

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 23ης Απριλίου 2009*

Στην υπόθεση C-460/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) με απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Οκτωβρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Sandra Puffer

κατά

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klůčka, P. Lindh και Α. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Οκτωβρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η S. Puffer, εκπροσωπούμενη από τους F. Schubert και W.-D. Arnold, Rechtsanwälte, καθώς και τον C. Proding, Steuerberater,
- η Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, εκπροσωπούμενη από τον T. Krumenacker,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Bauer,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17 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), και τη συμβατότητά του προς τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου της ίσης μεταχειρίσεως.
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της S. Puffer και της Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (φορολογικής αρχής του Linz, στο εξής: Unabhängiger Finanzsenat), με αντικείμενο το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), ο οποίος καταβλήθηκε επί των εισροών κατά τη διάρκεια των ετών 2002 και 2003 για τις δαπάνες κατασκευής κτιρίου προοριζόμενου στο σύνολό του για την επιχείρηση της S. Puffer, αλλά χρησιμοποιούμενου εν μέρει για ιδιωτικές ανάγκες.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας «[σ]τον [ΦΠΑ] υπόκεινται [...] οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

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

«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 δραστηριότητος 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. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αϋλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

5 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «[τ]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, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του [ΦΠΑ]».

6 Δυνάμει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου είναι «για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6[,] παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στο φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών».

7 Σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «τις μισθώσεις ακινήτων», υπό την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων που δεν ισχύουν εν προκειμένω.

- 8 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18), ορίζει τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο

[...]

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 [ΦΠΑ], 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.

[...]

6. Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του [ΦΠΑ]. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.

[...]»

- 9 Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18), προβλέπει τα εξής:

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

α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατώτερα της εκπτώσεως, την οποίαν edικαιούτο 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 [...]

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου, με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. 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 δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

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

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

Η εθνική νομοθεσία

¹⁰ Το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημεία 1 και 2, στοιχείο α, του νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz του 1994, *BGBI.* 663/1994, στο εξής: UStG του

1994), που ίσχυε κατά τον χρόνο προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ήτοι την 1η Ιανουαρίου 1995, είχε ως εξής:

«1. Η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που συνδέονται με την απόκτηση, την κατασκευή ή τη συντήρηση κτιρίων θεωρούνται ότι αφορούν την επιχείρηση μόνον εφόσον οι σχετικές αμοιβές συνιστούν, βάσει της σχετικής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος, δαπάνες εκμεταλλεύσεως ή επαγγελματικές δαπάνες.

2. Δεν θεωρούνται ότι αφορούν την επιχείρηση, η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών

a) για τις οποίες οι καταβληθείσες αμοιβές δεν συνιστούν κυρίως εκπεστέες δαπάνες υπό την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 5, του νόμου του 1988 περί φορολογίας εισοδήματος (*Einkommensteuergesetz* [του 1988], *BGBL* 400/1988) ή του άρθρου 8, παράγραφος 2, και του άρθρου 12, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 5, του νόμου του 1988 περί φορολογίας εταιρειών (*Körperschaftsteuergesetz* [του 1988], *BGBL* 401/1988)».

¹¹ Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, καθόσον το άρθρο 20, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 5, του νόμου του 1988 περί φορολογίας εισοδήματος απέκλειε την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των εξόδων διαβίωσης, όπως οι δαπάνες κατοικίας, το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημεία 1 και 2, στοιχείο α, του *UStG* του 1994 είχε ως αποτέλεσμα τη χορήγηση εκπτώσεως από τον ΦΠΑ μόνο για το τμήμα του κτιρίου που χρησιμοποιούνταν για επαγγελματικούς σκοπούς και όχι για το τμήμα εκείνο που χρησιμοποιούνταν για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς.

¹² Με τον τροποποιητικό φορολογικό νόμο του 1997 (*Abgabenänderungsgesetz* του 1997, *BGBL* I, 9/1998, στο εξής: *AbgÄG* του 1997), αφενός, το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του *UStG* του 1994 τροποποιήθηκε υπό την έννοια ότι τα ακίνητα μικτής

χρήσεως μπορούν να ενταχθούν στην επιχείρηση στο σύνολό τους. Αφετέρου, με το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, σε συνδυασμό με τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 12, παράγραφος 3, του UStG του 1994, προβλέφθηκε ότι η χρησιμοποίηση μέρους του κτιρίου για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς συνιστά «απαλλασσόμενη πράξη» υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, με αποτέλεσμα τον αποκλεισμό των εκπτώσεων.

- 13 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο αυστριακός νομοθέτης είχε την πρόθεση να διατηρήσει, με τις τροποποιήσεις αυτές, τον αποκλεισμό από τις εκπτώσεις του ΦΠΑ για τα μέρη κτιρίων που χρησιμοποιούνται για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς, αναγνωρίζοντας τη δυνατότητα εντάξεως στην επιχείρηση ολόκληρου του ακινήτου μικτής χρήσεως, η οποία απορρέει από την απόφαση της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I 4101).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Η S. Puffer ανήγειρε κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ Νοεμβρίου 2002 και Ιουνίου 2004 μια μονοκατοικία με πισίνα. Από το 2003 χρησιμοποιούσε το ακίνητο αυτό για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς, εκτός από ένα μέρος, το οποίο ανερχόταν στο 11 % περίπου του κτιρίου και εκμισθώθηκε για επαγγελματικούς σκοπούς.
- 15 Η S. Puffer ενέταξε ολόκληρο το ακίνητο στην επιχείρησή της και ζήτησε την έκπτωση του συνόλου των φόρων επί των εισροών που είχαν καταλογιστεί για την κατασκευή του κτιρίου.
- 16 Με διορθωτικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ για τα έτη 2002 και 2003, η Finanzamt (φορολογική αρχή), αφενός, αρνήθηκε να λάβει υπόψη για την έκπτωση τους φόρους που είχαν καταβληθεί για την κατασκευή της πισίνας. Αφετέρου, από τις λοιπές κατασκευαστικές δαπάνες, δέχτηκε την έκπτωση των καταβληθέντων επί των εισροών φόρων μόνον καθ' ό μέρος αφορούσαν τη χρησιμοποίηση του 11 % του κτιρίου για επαγγελματικούς σκοπούς.

