

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 14ης Ιουλίου 2005*

Στην υπόθεση C-434/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Οκτωβρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

P. Charles,

T. S. Charles-Tijmens

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts και A. Borg Barthet, προέδρους τμήματος, S. von Bahr (εισηγητή), J. N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Küris, E. Juhász και Γ. Αρέστη, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs

γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Νοεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι P. Charles και T. S. Charles-Tijmens, εκπροσωπούμενοι από τους E. H. van den Elsen, adviseur, και G. Volkerink, belastingsadviseur,
- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και C. ten Dam,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Tiemann,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους L. Ström van Lier και A. Weimar,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Ιανουαρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 1, 2 και 6, 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του P. Charles και της T. S. Charles-Tijmens και, αφετέρου, του Staatssecretaris van Financiën, η οποία αφορά την άρνηση του τελευταίου να δεχθεί την αίτησή τους περί επιστροφής του συνόλου του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τον οποίο κατέβαλαν για ένα μπανγκαλόου παραθερισμού το οποίο εκμίσθωναν κατά το 87,5 % του χρόνου χρήσεώς του και κατείχαν για τις ιδιωτικές τους ανάγκες κατά το 12,5 % του χρόνου αυτού.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

- α) 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 δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

- β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»

4 Κατά το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας:

«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 φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

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 φόρου προστιθεμένης αξίας. 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.»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 5 Το άρθρο 2 του νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting 1968, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος ο οποίος έχει πλήξει τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών προς τον επιχειρηματία, τις ενδοκοινοτικές αγορές αγαθών στις οποίες αυτός προέβη, καθώς και τις εισαγωγές εμπορευμάτων που προορίζονταν γι' αυτόν εκπίπτει από τον καταβλητέο φόρο επί των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών.»

- 6 Το δικαίωμα εκπτώσεως διευκρινίζεται στο άρθρο 15 του νόμου περί ΦΠΑ ως εξής:

«1. Ο φόρος υπό την έννοια του άρθρου 2, τον οποίο εκπίπτει ο επιχειρηματίας είναι:

- α) ο φόρος τον οποίο άλλοι επιχειρηματίες τού χρέωσαν μέσω τιμολογίου, καταρτισθέντος σύμφωνα με τους εφαρμοστέους κανόνες, κατά το διάστημα το οποίο αφορά η δήλωση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που του παρέσχαν·

[...]

κατά το μέτρο που ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες στο πλαίσιο της επιχειρησεώς του [...]

[...]

4. Η έκπτωση του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τον προορισμό των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τον χρόνο που ο φόρος χρεώνεται στον επιχειρηματία ή που καθίσταται απαιτητός. Αν προκύπτει, κατά τον χρόνο που ο επιχειρηματίας προτίθεται να χρησιμοποιήσει τα αγαθά και τις υπηρεσίες, ότι εκπίπτει τον σχετικό φόρο σε αναλογία υψηλότερη ή χαμηλότερη προς εκείνη για την οποία του παρέχει δικαίωμα η χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών, το υπερβάλλον ποσό καθίσταται απαιτητό κατά τον χρόνο εκείνο. Ο φόρος που κατέστη απαιτητός καταβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 14 [του νόμου περί ΦΠΑ].

Το τμήμα του φόρου το οποίο αυτός μπορούσε να εκπέσει, αλλά δεν το εξέπεσε, του επιστρέφεται κατόπιν αιτήσεώς του.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 7 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο P. Charles και η T. S. Charles-Tijmens αγόρασαν από κοινού, κατά τη διάρκεια του Μαρτίου του 1997, ένα παραθεριστικό μπανγκαλόου στις Κάτω Χώρες. Το μπανγκαλόου αυτό προοριζόταν τόσο για εκμίσθωση όσο και για ιδιωτική χρήση και, κατά τη διάρκεια του επίμαχου στην κύρια δίκη διαστήματος, ήτοι από την 1η Απριλίου έως και τις 30 Ιουνίου 1997, εκμισθώθηκε κατά το 87,5 % του χρόνου χρήσεως και αποτέλεσε αντικείμενο κατοχής για ιδιωτικούς σκοπούς κατά το 12,5 % του χρόνου αυτού.

