



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
της 29ης Ιουνίου 2016¹

Υπόθεση C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA
κατά
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3
[αίτηση της Commissione tributaria regionale di Roma
(φορολογικού δικαστηρίου της Περιφέρειας της Ρώμης, Ιταλία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο — Έκπτωση του φόρου επί των εισροών — Έκπτωση κατ' αναλογίαν — Υπολογισμός»

I – Εισαγωγή

1. Η αίτηση προδικαστικής απόφασης που υποβάλλει η Commissione tributaria regionale di Roma (φορολογικό δικαστήριο της περιφέρειας της Ρώμης, Ιταλία) αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ², με την οποία επιτρέπεται στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον γενικό κανόνα υπολογισμού της κατ' αναλογίαν εκπτώσεως που προβλέπεται από το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου και από το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής.

2. Το κύριο διακύβευμα της αιτήσεως αυτής αφορά το πεδίο εφαρμογής της προαναφερθείσας παρεκκλίσεως. Αφορά και αυτή, όπως και οι λοιπές παρεκκλίσεις του τρίτου εδαφίου του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, μόνον τα «αγαθά και υπηρεσίες για μικτή χρήση», δηλαδή τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την ταυτόχρονη διενέργεια πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, ή έχει ευρύτερο πεδίο από αυτές και καλύπτει όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποκτώνται από υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα σε έκπτωση και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα; Τίθεται επίσης το ερώτημα ποιες είναι οι μέθοδοι υπολογισμού που μπορούν να επιβληθούν από τα κράτη μέλη δυνάμει της παρεκκλίσεως αυτής.

3. Η κρινόμενη αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Mercedes Benz Italia SpA (στο εξής: Mercedes Benz) και των ιταλικών φορολογικών αρχών σχετικά με το δικαίωμα της εταιρίας αυτής σε έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Έκτη οδηγία 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 βάση (77/388/ΕΟΚ) (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1) (στο εξής: έκτη οδηγία).

II – Το νομικό πλαίσιο

A — Το δίκαιο της Ένωσης

4. Σύμφωνα την αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει τα άρθρα 168 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας³.

5. Εντούτοις, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως της Mercedes Benz για το φορολογικό έτος 2004. Ως εκ τούτου, όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης δεν καλύπτονται *rationae temporis* από την οδηγία 2006/112, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε την έκτη οδηγία από 1ης Ιανουαρίου 2007⁴.

6. Επομένως, εφαρμογή εν προκειμένω έχει η έκτη οδηγία. Το γεγονός αυτό, ωστόσο, δεν ασκεί επιρροή στην ουσία της απαντήσεως που θα δοθεί στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, καθώς οι σχετικές διατάξεις των δύο οδηγιών ουσιαστικά ταυτίζονται⁵.

7. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», παράγραφοι 1, 2 και 5, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο της 28στ, έχει ως εξής:

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

2. Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας·

[...]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον 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 προστιθέμενης 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:

α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του, εφόσον τηρείται χωριστή λογιστική για καθέναν από τους τομείς αυτούς,

β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του και να τηρεί χωριστή λογιστική για καθέναν από τους τομείς αυτούς,

3 — ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

4 — Βλ. άρθρο 411, παράγραφος 1, και άρθρο 413 της οδηγίας 2006/112.

5 — Έτσι, το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, και το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας περιέχουν διατάξεις οι οποίες αντιστοιχούν, τηρουμένων των αναλογιών, στα άρθρα 168 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112.

- 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,
- δ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις,
- ε) να ορίσουν ότι, όταν ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο οποίος δεν δύναται να εκπίπτεται από τον υποκείμενο στον φόρο, είναι ασήμαντος, τότε ο φόρος αυτός δεν θα λαμβάνεται υπόψη».

8. Το άρθρο 19, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 1, περίπτωση α'.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δεν λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις παραδόσεις αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιούμενων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του. Δεν υπολογίζεται, επίσης, το ποσό του κύκλου εργασιών, το οποίο αναφέρεται σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοδοτικές [...].».

B — *Το ιταλικό δίκαιο*

9. Το άρθρο 19, παράγραφος 5, του decreto del Presidente della Repubblica n. 633 — istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (προεδρικού διατάγματος αριθ. 633 για την καθιέρωση και ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 26ης Οκτωβρίου 1972 (στο εξής: προεδρικό διάταγμα 633/72), προβλέπει τα εξής:

«[Γ]ια τους φορολογούμενους που ασκούν τόσο δραστηριότητες που συνεπάγονται πράξεις παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως όσο και δραστηριότητες που συνεπάγονται απαλλασσόμενες πράξεις [...], το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου είναι ανάλογο του ποσού που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας και το αντίστοιχο ποσό καθορίζεται με εφαρμογή του κατά το άρθρο 19bis ποσοστού εκπτώσεως».

10. Το άρθρο 19bis του προεδρικού διατάγματος 633/72 έχει ως εξής:

«1. Το προαναφερόμενο στο άρθρο 19, παράγραφος 5, ποσοστό εκπτώσεως καθορίζεται με βάση τον λόγο μεταξύ του ποσού των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους και του ίδιου ποσού αυξημένου με τις απαλλασσόμενες πράξεις που διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους. Το ποσοστό εκπτώσεως στρογγυλοποιείται στην ανώτερη ή κατώτερη μονάδα, ανάλογα με το αν τα δεκαδικά ψηφία υπερβαίνουν ή υπολείπονται των πέντε δεκάτων.

[...]

2. Για τον κατά την παράγραφο 1 υπολογισμό του ποσοστού εκπτώσεως δεν λαμβάνονται υπόψη [...] οι απαλλασσόμενες πράξεις τις οποίες απαριθμούν τα σημεία 1 έως 9 [του άρθρου 10 του προεδρικού διατάγματος 633/1972], όταν δεν αποτελούν αντικείμενο της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ή είναι παρεπόμενες των φορολογητέων πράξεων, υπό την επιφύλαξη της αδυναμίας εκπτώσεως του φόρου σχετικά με τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τη διενέργεια των τελευταίων πράξεων.»

III – Η διαφορά της κύριας δίκης, το προδικαστικό ερώτημα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

11. Μετά από φορολογικό έλεγχο, η Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (τρίτη εφορία της περιφερειακής διευθύνσεως Ρώμης, Ιταλία, στο εξής: Agenzia) απηύθυνε στη Mercedes Benz πράξη βεβαιώσεως ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2004, η οποία αφορούσε την εισπραξη ποσού 1 755 882 ευρώ, πλέον προστίμων και τόκων. Στη βεβαίωση αναφερόταν ότι οι τόκοι που είχε εισπράξει η Mercedes Benz επί των δανείων προς τις θυγατρικές της, συνολικού ύψους 41 878 647 ευρώ, είχαν εσφαλμένως εξαιρεθεί από τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 19bis του προεδρικού διατάγματος 633/72.