- 17 Η S. Puffer υπέβαλε ένσταση κατά των εν λόγω πράξεων επιβολής φόρου, η οποία απορρίφθηκε από την Unabhängiger Finanzsenat με το σκεπτικό, μεταξύ άλλων, ότι η εθνική νομοθεσία προέβλεπε, κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας στην Αυστριακή Δημοκρατία, αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για τις κατασκευαστικές δαπάνες των μερών των ακινήτων που χρησιμοποιούνταν για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς και ότι ο εθνικός νομοθέτης δεν είχε παραιτηθεί από την ευχέρεια που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας να διατηρήσει τον αποκλεισμό αυτόν.
- 18 Στη συνέχεια, η S. Puffer άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof. Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε, αφενός, ότι η ένταξη στην επιχείρηση ενός αγαθού στο σύνολό του παρέχει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ και, αφετέρου, ότι δεν πληρούνται εν προκειμένω οι προϋποθέσεις του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας που παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να διατηρήσουν τον υφιστάμενο κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας αποκλεισμό από την έκπτωση.
- 19 Αφού διαπίστωσε ότι, αντιθέτως προς το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, η αυστριακή νομοθεσία δεν δέχεται την πλήρη και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ που αφορά τις κατασκευαστικές δαπάνες ακινήτου μικτής χρήσεως, το οποίο εντάσσεται εξ ολοκλήρου στην επιχείρηση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η διάταξη αυτή είναι συμβατή προς τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως.
- 20 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η πλήρης και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ που αφορά τις κατασκευαστικές δαπάνες ενός τέτοιου ακινήτου μικτής χρήσεως και η μεταγενέστερη επιβολή κλιμακωτού για μια δεκαετία ΦΠΑ επί των εξόδων τα οποία συνδέονται με το μέρος του ακινήτου που χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς έχουν ως αποτέλεσμα την παροχή στον υποκείμενο στον φόρο, για την περίοδο αυτή, «μιας άτοκης πιστώσεως» από την οποία δεν μπορούν να επωφεληθούν οι μη υποκείμενοι στον φόρο.
- 21 Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το εντεύθεν οικονομικό πλεονέκτημα, το οποίο υπολογίζει στο 5 % των καθαρών κατασκευαστικών δαπανών του μέρους του ακινήτου που χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς σκοπούς, συνεπάγεται άνιση μεταχείριση μεταξύ υποκειμένων και μη υποκειμένων στον φόρο

καθώς και, όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο, μεταξύ εκείνων που κατασκευάζουν ακίνητο για αμιγώς ιδιωτικούς σκοπούς και εκείνων που το κατασκευάζουν, εν μέρει, για την επιχείρησή τους.

22 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν αυτό το οικονομικό πλεονέκτημα, το οποίο παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις και όχι σε όσους πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις, μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση βάσει του άρθρου 87 ΕΚ, όταν απορρέει από εθνικό μέτρο για τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εθνικό δίκαιο και αυτές οι δύο κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο βρίσκονται σε ανταγωνιστική θέση.

23 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, παρά τις τροποποιήσεις που επέφερε ο AbgÄG του 1997, η εθνική νομοθεσία η οποία αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών καλύπτεται, όπως υποστηρίζει η Unabhängiger Finanzsenat, από το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

24 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει η έκτη οδηγία [...] και ιδίως οι διατάξεις του άρθρου της 17, στα θεμελιώδη δικαιώματα του κοινοτικού δικαίου (στην αρχή της ισότητας του κοινοτικού δικαίου), εκ του λόγου ότι έχει ως αποτέλεσμα να μπορούν οι υποκείμενοι στον φόρο να αποκτήσουν την κυριότητα κατοικίας για τις ιδιωτικές στεγαστικές ανάγκες τους (κατανάλωση) περίπου κατά 5 % φθηνότερα απ' ό,τι οι λοιποί πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δε ποσό, σε απόλυτη τιμή, αυτού του πλεονεκτήματος αυξάνεται απεριόριστα με το ύψος των δαπανών αποκτήσεως και κατασκευής της κατοικίας; Υφίσταται αυτή η αντίθεση προς την αρχή της ισότητας και λόγω του ότι οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να αποκτήσουν την κυριότητα κατοικίας για τις ιδιωτικές στεγαστικές ανάγκες τους, της οποίας χρησιμοποιούν τουλάχιστον ένα ελάχιστο τμήμα για την επιχείρησή τους, περίπου κατά 5 % φθηνότερα απ' ό,τι οι λοιποί υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι δεν χρησιμοποιούν τουλάχιστον ένα ελάχιστο τμήμα του ακινήτου της ιδιωτικής κατοικίας τους για την επιχείρησή τους;

- 2) Αντιβαίνει στο άρθρο 87 ΕΚ εθνικό μέτρο για τη μεταφορά της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα των διατάξεων του άρθρου 17 της οδηγίας αυτής, εκ του λόγου ότι παραχωρεί μεν το εκτιθέμενο στο πρώτο ερώτημα πλεονέκτημα σε σχέση με τις κατοικίες που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί για ιδιωτικούς σκοπούς σε υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν σε φορολογούμενες πράξεις, στερεί δε το πλεονέκτημα αυτό από τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις;
- 3) Εξακολουθεί το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας να παράγει έννομες συνέπειες στην περίπτωση κατά την οποία ο εθνικός νομοθέτης τροποποιεί μια εθνική διάταξη περί αποκλεισμού των εκπώσεων (εν προκειμένω το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UstG του 1994), [...] η οποία ενδεχομένως στηριζόταν στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, με τη ρητή πρόθεση να διατηρήσει αυτό τον αποκλεισμό, από δε τον εθνικό UstG συνάγεται επίσης ότι εξακολουθεί να ισχύει ο αποκλεισμός των εκπώσεων, πλην όμως ο εθνικός νομοθέτης λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου [ήτοι του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας], η οποία έγινε αντιληπτή το πρώτον σε μεταγενέστερη ημερομηνία, εξέδωσε κανονιστική ρύθμιση η οποία, κατ' ιδίαν εξεταζόμενη, επιτρέπει την έκπτωση βάσει του κοινοτικού δικαίου [σύμφωνα με την ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας με την προπαρατεθείσα απόφαση Seeling];
- 4) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα:

Μπορεί να έχει επιπτώσεις επί της στηριζόμενης στη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ενέργειας του αποκλεισμού των εκπώσεων [...] (που προβλέπει εν προκειμένω το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG του 1994) το γεγονός ότι ο εθνικός νομοθέτης τροποποιεί μια εκ των δύο αλληλοεπικαλυπτόμενων διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας που προβλέπουν τον αποκλεισμό της εκπώσεως (ήτοι του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG του 1994 και του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG του 1994) και κατ' αποτέλεσμα την αναιρεί εκ του λόγου ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος που αφορά τη συμβατότητα του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προς τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως

- 25 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προσβάλλουν τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως, καθόσον οι διατάξεις αυτές μπορούν να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο, με τον μηχανισμό του δικαιώματος ολικής και άμεσης εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για την κατασκευή ακινήτου μικτής χρήσεως και τη μεταγενέστερη κλιμακωτή επιβολή του φόρου αυτού επί της ιδιωτικής χρήσεως του ακινήτου αυτού, ένα οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με όσους δεν υπόκεινται στον φόρο και τους υποκειμένους στον φόρο που χρησιμοποιούν το ακίνητό τους μόνο για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

- 26 Η S. Puffer ισχυρίζεται ότι ένας επιχειρηματίας μπορεί να επιλέξει να εντάξει εξ ολοκλήρου ένα αγαθό μικτής χρήσεως στην επιχείρησή του προκειμένου να διατηρήσει τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών όταν η επαγγελματική χρήση του εν λόγω αγαθού καθίσταται, ακολούθως, πιο σημαντική.
- 27 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την S. Puffer, στην περίπτωση αρχικής, έστω και μερικής, χρήσεως του αγαθού για ιδιωτικούς σκοπούς και μεταγενέστερης εντάξεώς του στην επιχείρηση, η έκτη οδηγία σαφώς δεν επιτρέπει πλέον την έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Η άμεση και πλήρης έκπτωση του ΦΠΑ καθώς και η μεταγενέστερη κλιμακωτή επιβολή του ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρήσεως του εν λόγω αγαθού είναι αποτέλεσμα του συστήματος της έκτης οδηγίας και το Δικαστήριο έχει λάβει υπόψη, με τη νομολογία του, τις επιπτώσεις του συστήματος αυτού. Επομένως, δεν υπάρχει κανένας λόγος αμφιβολίας για τη συμβατότητα του εν λόγω συστήματος προς τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως.

- 28 Η Unabhängiger Finanzsenat επισημαίνει ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας επιτρέπει την έκπτωση του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών μόνο στο μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του επιχειρηματία. Τούτο έχει ως αποτέλεσμα, σύμφωνα με την άποψη της αρχής αυτής, ότι η έκτη οδηγία δεν παρέχει το δικαίωμα εκπτώσεως για το μέρος που αναλογεί στη χρήση του αγαθού για ιδιωτικούς σκοπούς.
- 29 Συγκεκριμένα, κατά την άποψη της ανωτέρω αρχής, πρέπει καταρχάς να καθοριστεί, σύμφωνα με τη σαφή διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η έκταση εφαρμογής της επιτρεπόμενης εκπτώσεως στην περίπτωση χρήσεως του αγαθού για τις ανάγκες φορολογούμενων πράξεων. Μόνο σε μεταγενέστερο στάδιο θα μπορούσε να επαληθευθεί αν η χρήση για ιδιωτικούς σκοπούς μέρους του αγαθού, το οποίο αρχικά προοριζόταν να χρησιμοποιηθεί για φορολογούμενες πράξεις, πρέπει να εξομοιωθεί προς την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.
- 30 Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την Unabhängiger Finanzsenat, ούτε η ένταξη ενός αγαθού στην επιχείρηση ούτε η ιδιότητα του επιχειρηματία μπορούν να θεμελιώσουν από μόνες τους δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών. Συγκεκριμένα, πρόκειται μόνο για δύο μεταξύ περισσότερων προϋποθέσεων οι οποίες πρέπει να πληρούνται εν προκειμένω.
- 31 Ειδικότερα, αν αρκούσαν αυτές οι δύο προϋποθέσεις, τούτο θα συνεπαγόταν διάλληλο συλλογισμό και ανακολουθίες. Συναφώς, η Unabhängiger Finanzsenat επισημαίνει ότι επιχειρηματίες που πραγματοποιούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις και, επομένως, δεν μπορούν να εκπέσουν, καταρχήν, τον φόρο επί των εισροών, θα μπορούσαν, ωστόσο, να αξιώσουν, για αγαθά που αποτελούν αντικείμενο μικτής χρήσεως, εκπτώσεις ανερχόμενες στο ποσοστό της χρήσεώς τους για ιδιωτικούς σκοπούς.
- 32 Η Unabhängiger Finanzsenat παρατηρεί επίσης ότι οι επιχειρηματίες που πραγματοποιούν εν μέρει απαλλασσόμενες πράξεις και εν μέρει φορολογούμενες πράξεις μπορούν να εκπέσουν τον ΦΠΑ μόνον κατά το μέρος που αυτός αναλογεί στις φορολογούμενες πράξεις τους, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Πάντως, η αναλογία αυτή μπορεί να διαφέρει σημαντικά από τα ποσοστά ιδιωτικής και επαγγελματικής χρήσεως.

- 33 Η Αυστριακή Κυβέρνηση συντάχθηκε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, με την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας που υποστήριξε η Unabhängiger Finanzsenat. Συγκεκριμένα, η κυβέρνηση αυτή φρονεί ότι η διατύπωση της διατάξεως αυτής επιτρέπει εκπτώσεις μόνο για το μέρος του ακινήτου το οποίο προορίζεται για χρήσεις που αφορούν φορολογούμενες πράξεις και όχι για το μέρος του ακινήτου που προορίζεται για ιδιωτικές χρήσεις. Σε τελική ανάλυση, δεν είναι αναγκαίο, σύμφωνα με την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα, καθόσον, κατ' εφαρμογήν της ερμηνείας αυτής, δεν τίθεται κανένα πρόβλημα σε σχέση με την ίση μεταχείριση.
- 34 Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εντάξει ένα αγαθό μικτής χρήσεως εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του στηρίζεται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία εξυπηρετεί τη διασφάλιση της ελεύθερης και ανεμπόδιστης ασκήσεως των οικονομικών δραστηριοτήτων. Η αντίστοιχη υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να καταβάλει τον ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που δαπάνησε για την ιδιωτική χρήση του εν λόγω αγαθού, η οποία εξομοιώνεται προς υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας, σκοπεί ακριβώς στη διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ των υποκειμένων και των μη υποκειμένων στον φόρο.
- 35 Το μικρό οικονομικό πλεονέκτημα που θα μπορούσαν να διατηρήσουν οι υποκείμενοι στον φόρο βάσει του συστήματος αυτού, αφενός, θα προέκυπτε από την οικονομική δραστηριότητά τους και τη νομική κατάστασή τους, στην οποία εντάσσεται η είσπραξη και απόδοση του ΦΠΑ στη φορολογική αρχή, και, αφετέρου, θα ήταν το αποτέλεσμα της δυνατότητας μεταγενέστερης αυξήσεως της επαγγελματικής χρήσεως του αγαθού μικτής χρήσεως. Έτσι, η ύπαρξη του πλεονεκτήματος αυτού δεν καθιστά δυνατό να συναχθεί προσβολή της γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως.
- 36 Η ένταξη στην επιχείρηση καθώς και η έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ επί των εισροών αποκλείονται μόνον όταν έχει αποκλειστεί εξ αρχής οποιαδήποτε επαγγελματική χρήση, είτε για αντικειμενικούς λόγους, είτε διότι ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο απέκλεισε τη χρήση αυτή.
- 37 Εξάλλου, η Επιτροπή φρονεί ότι η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως δεν προσβάλλεται από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος δεν επέλεξε να εντάξει ορισμένο αγαθό στην επιχείρησή του, δεν μπορεί να εκπέσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί των

εισροών, καθόσον είχε τη δυνατότητα αυτή και δεν έκανε χρήση αυτής. Πάντως, ο υποκείμενος στον φόρο επειδή δεν επέλεξε παρόμοια χρήση δεν μπορεί να επικαλεστεί άνιση μεταχείριση.