- 8 Το Hoge Raad der Nederlanden επισημαίνει ότι, λόγω της μισθώσεως αυτής, ο P. Charles και η T. S. Charles-Tijmens είναι υποκείμενοι στον φόρο, υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, και επιχειρηματίες, υπό την έννοια του νόμου περί ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το μπανγκαλόου εκμισθώθηκε σε πρόσωπα τα οποία έμειναν εκεί μόνον επί πολύ σύντομα χρονικά διαστήματα και δεδομένου ότι η εκμίσθωση έγινε στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων μιας επιχειρήσεως «παροχής καταλύματος για διακοπές», η εκμίσθωση αυτή δεν εμπίπτει στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας τυγχάνει στις Κάτω Χώρες η εκμίσθωση ακινήτων, κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημείο 1, της έκτης οδηγίας.
- 9 Στη δήλωσή τους η οποία αφορούσε τον ΦΠΑ για το δεύτερο τρίμηνο του 1997, ο P. Charles και η T. S. Charles-Tijmens εξέπεσαν το 87,5 % του ΦΠΑ που τους είχε χρωθεί για το μπανγκαλόου. Ως εκ τούτου, ζήτησαν την επιστροφή του ποσού που αντιστοιχούσε στο ποσοστό αυτό από τον έφορο που ήταν αρμόδιος να αποφανθεί επί του αιτήματος αυτού (στο εξής: έφορος).
- 10 Με απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 1997, ο έφορος χορήγησε στον P. Charles και στην T. S. Charles-Tijmens την επιστροφή που είχαν ζητήσει. Ωστόσο, επειδή ο P. Charles και η T. S. Charles-Tijmens έκριναν ότι ο ΦΠΑ που είχαν καταβάλει μπορούσε να εκπέσει κατά 100 %, υπέβαλαν αίτηση συμπληρωματικής επιστροφής, η οποία αφορούσε το 12,5 % του χρόνου χρήσεως του μπανγκαλόου, οπότε αυτό χρησιμοποιήθηκε για ίδιες ανάγκες.
- 11 Δεδομένου ότι ο έφορος έκρινε την εν λόγω αίτηση απαράδεκτη, ο P. Charles και η T. S. Charles-Tijmens άσκησαν προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Το δικαστήριο αυτό ακύρωσε την απόφαση περί απαραδέκτου, αλλά, επί της ουσίας, επιβεβαίωσε την απόφαση του εν λόγω εφόρου, διευκρινίζοντας ότι, δεδομένου ότι το μπανγκαλόου αποτελούσε αντικείμενο κατοχής για ιδιωτικούς σκοπούς κατά το 12,5 % του συνολικού χρόνου χρήσεως αυτού, οι ενδιαφερόμενοι δεν μπορούσαν βασίμως να εκπέσουν το σύνολο του καταβληθέντος για το μπανγκαλόου αυτό ΦΠΑ.

- 12 Ο P. Charles και η T. S. Charles-Tijmens άσκησαν αναίρεση κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden. Προς στήριξη της αιτήσεώς τους αναιρέσεως, ισχυρίστηκαν ότι από το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η ιδιωτική χρήση του μπανγκαλδού αποτελεί φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι επέλεξαν να το υπαγάγουν στο σύνολό του στα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, πράγμα το οποίο, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του συνόλου του καταλογισθέντος ως προς αυτό ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht, Συλλογή 1995, σ. I-2775, και της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, Συλλογή 2001, σ. I-1831).
- 13 Ο P. Charles και η T. S. Charles-Tijmens προσθέτουν ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ουδόλως μεταβάλλει την ερμηνεία αυτή, διότι, κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, η ολλανδική νομοθεσία δεν προέβλεπε καμία εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως, υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, πλην των αυτοκινήτων που προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων.
- 14 Το Hoge Raad der Nederlanden επισημαίνει ότι η ολλανδική κανονιστική ρύθμιση περί των μικτής χρήσεως αγαθών και υπηρεσιών, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη αγαθό, θεσπίστηκε στις Κάτω Χώρες το 1969, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 11, παράγραφος 1, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία).
- 15 Η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση συνεπάγεται διαφορετικές συνέπειες, σε ορισμένες περιπτώσεις ευμενέστερες και σε ορισμένες περιπτώσεις δυσμενέστερες για τον υποκείμενο στον φόρο από αυτές της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, η ως άνω οδηγία απονέμει στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα άμεσης και πλήρους εκπτώσεως, η δε διόρθωση λόγω χρήσεως του αγαθού εκτός του πλαισίου της επιχειρήσεως πραγματοποιείται μόνον όταν γίνεται τέτοια χρήση. Αντιθέτως, στο σύστημα που καθιερώνει ο νόμος περί ΦΠΑ, πρέπει να καθορίζεται αμέσως ή, τουλάχιστον, κατά τη διάρκεια του πρώτου έτους, κατά πόσον το αγαθό θα χρησιμοποιηθεί στο μέλλον εκτός του πλαισίου της επιχειρήσεως.

