

Υπόθεση C-528/19

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

10 Ιουλίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Μαρτίου 2019

Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

F-AG

Καθής και αναιρεσίβλητη:

Finanzamt Y

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φορολογική αντιμετώπιση έργου επέκτασης δημοτικής οδού προοριζόμενης για δημοσία χρήση, δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία υποκείμενος στον φόρο εκτελεί κατά παραγγελία ενός δήμου έργα κατασκευής σε δημοτική οδό, έχει συναφώς ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έλαβε από άλλους υποκείμενους στον φόρο παροχές για την κατασκευή της μεταβιβασθείσας στον δήμο οδού, δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου βάσει του άρθρου 17, 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;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως επί του πρώτου ερωτήματος: υφίσταται υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία υποκείμενος στον φόρο εκτελεί κατά παραγγελία ενός δήμου έργα κατασκευής σε δημοτική οδό, παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, όταν η χορήγηση άδειας εκμεταλλεύσεως λατομείου συνιστά την αντιπαροχή για την παράδοση της οδού;

3. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως επί του δεύτερου ερωτήματος: εξομοιούται υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία υποκείμενος στον φόρο εκτελεί κατά παραγγελία ενός δήμου έργα κατασκευής σε δημοτική οδό, η δωρεάν μεταβίβαση στον δήμο της προοριζόμενης για δημόσια χρήση οδού, βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, με δωρεάν παράδοση αγαθών, καίτοι η μεταβίβαση εξυπηρετεί επιχειρηματικές ανάγκες, προκειμένου να αποφευχθεί η μη φορολογούμενη τελική κατανάλωση εκ μέρους του δήμου;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ειδικότερα το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και το άρθρο 5, παράγραφος 6

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών (στο εξής: UStG), ειδικότερα τα άρθρα 1, 3 και 15

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα (στο εξής: προσφεύγουσα), ανώνυμη εταιρία, είναι εταιρία χαρτοφυλακίου με διαχειριστική εξουσία. Μεταξύ των θυγατρικών εταιριών της συγκαταλέγεται η A-GmbH. Η προσφεύγουσα και η A-GmbH λογίζονταν ως ενιαία φορολογική μονάδα ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών.
- 2 Η A-GmbH εκμεταλλευόταν το επίμαχο έτος (2006), μεταξύ άλλων, λατομείο ασβεστολιθικών πετρωμάτων στον [δήμο] X. Η Regierungspräsidium Z (περιφερειακή διοίκηση) ενέκρινε με την από 16 Φεβρουαρίου 2001 απόφαση

χορήγησης αδειάς την προσπέλαση και εκμετάλλευση του λατομείου ασβεστολιθικών πετρωμάτων υπό τον όρο της διάνοιξής του με πρόσβαση μέσω δημοτικής οδού προοριζόμενης για δημόσια χρήση, η οποία βρίσκεται στην κυριότητα του δήμου X (στο εξής: δήμος).