- ³⁸ Τέλος, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ υποκειμένων στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις και εκείνων που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις απορρέει, σύμφωνα με την Επιτροπή, σε τελική ανάλυση, από την αρχή της ουδετερότητας, η οποία επιτρέπει την έκπτωση του ΦΠΑ μόνο για τις φορολογητέες πράξεις.

Απάντηση του Δικαστηρίου

- ³⁹ Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, σε περίπτωση που επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ενδιαφερόμενος μπορεί, για τις ανάγκες εφαρμογής του ΦΠΑ, είτε να εντάξει το αγαθό αυτό αποκλειστικά στο ενεργητικό της επιχείρησής του, είτε να το διατηρήσει αποκλειστικά στην προσωπική του περιουσία, αποκλείοντάς το έτσι πλήρως από το σύστημα του ΦΠΑ, είτε να το περιλάβει στην επιχείρησή του μόνον κατά το μέτρο που το αγαθό αυτό όντως χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς (αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens, Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-72/05, Wollny, Συλλογή 2006, σ. I-8297, σκέψη 21).
- ⁴⁰ Αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει να χαρακτηρίσει ως επενδυτικά αγαθά της επιχείρησής του τα αγαθά που χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικούς σκοπούς και για ίδιες ανάγκες, είναι καταρχήν δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για την απόκτηση των αγαθών αυτών (προπαρατεθείσες αποφάσεις Charles και Charles-Tijmens, σκέψη 24, καθώς και Wollny, σκέψη 22).
- ⁴¹ Εντούτοις, από το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, όταν για ένα αγαθό που έχει περιληφθεί στην επιχείρηση θεμελιώθηκε δικαίωμα πλήρους ή μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε επί των εισροών, η χρήση του για ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του

προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση εξομοιώνεται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Η χρήση αυτή, η οποία αποτελεί συνεπώς «φορολογούμενη πράξη», υπό την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, φορολογείται, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, βάσει του ύψους των εξόδων που ανελήφθησαν για την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών (βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Charles και Charles-Tijmens, σκέψη 25, καθώς και Wollny, σκέψη 23).

42 Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει ένα κτίριο αποκλειστικώς για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του και χρησιμοποιεί μέρος του κτιρίου αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του δικαιούται, αφενός, να εκπέσει τον ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε επί των εισροών για το σύνολο των εξόδων κατασκευής του εν λόγω κτιρίου και, αφετέρου, υποχρεούται αντιστοίχως να καταβάλει τον ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που ανελήφθησαν για την πραγμάτωση της εν λόγω χρήσεως (προπαρατεθείσα απόφαση Wollny, σκέψη 24).

43 Αντιθέτως, αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει, κατά την απόκτηση ενός επενδυτικού αγαθού, να το εντάξει εξ ολοκλήρου στην ιδιωτική περιουσία του ή να το εντάξει μόνον εν μέρει στις επαγγελματικές δραστηριότητές του, δεν γεννάται κανένα δικαίωμα προς έκπτωση για το μέρος που εντάσσεται στην ιδιωτική περιουσία (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψεις 8 και 9, καθώς και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 43).

44 Ομοίως, στην περίπτωση αυτή, η μεταγενέστερη χρήση για επαγγελματικούς σκοπούς μέρους του αγαθού το οποίο έχει ενταχθεί στην ιδιωτική περιουσία δεν μπορεί να παράσχει δικαίωμα εκπτώσεως, καθόσον το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Υπό την έννοια αυτή δεν προβλέπεται κανένας μηχανισμός διακανονισμού στην υφιστάμενη κοινοτική νομοθεσία, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 50 των προτάσεών της.

45 Στην περίπτωση επενδυτικών αγαθών μικτής χρήσεως η οποία ποικίλλει κατά περιόδους, η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, την οποία υποστήριζαν η Unabhängiger Finanzsenat και η Αυστριακή Κυβέρνηση, θα μπορούσε να έχει ως συνέπεια την άρνηση εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για μεταγενέστερες φορολογούμενες επαγγελματικές χρήσεις, παρά την

αρχική βούληση του υποκειμένου στον φόρο να εντάξει το επίμαχο αγαθό εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του, ενόψει μελλοντικών πράξεων.

⁴⁶ Πάντως, σε μια τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα απαλλασσόταν από το σύνολο του φόρου που πλήττει το αγαθό το οποίο χρησιμοποιεί για την οικονομική δραστηριότητά του και η φορολόγηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του θα είχε ως συνέπεια τη διπλή φορολόγηση, η οποία είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που διαπνέει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, στο οποίο εντάσσεται η έκτη οδηγία (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψη 46, και προπαρατεθείσα ΗΕ, σκέψη 71).

⁴⁷ Εξάλλου, ακόμα και στην περίπτωση που, ύστερα από πραγματική επαγγελματική εκμετάλλευση μέρους του κτιρίου το οποίο χρησιμοποιούνταν αρχικώς για ιδιωτικούς σκοπούς, προβλεπόταν επιστροφή του οφειλομένου φόρου επί των εισροών για τις κατασκευαστικές δαπάνες, το αγαθό θα υφίστατο οικονομική επιβάρυνση επί σημαντικού ενίοτε διαστήματος, μεταξύ των πρώτων επενδυτικών δαπανών και της πραγματικής επαγγελματικής εκμεταλλεύσεως. Πάντως, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως απαιτεί να θεωρούνται οι δαπάνες για επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και τους σκοπούς μιας επιχειρήσεως ως οικονομικές δραστηριότητες που συνεπάγονται το δικαίωμα αμέσου εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών. Συγκεκριμένα, το σύστημα των εκπτώσεων προβλέπει στο να ανακουφίζεται εντελώς ο υποκείμενος στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των φορολογουμένων οικονομικών δραστηριοτήτων του (βλ., συναφώς, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψεις 19 και 23).

