

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 8ης Μαρτίου 2001 *

Στην υπόθεση C-415/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ'εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Laszlo Bakcsi

και

Finanzamt Fürstenfeldbruck,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος,
P. Jann και L. Sevón (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Saggio,
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και C.-D. Quassowski,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και A. Buschmann,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του L. Bakcsi, εκπροσωπούμενου από τον K. Koch, Rechtsanwalt, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον W.-D. Plessing, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Μ. Απέσο, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους E. Traversa και K. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 23ης Φεβρουαρίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Απριλίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 24ης Σεπτεμβρίου 1998, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Νοεμβρίου 1998, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του L. Bakcsi και του Finanzamt Fürstenfeldbruck ως προς την υπαγωγή στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) της πωλήσεως οχήματος, το οποίο ο L. Bakcsi είχε αγοράσει από ιδιώτη χωρίς να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και το οποίο χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς.

Το κανονιστικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι υπόκεινται σε ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενον στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά. [...]»

5 Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 6, της ίδιας αυτής οδηγίας:

«Εξομοιούνται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. [...]»

6 Σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

«η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας».

- 7 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι βάση επιβολής του φόρου είναι, «για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων στο τέλος των περιπτώσεων β', γ' και δ', ο,τιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 8 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι στη Γερμανία οι παραδόσεις αγαθών εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του υπόκεινται σε ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη φράση, του Umsatzsteuergesetz του 1980 (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών). Δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 1, πρώτη φράση, του νόμου αυτού, ο φορολογητέος κύκλος εργασιών κατά τις παραδόσεις αγαθών υπολογίζεται σε συνάρτηση με την αντιπαροχή.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 9 Κατά τη διάρκεια του 1990, ο L. Bakcsi ήταν ανεξάρτητος μεταφορέας. Για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του μεταφορών, χρησιμοποιούσε επιβατικό όχημα μάρκας Mercedes, μοντέλο 300 D, το οποίο είχε αγοράσει από ιδιώτη χωρίς να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Το όχημα χρησιμοποιούνταν για επαγγελματικούς σκοπούς κατά ποσοστό 70 %.
- 10 Στις 16 Μαΐου 1990, ο L. Bakcsi μεταπώλησε το όχημα αυτό αντί 19 000 γερμανικών μάρκων (DEM), χωρίς να αναγράψει χωριστά επί του τιμολογίου τον ΦΠΑ.

- 11 Με απόφαση της 24ης Μαΐου 1994, το Finanzamt Fürstenfeldbruck έκρινε ότι η πώληση του οχήματος από τον L. Bakcsi πρέπει να υποβληθεί σε ΦΠΑ, λαμβάνοντας ως βάση επιβολής του φόρου την τιμή πωλήσεως, δηλαδή το ποσό των 19 000 DEM, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που περιείχε το ποσό αυτό, δηλαδή 2 334 DEM.
- 12 Το Finanzgericht, το οποίο επελήφθη της υποθέσεως κατόπιν της απορρίψεως της διοικητικής ενστάσεως του L. Bakcsi, έκρινε επίσης ότι η πώληση πρέπει να υποβληθεί σε ΦΠΑ, για τον λόγο ότι, ζητώντας την έκπτωση του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών για τα έξοδα επισκευής του οχήματος, ο L. Bakcsi γνωστοποίησε την απόφασή του να εντάξει το όχημα στην επιχείρησή του. Σύμφωνα με το Finanzgericht, ο L. Bakcsi είχε «εισφέρει» το όχημα στην επιχείρηση στις 17 Απριλίου 1989.
- 13 Ο L. Bakcsi άσκησε αναίρεση (Revision) κατά της αποφάσεως αυτής του Finanzgericht ενώπιον του Bundesfinanzhof.
- 14 Με τη διάταξη περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof θεωρεί ότι ο L. Bakcsi είναι υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Προσθέτει ότι ο L. Bakcsi πώλησε το όχημα υπό την ιδιότητα αυτή μόνον εάν το είχε αγοράσει για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας υπό την έννοια του άρθρου 4 της εν λόγω οδηγίας και το είχε εντάξει στην επιχείρησή του.
- 15 Υπενθυμίζοντας τη νομολογία του Δικαστηρίου, το Bundesfinanzhof παρατηρεί ότι ένας επιχειρηματίας μπορεί να εντάξει αγαθό μικτής χρήσεως καθ' ολοκληρία ή εν μέρει στην επιχείρησή του (βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, και της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbricht, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 20). Αντιθέτως, το Bundesfinanzhof εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα του επιχειρηματία να εντάξει πλήρως ένα τέτοιο αγαθό στην ατομική του περιουσία.