- 3 Για την απομάκρυνση του εξαχθέντος ασβεστόλιθου ήταν απαραίτητη η επέκταση της υπό κρίση δημοτικής οδού. Για τον λόγο αυτόν, κατά την πορεία της διαδικασίας χορήγησης αδειάς, η A-GmbH συνήψε με τον δήμο ήδη στις 11 Δεκεμβρίου 1997 σύμβαση για την επέκταση αυτής της οδού. Δυνάμει της σύμβασης αυτής, ο δήμος ανέλαβε την υποχρέωση σχεδιασμού και εκτέλεσης της επέκτασης του υπό κρίση τμήματος της οδού. Επιπλέον, ο δήμος ανέλαβε την υποχρέωση, σε περίπτωση συνέχισης της δημόσιας χρήσης της οδού, να θέσει χωρίς περιορισμούς το διευρυμένο τμήμα της οδού στη διάθεση της προκατόχου της A-GmbH για τους σκοπούς της διάνοιξης και τυχόν επεκτάσεων του λατομείου. Η προκάτοχος της A-GmbH ανέλαβε την υποχρέωση να φέρει το συνολικό κόστος σε σχέση με την επέκταση του τμήματος της οδού. Η σύμβαση ίσχυε και για όλους τους δικαιοδόχους των συμβαλλόμενων μερών. Στην από 25 Απριλίου 2005 απόφαση περί τροποποίησης της από 16 Φεβρουαρίου 2001 απόφασης χορήγησης αδειάς ορίστηκε ότι η άδεια λήγει εάν η επέκταση της υπό κρίση οδού δεν ολοκληρωθεί έως τις 31 Δεκεμβρίου 2006.
- 4 Το 2006 η A-GmbH ανέθεσε στην αδελφή εταιρία της, B-GmbH, η οποία είναι επίσης εταιρία συνδεδεμένη με την προσφεύγουσα, την επέκταση του υπό κρίση τμήματος της οδού βάσει της συμφωνίας με τον δήμο. Η επέκταση περατώθηκε τον Νοέμβριο του 2006 και το έργο παραλήφθηκε τον Δεκέμβριο του 2006. Από τον Δεκέμβριο του 2006 το τμήμα της οδού χρησιμοποιήθηκε από βαρέα φορτηγά οχήματα της A-GmbH και σε μικρό βαθμό από επιβατικά οχήματα ιδιωτικής χρήσης.
- 5 Ενώ η προσφεύγουσα δεν έλαβε υπόψη τις δαπάνες της A-GmbH για τα έργα κατασκευής στο πλαίσιο των δηλώσεων ΦΠΑ του 2006, εξέπεσε ως φόρο επί των εισροών, στη δήλωση ΦΠΑ του 2006, τα περιεχόμενα στις εισροές της B-GmbH ποσά ΦΠΑ.
- 6 Βάσει φορολογικού ελέγχου, η καθής και αναιρεσίβλητη (στο εξής: φορολογική υπηρεσία) υποστήριξε την άποψη ότι με την επέκταση της οδού η προσφεύγουσα προέβη σε δωρεάν παράδοση έργου στον δήμο που υπόκειται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1b, πρώτη περίοδος, σημείο 3, του UStG. Μεταξύ της A-GmbH και της B-GmbH δεν υφίσταντο υποκείμενες στον φόρο εσωτερικές πράξεις, διότι αμφότερες ανήκαν στην ενιαία φορολογική μονάδα της προσφεύγουσας.
- 7 Η φορολογική υπηρεσία εξέδωσε την 1η Μαρτίου 2012 τροποποιητική πράξη βεβαιώσεως ΦΠΑ για το 2006.
- 8 Η ένσταση της προσφεύγουσας δεν ευδοκίμησε.

- 9 Το Hessische Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης, στο εξής: FG) έκανε εν μέρει δεκτή την ασηκηθείσα από την προσφεύγουσα προσφυγή.
- 10 Προς υποστήριξη της αιτήσεως αναίρεσέως της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η έκπτωση του φόρου πρέπει να εξασφαλίζεται βάσει σύμφωνης προς το ενωσιακό δίκαιο ερμηνείας του άρθρου 15, παράγραφος 1, του UStG, διότι οι δαπάνες για την επέκταση της οδού συγκαταλέγονται στις γενικές δαπάνες της επιχείρησής της και, ως τέτοιες, συνιστούν συστατικό στοιχείο των υποκειμένων στον ΦΠΑ πράξεων εκροών της. Επιπλέον, δεν υφίσταται δωρεάν μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1b, πρώτη περίοδος, σημείο 3, του UStG.

Συνοπτική παράθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 11 Η συμφωνία της στηριζόμενης στο εθνικό δίκαιο εκτίμησης με το δίκαιο της Ένωσης αμφισβητείται, κατά την έννοια του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, από διάφορες απόψεις.

Εκτίμηση βάσει του εθνικού δικαίου

- 12 Η έκπτωση του φόρου βάσει της υφιστάμενης νομολογίας του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία) αποκλείεται, διότι η προσφεύγουσα έλαβε τις παροχές εισροών της B-GmbH προς εκτέλεση δωρεάν παράδοσης στον δήμο.
- 13 Ο επιχειρηματίας δικαιούται έκπτωση του φόρου στην περίπτωση που λαμβάνει παροχές εισροών για ανάγκες της επιχείρησής του και επομένως για την οικονομική του δραστηριότητα. Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG, 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. Η έκπτωση του φόρου αποκλείεται, κατά το άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG, για παροχές τις οποίες ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για τη διενέργεια αφορολόγητων πράξεων.
- 14 Κατά παγία νομολογία του Δικαστηρίου και του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου), η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση είναι, κατ' αρχήν, αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (βλ. για παράδειγμα τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 57, της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, σκέψη 27, της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 27 της 14ης

Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28).

