

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 17ης Μαΐου 2001 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-322/99 και C-323/99,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Finanzamt Burgdorf

και

Hans-Georg Fischer (C-322/99)

και μεταξύ

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

και

Klaus Brandenstein (C-323/99),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία 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),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. La Pergola, πρόεδρο τμήματος, M. Wathelet (εισηγητή), D. A. O. Edward, P. Jann και L. Sevón, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και B. Muttelsee-Schön (υποθέσεις C-322/99 και C-323/99),
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Β. Κυριαζόπουλο και τη Γ. Αλεξάκη (υπόθεση C-322/99),
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross (υποθέσεις C-322/99 και C-323/99),

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Κ. Brandenstein, εκπροσωπούμενου από τον Ε. Willing, Rechtsanwalt, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τους Β. Muttelsee-Schön και F. Huschers, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Κ. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 12ης Οκτωβρίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διατάξεις της 15ης Ιουλίου 1999, που περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 27 Αυγούστου 1999, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, διάφορα προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυσαν στο πλαίσιο των διαφορών μεταξύ του Finanzamt Burgdorf και του H.-G. Fischer, στην υπόθεση C-322/99, και μεταξύ του Finanzamt Düsseldorf-Mettmann και του Κ. Brandenstein, στην υπόθεση C-323/99, ως προς το αν υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) η ανάληψη από τους ανωτέρω υποκειμένους στον φόρο, για την ικανοποίηση των αναγκών τους, των αυτοκινήτων που είχαν αγοράσει από ιδιώτες χωρίς να έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και τα οποία αποτέλεσαν αντικείμενο παροχής υπηρεσιών και παραδόσεως αγαθών που δημιούργησαν δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρησεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες [...] ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία, έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρησεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

- 4 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει έναν παρεμφερή κανόνα όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών:

«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, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας».

5 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

[...]

β) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή ελλείπει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως των εν λόγω πράξεων».

6 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

[...]

β) όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου, ιδίως σε περίπτωση ακυρώσεως πωλήσεων ή επιτεύξεως εκπτώσεων επί του τιμήματος· εντούτοις, δεν ενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απωλείας ή κλοπής δεόντως αποδεικνυομένων ή δικαιολογούμενων και στην

περίπτωση εξόδων γενομένων για την χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 6. Εντούτοις, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαιτούν διακανονισμό για τις πράξεις για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, καθώς και στην περίπτωση κλοπής.»

Η εθνική ρύθμιση και η εθνική νομολογία

- 7 Κατά τη χρονική περίοδο που είναι κρίσιμη για τις διαφορές των κύριων δικών, το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο α, του Umsatzsteuergesetz 1991 (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) προέβλεπε τα εξής:

«(1) Σε φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

2. η ιδιοκατανάλωση στο έδαφος όπου επιβάλλεται ο φόρος. Ιδιοκατανάλωση υπάρχει όταν ένας επιχειρηματίας

- a) αναλαμβάνει αγαθά από την επιχείρησή του για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση [...].»

- 8 Σε αντίθεση προς το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει τη φορολόγηση της αναλήψεως ενός αγαθού προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για

ίδιες ανάγκες μόνον υπό την προϋπόθεση ότι το αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον ΦΠΑ, το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG δεν εξαρτά τη φορολόγηση της αναλήψεως αυτής από μια τέτοια προϋπόθεση.

- 9 Ωστόσο, οι γερμανικές φορολογικές αρχές εφαρμόζουν αυτήν την προϋπόθεση που επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο βάσει του αμέσου αποτελέσματος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.
- 10 Μια εγκύκλιος του Ομοσπονδιακού Υπουργείου των Οικονομικών, της 13ης Μαΐου 1994 (BStBl. 1994, σ. 298), ορίζει έτσι ότι ένας επιχειρηματίας μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προκειμένου να αντιταχθεί στη φορολόγηση αγαθού που αναλαμβάνεται για ιδιοχρησιμοποίηση εφόσον ουδεμία έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών ήταν δυνατή είτε βάσει του ιδίου του αγαθού είτε βάσει των στοιχείων που ενσωματώθηκαν σε αυτό εκ των υστέρων. Σε μια τέτοια περίπτωση, η ανάληψη δεν υπόκειται σε φόρο, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG.
- 11 Εντούτοις, η αυτή εγκύκλιος έθεσε τις ακόλουθες αρχές:

«Εάν ο επιχειρηματίας δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για αυτό καθαυτό το αγαθό, αλλά για τα στοιχεία που ενσωματώθηκαν σε αυτό εκ των υστέρων, η ανάληψη του αγαθού υπόκειται στον φόρο κύκλου εργασιών συμφώνως προς το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, [...] στοιχείο α, του UStG [...] Για λόγους απλουστεύσεως, είναι δυνατό να μη φορολογηθεί η ανάληψη για ιδιοχρησιμοποίηση, εφόσον οι δαπάνες (άνευ φόρου) για βελτιώσεις, επισκευές και εργασίες συντηρήσεως δεν υπερβαίνουν το 20 % του αρχικού κόστους αποκτήσεως του αγαθού. Αν οι δαπάνες αυτές υπερβαίνουν το 20 % του αρχικού κόστους αποκτήσεως του αγαθού είναι δυνατό να γίνει δεκτό, κατά κανόνα, χωρίς περαιτέρω εξακρίβωση, ότι στο αγαθό έχουν ενσωματωθεί στοιχεία.»

- 12 Αντιθέτως, το Bundesfinanzhof έκρινε, με απόφαση της 30ής Μαρτίου 1995 (V R 65/93, BFHE 177, 541), ότι οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ένας υποκείμενος στον φόρο για τη συντήρηση ή την εκμετάλλευση ενός αγαθού που δημιούργησε δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο δεν μπορούσαν να επηρεάσουν τη φορολόγηση της αναλήψεως του αγαθού για ιδιοχρησιμοποίηση, διότι δεν συνεπάγονταν κατά κανόνα την απόκτηση ή τη δημιουργία συστατικού στοιχείου του αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Στην απόφαση αυτή, το Bundesfinanzhof αναφέρθηκε στην απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88, Kühne (Συλλογή 1989, σ. 1925), με την οποία έκρινε ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει την επιβολή ΦΠΑ για την ανάληψη προς ιδιοχρησιμοποίηση από έναν υποκείμενο στον φόρο μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, που αγοράστηκε από ιδιώτη χωρίς να υπάρχει δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, έστω και αν ο υποκείμενος στον φόρο αφαιρέσει στη συνέχεια τον ΦΠΑ τον σχετικό με δαπάνες που έγιναν στο πλαίσιο της συντηρήσεως και της εκμεταλλεύσεως του αγαθού.
- 13 Επιβάλλεται να διευκρινιστεί ότι η σχετική γερμανική νομοθεσία προσαρμόστηκε με τον νόμο της 24ης Μαρτίου 1999 (BGBl. I, σ. 402), που άρχισε να ισχύει από την 1η Απριλίου 1999. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο b, του σύττω τροποποιηθέντος UStG, εξομοιώνεται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχειρησεώς του το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες, η δωρεάν μεταβίβαση ενός αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο στο προσωπικό του για τις ίδιες ανάγκες του καθώς και οποιαδήποτε άλλη δωρεάν μεταβίβαση αγαθού, πλην των δώρων μικρής αξίας και των δειγμάτων. Η εξομοίωση αυτή εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι το αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον ΦΠΑ επί των εισροών.