- 16 Το Hoge Raad der Nederlanden διευκρινίζει συναφώς ότι το άρθρο 12, παράγραφος 3, της κανονιστικής αποφάσεως του 1968 περί εφαρμογής του φόρου κύκλου εργασιών (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, αριθ. 169), εκδοθείσας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 15, παράγραφος 6, του νόμου περί ΦΠΑ, ορίζει ότι, κατά τον χρόνο που υποβάλλεται η δήλωση η οποία αφορά την τελευταία φορολογική περίοδο μιας ορισμένης φορολογικής χρήσεως, ο ΦΠΑ που εξέπεσε υπολογίζεται εκ νέου βάσει των στοιχείων που έχουν εφαρμογή για το σύνολο του οικονομικού έτους. Μετά τη φορολογική χρήση αυτή δεν γίνεται πλέον κανένας υπολογισμός ούτε αναθεώρηση της εκπτώσεως.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία, και ειδικότερα με το άρθρο 17, παράγραφοι 1, 2 και 6, καθώς και με το άρθρο 6, παράγραφος 2 αυτής, ένα καθιερωμένο με νόμο σύστημα, [...] το οποίο υφίστατο ήδη πριν τεθεί σε ισχύ η έκτη οδηγία και έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- αποκλείει τη δυνατότητα να επιλεγεί το να ενταχθεί ολόκληρο ένα επενδυτικό αγαθό ή ένα εξομοιούμενο αγαθό ή μια εξομοιούμενη υπηρεσία στην περιουσία μιας επιχειρήσεως όταν ο λήπτης χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό ή την υπηρεσία αυτή τόσο στο πλαίσιο της επιχειρήσεως όσο και εκτός του πλαισίου αυτής (και ειδικότερα για ίδιες ανάγκες):
- επίσης, πράγμα που συνδέεται με τα πιο πάνω, αποκλείει τη δυνατότητα άμεσης και πλήρους εκπτώσεως του φόρου που χρεώθηκε σχετικά με την απόκτηση του αγαθού αυτού ή τη λήψη της υπηρεσίας αυτής και
- δεν προβλέπεται επιβάρυνση με ΦΠΑ κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας:»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 18 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, θεσπισθείσα πριν από την έναρξη της ισχύος της οδηγίας αυτής, η οποία δεν επιτρέπει σε έναν υποκείμενο στον φόρο να περιλάβει στην επιχείρησή του ένα επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιούμενο εν μέρει για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και εν μέρει για σκοπούς ξένους προς αυτήν, και η οποία νομοθεσία, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν επιτρέπει την πλήρη και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται επί της αγοράς του αγαθού αυτού και δεν προβλέπει ότι η χρήση του για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση εξομοιούται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

- 19 Ο P. Charles και η T. S. Charles-Tijmens φρονούν ότι εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη αντιβαίνει στη νομολογία του Δικαστηρίου περί ΦΠΑ, ιδίως δε στην απόφαση της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I-4101).
- 20 Η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζονται ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να εξαιρεί από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ένα επενδυτικό ή εξομοιούμενο προς αυτό αγαθό ή μια εξομοιούμενη προς αυτό υπηρεσία, κατά το μέτρο που ο υποκείμενος στον

φόρο χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό ή την εν λόγω υπηρεσία για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, ιδίως δε για ιδιωτικούς σκοπούς, εφόσον το κράτος μέλος αυτό, κάνοντας χρήση της δυνατότητας παρεκκλίσεως που παρέχει το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας, θεωρεί ότι η χρήση αυτή δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη.

