

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 27ης Ιουνίου 1989 *

Στην υπόθεση 50/88,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht του Μονάχου προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

Heinz Kühne, κατοίκου Μονάχου,

και

Finanzgericht München III,

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας 77/388 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 (έκτο τμήμα)

συγκείμενο από τους Τ. Koormans, πρόεδρο τμήματος, Τ. F. O'Higgins, G. F. Mancini, Κ. Ν. Κακούρη και F. A. Schockweiler, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs

γραμματέας: D. Louterman, κύρια υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, κατά την προφορική διαδικασία, εκπροσωπούμενη από τον R. Morawitz, Ministerialdirigent im Bundesministerium für Wirtschaft,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η κυβέρνηση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, κατά την έγγραφη διαδικασία, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandez και A. Correia,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από το νομικό της σύμβουλο H. Étienne,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 25ης Ιανουαρίου 1989,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 2ας Μαρτίου 1989,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με Διάταξη της 9ης Δεκεμβρίου 1987, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Φεβρουαρίου 1988, το Finanzgericht του Μονάχου υπέβαλε, βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, μια σειρά προδικαστικών ερωτημάτων ως προς την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388 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) (στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησε ο H. Kühne, δικηγόρος Μονάχου, κατά πράξεως επιβολής ΦΠΑ που του κοινοποίησε το Finanzamt München III (η τρίτη εφορία του Μονάχου).
- 3 Κατά το γερμανικό νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1980, στο εξής: UStG), η ιδιόχρηση αγαθών που ανήκουν σε επιχείρηση υπόκειται στην καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας. Ο νόμος αυτός ορίζει επίσης ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος αγοράζει μεταχειρισμένο αντικείμενο από ιδιώτη μη υποκείμενο στο φόρο αυτό, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ, ακόμη και αν το εν λόγω αντικείμενο χρησιμοποιείται για την επιχείρησή του.

4 Ο Kühne, υποκείμενος στον ΦΠΑ ως δικηγόρος, αγόρασε από ιδιώτη, άρα μη υποκείμενο στο φόρο, μεταχειρισμένο αυτοκίνητο για την επιχείρησή του, το οποίο χρησιμοποιεί και για τις προσωπικές του ανάγκες. Το Finanzamt München III επέβαλε ΦΠΑ επί της αποσβέσεως του αυτοκινήτου κατ' αναλογία της ιδιοχρήσεώς του από τον Kühne, ο οποίος κατόπιν τούτου προσέβαλε την πράξη επιβολής του φόρου ενώπιον του Finanzgericht του Μονάχου. Ο Kühne ισχυρίστηκε ότι, αφού δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που βάρυνε το αυτοκίνητο, η φορολόγηση της αποσβέσεως του αυτοκινήτου λόγω ιδιοχρήσεως θα είχε ως συνέπεια τη διπλή είσπραξη του φόρου κύκλου εργασιών, πράγμα που θα ήταν αντίθετο προς το σύστημα του ΦΠΑ. Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι προς υπολογισμό του φόρου λόγω ιδιοχρήσεως πρέπει να ληφθεί υπόψη το καθαρό κόστος λειτουργίας και όχι η απόσβεση.

5 Το Finanzgericht θεώρησε ότι η κατά γράμμα εφαρμογή του UStG γεννούσε ορισμένες αμφιβολίες σε σχέση με την έκτη οδηγία, της οποίας το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), εξαρτά τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως από την προϋπόθεση ότι το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Κατόπιν τούτου, το εθνικό δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη δίκη και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

« I — Πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (στο εξής: έκτη οδηγία) ;

1) Η υποθετική δευτερεύουσα πρόταση “ εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας ” σημαίνει ότι:

α) η φορολόγηση της ιδιοχρήσεως αποκλείεται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προηγουμένως καταβληθείς φόρος δεν μπορεί να εκπέσει επειδή το αγαθό χρησιμοποιείται στην επιχείρηση και για τη χρήση αυτή δεν επιβάλλεται φόρος (άρθρο 15, παράγραφος 2, του UStG) ή επειδή χρησιμοποιείται για σκοπούς που δεν έχουν σχέση με τις φορολογούμενες πράξεις του επιχειρηματία (άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας), ή ότι

