

Υπόθεση C-269/20

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

18 Ιουνίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

7 Μαΐου 2020

Καθής και αναιρεσεύουσα:

Finanzamt T

Προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη:

S

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Φόρος κύκλου εργασιών – Άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 – Εξουσιοδότηση των κρατών μελών να θεωρούν ως ένα υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφός τους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως – Άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 – Άσκηση δραστηριότητας δημόσιας εξουσίας παράλληλα με άσκηση οικονομικής δραστηριότητας

Αντικείμενο και νομική βάση της προδικαστικής παραπομπής

Ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, 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, πρέπει η προβλεπόμενη στο άρθρο αυτό εξουσιοδότηση των καρτών μελών να θεωρούν ως έναν υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφός τους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, να ασκείται κατά τέτοιο τρόπο

- α) ώστε ως υποκείμενος στον φόρο να θεωρείται ένα από τα πρόσωπα αυτά, το οποίο είναι ο υποκείμενος στον φόρο για ολόκληρο τον κύκλο εργασιών των εν λόγω προσώπων, ή κατά τέτοιο τρόπο
- β) ώστε ως υποκείμενος στον φόρο να πρέπει να θεωρηθεί κατ' ανάγκην –και, επομένως, επίσης με σοβαρές φορολογικές απώλειες– ένας όμιλος ΦΠΑ χωριστός από τα στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους πρόσωπα, ο οποίος αποτελεί πλασματική οντότητα που θα δημιουργηθεί ειδικά για σκοπούς ΦΠΑ;

2. Εάν, στο πρώτο ερώτημα, ορθή είναι η απάντηση α): Έπεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τους ξένους προς την επιχείρηση σκοπούς, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, 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 (απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης VNLTO της 12ης Φεβρουαρίου 2009 – C-515/07, EU:C:2009:88), ότι στην περίπτωση υποκείμενου στον φόρο

- α) ο οποίος, αφενός, ασκεί οικονομική δραστηριότητα και, στο πλαίσιο αυτής, παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, 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, και
- β) ο οποίος, αφετέρου, ασκεί συγχρόνως δραστηριότητα ως δημόσια εξουσία (δραστηριότητα σχετική με την άσκηση δημόσιας εξουσίας), για την οποία δεν θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, 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,

η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσίας του τομέα της οικονομικής δραστηριότητάς του για τους σκοπούς του τομέα της σχετικής με την άσκηση δημόσιας εξουσίας δραστηριότητάς του δεν πρέπει να φορολογείται κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', 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;

Παρατιθέμενες διατάξεις του ενωσιακού δικαίου

Έκτη οδηγία 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, ιδίως άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, και άρθρο 6, παράγραφος 2

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 11

Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις

Umsatzsteuergesetz [νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών] (στο εξής: UStG), ιδίως άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, και άρθρο 3, παράγραφος 9a

Abgabenordnung [φορολογικός κώδικας] (στο εξής: AO), άρθρο 73, πρώτη περίοδος

Σύντομη έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι ίδρυμα δημοσίου δικαίου και φορέας ενός πανεπιστημίου, το οποίο διατηρεί επίσης τομέα πανεπιστημιακού νοσοκομείου. Είναι υποκείμενη στον φόρο και παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας (περίθαλψη των ασθενών). Συγχρόνως, ως νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, εκτελεί καθήκοντα που εμπίπτουν στην άσκηση δημόσιας εξουσίας (εκπαίδευση των φοιτητών), για τα οποία δεν θεωρείται ως υποκείμενη στον φόρο.
- 2 Η προσφεύγουσα είναι κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG δεσπόζουσα εταιρία της U-GmbH. Η U-GmbH παρέσχε στην προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες καθαρισμού. Οι εν λόγω υπηρεσίες καθαρισμού αφορούσαν ολόκληρο το κτηριακό συγκρότημα του τομέα του πανεπιστημιακού νοσοκομείου, δηλαδή τόσο χώρους του τομέα που εξυπηρετεί την περίθαλψη των ασθενών (δωμάτια ασθενών, διάδρομοι και χειρουργεία), και επομένως πρέπει να θεωρηθεί ότι εντάσσεται στον οικονομικό τομέα δραστηριότητας της προσφεύγουσας, στον οποίο αυτή ενεργεί ως υποκείμενη στον φόρο, όσο και χώρους του τομέα ασκήσεως δημόσιας εξουσίας της προσφεύγουσας, δηλαδή χώρους για την εκπαίδευση των φοιτητών (αίθουσες διδασκαλίας και εργαστήρια), για τους οποίους δεν θεωρείται ως υποκείμενη στον φόρο.
- 3 Κατόπιν επιτόπιου ελέγχου, η φορολογική αρχή έλαβε ως βάση ότι οι εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας αποτελούν μία ενιαία επιχείρηση. Η φορολογική αρχή θεώρησε εν προκειμένω τις υπηρεσίες καθαρισμού που παρέσχε η U-GmbH για τους χώρους του τομέα ασκήσεως δημόσιας εξουσίας ως παρασχεθείσες στο πλαίσιο της υφιστάμενης μεταξύ της προσφεύγουσας και της U-GmbH ενιαίας φορολογικής μονάδας. Κατά την άποψη της φορολογικής αρχής,

