίσης από το Bundesfinanzhof και υπό παρόμοιες συνθήκες. Ειδικότερα, και η υπόθεση αυτή, η οποία αφορούσε συγκεκριμένα τον τρόπο υπολογισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις δαπάνες ανεγέρσεως κτιρίου μικτής χρήσεως, είχε επίσης ανακύψει εξαιτίας της νομοθετικής τροποποίησης που επέφερε το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών στην εφαρμοστέα σε όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες μικτής χρήσεως μέθοδο υπολογισμού της εκπτώσεως ΦΠΑ, υποβιβάζοντας την κλείδα κατανομής με

βάση τον κύκλο εργασιών σε «καθαρά υποδεέστερη θέση»<sup>4</sup>, ενώ, κατά τις διατάξεις και τον σκοπό της έκτης οδηγίας, η εν λόγω κλείδα κατανομής πρέπει καταρχήν να εφαρμόζεται κατά προτεραιότητα, όπως θα εκθέσω διεξοδικότερα στη συνέχεια.

35. Στην απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψεις 17 και 18), το Δικαστήριο έκρινε βεβαίως ότι «το να επιτρέπεται σε κράτος μέλος να θεσπίσει νομοθεσία όπως η περιγραφόμενη από το αιτούν δικαστήριο, η οποία εισάγει γενική παρέκκλιση από τους κανόνες των άρθρων 17, παράγραφος 5, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αντιβαίνει στην ως άνω οδηγία», διευκρινίζοντας ότι η «ερμηνεία αυτή είναι εξάλλου σύμφωνη με τον σκοπό του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, του οποίου οι διατάξεις έχουν εφαρμογή σε συγκεκριμένες περιπτώσεις [...]».

36. Ωστόσο, ούτε η Γερμανική Κυβέρνηση ούτε, καθώς φαίνεται, το Bundesfinanzhof έλαβαν υπόψη την ανωτέρω διαπίστωση, η οποία αφορούσε ρητώς τη θέσπιση από τον Γερμανό νομοθέτη του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, η εφαρμογή του οποίου αποτελεί εκ νέου το αντικείμενο της κύριας δίκης.

37. Παρά ταύτα, όπως θα εξηγήσω στη συνέχεια, από τη διαπίστωση στην οποία προέβη το Δικαστήριο στις σκέψεις 17 έως 19 της αποφάσεως BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) έπεται ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας, πράγμα το οποίο έχει, με τη σειρά του, ως συνέπεια την μη αντιταξιμότητα του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών έναντι των ιδιωτών. Η συνέπεια αυτή καθιστά σε μεγάλο βαθμό περιττή την απάντηση σε έкаστο εκ των ερωτημάτων τα οποία υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο και τα οποία θα εξετάσω λεπτομερώς μόνον επικουρικός.

*B — Κυρίως, επί της ερμηνείας των άρθρων 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και επί της μη αντιταξιμότητας του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών*

38. Χαρακτηριστικό του ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνεται εξ ολοκλήρου ο τελικός καταναλωτής, είναι η ουδετερότητά του σε όλα τα στάδια παραγωγής και διαθέσεως στην αγορά. Μέχρι τον τελικό καταναλωτή, οι υποκείμενοι στον φόρο που συμμετέχουν στη διαδικασία παραγωγής και διαθέσεως στην αγορά αποδίδουν στη φορολογική αρχή τα ποσά του ΦΠΑ που έχουν χρεώσει στους πελάτες τους (ΦΠΑ επί των εκροών), κατόπιν εκπτώσεως των ποσών του ΦΠΑ που έχουν καταβάλει στους προμηθευτές τους (ΦΠΑ επί των εισροών).

39. Με βάση το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων εκροών, του παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών. Όπως έχει επισημάνει επανειλημμένως το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση, το οποίο ασκείται αμέσως για το σύνολο του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις πραγματοποιηθείσες φορολογητέες πράξεις εισροών, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται<sup>5</sup>.

40. Ενδέχεται εντούτοις να ανακύψουν προβλήματα στην περίπτωση των αγαθών ή υπηρεσιών «μικτής χρήσεως», όταν δηλαδή ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει αγαθά ή υπηρεσίες στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, χρησιμοποιεί τα αγαθά αυτά και τις υπηρεσίες αυτές εν μέρει για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του και εν μέρει για άλλους σκοπούς.

4 — Για να δανειστώ την έκφραση που χρησιμοποίησε ο γενικός εισαγγελέας P. Cruz Villalón στο σημείο 44 των προτάσεών του στην υπόθεση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

5 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25) καθώς και *Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt* (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 22).

41. Όπως είχα ήδη την ευκαιρία να αναλύσω, η έκτη οδηγία αναφέρεται σε δύο κατηγορίες διατάξεων σχετικά με τη μικτή χρήση<sup>6</sup>.

42. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά την μία μόνο κατηγορία διατάξεων. Πρόκειται για την κατηγορία διατάξεων στην οποία ανήκει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας<sup>7</sup>.

43. Το θεσπιζόμενο από τη διάταξη αυτή καθεστώς αφορά τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται αποκλειστικά με οικονομικές πράξεις εκροών, εκ των οποίων ορισμένες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και άλλες, καθότι φοροαπαλλασσόμενες, όχι<sup>8</sup>. Τέτοια είναι η περίπτωση, όπως και στην υπόθεση της κύριας δίκης, των δαπανών που συνδέονται με πράξεις εκμισθώσεως κτιρίου τόσο για εμπορική χρήση (υποκείμενη σε φόρο) όσο και για τη χρήση του ως κατοικίας (φοροαπαλλασσόμενη).

44. Σε μια τέτοια περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, επιτρέπεται η έκπτωση μόνο του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί στις πρώτες φορολογητέες πράξεις<sup>9</sup>.

45. Το δικαίωμα εκπτώσεως υπολογίζεται, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, βάσει αναλογίας καθοριζόμενης σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας<sup>10</sup>, δηλαδή βάσει κλείδας κατανομής στηριζόμενης στον κύκλο εργασιών.

46. Ωστόσο, όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», επιτρέπει παρέκκλιση από τον κανόνα που διατυπώνεται στο πρώτο και στο δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου<sup>11</sup>.

47. Ειδικότερα, το άρθρο αυτό επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιλέγουν κάποια από τις άλλες μεθόδους καθορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως οι οποίες απαριθμούνται στο τρίτο εδάφιο του, μεταξύ άλλων την ευχέρεια «να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών» (άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ'), και οι οποίες περιλαμβάνουν, κατά το Δικαστήριο, την κλείδα κατανομής με βάση το εμβαδόν των τμημάτων ενός κτιρίου μικτής χρήσεως<sup>12</sup>.

48. Ωστόσο, πρέπει να θεωρείται ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας εισάγει παρέκκλιση από το πρώτο και το δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου<sup>13</sup>.

49. Κατά την άσκηση της ευχέρειας που τους απονέμει η ως άνω διάταξη, τα κράτη μέλη οφείλουν να διασφαλίζουν την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και να σέβονται τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας αυτής καθώς και τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, ιδίως τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας<sup>14</sup>.

