

Υπόθεση C-46/20

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

29 Ιανουαρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

18 Σεπτεμβρίου 2019

Προσφεύγων και αναιρεσείων:

Z

Καθού και αναιρεσίβλητο:

Finanzamt G

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112 – Έκπτωση του ΦΠΑ – Δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εντάξει αγαθό μικτής χρήσεως είτε στην προσωπική του περιουσία είτε στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του – Παραδεκτό του καθορισμού αποκλειστικής προθεσμίας για την ένταξη αγαθού στην επιχείρηση – Παραδεκτό της εφαρμογής τεκμηρίου εντάξεως αγαθού στην προσωπική περιουσία ελλείψει επαρκών ενδείξεων περί του αντιθέτου

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Αντιτίθεται το άρθρο 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε εθνική νομολογία κατά

την οποία, σε περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται δικαίωμα επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού στην προσωπική ή την επαγγελματική περιουσία του ενδιαφερομένου στο πλαίσιο σχετικής παροχής, αποκλείεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εφόσον δεν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής σχετική απόφαση περί εντάξεως μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος για την υποβολή της εκκαθαριστικής δηλώσεως ΦΠΑ;

- 2) Αντιτίθεται το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε εθνική νομολογία κατά την οποία γίνεται δεκτή ή τεκμαίρεται η ένταξη αγαθού στην ιδιωτική περιουσία εφόσον δεν υπάρχουν (επαρκείς) ενδείξεις για την ένταξη του αγαθού στην επιχείρηση;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, ιδίως τα άρθρα 167, 168, 168α, 179, 250, 252 και 273

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Umsatzsteuergesetz (νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών, Γερμανία) (UstG), ιδίως τα άρθρα 15 και 16

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Αντικείμενο της διαφοράς αποτελεί η έκπτωση του ΦΠΑ, ως φόρου επί των εισροών, που επιβλήθηκε το 2014 σχετικά με την εγκατάσταση φωτοβολταϊκών πλαισίων. Ο προσφεύγων κατανάλωνε ο ίδιος μέρος της ηλεκτρικής ενέργειας που παρήγε η εγκατάσταση και με μέρος αυτής τροφοδοτούσε το δίκτυο παρόχου ηλεκτρικής ενέργειας. Η σχετική συμφωνία τροφοδοσίας που συνήφθη το 2014 προέβλεπε καταβολή αντιπαροχής, προσαυξημένης κατά τον ΦΠΑ. Το αίτημα για έκπτωση του ΦΠΑ, που προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα για πρώτη φορά κατά την εκπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του 2014, απορρίφθηκε από το καθού λόγω μη έγκαιρης εντάξεως της φωτοβολταϊκής εγκαταστάσεως στο ενεργητικό της επιχείρησης. Η υποβληθείσα διοικητική ένσταση και η ασκηθείσα προσφυγή δεν ευδοκίμησαν. Το Bundesfinanzhof (BFH) (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία), ως αναιρετικό δικαστήριο, έχει πλέον επιληφθεί της υποθέσεως.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 2 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, Γερμανία), ο επιχειρηματίας δύναται να εκπίπτει, ως φόρο επί των εισροών, τον νομίμως οφειλόμενο φόρο για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχείρησής του. Τα ποσά των δυναμένων να εκπέσουν φόρων επί των εισροών δυνάμει του άρθρου 15 του UStG (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών) εκπίπτουν κατά το οικονομικό έτος το οποίο αφορούν (άρθρο 16, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του UStG).
- 3 Κατά αντίστοιχο τρόπο, το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα να εκπίπτει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.
- 4 Κατά τη νομολογία του ΒFH (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) και του Δικαστηρίου (βλ. μεταξύ άλλων, αποφάσεις Lehnartz της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, EU:C:1991:315, Eon Aset Menidjman της 16ης Φεβρουαρίου 2012, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψεις 53 επ., και Trgovina Prizma της 9ης Ιουλίου 2015, C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψη 20), παρέχεται στον επιχειρηματία δικαίωμα επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού στην προσωπική ή την επαγγελματική περιουσία σε περίπτωση που το ίδιο αγαθό αποτελεί ή πρόκειται να αποτελέσει αντικείμενο μικτής χρήσεως, δηλαδή τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να διατηρήσει το αγαθό εξ ολοκλήρου στην ατομική του περιουσία, να το περιλάβει καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του ή να το εντάξει στην επιχείρησή του κατά το ποσοστό που αναλογεί στην επαγγελματική του χρήση.