οι εργασίες καθαρισμού αφορούν δραστηριότητα για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση και συνεπάγονται μια άνευ ανταλλάγματος κατ' αξίαν φορολογούμενη παροχή κατά το άρθρο 3, παράγραφος 9α, σημείο 2, του UStG (άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388) για την προσφεύγουσα. Με βάση το ποσοστό των επιφανειών που καθαρίστηκαν το οποίο αντιστοιχεί στον τομέα ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, η φορολογική αρχή υπολόγισε φόρο κύκλου εργασιών υψηλότερο κατά 841,12 ευρώ. Η κατά του υπολογισμού αυτού ασκηθείσα διοικητική ένσταση δεν ευδοκίμησε.

- 4 Το φορολογικό δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή. Υφίσταται ενιαία φορολογική μονάδα που έχει ως αποτέλεσμα τη συνένωση, σε μία επιχείρηση, της προσφεύγουσας ως δεσπόζουσας εταιρίας και της U-GmbH ως οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας. Η ενιαία αυτή φορολογική μονάδα εκτείνεται επίσης στον τομέα ασκήσεως δημόσιας εξουσίας της προσφεύγουσας. Δεν συντρέχουν όμως οι προϋποθέσεις μιας άνευ ανταλλάγματος κατ' αξίαν φορολογούμενης παροχής κατά το άρθρο 3, παράγραφος 9α, σημείο 2, του UStG. Κατά της κρίσεως αυτής στρέφεται η καθής με την ασκηθείσα ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αναίρεση.

Σύντομη έκθεση της αιτιολογίας της προδικαστικής παραπομπής

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

Νομοθετική ρύθμιση του εθνικού δικαίου

- 5 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG μεταφέρει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 στο εθνικό δίκαιο και προβλέπει ότι ένα νομικό πρόσωπο («οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία») το οποίο λόγω χρηματοδοτικών, οικονομικών και οργανωτικών σχέσεων είναι ενσωματωμένο στην επιχείρηση ενός άλλου προσώπου («δεσπόζουσας εταιρίας») δεν ασκεί αυτοτελώς την οικονομική δραστηριότητά του. Πράξεις μεταξύ οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας και δεσπόζουσας εταιρίας θεωρούνται κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG επί τη βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 ως πραγματοποιηθείσες στο πλαίσιο ενός υποκείμενου στον φόρο (άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, τρίτη περίοδος, του UStG). Αυτές οι αποκαλούμενες εσωτερικές πράξεις δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του φόρου. Στην υπό κρίση διαφορά, τέτοιες εσωτερικές πράξεις είναι οι παρασχεθείσες από την U-GmbH στην προσφεύγουσα εργασίες καθαρισμού. Το άρθρο 73, πρώτη περίοδος, του AO προβλέπει, σε σχέση με την ιδιότητα της δεσπόζουσας εταιρίας ως υποκείμενης στον φόρο και σε σχέση με την προκύπτουσα εντεύθεν φορολογική οφειλή της δεσπόζουσας εταιρίας, ευθύνη της οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας.