6 — Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, σημεία 23 έως 30).

7 — Η δεύτερη κατηγορία, η οποία δεν αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως, αφορά την ταυτόχρονη χρήση αγαθών και υπηρεσιών για οικονομικές δραστηριότητες που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση και για σκοπούς άσχετους με την επιχείρηση του υποκειμένου στον φόρο.

8 — Βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 33) καθώς και *Larentia + Minerva και Mareneve Schiffahrt* (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 26 και 27).

9 — Βλ., ειδικότερα, αποφάσεις *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 53), *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 17), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 13) και *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 28).

10 — Αποφάσεις *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 18), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 14) και *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 29).

11 — Βλ. αποφάσεις *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 19) και *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 15).

12 — Βλ. απόφαση *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 24).

13 — Αποφάσεις *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 16) και *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψη 18).

14 — Βλ. αποφάσεις *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψεις 16 και 22), *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 52) καθώς και *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψη 27).

50. Συνεπώς, η αρμοδιότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν μέθοδο υπολογισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ διαφορετική από αυτήν που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών είναι οριοθετημένη.

51. Όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από τις αποφάσεις BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) και Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), κατά την άσκηση της ευχέρειας που απονέμεται στα κράτη μέλη πρέπει να πληρούνται δύο σωρευτικές προϋποθέσεις.

52. Πρώτον, το κράτος μέλος πρέπει να έχει επιλέξει μία από τις μεθόδους υπολογισμού η οποία να διαφέρει από τη μέθοδο η οποία στηρίζεται στον κύκλο εργασιών για «συγκεκριμένη πράξη»<sup>15</sup> ή, έστω, για «συγκεκριμένες περιπτώσεις»<sup>16</sup> ή προκειμένου να λάβει υπόψη «τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά ορισμένων δραστηριοτήτων»<sup>17</sup>. Με άλλα λόγια και εν πάση περιπτώσει, η εναλλακτική μέθοδος υπολογισμού δεν πρέπει να ανάγεται σε γενική μέθοδο παρεκκλίσεως από τη μέθοδο η οποία στηρίζεται στον κύκλο εργασιών<sup>18</sup>.

53. Δεύτερον, η επιλεγόμενη εναλλακτική μέθοδος πρέπει να εγγυάται «ακριβέστερο» καθορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών<sup>19</sup> από εκείνον που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών<sup>20</sup>.

54. Στο πλαίσιο της συλλογιστικής του Δικαστηρίου στην απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), οι δύο ανωτέρω προϋποθέσεις αποτελούν εγγύηση για τον σεβασμό της οικονομίας, των σκοπών και των αρχών της έκτης οδηγίας. Ειδικότερα, καθιστούν δυνατή τη διασφάλιση της τηρήσεως της αρχής της ουδετερότητας και την επίτευξη μεγαλύτερης ακρίβειας κατά τον καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση όταν τούτο δικαιολογείται, χωρίς να αλλοιώνεται η βασική δομή του καθεστώτος υπολογισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ, το οποίο εδράζεται στην καταρχήν προτεραιότητα της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών<sup>21</sup>.

55. Κατά την άποψή μου, μόνον αν τηρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις επιτρέπεται στο κράτος μέλος να επιλέξει, για αγαθά ή υπηρεσίες μικτής χρήσεως, μέθοδο υπολογισμού της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση διαφορετική από τη μέθοδο με βάση τον κύκλο εργασιών, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

56. Το αιτούν δικαστήριο, ενώ αφιερώνει μερικές σκέψεις στην πρώτη εκ των ανωτέρω προϋποθέσεων, δεν ρωτά ευθέως το Δικαστήριο σχετικά με τις συνέπειες τις οποίες επάγεται η μη πλήρωση της προϋποθέσεως αυτής από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μολονότι σχετική διαπίστωση περιλαμβάνεται στα σημεία 17 έως 19 της αποφάσεως BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Ειδικότερα, αφενός, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μόνον υπό το πρίσμα του υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση για τις δαπάνες διατηρήσεως και συντηρήσεως κτιρίου μικτής χρήσεως, και αν υποθεθεί ότι σχετικά με τις δαπάνες αυτές μπορεί να εφαρμοστεί μέθοδος υπολογισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ διαφορετική από την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, όπως η μέθοδος που έχει εφαρμογή για τις δαπάνες ανεγέρσεως του προαναφερθέντος κτιρίου, η οποία αμφισβητούνταν στην υπόθεση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), κατά πόσον η επέκταση αυτή εξακολουθεί να ικανοποιεί την προϋπόθεση η εφαρμογή της μεθόδου να αφορά «συγκεκριμένη πράξη».

15 — Απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψεις 19 και 24).

16 — Όπ.π. (σκέψεις 18 και 20).

17 — Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψη 29).

18 — Απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 17).

19 — Απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψεις 18, 24 και 26 καθώς και διατακτικό της αποφάσεως).

20 — Βλ., επίσης, απόφαση Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψη 32).

21 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, σημείο 44).

58. Αφετέρου, μολονότι είναι αληθές ότι το αιτούν δικαστήριο, στο πλαίσιο του τρίτου ερωτήματος το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο, όντως επισημαίνει τον υπερβολικά γενικό χαρακτήρα του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, τα ερωτήματα τα οποία διατυπώνει συναφώς περιορίζονται ωστόσο στην τήρηση της αρχής της ασφάλειας δικαίου στην περίπτωση κατά την οποία η εν λόγω διάταξη περιλαμβάνει σιωπηρό και αναδρομικό κανόνα περί διακανονισμού της αρχικής εκπτώσεως του ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο.

59. Αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο δεν ζητεί καμία διευκρίνιση σχετικά με το γεγονός ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μετά την έκδοση της αποφάσεως BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), διατήρησε ως είχαν τις διατάξεις του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών καθώς και τον εξόχως επικουρικό χαρακτήρα της θεσπιζόμενης από τη διάταξη αυτή κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

60. Με άλλα λόγια, το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να κατανοεί την απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) χωρίς να λαμβάνει υπόψη τη γενική διατύπωση του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, «ωσάν» το Δικαστήριο να είχε επιτρέψει στον Γερμανό νομοθέτη να προκρίνει μέθοδο υπολογισμού διαφορετική από την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών χωρίς άλλη προϋπόθεση πέρα από τη μεγαλύτερη ακρίβεια της εφαρμοστέας εναλλακτικής μεθόδου υπολογισμού.

61. Είναι αλήθεια ότι η απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) χαρακτηρίζεται από ορισμένες αμφισημίες.

62. Υπό το πρίσμα που μας ενδιαφέρει επί του παρόντος, είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι, ενώ στο διατακτικό της αποφάσεως αυτής διαλαμβάνεται ότι επιτρέπεται στα κράτη μέλη να προκρίνουν κλείδα κατανομής διαφορετική από την κλείδα που βασίζεται στον κύκλο εργασιών για συγκεκριμένη πράξη, όπως η ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως, «υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγουν εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της [...] αναλογίας εκπτώσεως», στη σκέψη 19 προστίθεται ότι η δυνατότητα αυτή ισχύει «τηρ[ουμένων] τ[ων] αρχ[ών] που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ».