β) αποκλείεται και όταν ο προηγουμένως καταβληθείς φόρος δεν μπορούσε να εκπέσει για άλλους λόγους, παραδείγματος χάριν λόγω του ότι το αγαθό μεταβιβάστηκε από πρόσωπο που δεν είναι επιχειρηματίας;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 1, υπό β):

2) ένα αγαθό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α), όταν ο υποκείμενος στο φόρο, μολοντί δεν μπορούσε να εκπέσει το φόρο προστιθεμένης αξίας για την παράδοση του αγαθού προς τον ίδιο, τον εξέπεσε για υπηρεσίες που του παρέσχον και τα αγαθά που του παρέδωσαν άλλοι επιχειρηματίες σε σχέση με τη διατήρηση (επισκευή, συντήρηση, κλπ.) ή για τη χρησιμοποίηση (καύσιμα, λιπαντικά, κλπ.) του αγαθού;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 2:

α) η μόνη παρέκκλιση που επιτρέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, εδάφιο 2, στα κράτη μέλη είναι να παραιτούνται πλήρως ή μερικώς από την επιβολή του φόρου επί της χρησιμοποιήσεως αγαθών, κατά την έννοια του εδαφίου 1, στοιχείο α), ή

β) έχουν και την ευχέρεια να επιβάλλουν φόρο επί της χρησιμοποιήσεως αυτής ανεξαρτήτως του αν το χρησιμοποιούμενο αγαθό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας;

II — Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 3, υπό α):

1) μήπως ο γερμανός νομοθέτης δεν μετέφερε προσηκόντως στο εσωτερικό δίκαιο την έκτη οδηγία, αφού με το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο β), του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών του 1980 επιβάλλει φόρο επί της χρησιμοποιήσεως αγαθού της επιχειρήσεως, ακόμα και όταν το αγαθό αυτό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 1:

2) μπορούν οι φορολογούμενοι να επικαλούνται ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο;

III — Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στα ερωτήματα I, 1, υπό α), 2 ή 3, υπό β), ή σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στα ερωτήματα II, 1 ή 2:

πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της έκτης οδηγίας; Περιλαμβάνονται στα έξοδα όλες οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στο φόρο για την παροχή των υπηρεσιών ή μόνο το αντίτιμο — ή, ενδεχομένως, ένα μέρος του αντίτιμου — που κατέβαλε για τις παραδόσεις και τις παροχές υπηρεσιών που έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας; »

- 6 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση εκτίθενται διεξοδικώς το νομικό πλαίσιο και τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, η εξέλιξη της διαδικασίας, καθώς και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

Επί του ερωτήματος περί της φορολόγησεως της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως (ερώτημα I.1)

- 7 Το ερώτημα αυτό αφορά, κατ' ουσία, το ζήτημα αν, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, η φορολόγηση της αποσβέσεως αγαθού επιχειρήσεως λόγω ιδιοχρήσεως αποκλείεται, όταν το αγαθό αυτό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας, επειδή πωλήθηκε μεταχειρισμένο από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.
- 8 Από την οικονομία της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η προαναφερθείσα διάταξη έχει ως σκοπό την αποφυγή του ενδεχομένου να μη φορολογείται το αγαθό επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για προσωπικές ανάγκες και ότι, κατά συνέπεια, δεν επιβάλλει τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως του αγαθού αυτού παρά μόνον εάν το αγαθό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου που βάρυνε τη μεταβίβασή του.
- 9 Εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν δικαιούται να εκπέσει το εναπομένον μέρος του φόρου που βάρυνε το αγαθό επιχειρήσεως το οποίο αγόρασε μεταχειρισμένο από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, το αγαθό αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, κατά συνέπεια δε αποκλείεται η βάση της διατάξεως αυτής φορολόγηση της αποσβέσεως του αγαθού λόγω ιδιοχρήσεως.

- 10 Πράγματι, η φορολόγηση αυτή του αγαθού επιχειρήσεως το οποίο δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του εναπομένου μέρους του φόρου θα είχε ως συνέπεια διπλή φορολόγηση, η οποία είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που διαπνέει το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, στο οποίο εντάσσεται και η έκτη οδηγία.
- 11 Επομένως, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αποκλείεται η φορολόγηση της αποσβέσεως αγαθού επιχειρήσεως λόγω ιδιοχρήσεως, όταν το αγαθό δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας λόγω της μεταβιβάσεώς του από πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο.

Επί του ερωτήματος περί του δικαιώματος προς « μερική » έκπτωση (ερώτημα I.2)

- 12 Με το ερώτημα αυτό ερωτάται αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι διαφορετική, όταν ο υποκείμενος στο φόρο, μολονότι δεν μπόρεσε να εκπέσει το φόρο προστιθεμένης αξίας για την προς αυτόν παράδοση του αγαθού, εξέπεσε εντούτοις το φόρο προστιθεμένης αξίας που βάρυνε τα διάφορα αγαθά και τις υπηρεσίες που του παρέσχον άλλοι υποκείμενοι στο φόρο για την εκμετάλλευση και για τη συντήρηση του αγαθού.
- 13 Πρέπει να παρατηρηθεί ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας εξαρτά τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως από την προϋπόθεση ότι το ίδιο το αγαθό — και όχι οι δαπάνες που έγιναν για την εκμετάλλευση και για τη συντήρησή του — έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 14 Κατά συνέπεια, το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγεται η παράδοση του αγαθού επιχειρήσεως είναι διαφορετικό από το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγονται οι φορολογήσιμες δαπάνες που έγιναν για την εκμετάλλευση και για τη συντήρησή του.
- 15 Επομένως, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απάντηση στο πρώτο ερώτημα δεν είναι διαφορετική, όταν ο υποκείμενος στο φόρο, μολονότι δεν μπόρεσε να εκπέσει το φόρο προστιθεμένης αξίας για την προς αυτόν παράδοση του αγαθού, εξέπεσε εντούτοις το φόρο προστιθεμένης αξίας για τις υπηρεσίες που του παρέσχον και τα αγαθά που του παρέδωσαν σε σχέση με τη συντήρηση ή την εκμετάλλευση του αγαθού άλλοι επιχειρηματίες.

Επί του ερωτήματος περί της προβλεπόμενης ευχέρειας παρεκκλίσεως των κρατών μελών (ερώτημα I.3)

- 16 Με το ερώτημα αυτό ζητείται να διευκρινιστεί το ζήτημα αν η ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις περί φορολογήσεως της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως τους επιτρέπει να παραιτούνται ολικώς ή μερικώς από τη φορολόγηση αυτής της χρήσεως ή και να φορολογούν τη χρήση αυτή ανεξαρτήτως του αν το χρησιμοποιούμενο αγαθό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 17 Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η επιβολή ΦΠΑ επί της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας έχει ως συνέπεια διπλή φορολογία, που είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία διαπνέει το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 18 Υπ' αυτές τις συνθήκες, η ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις περί φορολογήσεως της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως δεν τους επιτρέπει να επιβάλλουν ΦΠΑ στη χρήση αυτή, εφόσον το αγαθό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 19 Επομένως, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, την ευχέρεια να φορολογούν την ιδιοχρήση αγαθού επιχειρήσεως, όταν το χρησιμοποιούμενο αγαθό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Επί του ερωτήματος περί της μεταφοράς της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο (ερώτημα II.1)

- 20 Το ερώτημα αυτό αφορά κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, όπως ερμηνεύεται ανωτέρω, κωλύει την εφαρμογή της εθνικής φορολο-

γικής ρυθμίσεως κατά την οποία επιβάλλεται ΦΠΑ επί της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.

- 21 Λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων οι οποίες δίδονται ανωτέρω, στο ερώτημα αυτό προσήκει καταφατική απάντηση.

Επί του ερωτήματος περί του άμεσου αποτελέσματος του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (ερώτημα Π.2)

- 22 Το ερώτημα αυτό αφορά το ζήτημα αν οι φορολογούμενοι μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των αρμοδίων εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που η διάταξη αυτή αποκλείει τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 23 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλέπε, ιδίως, απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982 στην υπόθεση 8/81, Becker, Συλλογή 1982, σ. 53), σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες προκύπτει ότι, από απόψεως περιεχομένου, οι διατάξεις μιας οδηγίας δεν περιέχουν αιρέσεις και είναι επαρκώς ακριβείς είναι δυνατή η επίκληση των εν λόγω διατάξεων από τους ιδιώτες κατά οιασδήποτε εθνικής διατάξεως η οποία είναι ενδεχομένως ασυμβίβαστη προς την οδηγία αυτή.
- 24 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προαναφερθείσα διάταξη περιέχει σαφή απαγόρευση επιβολής ΦΠΑ επί της ιδιοχρήσεως που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 25 Αντιστοίχως, η υποχρέωση μη φορολόγησεως της ιδιοχρήσεως αυτού του αγαθού επιχειρήσεως, η οποία απορρέει από την απαγόρευση αυτή, δεν υπόκειται σε αίρεση ούτε εξαρτάται, όσον αφορά την εκτέλεση ή τις συνέπειές της, από την έκδοση κοινοτικής ή εθνικής πράξεως.

- 26 Επομένως, η απαγόρευση αυτή είναι πλήρης, νομικώς τελεία και, κατά συνέπεια, ικανή να παράγει άμεσα αποτελέσματα στις έννομες σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των πολιτών τους.
- 27 Πρέπει, συνεπώς, να δοθεί η απάντηση ότι οι φορολογούμενοι μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που η διάταξη αυτή αποκλείει τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Επί του ερωτήματος περί της βάσεως επιβολής του φόρου επί της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως (ερώτημα III)

- 28 Το ερώτημα αυτό αφορά το ζήτημα αν η βάση επιβολής του φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει, στην περίπτωση της φορολογίας της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως, όλες τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στο φόρο ή μόνο το αντίτιμο για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 29 Λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων που δίδονται ανωτέρω, αρκεί να αναφερθεί σχετικώς ότι θα ήταν σύμφωνο προς το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας να μη φορολογείται λόγω ιδιοχρήσεως η απόσβεση αγαθού επιχειρήσεως που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας, αλλ' αντίθετα να φορολογούνται οι δαπάνες για τη συντήρηση και για την εκμετάλλευση του αγαθού, για τις οποίες ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται εκπτώσεως του φόρου. Η λύση αυτή θα καθιστούσε δυνατή την αποφυγή τόσο της διπλής φορολόγησεως του ίδιου του αγαθού, όσο και τη μη φορολόγηση της τελικής καταναλώσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 30 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι κυβερνήσεις της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, το χαρακτήρα παρεμπιπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Finanzgericht München με Διάταξη της 9ης Δεκεμβρίου 1987, αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι αποκλείεται η φορολόγηση της αποσβέσεως αγαθού επιχειρήσεως λόγω ιδιοχρήσεως, όταν το αγαθό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας λόγω της μεταβιβάσεώς του από πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο.
- 2) Η απάντηση στο πρώτο ερώτημα δεν είναι διαφορετική, όταν ο υποκείμενος στο φόρο, μολονότι δεν μπόρεσε να εκπέσει το φόρο προστιθεμένης αξίας για την προς αυτόν παράδοση του αγαθού, εξέπεσε εντούτοις το φόρο προστιθεμένης αξίας για τις υπηρεσίες που του παρέσχον και τα αγαθά που του παρέδωσαν σε σχέση με τη συντήρηση ή την εκμετάλλευση του αγαθού άλλοι επιχειρηματίες.
- 3) Τα κράτη μέλη δεν έχουν, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, την ευχέρεια να φορολογούν την ιδιοχρηση αγαθού επιχειρήσεως, όταν το χρησιμοποιούμενο αγαθό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- 4) Οι φορολογούμενοι μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που η διάταξη αυτή αποκλείει τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Koopmans

O'Higgins

Mancini

Κακούρης

Schockweiler

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 27 Ιουνίου 1989.

Ο γραμματέας

Ο πρόεδρος του έκτου τμήματος

J.-G. Giraud

T. Koopmans