Αμφιβολίες που χρήζουν διασαφηνίσεως ως προς την ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου

- 6 Το αιτούν δικαστήριο έχει καταρχήν την άποψη ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση σύμφωνα με την εναλλακτική περίπτωση υπό α). Υφίστανται όμως αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου, λόγω του ότι –ιδίως σε σχέση με την απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 28), ως προς έναν «όμιλο ΦΠΑ»– χρήζει διασαφηνίσεως το αν οι διατάξεις της οδηγίας επιτρέπουν σε κράτος μέλος να ορίσει ως υποκείμενο στον φόρο, αντί του ομίλου ΦΠΑ (της φορολογικής μονάδας), ένα μέλος του ομίλου ΦΠΑ (τη δεσπόζουσα εταιρία). Επ’ αυτού, το αιτούν δικαστήριο έχει ήδη υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως (υπόθεση C-141/20).

Γράμμα και σκοπός του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388

- 7 Η κατά το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 απαίτηση να θεωρούνται τα πρόσωπα ως ένας υποκείμενος στον φόρο υλοποιείται με τη συνένωση σε ένα από τα στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους πρόσωπα. Υπέρ αυτού συνηγορεί επίσης ο επιδιωκόμενος με την εν λόγω διάταξη σκοπός της διοικητικής απλοποίησης, όπως αυτός προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 37). Το εθνικό δίκαιο απλοποιεί την εφαρμογή του δικαίου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζοντας στο άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, τρίτη περίοδος, του UStG ότι τα περισσότερα πρόσωπα θεωρούνται ως ένας υποκείμενος στον φόρο και επικεντρώνοντας, επομένως, τη φορολόγηση σε ένα από τα πρόσωπα αυτά, το οποίο ούτως ή άλλως είναι υποκείμενο στον φόρο.

Απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα κατά την εναλλακτική περίπτωση υπό β)

- 8 Αν στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση σύμφωνα με την εναλλακτική περίπτωση υπό β), δεν υφίσταται **ενιαία φορολογική μονάδα** μεταξύ της προσφεύγουσας ως δεσπόζουσας εταιρίας και της U-GmbH ως οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας και η εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 είναι εκ προοιμίου περιττή στην υπό κρίση διαφορά. Ελλείψει ενιαίας φορολογικής μονάδας θα πρέπει η U-GmbH να θεωρηθεί ως αυτοτελής υποκείμενη στον φόρο που παρέσχε στην προσφεύγουσα υπηρεσίες, οι οποίες, στην περίπτωση αυτή, υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του φόρου και για τις οποίες η U-GmbH υπόκειται στον φόρο. Ο σχηματισμός **ομίλου ΦΠΑ** δεν προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο για το επίμαχο έτος, ούτε δε εξάλλου μέχρι σήμερα. Ένας τέτοιος όμιλος ΦΠΑ με ευθυνόμενα τα στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους πρόσωπα ως εις ολόκληρον οφειλέτες δεν μπορεί θεωρηθεί ότι

προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο ούτε μέσω της ερμηνείας του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG.