- 21 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι τα άρθρα 17, παράγραφος 2, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπουν την εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η παράγραφος 6 του εν λόγω άρθρου 17 επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ ένα εθνικό σύστημα το οποίο υφίστατο πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής, σύστημα το οποίο εξαιρεί από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ένα επενδυτικό ή εξομοιούμενο προς αυτό αγαθό ή μια εξομοιούμενη προς αυτό υπηρεσία, οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό ή την εν λόγω υπηρεσία για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, ιδίως δε για ιδιωτικούς σκοπούς.
- 22 Η Επιτροπή φρονεί ότι ένα καθιερωμένο με νόμο σύστημα το οποίο, σύμφωνα με τη δυνατότητα παρεκκλίσεως του άρθρου 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δεν επιβάλλει τη χρήση για ιδιωτικούς σκοπούς ενός επενδυτικού αγαθού ή ενός εξομοιούμενου προς αυτό αγαθού ή μιας εξομοιούμενης προς αυτό υπηρεσίας και το οποίο, κατά συνέπεια, δεν επιτρέπει έκπτωση για αγαθά και για υπηρεσίες αυτού του είδους, κατά το μέτρο που χρησιμοποιούνται για ιδιωτικούς σκοπούς, συμβιβάζεται με την εν λόγω οδηγία.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 23 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατά παγία 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, είτε να το περιλάβει στην επιχείρησή του μόνον κατά το μέτρο που το αγαθό αυτό όντως χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις *Armbrrecht*, σκέψη 20, *Bakcsi*, σκέψεις 25 και 26, *Seeling*, σκέψη 40, και την απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, *HE*, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 46).

- 24 Αν ο φορολογούμενος επιλέξει τον χαρακτηρισμό ως επενδυτικών αγαθών της επιχειρήσεως τα αγαθά εκείνα τα οποία χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικούς σκοπούς και για ίδιες ανάγκες, είναι καταρχήν δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την απόκτηση των ως άνω αγαθών (βλ. μεταξύ άλλων, την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 26, και τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Bakcsi, σκέψη 25, και Seeling, σκέψη 41).
- 25 Από τα άρθρα 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, η χρήση του για ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση εξομοιώνεται με 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. υπό την έννοια αυτή, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Lennartz, σκέψη 26, Bakcsi, σκέψη 30, και Seeling, σκέψη 42).
- 26 Όσον αφορά το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, υπενθυμίζεται κατ' αρχάς ότι οι εξαιρέσεις από την εναρμόνιση ερμηνεύονται στενά. Συγκεκριμένα, κάθε χρήση συστημάτων ΦΠΑ που εισάγουν παρέκκλιση συνεπάγεται διαφορές ως προς το επίπεδο φορολογικής επιβαρύνσεως μεταξύ των κρατών μελών.
- 27 Περαιτέρω, το εν λόγω άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, πρέπει κατ' αρχήν να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να μην εξομοιώνουν ορισμένες παροχές ή χρήσεις προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, ιδίως προκειμένου να απλουστεύουν διοικητικές διαδικασίες σχετικές με την είσπραξη του ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-155/01, Cookies World, Συλλογή 2003, σ. I-8785, σκέψη 59).