12. Στη δήλωσή της ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2004, η Mercedes Benz είχε χαρακτηρίσει τις χρηματοοικονομικές της δραστηριότητες, δηλαδή τη χορήγηση δανείων, ως παρεπόμενες σε σχέση με τις φορολογητέες της δραστηριότητες, γεγονός που δικαιολογούσε την εξαίρεση των τόκων επί των δανείων αυτών από τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως. Κατά την Agenzia, η χορήγηση των εν λόγω δανείων αποτελούσε μια από τις κύριες δραστηριότητες της Mercedes Benz, δεδομένου ότι οι επίμαχοι τόκοι αντιπροσώπευαν το 71,64 % του συνολικού κύκλου εργασιών της εταιρίας.

13. Η Mercedes Benz άσκησε κατά της πράξεως βεβαιώσεως της Agenzia προσφυγή ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Roma (φορολογικού δικαστηρίου της Περιφέρειας της Ρώμης, Ιταλία), η οποία την απέρριψε. Κατά της αποφάσεως αυτής, η εταιρία άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

14. Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η Mercedes Benz προβάλλει, πρώτον, τον παρεπόμενο χαρακτήρα των χρηματοδοτικών της πράξεων και, δεύτερον, τα στρεβλωτικά αποτελέσματα που παράγει το ιταλικό καθεστώς ΦΠΑ υπέρ των ιταλικών φορολογικών αρχών, με την εφαρμογή μιας μεθόδου υπολογισμού της «μαθηματικής» αναλογίας, η οποία στηρίζεται σε ένα κριτήριο αποκλειστικά τυπικό (τη σύνθεση του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο), αντί μιας μεθόδου υπολογισμού της «ουσιαστικής» αναλογίας η οποία θα στηριζόταν στην πραγματική εκτίμηση του μέρους των αγορών αγαθών και υπηρεσιών που προορίζονται για τις φορολογητέες δραστηριότητες. Η Mercedes Benz προσκόμισε συναφώς δύο εκθέσεις εμπειρογνομόνων, οι οποίες κατέληγαν στο συμπέρασμα ότι οι δαπάνες στις οποίες είχε υποβληθεί η εταιρία το 2004 για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών είχε αμελητέα επίδραση στις απαλλασσόμενες πράξεις της, δηλαδή

στις χρηματοοικονομικές της δραστηριότητες⁶.

15. Δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους ότι η μέθοδος καθορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως, όπως προβλέπεται από το άρθρο 19, παράγραφος 5, του προεδρικού διατάγματος 633/72, εφαρμόζεται στο σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος διενεργεί τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις.

16. Η εταιρία υποστηρίζει ότι ο Ιταλός νομοθέτης μετέφερε πλημμελώς στην εσωτερική έννομη τάξη τα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112, με το να προβλέψει, στο άρθρο 19, παράγραφος 5, του προεδρικού διατάγματος 633/72, ότι ο υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως στον οποίον αναφέρεται το άρθρο 19bis του προεδρικού διατάγματος 633/72 εφαρμόζεται στο σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών που αποκτώνται από υποκειμένους στον φόρο που διενεργούν τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις. Ισχυρίζεται ότι μια τέτοια μέθοδος υπολογισμού δεν επιτρέπει τον ακριβή προσδιορισμό του τμήματος του ΦΠΑ που μπορεί να καταλογιστεί σε πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Κατά την εταιρία, στα προαναφερθέντα άρθρα της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζεται ότι το πεδίο εφαρμογής της αναλογίας εκπτώσεως περιορίζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως όσο και πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα.

17. Η Agenzia υποστηρίζει, από πλευράς της, τη νομιμότητα των φορολογικών της ενεργειών, υπενθυμίζοντας τους λόγους που προέβαλε με τη βεβαίωση του φόρου.

18. Η Commissione tributaria regionale di Roma (φορολογικό δικαστήριο της Περιφέρειας της Ρώμης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μήπως, για τους σκοπούς ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, αντιβαίνουν στην ερμηνεία των άρθρων 168 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112/EK, η οποία έχει ως άξονα τις αρχές της αναλογικότητας, της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας, όπως αυτές έχουν στο δίκαιο της Ένωσης, η ιταλική ρύθμιση (και ειδικότερα, τα άρθρα 19, παράγραφος 5, και 19-bis του προεδρικού διατάγματος 633/1972) και η πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής, οι οποίες επιβάλλουν να γίνεται αναφορά στη σύνθεση του κύκλου εργασιών του επιχειρηματία, επίσης για τον προσδιορισμό των λεγόμενων παρεπόμενων πράξεων, χωρίς να προβλέπουν μέθοδο υπολογισμού στηριζόμενη στη σύνθεση και στον πραγματικό προορισμό των αγορών και αντικατοπτρίζουσα αντικειμενικά το πραγματικό μέρος των δαπανών που είναι καταλογιστέο σε κάθε μία από τις δραστηριότητες -φορολογητέες και μη φορολογητέες- που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο;»

19. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Mercedes Benz, η Ιταλική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή οι οποίες παρέστησαν και στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Απριλίου 2016.

6 — Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η μία από τις εν λόγω εκθέσεις εμπειρογνομόνων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίδραση ήταν της τάξεως του 0,22% και η άλλη στο συμπέρασμα ότι η επίδραση ήταν μηδενική.

IV – Νομική ανάλυση

A — Επί του περιεχομένου του προδικαστικού ερωτήματος

20. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 19, παράγραφος 5, και του άρθρου 19-bis του προεδρικού διατάγματος 633/72, καθώς και σχετικά με την πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα εν λόγω άρθρα και η πρακτική αυτή είναι σύμφωνα με τα άρθρα 168 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112.

21. Επισημαίνεται ότι, όταν επιληφθεί μιας υποθέσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της ερμηνείας των Συνθηκών, καθώς και επί της εγκυρότητας και της ερμηνείας των πράξεων που εκδίδουν τα θεσμικά όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται αποκλειστικά στην εξέταση των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εκτιμήσει το περιεχόμενο των εθνικών διατάξεων και τον τρόπο με τον οποίο αυτές πρέπει να εφαρμοστούν⁷.

22. Επιπλέον, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, στα σημεία 5 και 6, τα πραγματικά περιστατικά που ασκούν επιρροή στη διαφορά δεν καλύπτονται *rationae temporis* από την οδηγία 2006/112, αλλά από την έκτη οδηγία.