⁴⁸ Τέλος, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν η Unabhängiger Finanzsenat και η Αυστριακή Κυβέρνηση, η απορρέουσα από τη νομολογία ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν οδηγεί σε διάλληλο συλλογισμό, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 46 των προτάσεών της, ούτε συστηματικές ανακολουθίες.

⁴⁹ Συγκεκριμένα, οι υποκείμενοι στον φόρο που πραγματοποιούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις δεν μπορούν να εκπέσουν, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, κανένα

φόρο επί των εισροών ούτε, επομένως, μπορούν να αξιώσουν εκπτώσεις για τη χρήση αγαθών μικτής χρήσεως που προορίζονται για ιδιωτικούς σκοπούς.

- 50 Επίσης, όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν τόσο απαλλασσόμενες όσο και φορολογούμενες πράξεις, δεν υπάρχει σύγκρουση μεταξύ της αναλογίας ιδιωτικής και επαγγελματικής χρήσεως και του ποσοστού της εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.
- 51 Συγκεκριμένα, από την οικονομία του άρθρου 17 της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι, αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει, κατά την απόκτηση ενός επενδυτικού αγαθού, να εντάξει το αγαθό αυτό εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του, η άμεση έκπτωση του οφειλόμενου ΦΠΑ επί των εισροών είναι δυνατή για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό το οποίο αφορά τις φορολογούμενες πράξεις του. Στο μέτρο που το ποσοστό αυτό μπορεί, ακολούθως, να ποικίλλει στο μέλλον, το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας προβλέπει ένα μηχανισμό διακανονισμού. Πάντως, όταν η εφαρμογή των άρθρων 17 και 20 της εν λόγω οδηγίας έχει ως αποτέλεσμα τη μερική έκπτωση του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να αποφύγει, όπως κάθε υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί μόνο φορολογούμενες πράξεις, την επιβολή κλιμακωτού ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρήσεως του εν λόγω αγαθού.
- 52 Δεύτερον, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η προσβολή της γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ. τις αποφάσεις της 7ης Μαΐου 1998, C-390/96, *Lease Plan*, Συλλογή 1998, σ. I-2553, σκέψη 34 και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-156/98, *Γερμανία κατά Επιτροπής*, Συλλογή 2000, σ. I-6857, σκέψη 84).
- 53 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας συνιστά, στον τομέα του ΦΠΑ, την έκφραση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως (βλ. την απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, *L.u.P.*, Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 48 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία καθώς και την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 49).

- 54 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, εξομοιώνοντας με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας την ιδιωτική χρήση ενός αγαθού το οποίο έχει ενταχθεί από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας σκοπεί, αφενός, στη διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του φορολογουμένου που εξέπεσε τον ΦΠΑ επί της αποκτήσεως ή της κατασκευής του εν λόγω αγαθού και του τελικού καταναλωτή που αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ, καθώς ο πρώτος εμποδίζεται να επωφεληθεί αδικαιολογίου πλεονεκτήματος σε σχέση με τον δεύτερο, και, αφετέρου, στη διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας, καθώς εγγυάται την αντιστοιχία μεταξύ της εκπτώσεως ΦΠΑ επί των εισροών και της εισπράξεως του εν λόγω φόρου επί των εκροών (βλ., συναφώς, την προπαρατεθείσα απόφαση Wollny, σκέψεις 30 έως 33).
- 55 Ωστόσο, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, όταν πρόκειται για την ιδιωτική χρήση ενός επενδυτικού αγαθού μικτής χρήσεως, η εν λόγω διάταξη ενδέχεται να μη διασφαλίζει, από μόνη της, την ίδια μεταχείριση μεταξύ των υποκειμένων και των μη υποκειμένων στον φόρο ή άλλων υποκειμένων στον φόρο που αποκτούν ιδιωτικώς αγαθά του ιδίου είδους και, οφείλουν, εκ του λόγου αυτού, να καταβάλουν αμέσως το σύνολο του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι, όπως επισημαίνεται στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, ο σκοπός της πλήρους ανακουφίσεως των υποκειμένων στον φόρο, μέσω του μηχανισμού των άρθρων 17, παράγραφοι 1 και 2, και 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των φορολογουμένων οικονομικών δραστηριοτήτων τους, συμπεριλαμβανομένης κάθε οικονομικής επιβαρύνσεως των αγαθών κατά την περίοδο μεταξύ των πρώτων επενδυτικών δαπανών και της πραγματικής επαγγελματικής εκμεταλλεύσεως, θα μπορούσε να επιφέρει ορισμένο οικονομικό πλεονέκτημα όσον αφορά την ιδιωτική χρήση του εν λόγω αγαθού από αυτούς τους υποκειμένους στον φόρο (βλ., κατ' αναλογία, την προπαρατεθείσα απόφαση Wollny, σκέψη 38).
- 56 Επομένως, η ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των υποκειμένων και των μη υποκειμένων στον φόρο είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία διασφαλίζει, καταρχάς, την ίση μεταχείριση μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο. Αυτή η ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση είναι, εξάλλου, αποτέλεσμα της εκ μέρους αυτών των υποκειμένων στον φόρο ασκήσεως των οικονομικών δραστηριοτήτων που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Τέλος, η διαφορετική μεταχείριση συνδέεται με το ειδικό καθεστώς που προβλέπει η έκτη οδηγία για τους υποκειμένους στον φόρο, το οποίο σημαίνει, μεταξύ άλλων, σύμφωνα με το άρθρο 21 της οδηγίας αυτής, ότι ευθύνονται για τον ΦΠΑ και οφείλουν να τον εισπράττουν.
- 57 Καθόσον τα χαρακτηριστικά αυτά διακρίνουν τη θέση των υποκειμένων στον φόρο από εκείνη των μη υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι δεν ασκούν τέτοιες οικονομικές

δραστηριότητες, ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση οφείλεται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε διαφορετικές καταστάσεις με αποτέλεσμα να μη συνεπάγεται την προσβολή της αρχής περί ίσης μεταχειρίσεως.