- 28 Εντούτοις, το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια ότι επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αρνούνται στους υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι επέλεξαν να μεταχειρισθούν τα χρησιμοποιούμενα τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς επενδυτικά αγαθά ως περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, την ολική και άμεση έκπτωση του οφειλομένου για την αγορά των αγαθών αυτών ΦΠΑ επί των εισροών την οποία δικαιούνται σύμφωνα με την παγία νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως. Ένας τέτοιος περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως θα αντέβαινε στην εν λόγω διάταξη.
- 29 Εξάλλου, ούτε μια γενική παραίτηση, βασιζόμενη στο άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, από τη φορολογία της χρήσεως ενός μέρους του επενδυτικού αγαθού για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, όταν αυτός ήταν σε θέση να εκπέσει ολόκληρο τον ΦΠΑ επί των εισροών που οφείλεται λόγω της αγοράς του οικείου αγαθού, συμβιβάζεται προς την εν λόγω διάταξη, διότι θα συνεπαγόταν αναπόφευκτα στρέβλωση του ανταγωνισμού.
- 30 Επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο έχει, αφενός, το δικαίωμα να επιλέξει να περιλάβει στην επιχείρησή του ολόκληρο το επενδυτικό αγαθό το οποίο χρησιμοποιεί εν μέρει για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και εν μέρει για σκοπούς ξένους προς αυτήν και, ενδεχομένως, το δικαίωμα ολικής και άμεσης εκπτώσεως του ΦΠΑ που οφείλεται για την αγορά του αγαθού αυτού και, αφετέρου, έχει κατ' αρχήν την υποχρέωση, η οποία αντιστοιχεί στο δικαίωμα αυτό, να καταβάλει τον ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε για τη χρήση του αγαθού αυτού εκτός του πλαισίου της επιχειρήσεώς του (βλ., υπό την έννοια αυτή, την προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, σκέψη 43).
- 31 Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας επιτρέπει, βεβαίως, όπως υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, σε ένα κράτος μέλος, να διατηρεί σε ισχύ ένα εθνικό σύστημα το οποίο υφίστατο πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής. Ωστόσο, η διάταξη αυτή προϋποθέτει ότι οι εξαιρέσεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν σε ισχύ δυνάμει αυτής ήσαν νόμιμες κατά τη δεύτερη οδηγία, η οποία είναι προγενέστερη της έκτης οδηγίας (βλ. την απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscot κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-6671, σκέψη 21).

- 32 Το άρθρο 11 της δεύτερης οδηγίας θέσπισε με την παράγραφο του 1 το δικαίωμα εκπτώσεως και προέβλεψε συγχρόνως, στην παράγραφο του 4, ότι τα κράτη μέλη μπορούσαν να εξαιρούν από το καθεστώς των εκπτώσεων «ορισμένα αγαθά και ορισμένες υπηρεσίες, ιδίως εκείνες που δύνανται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά ή μερικά για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του».
- 33 Συνεπώς, η τελευταία αυτή διάταξη δεν παρέσχε στα κράτη μέλη απόλυτη διακριτική ευχέρεια να εξαιρούν όλα ή σχεδόν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες από το καθεστώς του δικαιώματος προς έκπτωση και να καθιστούν έτσι άνευ περιεχομένου το καθεστώς που θέσπισε το άρθρο 11, παράγραφος 1, της δεύτερης οδηγίας (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση *Roy Scot* κ.λπ., σκέψη 24).
- 34 Επομένως, μολονότι το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας επέτρεψε στα κράτη μέλη να εξαιρούν από το καθεστώς των εκπτώσεων ορισμένα αγαθά, όπως τα αυτοκίνητα, η διάταξη αυτή δεν τους επέτρεπε να εξαιρούν από το σύστημα αυτό όλα τα αγαθά, κατά το μέτρο που χρησιμοποιούνται για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο.
- 35 Συνεπώς, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ τη γενική εξαίρεση από το σύστημα εκπτώσεων όλων των αγαθών του υποκειμένου στον φόρο, κατά το μέτρο που αυτά χρησιμοποιούνται για τις ίδιες ανάγκες του τελευταίου.
- 36 Συνεπώς, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, θεσπισθείσα πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής, η οποία δεν επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να περιλάβει στην επιχείρησή του επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιούμενο εν μέρει για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και εν μέρει για σκοπούς ξένους προς αυτήν, και, ενδεχομένως, δεν επιτρέπει την πλήρη και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται επί της αγοράς του αγαθού αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 37 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

Τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 2 και 6, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, θεσπισθείσα πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής, η οποία δεν επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να περιλάβει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιούμενο εν μέρει για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και εν μέρει για σκοπούς ξένους προς αυτήν, και, ενδεχομένως, δεν επιτρέπει την πλήρη και άμεση έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που οφείλεται επί της αγοράς του αγαθού αυτού.

(υπογραφές)