63. Η διευκρίνιση αυτή φαίνεται να επιτάσσει, λαμβανομένων υπόψη των σκέψεων 16 έως 18 της αποφάσεως, τον σεβασμό της βασικής δομής του καθεστώτος υπολογισμού της εκπτώσεως ΦΠΑ, το οποίο εδράζεται στην καταρχήν προτεραιότητα της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών για όλες τις περιπτώσεις μικτής χρήσεως ή, εν πάση περιπτώσει, στον αποκλεισμό του απλώς επικουρικού χαρακτήρα της εν λόγω κλείδας, χαρακτήρα τον οποίο καθιερώνει εντούτοις το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών.

64. Η αντιμετώπιση του κριτηρίου του κύκλου εργασιών, όπως αυτή που του επιφυλάσσει ο Γερμανός νομοθέτης, ως «έσχατης επικουρικής επιλογής»<sup>22</sup>, όταν έχουν εξαντληθεί όλες οι άλλες μέθοδοι καταλογισμού, χωρίς να διαφοροποιούνται συναφώς οι πράξεις μικτής χρήσεως, οδηγεί σε παραβίαση του γενικού κανόνα του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και «του σκοπού της [τελευταίας], όπως αυτός διατυπώνεται στη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της, και κατά τον οποίο ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη»<sup>23</sup>.

65. Βεβαίως, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη δύνανται «να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του όλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών».

22 — Κατά την έκφραση του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, σημείο 52).

23 — Απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 17).

66. Ωστόσο, η πρόβλεψη της δυνατότητας αυτής δεν συνεπάγεται ότι ο υπολογισμός της εκπτώσεως του ΦΠΑ πρέπει να διενεργείται ανάλογα με την πραγματική χρήση όλων των αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως, με κίνδυνο ειδάλλως το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας να στερηθεί κάθε πρακτικής αποτελεσματικότητας. Το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας σκοπεί απλώς, όπως προέβλεπε κατ' ουσίαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις γραπτές παρατηρήσεις της, να καταστήσει δυνατόν η εφαρμογή της μεθόδου της πραγματικής χρήσεως να αφορά συγκεκριμένο αγαθό ή συγκεκριμένη υπηρεσία στο σύνολό του ή απλώς εν μέρει, ανάλογα με τη διαφορετική χρήση του στο πλαίσιο των πράξεων εκροών.

67. Η δυνατότητα που παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προϋποθέτει επομένως, κατά τη γνώμη μου, προηγούμενη σαφή και ειδική επιλογή των σχετικών πράξεων εκ μέρους του κράτους μέλους. Εντούτοις, το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες μικτής χρήσεως και προβλέπει κατά τρόπο γενικό ότι η κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών «επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που κανένας άλλος οικονομικής φύσεως καταλογισμός δεν είναι δυνατός», χωρίς περαιτέρω εξειδίκευση, παραβιάζοντας έτσι την έκτη οδηγία, όπως ορθώς υποστήριξε η Επιτροπή.

68. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, αρχής γενομένης από μια απόφαση της 7ης Μαΐου 2014, το Bundesfinanzhof προβαίνει σε σύμφωνη με την έκτη οδηγία ερμηνεία του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, υπό την έννοια ότι η εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών επιτρέπεται μόνον όταν κανένας άλλος *ακριβέστερος* οικονομικής φύσεως καταλογισμός δεν είναι δυνατός.

69. Είναι αληθές ότι η σύμφωνη αυτή ερμηνεία περιορίζει το φάσμα των εναλλακτικών μεθόδων καταλογισμού μόνο σε αυτές οι οποίες εγγυώνται ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

70. Ωστόσο, η ερμηνεία αυτή αποσκοπεί απλώς και μόνο στην πλήρωση της δεύτερης προϋποθέσεως που έθεσε η νομολογία BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Αντιθέτως, δεν θεραπεύει τον επικουρικό χαρακτήρα της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, όπως αυτός απορρέει από το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών. Ο επικουρικός αυτός χαρακτήρας παραμένει αντίθετος προς την πρώτη προϋπόθεση που καθιέρωσε η ως άνω απόφαση σχετικά με την υπεροχή της προαναφερθείσας κλείδας κατανομής, πλην των περιπτώσεων διαφορετικής και περιορισμένης επιλογής, εκ μέρους του κράτους μέλους, άλλης μεθόδου εκπτώσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

71. Στο μέτρο που η συμφιλίωση του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών με τη βοήθεια της μεθόδου της σύμφωνης ερμηνείας εμφανίζεται ιδιαίτερος δυσχερής, πράγμα το οποίο το αιτούν δικαστήριο οφείλει εντούτοις να εξακριβώσει<sup>24</sup>, απόκειται στο δικαστήριο αυτό να διασφαλίσει την πλήρη αποτελεσματικότητα της πρώτης εκ των ανωτέρω διατάξεων αφήνοντας αυτεπαγγέλτως ανεφάρμοστη τη δεύτερη διάταξη<sup>25</sup>.

24 — Υπενθυμίζω ότι η υποχρέωση σύμφωνης με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του εθνικού δικαίου δεν δύναται, ιδίως, να αποτελέσει έρεισμα για *contra legem* ερμηνεία του εθνικού δικαίου: βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, σκέψη 55) και Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, σκέψη 39).

25 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

72. Εκ τούτων έπεται ότι, μέχρις ότου ο εθνικός νομοθέτης εξειδικεύσει χωρίς αμφισημία τις περιπτώσεις των αγαθών ή υπηρεσιών μικτής χρήσεως στις οποίες έχει εφαρμογή η μέθοδος της πραγματικής χρήσεως και στο μέτρο που η μέθοδος αυτή εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα, η κλείδα κατανομής που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών, την οποία εφάρμοσε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης με βάση τις σαφείς και ανεπιφύλακτες διατάξεις των άρθρων 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, είναι αντιτάξιμη έναντι των γερμανικών φορολογικών αρχών.

73. Με άλλα λόγια, λαμβάνοντας υπόψη την ασυμβατότητα του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών προς την έκτη οδηγία, εκτιμώ ότι πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν άσκησε προσηκόντως την παρεχόμενη από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ευχέρεια, πράγμα το οποίο συνεπάγεται ότι στο εν λόγω κράτος μέλος έχει εφαρμογή μόνον η κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

74. Υπό τις συνθήκες αυτές, τα ερωτήματα τα οποία υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο σχετικά με την εφαρμογή εναλλακτικής μεθόδου υπολογισμού της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση σε σχέση με την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών στερούνται πλέον αντικειμένου, καθώς η προαναφερθείσα κλείδα έχει εφαρμογή σε κάθε περίπτωση μικτής χρήσεως και όποιες κι αν είναι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες εισροών. Επιπλέον, είναι προφανές ότι ουδόλως επιβάλλεται διακανονισμός του ΦΠΑ επί των εισροών λόγω της θέσεως σε ισχύ του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, δεδομένου ότι η εφαρμογή της διατάξεως αυτής δεν δύναται να αντιταχθεί στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης.