- 58 Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος έχει εντάξει το επενδυτικό αγαθό εξ ολοκλήρου στην ιδιωτική περιουσία του, καθόσον δεν προτίθεται να ασκήσει τις οικονομικές δραστηριότητές του χρησιμοποιώντας το αγαθό αυτό αλλά σκοπεύει να το χρησιμοποιήσει για ιδιωτικούς σκοπούς.
- 59 Η εκτίμηση αυτή δεν μπορεί να είναι διαφορετική στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί μόνον απαλλασσόμενες πράξεις, καθόσον το πρόσωπο αυτό πρέπει να βαρύνεται με τον ίδιο ΦΠΑ που βαρύνει τον μη υποκείμενο στον φόρο και, ως εκ τούτου, η θέση του εξομοιώνεται ουσιαστικά με τη θέση του μη υποκειμένου στον φόρο.
- 60 Τέλος, από τις διαπιστώσεις που περιέχονται στη σκέψη 50 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν τόσο απαλλασσόμενες όσο και φορολογούμενες πράξεις αντιμετωπίζονται, για κάθε κατηγορία οικονομικών δραστηριοτήτων τους καθώς και για την ιδιωτική χρήση των αγαθών τους μικτής χρήσεως, με τον ίδιο ακριβώς τρόπο που αντιμετωπίζονται όσοι ασκούν αποκλειστικώς δραστηριότητες οι οποίες εμπίπτουν σε μια απ' αυτές τις κατηγορίες δραστηριοτήτων ή χρήσεως.
- 61 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα άρθρα 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν προσβάλλουν τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως.
- 62 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν προσβάλλουν τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως, για τον λόγο ότι οι διατάξεις αυτές μπορούν να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο, μέσω του μηχανισμού του δικαιώματος ολικής και άμεσης εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για την κατασκευή ακινήτου μικτής χρήσεως και τη μεταγενέστερη κλιμακωτή επιβολή του φόρου αυτού επί της ιδιωτικής χρήσεως του ακινήτου αυτού, ένα οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με

όσους δεν υπόκεινται στον φόρο και τους υποκειμένους στον φόρο που χρησιμοποιούν το ακίνητό τους μόνο για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς.

Επί του δευτέρου ερωτήματος το οποίο αφορά τον χαρακτηρισμό ως κρατικής ενισχύσεως ενός πλεονεκτήματος ρευστότητας που απορρέει από εθνικά μέτρα για τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας

- ⁶³ Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 87 ΕΚ απαγορεύει εθνικό μέτρο για τη μεταφορά του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας το οποίο προβλέπει τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για τους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις, πλην εκείνων που πραγματοποιούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις, εφόσον αυτό το εθνικό μέτρο μπορεί να παράσχει το εκτιθέμενο στο πρώτο ερώτημα οικονομικό πλεονέκτημα μόνο στους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

- ⁶⁴ Η S. Puffer φρονεί ότι οι υποκείμενοι στον φόρο που πραγματοποιούν μόνο φορολογούμενες πράξεις, όσοι πραγματοποιούν τόσο απαλλασσόμενες όσο και φορολογούμενες πράξεις καθώς και όσοι πραγματοποιούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις βρίσκονται, κατ' ουσίαν, στην ίδια κατάσταση. Συγκεκριμένα, όλοι μπορούν να επιλέξουν την ολοκληρωτική ένταξη στην επιχείρηση ενός αγαθού μικτής χρήσεως και τη μεταγενέστερη κλιμακωτή καταβολή του ΦΠΑ για την ιδιωτική χρήση του αγαθού. Επομένως, σύμφωνα με την S. Puffer, δεν υπήρξε παράβαση του άρθρου 87 ΕΚ.
- ⁶⁵ Η Unabhängiger Finanzsenat υποστηρίζει ότι δεν υπήρξε παράβαση του άρθρου 87 ΕΚ, καθόσον η έκτη οδηγία δεν παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά μικτής χρήσεως κατά το ποσοστό που αναλογεί στη χρήση τους για ιδιωτικούς σκοπούς.

⁶⁶ Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι ο χαρακτηρισμός «κρατική ενίσχυση» υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ απαιτεί, μεταξύ άλλων, παρέμβαση του κράτους που ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων. Πάντως, εν προκειμένω, δεν πληρούνται αυτές οι δύο προϋποθέσεις, καθόσον το δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών απορρέει ευθέως από την έκτη οδηγία και το πλεονέκτημα που παρέχεται στους δικαιούχους είναι αποτέλεσμα της γενικής οικονομίας του συστήματος ΦΠΑ.

Απάντηση του Δικαστηρίου

⁶⁷ Σύμφωνα με το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ, «[ε]νισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές».

⁶⁸ Κατά πάγια νομολογία, ο χαρακτηρισμός της «ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, απαιτεί τη συνδρομή όλων των προβλεπόμενων στη διάταξη αυτή προϋποθέσεων. Έτσι, πρώτον, πρέπει να πρόκειται για παρέμβαση από το κράτος ή μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάζει τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, τρίτον, πρέπει να χορηγεί πλεονέκτημα στον εξ αυτής ωφελούμενο και, τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (απόφαση της 1ης Ιουλίου 2008, C-341/06 P και C-342/06, Chronopost και La Poste κατά UFEX κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-4777, σκέψεις 121 και 122 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

⁶⁹ Το δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών καθώς και το ενδεχόμενο σχετικό οικονομικό πλεονέκτημα για τους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις απορρέουν ευθέως από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας που τα κράτη μέλη οφείλουν να μεταφέρουν στο εθνικό τους δίκαιο.

70 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 70 των προτάσεών της, ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών μόνο στις φορολογούμενες πράξεις αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος ΦΠΑ που θεσπίζουν οι κοινοτικές διατάξεις, οι οποίες πρέπει να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχει η προϋπόθεση της παρεμβάσεως του κράτους, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

71 Υπό τις περιστάσεις αυτές και χωρίς να είναι αναγκαία η εξέταση των τριών άλλων προϋποθέσεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει εθνικό μέτρο για τη μεταφορά του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας το οποίο προβλέπει τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών στους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις, πλην εκείνων που πραγματοποιούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις, εφόσον αυτό το εθνικό μέτρο μπορεί να παράσχει ένα οικονομικό πλεονέκτημα μόνο στους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις.