- 15 Ωστόσο, δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται επίσης υπέρ του υποκειμένου στον φόρο ακόμη και σε περίπτωση που δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (παγία νομολογία, πρβλ. συναφώς για παράδειγμα τις αποφάσεις SKF, EU:C:2009:665, σκέψη 58 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία: AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, σκέψη 28: Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, σκέψη 29, της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 27).
- 16 Ο επιχειρηματίας, επομένως, δικαιούται έκπτωση του φόρου, στον βαθμό που αποσκοπεί να χρησιμοποιήσει τις παροχές για την επιχείρησή του (άρθρο 2, παράγραφος 1, του UStG, άρθρο 4 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) και συνακόλουθα για τις οικονομικές δραστηριότητές του με στόχο την παροχή αμειβόμενων υπηρεσιών (οικονομικές δραστηριότητες) (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σημείο 1 της περίληψης). Δεν υφίσταται, όμως, δικαίωμα έκπτωσης φόρου στον βαθμό που ο επιχειρηματίας κατά τη λήψη παροχής αποσκοπεί σε χρήση για πράξη εκ χαριστικής αιτίας και συνεπώς για μη οικονομική δραστηριότητα, που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-515/07, Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, σκέψη 34: της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψεις 36 και 37).
- 17 Βάσει των αρχών αυτών, οι επίδικες παροχές εισροών της B-GmbH, οι οποίες αποδίδονται στην προσφεύγουσα στο πλαίσιο της ενιαίας φορολογικής μονάδας, δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου· τούτο, διότι οι παροχές εισροών ελήφθησαν με στόχο να χρησιμοποιηθούν σε μη οικονομική δραστηριότητα (δωρεάν παράδοση στον δήμο).
- 18 Ως προς τα μέτρα κατασκευής της οδού, πρόκειται για μεταβιβάσεις αγαθών. Εάν ο επιχειρηματίας εκτελεί –όπως στην υπό κρίση υπόθεση– οικοδομικές εργασίες επί ξένων εκτάσεων έναντι αμοιβής επί τη βάσει συναφθείσας με τον δήμο σύμβασης υποδομών, τότε προβαίνει σε παράδοση έργου στον δήμο (παράδοση έργων υποδομής) κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 4, του UStG.
- 19 Επιπλέον, οι μεταβιβάσεις –κατά την έως τώρα προσέγγιση του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου)– επήλθαν δωρεάν. Η συναφθείσα μεταξύ της προκατόχου της A-GmbH και του δήμου σύμβαση υποδομών δεν προέβλεπε καμία υποχρέωση καταβολής αμοιβής για τον δήμο. Δεν υφίστανται επαρκείς ενδείξεις ότι η απόφαση χορήγησης αδειάς του Regierungspräsidium

συνιστά αντιπαροχή για την επέκταση της οδού από την προσφεύγουσα. Η προβλεπόμενη στο άρθρο 3, παράγραφος 1b, πρώτη περίοδος, σημείο 3, του UStG στοχευμένη παράδοση αγαθού με χαρακτήρα ευμενούς μεταχείρισης προκύπτει από το ότι θα παρεχόταν στον δήμο νόμιμη κυριότητα επί των έργων κατασκευής που αφορούν τη δημοτική οδό χωρίς αντιπαροχή. Δεν υφίστανται ενδείξεις για το ότι η προσφεύγουσα επιθυμούσε να διατηρήσει έστω από οικονομική πλευρά την κυριότητα ή έστω να διατηρήσει δικαιώματα χρήσεως επί της δημοτικής οδού, κάτι που θα αντέκειτο στην αποδοχή μεταγενέστερης μεταβίβασης τέτοιου είδους.