- 9 Η απάντηση στο πρώτο ερώτημα έχει, πέραν του πλαισίου της επίδικης περιπτώσεως, μεγάλη σημασία για τα φορολογικά έσοδα στη Γερμανία, δεδομένου ότι το σύνολο των δεσποζουσών εταιριών, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, πληρώνει φόρους που ανέρχονται στο 10 % των συνολικών φορολογικών εσόδων από τον φόρο κύκλου εργασιών στη Γερμανία.
- 10 Αν στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση σύμφωνα με την εναλλακτική περίπτωση υπό β), τούτο θα έχει αντιστοίχως σημαντικές φορολογικές συνέπειες, δεδομένου ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θα υπήρχε **ούτε φορολογική οφειλή της δεσπόζουσας εταιρίας** –η οποία θα μπορούσε να επικαλεσθεί, κατά της φορολογικής οφειλής που την βαρύνει κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, την αντίθεση της εν λόγω διατάξεως προς το ενωσιακό δίκαιο και, στην περίπτωση αυτή, δεν θα όφειλε πλέον να καταβάλει φόρο τουλάχιστον για τις πράξεις της οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας– **ούτε φορολογική οφειλή ομίλου ΦΠΑ ή μελών ομίλου** –δεδομένου ότι ο εθνικός νομοθέτης δεν έχει προβεί σε σχετικές ρυθμίσεις και δεν είναι δυνατή η άμεση εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου σε βάρος μιας «πλασματικής» και επομένως, ελλείψει νομοθετικής προβλέψεως, ανύπαρκτης οντότητας– **ούτε φορολογική οφειλή της οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας** –η οποία ανεξαρτήτως του άρθρου 73, πρώτη περίοδος, του ΑΟ (δεδομένου ότι στη διάταξη αυτή προβλέπεται μόνον ευθύνη της ως «οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας») μπορεί να επιμείνει στην εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG.
- 11 Οι κατ' αυτόν τον τρόπο προκύπτουσες φορολογικές απώλειες θα υφίσταντο και υπό το κράτος της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι το άρθρο 11 της οδηγίας αυτής αντιστοιχεί κατ' ουσίαν στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

Ορισμός του υποκείμενου στον φόρο

- 12 Η δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο υπό την ιδιότητά του ως υποκείμενου στον φόρο είναι η κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388 οικονομική δραστηριότητα. Η δραστηριότητα αυτή χαρακτηρίζεται από το ότι ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί ή προτίθεται να πραγματοποιήσει παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας 77/388 (απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 21).

Νομικό πρόσωπο ως υποκείμενος στον φόρο

- 13 Ένα νομικό πρόσωπο μπορεί –όπως ακριβώς και ένα φυσικό πρόσωπο– να ασκεί άλλες δραστηριότητες εκτός από οικονομικές. Το Δικαστήριο χαρακτηρίζει αυτές τις δραστηριότητες ως «μη οικονομικές δραστηριότητες» (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 [στο εξής: απόφαση VNLTO], σκέψεις 35 επ.). Ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου –όπως η προσφεύγουσα– μπορεί επίσης να είναι υποκείμενο στον φόρο σε έναν επί μέρους τομέα, παράλληλα όμως να ασκεί και δραστηριότητες ως δημόσια εξουσία (χωρίς αυτές να έχουν σημασία από άποψη ανταγωνισμού) (δραστηριότητες σχετικές με την άσκηση δημόσιας εξουσίας), οπότε, κατά το μέτρο αυτό, δεν υφίσταται οικονομική δραστηριότητα.

Επί του άρθρου 6, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388 και επί της αποφάσεως VNLTO

- 14 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388, με τη μνεία της χρησιμοποίησης αγαθού το οποίο κατέχει η επιχείρηση, στο στοιχείο α', και της άνευ ανταλλάγματος παροχής υπηρεσιών, στο στοιχείο β', κάνει λόγο για δυο καταστάσεις. Μόνον όμως το στοιχείο α', καθόσον αναφέρεται στο δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, θέτει μια περαιτέρω προϋπόθεση όσον αφορά το χρησιμοποιηθέν αγαθό, παράλληλα με την προϋπόθεση κατά την οποία η χρησιμοποίηση του αγαθού ή της υπηρεσίας πρέπει να γίνει για ορισμένους σκοπούς.
- 15 Όταν ένα νομικό πρόσωπο αποκτά ένα αγαθό για μικτή χρήση, τόσο για την οικονομική δραστηριότητά του ως υποκείμενου στον φόρο όσο και για τη «μη οικονομική δραστηριότητά του» και, παραδείγματος χάριν, για μη κερδοσκοπικούς σκοπούς, το Δικαστήριο δεν αναγνωρίζει στο νομικό πρόσωπο, σε αντίθεση με τον επιχειρηματία που ασκεί τη δραστηριότητά του ατομικώς, πλήρη έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση VNLTO, σκέψεις 37 έως 39). Το Δικαστήριο δεν δέχεται, κατά το μέτρο αυτό, ότι συντρέχει η πραγματική κατάσταση που ορίζει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388, με την αιτιολογία ότι η χρησιμοποίηση για «μη οικονομικές δραστηριότητες» δεν είναι χρησιμοποίηση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Με την απόφαση VNLTO το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα άρθρα 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 17, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388 έχουν την έννοια ότι δεν έχουν εφαρμογή επί της χρήσεως αγαθών και υπηρεσιών της επιχειρήσεως για τις ανάγκες άλλων πλην των φορολογούμενων πράξεων του υποκείμενου στον φόρο και ότι, επομένως, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται για την απόκτηση των σχετικών με τις πράξεις αυτές αγαθών και υπηρεσιών.
- 16 Στην υπό κρίση υπόθεση τίθεται συναφώς το ζήτημα αν η νομολογία αυτή του Δικαστηρίου αφορά μόνο την έκταση της εκπτώσεως του ΦΠΑ ή αν η νομολογία αυτή ισχύει επίσης στην περίπτωση αυτοτελούς εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, χωρίς συνάρτηση με την έκπτωση