Επί του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος περί των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας

72 Με το τρίτο και το τέταρτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η παρέκκλιση του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή όταν ο εθνικός νομοθέτης τροποποιεί μια από τις δύο εθνικές διατάξεις που συμπίπτουν εν μέρει και αποκλείουν τις εκπτώσεις του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών με ρύθμιση η οποία, σύμφωνα με τη ρητή βούληση του εθνικού νομοθέτη, έπρεπε να διατηρήσει το αποτέλεσμα του αποκλεισμού αυτού αλλά, εξεταζόμενη αυτοτελώς, επιτρέπει εκπτώσεις λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου από τον εθνικό νομοθέτη.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

- 73 Η S. Puffer φρονεί ότι, δεδομένου ότι οι παλαιές διατάξεις σκοπούσαν στον αποκλεισμό των εκπτώσεων ενώ οι νέες διατάξεις αποβλέπουν στην ένταξη ή μη των αγαθών στην επιχείρηση, ο AbgÄG του 1997 εισήγαγε μια εντελώς διαφορετική από την προϋφιστάμενη διοικητική τεχνική, όσον αφορά τόσο τον τύπο όσο και τη λειτουργία και τα αποτελέσματά της. Επομένως, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.
- 74 Συναφώς, το γεγονός ότι το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο a, του UStG του 1994 δεν τροποποιήθηκε επισήμως από τον AbgÄG του 1997 δεν ασκεί επιρροή, καθόσον η ερμηνεία που προκρίνει το αιτούν δικαστήριο διαφέρει ουσιωδώς από την έννοια που προσδόθηκε προηγουμένως στη διάταξη αυτή.
- 75 Η Unabhängiger Finanzsenat φρονεί ότι, δεδομένου ότι η έκτη οδηγία δεν παρέχει το δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά μικτής χρήσεως κατά το ποσοστό που αναλογεί στη χρήση τους για ιδιωτικούς σκοπούς, το αυστριακό δίκαιο δεν αποκλείει περαιτέρω το δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών, με αποτέλεσμα το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας να μην ασκεί επιρροή εν προκειμένω.
- 76 Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η παρέκκλιση του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται τόσο στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, όσο και στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο a, του UStG του 1994.
- 77 Καταρχάς, υποστηρίζει ότι αυτές οι δύο διατάξεις προβλέπουν, η καθεμία ανεξαρτήτως της άλλης, τον αποκλεισμό των εκπτώσεων του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για τα μέρη των ακινήτων που προορίζονται για ιδιωτική χρήση.

78 Ακολούθως, η Αυστριακή Κυβέρνηση επισημαίνει ότι από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας δεν έγινε καμία τροποποίηση του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG του 1994.

79 Τέλος, φρονεί ότι οι τροποποιήσεις που επέφερε ο AbgÄG του 1997 στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG του 1994 δεν έχουν καμία συνέπεια όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, διότι πρόθεση του εθνικού νομοθέτη ήταν να διατηρήσει το προϋφιστάμενο αποτέλεσμα του αποκλεισμού των εκπτώσεων του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για τα μέρη του ακινήτου που προορίζονται για ιδιωτική στεγαστική χρήση.

80 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι, σε σχέση με την προγενέστερη νομοθεσία, οι τροποποιήσεις που επέφερε ο AbgÄG του 1997 δεν συνιστούν ούτε διεύρυνση ούτε περιορισμό του αποκλεισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ, αλλά καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα, ήτοι στον αποκλεισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ για την ανέγερση ακινήτων μικτής χρήσεως στο μέτρο που χρησιμοποιούνται για ιδιωτικούς σκοπούς.

81 Εντούτοις, ο παλαιός και ο νέος νομοθετικός μηχανισμός που επιτρέπουν την επίτευξη του ίδιου αποτελέσματος διαφέρουν. Πάντως, καθόσον η λογική του νέου μηχανισμού διαφέρει από τη λογική του παλαιού, δεν μπορεί να υποστηριχθεί η διατήρηση της «υφιστάμενης νομοθεσίας» κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Συναφώς, είναι άνευ σημασίας ενδεχόμενο σφάλμα του εθνικού νομοθέτη όσον αφορά τη συμβατότητα του νέου μηχανισμού προς την έκτη οδηγία.

Απάντηση του Δικαστηρίου

82 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας καθιερώνει ρητώς και επακριβώς την αρχή της εκπτώσεως των ποσών τα οποία

καταλογίζονται ως ΦΠΑ για αγαθά που παραδίδονται ή υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο, κατά το μέτρο που τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του.

83 Η αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται, εντούτοις, στην εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα του δευτέρου εδαφίου της. Συναφώς, δεδομένου ότι καμία από τις προτάσεις που υπέβαλε η Επιτροπή στο Συμβούλιο δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο, τα κράτη μέλη έχουν ακόμη τη δυνατότητα να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας (βλ. αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 19 και της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 44).

84 Αν και εναπόκειται, καταρχήν, στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει το περιεχόμενο της νομοθεσίας που υφίσταται σε συγκεκριμένο χρόνο από μια κοινοτική πράξη, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει τα στοιχεία ερμηνείας της κοινοτικής έννοιας που αποτελεί σημείο αναφοράς για την εφαρμογή ενός κατά παρέκκλιση ισχύοντος κοινοτικού συστήματος σε εθνική νομοθεσία υφισταμένη σε συγκεκριμένο χρόνο (απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck, Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 40).

85 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι κάθε εθνική ρύθμιση που θεσπίζεται μετά από συγκεκριμένο χρόνο προσδιοριζόμενο με κοινοτική πράξη δεν αποκλείεται, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, από το σύστημα παρεκκλίσεων που καθιερώνει η οικεία κοινοτική πράξη (προπαρατεθείσα απόφαση Holböck, σκέψη 41). Συγκεκριμένα, καθ' ο μέτρο η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους τροποποιεί περιορίζοντας, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο των υφισταμένων περιπτώσεων αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση και προσεγγίζει κατά τον τρόπο αυτό τον σκοπό της έκτης οδηγίας, πρέπει να θεωρηθεί ότι η ρύθμιση αυτή καλύπτεται από την παρέκκλιση η οποία προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και δεν αντιβαίνει προς το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής (προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 22, καθώς και Metropol και Stadler, σκέψη 45).

- ⁸⁶ Αντιθέτως, μια εθνική ρύθμιση δεν αποτελεί παρέκκλιση επιτρεπόμενη από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και συνιστά παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής αν έχει ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, του πεδίου των υφιστάμενων περιπτώσεων αποκλεισμού, αποκλίνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο από τον σκοπό της οδηγίας αυτής (βλ. αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-40/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-3549, σκέψη 17 καθώς και προπαρατεθείσα Metropol και Stadler, σκέψη 46).
- ⁸⁷ Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι διάταξη η οποία, κατ' ουσίαν, ταυτίζεται με την προηγούμενη ή απλώς περιορίζει ή εξαλείφει εμπόδιο στην άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών που περιλαμβάνονται στην προϋφιστάμενη νομοθεσία θα τύχει της παρεκκλίσεως που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, νομοθεσία βασιζόμενη σε διαφορετική λογική απ' ό,τι η προηγούμενη, η οποία θέτει σε εφαρμογή νέες διαδικασίες, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την υφιστάμενη κατά την ημερομηνία που ορίζει η σχετική κοινοτική πράξη (βλ., συναφώς, την απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-155/01, Cookies World, Συλλογή 2003, σ. I 8785, σκέψη 63 και, κατ' αναλογία, την προπαρατεθείσα απόφαση Holböck, σκέψη 41).
- ⁸⁸ Η έκτη οδηγία τέθηκε σε ισχύ στη Δημοκρατία της Αυστρίας κατά την ημερομηνία προσχωρήσεώς της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ήτοι την 1η Ιανουαρίου 1995. Επομένως, αυτή είναι η κρίσιμη ημερομηνία για την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας όσον αφορά αυτό το κράτος μέλος.
- ⁸⁹ Το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι, κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας στη Δημοκρατία της Αυστρίας, το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημεία 1 και 2, στοιχείο α, του UStG του 1994 είχε ως αποτέλεσμα την έκπτωση του ΦΠΑ μόνο για το μέρος του κτιρίου που χρησιμοποιούνταν για επαγγελματικούς σκοπούς και όχι για το μέρος του κτιρίου που χρησιμοποιούνταν για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς.
- ⁹⁰ Ειδικότερα, σύμφωνα με το ως άνω δικαστήριο, από το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG του 1994 προκύπτει ότι, όταν τέθηκε σε ισχύ η νομοθεσία αυτή, οι