- 16 Στην περίπτωση που ο L. Bakcsi υποχρεούνταν να εντάξει, πλήρως ή μερικώς, το όχημα στην επιχείρησή του ή, εν πάση περιπτώσει, είχε προβεί στην ένταξη αυτή, το Bundesfinanzhof αμφισβητεί ότι το όχημα, το οποίο είχε ήδη υποβληθεί σε ΦΠΑ σε προηγούμενο στάδιο, πρέπει εκ νέου να υποβληθεί πλήρως σε ΦΠΑ. Συναφώς, το Bundesfinanzhof τονίζει ότι, εφόσον ο L. Bakcsi δεν μπόρεσε να τύχει εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, μπορούσε να αποφύγει την επιβολή του φόρου κατά την πώληση του αυτοκινήτου, αναλαμβάνοντάς το προηγουμένως από την επιχείρησή του, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Μπορεί ένας επιχειρηματίας να εντάξει ένα αγαθό μικτής χρήσεως (που χρησιμοποιείται τόσο για επιχειρηματικούς όσο και για μη επιχειρηματικούς σκοπούς) καθ' ολοκληρίαν στην ατομική του περιουσία, ανεξαρτήτως του βαθμού στον οποίο το χρησιμοποιεί για επιχειρηματικούς σκοπούς;
- 2) Υπόκειται η εκποίηση ενός αγαθού, το οποίο ο εκποιών είχε αγοράσει από ιδιώτη προς εξυπηρέτηση σκοπών της επιχείρησής του χωρίς να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, σύμφωνα με τα άρθρα 2, σημείο 1, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, εξ ολοκλήρου στον φόρο κύκλου εργασιών;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 18 Ο L. Bakcsi ισχυρίζεται ότι ένας υποκείμενος στον φόρο πρέπει να μπορεί να διατηρεί στην ατομική του περιουσία αγαθό μικτής χρήσεως το οποίο αγοράζει από

ιδιώτη και για το οποίο δεν δικαιούται εκπτώσεως του ΦΠΑ. Έτσι, δεν υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ όταν πωλήσει το αγαθό αυτό. Βάσει της δυνατότητας αυτής, μπορεί να αποφευχθεί η άνιση μεταχείριση που έγκειται σε διπλή επιβολή του ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση της κύριας δίκης.

- 19 Η Γερμανική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι, μολονότι το Δικαστήριο, με τις προαναφερθείσες αποφάσεις Lennartz και Armbricht, δεν αποφάνθηκε ρητώς ως προς το αν ένας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εντάσσει αγαθά μικτής χρήσεως πλήρως στην ατομική περιουσία, δεν επισήμανε το αντίθετο. Ούτε η έκτη οδηγία περιλαμβάνει διάταξη απαγορεύουσα τέτοια απόφαση.
- 20 Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι από τη διατύπωση του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η ένταξη πρέπει να βασίζεται σε απόφαση του επιχειρηματία. Εξάλλου, από το άρθρο 5, παράγραφος 6, της ίδιας αυτής οδηγίας προκύπτει ότι πρέπει να είναι δυνατή η άμεση ένταξη ενός αγαθού στην ατομική περιουσία κατά την κτήση του.
- 21 Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ακόμα ότι η απόδειξη της επιλογής εντάξεως στην επιχείρηση προκύπτει συγκεκριμένα από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί, εν όλω ή εν μέρει, το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Όσον αφορά αγαθό που έχει αγοραστεί από ιδιώτη, η κτήση του οποίου δεν δημιουργεί δικαίωμα εκπτώσεως, πρέπει να καθοριστεί αν έχουν ήδη γίνει εκπτώσεις του ΦΠΑ για έξοδα που συνδέονται με το αγαθό, όπως τα έξοδα για επισκευές.
- 22 Η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το δικαίωμα ενός επιχειρηματία να εντάξει πλήρως στην ατομική του περιουσία αγαθό μικτής χρήσεως δεν φαίνεται να αποκλείεται από καμία διάταξη της έκτης οδηγίας. Πάντως, αν ένα δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ ασκείται για έξοδα σχετικά με το αγαθό αυτό, π.χ. για έξοδα συντηρήσεως ή επισκευών, το αγαθό πρέπει αυτομάτως να θεωρηθεί μέρος της επαγγελματικής περιουσίας. Στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις

της έκτης οδηγίας σχετικά με τον καθορισμό του ποσοστού του δικαιώματος εκπτώσεως, την επιβολή ΦΠΑ κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας και την προσωπική χρήση ενός αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο.

- 23 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι ένας υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να αποφασίζει αν, και σε ποιο ποσοστό, θέλει να εντάξει ένα αγαθό στην ατομική του περιουσία ή στην επιχείρησή του. Το ζήτημα του τρόπου με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο άσκησε αυτή την ελευθερία επιλογής κατά τον χρόνο που επέρχεται το γενεσιουργό γεγονός του ΦΠΑ είναι πραγματικό ζήτημα, η απάντηση στο οποίο εξαρτάται από την εκτίμηση όλων των συναφών κρίσιμων περιστατικών. Ο υποκείμενος στον φόρο γνωστοποιεί την απόφασή του να εντάξει ένα αγαθό χρησιμοποιώντας το, πλήρως ή μερικώς, για τις ανάγκες των οικονομικών ή ιδιωτικών δραστηριοτήτων του. Αν θέτει το αγαθό σε μικτή χρήση, αποκλείεται να μπορεί να το εντάξει πλήρως στην ατομική του περιουσία.

Κρίση του Δικαστηρίου

- 24 Υπενθυμίζεται ότι, στη σκέψη 16 της προαναφερθείσας αποφάσεως *Arimbrecht*, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι από το γράμμα του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, για να υπαχθεί η πράξη στον φόρο προστιθεμένης αξίας, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί «υπό την ιδιότητά του αυτή». Όμως, σύμφωνα με τη σκέψη 17 της αποφάσεως αυτής, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί μια πράξη ως ιδιώτης δεν ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Κατά συνέπεια, όπως διευκρινίζεται στη σκέψη 18 της ίδιας αποφάσεως, πράξη η οποία πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα του ιδιώτη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 25 Το Δικαστήριο επισήμανε επίσης, στη σκέψη 19 της προαναφερθείσας αποφάσεως *Arimbrecht*, ότι καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος επιθυμεί να διατηρήσει μέρος ενός αγαθού στην ιδιωτική του περιουσία, να το εξαιρέσει από το σύστημα του ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη σκέψη 20 της ίδιας αποφάσεως, η ερμηνεία αυτή παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο τη δυνατότητα να επιλέγουν, από πλευράς εφαρμογής της οδηγίας, αν θα εντάξουν ή όχι στην επιχείρησή τους το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιούν για ίδιες ανάγκες. Το Δικαστήριο συνέχισε, στην ίδια σκέψη, επισημαίνοντας ότι αυτή η δυνατότητα επι-

λογής δεν εμποδίζει την εφαρμογή του κανόνα σύμφωνα με τον οποίο τα αγαθά επενδύσεως που χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικές και για ιδιωτικές ανάγκες μπορούν παρ' όλ' αυτά να θεωρηθούν ως αγαθά επιχειρήσεως επί των οποίων είναι, κατ' αρχήν, δυνατή η ολική έκπτωση του ΦΠΑ.