23. Ως εκ τούτου, το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να θεωρηθεί ότι αφορά τη διαπίστωση του αν το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, και το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση και σε πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, οι οποίες επιβάλλουν στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι διενεργούν συγχρόνως πράξεις που θεμελιώνουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν θεμελιώνουν δικαίωμα εκπτώσεως τον προσδιορισμό του ύψους του εκπεστέου ΦΠΑ με την εφαρμογή μιας αναλογίας, η οποία καθιερώνεται από το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής, για το σύνολο των αποκτώμενων αγαθών και υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τη διενέργεια είτε πράξεων που παρέχουν δικαίωμα στην έκπτωση είτε πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα.

B — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

24. Εκ προοιμίου, υπενθυμίζονται εν συντομία οι βασικές αρχές που διέπουν το δικαίωμα σε έκπτωση του ΦΠΑ.

25. Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ «[σ]το βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του». Έτσι, το δικαίωμα εκπτώσεως προσδιορίζεται με βάση τη σύνδεση των δαπανών που καταβλήθηκαν σε προγενέστερο στάδιο με πράξεις σε μεταγενέστερο στάδιο⁸.

7 — Απόφαση της 1ης Ιουνίου 2006, *Innoventif* (C-453/04, EU:C:2006:361, σκέψη 29) και διάταξη της 25ης Ιανουαρίου 2007, *Koval'ský* (C-302/06, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2007:64, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Βλ. ομοίως προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:111, σημείο 71).

26. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται από τα άρθρα 17 επ. της οδηγίας αυτής συνιστά βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ το οποίο δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί και ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις⁹.

27. Επομένως, κατά τη διατύπωση του Δικαστηρίου, σκοπός του συστήματος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Έτσι, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, αρκεί οι δραστηριότητες αυτές να υπόκεινται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ¹⁰.

28. Όταν αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο εξυπηρετούν απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις ή πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν μπορεί να υπάρξει ούτε επιβολή φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών¹¹.

29. Κατά λογική συνέπεια, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι, όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες για μικτή χρήση¹², η έκπτωση του ΦΠΑ γίνεται δεκτή μόνον «για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις [που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως]». Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο, το μέρος αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 19 της ίδιας οδηγίας, του οποίου η παράγραφος 1 προβλέπει κατ' ουσίαν τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως βάσει ενός κλάσματος το οποίο αντιστοιχεί στον κύκλο εργασιών που αναφέρεται στις πράξεις που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση διαιρούμενο διά του συνολικού κύκλου εργασιών¹³.

30. Ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας συνεπάγεται τον κατά προσέγγιση υπολογισμό του τμήματος του ΦΠΑ που αφορά φορολογητέες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, καθόσον, σε γενικές γραμμές, είναι δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να προσδιοριστεί με ακρίβεια σε ποιον βαθμό τα αγαθά και οι υπηρεσίες για μικτή χρήση χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια των πράξεων αυτών¹⁴. Ο υπολογισμός αυτός στηρίζεται στην υπόθεση ότι η σύνθεση των αγαθών και των υπηρεσιών για μικτή χρήση αντιστοιχεί στη σύνθεση του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο. Ο γενικός κανόνας υπολογισμού της αναλογίας, δηλαδή, στηρίζεται στην αρχή ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για μικτή χρήση χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο τόσο για τις φορολογητέες όσο και για τις απαλλασσόμενες δραστηριότητές του σε βαθμό ανάλογο του κύκλου εργασιών καθεμιάς από τις κατηγορίες αυτές.

9 — Βλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Προκειμένου να υπάρχει δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, οι πράξεις εισροών πρέπει να παρουσιάζουν άμεση και απευθείας σχέση με πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και να αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων αυτών. Πάντως, η ύπαρξη δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο εισροών, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, αναγνωρίζεται επίσης όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό. Βλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Mareneve Schiffahrt* (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 23 και 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

10 — Βλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11 — Βλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Τα αγαθά και οι υπηρεσίες για μικτή χρήση είναι συχνά γενικές δαπάνες που συνδέονται τόσο με τις φορολογητέες όσο και με τις απαλλασσόμενες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο.

13 — Βλ. επίσης προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2000:207, σημείο 10). Οι πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και που δεν παρέχουν, ως εκ τούτου, δικαίωμα εκπτώσεως δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως δυνάμει των άρθρων 17 και 19 της έκτης οδηγίας. Βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

14 — Βλ. επίσης προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, σημείο 33), ο οποίος επισημαίνει ότι ο γενικός κανόνας υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως, ο οποίος προβλέπεται από το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, «επιτρέπει, καταρχήν, τον δίκαιο και σε λογικό βαθμό ακριβή υπολογισμό του τελικώς εκπεστέου ποσού». Βλ. επίσης προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2015:777, σημείο 92).

31. Ωστόσο, δυνάμει του τρίτου εδαφίου του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τον γενικό κανόνα υπολογισμού της αναλογίας, ο οποίος προβλέπεται από το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής, και να επιτρέψουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώσουν να προσδιορίσει το ποσό της εκπτώσεως εφαρμόζοντας ειδικές αναλογίες, δηλαδή μία από τις λοιπές μεθόδους υπολογισμού που απαριθμούνται στα στοιχεία α' έως ε' του εδαφίου αυτού¹⁵.

32. Στην κρινόμενη υπόθεση, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι, με τη θέσπιση της αμφισβητούμενης ρυθμίσεως, δηλαδή των άρθρων 19, παράγραφος 5, και 19bis του προεδρικού διατάγματος 633/72, ο Ιταλός νομοθέτης άσκησε τη δυνατότητα που του παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας¹⁶. Είναι, εξάλλου, προφανές ότι η ρύθμιση αυτή δεν μπορεί να δικαιολογηθεί δυνάμει των λοιπών παρεκκλίσεων που προβλέπονται από τα στοιχεία α' έως ε', του ίδιου αυτού εδαφίου, οι οποίες επιτρέπουν την καθιέρωση διαφορετικής αναλογίας για κάθε τομέα δραστηριότητας (στοιχεία α' και β'), την έκπτωση ανάλογα με την πραγματική χρησιμοποίηση σε συγκεκριμένη δραστηριότητα του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών (στοιχείο γ') και τη δυνατότητα να μη λαμβάνονται υπόψη τα ασημαντα ποσά μη εκπεστέου φόρου (στοιχείο ε')¹⁷. Κατά συνέπεια, στην ανάλυση που ακολουθεί θα περιοριστώ στην εξέταση της παρεκκλίσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας.

33. Το ζήτημα που τίθεται, επομένως, είναι αν η παρέκκλιση αυτή που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας (στο εξής: παρέκκλιση του στοιχείου δ') επιτρέπει ρυθμίσεις όπως η εφαρμοστέα στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιβάλλει σε υποκείμενους στον φόρο που διενεργούν τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις να προσδιορίζουν το ποσό της εκπτώσεως με την εφαρμογή αναλογίας καθοριζόμενης σύμφωνα με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, για το σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν σε προγενέστερο στάδιο, ανεξαρτήτως της δραστηριότητας για την οποία χρησιμοποιήθηκαν.