Οι κύριες δίκες

Στην υπόθεση C-322/99

- 14 Διαρκούντος του 1989, ο H.-G. Fischer, που εμπορευόταν μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, αγόρασε από ιδιώτη ένα αυτοκίνητο μάρκας Bentley. Κατά συνέπεια, δεν

αφαίρεσε τον ΦΠΑ επί της τιμής της αγοράς αυτής, ήτοι 28 000 γερμανικά μάρκα (DEM). Το ανωτέρω αυτοκίνητο αγοράστηκε για τις ανάγκες των υποκειμένων σε φόρο πράξεων του H.-G. Fischer, ήτοι προκειμένου να το μεταπωλήσει στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

- 15 Το 1990, ο H.-G. Fischer ανακαίνισε αυτό το αυτοκίνητο μάρκας Bentley προβαίνοντας σε εκτεταμένες εργασίες επισκευής του αμαξώματος και βαφής. Το τιμολόγιο της 14ης Μαΐου 1990 που εκδόθηκε για τις εργασίες αυτές αφορούσε ποσό 10 800 DEM, πλέον ΦΠΑ 1 512 DEM. Το ίδιο έτος, ο H.-G. Fischer αφαίρεσε τον ΦΠΑ επί του τιμολογίου αυτού ως ΦΠΑ καταβληθέντος επί των εισροών.
- 16 Στις 31 Δεκεμβρίου 1992, ο H.-G. Fischer έπαισε τη δραστηριότητά του και ενέταξε τα μη πωληθέντα αυτοκίνητα στην ιδιωτική του περιουσία, μεταξύ των οποίων ήταν και η Bentley.
- 17 Για το 1992, ο H.-G. Fischer δεν υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ. Κατόπιν διεξαγωγής ειδικού ελέγχου σχετικά με τον ΦΠΑ, το Finanzamt Burgdorf θεώρησε ότι η ανάληψη της Bentley και η ένταξή της στην ιδιωτική περιουσία του H.-G. Fischer αποτελούσε φορολογητέα ιδιοχρησιμοποίηση. Το Finanzamt έλαβε ως βάση επιβολής του φόρου ένα τμήμα της αξίας του οχήματος, ήτοι εν προκειμένω 20 000 DEM, και προσδιόρισε το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ σε 2 800 DEM.
- 18 Το Niedersächsische Finanzgericht, στο οποίο προσέφυγε ο H.-G. Fischer μετά την απόρριψη της διοικητικής ενστάσεώς του, δέχθηκε τα αιτήματά του. Έκρινε ότι, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, απαγορεύεται η φορολόγηση οχήματος που αγοράστηκε χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών όταν το όχημα αυτό αναλαμβάνεται από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως κατά την παύση των δραστηριοτήτων της. Το γεγονός ότι ο H.-G. Fischer αφαίρεσε τον ΦΠΑ για εργασίες επισκευής του αμαξώματος και βαφής ύψους 10 800 DEM μετά την αγορά του αυτοκινήτου μάρκας Bentley ουδόλως μεταβάλλει το γεγονός ότι το ανωτέρω όχημα πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

- 19 Το Finanzgericht αναφέρθηκε στην προπαρατεθείσα απόφαση Kühne, από την οποία προκύπτει ότι η φορολόγηση της ιδιοχρησιμοποίησης αγαθού επιχειρήσεως εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι το ίδιο το αγαθό, και όχι οι δαπάνες που έγιναν για την εκμετάλλευση ή τη συντήρησή του, έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Το Finanzgericht έκρινε ότι οι εργασίες επισκευής του αμαξώματος και βαφής που πραγματοποίησε ο H.-G. Fischer αποτελούσαν δαπάνες που έγιναν εν όψει της χρησιμοποίησης και της συντηρήσεως του ανωτέρω συλλεκτικού αυτοκινήτου και δεν ήταν «συστατικά του στοιχείου» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.
- 20 Το Finanzamt Burgdorf άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής του Finanzgericht ενώπιον του Bundesfinanzhof. Επικαλούμενο παράβαση του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG, σχετικά με τη φορολόγηση των αναλήψεων για ιδιοχρησιμοποίηση, ζήτησε την ακύρωση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και την απόρριψη της προσφυγής του H.-G. Fischer.
- 21 Ο H.-G. Fischer δεν κατέθεσε προτάσεις στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως («Revision»).

Στην υπόθεση C-323/99

- 22 Ο K. Brandenstein παρέχει, ως ελεύθερος επαγγελματίας, υπηρεσίες φορολογικού συμβούλου και ορκωτού λογιστή. Το 1985 αγόρασε από ιδιώτη ένα αυτοκίνητο έναντι τιμήματος 33 600 DEM, χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, το οποίο χρησιμοποίησε για τις επαγγελματικές του δραστηριότητες. Είναι πέραν πάσης αμφισβητήσεως το ότι ο K. Brandenstein διέθεσε το εν λόγω όχημα αμέσως μετά την αγορά του αποκλειστικά για την επιχείρησή του.
- 23 Το 1991 προέβη στην ανάληψη του οχήματος προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες. Μέχρι της στιγμής της αναλήψεως, ο K. Brandenstein είχε δαπανήσει το συνολικό ακαθάριστο ποσό των 16 028,54 DEM, μεταξύ άλλων για σέρβις, μικροεπισκευές, αλλαγή ελαστικών, εγκατάσταση καταλύτη το 1987, καθώς και για

αντικατάσταση του ανεμοθώρακα το 1991. Ο Κ. Brandenstein αφαιρούσε κάθε φορά τον ΦΠΑ επί των εισροών.

- 24 Απορρίπτοντας τη δήλωση του φόρου κύκλου εργασιών του Κ. Brandenstein, το Finanzamt Düsseldorf-Mettmann έκρινε, στην πράξη περί επιβολής φόρου για το 1991, ότι η ανάληψη του οχήματος για ιδιοχρησιμοποίηση αποτελούσε φορολογητέα ιδιοχρησιμοποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο α, του UStG. Στηριζόμενο σε φορολογική βάση ύψους 7 500 DEM, ποσό το οποίο ο Κ. Brandenstein είχε δηλώσει ως αξία της αναλήψεως για τους σκοπούς της νομοθεσίας περί φόρου εισοδήματος, το Finanzamt Düsseldorf-Mettmann προσδιόρισε το ποσό του οφειλομένου ΦΠΑ σε 1 050 DEM.
- 25 Με τη διοικητική προσφυγή που άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής, ο Κ. Brandenstein υποστήριξε ότι η ανάληψη οικονομικού αγαθού που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών κατά την αγορά του δεν είναι φορολογητέα ως ιδιοχρησιμοποίηση. Μεταξύ άλλων επικαλέστηκε την προαναφερθείσα απόφαση Kühne.
- 26 Το Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, εφαρμόζοντας την εγκύκλιο του Ομοσπονδιακού Υπουργείου των Οικονομικών της 13ης Μαΐου 1994, κατέληξε ότι η ανάληψη του οχήματος από τον Κ. Brandenstein έπρεπε να φορολογηθεί, διότι οι γενόμενες δαπάνες, άνευ ΦΠΑ, για τις βελτιώσεις, τις επισκευές, τις εργασίες συντηρήσεως είχαν υπερβεί το 20 % της τιμής αγοράς. Κατά συνέπεια, απέρριψε τη διοικητική ένσταση του Κ. Brandenstein.
- 27 Ο Κ. Brandenstein άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf.
- 28 Το Finanzgericht Düsseldorf δέχθηκε την προσφυγή με το σκεπτικό ότι οι προϋποθέσεις της φορολογήσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 6, της

έκτης οδηγίας, ήτοι το να έχουν δημιουργήσει δικαίωμα εκπτώσεως το αναλαμβανόμενο αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία, δεν πληρούνταν στην προκειμένη υπόθεση. Κατά το Finanzgericht, οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο K. Brandenstein για το όχημα, ενόσω αυτό εχρησιμοποιείτο για επαγγελματικούς σκοπούς, δεν τροποποίησαν ούτε αύξησαν τις δυνατότητες χρήσεως σύμφωνα με τον προορισμό του ούτε αύξησαν σημαντικά την αξία χρήσεώς του.

- 29 Το Finanzamt Düsseldorf-Mettmann άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof. Ζητεί την ακύρωση της απόφασεως του Finanzgericht και την απόρριψη της προσφυγής του K. Brandenstein.
- 30 Ο K. Brandenstein ζητεί την απόρριψη της αιτήσεως αναιρέσεως.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

- 31 Στις διατάξεις περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof παρατηρεί, όσον αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας, ότι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμα διευκρινίσει την ερμηνεία των όρων «όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθέμενης αξίας». Προσθέτει πάντως ότι, με την προαναφερθείσα απόφαση Kühne, το Δικαστήριο έκρινε ότι η φορολόγηση της ιδιοχρησιμοποίησεως αγαθού επιχειρήσεως σύμφωνα με μια άλλη διάταξη της έκτης οδηγίας, ήτοι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι το ίδιο το αγαθό, και όχι οι δαπάνες που έγιναν για την εκμετάλλευση και τη συντήρησή του, έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 32 Το Bundesfinanzhof υπενθυμίζει ότι, βάσει της προαναφερθείσας αποφάσεως Kühne, είχε καταλήξει, με την απόφασή του της 30ής Μαρτίου 1995, ότι η ανάληψη για ιδιοχρησιμοποίηση από έναν υποκείμενο στον φόρο αγαθού που αγοράστηκε χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν έπρεπε να φορολογηθεί λόγω των

γενομένων δαπανών για την εκμετάλλευση και τη συντήρησή του που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, διότι οι δαπάνες αυτές δεν συνεπάγονται κατά κανόνα την κτήση ή τη δημιουργία ενός συστατικού του στοιχείου. Εντούτοις, οι γερμανικές φορολογικές αρχές δεν ακολούθησαν τις αρχές που θέτει η ανωτέρω απόφαση της 30ής Μαρτίου 1995 και επομένως η ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας εξακολουθεί να προκαλεί αμφισβητήσεις.

- 33 Το Bundesfinanzhof διαπιστώνει εξάλλου ότι το ζήτημα της φορολογικής βάσεως που πρέπει να γίνει δεκτή θα τεθεί αν, στις εκκρεμείς ενώπιόν του υποθέσεις, οι προϋποθέσεις του άρθρου 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας πληρούνται. Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, η βάση επιβολής του φόρου, για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφος 6, είναι η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων. Το Bundesfinanzhof θεωρεί ότι η ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', είναι ασαφής στην περίπτωση που δεν είναι αυτό καθαυτό το αναλαμβανόμενο αγαθό, αλλά ορισμένα από τα συστατικά του στοιχεία που δημιούργησαν το δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον ΦΠΑ.
- 34 Το Bundesfinanzhof επισημαίνει επίσης ότι, αν υποθεθεί ότι κανένα στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας δεν ενσωματώθηκε στα οχήματα των H.-G. Fischer και K. Brandenstein και ότι η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στις αναλήψεις που αποτελούν αντικείμενο των κύριων δικών, τίθεται το ερώτημα αν οι εκπτώσεις του ΦΠΑ επί των εισροών, στις οποίες προέβησαν οι H.-G. Fischer και K. Brandenstein όταν τους παρασχέθηκαν υπηρεσίες και τους παραδόθηκαν προϊόντα για τα οχήματά τους, πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο μερικού διακανονισμού σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας.
- 35 Το Bundesfinanzhof διευκρινίζει συναφώς, στην υπόθεση C-322/99, ότι, μολονότι η ανάληψη του αυτοκινήτου μάρκας Bentley για ίδιες ανάγκες δεν συνεπάγεται τη φορολόγηση των παροχών υπηρεσιών και των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται μετά την αγορά του οχήματος, η ανάληψη αυτή θα μπορούσε να αποτελέσει μεταβολή των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτώσεως σχετικά με τις παροχές για την επισκευή του αμαξώματος και τη βαφή. Στην υπόθεση C-323/99, το Bundesfinanzhof φρονεί ότι η αξία των δια-

φόρων αγαθών που αγόρασε ο K. Brandenstein για το όχημά του μετά από την απόκτηση του οχήματος αυτού, μεταξύ άλλων ο καταλύτης και ο ανεμοθώρακας που αντικατέστησε τον παλαιό, διασωζόταν εν μέρει κατά την ανάληψη του οχήματος το 1991 και δεν είχε πλήρως αποσβεστεί. Κατά συνέπεια, είναι δυνατόν τα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη τότε για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως του ΦΠΑ να μεταβλήθηκαν κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, τα αγαθά αυτά, που δεν είχαν ακόμη πλήρως αποσβεστεί και τα οποία ανελήφθησαν με έκπτωση του ΦΠΑ κατά το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας, δεν χρησιμοποιήθηκαν πλέον για τις ανάγκες πράξεων που φορολογούνται κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, μετά την ανάληψη αυτή.

36 Το Bundesfinanzhof, φρονώντας ότι η επίλυση των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιόν του απαιτούσε ως εκ τούτου την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο διάφορα προδικαστικά ερωτήματα.

37 Στην υπόθεση C-322/99, το Bundesfinanzhof υπέβαλε τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι μεταγενέστερες εργασίες επισκευής αμαξώματος και βαφής που εκτελούνται (με έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών) επί αυτοκινήτου (που έχει αποκτηθεί χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών) ως συνέπεια ότι, κατά την ανάληψη του αυτοκινήτου από την επιχείρηση,

α) το αυτοκίνητο αυτό πρέπει να θεωρείται, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 6, της [έκτης] οδηγίας, ως αγαθό το οποίο έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας ή

- β) πρέπει οι μεταγενέστερες δαπάνες να θεωρούνται ως *συστατικά στοιχεία* του αγαθού, τα οποία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Ως αγαθό αναληφθέν από την επιχείρηση και φορολογητέο, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 6, της οδηγίας, πρέπει να θεωρείται:
- α) το αυτοκίνητο, συμπεριλαμβανομένων των παρασχεθεισών υπηρεσιών (εργασιών επισκευής αμαξώματος και βαφής) ή
- β) μόνον οι παρασχεθείσες υπηρεσίες (εργασίες επισκευής αμαξώματος και βαφής);
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα: Αποτελεί, κατά συνέπεια, βάση επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, η τρέχουσα κατά τον χρόνο της αναλήψεως τιμή αγοράς του αυτοκινήτου αυτού (ή άλλου παρόμοιου), πλέον του κατά τον χρόνο της αναλήψεως τρέχοντος κόστους των εργασιών επισκευής, ή μόνον το κόστος των εκτελεσθεισών (με έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών) εργασιών επισκευής;
- 4) Ποια είναι η σχέση μεταξύ του άρθρου 5, παράγραφος 6, και του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο γ', της οδηγίας;
- 5) Σε περίπτωση που στο πρώτο ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι οι μεταγενέστερα παρασχεθείσες (με έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών) υπη-

ρεσίες (εργασίες επισκευής αμαξώματος και βαφής) δεν υπόκεινται, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 6 της οδηγίας, σε φορολόγηση κατά την ανάληψη του αγαθού (του αυτοκινήτου): Υπόκειται η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές σε διακανονισμό, κατά το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας;»

38 Στην υπόθεση C-323/99, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Εφαρμόζεται το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας στην περίπτωση που δεν δημιούργησε το ίδιο το αγαθό δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, αλλά οι υπηρεσίες που παρ-σχέθηκαν ή τα αγαθά που παραδόθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο σε σχέση με το αγαθό αυτό μετά την κτήση του;

- 2) Τι αποτελεί συστατικό στοιχείο υπό την έννοια της διατάξεως αυτής;

- 3) Πώς υπολογίζεται η βάση επιβολής του φόρου στην περίπτωση της αναλήψεως αγαθού της επιχειρήσεως, εάν δεν δημιούργησε το ίδιο το αναληφθέν αγαθό δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, αλλά ορισμένα από τα συστατικά του στοιχεία;

- 4) Αν δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της [έκτης] οδηγίας, υπόκειται η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, επί της οποίας προβάλλει δικαίωμα ο υποκείμενος στον φόρο για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή αγαθά που του παραδόθηκαν σε σχέση με αγαθό που απέκτησε χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, σε διακανονισμό, σύμφωνα με το άρθρο 20 της [έκτης] οδηγίας;»

- 39 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 6ης Ιουλίου 2000 αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων C-322/99 και C-323/99 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως, σύμφωνα με το άρθρο 43 του Κανονισμού Διαδικασίας.

Επί των δύο πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων στις υποθέσεις C-322/99 και C-323/99, σχετικά με την επιβολή φόρου δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας

- 40 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-322/99 και με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα στην υπόθεση C-323/99, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν επιβάλλεται ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο αναλαμβάνει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση όχημα που αγοράστηκε χωρίς να έχει δημιουργηθεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και επί του οποίου, κατόπιν της αγοράς του, εκτελέστηκαν εργασίες για τις οποίες υπήρξε έκπτωση του ΦΠΑ. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-322/99 αφορά το αν, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο φόρος πλήττει το αγαθό και τα συστατικά του στοιχεία ή μόνον τα στοιχεία που ενσωματώθηκαν στο αγαθό εκ των υστέρων.
- 41 Για την Ελληνική Κυβέρνηση, η οποία κατέθεσε παρατηρήσεις μόνο στο πλαίσιο της υποθέσεως C-322/99, αγαθό το οποίο απέκτησε ένας υποκείμενος στον φόρο χωρίς τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και το οποίο ενέταξε στις επιχειρηματικές του δραστηριότητες πρέπει να θεωρείται ως αγαθό το οποίο δημιουργεί δικαίωμα για μερική έκπτωση από τον ΦΠΑ επί των εισροών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, οσάκις οι γενόμενες δαπάνες για το αγαθό αυτό οι οποίες κατέστησαν δυνατή την έκπτωση του ΦΠΑ αύξησαν την αξία του αγαθού. Εν προκειμένω, οι εργασίες επισκευής του αμαξώματος και βαφής που εκτελέστηκαν επί του αυτοκινήτου μάρκας Bentley του H.-G. Fischer ήσαν μεγάλης εκτάσεως, όπως προκύπτει και από το κόστος τους συγκρινόμενο προς την αρχική τιμή αγοράς, και δεν μπορεί παρά να γίνει δεκτό ότι η πραγματοποίηση των εργασιών αυτών συνέβαλε στην τελική διαμόρφωση του

κόστους κτήσεως του αυτοκινήτου. Κατά συνέπεια, η ανάληψη από τον H.-G. Fischer του αγαθού για την ικανοποίηση των αναγκών του πρέπει να υπόκειται στον ΦΠΑ.

- 42 Για τη Γερμανική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, οι δαπάνες που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και οι οποίες έγιναν για εργασίες επί του αγαθού το οποίο αποκτήθηκε χωρίς τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών είναι δυνατό να έχουν ως αποτέλεσμα ότι το αγαθό αυτό υπόκειται στον ΦΠΑ σε περίπτωση αναλήψεώς του για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, στον βαθμό που οι γεγόμενες εργασίες δημιούργησαν επί του αγαθού «συστατικά του στοιχείου» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Εντούτοις, οι ερμηνείες τους σχετικά με την έννοια του όρου «συστατικά του στοιχείου» δίστανται.
- 43 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας απαιτεί να αναγνωρίζονται ως «συστατικά του στοιχείου» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής όχι μόνον τα αυτοτελή ενσώματα αγαθά, αλλά και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες που συμβάλλουν, σε επαρκώς σταθερή βάση, στη διατήρηση ή στην αύξηση της αξίας του αγαθού. Ο φόρος επιβάλλεται σε αμφοτέρως τις περιπτώσεις προς αποτροπή του ενδεχομένου να εντάξει ο υποκείμενος στον φόρο στην ιδιωτική του περιουσία χωρίς να εξοφλήσει κανέναν από τους ΦΠΑ των αξιών που δημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και να επωφεληθεί έτσι αθεμίτως σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή που αγοράζει ένα αγαθό αυτού του είδους. Εξάλλου, η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει, όσον αφορά μεταξύ άλλων τις εργασίες επισκευής των οχημάτων, τις δυσχέρειες που θέτει στην πράξη η διάκριση μεταξύ των εννοιών της παραδόσεως και της παροχής υπηρεσιών.
- 44 Αντιθέτως, κατά την Επιτροπή, δεν είναι δυνατό να υπάρχουν «συστατικά του στοιχείου» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, παρά μόνον αν συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, θα πρέπει να έχει γίνει παράδοση, ήτοι θα πρέπει να έχουν προστεθεί στο αγαθό της επιχειρήσεως και διάφορα άλλα ενσώματα αγαθά. Κατά συνέπεια, η παροχή υπηρεσιών σε σχέση με το αγαθό επιχειρήσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ως συστατικό του στοιχείου. Δεύτερον, θα πρέπει η τοποθέτηση και άλλων στοιχείων επί του εν λόγω αγαθού να αυξάνει σημαντικά τη συνολική αξία του αγαθού της επιχειρήσεως. Δαπάνες που αφορούν τη χρήση και τη συντήρηση του αγαθού, όπως αυτές που αφορούν τις

συνήθεις εργασίες συντηρήσεως, έστω και αν πρόκειται για την αντικατάσταση φθαρμένων τμημάτων, δεν συνεπάγονται κατά κανόνα την αύξηση της αξίας του αγαθού.

- 45 Κατά την Επιτροπή, η πρώτη προϋπόθεση, ήτοι η απαίτηση να υπάρχει παράδοση ενσώματου αγαθού, προκύπτει από την ίδια την οικονομία και τη θέση του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας, το οποίο δεν περιλαμβάνει ρητώς παρά μόνον κανόνες που αφορούν την παράδοση ενσώματων αγαθών. Εξάλλου, σε αντίθεση προς την προσθήκη άλλων στοιχείων, που έχουν επιπτώσεις επί των υλικών χαρακτηριστικών ενός αγαθού, η αξία που αυξάνεται λόγω της παροχής υπηρεσιών αναλώνεται κατά κανόνα από τη χρήση που γίνεται στο αγαθό. Στην περίπτωση που μια δραστηριότητα περιλαμβάνει τόσο ένα στοιχείο που αποτελεί αντικείμενο παραδόσεως όσο και ένα στοιχείο που αποτελεί αντικείμενο παροχής υπηρεσιών, π.χ. οσάκις η επισκευή ενός οχήματος προϋποθέτει την παράδοση ανταλλακτικών και την τοποθέτησή τους, η δραστηριότητα πρέπει να εκτιμάται στο σύνολό της προκειμένου να καθορίζεται το προέχον στοιχείο.
- 46 Κατά την Επιτροπή, η δεύτερη προϋπόθεση, ήτοι η απαίτηση να αυξάνεται σημαντικά η αξία του αγαθού, προκύπτει από την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Δεδομένου ότι, στην περίπτωση αναλήψεως υποκειμένης στη φορολόγηση κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, ιδίως όσον αφορά την ανάληψη αγαθού που αποκτήθηκε χωρίς να έχει δημιουργήσει δικαίωμα εκπτώσεως, η Επιτροπή φρονεί ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ τόσο το αγαθό όσο και τα συστατικά του στοιχεία που δημιουργήσαν δικαίωμα προς έκπτωση, γεγονός που συνεπάγεται τη διπλή φορολόγηση του αγαθού, θα πρέπει να ερμηνευθεί συστατικά η έννοια του όρου «συστατικά του στοιχεία».
- 47 Ως προς το ζήτημα της φορολογικής βάσεως κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν ότι, οσάκις ένας υποκείμενος στον φόρο αναλαμβάνει για ίδιες ανάγκες αγαθό επιχειρήσεως το οποίο αγόρασε χωρίς τη δυνατότητα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, αλλά για το οποίο αφαίρεσε τον ΦΠΑ που αφορά τις δαπάνες για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και τα αγαθά που παραδόθηκαν μετά την αγορά του αγαθού, ο οφειλόμενος ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας πλήττει το αγαθό και τα συστατικά του στοιχεία στο σύνολό τους.

48 Για τη Γερμανική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, από το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι η εξομίωση προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και κατά συνέπεια η φορολόγηση αφορούν το αναλαμβανόμενο αγαθό στο σύνολό του, και όχι μόνον τα συστατικά του στοιχεία, δεδομένου ότι η εν λόγω έννοια δεν χρησιμοποιείται παρά μόνο για τη διάκριση μεταξύ του δικαιώματος προς έκπτωση όσον αφορά το αναλαμβανόμενο αγαθό και το δικαίωμα προς έκπτωση όσον αφορά τα εν λόγω στοιχεία.

49 Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η ερμηνεία αυτή ενισχύεται και από τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες σχετικά με το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

50 Προβάλλουν συναφώς ότι η Επιτροπή είχε αρχικώς προτείνει να φορολογείται η ανάληψη ανάλογα με τις διενεργούμενες εκπτώσεις του ΦΠΑ επί των εισροών. Το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο α', της προτάσεως της έκτης οδηγίας, της 29ης Ιουνίου 1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, σ. 39), προέβλεπε συγκεκριμένα ότι η ανάληψη δεν έπρεπε να φορολογείται παρά μόνο «στον βαθμό που» το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία είχαν δημιουργήσει δικαίωμα για μερική ή ολική έκπτωση από τον ΦΠΑ. Εντούτοις, η προταθείσα με τη διατύπωση αυτή διάταξη δεν έγινε δεκτή από τα κράτη μέλη. Από τη χρήση του όρου «όταν» στο άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, όπως αυτή εκδόθηκε από το Συμβούλιο, αντί της εκφράσεως «στον βαθμό που», προκύπτει σαφώς στο πλαίσιο αυτό η βούληση του κοινοτικού νομοθέτη να θεσπίσει τη φορολόγηση της αναλήψεως, για λόγους απλουστεύσεως, βάσει της συνολικής αξίας του αγαθού και όχι μόνο βάσει της αξίας του συστατικού του στοιχείου που παρέσχε τη δυνατότητα εκπτώσεως, στην περίπτωση που το αγαθό δεν δημιούργησε αυτό καθαυτό δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

51 Όσον αφορά, πρώτον, το αν υπάρχει υπαγωγή στον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας όταν ένας υποκείμενος στον φόρο αναλαμβάνει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του αγαθό που αγόρασε χωρίς να έχει δημιουργηθεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και επί του οποίου εκτελέστηκαν, μετά την αγορά του, εργασίες για τις οποίες υπήρξε έκπτωση του ΦΠΑ, επιβάλλεται

η ερμηνεία των ακόλουθων όρων του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας: «όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθέμενης αξίας».

- 52 Συναφώς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των εννοιών «αγαθό» και «συστατικά του στοιχείου» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.
- 53 Αφενός, οι όροι «το αγαθό αυτό [έχει] δημιουργήσει δικαίωμα για [...] έκπτωση από τον φόρο προστιθέμενης αξίας» αφορούν αποκλειστικά τον φόρο σχετικά με την αρχική αγορά ή την παραγωγή του αγαθού και όχι τον φόρο σχετικά με τις εκ των υστέρων δαπάνες για το αγαθό, στον οποίο αναφέρονται μεταξύ άλλων οι όροι «τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για [...] έκπτωση από τον φόρο προστιθέμενης αξίας».
- 54 Κατά συνέπεια, η προτεινόμενη από την Ελληνική Κυβέρνηση ερμηνεία δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 55 Αφετέρου, η έννοια των όρων «συστατικά του στοιχεία» του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, την οποία αυτή δεν προσδιορίζει, πρέπει να νοηθεί ότι καλύπτει τόσο τα ήδη υφιστάμενα στοιχεία κατά τον χρόνο της αρχικής κτήσεως του αγαθού όσο και τα στοιχεία που προστέθηκαν σε αυτό εκ των υστέρων.
- 56 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας συνίσταται ιδίως στην εξασφάλιση ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος προβαίνει σε ανάληψη αγαθού της επιχειρήσεώς του και του κοινού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει αγαθό αυτού του είδους. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο, που είχε τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί της αγοράς αγαθού ενταχθέντος στην επιχείρησή του, να αποφύγει την καταβολή του ΦΠΑ όταν προβαίνει στην ανάληψη του αγαθού αυτού από την παρουσία της επιχειρήσεώς του προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες και όταν, ως εκ τούτου, επω-

φελείται αθεμίτως σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή που αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, 2001, σ. I-1831, Συλλογή σκέψη 42, και την παρατιθέμενη νομολογία).

- 57 Προς επίτευξη του σκοπού αυτού, τα στοιχεία που ήδη υφίστανται κατά τον χρόνο της αρχικής κτήσεως του αγαθού και τα στοιχεία που ενσωματώνονται σε αυτό μετά την εν λόγω κτήση του δεν είναι δυνατό να τύχουν διαφορετικής μεταχειρίσεως. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, αν ένας υποκείμενος στον φόρο αφαιρέσει τον ΦΠΑ σχετικά με τα συστατικά στοιχεία του αγαθού, πρέπει, όταν προβαίνει στην ανάληψη του αγαθού προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες, να μην του επιτρέπεται να επωφεληθεί αθεμίτως σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή.
- 58 Το ζήτημα αν η έννοια των όρων «συστατικά του στοιχεία» είναι δυνατόν να αφορά τόσο τις παροχές υπηρεσιών όσο και τις παραδόσεις αγαθών έχει αποτελέσει αντικείμενο δικών ενώπιον του Δικαστηρίου.
- 59 Συναφώς, από το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι η έννοια των όρων «συστατικά του στοιχεία» παραπέμπει σε απτά και ενσώματα αντικείμενα που είναι ενσωματωμένα στο αγαθό και δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε παροχές υπηρεσιών.
- 60 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από την ίδια την οικονομία της έκτης οδηγίας, στην οποία εντάσσεται η διάταξη αυτή. Δεδομένου ότι ως «αγαθό» ορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας το ενσώματο αγαθό, τα «στοιχεία» που είναι συστατικά του αγαθού αυτού κατά την έννοια της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου πρέπει να είναι της ίδιας φύσεως. Στο δε άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ως παροχή υπηρεσιών ορίζεται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5 της αυτής οδηγίας.

- 61 Κατά συνέπεια, η διασταλτική ερμηνεία του όρου «συστατικά του στοιχείου [του αγαθού]» που πρότεινε η Γερμανική Κυβέρνηση δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 62 Δεδομένου ότι η Γερμανική Κυβέρνηση υπογράμμισε τη δυσχέρεια διακρίσεως μεταξύ παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, όσον αφορά ιδίως τις εργασίες σε αυτοκίνητα, επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να προσδιοριστεί αν ορισμένες πράξεις συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, πρέπει να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά τους στοιχεία (απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψη 12). Όταν η παράδοση αγαθών δεν αποτελεί παρά μία μόνο συνιστώσα της πράξεως στο πλαίσιο της οποίας προέχει η παροχή υπηρεσιών, η πράξη αυτή πρέπει να θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών (προαναφερθείσα απόφαση Faaborg-Gelting Linien, σκέψη 14).
- 63 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι παροχές υπηρεσιών, στις οποίες νοούνται και αυτές που απαιτούν παραδόσεις επιβιομηχανικών και ελάχιστονης σημασίας αγαθών, δεν είναι δυνατό να αποτελούν «συστατικά του στοιχείου» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.
- 64 Όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών, πρέπει πρώτον, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 72 των προτάσεών του, να γίνει διάκριση ανάλογα με το αν το αγαθό που ενσωματώθηκε στο όχημα μπορεί ή όχι να αποσπαστεί από αυτό και με το αν είναι αυτοτελές σε σχέση με αυτό. Έτσι, όταν το αγαθό αυτό διατηρεί τα υλικά και οικονομικά διακριτικά χαρακτηριστικά του, δεν πρέπει να θεωρείται ως συστατικό στοιχείο του οχήματος.
- 65 Για τους σκοπούς του ΦΠΑ, η ένταξη στην ιδιωτική περιουσία ενός υποκειμένου στον φόρο οχήματος στο οποίο έχει ενσωματωθεί ένα τέτοιου είδους αποσπαστό και αυτοτελές αγαθό πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά δύο ανεξάρτητες μεταξύ τους φορολογητέες αναλήψεις. Κατά συνέπεια, για αμφότερες τις αναλήψεις αυτές, δεν επιβάλλεται ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας παρά μόνον αν το αναλαμβανόμενο αντικείμενο έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση από τον φόρο επί των εισροών.

- 66 Δεύτερον, για λόγους που αφορούν τις απαιτήσεις της αρχής της ουδετερότητας που είναι σύμφυτη με το σύστημα της έκτης οδηγίας, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, των παραδόσεων αγαθών που απλώς συμβάλλουν στη διατήρηση της αξίας του αγαθού και οι οποίες έχουν αναλωθεί κατά κανόνα κατά τον χρόνο της αναλήψεως και, αφετέρου, των παραδόσεων αγαθού που συνεπάγονται την οριστική αύξηση της αξίας του αγαθού και οι οποίες δεν έχουν πλήρως αναλωθεί κατά τον χρόνο της αναλήψεως.
- 67 Πράγματι, σε περίπτωση αναλήψεως από υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού που αποκτήθηκε αρχικώς από μη υποκείμενο στον φόρο χωρίς τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, θα ήταν αντίθετο προς την εν λόγω αρχή της ουδετερότητας να επιβαρυνθεί η ανάληψη αυτή με ΦΠΑ όταν οι παραδόσεις αγαθών που έγιναν μετά την απόκτησή του, έστω και αν δημιούργησαν δικαίωμα για έκπτωση, απλώς συνέβαλαν στη διατήρηση του αγαθού, χωρίς να αυξήσουν την αξία του, και ως εκ τούτου έχουν αναλωθεί κατά τον χρόνο της αναλήψεως. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα επωφελείτο αθεμίτως σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή αναλαμβάνοντας το αγαθό χωρίς να καταβάλει ΦΠΑ.
- 68 Αντιθέτως, είναι σύμφωνο με τον σκοπό που επιδιώκει το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας να υπόκειται αυτό το είδος αναλήψεων στον ΦΠΑ όταν οι παραδόσεις αγαθών που γίνονται μετά την κτήση του είχαν ως αποτέλεσμα την οριστική αύξηση της αξίας του αγαθού που δεν αναλώθηκε πλήρως κατά τον χρόνο της αναλήψεως.
- 69 Επισημαίνεται ότι, για το αιτούν δικαστήριο, αυτό θα μπορούσε να συμβαίνει στην περίπτωση του καταλύτη που τοποθετήθηκε το 1987 και του ανεμοθώρακα που αντικαταστάθηκε το 1991 στο όχημα του K. Brandenstein, στο πλαίσιο της υποθέσεως C-323/99, εκτός και αν θεωρηθεί ότι δεν απώλεσαν τα υλικά και τα οικονομικά διακριτικά χαρακτηριστικά τους. Πράγματι, το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι η αξία των στοιχείων αυτών διασωζόταν εν μέρει κατά την ανάληψη του οχήματος το 1991 και κατά συνέπεια δεν είχε τελείως αποσβεστεί.
- 70 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο αναλαμβάνει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση αγαθό που αγόρασε χωρίς να υπάρχει

δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και το οποίο αποτέλεσε αντικείμενο εργασιών, μετά την κτήση του, για τις οποίες υπήρξε έκπτωση του ΦΠΑ, επιβάλλεται ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας αν οι γενόμενες εργασίες είχαν ως αποτέλεσμα την ενσωμάτωση στο αγαθό «συστατικ[ών] του στοιχεί[ων]» κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως. Στην περίπτωση που το αναλαμβανόμενο αγαθό είναι όχημα, συνιστούν «συστατικά του στοιχείου» τα παραδοθέντα αγαθά τα οποία, αφενός, απώλεσαν οριστικώς τα υλικά και οικονομικά διακριτικά χαρακτηριστικά τους λόγω της ενσωματώσεώς τους στο όχημα και, αφετέρου, είχαν ως αποτέλεσμα την οριστική αύξηση της αξίας του αγαθού, η οποία δεν έχει τελείως αναλωθεί κατά τον χρόνο της αναλήψεως.

- 71 Πρέπει ακόμα να διευκρινιστεί ότι η ανωτέρω ερμηνεία που δίδεται ως απάντηση στα ερωτήματα που τέθηκαν στο πλαίσιο της αναλήψεως ενός οχήματος ισχύει οποιοδήποτε και αν είναι το αναλαμβανόμενο ενσώματο αγαθό.
- 72 Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί αν, στην περίπτωση που επιβάλλεται ΦΠΑ σε μια ανάληψη υπό τις προαναφερθείσες στη σκέψη 70 της παρούσας αποφάσεως προϋποθέσεις, το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η επιβολή του φόρου επιβαρύνει το αγαθό και τα συστατικά του στοιχεία ή μόνον τα στοιχεία που ενσωματώθηκαν εκ των υστέρων.
- 73 Στη σκέψη 44 της προαναφερθείσας αποφάσεως Bakcsi, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ που βαρύνει το μεταχειρισμένο αγαθό επιχειρήσεως το οποίο αγόρασε από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, το αγαθό αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, γεγονός που αποκλείει κατά συνέπεια τη βάση της διατάξεως αυτής φορολόγηση της αναλήψεως του αγαθού.
- 74 Το ίδιο ισχύει όσον αφορά την ανάληψη αγαθού επιχειρήσεως από υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες στην περίπτωση που, μετά

την αγορά του αγαθού που αποκτήθηκε χωρίς τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, το αγαθό αποτέλεσε αντικείμενο παροχής υπηρεσιών ή παραδόσεως αγαθών που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

- 75 Πράγματι, θα ήταν αντίθετο προς τον σκοπό της ίσης μεταχειρίσεως που επιδιώκει το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί η διάταξη αυτή υπό την έννοια ότι συνεπάγεται, στην περίπτωση της αναλήψεως αγαθού για τις προσωπικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, τη συνολική φορολόγηση του αγαθού και των στοιχείων που έχουν ενσωματωθεί σε αυτό, ενώ το αγαθό είχε αρχικώς αποκτηθεί χωρίς τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και ενώ μόνον τα «συστατικά του στοιχεία» που αποκτήθηκαν εκ των υστέρων δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 76 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η φορολόγηση του αγαθού υπό τις συνθήκες αυτές, όταν αυτό δεν δημιούργησε δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών κατά τον χρόνο της αγοράς του, θα συνεπαγόταν διπλή φορολόγηση αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που διαπνέει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ και στο οποίο εντάσσεται η έκτη οδηγία (βλ., προκειμένου για το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, την προαναφερθείσα απόφαση Bakcsi, σκέψη 46, καθώς και, προκειμένου για το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, την προαναφερθείσα απόφαση Kühne, σκέψη 10, και την απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche, Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψη 9). Η φορολόγηση των «συστατικ[ών] του στοιχεί[ων]», όπως αυτά ορίζονται στη σκέψη 70 της παρούσας αποφάσεως, αποτελεί εξάλλου την εγγύηση του ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα επωφεληθεί αθεμίτως με κανέναν τρόπο σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή.
- 77 Λαμβανομένων υπόψη των σκέψεων 72 έως 76 της παρούσας αποφάσεως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν πρέπει να φορολογείται το αγαθό που αναλαμβάνει ένας υποκείμενος στον φόρο για την ικανοποίηση των αναγκών του όταν το αγαθό αυτό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση λόγω του ότι αγοράστηκε από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, και τούτο έστω και αν για το αγαθό αυτό έγιναν εκ των υστέρων οι δαπάνες που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Στην περίπτωση που, μετά την κτήση του, το αγαθό αποτέλεσε αντικείμενο εργασιών που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών και επ' ευκαιρία των οποίων ενσωματώθηκαν στο αγαθό διάφορα συστατικά του στοιχεία, όπως αυτά που ορίζονται στη σκέψη 70 της παρούσας αποφάσεως, ο ΦΠΑ που καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της αναλήψεως κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν αφορά κατά συνέπεια παρά μόνον τα στοιχεία αυτά.

78 Επομένως, στα δύο πρώτα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου στις υποθέσεις C-322/99 και C-323/99 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο αναλαμβάνει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση αγαθό (εν προκειμένω: όχημα), το οποίο αγόρασε χωρίς να δικαιούται έκπτωσης του ΦΠΑ και στο οποίο πραγματοποιήθηκαν εργασίες, μετά την κτήση του, για τις οποίες υπήρξε έκπτωση του ΦΠΑ, ο οφειλόμενος ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν αφορά παρά μόνον τα συστατικά του στοιχεία που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση, ήτοι τα στοιχεία που απώλεσαν οριστικά τα υλικά και οικονομικά διακριτικά χαρακτηριστικά τους κατά την ενσωμάτωσή τους στο όχημα, μετά την αγορά του, κατόπιν παραδόσεων αγαθών που είχαν ως αποτέλεσμα την οριστική αύξηση της αξίας του οχήματος η οποία δεν είχε τελείως αναλωθεί κατά τον χρόνο της αναλήψεως.

Επί των τρίτων προδικαστικών ερωτημάτων στις υποθέσεις C-322/99 και C-323/99, σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας

79 Με τα τρίτα ερωτήματά του στις υποθέσεις C-322/99 και C-323/99, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, σε περιπτώσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, η βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να καθοριστεί εν αναφορά προς την τιμή αγοράς του αυτοκινήτου ή ενός παρεμφερούς αυτοκινήτου, κατά τον χρόνο της αναλήψεως, αυξημένη κατά την τιμή των εργασιών επισκευής από τις οποίες προέκυψαν «συστατικά του στοιχεία» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της ίδιας οδηγίας, ή αν αποτελείται αποκλειστικά από το τίμημα που καταβλήθηκε γι' αυτές τις εργασίες επισκευής επ' ευκαιρία των οποίων υπήρξε έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

80 Η αναφορά στην τιμή αγοράς, η οποία καθορίζεται κατά τον χρόνο της αναλήψεως, είναι δύνατο να δίνει την εντύπωση ότι είναι αντιφατική όσον αφορά ένα αγαθό που αποκτήθηκε εξ ορισμού πριν από την ανάληψη· εντούτοις, τούτο προκύπτει από την ίδια τη διατύπωση του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Πρέπει να διευκρινιστεί ότι με αυτό νοείται η υπολειπόμενη αξία του αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως.

- 81 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η βάση επιβολής του φόρου στην οποία αναφέρεται το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αποτελείται από την τιμή αγοράς του οχήματος ή ενός παρεμφερούς οχήματος και από την τιμή των επισκευών, οι οποίες καθορίζονται κατά τον χρόνο της αναλήψεως. Δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου υπολογίζεται επί των τιμών που καθορίζονται κατά τον χρόνο της αναλήψεως, θα πρέπει να περιλαμβάνει κατ' ανάγκη τις δαπάνες που καταβλήθηκαν για τη διατήρηση της αξίας του αγαθού και τις ενδεχόμενες υπερ-ξίες αυτού, τις οποίες προσέλαβε κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ανήκε στην περιουσία της επιχειρήσεως.
- 82 Ομοίως, η Επιτροπή φρονεί ότι, μολονότι από την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι διάφορα «συστατικά του στοιχείου» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προστέθηκαν σε αγαθό της επιχειρήσεως το οποίο αρχικώς αποκτήθηκε χωρίς τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται, σε περίπτωση αναλήψεως, από την τιμή ενός παρεμφερούς αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως, περιλαμβανομένων των συστατικών στοιχείων που προστέθηκαν στο αγαθό.
- 83 Για την Ελληνική Κυβέρνηση, η βάση επιβολής του φόρου θα πρέπει να καθορίζεται στοιχείο προς στοιχείο. Προς τούτο, θα πρέπει να καθορίζεται κατ' αρχάς η τρέχουσα αξία του αγαθού κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της αναλήψεως, στη συνέχεια να υπολογίζεται ο ΦΠΑ κατά τον λόγο των δαπανών που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωσης προς το συνολικό κόστος κτήσεως του αγαθού.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 84 Λόγω της απαντήσεως που δόθηκε στη σκέψη 78 της παρούσας αποφάσεως, στα τρία ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου στις υποθέσεις C-322/99 και C-323/99 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στην περίπτωση αναλήψεως που υπόκειται σε φορολόγηση κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, ιδίως όσον αφορά την ανάληψη αγαθού (εν προκειμένω: οχήματος)

- που αποκτήθηκε χωρίς να έχει δημιουργηθεί δικαίωμα προς έκπτωση και
- στο οποίο πραγματοποιήθηκαν εργασίες που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση και οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα την ενσωμάτωση «ουστατικ[ών] του στοιχεί[ων]»,

η βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να προσδιορίζεται εν αναφορά προς την τιμή που έχουν κατά τον χρόνο της αναλήψεως τα αγαθά που ενσωματώθηκαν στο όχημα τα οποία αποτελούν συστατικά στοιχεία του αναλαμβανομένου αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της ίδιας οδηγίας.

Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος στην υπόθεση C-322/99, σχετικά με τον συνδυασμό του άρθρου 5, παράγραφος 6, προς το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας

- 85 Με το τέταρτο ερώτημα στην υπόθεση C-322/99, το αιτούν δικαστήριο ερωτά πώς συνδυάζονται το άρθρο 5, παράγραφος 6, και το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.
- 86 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας την κατοχή αγαθών υπό υποκειμένου στον φόρο ή διαδόχου του, σε περίπτωση παύσεως της υποκειμένης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητας, όταν κατά τον χρόνο κτήσεως ή διαθέσεως των αγαθών αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α' δημιουργήθηκε δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση. Το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο γ', επιτρέπει συνεπώς στα κράτη μέλη τη θέσπιση ειδικής διατάξεως για τις περιπτώσεις που ένας υποκείμενος στον φόρο παύει την επαγγελματική του δραστηριότητα.

- 87 Όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 83 των προτάσεών του, δεν αμφισβητείται ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έκανε χρήση της δυνατότητας που της παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Ως εκ τούτου, η φορολόγηση της αναλήψεως αγαθών από την οποία ανέκυψε η διαφορά της κύριας δίκης διέπεται αποκλειστικά από το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και δεν είναι αναγκαία η ερμηνεία του άρθρου της 5, παράγραφος 7, στοιχείο γ'.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος στην υπόθεση C-322/99 και επί του τετάρτου ερωτήματος στην υπόθεση C-323/99, σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων δυνάμει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας

- 88 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-322/99 και με το τέταρτο ερώτημα στην υπόθεση C-323/99, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την ανάγκη διακανονισμού, δυνάμει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας, των εκπτώσεων του ΦΠΑ. Ερωτά κατ' ουσίαν αν, στην περίπτωση κατά την οποία οι πραγματοποιηθείσες μετά την αγορά ενός οχήματος εργασίες οι οποίες κατέστησαν δυνατή την έκπτωση του φόρου επί των εισροών δεν συνεπάγονται την επιβολή ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της εν λόγω οδηγίας κατά την ανάληψη του οχήματος, οι εκπτώσεις του ΦΠΑ που διενεργούνται βάσει των εργασιών αυτών πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο διακανονισμού σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.
- 89 Πρέπει να τονιστεί ότι, σε περίπτωση όπως αυτή στο πλαίσιο της οποίας ανέκυψαν οι διαφορές των κύριων δικών, από το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η αρχικώς διενεργηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο πρέπει να υπόκειται σε διακανονισμό κατά την ανάληψη του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο για την ικανοποίηση των αναγκών του όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου.

- 90 Ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται στις πράξεις που γίνονται μετά την απόκτηση ενός αγαθού και που κατέστησαν δυνατή την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών οι οποίες δεν εμπίπτουν στην έννοια των «συστατικ[ών] του στοιχεί[ων]» του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Οι πράξεις αυτές αντιστοιχούν, αφενός, στις υπηρεσίες που παρέχονται μετά την κτήση ενός αγαθού και που κατέστησαν δυνατή την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών και, αφετέρου, σε εκείνες τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν μετά την κτήση ενός αγαθού και που κατέστησαν δυνατή την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, οι οποίες δεν εμπίπτουν στην έννοια των «συστατικ[ών] του στοιχεί[ων]» του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.
- 91 Εντούτοις, επιβάλλεται να διευκρινιστεί ότι, στην περίπτωση κατά την οποία αυτές οι παροχές υπηρεσιών ή οι παραδόσεις αγαθών που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ έχουν πλήρως αναλωθεί στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας πριν από την ανάληψη, δεν θα υπάρξει ουδεμία μεταβολή των στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας που να δικαιολογεί τον διακανονισμό των εκπτώσεων.
- 92 Επομένως, η έκπτωση του ΦΠΑ που επιβλήθηκε στις δαπάνες που έγιναν για τις εργασίες επί των οχημάτων των H.-G. Fischer και K. Brandenstein πρέπει να υπόκειται σε διακανονισμό δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας στον βαθμό που δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ στην ανάληψη κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής και στον βαθμό που η αξία των εν λόγω εργασιών δεν αναλώθηκε στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας των υποκειμένων στον φόρο πριν από την ένταξη των οχημάτων στην ιδιωτική τους περιουσία.
- 93 Απομένει να καθοριστεί αν, για τις παραδόσεις αγαθών που κατέστησαν δυνατή την έκπτωση του φόρου και τα οποία αποτελούν «συστατικά του στοιχείου» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, αποκλείεται κατ' ανάγκην η εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας.

- 94 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι τίποτα δεν αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προκειμένου για τα «συστατικά του στοιχείου [του αγαθού]» τα οποία αναφέρει το άρθρο 5, παράγραφος 6, της ίδιας οδηγίας. Εξάλλου, το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', δεν αποκλείει ρητώς τον διακανονισμό των πράξεων του άρθρου 5, παράγραφος 6, παρά μόνο στις περιπτώσεις αναλήψεων που πραγματοποιούνται για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.
- 95 Κατά συνέπεια, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πέμπτο ερώτημα στην υπόθεση C-322/99 και στο τέταρτο ερώτημα στην υπόθεση C-323/99, όπως αυτά αναδιατυπώνονται στη σκέψη 88 της παρούσας αποφάσεως, είναι ότι, στην περίπτωση κατά την οποία οι πραγματοποιηθείσες μετά την αγορά ενός αγαθού (εν προκειμένω: οχήματος) εργασίες οι οποίες κατέστησαν δυνατή την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν συνεπάγονται την επιβολή ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας κατά τον χρόνο αναλήψεως του οχήματος, οι εκπτώσεις του ΦΠΑ που έγιναν σε σχέση με τις εργασίες αυτές πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο διακανονισμού σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής αν η αξία των εν λόγω εργασιών δεν είχε πλήρως αναλωθεί στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο πριν από την ένταξη του οχήματος στην ιδιωτική του περιουσία.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 96 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίικης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διατάξεις της 15ης Ιουλίου 1999 το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

- 1) Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο αναλαμβάνει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση αγαθό (εν προκειμένω: όχημα), το οποίο αγόρασε χωρίς να δικαιούται έκπτωσης του φόρου προστιθεμένης αξίας και στο οποίο πραγματοποιήθηκαν εργασίες, μετά την κτήση του, για τις οποίες υπήρξε έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οφειλόμενος φόρος προστιθεμένης αξίας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 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, δεν αφορά παρά μόνον τα «συστατικά του στοιχεία» που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση, ήτοι τα στοιχεία που απώλεσαν οριστικά τα υλικά και οικονομικά διακριτικά χαρακτηριστικά τους κατά την ενσωμάτωσή τους στο όχημα, μετά την αγορά του, κατόπιν παραδόσεων αγαθών που είχαν ως αποτέλεσμα την οριστική αύξηση της αξίας του οχήματος η οποία δεν είχε τελείως αναλωθεί κατά τον χρόνο της αναλήψεως.
- 2) Στην περίπτωση αναλήψεως που υπόκειται σε φορολόγηση κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388, ιδίως όσον αφορά την ανάληψη αγαθού (εν προκειμένω: οχήματος)

— που αποκτήθηκε χωρίς να έχει δημιουργηθεί δικαίωμα προς έκπτωση και

— στο οποίο πραγματοποιήθηκαν εργασίες που δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση και οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα την ενσωμάτωση «συστατικ[ών] του στοιχεί[ων]»,

η βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να προσδιορίζεται εν αναφορά προς την τιμή που έχουν κατά τον χρόνο της αναλήψεως τα αγαθά που ενσωματώθηκαν στο όχημα τα οποία αποτελούν συστατικά στοιχεία του αναλαμβανομένου αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της ίδιας οδηγίας.

- 3) Στην περίπτωση κατά την οποία οι πραγματοποιηθείσες μετά την αγορά ενός αγαθού (εν προκειμένω: οχήματος) εργασίες οι οποίες κατέστησαν δυνατή την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών δεν συνεπάγονται την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388 κατά τον χρόνο αναλήψεως του οχήματος, οι εκπτώσεις του φόρου προστιθεμένης αξίας που έγιναν σε σχέση με τις εργασίες αυτές πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο διακανονισμού σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής αν η αξία των εν λόγω εργασιών δεν είχε πλήρως αναλωθεί στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο πριν από την ένταξη του οχήματος στην ιδιωτική του περιουσία.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 17 Μαΐου 2001.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

A. La Pergola