του ΦΠΑ. Το τελευταίο θα είχε ως συνέπεια ότι ούτε για την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 θα έπρεπε μια «μη οικονομική δραστηριότητα» να θεωρηθεί «ξένη προς την επιχείρηση» και ότι η διάταξη αυτή δεν θα είχε εφαρμογή σε μια άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών για τους σκοπούς μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας ή δραστηριότητας σχετικής με την άσκηση δημόσιας εξουσίας.

Απαίτηση φορολογήσεως σύμφωνης με το σύστημα

- 17 Αν ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί, παραδείγματος χάριν, το προσληφθέν για την οικονομική του δραστηριότητα προσωπικό για την παροχή υπηρεσιών για άλλους σκοπούς, τίθεται το ερώτημα αν στην περίπτωση υποκείμενων στον φόρο που είναι φυσικά πρόσωπα και στην περίπτωση υποκείμενων στον φόρο που είναι νομικά πρόσωπα ενδέχεται να υπάρξουν διαφορετικές συνέπειες από άποψη φορολογήσεως.
- 18 Αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο, παραδείγματος χάριν, διατηρεί μια επιχείρηση καθαρισμού και χρησιμοποιεί το προσωπικό της επιχειρήσεώς του προκειμένου αυτό να παρέχει υπηρεσίες καθαρισμού στο πλαίσιο της ιδιωτικής ζωής του στην ιδιωτική κατοικία του, τούτο συνεπάγεται, κατά την άποψη του αιτούντος Δικαστηρίου, άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388.
- 19 Αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι νομικό πρόσωπο το οποίο ομοίως διατηρεί επιχείρηση καθαρισμού και χρησιμοποιεί το προσωπικό της επιχειρήσεώς του για τον καθαρισμό χώρων που χρησιμοποιούνται για σκοπούς ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, όπως στην υπό κρίση διαφορά, ερωτάται αν η περίπτωση αυτή –όπως στην περίπτωση χρησιμοποίησεως για ιδιωτικούς σκοπούς του επιχειρηματία που ασκεί τη δραστηριότητά του ατομικώς– έχει ομοίως ως αποτέλεσμα την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, δεδομένου ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, μπορεί να υφίσταται η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσίας από τον υποκείμενο στον φόρο για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.
- 20 Από άποψη φορολογήσεως σύμφωνης με το σύστημα θα μπορούσε και στις δύο περιπτώσεις να γίνει δεκτή η εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388. Συγκεκριμένα, η χρησιμοποίηση για «μη οικονομική δραστηριότητα», η οποία μπορεί να είναι η χρησιμοποίηση που αφορά τον σχετικό με την άσκηση δημόσιας εξουσίας τομέα ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, θα έπρεπε να θεωρηθεί ως χρησιμοποίηση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388. Τούτο όμως θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έρχεται σε αντίθεση με την απόφαση VNLTO, η οποία, όπως έχει ήδη επισημανθεί, εκδόθηκε σε συνάρτηση με το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου και, επομένως, είναι αμφίβολο αν ασκεί επιρροή και στο πλαίσιο αυτοτελούς εφαρμογής του

άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, χωρίς να υπάρχει σύνδεση με την έκπτωση του φόρου.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