- 26 Διαπιστώνεται όμως ότι η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει περαιτέρω διάταξη η οποία απαγορεύει σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος αποκτά αγαθό επενδύσεως για να το χρησιμοποιήσει τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, να μπορεί να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου στην ατομική του περιουσία και, κατά τον τρόπο αυτό, να το αποκλείσει πλήρως από το σύστημα του ΦΠΑ.
- 27 Έτσι, όταν υποκείμενος στον φόρο αποφασίζει να διατηρήσει αγαθό επενδύσεως πλήρως στην ιδιωτική του περιουσία, μολονότι το χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, δεν έχει συνεπώς δικαίωμα εκπτώσεως κανενός μέρους του οφειλομένου ή καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ για την απόκτηση του αγαθού.
- 28 Συναφώς, πρέπει να τονισθεί ότι η επιλογή στην οποία προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο μεταξύ της εντάξεως στην ιδιωτική περιουσία ή της εντάξεως, ολικής ή μερικής, στην επαγγελματική περιουσία, ενδέχεται να βασίζεται σε ένα σύνολο στοιχείων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται το γεγονός ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν δικαιούται εκπτώσεως του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει αγαθό επιχειρήσεως που έχει αγορασθεί μεταχειρισμένο από μη υποκείμενο στον φόρο.
- 29 Εξάλλου, πρέπει να τονισθεί ότι η χρήση, για επαγγελματικούς ή ιδιωτικούς σκοπούς, στην οποία προβαίνει πράγματι ο υποκείμενος στον φόρο ενός αγαθού επενδύσεως, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για να καθοριστεί η ένταξη του τελευταίου αυτού αγαθού παρά μόνον αν ο υποκείμενος στον φόρο ζητεί το δικαίωμα εκπτώσεως, πλήρως ή μερικώς, του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για την κτήση. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να καθοριστεί αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τα αγαθά, τουλάχιστον εν μέρει, ως υποκείμενος στον φόρο, δηλαδή για τις ανάγκες των οικονομικών του δραστηριοτήτων υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας. Τούτο αποτελεί πραγματικό ζήτημα, που πρέπει να εκτιμάται ενόψει του συνόλου των δεδομένων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, μεταξύ των οποίων η φύση των οικείων αγαθών και το χρονικό διάστημα μεταξύ της κτήσεως των αγαθών

και της χρήσεώς τους για τους σκοπούς των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο (βλ., συναφώς, την προαναφερθείσα απόφαση Lennartz, σκέψεις 21 και 35).

- 30 Εξάλλου, από τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, όταν για ένα αγαθό που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση θεμελιώθηκε δικαίωμα πλήρους ή μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ, η χρήση του για ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και φορολογείται βάσει του ύψους των εξόδων που ανελήφθησαν για την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών (βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Lennartz, σκέψη 26).
- 31 Αντιθέτως, αν ο υποκείμενος στον φόρο επέλεξε να διατηρήσει ένα αγαθό επενδύσεως πλήρως στην ιδιωτική του περιουσία και δεν έχει συνεπώς το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για την κτήση, η χρήση του αγαθού αυτού για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του δεν μπορεί να υπόκειται σε ΦΠΑ.
- 32 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Επιτροπής ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνωστοποιεί την απόφασή του να εντάξει ένα αγαθό χρησιμοποιώντας το, πλήρως ή εν μέρει, για τους σκοπούς των οικονομικών του δραστηριοτήτων και συνεπώς εμποδίζεται να εντάξει ένα αγαθό μικτής χρήσεως πλήρως στην ατομική του περιουσία.
- 33 Πρέπει επίσης να απορριφθεί το επιχείρημα της Γερμανικής και της Ελληνικής Κυβερνήσεως ότι η επιλογή του υποκειμένου στον φόρο να εντάξει στην επαγγελματική του περιουσία αγαθό που έχει αγοραστεί από ιδιώτη, η κτήση του οποίου δεν δημιουργεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, προκύπτει από το γεγονός ότι ασκεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ο οποίος βαρύνει τα έξοδα που συνδέονται με το αγαθό, όπως οι επισκευές. Πράγματι, η ένταξη ενός αγαθού επενδύσεως καθορίζει την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ στο αγαθό καθαυτό και όχι στα αγαθά και τις υπηρεσίες που ανελήφθησαν για την εκμετάλλευσή του και τη διατήρησή του. Το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που βαρύνει αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες αποτελεί χωριστό ζήτημα που εμπίπτει στην εφαρμογή του άρθρου 17 της έκτης

οδηγίας. Το δικαίωμα αυτό εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από τη σχέση μεταξύ των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών και των φορολογουμένων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο. Κατά συνέπεια, το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγεται η παράδοση του αγαθού επενδύσεως είναι διαφορετικό από το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγονται οι φορολογήσιμες δαπάνες που έγιναν για την εκμετάλλευση και τη συντήρησή του.