Εκτίμηση της υποθέσεως υπό το πρίσμα της εθνικής νομολογίας

- 5 Κατά την εθνική νομολογία, για την ένταξη ενός αγαθού, εν όλω ή εν μέρει, στην επιχείρηση απαιτείται σχετική απόφαση περί εντάξεως που εξωτερικεύεται και λαμβάνεται εγκαίρως από τον υποκείμενο στον φόρο. Δεδομένου ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρούνται τα κριτήρια που έχει διατυπώσει σχετικά το ΒFH (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) –και ειδικότερα δεν έχει διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές τέτοια ένταξη μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας για την υποβολή της εκκαθαριστικής δηλώσεως ΦΠΑ– δεν παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

Παραπομπή ζητήματος στο Δικαστήριο

- 6 Λαμβανομένης υπόψη της απόφασης του Δικαστηρίου της 25ης Ιουλίου 2018, *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595), είναι αμφίβολο εάν τα κριτήρια που έχει διαμορφώσει και εφαρμόσει μέχρι τούδε το BFH (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) για την άσκηση του δικαιώματος επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού στην προσωπική ή την επαγγελματική περιουσία είναι συμβατά με το δίκαιο της Ένωσης.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 7 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί εάν ένα κράτος μέλος δικαιούται να προβλέψει αποκλειστική προθεσμία για την ένταξη αγαθού στο ενεργητικό της επιχείρησης. Στο μέτρο που μπορούν να τύχουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση οι αρχές που διατυπώνονται στην απόφαση *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595), ως επαρκείς ενδείξεις για την ένταξη του αγαθού στην επιχείρηση θα μπορούσαν να θεωρηθούν η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του 2014, η επαγγελματική χρήση της φωτοβολταϊκής εγκαταστάσεως ή η σύναψη της συμφωνίας τροφοδοσίας.
- 8 α) Είναι αληθές ότι η «ένταξη» των αγαθών ορίζεται ρητά στο δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. άρθρο 168α, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112). Εντούτοις, δεν περιλαμβάνεται καμία ρύθμιση όσον αφορά τον τρόπο και τον χρόνο της δήλωσης της «απόφασης περί εντάξεως» κατά την έννοια της νομολογίας του BFH (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) ή του συναφώς συνώνυμου όρου «υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή», τον οποίο χρησιμοποιεί το Δικαστήριο (πρβλ., για παράδειγμα, αποφάσεις *Lennartz*, EU:C:1991:315, σκέψεις 14 και 19, καθώς και *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, σκέψη 34).
- 9 β) Η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ (αποφάσεις *Barlis 06, Investimentos Imobiliários e Turísticos* της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 37, 42· *Vadan* της 21ης Νοεμβρίου 2018, C-664/16, EU:C:2018:933, σκέψη 41).
- 10 γ) Ωστόσο, τα άρθρα 167 και 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαιτούν από τον υποκείμενο στον φόρο να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση εντός της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό (απόφαση *EMS-Bulgaria Transport* της 12ης Ιουλίου 2012, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 53). Όπως προκύπτει από

το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, η υποβαλλόμενη δήλωση ΦΠΑ πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για τις εκπτώσεις που πρέπει να πραγματοποιηθούν, συμπεριλαμβανομένης της δήλωσης της αποφάσεως περί εντάξεως που ελήφθη κατά την αγορά ή την κατασκευή αγαθού, δεδομένου ότι αυτή αποτελεί προϋπόθεση για την έκπτωση του ΦΠΑ.