- 20 Επομένως, κατά το εθνικό δίκαιο η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Εκτίμηση βάσει του δικαίου της Ένωσης

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 21 Βάσει των αποφάσεων του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Sveda (EU:C:2015:712) και Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) καθώς και των σχετικών προτάσεων της γενικής εισαγγελέα J. Kokott, της 6ης Απριλίου 2017, επί της υποθέσεως Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:283), ανακύπτουν αμφιβολίες ως προς το αν μπορεί να διατηρηθεί η έως τώρα εκτίμηση κατά το εθνικό δίκαιο. Αντιθέτως, θα μπορούσε να εξεταστεί το ενδεχόμενο να δικαιούται η προσφεύγουσα έκπτωση του φόρου για τις παροχές εισροών.
- 22 Το Δικαστήριο αναγνώρισε στις αποφάσεις αυτές έκπτωση του φόρου για την κατασκευή δημοσίας οδού και σταθμού αντλήσεως ακάθαρτων υδάτων, διότι το κόστος των σχετικών υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Δεν εξέτασε, συναφώς, και δεν προέβη σε τυχόν συσχετισμό με παροχή υπηρεσίας χωρίς αντάλλαγμα κατά την έννοια του άρθρου 26 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία 2006/112/EK – κατά το επίμαχο έτος ίσχυε ακόμη ως άρθρο 6, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) (απόφαση Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, σκέψη 23)· η άμεση χρήση αγαθών δεν αναιρεί την άμεση και ευθεία σχέση που υπάρχει μεταξύ των πράξεων εισροών και των πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως ή με το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση Sveda, EU:C:2015:712, σκέψη 34). Η δωρεάν μεταβίβαση φαίνεται ως εκ τούτου να μην εμποδίζει την έκπτωση του φόρου, καίτοι κατά την άποψη του δικάζοντος τμήματος πρόκειται συναφώς για μη οικονομική δραστηριότητα.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

- 23 Επιπλέον, ανακύπτει για το δικάζον τμήμα, σε περίπτωση αναγνώρισης δικαιώματος έκπτωσης του φόρου της προσφεύγουσας, το ζήτημα αν πρέπει να επιχειρηθεί αντιστάθμιση της αξίωσης για έκπτωση του φόρου με απαίτηση ΦΠΑ που πηγάζει είτε από παράδοση εξ επαχθούς αιτίας είτε από δωρεάν μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (νυν άρθρου 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ). Τούτο πρέπει να εξετασθεί κατά το εθνικό δικονομικό δίκαιο στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης.
- 24 Από πλευράς δικαίου της Ένωσης δεν είναι απολύτως βέβαιο αν η προσφεύγουσα παρέδωσε την οδό στον δήμο εξ επαχθούς αιτίας.
- 25 Η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας» προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής. Μια τέτοια άμεση σχέση υφίσταται μόνο εάν μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (πρβλ. συναφώς αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψη 37, και της 22ας Νοεμβρίου 2018, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 39). Η αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται σε παράδοση αγαθών υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και της παράδοσης αγαθών και ότι η αξία της παράδοσης αυτής μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, σκέψεις 35 επ.).
- 26 Το τμήμα τείνει βέβαια, βάσει της έως τώρα εθνικής προσέγγισης, να θεωρήσει ως δωρεάν την παράδοση της οδού στον δήμο. Συντρέχει παράδοση αγαθών και όχι παροχή υπηρεσιών, διότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον δήμο την εξουσία διαθέσεως επί της οδού.
- 27 Η ύπαρξη, πάντως, δωρεάν παράδοσης υπό περιστάσεις όπως εκείνες της κύριας δίκης, οι οποίες ομοιάζουν ασφαλώς με εκείνες της υπόθεσης *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, δεν είναι απολύτως βέβαιη από πλευράς δικαίου της Ένωσης· τούτο, διότι η γενική εισαγγελέας J. Kokott υποστήριξε στο σημείο 50 των προτάσεων της στην υπόθεση *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:283) την άποψη ότι μια επιχείρηση σπανίως παρέχει κάτι σε τρίτο χωρίς να προσδοκά αντίστοιχο πλεονέκτημα από αυτόν. Στην υπό κρίση υπόθεση, τούτο θα ήταν, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, η άδεια για προσπέλαση και εκμετάλλευση του λατομείου, την οποία χορήγησε το *Regierungspräsidium* μόνον υπό τον όρο της επεκτάσεως, εκ μέρους της (προκατόχου της) προσφεύγουσας, της υπό κρίση οδού. Η άδεια για την εξόρυξη ασβεστόλιθου επρόκειτο να λήξει σε περίπτωση που η επέκταση της δημοτικής