- 34 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση ότι ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος αποκτά αγαθό επενδύσεως για να το χρησιμοποιήσει τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, μπορεί να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου στην ατομική του περιουσία και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να το αποκλείσει πλήρως του συστήματος του ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 35 Η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εξ επαχθούς αιτίας αγαθό το οποίο έχει εντάξει στην επιχείρησή του, πρέπει, δυνάμει των άρθρων 2, σημείο 1, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, να εφαρμόσει τον ΦΠΑ σε κάθε ληφθείσα αντιπαροχή, τούτο δε ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι δεν μπόρεσε να τύχει εκπτώσεως του ΦΠΑ που βάρυνε το αγαθό διότι το αγαθό αυτό αγοράσθηκε από ιδιώτη.

Κρίση του Δικαστηρίου

- 36 Όπως ήδη διαπιστώθηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, από το γράμμα του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ένας υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί «υπό την ιδιότητά του αυτή» για να υπόκειται η πράξη στον ΦΠΑ.
- 37 Ο υποκείμενος στον φόρο όμως ο οποίος πωλεί ένα αγαθό ενταχθέν στην επιχείρηση ενεργεί υπό την επαγγελματική του ιδιότητα και, συνεπώς, ως υποκείμενος στον φόρο.
- 38 Συνεπώς, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο επέλεξε να εντάξει πλήρως στην επαγγελματική του περιουσία ένα αγαθό επενδύσεως το οποίο χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, η πώληση του εν λόγω αγαθού υπόκειται εξ ολοκλήρου στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τα άρθρα 2, σημείο 1, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.
- 39 Όταν ο υποκείμενος στον φόρο ενέταξε στην επαγγελματική του περιουσία μόνον το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς, μόνον η πώληση του μέρους αυτού υπόκειται στον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, την προαναφερθείσα απόφαση *Armbrecht*, σκέψη 24).
- 40 Συναφώς, διευκρινίζεται ότι, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο επέλεξε να εντάξει, πλήρως ή μερικώς, το αγαθό επενδύσεως στην επαγγελματική του περιουσία, το γεγονός ότι το αγαθό έχει αγορασθεί μεταχειρισμένο από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο και ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί συνεπώς να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του καταλοίπου ΦΠΑ που το βαρύνει δεν ασκεί επιρροή. Πρόκειται για αγαθό που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση, η πώληση του οποίου συνιστά φορολογίσιμη παράδοση υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

- 41 Πάντως, όπως παρατήρησε το αιτούν δικαστήριο, από το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αναλάβει το αγαθό από την επιχείρησή του για ιδιωτικές ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή να διαθέσει το αγαθό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η ανάληψη αυτή εξομοιώνεται με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας όταν το αγαθό έχει δημιουργήσει δικαίωμα πλήρους ή μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 42 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας συνίσταται ιδίως στο να εξασφαλιστεί ίση μεταχείριση μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος προβαίνει σε ανάληψη αγαθού της επιχειρήσεώς του και του κοινού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει αγαθό του αυτού είδους. Για την πραγματοποίηση του σκοπού αυτού, η διάταξη αυτή εμποδίζει τον υποκείμενο στον φόρο, που είχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για την αγορά αγαθού ενταχθέντος στην επιχείρησή του, να μην καταβάλει ΦΠΑ όταν προβαίνει στην ανάληψη του αγαθού αυτού από την περιουσία της επιχειρήσεώς του για ιδιωτικούς σκοπούς και συνεπώς επωφελείται αθέμιτα σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή που αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91, *De Jong*, Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 15, και της 27ης Απριλίου 1999, C-48/97, *Kuwait Petroleum*, Συλλογή 1999, σ. I-2323, σκέψη 21, καθώς και, προκειμένου για το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, που θεμελιώνεται στην ίδια αρχή, την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, *Enkler*, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 33).
- 43 Από τη στιγμή που ο υποκείμενος στον φόρο προβεί κατ' αυτόν τον τρόπο στην ανάληψη αγαθού της επιχειρήσεώς του και, ενδεχομένως, καταβάλει τον ΦΠΑ για την ανάληψη αυτή, είναι ελεύθερος να διαθέσει το αγαθό αυτό κατά βούληση, εφόσον το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν επιβάλλει συναφώς κανένα όριο.
- 44 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται εκπτώσεως του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ που βαρύνει το αγαθό επιχειρήσεως το οποίο αγόρασε μεταχειρισμένο από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, το αγαθό

αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και, κατά συνέπεια, αποκλείεται η βάση της διατάξεως αυτής φορολόγηση της αναλήψεως του αγαθού (βλ., προκειμένου για το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, την απόφαση της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88, Kühne, Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 9). Αν, στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο πωλήσει το αγαθό, πραγματοποιεί την πράξη αυτή ιδιωτικώς, και όχι ως υποκείμενος στον φόρο. Η πράξη αυτή συνεπώς αποκλείεται του συστήματος του ΦΠΑ.

45 Η ερμηνεία αυτή συνάδει προς τον σκοπό της ίσης μεταχειρίσεως του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει κανένα αθέμιτο πλεονέκτημα σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή.

46 Πράγματι, η φορολόγηση ενός αγαθού που βρίσκεται στην κατάσταση αυτή, όταν το αγαθό αυτό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του εναπομένοντος μέρους του φόρου, θα είχε ως συνέπεια τη διπλή φορολόγηση, η οποία είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που διαπνέει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ και στο οποίο εντάσσεται η έκτη οδηγία (βλ., προκειμένου για το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, την προαναφερθείσα απόφαση Kühne, σκέψη 11, και την απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche, Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψη 9).

47 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο έχει επιλέξει να εντάξει πλήρως στην επαγγελματική του περιουσία αγαθό επενδύσεως το οποίο χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, η πώληση του εν λόγω αγαθού υπόκειται πλήρως στον ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 2, σημείο 1, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει εντάξει στην επαγγελματική του περιουσία μόνον το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς, μόνον η πώληση του μέρους αυτού υπόκειται στον ΦΠΑ. Το γεγονός ότι το αγαθό έχει αγορασθεί μεταχειρισμένο από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο και ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται συνεπώς εκπτώσεως του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ που το βαρύνει δεν ασκεί συνεπώς επιρροή. Πάντως, αν ο υποκείμενος στον φόρο προβεί στην ανάληψη τέτοιου αγαθού από την επιχείρησή του, το αγαθό αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και, κατά συνέπεια, αποκλείεται η βάση της διατάξεως αυτής φορολόγησης αυτής της αναλήψεως. Αν, στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο πωλήσει το αγαθό, προβαίνει στην πράξη αυτή ιδιωτικώς και συνεπώς η πράξη αυτή αποκλείεται του συστήματος του ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 48 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 24ης Σεπτεμβρίου 1998 το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

- 1) Ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος αποκτά αγαθό επενδύσεως για να το χρησιμοποιήσει τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, μπορεί να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου στην ατομική του περιουσία και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να το αποκλείσει πλήρως του συστήματος του φόρου προ-στιθεμένης αξίας.

- 2) Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο έχει επιλέξει να εντάξει πλήρως στην επαγγελματική του περιουσία αγαθό επενδύσεως το οποίο χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, η πώληση του εν λόγω αγαθού υπόκειται πλήρως στον φόρο προστιθεμένης αξίας σύμφωνα με τα άρθρα 2, σημείο 1, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση. Όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει εντάξει στην επαγγελματική του περιουσία μόνον το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς, μόνον η πώληση του μέρους αυτού υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Το γεγονός ότι το αγαθό έχει αγορασθεί μεταχειρισμένο από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο και ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται συνεπώς εκπτώσεως του εναπομένοντος μέρους του φόρου προστιθεμένης αξίας που το βαρύνει δεν ασκεί συνεπώς επιρροή. Πάντως, αν ο υποκείμενος στον φόρο προβεί στην ανάληψη τέτοιου αγαθού από την επιχείρησή του, το αγαθό αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της εν λόγω οδηγίας και, κατά συνέπεια, αποκλείεται η βάση της διατάξεως αυτής φορολόγηση αυτής της αναλήψεως. Αν, στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο πωλήσει το αγαθό, προβαίνει στην πράξη αυτή ιδιωτικώς και συνεπώς η πράξη αυτή αποκλείεται του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Edward

Jann

Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Μαρτίου 2001.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

A. La Pergola