- 11 Πέραν του άρθρου 252 της οδηγίας 2006/112, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίζουν προθεσμίες για την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως, τα κράτη μέλη έχουν, γενικά, τη δυνατότητα να θεσπίζουν μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112. Ειδικότερα, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες, σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει η έννομη τάξη της Ένωσης κατά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις Farkas της 26ης Απριλίου 2017, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59· EN.SA. της 8ης Μαΐου 2019, C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις αρχές του και ιδίως τηρώντας τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις Astone της 28ης Ιουλίου 2016, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 49· EN.SA., EU:C:2019:374, σκέψη 39).
- 12 δ) Υπέρ του συμβατού με το δίκαιο της Ένωσης της απαιτήσεως να λαμβάνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα η απόφαση περί εντάξεως συνηγορεί το γεγονός ότι η άσκηση του δικαιώματος επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού στην προσωπική ή την επαγγελματική περιουσία κατά τον χρόνο λήψεως της παροχής αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση. Τούτο διότι, μια παροχή λαμβάνεται για την επιχείρηση ή ο επιχειρηματίας ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά τον χρόνο λήψεως της παροχής μόνον όταν η παροχή, κατά τον χρόνο κτήσης της, λαμβάνεται σκοπίμως προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες δραστηριότητας που εμφανίζει μόνιμο χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι ανταλλάγματος (αποφάσεις Lennartz, EU:C:1991:315, σκέψη 15· Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, σκέψη 57· Klub της 22ας Μαρτίου 2012, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 39).
- 13 Το ότι η απόφαση περί εντάξεως πρέπει να τυγχάνει σχετικής δήλωσης δικαιολογείται από την ιδιότητά της ως εσωτερικού γεγονότος και, επομένως, η απόφαση περί εντάξεως δεν αποτελεί τυπική προϋπόθεση για την έκπτωση του ΦΠΑ. Συναφώς, το Δικαστήριο υπογραμμίζει, επίσης, ότι η πρόθεση ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία (απόφαση Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, σκέψη 39).
- 14 ε) Η προθεσμία δήλωσης που διαμορφώθηκε από τη νομολογία του ΒFH (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) μπορεί να στηριχθεί, από απόψεως του δικαίου της Ένωσης, στη ρυθμιστική εξουσία σχετικά με τις τυπικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που προβλέπονται στον τίτλο XI της οδηγίας 2006/112 (πρβλ. απόφαση Astone,

EU:C:2016:614, σκέψεις 47 επ.). Υπέρ αυτού συνηγορεί το κενό του άρθρου 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού στην προσωπική ή την επαγγελματική περιουσία.

- 15 αα) Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, δεδομένου ότι η οδηγία 2006/112 δεν αναφέρει τίποτα συναφώς, ο καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων κατανομής του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών (απόφαση *Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego* της 8ης Μαΐου 2019, C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψη 29). Ομοίως, όσον αφορά τα μέσα επιτεύξεως των σκοπών του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως (απόφαση *Fontana* της 21ης Νοεμβρίου 2018, C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 16 ββ) Επιπλέον, όσον αφορά την παρεχόμενη από το άρθρο 252 της οδηγίας 2006/112 δυνατότητα σχετικά με τον καθορισμό προθεσμιών, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι δεν αμφισβητείται η νομιμότητα ρυθμίσεων που προβλέπουν διετή αποσβεστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ (αποφάσεις *Ecotrade* της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 45 επ.· *Astone*, EU:C:2016:614, σκέψεις 36 επ.). Το ίδιο πρέπει να ισχύσει και ως προς την προθεσμία για τη δήλωση της αποφάσεως περί εντάξεως.
- 17 γγ) Υπέρ του συμβατού του καθορισμού προθεσμίας για την ένταξη με το δίκαιο της Ένωσης συνηγορεί το γεγονός ότι η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου. Τούτο διότι η εν λόγω αρχή επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (πρβλ. αποφάσεις *Ecotrade*, EU:C:2008:267, σκέψη 44· *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, σκέψη 48· *Astone*, EU:C:2016:614, σκέψη 33).
- 18 στ) Ωστόσο, το Δικαστήριο στην απόφαση *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595, σκέψεις 38 επ.) παραθέτει διάφορες ενδείξεις για το αν ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε υπό την ιδιότητα αυτή προκειμένου να δικαιούται έκπτωση του ΦΠΑ, οι οποίες δεν περιέρχονται σε γνώση των φορολογικών αρχών απαραίτητως έγκαιρα. Επίσης, επισημαίνεται ότι η έλλειψη ρητής δηλώσεως περί εντάξεως δεν αποκλείει τη μεταγενέστερη έκπτωση του ΦΠΑ (απόφαση *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, σκέψη 47).
- 19 αα) Βεβαίως, η απόφαση *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) δεν αφορούσε τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, αλλά τον διακανονισμό της εκπτώσεως. Ωστόσο, το Δικαστήριο στη σκέψη 34 εξετάζει το κατά πόσον ένα πρόσωπο «ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο», που επίσης απαιτείται για την έκπτωση του ΦΠΑ.