75. Προτείνω συνεπώς στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι τα άρθρα 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν σε κράτος μέλος να προκρίνει, συστηματικώς και αδιακρίτως για όλα τα λεγόμενα αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως, οποιαδήποτε μέθοδο υπολογισμού της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών διαφορετική από την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, η οποία με βάση τις προμνημονευθείσες διατάξεις έχει εφαρμογή κατά προτεραιότητα. Αν δεν έχει προσδιορίσει σαφώς τις πράξεις για τις οποίες εφαρμόζονται η εναλλακτική μέθοδος ή οι εναλλακτικές μέθοδοι υπολογισμού, οι οποίες πρέπει, επιπροσθέτως, να εγγυώνται ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, το οικείο κράτος μέλος δεν δύναται να αντιτάξει στους υποκειμένους στον φόρο την εφαρμογή των άλλων αυτών μεθόδων.

76. Για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεν συμμεριστεί την προηγηθείσα ανάλυση και την ως άνω προτεινόμενη απάντηση, θα εξετάσω, επικουρικώς, τα τρία προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο.

#### Γ — Επικουρικώς, επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

77. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί αν ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών για κτίριο μικτής χρήσεως πρέπει να καταλογίζεται αντιστοίχως στις φορολογητέες και στις μη φορολογητέες πράξεις χρήσεως του ακινήτου, ενώ μόνον ο ΦΠΑ που αφορά τις μη σχετιζόμενες με οικονομική δραστηριότητα πράξεις (μεταξύ άλλων για τους κοινόχρηστους χώρους του κτιρίου) πρέπει να κατανέμεται σύμφωνα με μια γενική κλείδα κατανομής (με βάση το εμβαδόν ή τον κύκλο εργασιών), ή μήπως, αντιθέτως, η κλείδα κατανομής (με βάση το εμβαδόν ή τον κύκλο εργασιών) εφαρμόζεται για όλες τις σχετικές με το κτίριο πράξεις.

78. Το αιτούν δικαστήριο υποδιαιρεί περαιτέρω το ερώτημα αυτό ανάλογα με το αν οι δαπάνες εισροών αφορούν, αφενός, τα έξοδα αποκτήσεως και κατασκευής του κτιρίου μικτής χρήσεως [τα οποία αφορούσε ήδη η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)] και, αφετέρου, τα έξοδα συντηρήσεως του εν λόγω κτιρίου (τα οποία δεν αποτελούσαν αντικείμενο του ερωτήματος που είχε υποβληθεί από το Bundesfinanzhof στην τελευταία αυτή υπόθεση).

79. Η διάκριση αυτή ανάλογα με το είδος των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο των εισροών φαίνεται, κατά τις εξηγήσεις του αιτούντος δικαστηρίου, να πηγάζει από την ερμηνεία της σκέψεως 21 της αποφάσεως Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) την οποία υιοθέτησαν οι γερμανικές φορολογικές αρχές και τα γερμανικά φορολογικά δικαστήρια. Κατά την ερμηνεία αυτή, οι δαπάνες αποκτήσεως ή κατασκευής κτιρίου μικτής χρήσεως μπορούν να κατανεμηθούν μόνο με βάση την αναλογία χρήσεως του κτιρίου για τις ανάγκες φορολογητέων ή μη φορολογητέων πράξεων και όχι με βάση τις επιμέρους επιφάνειες του κτιρίου αυτού, ενώ όσον αφορά τις δαπάνες συντηρήσεως του κτιρίου, οι αντίστοιχες εισροές παρουσιάζουν εν γένει στενότερο σύνδεσμο με τις επιμέρους επιφάνειες του κτιρίου παρά με τον κύκλο εργασιών που καταγράφεται σε σχέση με τις εν λόγω επιφάνειες.

80. Και το ερώτημα αυτό ανέκυψε εξαιτίας μιας πρόσθετης αμφισημίας, ή τουλάχιστον μιας ατυχούς διατυπώσεως, του σκεπτικού της αποφάσεως BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Ειδικότερα, ενώ στις σκέψεις 24 και 26 καθώς και στο διατακτικό της αποφάσεως αυτής επισημαίνεται, κατ' ουσίαν, ότι η μέθοδος υπολογισμού της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση που επιλέγει το κράτος μέλος με βάση το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να εγγυάται «ακριβέστερο» καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από εκείνον που προκύπτει από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, στη σκέψη 23 της ίδιας αποφάσεως διαλαμβάνεται ότι ο υπολογισμός της αναλογίας αυτής πρέπει να είναι «όσο το δυνατόν ακριβέστερος».

82. Μολονότι αυτό δεν προκύπτει ξεκάθαρα από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, από την ανάλυση του αιτούντος δικαστηρίου συνάγεται ότι το πρώτο σκέλος της προτεινόμενης εναλλακτικής, δηλαδή η εφαρμογή κλείδας κατανομής με βάση το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο ή τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας μόνο για τα τμήματα του κτιρίου που αποτελούν πράγματι αντικείμενο μικτής χρήσεως, είναι ικανό να οδηγήσει σε αποτέλεσμα ακόμα πιο ακριβές από εκείνο που προκύπτει από υπολογισμό ο οποίος βασίζεται στην εφαρμογή μιας τέτοιας κλείδας στο σύνολο του οικείου κτιρίου.

83. Πρέπει επομένως να διευκρινιστεί κατά πόσον ένα κράτος μέλος, όταν ασκεί την ευχέρεια που του απονέμει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οφείλει να επιλέγει την ακριβέστερη δυνατή μέθοδο υπολογισμού ή απλώς τη μέθοδο που εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση από εκείνον που προκύπτει από την κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών<sup>26</sup>.

84. Η ανάλυση του αιτούντος δικαστηρίου επιβάλλει τρία σχόλια.

85. Πρώτον, φρονώ ότι η διάκριση στην οποία προβαίνει το αιτούν δικαστήριο και η οποία εδράζεται στην ερμηνεία της αποφάσεως Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) δεν μπορεί να ισχύσει στο πλαίσιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το οποίο, σε αντίθεση προς την περίπτωση την οποία αφορούσε η ανωτέρω απόφαση, αφορά αποκλειστικώς πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκειμένους στον φόρο για επαγγελματικούς σκοπούς.

26 — Υπό αυτήν την έννοια έγινε κατανοητό και από το Ηνωμένο Βασίλειο το σκεπτικό στο οποίο στηρίζεται το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε από το αιτούν δικαστήριο.



86. Πράγματι, όπως προέβαλε ευστόχως η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις γραπτές παρατηρήσεις της, η απόφαση *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) αφορούσε το ζήτημα κατά πόσον πρόσωπο το οποίο είχε πωλήσει κτίριο που χρησιμοποιούνταν ταυτόχρονα για εμπορικούς και για ιδιωτικούς σκοπούς όφειλε να προβεί σε δήλωση ΦΠΑ για το τμήμα του κτιρίου που χρησιμοποιούνταν για τους ιδιωτικούς σκοπούς. Αφού πρώτα υπενθύμισε ότι το πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί μια πράξη ως ιδιώτης δεν ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στη σκέψη 21 της εν λόγω αποφάσεως, ότι «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», δηλαδή, με άλλα λόγια, βάσει της χρήσεως των διαφόρων επιφανειών του κτιρίου.