παροχές που συνδέονταν με την κατασκευή κτιρίων θεωρούνταν ότι πραγματοποιούνταν για την επιχείρηση μόνο στο μέτρο που οι σχετικές αμοιβές συνιστούσαν δαπάνες εκμεταλλεύσεως ή επαγγελματικές δαπάνες.

91 Ως εκ τούτου, φαίνεται ότι, κατά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, το αυστριακό δίκαιο περιόριζε, κατ' ουσίαν, τη δυνατότητα εντάξεως στην επιχείρηση ενός κτιρίου μικτής χρήσεως μόνο στα μέρη του ακινήτου που χρησιμοποιούνταν για επαγγελματικούς σκοπούς.

92 Το αιτούν δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι ο AbgÄG του 1997, αφενός, τροποποίησε το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG του 1994 υπό την έννοια ότι τα ακίνητα μικτής χρήσεως μπορούν να ενταχθούν εξ ολοκλήρου στην επιχείρηση και, αφετέρου, με το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, σε συνδυασμό με τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 12, παράγραφος 3, του UStG του 1994, προέβλεψε ότι η χρήση μερών του κτιρίου για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς συνιστά «απαλλασσόμενη πράξη» υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αποκλείουσα τις εκπτώσεις.

93 Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι η παλαιά και η νέα νομοθεσία, ακόμη και αν δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι εξασφαλίζουν κατ' ουσίαν πανομοιότυπα αποτελέσματα, στηρίζονται σε διαφορετική λογική και θέσπισαν διαφορετικές διαδικασίες, οπότε η νέα νομοθεσία να μη μπορεί να εξομοιωθεί με την υφιστάμενη κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας νομοθεσία.

94 Συναφώς, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 77 των προτάσεών της, δεν έχει σημασία αν ο εθνικός νομοθέτης τροποποίησε την προγενέστερη εθνική νομοθεσία βάσει ορθής ή εσφαλμένης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου.

95 Τέλος, όσον αφορά το ερώτημα αν η τροποποίηση του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG του 1994 από τον AbgÄG του 1997 επηρεάζει επίσης τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης

οδηγίας στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG του 1994, το οποίο δεν υπέστη νομοθετικές τροποποιήσεις, πρέπει να θεωρηθεί ότι η απάντηση εξαρτάται από τον εξαρτημένο ή αυτόνομο χαρακτήρα των εν λόγω εθνικών διατάξεων.

- ⁹⁶ Συγκεκριμένα, αν το σημείο 2, στοιχείο α, του άρθρου 12, παράγραφος 2, του UStG του 1994 δεν μπορεί να εφαρμοστεί ανεξαρτήτως του σημείου 1 του ίδιου άρθρου 12, παράγραφος 2, ενδεχόμενη ασυμβατότητα του εν λόγω σημείου 1 θα επηρεάσει επομένως και το εν λόγω σημείο 2, στοιχείο α. Αν, ωστόσο, πρόκειται για διάταξη υφιστάμενη κατά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, η οποία δεν έχει έκτοτε τροποποιηθεί και μπορεί να τύχει αυτόνομης εφαρμογής, τότε η παρέκκλιση του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή στη διάταξη αυτή.
- ⁹⁷ Στον εθνικό δικαστή εναπόκειται να καθορίσει το πεδίο εφαρμογής των επίμαχων εθνικών διατάξεων.
- ⁹⁸ Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη παρέκκλιση δεν εφαρμόζεται σε εθνική διάταξη που τροποποιεί νομοθεσία υφιστάμενη κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της οδηγίας αυτής, η οποία στηρίζεται σε διαφορετική λογική από εκείνη της προγενέστερης νομοθεσίας και θεσπίζει νέες διαδικασίες. Συναφώς, δεν έχει σημασία αν ο εθνικός νομοθέτης τροποποίησε την προγενέστερη εθνική νομοθεσία βάσει ορθής ή εσφαλμένης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου. Η απάντηση στο ερώτημα αν αυτή η τροποποίηση μιας εθνικής διατάξεως επηρεάζει επίσης, λαμβανομένης υπόψη της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μια άλλη εθνική διάταξη εξαρτάται από τον εξαρτημένο ή αυτόνομο χαρακτήρα των εν λόγω εθνικών διατάξεων, πράγμα το οποίο εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να καθορίσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 99 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 6, παράγραφος 2, 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 δεν προσβάλλουν τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί ίσης μεταχειρίσεως, καθόσον οι διατάξεις αυτές μπορούν να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο, με τον μηχανισμό του δικαιώματος ολικής και άμεσης εκπτώσεως του οφειλομένου φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών για την κατασκευή ακινήτου μικτής χρήσεως και τη μεταγενέστερη κλιμακωτή επιβολή του φόρου αυτού επί της ιδιωτικής χρήσεως του ακινήτου αυτού, ένα οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με όσους δεν υπόκεινται στον φόρο και τους υποκειμένους στον φόρο που χρησιμοποιούν το ακίνητό τους μόνο για ιδιωτικούς στεγαστικούς σκοπούς.
- 2) Το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει εθνικό μέτρο για τη μεταφορά του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας το οποίο προβλέπει τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του οφειλομένου φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών στους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις, πλην εκείνων που πραγματοποιούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις, εφόσον αυτό το εθνικό μέτρο μπορεί να παράσχει ένα οικονομικό πλεονέκτημα μόνο στους υποκειμένους στον φόρο που πραγματοποιούν φορολογούμενες πράξεις.

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

(υπογραφές)