- 20 ββ) Επίσης, είναι αμφίβολο εάν οι παραδοχές στην απόφαση Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) ισχύουν και σε περίπτωση επιχείρησης ιδιωτικού δικαίου, η οποία έχει δικαίωμα επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού στην προσωπική ή την επαγγελματική περιουσία, ενώ τέτοιο δικαίωμα επιλογής εντάξεως δεν υφίσταται σε περίπτωση μη οικονομικών δραστηριοτήτων. Εν πάση περιπτώσει, μέχρι σήμερα, το BFH (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) κατ' αυτόν τον τρόπο αντιλαμβάνεται τις κρίσεις που διατυπώθηκαν με τις σκέψεις 35 επ. της αποφάσεως Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-517/07 (EU:C:2009:88). Οι διαφορές αυτές δεν θα μπορούσαν να συνηγορήσουν υπέρ της κατ' αναλογία εφαρμογής των κριτηρίων που τέθηκαν με την απόφαση Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595).
- 21 γγ) Ωστόσο, η διατήρηση της απαιτήσεως να λαμβάνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα η απόφαση περί εντάξεως θα παραβίαζε την αρχή της ουδετερότητας. Τούτο διότι, εφόσον σε περίπτωση φορέων του δημόσιου τομέα μόνον η αρνητική απόφαση περί εντάξεως αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ, δεν μπορεί σε περίπτωση επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα να αποτελεί κρίσιμο ζήτημα η ένταξη αγαθών σε σύντομο χρονικό διάστημα, τουλάχιστον όταν δεν υπάρχουν προφανείς λόγοι για τη διαφορετική μεταχείριση των επιχειρήσεων και των φορέων του δημόσιου τομέα.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 22 Το δεύτερο ερώτημα αφορά τις έννομες συνέπειες της μη συμμόρφωσης με την προθεσμία.
- 23 Το Δικαστήριο διευκρίνισε, στη σκέψη 47 της αποφάσεως Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) τα εξής: «Ωστόσο, ενώ σαφής και ρητή δήλωση, κατά την απόκτηση αγαθού, της προθέσεως να διατεθεί αυτό για οικονομική χρήση μπορεί να είναι επαρκής για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το αγαθό ενεργώντας υπό την ιδιότητα αυτή, η έλλειψη τέτοιας δηλώσεως δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να προκύψει σιωπηρά τέτοια πρόθεση». Συναφώς, είναι αμφίβολο εάν κάτι τέτοιο συμβιβάζεται με την αρχή ότι δεν μπορεί να τεκμαίρεται η ένταξη αγαθού στην επιχείρηση εφόσον δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία (που μπορούν να διαπιστωθούν από τις φορολογικές αρχές) προς τούτο.
- 24 Κατά το Δικαστήριο, η εκτίμηση σχετικά με το κατά πόσον υφίσταται πράξη υποκειμένου στον φόρο ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητα αυτή πρέπει να πραγματοποιείται υπό το πρίσμα ευρείας ερμηνείας και να λαμβάνονται υπόψη διάφορες ενδείξεις κατά περίπτωση (απόφαση Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, σκέψεις 47 επ.). Ιδίως λαμβανομένων υπόψη των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα στις οποίες παρέπεμψε συναφώς το Δικαστήριο (σκέψη 54), το γεγονός αυτό πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι τεκμαίρεται «απόκτηση υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο» όταν επιχείρηση αποκτά αγαθό το οποίο, ως εκ της φύσεώς του, μπορεί, καταρχήν να χρησιμοποιηθεί επίσης για τις ανάγκες της επιχείρησης και δεν έχει ενταχθεί αποκλειστικά στην ιδιωτική

περιουσία για τον πρόσθετο λόγο ότι, η συνειδητή μη λήψη αποφάσεως σχετικά με το ζήτημα της εντάξεως δεν πρέπει να επιφέρει δυσμενείς συνέπειες.