34. Το ζήτημα αυτό περιλαμβάνει δύο πτυχές τις οποίες θα εξετάσω διαδοχικά. Κατ' αρχάς, πρέπει να προσδιοριστεί το πεδίο εφαρμογής της παρεκκλίσεως του στοιχείου δ' και, ιδίως, το αν αυτή αφορά και τα αγαθά και τις υπηρεσίες για μικτή χρήση, σε αντίθεση με τον γενικό κανόνα εκπτώσεως και τις λοιπές παρεκκλίσεις που προβλέπονται από το πρώτο και το τρίτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, αντίστοιχα. Στη συνέχεια, τίθεται το ερώτημα ποιες είναι οι μέθοδοι υπολογισμού που επιτρέπονται από την παρέκκλιση του στοιχείου δ'.

15 — Το γεγονός ότι το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας συνιστά παρέκκλιση προκύπτει από την εισαγωγική έκφραση του εδαφίου αυτού («Εντούτοις, τα Κράτη μέλη δύνανται»). Τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να περιοριστούν σε μία μόνον από τις μεθόδους που απαριθμούνται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 38).

16 — Αντιστοιχεί στο νυν άρθρο 173, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112. Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, το άρθρο 19bis του προεδρικού διατάγματος 633/72 αποτελεί κατ' ουσίαν επανάληψη του άρθρου 174 της οδηγίας 2006/112 (πρώην άρθρου 19 της έκτης οδηγίας).

17 — Βλ. συναφώς απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 19). Επισημαίνω παρεμπιπτόντως ότι δεν είναι σαφής η έννοια της εκφράσεως «να προβλέπουν [...] αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως υπό ορισμένες συνθήκες», την οποία χρησιμοποιεί το Δικαστήριο στην ως άνω σκέψη και στη σκέψη 23 της ίδιας αποφάσεως. Επαναλαμβάνεται, πάντως, στην απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 31).

Γ — Επί του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας

1. Επί των διαφόρων προτεινόμενων ερμηνειών

35. Σύμφωνα με τη διατύπωσή του, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να «επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο [...], για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες, που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις».

36. Όσον αφορά την έκφραση «για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες, που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις», προτείνονται, στο πλαίσιο της κρινομένης υποθέσεως, δύο διαφορετικές ερμηνείες.

37. Η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή¹⁸ ισχυρίζονται ότι η έκφραση αυτή πρέπει να θεωρηθεί ότι αφορά όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται είτε για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως είτε για πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα. Σύμφωνα με την ερμηνεία αυτή, στο πεδίο εφαρμογής της παρεκκλίσεως του στοιχείου δ' εμπίπτει το σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών που αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους από υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις.

38. Αντιθέτως, η Mercedes Benz υποστηρίζει ότι η έκφραση αυτή πρέπει να θεωρηθεί ότι αφορά αποκλειστικά τα αγαθά και τις υπηρεσίες για μικτή χρήση που αποκτήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους.

39. Ομολογώ ότι το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας δεν χαρακτηρίζεται από ιδιαίτερη σαφήνεια¹⁹. Ωστόσο, για τους λόγους που εκτίθενται κατωτέρω, συντάσσομαι με την ερμηνεία που υποστηρίζει η Mercedes Benz, καθόσον η προτεινόμενη από την Ιταλική Κυβέρνηση και από την Επιτροπή ερμηνεία είναι, κατά τη γνώμη μου, αντίθετη προς τη νομολογία του Δικαστηρίου και ασύμβατη με τον σκοπό που επιδιώκουν οι παρεκκλίσεις του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας²⁰.

18 — Έχω την εντύπωση ότι η Επιτροπή μετέβαλε κάπως τη θέση της στη διάρκεια της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου. Στις γραπτές της παρατηρήσεις, έκρινε ότι το επίμαχο ιταλικό καθεστώς ήταν προδήλως αντίθετο προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθώς υποχρεώνει τον υποκείμενο στον φόρο να εφαρμόζει τη μέθοδο υπολογισμού της αναλογίας, ανεξαρτήτως της δραστηριότητας για την οποία χρησιμοποιούνται τα αποκτώμενα αγαθά και υπηρεσίες.

19 — Αφενός, η χρήση των όρων «τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό» στο εν λόγω άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', θα συνηγορούσε, ενδεχομένως, υπέρ της ερμηνείας που υποστηρίζουν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, σύμφωνα με την οποία η έκφραση αυτή αφορά τις «πράξεις» που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο και όχι τα «όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες» που αυτός αποκτά. Αφετέρου, η έκφραση «όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες» θα μπορούσε μόνον να σημαίνει ότι η παρέκκλιση του στοιχείου δ', σε αντίθεση με τις παρεκκλίσεις των στοιχείων α' έως γ' του εν λόγω τρίτου εδαφίου, επιτρέπει όχι την εφαρμογή διαφορετικής αναλογίας εκπτώσεως για κάθε τομέα δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο ή για ένα μέρος των αγαθών και των υπηρεσιών για μικτή χρήση, αλλά την εφαρμογή μιας μόνον αναλογίας για το σύνολο των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών. Η σύγκριση των αποδόσεων σε διάφορες γλώσσες δεν παρέχει συναφώς καμία διευκρίνιση.

20 — Υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία μιας διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο το γράμμα της και ο σκοπός της όσο και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται η διάταξη αυτή και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος. Βλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, σκέψη 59).

2. Επί της νομολογίας του Δικαστηρίου

40. Δεν χωρεί καμία αμφιβολία ότι η γενική αρχή της αναλογίας, στην οποία αναφέρεται το πρώτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, περιορίζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες για μικτή χρήση, όπως προκύπτει και από το ίδιο το γράμμα της διατάξεως αυτής²¹.

41. Έτσι, το καθεστώς της αναλογίας εκπτώσεως που καθιερώνεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής υιοθετεί τη διάκριση αναλόγως των δραστηριοτήτων για τις οποίες χρησιμοποιούνται τα αγαθά και οι υπηρεσίες και όχι αναλόγως της φύσεως του υποκειμένου στον φόρο. Είναι προφανές ότι μόνον οι υποκείμενοι στον φόρο που διενεργούν τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις θίγονται από τον κανόνα της αναλογίας εκπτώσεως, καθώς είναι οι μόνον υποκείμενοι στον φόρο που πραγματοποιούν αγορές αγαθών και υπηρεσιών για μικτή χρήση κατά την έννοια της οδηγίας²². Ωστόσο, το καθοριστικό κριτήριο για την εφαρμογή του άρθρου αυτού δεν παύει να είναι η φύση των αγαθών και των υπηρεσιών και όχι η φύση του υποκειμένου στον φόρο.

42. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί επίσης ότι οι υποκείμενοι στον φόρο που πραγματοποιούν τόσο απαλλασσόμενες όσο και φορολογητέες πράξεις αντιμετωπίζονται με τον ίδιον ακριβώς τρόπο με τον οποίον αντιμετωπίζονται όσοι ασκούν αποκλειστικώς φορολογητέες ή απαλλασσόμενες δραστηριότητες²³, προκειμένου να έχουν τη δυνατότητα εκπτώσεως του συνόλου του ΦΠΑ που κατέβαλαν για τις αγορές των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τις φορολογητέες πράξεις τους και να μην έχουν τη δυνατότητα εκπτώσεως κανενός τμήματος του ΦΠΑ που κατέβαλαν για τις αγορές των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τις απαλλασσόμενες πράξεις τους.

43. Όσον αφορά τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται από το τρίτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ρητώς σχετικά με το πεδίο εφαρμογής τους στην απόφαση Portugal Telecom²⁴, όπου διαπίστωσε τα εξής: «39. [...] το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας καθορίζει το εφαρμοστέο στο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ καθεστώς, όταν ο ΦΠΑ αυτός αφορά αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον 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”, περιορίζοντας το δικαίωμα προς έκπτωση στο μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, αν ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για να

21 — Κατά τη διατύπωσή του, το εν λόγω άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, εφαρμόζεται «όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων [...] οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση».

22 — Επισημαίνω ότι το Δικαστήριο έκρινε, βεβαίως, με την απόφασή του της 6ης Οκτωβρίου 2005, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-204/03, EU:C:2005:588, σκέψη 25), ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας «αφορά μόνον την περίπτωση των μικτών υποκειμένων στον φόρο», ωστόσο, από προσεκτική ανάγνωση της αποφάσεως αυτής προκύπτει ότι η κρίση αυτή διατυπώθηκε σε ένα πλαίσιο στο οποίο το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η παράγραφος αυτή δεν επιτρέπει περιορισμό του δικαιώματος στην έκπτωση που ισχύει για τους «αμιγείς υποκείμενους στον φόρο», δηλαδή τους υποκείμενους στον φόρο που πραγματοποιούν μόνον φορολογητέες πράξεις.

23 — Βλ. αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, σκέψη 26), της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 38), και της 23ης Απριλίου 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 60).

24 — Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψεις 39 έως 41).

διενεργήσει συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν το δικαίωμα αυτό, μπορεί να τύχει εκπτώσεως μόνον του μέρους του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πρώτες πράξεις (απόφαση [της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495], σκέψεις 28 και 34).

40. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει, αφενός, ότι το σύστημα των εκπτώσεων που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας αφορά μόνο τις περιπτώσεις που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια συγχρόνως τόσο οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως όσο και οικονομικών πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, δηλαδή αγαθά και υπηρεσίες των οποίων γίνεται μικτή χρήση, και, αφετέρου, ότι τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιήσουν τις προβλεπόμενες από το άρθρο 17, παράγραφος 5, μεθόδους εκπτώσεως μόνο για τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες.

41. Αντιθέτως, τα αγαθά και οι υπηρεσίες τα οποία χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο αποκλειστικά για τη διενέργεια οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας αλλά, όσον αφορά το καθεστώς των εκπτώσεων, στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής».

44. Έτσι, το Δικαστήριο δεν προέβη σε διάκριση μεταξύ των διαφόρων παρεκκλίσεων που προβλέπονται από το τρίτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Η προσέγγιση αυτή, η οποία στη συνέχεια επικυρώθηκε από τη νομολογία του Δικαστηρίου²⁵, αποκλείει, κατά την άποψή μου, την ερμηνεία, σύμφωνα με την οποία η παρέκκλιση του στοιχείου δ' επιτρέπει την εφαρμογή μίας αναλογίας εκπτώσεως για όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποκτώνται από υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις.

45. Η διαπίστωση αυτή αρκεί, κατ' αρχήν, για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, της έκτης οδηγίας είναι αντίθετο σε ρύθμιση όπως η εφαρμοστέα στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία επιβάλλει σε μεγάλον αριθμό υποκειμένων στον φόρο που διενεργούν τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις να προσδιορίζουν το ποσό της εκπτώσεως με την εφαρμογή μίας αναλογίας για το σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο. Ακολουθώντας, θα αποδείξω ότι η τελολογική ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής οδηγεί στο ίδιο συμπέρασμα με εκείνο που συνήγαγε το Δικαστήριο στην απόφαση *Portugal Telecom*²⁶.

3. Επί της τελολογικής ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας

46. Δεδομένου του ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας συνιστά παρέκκλιση, θεωρώ απολύτως λογικό το συμπέρασμα που προκύπτει από την απόφαση *Portugal Telecom*²⁷, σύμφωνα με το οποίο η διάταξη αυτή καλύπτει μόνον τα αγαθά και τις υπηρεσίες για μικτή χρήση, στο μέτρο που οι παρεκκλίσεις αυτές δεν έχουν εν γένει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής από τον γενικό κανόνα από τον οποίον παρεκκλίνουν²⁸.

47. Υπέρ του συμπεράσματος αυτού συνηγορεί και ο σκοπός τον οποίον επιδιώκουν οι παρεκκλίσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

25 — Βλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt* (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 26).

26 — Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Η στενή σχέση μεταξύ της παρεκκλίσεως που προβλέπεται από το στοιχείο δ' και της γενικής αρχής υπολογισμού της εκπτώσεως που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προκύπτει και από τη ρητή αναφορά της πρώτης παρεκκλίσεως στον «κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο».

48. Έτσι, από τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες της έκτης οδηγίας²⁹ προκύπτει ότι το εν λόγω τρίτο εδάφιο «έχει ως σκοπό να αποτρέψει τις ανισότητες κατά την εφαρμογή του φόρου. Οι ανισότητες αυτές μπορούν να αποβούν εις βάρος ή προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου του κατ' αποκοπήν χαρακτήρα της γενικής αναλογίας, ο οποίος μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα μικρότερες ή μεγαλύτερες εκπτώσεις από εκείνες που θα επέτρεπε η πραγματική χρησιμοποίηση. Συναφώς, τα κράτη έχουν τη δυνατότητα να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να καθορίζει ειδικές αναλογίες και να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με την πραγματική χρησιμοποίηση του όλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών για τη φορολογούμενη δραστηριότητα, στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αποδείξει τη χρησιμοποίηση αυτή με την τήρηση χωριστών λογιστικών στοιχείων».