87. Η εκτίμηση αυτή, όπως συνάγεται από την παραπομπή της σκέψεως 21 της αποφάσεως *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) στο σημείο 50 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην ίδια υπόθεση (C-291/92, EU:C:1995:99), επιδιώκει, με βάση τα παραδείγματα τα οποία μνημονεύονται από τον γενικό εισαγγελέα, να αποτρέψει τον κίνδυνο διπλής φορολογήσεως που θα δημιουργούσε «η χρήση για ιδιωτικούς σκοπούς [βάσει] μιας σταθερής διαιρέσεως του ακινήτου σε χωριστούς χώρους», η οποία συνεπώς δεν θα επέτρεπε στο ενδιαφερόμενο πρόσωπο, σε περίπτωση μεταγενέστερης μεταβολής της χρήσεως του χώρου, να εφαρμόσει τον μηχανισμό διακανονισμού του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

88. Εξάλλου, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 54), το Δικαστήριο απέρριψε τον κατά τη σκέψη 21 της αποφάσεως *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) αποκλεισμό της δυνατότητας επιλογής της διακρίσεως που βασίζεται στις επιφάνειες του κτιρίου, για τον λόγο ότι η περίπτωση της υποθέσεως αυτής αφορούσε τμήματα κτιρίου και έδαφος που «προορίζονταν για επαγγελματική χρήση», δηλαδή για πράξεις οι οποίες εμπίπτουν στο σύνολό τους στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και για τις οποίες είναι πάντοτε δυνατός ο διακανονισμός.

89. Αντιθέτως προς την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, η σκέψη 21 της αποφάσεως *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) ουδόλως εμποδίζει κράτος μέλος να επιτρέψει ή να επιβάλει διάκριση του ΦΠΑ επί των εισροών με βάση τη χρήση των διαφόρων επιφανειών του κτιρίου σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης.

90. Δεύτερον, η αμφισημία που προκαλείται από τη διατύπωση της σκέψεως 23 της αποφάσεως *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) μπορεί να εξουδετερωθεί ευχερώς με απλή ανάγνωση του διατακτικού της αποφάσεως και των άλλων συναφών σκέψεων του σκεπτικού της. Κατά τις εν λόγω σκέψεις, ειδικότερα, η μέθοδος υπολογισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ την οποία επιλέγει το κράτος μέλος για συγκεκριμένη πράξη, με βάση την ευχέρεια που του απονέμει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απαιτείται να εγγυάται απλώς ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, και όχι το ακριβέστερο δυνατό αποτέλεσμα.

91. Κατά την άσκηση της ευχέρειας εκτιμήσεως της οποίας απολαύουν τα κράτη μέλη όταν επιλέγουν κάποια από τις μεθόδους υπολογισμού που προβλέπονται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί να απαιτείται από αυτά να καταφεύγουν στη μέθοδο η οποία οδηγεί στο ακριβέστερο δυνατό αποτέλεσμα, εφόσον η επιλεγόμενη μέθοδος διασφαλίζει την τήρηση της αρχής της ουδετερότητας και, επιπλέον, το κράτος μέλος εκτιμά ότι η μέθοδος αυτή παρουσιάζει πλεονεκτήματα από απόψεως διοικητικής απλοποίησης.

92. Πράγματι, στο μέτρο που η επιλογή από τον νομοθέτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης κλείδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών στηρίζεται ήδη σε ορισμένες απλοποιήσεις που επιτρέπουν τον δίκαιο και σε λογικό βαθμό ακριβή υπολογισμό του τελικώς εκπεστέου ποσού<sup>27</sup>, η άσκηση του δικαιώματος επιλογής διαφορετικής κλείδας ή μεθόδου εκ μέρους του κράτους μέλους δεν δύναται, με κίνδυνο ειδάλλως η επιλογή αυτή να στερηθεί της πρακτικής της αποτελεσματικότητας, να υπόκειται στην υποχρέωση εξεύρεσης της μεθόδου που εγγυάται το ακριβέστερο δυνατό αποτέλεσμα, λαμβανομένης υπόψη, επιπροσθέτως, της πληθώρας των περιπτώσεων τις οποίες καλούνται να αντιμετωπίσουν οι εθνικές φορολογικές αρχές.

93. Εκ των ανωτέρω έπεται, όπως υποστήριξε τόσο η Επιτροπή όσο και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ότι ένα κράτος μέλος μπορεί πράγματι να επιλέγει κλείδα κατανομής με βάση τη χρήση (φορολογητέα ή μη) του συνόλου των τμημάτων ενός κτιρίου μικτής χρήσεως ή, κατά περίπτωση, να καταλογίζει τις δαπάνες εισροών σε συγκεκριμένα τμήματα του κτιρίου, εφαρμόζοντας κλείδα κατανομής μόνο στις μη δυνάμενες να καταλογιστούν δαπάνες.

94. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι πρέπει να απορριφθεί η άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως κατά την οποία η επιλογή του άμεσου καταλογισμού των δαπανών σε ορισμένα τμήματα ενός κτιρίου (μικτής χρήσεως) δεν συνιστά διαφορετική «κλείδα κατανομής» προβλεπόμενη από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όπως αυτό ερμηνεύθηκε από την απόφαση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), και κατά την οποία, στην περίπτωση αυτή, έχει εφαρμογή μόνο το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι η παράγραφος 5 αφορά μόνο τις δαπάνες που δεν μπορούν να καταλογιστούν σε εξατομικευμένα τμήματα του κτιρίου, όπως τα έξοδα συντηρήσεως των κοινόχρηστων χώρων.

95. Μπορώ να δεχτώ ότι ο άμεσος καταλογισμός δεν αντανακλά κάποια αναλογία χρήσεως, σε αντίθεση προς τις μεθόδους που βασίζονται σε αναλογία κατανομής. Ωστόσο, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να υποχρεώνουν ή να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των οικείων αγαθών και υπηρεσιών. Συνεπώς, παρά τα υποστηριζόμενα από τη Γερμανική Κυβέρνηση, η επιλογή του άμεσου καταλογισμού των δαπανών που αφορούν ορισμένα τμήματα κτιρίου μικτής χρήσεως εντάσσεται όντως στο πλαίσιο της ασκήσεως της ευχέρειας την οποία παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

96. Η τρίτη και τελευταία μου παρατήρηση αφορά το περιεχόμενο της «συγκεκριμένης πράξεως» κατά την έννοια της αποφάσεως BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. Στις σκέψεις 19 και 26 καθώς και στο διατακτικό της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «η ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως» συνιστά τέτοια πράξη. Ωστόσο, όπως υποστήριξε μεταξύ άλλων η Επιτροπή, αυτό δεν σημαίνει ότι η χρήση, η συντήρηση και η διατήρηση τέτοιου κτιρίου αποκλείονται από την άσκηση της ευχέρειας που απονέμεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Διάκριση μεταξύ των δαπανών αποκτήσεως κτιρίου μικτής χρήσεως και των δαπανών που αφορούν τη χρήση ή τη συντήρησή του δεν προκύπτει ούτε από το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ούτε από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

98. Δεν αντιλαμβάνομαι ούτε τον λόγο για τον οποίο θα έπρεπε να απαγορεύεται σε κράτος μέλος, το οποίο για την έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τις δαπάνες κατασκευής και αποκτήσεως κτιρίου μικτής χρήσεως επέλεξε ήδη την εφαρμογή διαφορετικής μεθόδου από αυτήν της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, να εφαρμόσει εναλλακτική μέθοδο για τον υπολογισμό του εκπεστέου ΦΠΑ και όσον αφορά τις δαπάνες χρήσεως ή συντηρήσεως ενός τέτοιου κτιρίου.

27 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, σημείο 33).

99. Κατά τη γνώμη μου, κρίσιμη προϋπόθεση είναι συναφώς, τηρουμένων των αρχών από τις οποίες διαπνέεται το κατά την έκτη οδηγία κοινό σύστημα του ΦΠΑ, η επιλεγόμενη μέθοδος να εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα του υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση από εκείνο που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

100. Επομένως, αν ένα κράτος μέλος εκτιμά ότι αυτό συμβαίνει γενικώς για τις πράξεις χρήσεως, συντηρήσεως ή διατηρήσεως κτιρίου μικτής χρήσεως, λόγω του ότι, για παράδειγμα, οι σχετικές με τις πράξεις αυτές δαπάνες εμφανίζουν στενότερο σύνδεσμο με τις επιφάνειες του κτιρίου παρά με τον κύκλο εργασιών που προκύπτει από τα διάφορα τμήματα του κτιρίου, φρονώ ότι τίποτα δεν εμποδίζει το εν λόγω κράτος μέλος να ασκήσει, για το συγκεκριμένο είδος πράξεων, την ευχέρεια που του παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

101. Συνεπώς, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως εκ μέρους του κράτους μέλους των αρχών από τις οποίες διαπνέεται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει κατά πόσον, για τον υπολογισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ που αφορά τις δαπάνες χρήσεως, συντηρήσεως και διατηρήσεως κτιρίου μικτής χρήσεως, η μέθοδος υπολογισμού με βάση το εμβαδόν εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

*Δ — Επικουρικώς, επί του δεύτερου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος*

102. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να πληροφορηθεί αν επιτρέπεται σε κράτος μέλος να απαιτεί από υποκείμενο στον φόρο να προβεί, με βάση το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, σε διακανονισμό της αρχικής εκπτώσεως του ΦΠΑ, στην περίπτωση που το εν λόγω κράτος μέλος, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, προκρίνει άλλη κλείδα κατανομής του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών για την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως από την κλείδα κατανομής (με βάση τον κύκλο εργασιών) που είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο της αρχικής εκπτώσεως.

103. Όπως προκύπτει από το σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου ανακύπτουν σε περίπτωση όπου η έκπτωση την οποία είχε πραγματοποιήσει αρχικώς η προσφεύγουσα της κύριας δίκης αφορά τα πέντε έτη (ήτοι, 1999 έως 2003) που προηγήθηκαν του έτους από το οποίο και έπειτα τέθηκε σε ισχύ το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (ήτοι, 1 Ιανουαρίου 2004) και όπου, τόσο πριν όσο και μετά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της διατάξεως αυτής, δεν μεταβλήθηκε η αναλογία μεταξύ της φορολογητέας και της μη φορολογητέας χρήσεως του κτιρίου.

104. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί, με το τρίτο ερώτημά του, αν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εμποδίζουν παρά ταύτα την εφαρμογή του ανωτέρω διακανονισμού, εφόσον ο διακανονισμός αυτός δεν προβλέπεται ρητώς από το εθνικό δίκαιο ούτε συνοδεύεται από μεταβατικές ρυθμίσεις.

105. Ανεξάρτητα από το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής του διακανονισμού, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εκτιμούν ότι ένα κράτος μέλος δύναται να επιβάλει διακανονισμό κατόπιν νομοθετικής τροποποιήσεως που αφορά τον τρόπο υπολογισμού της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Η Επιτροπή υποστηρίζει το αντίθετο, στο μέτρο που δεν χορηγείται αδικαιολόγητο πλεονέκτημα στον υποκείμενο στον φόρο και διατηρείται η ουδετερότητα του ΦΠΑ.

106. Μολονότι το δικαίωμα προς έκπτωση ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται<sup>28</sup>, η έκτη οδηγία θεσπίζει και κανόνες διακανονισμού του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ, οι οποίοι αποτελούν επίσης αναπόσπαστο μέρος του συστήματος εκπτώσεως του ΦΠΑ το οποίο καθιέρωσε η οδηγία αυτή<sup>29</sup>.

107. Το άρθρο 20, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ειδικότερα ότι η αρχικώς ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, ιδίως όταν η έκπτωση είναι ανώτερη ή κατώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο ή όταν μετά την υποβολή της δηλώσεως έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου.

108. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας διευκρινίζει ότι, όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επενδύσεως. *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 ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού δικαίωμα εκπτώσεως.*

109. Η ίδια διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως, να επεκτείνουν μέχρι τα 20 έτη τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού<sup>30</sup>.

110. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι κανόνες που περιέχει η έκτη οδηγία σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων αποβλέπουν στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι πράξεις αναγόμενες στο προγενέστερο στάδιο εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως μόνο στο μέτρο που χρησιμεύουν για τη χορήγηση παροχών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Επομένως, με τους κανόνες αυτούς, η εν λόγω οδηγία σκοπό έχει να δημιουργήσει στενή και άμεση σχέση μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσεως των περιών πρόκειται αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις οι οποίες πλήττονται με φόρο εκροών<sup>31</sup>.

111. Το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης, όσον αφορά ειδικά τα αγαθά επενδύσεως, τα οποία χρησιμοποιούνται συχνά για περίοδο πολλών ετών, κατά τη διάρκεια της οποίας μπορεί να μεταβάλλεται ο σκοπός της χρήσεώς τους, ότι η περίοδος διακανονισμού των εκπτώσεων παρέχει τη δυνατότητα να αποφεύγονται οι ανακρίβειες κατά τον υπολογισμό των εκπτώσεων και τα αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα για τον υποκείμενο στον φόρο, ιδίως όταν, μετά την υποβολή της σχετικής δηλώσεως, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν αρχικά υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων<sup>32</sup>.

112. Κατά το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η αρχικώς ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο ή, κατά την παράγραφο 2, η οποία έχει εφαρμογή επί των ακινήτων, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού δικαίωμα εκπτώσεως.

28 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 50) και Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, σκέψη 33).

30 — Κατά το άρθρο 15α του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επέλεξε περίοδο διακανονισμού διάρκειας δέκα ετών.

31 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 57) και Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, σκέψη 34) (η υπογράμμιση δική μου).

32 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 25) και διάταξη Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψη 20) (η υπογράμμιση δική μου).

113. Με βάση, μεταξύ άλλων, το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο δέχτηκε, στην απόφαση *Gemeente Leusden και Holin Groep* (C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 53), ότι ο διακανονισμός του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ δύναται να απορρέει από νομοθετική τροποποίηση του δικαιώματος προς έκπτωση ως συνέπεια της τροποποίησης του δικαιώματος να επιλεγεί η φορολόγηση μιας εισροής που καταρχήν απαλλασσόταν.

114. Στις παρατηρήσεις της, η Επιτροπή υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι ο διακανονισμός αυτός πρέπει ωστόσο να θεωρείται επιτρεπτός μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η τροποποίηση μεταβάλλει τον φορολογητέο ή μη φορολογητέο χαρακτήρα της οικείας πράξεως, όταν δηλαδή επηρεάζει την ίδια την ύπαρξη του δικαιώματος προς έκπτωση. Μόνο σε τέτοιες περιπτώσεις υπάρχει κίνδυνος αδικαιολόγητου πλεονεκτήματος ή μειονεκτήματος για τον υποκείμενο στον φόρο.

115. Η προσέγγιση αυτή, με την οποία αποδίδεται προτεραιότητα σε έναν εκ των σκοπών του διακανονισμού, φαίνεται εντούτοις να μην λαμβάνει υπόψη τις επισημάνσεις του Δικαστηρίου κατά τις οποίες ο διακανονισμός αποβλέπει και στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων και καθιστά δυνατή την αποφυγή των ανακριβειών κατά τον υπολογισμό των εκπτώσεων.

116. Είναι προφανές ότι, με βάση τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, όταν ένα κράτος μέλος μεταβάλλει τον φορολογητέο ή μη φορολογητέο χαρακτήρα συγκεκριμένης πράξεως εκροής επιβάλλεται να γίνεται διακανονισμός. Δεν γεννάται αμφιβολία ως προς την υποχρεωτικότητα του διακανονισμού αυτού<sup>33</sup>.

117. Ωστόσο, το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει τη δυνατότητα κράτους μέλους να επιβάλει τη διενέργεια τέτοιου διακανονισμού και στην περίπτωση που το ίδιο αποφάσισε να τροποποιήσει τον τρόπο υπολογισμού της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, επιλέγοντας, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και σύμφωνα με τις αρχές του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, μέθοδο η οποία εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλειδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

118. Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, ο διακανονισμός καθιστά ακριβέστερες τις εκπτώσεις που πρόκειται να πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια των ετών αποσβέσεως των δαπανών αποκτήσεως του ακινήτου<sup>34</sup>.

119. Εξάλλου, όπως προέβαλε και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το να επιτρέπεται σε υποκείμενο στον φόρο, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, να εξακολουθεί να εφαρμόζει την κλειδα κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών καθ' όλη την περίοδο διακανονισμού του ακινήτου, ενώ το κράτος μέλος προέβη σε νομοθετική τροποποίηση προκρίνοντας την εφαρμογή εναλλακτικής μεθόδου υπολογισμού που εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα, θα οδηγούσε σε προνομιακή μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι απέκτησαν ακίνητα πριν από την έναρξη ισχύος της νομοθετικής αυτής τροποποίησης. Ειδικότερα, σε μια τέτοια περίπτωση, παρά την εν λόγω νομοθετική τροποποίηση, ο ετήσιος διακανονισμός θα εξακολουθούσε να μπορεί να υπολογίζεται, καθ' όλη την περίοδο του διακανονισμού (από 5 έως 20 έτη, ανάλογα με το κράτος μέλος), με βάση τη μέθοδο η οποία είχε προηγουμένως εφαρμογή για τις πράξεις αποκτήσεως ή κατασκευής τέτοιων αγαθών και η οποία οδηγεί σε λιγότερο ακριβές αποτέλεσμα.

33 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 30) και διάταξη *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψη 23).

34 — Υπενθυμίζεται ότι δικαιολογητικός λόγος του ειδικού καθεστώτος διακανονισμού που προβλέπεται για τα αγαθά επενδύσεως, ιδίως τα ακίνητα, είναι η διαρκής χρήση των αγαθών αυτών και η παράλληλη προς τη χρήση αυτή απόσβεση του κόστους της αποκτήσεώς τους: βλ., συναφώς, απόφαση *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

120. Συνεπώς, φρονώ ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να απαιτεί από υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε διακανονισμό της αρχικής εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για δαπάνες ανεγέρσεως ακινήτου μικτής χρήσεως, στην περίπτωση που το εν λόγω κράτος μέλος, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, προκρίνει νομοθετικώς κλείδα κατανομής η οποία εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα για την έκπτωση του ΦΠΑ από εκείνο που θα προέκυπτε από την κλείδα κατανομής που είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο της αρχικής εκπτώσεως.

121. Ωστόσο, κατά την άσκηση από ένα κράτος μέλος της ανωτέρω εξουσίας με βάση την έκτη οδηγία πρέπει να τηρούνται οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των υποκειμένων στον φόρο, οι οποίες αμφότερες συνιστούν αναπόσπαστο μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης<sup>35</sup>.

122. Η πρώτη από τις αρχές αυτές επιτάσσει, αφενός, να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς και, αφετέρου, να είναι η εφαρμογή τους προβλέψιμη από τους υποκειμένους σε αυτούς<sup>36</sup>.

123. Εξάλλου, η αρχή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ούτως ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλονται<sup>37</sup>.

124. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν επιτρέπει στον εθνικό νομοθέτη, πλην εξαιρετικών περιστάσεων δικαιολογούμενων από λόγο γενικού συμφέροντος, να ορίζει ως χρονικό σημείο ενάρξεως ισχύος μιας πράξεως η οποία εμπίπτει στο δίκαιο της Ένωσης ημερομηνία προγενέστερη της δημοσίευσής της<sup>38</sup>.

125. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επικαλείται μια σειρά στοιχείων τα οποία του δημιουργούν αμφιβολίες όσον αφορά την τήρηση της ανωτέρω αρχής.

126. Πέρα από τις σκέψεις τις οποίες εξέθεσα στο πλαίσιο της κύριας αναλύσεώς μου, συμμερίζομαι πλήρως το επιχείρημα του αιτούντος δικαστηρίου κατά το οποίο το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών δεν είναι αρκούντως ειδικό ώστε να συνάγεται ότι επιβάλλει διακανονισμό του ΦΠΑ επί των εισροών όσον αφορά τις εκπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν ήδη για τα έτη πριν από την έναρξη ισχύος της διατάξεως αυτής.

127. Ειδικότερα, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η διάταξη αυτή ουδόλως αναφέρεται στο άρθρο 15α του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, το οποίο αποτελεί τον κανόνα μεταφοράς του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο<sup>39</sup>.

128. Ωστόσο, στο μέτρο που ο διακανονισμός τον οποίο απαιτούν οι φορολογικές αρχές κατ'εφαρμογήν του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών δεν επιβάλλεται από το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται ευλόγως να αναμένει ότι απαιτείται διακανονισμός χωρίς τούτο να προκύπτει σαφώς και ρητώς από την επίμαχη νομοθετική τροποποίηση.

129. Επιπλέον, δεν μπορεί να υποστηριχθεί σοβαρά από τη Γερμανική Κυβέρνηση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη περίπτωση είναι παρόμοια με εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση *Gemeente Leusden και Holin Groep* (C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263).

35 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις *Gemeente Leusden και Holin Groep* (C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 57), «*Goed Wonen*» (C-376/02, EU:C:2005:251, σκέψη 32), καθώς και *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 30).

36 — Απόφαση *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 28).

37 — Όπ.π. (σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση «*Goed Wonen*» (C-376/02, EU:C:2005:251, σκέψεις 33 και 34).

39 — Το άρθρο 15α του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών προβλέπει εξάλλου διακανονισμό μόνο στην περίπτωση μεταβολής των στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη για την αρχικώς ενεργηθείσα έκπτωση, μεταφέροντας επομένως στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 20, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και όχι το άρθρο 20, παράγραφος 2, αυτής.

130. Ειδικότερα, ενώ στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο Ολλανδός νομοθέτης είχε λάβει μέτρα για να αποφύγει το να αιφνιδιαστούν οι υποκείμενοι στον φόρο από την εφαρμογή του νόμου όσον αφορά τον διακανονισμό του δικαιώματος εκπτώσεως, παραχωρώντας τους τον απαραίτητο χρόνο προσαρμογής στη νέα κατάσταση<sup>40</sup>, είναι βέβαιο ότι κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει στην προκείμενη περίπτωση, καθώς το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, συναφώς, ότι δεν θεσπίστηκε καμία μεταβατική ρύθμιση.

131. Τέλος, στο μέτρο που οι φορολογικές αρχές επιχείρησαν, εν προκειμένω, να προσδώσουν αναδρομική ισχύ στο άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών μέσω του διακανονισμού του ΦΠΑ επί των εισροών, είναι σημαντικό να υπομνησθεί ότι η αναδρομική ισχύς μπορεί να συμβιβαστεί με την αρχή της ασφάλειας δικαίου μόνον υπό εξαιρετικές περιστάσεις δικαιολογούμενες από την επιδίωξη σκοπών γενικού συμφέροντος, όπως η ανάγκη καταπολεμήσεως των πράξεων φοροαποφυγής<sup>41</sup> ή αποτροπής της ευρείας κλίμακας χρήσεως ανεπιθύμητων οικονομικών τεχνασμάτων<sup>42</sup>. Εν προκειμένω, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε η Γερμανική Κυβέρνηση ανέφεραν ότι η θέσπιση του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών δικαιολογούνταν από την επιδίωξη ενός ή περισσότερων τέτοιων σκοπών.

132. Όσον αφορά την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι δικαίωμα επικλήσεώς της έχουν όλοι οι πολίτες στους οποίους διοικητική αρχή δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες, παρέχοντάς τους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις<sup>43</sup>.

133. Υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, πρέπει επομένως να εξεταστεί αν οι πράξεις της διοικητικής αρχής δημιούργησαν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη σε σώφρονα και ενημερωμένο επιχειρηματία και, αν τούτο ισχύει, να αποδειχθεί ο δικαιολογημένος χαρακτήρας αυτής της εμπιστοσύνης<sup>44</sup>.

134. Συναφώς, από τις διευκρινίσεις που παρέχονται με την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η κλείδα κατανομής που εφάρμοσε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έγινε δεκτή από τις φορολογικές αρχές, κατά τη διάρκεια διαδικασιών ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf, για τις φορολογικές χρήσεις των ετών 2001 και 2002.

135. Το αιτούν δικαστήριο οφείλει οπωσδήποτε να λάβει υπόψη το γεγονός αυτό. Ειδικότερα, αν αποδειχθεί ο οριστικός χαρακτήρας της συμφωνίας των φορολογικών αρχών, έστω για τα δύο αυτά έτη, τούτο εμποδίζει κατά τη γνώμη μου οποιαδήποτε αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών. Πράγματι, μια τέτοιου είδους αναδρομικότητα θα στερούσε τον υποκείμενο στον φόρο από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο είχε αποκτήσει οριστικώς υπό την ισχύ της προγενέστερης ρυθμίσεως<sup>45</sup>. Το αιτούν δικαστήριο πρέπει επίσης να εκτιμήσει αν η εν λόγω συμφωνία είναι ικανή να επηρεάσει και την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ για τις φορολογικές χρήσεις 1999 και 2000. Ιδίως, πρέπει να εξετάσει αν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έλαβε και διαβεβαίωση από τις φορολογικές αρχές ή αν συνήγαγε ευλόγως από τη συμπεριφορά τους ότι μια τέτοια συμφωνία θα ίσχυε *a fortiori* για τις δύο αυτές φορολογικές χρήσεις.

40 — Απόφαση *Gemeente Leusden και Holin Groep* (C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 81).

41 — Όπ.π. (σκέψεις 71 και 77).

42 — Απόφαση «*Goed Wonen*» (C-376/02, EU:C:2005:251, σκέψεις 38 και 39).

43 — Βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων απόφαση *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

44 — Όπ.π. (σκέψη 45 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

45 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

136. Υπενθυμίζω εντούτοις ότι ο έλεγχος αυτός είναι περιττός αν το Δικαστήριο συμμεριστεί την κύρια ανάλυσή μου, κατά την οποία το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών δεν μπορεί να αντιταχθεί στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης εξαιτίας της ασυμβατότητάς του προς τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

## V – Πρόταση

137. Με βάση τις σκέψεις που αναπτύχθηκαν στο πλαίσιο της κύριας αναλύσεως, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκε από το Bundesfinanzhof ως εξής:

Τα άρθρα 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ενιαία φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν σε κράτος μέλος να προκρίνει, συστηματικώς και αδιακρίτως για όλα τα λεγόμενα αγαθά και υπηρεσίες «μικτής χρήσεως», οποιαδήποτε μέθοδο υπολογισμού της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών διαφορετική από την κλείδα κατανομής με βάση την αναλογία μεταξύ του προσδοκώμενου κύκλου εργασιών από την (υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας) εκμίσθωση των εμπορικών χώρων και εκείνου από τις λοιπές (απαλλασσόμενες του φόρου προστιθέμενης αξίας) πράξεις εκμισθώσεως. Αν δεν έχει προσδιορίσει σαφώς τις πράξεις για τις οποίες εφαρμόζονται η εναλλακτική μέθοδος ή οι εναλλακτικές μέθοδοι υπολογισμού, οι οποίες πρέπει, επιπροσθέτως, να εγγυώνται ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της εν λόγω κλείδας κατανομής, το οικείο κράτος μέλος δεν δύναται να αντιτάξει στους υποκειμένους στον φόρο την εφαρμογή των άλλων αυτών μεθόδων.