- 25 Τίθεται, συνεπώς, το ζήτημα κατά πόσον ισχύει τούτο και σε περίπτωση όπως η υπό κρίση, στην οποία πρόσωπο άσκησε οικονομική δραστηριότητα για πρώτη φορά με το αποκτηθέν αγαθό και δεν είχε ήδη καταχωριστεί ως υποκείμενο στον ΦΠΑ για άλλους λόγους (πρβλ. απόφαση *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, σκέψεις 43 και 50).
- 26 Υπέρ της, καταρχήν, τεκμαιρόμενης εντάξεως αγαθού στο ενεργητικό της επιχείρησης θα μπορούσε να συνηγορήσει ο σκοπός του δικαιώματος επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού στην προσωπική ή την επαγγελματική περιουσία. Τούτο διότι, για λόγους φορολογικής ουδετερότητας, με το δικαίωμα επιλογής ως προς τη σχετική ένταξη επιδιώκεται να αποτραπεί η εξακολούθηση της επιβάρυνσης με ΦΠΑ λόγω απόκτησης ή κατασκευής αγαθού σε περίπτωση, αρχικά εν μέρει ιδιωτικής, αλλά στη συνέχεια ευρέως επαγγελματικής χρήσης του (απόφαση *Puffer* της 23ης Απριλίου 2009, C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 47).
- 27 Σε κάθε περίπτωση, μια τόσο ευρεία ερμηνεία θα απέκλειε το βασικό τεκμήριο ότι εμπίπτει στην ιδιωτική σφαίρα το αγαθό το οποίο ο ενδιαφερόμενος δεν έχει δηλώσει πώς θέλει να ενταχθεί.
- 28 Από την άλλη πλευρά, η τεκμαιρόμενη –ελλείπει αποδεικτικών στοιχείων– ένταξη στην επιχειρηματική σφαίρα προσκρούει στο γεγονός ότι η ένταξη αποτελεί δικαίωμα επιλογής του υποκειμένου στον φόρο, το οποίο πρέπει να ασκήσει, οπότε απαιτείται αυτός να λάβει σχετική απόφαση.
- 29 Υπέρ της ισότιμης αντιμετώπισεως με την περίπτωση της υποθέσεως C-45/20 συνηγορεί το γεγονός ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας, το πράττει ως υποκείμενος στον φόρο (απόφαση *Faxworld* της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, EU:C:2004:267, σκέψεις 28 επ.) και ότι οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες πρέπει ήδη να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες (πρβλ. αποφάσεις *Rompelman* της 14ης Φεβρουαρίου 1985, C-268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 23· *Polski Trawertyn* της 1ης Μαρτίου 2012, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 28). Επομένως, το πρόσωπο που εκδηλώνει την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα και το οποίο πραγματοποιεί τις πρώτες προς τούτο δαπάνες για επενδύσεις πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο (πρβλ. αποφάσεις *Breitsohl* της 8ης Ιουλίου 2000, C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 34· *Ryanair* της 17ης Οκτωβρίου 2018, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βεβαίως, οι φορολογικές αρχές μπορούν να απαιτήσουν προς τούτο αντικειμενικά στοιχεία (πρβλ. απόφαση *Rompelman*, EU:C:1985:74, σκέψη 24). Ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση τα στοιχεία αυτά υπάρχουν υπό τη μορφή της συμφωνίας τροφοδότησης. Παράλληλα, προβλέπεται μερική ιδιοκατανάλωση της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας για ιδιωτικούς σκοπούς (πρβλ., όσον αφορά την οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας,

απόφαση Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr της 20ής Ιουνίου 2013, C-219/12, EU:C:2013:413).

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