49. Οι ανισότητες στις οποίες γίνεται αναφορά στις νομοπαρασκευαστικές εργασίες εμφανίζονται όταν το εισόδημα από κάθε δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν είναι ανάλογο της επιδράσεως των δαπανών για την απόκτηση των αγαθών και των υπηρεσιών για μικτή χρήση, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Σε μια τέτοια περίπτωση, η γενική αναλογία βάσει του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, δηλαδή βάσει του κύκλου εργασιών, δεν αντικατοπτρίζει με ακρίβεια το μέρος του ΦΠΑ που αφορά τις φορολογητέες δραστηριότητες, καθόσον η αναλογία αυτή στηρίζεται σε ψευδές τεκμήριο³⁰.

50. Παραδείγματος χάριν, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο που διενεργεί τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις αντλεί το μεγαλύτερο μέρος του κύκλου εργασιών του από τις απαλλασσόμενες πράξεις του (από χρηματοοικονομικές ή ασφαλιστικές υπηρεσίες, για παράδειγμα) οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα σε έκπτωση, ενώ τα αγαθά και οι υπηρεσίες μικτής χρήσεως που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιούνται κυρίως σε φορολογητέες πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα σε έκπτωση, τότε η αναλογία εκπτώσεως, υπολογιζόμενη σύμφωνα με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας βάσει της συνθέσεως του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο, καταλήγει κατ' ανάγκη σε ποσό εκπτώσεως μικρότερο από εκείνο που θα προέκυπτε με βάση την πραγματική χρησιμοποίηση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών.

51. Αντιθέτως, αν το μεγαλύτερο μέρος του κύκλου εργασιών προέρχεται από φορολογητέες πράξεις, ενώ τα αγαθά και οι υπηρεσίες για μικτή χρήση χρησιμοποιούνται κυρίως για απαλλασσόμενες πράξεις, το ποσό της εκπτώσεως που προκύπτει από την εφαρμογή της γενικής αναλογίας είναι «υπερβολικά υψηλό» σε σχέση με εκείνο που θα προέκυπτε αν ο υπολογισμός γινόταν με βάση την πραγματική χρήση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών. Και στις δύο περιπτώσεις, η τιμή της αναλογίας, προσδιοριζόμενη σύμφωνα με τη μέθοδο υπολογισμού του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, είναι ψευδής, καθόσον η σύνθεση του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο που διενεργεί τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις δεν αντιστοιχεί στην πραγματική χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών για μικτή χρήση³¹.

29 — Αιτιολογική έκθεση της αρχικής προτάσεως για την έκτη οδηγία, της 29ης Ιουνίου 1973, Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, συμπλήρωμα 11/73, σ. 19. Στο προτεινόμενο κείμενο, το τρίτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, περιείχε μόνον τρεις εξαιρέσεις, οι οποίες αντιστοιχούσαν στις εξαιρέσεις υπό α' έως γ' της εκδοθείσας οδηγίας. Δεν συντρέχει, ωστόσο, λόγος να υποθεθεί ότι ο σκοπός του τρίτου εδαφίου τροποποιήθηκε από τις συμπληρωματικές εξαιρέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις υπό δ' και ε', οι οποίες προστέθηκαν κατά τη διάρκεια της νομοθετικής διαδικασίας.

30 — Βλ. σημείο 30 των παρουσών προτάσεων.

31 — Η παράγραφος 2 του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας μπορεί, σε κάποιον βαθμό, να μειώσει τις ανισότητες αυτές, καθώς προβλέπει ότι δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου το ποσό του κύκλου εργασιών που αφορά ορισμένες παρεπόμενες πράξεις. Βλ. συναφώς απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 75). Αυτό, ωστόσο, δεν θεραπεύει τις ανισότητες που απορρέουν από υψηλό κύκλο εργασιών επί των απαλλασσόμενων πράξεων, όπως καταδεικνύεται στην επίδικη υπόθεση.

52. Προκειμένου να αποφευχθούν οι ανισότητες αυτές και να διασφαλιστεί, έτσι, η ουδετερότητα του ΦΠΑ, οι παρεκκλίσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α' έως δ', της έκτης οδηγίας παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να εφαρμόζει μία από τις λοιπές μεθόδους υπολογισμού, προκειμένου να προσδιορίσει το ποσό της εκπτώσεως³².

53. Ενώ η γενική μέθοδος υπολογισμού του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας έχει ως σκοπό να απλοποιήσει τον προσδιορισμό του «[μέρους] του [ΦΠΑ], το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις [φορολογητέες πράξεις]», κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου του άρθρου 17, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής, το τρίτο εδάφιο της ίδιας παραγράφου έχει ως σκοπό να περιορίσει τις ανισότητες που δημιουργούνται από το ίδιο αυτό εργαλείο απλοποίησης³³. Ακολουθώντας τις αρχές αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι το εν λόγω εδάφιο σκοπό έχει να επιτρέψει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν άλλες μεθόδους υπολογισμού, προκειμένου να καταλήγουν σε ακριβέστερα αποτελέσματα κατά τον καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση³⁴.

54. Ωστόσο, όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την πραγματοποίηση είτε φορολογητέων είτε απαλλασσόμενων πράξεων, το ποσό της εκπτώσεως είναι εύκολο να καθοριστεί με ακρίβεια χωρίς τη χρήση εργαλείων απλοποίησης. Συνεπώς, όσον αφορά τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες, το ποσοστό της εκπτώσεως θα ανερχόταν, εν πάση περιπτώσει, από 100 % έως 0 %, αντίστοιχα. Για τον λόγο αυτόν, ο σκοπός της απλοποίησης δεν έχει εφαρμογή στα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες και δεν δικαιολογεί, έτσι, καμία κατά προσέγγιση εκτίμηση του ποσού της εκπτώσεως.

55. Αντιθέτως, η εφαρμογή στα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες μιας μεθόδου υπολογισμού κατά προσέγγιση θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Κατ' αρχάς, θα στερούσε τους υποκείμενους στον φόρο που διενεργούν τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις από το δικαίωμα που τους παρέχει η έκτη οδηγία να εκπίπτουν το σύνολο του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ επί αγορών αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων. Έπειτα, θα επέτρεπε εκπτώσεις οι οποίες δεν προβλέπονται από την οδηγία αυτή, καθώς θα επέτρεπε την έκπτωση μέρους του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί αγορών αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για απαλλασσόμενες πράξεις.

56. Όπως έκρινε το Δικαστήριο, παρεκκλίσεις από το δικαίωμα σε έκπτωση επιτρέπονται μόνον στις ρητώς προβλεπόμενες από την έκτη οδηγία περιπτώσεις³⁵. Διατηρώ σοβαρές αμφιβολίες σχετικά με το αν οι προεκτεθείσες σημαντικές παρεκκλίσεις, όπως υποστηρίζονται από την Ιταλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, ήσαν στη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης.

32 — Βλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 19).

33 — Δεν συμμερίζομαι την άποψη της Ιταλικής Κυβερνήσεως, σύμφωνα με την οποία οι παρεκκλίσεις του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχουν επίσης ως σκοπό να απλοποιήσουν τον προσδιορισμό του ποσού της εκπτώσεως. Βλ. και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, σημείο 42).

34 — Βλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψη 29). Βλ. επίσης αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 24), και της 8ης Νοεμβρίου 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 18).

35 — Βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

57. Ούτε από το κείμενο της έκτης οδηγίας ούτε από τις σχετικές νομοπαρασκευαστικές εργασίες προκύπτει ένδειξη τέτοιας βουλήσεως εκ μέρους του νομοθέτη³⁶. Αντιθέτως, το γεγονός ότι η παρέκκλιση του στοιχείου δ' περιέχεται στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας καταδεικνύει, κατά τη γνώμη μου, ότι πρόκειται ακριβώς για παρέκκλιση από τη γενική μέθοδο υπολογισμού της αναλογίας, όπως αυτή προβλέπεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου αυτής και από το άρθρο 19 της εν λόγω οδηγίας, και όχι για παρέκκλιση από τη γενικότερη αρχή του άρθρου 17, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ για τον οποίον είναι υπόχρεος «[σ]το βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του».

58. Σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση, εκτιμώ ότι δεν επηρεάζει την εκτίμηση της συμβατότητας της ιταλικής νομοθεσίας με την έκτη οδηγία η δυνατότητα που παρέχει η αυτή νομοθεσία³⁷ στον υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις να επιλέγει τον διαχωρισμό των δραστηριοτήτων του, έτσι ώστε, ασκώντας τη δυνατότητα αυτή, να έχει, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, το δικαίωμα να εκπίπτει ολόκληρο τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των αγορών που αφορούν τις φορολογητέες πράξεις του, αλλά να μην μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε για τις αγορές που αφορούν τις απαλλασσόμενες ή μη φορολογητέες πράξεις του.

59. Μία τέτοια εντελώς προαιρετική δυνατότητα εξαρτά την έκπτωση που προβλέπεται από την έκτη οδηγία από μια επιλογή του υποκειμένου στον φόρο, πράγμα ασύμβατο με τον σκοπό της οδηγίας αυτής, ο οποίος συνίσταται στην εκτενή εναρμόνιση των κανόνων περί ΦΠΑ³⁸.

60. Βάσει των ανωτέρω, θεωρώ ότι κατ' αρχήν το Δικαστήριο είναι απολύτως σε θέση να απαντήσει στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου ότι το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, της έκτης οδηγίας αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιβάλλει σε υποκειμένους στον φόρο που διενεργούν τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις τον προσδιορισμό του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ με την εφαρμογή μιας αναλογίας, η οποία καθιερώνεται από το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής, για το σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο, ανεξαρτήτως της δραστηριότητας για την οποία χρησιμοποιήθηκαν.

61. Ωστόσο, προκειμένου να καλυφθούν και να εξαντληθούν όλα τα ενδεχόμενα, θα προβώ στις ακόλουθες παρατηρήσεις όσον αφορά τις μεθόδους υπολογισμού που μπορούν να επιβληθούν από τα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας. Με τις παρατηρήσεις αυτές αντικρούεται και το επιχείρημα της Ιταλικής Κυβερνήσεως ότι η ερμηνεία που υποστηρίζω σε σχέση με το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής την καθιστά κενή περιεχομένου, στο μέτρο που, αν γινόταν δεκτή, θα περιοριζόταν στην επανάληψη όσων επιβάλλει ούτως ή άλλως το πρώτο εδάφιο της ίδιας παραγράφου.

36 — Πράγματι, η παρέκκλιση του στοιχείου δ' δεν περιλαμβανόταν στην αρχική πρόταση της Επιτροπής της 29ης Ιουνίου 1973 (πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση) [COM(73) 950 τελικό], ούτε στην τροποποιημένη πρόταση της 26ης Ιουλίου 1974 ([τροποποιήσεις στην πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση]) [COM(74) 795 τελικό]. Προστέθηκε χωρίς επεξηγήσεις πριν από την έκδοση της οδηγίας από το Συμβούλιο. Το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας στηρίζεται στον κανόνα της αναλογίας εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 11, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, και παράγραφος 3 της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος προβλέπει ότι τα κριτήρια καθορισμού του ποσού της εκπτώσεως προσδιορίζονται από τα κράτη μέλη.

37 — Άρθρο 36, παράγραφος 3, του προεδρικού διατάγματος 633/72. Επισημαίνω ότι το αιτούν δικαστήριο δεν κάνει καμία αναφορά σε αυτή την εθνική διάταξη, η οποία επιτρέπει τη χωριστή εφαρμογή του φόρου που αφορά ορισμένες δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο.

38 — Προσθέτω εδώ ότι η δυνατότητα εφαρμογής διαφορετικής αναλογίας εκπτώσεως για κάθε τομέα των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, καλύπτει μόνον τα αγαθά και τις υπηρεσίες για μικτή χρήση και, επομένως, δεν μπορεί να δικαιολογήσει την ιταλική κανονιστική ρύθμιση, η οποία αφορά το σύνολο των αποκτώμενων αγαθών και υπηρεσιών.

Δ — *Επί των μεθόδων υπολογισμού που επιτρέπονται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας*

62. Σύμφωνα με τη διατύπωσή του, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι η έκπτωση ενεργείται «σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο».

63. Ομολογώ ότι η αναφορά αυτή στη γενική αρχή της αναλογίας που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας παρουσιάζει ερμηνευτικές δυσχέρειες, ιδίως όσον αφορά τις μεθόδους υπολογισμού που επιτρέπονται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής.

64. Ωστόσο, η νομολογία του Δικαστηρίου παρέχει συναφώς δύο χρήσιμες διευκρινίσεις.

65. Πρώτον, καίτοι η έκτη οδηγία δεν προβλέπει με ακρίβεια τις μεθόδους υπολογισμού που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τα κράτη μέλη δυνάμει των παρεκκλίσεων που περιέχονται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α' έως δ', της έκτης οδηγίας, οι παρεκκλίσεις αυτές επιτρέπουν την εφαρμογή άλλων μεθόδων υπολογισμού, πέραν των προβλεπομένων από το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής, γεγονός που επισημάνθηκε από τη νομολογία του Δικαστηρίου³⁹.

66. Εντεύθεν συνάγεται εμμέσως ότι, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζουν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή⁴⁰, η αναφορά του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής δεν αφορά τη μέθοδο υπολογισμού που προβλέπεται από το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου και από το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής, αλλά μόνον τη γενική αρχή της αναλογίας, σύμφωνα με την οποία η έκπτωση επιτρέπεται μόνον για το μέρος του ΦΠΑ που είναι ανάλογο του ποσού το οποίο αφορά τις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα σε έκπτωση⁴¹.

67. Θεωρώ, συνεπώς, ότι η παρέκκλιση του στοιχείου δ' επιτρέπει την εφαρμογή και άλλων αναλογιών πέραν της «τυποποιημένης» αναλογίας που προβλέπει το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής⁴². Η παρέκκλιση αυτή επιτρέπει, βεβαίως, στα κράτη μέλη να καθορίζουν ελεύθερα τη μέθοδο υπολογισμού, αλλά δεν μπορεί να επιτρέψει ρύθμιση όπως η εφαρμοστέα στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία επεκτείνει την εφαρμογή της μεθόδου του εν λόγω άρθρου 19 και πέραν του πεδίου εφαρμογής του καθεστώτος της αναλογίας εκπτώσεως, δηλαδή στα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τη διενέργεια είτε φορολογητέων είτε απαλλασσόμενων πράξεων.

39 — Βλ. αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 19), της 8ης Νοεμβρίου 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 15), και διάταξη της 13ης Δεκεμβρίου 2012, Debiasi (C-560/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:802, σκέψη 39).

40 — Η Επιτροπή στηρίζεται συναφώς στην απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 20). Ομολογώ ότι η απόφαση αυτή μπορεί να δημιουργήσει σύγχυση όσον αφορά τη μέθοδο υπολογισμού που μπορεί να εφαρμοστεί δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, καθόσον το Δικαστήριο φαίνεται να διακρίνει μεταξύ της παρεκκλίσεως του στοιχείου δ' και των λοιπών παρεκκλίσεων που προβλέπονται από το εδάφιο αυτό. Μολονότι η διάκριση αυτή επαναλήφθηκε στην απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 51), ωστόσο, δεν απαντά ούτε στην προγενέστερη νομολογία (βλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 21) ούτε στην πλέον πρόσφατη (βλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψη 25).

41 — Αυτή η διάκριση μεταξύ της αρχής της αναλογίας εκπτώσεως και του κανόνα υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως είναι εντονότερη στην οδηγία 2006/112, η οποία κατάργησε και αντικατέστησε την έκτη οδηγία από 1ης Ιανουαρίου 2007. Έτσι, το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής παραπέμπει συγκεκριμένα στον «κανόνα που προβλέπεται στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο», που αντιστοιχεί στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, και όχι στην παράγραφο 1 στο σύνολό της, η οποία θα περιλάμβανε και τον κανόνα του υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως.

42 — Βλ. συναφώς προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, σημείο 29), ο οποίος επισημαίνει ότι η παρέκκλιση του στοιχείου δ' συνεπάγεται τη «δυνατότητα και άλλων αναλογιών». Βλ. επίσης προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, σημείο 59).

68. Δεύτερον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας σκοπό έχει να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τα ειδικά χαρακτηριστικά ορισμένων δραστηριοτήτων των υποκειμένων στον φόρο, προκειμένου να καταλήγουν σε ακριβέστερα αποτελέσματα κατά τον καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος σε έκπτωση⁴³. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη υποχρεούνται επίσης, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους παρέχονται από τη διάταξη αυτή, να τηρούν την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, καθώς και τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, και ιδίως τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας⁴⁴.

69. Μια ρύθμιση όπως η περιγραφόμενη από το αιτούν δικαστήριο δεν πληροί καμιά από τις απαιτήσεις που έχει θέσει το Δικαστήριο. Έτσι, υποχρεώνοντας τους υποκειμένους στον φόρο που διενεργούν τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις να προσδιορίζουν το ποσό της εκπτώσεως με την εφαρμογή μιας κατά προσέγγιση αναλογίας⁴⁵, όπως προβλέπεται από το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, για το σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών που αγοράστηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο, δηλαδή επί βάσεως ευρύτερης από την προβλεπόμενη από την έκτη οδηγία, μια τέτοια ρύθμιση οδηγεί κατ' ανάγκη σε αποτελέσματα λιγότερο ακριβή από εκείνα της εφαρμογής της «τυποποιημένης» αναλογίας⁴⁶. Επιπλέον, όπως καταδείχθηκε ανωτέρω⁴⁷, η μέθοδος που προβλέπεται από την εν λόγω ρύθμιση παράγει αποτελέσματα ασύμβατα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

70. Συνάγεται, επομένως, το συμπέρασμα ότι η εξέταση των μεθόδων υπολογισμού που επιτρέπονται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας οδηγεί επίσης στη διαπίστωση ότι μια ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη δεν είναι σύμφωνη με την οδηγία αυτή.

V – Πρόταση

71. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα της Commissione tributaria regionale di Roma (φορολογικού δικαστηρίου της Περιφέρειας της Ρώμης, Ιταλία) ως εξής:

Το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, και το άρθρο 19 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 βάση, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση και σε πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, οι οποίες επιβάλλουν στους υποκειμένους στον φόρο που διενεργούν συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα σε έκπτωση και πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα σε έκπτωση τον προσδιορισμό του ποσού του εκπεστέου φόρου προστιθέμενης αξίας με την εφαρμογή μίας αναλογίας, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής, για το σύνολο των αποκτηθέντων αγαθών και υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τη διενέργεια είτε πράξεων που παρέχουν δικαίωμα σε έκπτωση είτε πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα.

43 — Βλ. σημείο 53 και υποσημείωση 32 των παρουσών προτάσεων.

44 — Βλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 16). Βλ. επίσης αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 52), και της 10ης Ιουλίου 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψη 27).

45 — Βλ. σημείο 30 των παρουσών προτάσεων.

46 — Δεν μπορώ να προσυπογράψω το επιχείρημα της Επιτροπής, σύμφωνα με το οποίο η παρέκκλιση του στοιχείου δ' επιτρέπει μια τέτοια ρύθμιση, στο μέτρο που η ρύθμιση αυτή θα είχε αποκλειστικά χαρακτήρα παρεκκλίσεως και θα οδηγούσε σε αποτελέσματα πολύ ακριβέστερα από την «τυποποιημένη» αναλογία του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Κατά την άποψή μου, μια τέτοια ρύθμιση οδηγεί κατ' ανάγκη σε λιγότερο ακριβή αποτελέσματα και, κατά συνέπεια, είναι αντίθετη προς τον σκοπό της φορολογικής ουδετερότητας, τον οποίον επιδιώκουν οι παρεκκλίσεις του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής.

47 — Βλ. σημεία 54 και 55 των παρουσών προτάσεων.