οδού δεν είχε ολοκληρωθεί έως τις 31 Δεκεμβρίου 2006. Από την άποψη αυτή – κατά τη γενική εισαγγελία J. Kokott– πρόκειται για παροχή εξ επαχθούς αιτίας, η οποία παρέχει μεν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, δημιουργεί όμως και υποχρέωση καταβολής ισόποσου φόρου για την εξ επαχθούς αιτίας ανακαίνιση.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 28 Εάν, αντιθέτως, θεωρηθεί –όπως έχει δεχθεί έως τώρα το δικάζον τμήμα– ότι πρόκειται για δωρεάν παράδοση, εξακολουθεί να παραμένει αβέβαιο αν η δωρεάν αυτή παράδοση αγαθού είναι υποκείμενη στον φόρο κατά το άρθρο 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (πλέον άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ).
- 29 Τούτο έχει δεχθεί έως τώρα το δικάζον τμήμα. Το γεγονός ότι η παράδοση επιτυγχάνεται για επιχειρηματικούς λόγους δεν εμποδίζει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τη φορολόγηση βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ· τούτο, διότι από το ίδιο το κείμενό του προκύπτει ότι η οδηγία 77/388/ΕΟΚ εξομοιώνει με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, υποβάλλει σε ΦΠΑ την ανάληψη, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεώς του το οποίο μεταβιβάζει εκ χαρακτηριστικής αιτίας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς, κατ' αρχήν, να έχει σημασία αν η μεταβίβαση αυτή γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, σκέψη 22). Ακόμη και όταν οι εν λόγω αναλήψεις γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, πρέπει να θεωρούνται ως φορολογητέες παραδόσεις, όταν δεν αφορούν δείγματα (απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, σκέψεις 18, 23) ή δώρα μικρής αξίας (πρβλ. απόφαση Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, σκέψη 23). Αμφότερες οι εξαιρέσεις προφανώς αποκλείονται εν προκειμένω.
- 30 Στη θεώρηση αυτή, ωστόσο, θα μπορούσε να αντίκειται το γεγονός ότι η δημοτική οδός δεν χρησιμοποιείται από την πλευρά του δήμου για την κάλυψη «ιδιωτικών» αναγκών (λόγω του προορισμού της οδού), αλλά για τη δημόσια οδική κυκλοφορία (πρβλ., σε διαφορετικό πλαίσιο, προτάσεις της γενικής εισαγγελία J. Kokott στην υπόθεση Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, σκέψη 51· απόφαση Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, σκέψη 35 επ.).
- 31 Περαιτέρω, η φορολογική υποχρέωση κατά το άρθρο 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ δεν είναι επίσης βέβαιη για τον λόγο ότι εντός της Ένωσης υφίσταται αποκλίνουσα δικαστική απόφαση: το διοικητικό δικαστήριο της Αυστρίας απορρίπτει συναφώς σε παρόμοια περίπτωση τη φορολογητέα αυτοκατανάλωση, διότι πρόκειται για δαπάνες για ανάγκες της επιχείρησης, οι οποίες θα συγκαταλέγονταν ως υποβοηθητικές ή παρεπόμενες πράξεις στις πράξεις που διενεργούνται στο πλαίσιο της επιχείρησης.

- 32 Αυτή η ενδεχομένως κατ' ουσίαν διαφορετική προσέγγιση δικαστηρίου άλλου κράτους μέλους υποχρεώνει το τμήμα βάσει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ να υποβάλει το νομικό ζήτημα ενώπιον του Δικαστηρίου (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, σκέψη 64· πρβλ. επίσης απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, σκέψη 39).
- 33 Εξάλλου, η φορολόγηση της δωρεάν μεταβίβασης δεν είναι επίσης βέβαιη για τον λόγο ότι αμφισβητεί την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα επιβαρύνεται με ΦΠΑ επί των γενικών εξόδων της επιχείρησης. Ο λόγος που εκτίθεται για τη ρύθμιση του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (νυν άρθρου 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ), δηλαδή το ότι πρέπει να αποτραπεί η «μη φορολογούμενη τελική κατανάλωση» (πρβλ. για παράδειγμα τις αποφάσεις *EMI Group*, EU:C:2010:559, σκέψη 17, ως προς το άρθρο 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ· της 17ης Ιουλίου 2014, *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, σκέψη 23, ως προς το άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ), δεν ασκεί επιρροή σε περιπτώσεις όπως η παρούσα, δεδομένου ότι οι επίδικες δαπάνες έχουν συνυπολογιστεί στις τιμές των τακτικών πράξεων εκροών.

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΕΥΝΑ