ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 3ης Μαρτίου 2016[1]

Υπόθεση C-229/15

Minister Finansów
κατά
Jan Mateusiak
[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Φορολόγηση της κατοχής αγαθών σε περίπτωση παύσεως της οικονομικής δραστηριότητας — Επιπτώσεις της παρελεύσεως της περιόδου διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 187, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ»

I – **Εισαγωγή**

1. Η προκειμένη πολωνική αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά μια πολύ ιδιαίτερη γενεσιουργό αιτία του ΦΠΑ. Πιο συγκεκριμένα, εάν υποκείμενος στον φόρο παύσει την οικονομική του δραστηριότητα, τα κράτη μέλη δύνανται να φορολογήσουν τα υφιστάμενα κατά τον χρόνο εκείνο περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως. Τούτο προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει αποκτήσει προηγουμένως χωρίς επιβάρυνση ΦΠΑ τα σχετικά αγαθά που συγκαταλέγονται στην περιουσία της επιχειρήσεως, επωφελούμενος του καθεστώτος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Η φορολόγηση αυτή έχει ως σκοπό να αποκλείσει τη δυνατότητα υποκειμένου στον φόρο να χρησιμοποιεί, εν τέλει, αγαθά με απαλλαγή ΦΠΑ για ιδιωτικούς σκοπούς.

2. Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, υποκείμενος στον φόρο σχεδιάζει να παύσει την οικονομική του δραστηριότητα. Στα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεώς του συγκαταλέγεται τμήμα κτηρίου το οποίο κατασκεύασε προ πολλού κάνοντας χρήση της εκπτώσεως ΦΠΑ. Ο υποκείμενος στον φόρο έθεσε το ζήτημα μήπως η φορολόγηση του εν λόγω τμήματος κτηρίου αποκλείεται για τον λόγο ότι έχει μεσολαβήσει τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα από την κατασκευή του. Συγκεκριμένα, έχει παρέλθει ήδη η χρονική περίοδος εντός της οποίας είναι δυνατός ο αναδρομικός διακανονισμός της εκπτώσεως για την απόκτηση του τμήματος κτηρίου. Ωστόσο, εάν δεν είναι δυνατή πλέον τέτοια διόρθωση της εκπτώσεως, δεν συντρέχει επίσης κανένας λόγος έμμεσης εφαρμογής αυτής της διορθώσεως διά της φορολογήσεως του τμήματος κτηρίου κατά την παύση της δραστηριότητας.

3. Επομένως, η υπό κρίση υπόθεση αφορά τις διαφορετικές μεθόδους αναδρομικής διορθώσεως των εκπτώσεων ΦΠΑ. Η νομοθεσία της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ περιέχει, εν προκειμένω, διάφορα ρυθμιστικά συστήματα τα οποία, κατά τα φαινόμενα, εν μέρει αλληλεπικαλύπτονται. Το Δικαστήριο, λοιπόν, θα πρέπει να λάβει θέση επί της οριοθετήσεως τούτων των ρυθμιστικών συστημάτων.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II – **Νομικό πλαίσιο**

Α— *Το δίκαιο της Ένωσης*

4. Στην Ένωση, η επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας ρυθμίζεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας[2] (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)[3].

5. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ορίζει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται, μεταξύ άλλων, «οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».

6. Το άρθρο 18 της οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζει συμπληρωματικώς τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) με εξαίρεση τις περιπτώσεις του άρθρου 19, την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή διάδοχό του σε περίπτωση παύσης της υποκείμενης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητας, εφόσον, κατά το χρόνο απόκτησης ή χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών […], είχε δημιουργηθεί δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ.»

7. Το αναφερόμενο άρθρο 19 της οδηγίας περί ΦΠΑ περιέχει ρύθμιση για «τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών».

8. Με το άρθρο 168, η οδηγία περί ΦΠΑ παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν […] από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[…]»

9. Στα άρθρα 184 έως 192 της οδηγίας περί ΦΠΑ ρυθμίζεται ο «διακανονισμός των εκπτώσεων». Το άρθρο 185, παράγραφος 1, προβλέπει σχετικά τα εξής:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου […].»

2 — ΕΕ L 347, σ. 1.

3 — Προγενέστερα, έως την 31η Δεκεμβρίου 2006, ίσχυε η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1). Η οδηγία περί ΦΠΑ συνιστά, κατ' ουσία, αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας (βλ. την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ). Για τον λόγο αυτόν, η νομολογία σχετικά με τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας πρέπει να ληφθεί υπόψη και ως προς την προκειμένη περίπτωση.

10. Το άρθρο 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει συμπληρωματικώς τα εξής:

«1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάσθηκε το αγαθό.

[…]

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται έως 20 έτη.

2. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο ή, σε περίπτωση παράτασης της περιόδου διακανονισμού, το αντίστοιχο τμήμα του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης.

Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού.»

Β— *Η εθνική νομοθεσία*

11. Ο πολωνικός νόμος της 11ης Μαρτίου 2004 περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών (κωδικοποιημένη έκδοση, *Dz. U.* 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως έχει τροποποιηθεί) ρυθμίζει την επιβολή του ΦΠΑ στη Δημοκρατία της Πολωνίας. Το άρθρο 14 του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«1. Στον φόρο υπόκεινται αγαθά ιδίας κατασκευής […] σε περίπτωση

[…]

2) παύσεως ασκήσεως φορολογητέων πράξεων από υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στο άρθρο 15 και είναι φυσικό πρόσωπο […]

[…]

4. Οι παράγραφοι 1 και 3 εφαρμόζονται επί αγαθών ως προς τα οποία υφίστατο δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

5. Στις περιπτώσεις που ορίζουν οι παράγραφοι 1 και 3, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν την υποχρέωση κατά την ημέρα […] παύσεως της ασκήσεως φορολογητέων πράξεων να διεξαγάγουν φυσική απογραφή των αγαθών […]. Οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να παράσχουν πληροφορίες σχετικά με τη διεξαχθείσα φυσική απογραφή […] επισυνάπτοντας σχετικό ενημερωτικό σημείωμα στη φορολογική δήλωση […].

[…]»

12. Όσον αφορά τον διακανονισμό της εκπτώσεως για τα ακίνητα, ο πολωνικός νόμος ορίζει στο άρθρο 91, παράγραφος 2, χρονική περίοδο δέκα ετών.

III – **Η διαφορά της κύριας δίκης**

13. Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο ένα ερμηνευτικό ζήτημα της νομοθεσίας περί ΦΠΑ το οποίο έθεσε ο J. Mateusiak ενώπιον της πολωνικής φορολογικής αρχής το έτος 2013.

14. Κατά τα έτη 1997 έως 1999, ο J. Mateusiak είχε ανεγείρει κτήριο κατοικιών και επαγγελματικής στέγης. Τούτο χρησιμοποιήθηκε εξαρχής εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς και εν μέρει για την άσκηση της δραστηριότητάς του ως συμβολαιογράφου. Ο J. Mateusiak έκανε χρήση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνον ως προς τις παροχές που έλαβε για την κατασκευή του τμήματος του κτηρίου που χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς.

15. Ο J. Mateusiak ζητεί από την πολωνική φορολογική αρχή να διευκρινίσει αν πρέπει να καταβληθεί ΦΠΑ για το τμήμα του κτηρίου που χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς σε περίπτωση παύσεως της δραστηριότητάς του ως συμβολαιογράφου. Συναφώς, υποστηρίζει ότι τέτοια φορολόγηση δεν μπορεί να επιβληθεί πλέον μετά την παρέλευση της χρονικής περιόδου διακανονισμού που προβλέπεται για τη διόρθωση της εκπτώσεως του ΦΠΑ σε σχέση με το κτήριο. Η πολωνική φορολογική αρχή δεν δέχθηκε αυτήν την άποψη. Κατόπιν τούτου, ο J. Mateusiak άσκησε προσφυγή.

IV – **Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

16. Το Naczelny Sąd Administracyjny (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Πολωνία), το οποίο εξετάζει πλέον την υπόθεση, εκτιμά ότι το δίκαιο της Ένωσης είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς και στις 19 Μαΐου 2015 υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο ερώτημα:

Έχει το άρθρο 18, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού του υποκειμένου στον φόρο —εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο έχει εκπέσει τον ΦΠΑ για την απόκτησή τους— δεν φορολογούνται σε περίπτωση παύσεως της δραστηριότητάς του μετά τη λήξη της περιόδου διακανονισμού που ορίζει το άρθρο 187 της οδηγίας και δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στην απογραφή λόγω εκκαθαρίσεως, εάν έχει παρέλθει η εκ του νόμου προβλεπόμενη περίοδος διακανονισμού του ΦΠΑ για την απόκτησή τους η οποία προσδιορίζεται με βάση την εκτιμώμενη διάρκεια χρήσεώς τους στην επιχείρηση του υποκειμένου στον φόρο, ή έχει το εν λόγω άρθρο την έννοια ότι τα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού φορολογούνται σε κάθε περίπτωση παύσεως της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η περίοδος διακανονισμού;

17. Επί του ερωτήματος αυτού, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, τον Σεπτέμβριο του 2015, ο J. Mateusiak, η Ελληνική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

V – **Νομική εκτίμηση**

18. Με το ερώτημά του, το αιτούν Δικαστήριο ζητεί, συνοπτικά, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 18, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται επίσης για αγαθά που αποτελούν αγαθά επενδύσεως κατά την έννοια του άρθρου 187 και ως προς τα οποία έχει παρέλθει ήδη η χρονική περίοδος που προβλέπει η πρώτη παράγραφος της εν λόγω διατάξεως, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος πλέον ο διακανονισμός της εκπτώσεως.

19. Φρονώ ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Η παρέλευση της χρονικής περιόδου διακανονισμού για ορισμένο αγαθό βάσει του άρθρου 187, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν έχει καμία επίπτωση στη φορολόγηση του αγαθού δυνάμει του άρθρου 18, στοιχείο γ′.

20. Το γράμμα του άρθρου 18, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν θέτει χρονικό περιορισμό για τη φορολόγηση ούτε παραπέμπει στο άρθρο 187. Τούτο, μάλιστα, έχει ιδιαίτερη σημασία, καθόσον το άρθρο 168α, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, που ρυθμίζει τη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως ακινήτου με βάση το άρθρο 26, περιέχει ρητή παραπομπή στις ρυθμίσεις των άρθρων 184 έως 192.

21. Επίσης, όπως θα αναλύσω ακολούθως, δεν συντρέχει, κατά τα λοιπά, κανένας λόγος το άρθρο 187 να εφαρμοσθεί κατ' αναλογία στο πλαίσιο του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

1. Οι ομοιότητες των ρυθμιστικών συστημάτων

22. Ασφαλώς, υφίστανται ορισμένες ομοιότητες μεταξύ των διατάξεων περί διακανονισμού των εκπτώσεων, στις οποίες συγκαταλέγεται το άρθρο 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και των διατάξεων που διέπουν τη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως αγαθών και περιλαμβάνουν το άρθρο 18, στοιχείο γ'.

23. Συγκεκριμένα, αμφότερα τα ρυθμιστικά συστήματα έχουν ως σκοπό να αποκλείσουν τη δυνατότητα υποκειμένου στον φόρο να χρησιμοποιεί αγαθά χωρίς την επιβάρυνση του ΦΠΑ, επωφελούμενος της ήδη χορηγηθείσας εκπτώσεως, μολονότι η μεταγενέστερη χρήση των αγαθών ουδόλως δικαιολογεί την έκπτωση. Κατά τη νομολογία, υποκείμενος στον φόρο δεν πρέπει να αποκτά κατ' αυτόν τον τρόπο αδικαιολόγητο οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με τον τελικό καταναλωτή και η αντιστοιχία μεταξύ της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών και της εισπράξεως του φόρου επί των εκροών πρέπει να διασφαλίζεται με τη συνδρομή και των δύο ρυθμιστικών συστημάτων[4].

24. Για τον σκοπό αυτόν, οι διατάξεις περί διακανονισμού των εκπτώσεων βάσει των άρθρων 184 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ στηρίζονται άμεσα στο καθεστώς των εκπτώσεων. Κατά το άρθρο 167 σε συνδυασμό με το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ, έκπτωση παρέχεται κανονικά κατά τον χρόνο αποκτήσεως αγαθού με βάση τη χρήση *για την οποία προορίζεται*. Οι χρήσεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως ρυθμίζονται στα άρθρα 168 και 169 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά κανόνα αποτελεί προϋπόθεση ο υποκείμενος στον φόρο να χρησιμοποιεί το αγαθό για την εκτέλεση φορολογούμενων πράξεων. Οι κανόνες που διέπουν τον διακανονισμό σκοπούν, κατά τη νομολογία, στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων υπό την εξακρίβωση, μετά τον χρόνο αποκτήσεως του αγαθού, κατά πόσον ο υποκείμενος στον φόρο το χρησιμοποίησε *όντως* για σκοπούς που δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως[5]. Ως προς τα αγαθά επενδύσεως, η χρονική περίοδος κατά την οποία μπορεί να γίνει η εξακρίβωση αυτή διαρκεί, κατά το άρθρο 187, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, από πέντε έως 20 έτη.

25. Αντιθέτως, οι διατάξεις περί φορολογήσεως της ιδιωτικής χρήσεως αγαθών δεν στηρίζονται στο δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά υποβάλλουν στον ΦΠΑ την ιδιωτική χρήση —χωρίς να λαμβάνουν υπόψη την έκπτωση που χορηγήθηκε στο παρελθόν. Συναφώς, το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ καλύπτει την ιδιωτική χρήση αγαθού το οποίο εξακολουθεί να συγκαταλέγεται στα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως[6], ενώ οι γενεσιουργοί αιτίες του φόρου κατά τα άρθρα 16 και 18, στοιχείο γ', αφορούν τη μετάβαση αγαθού από την περιουσία της επιχειρήσεως στην ιδιωτική περιουσία υποκειμένου στον φόρο. Στο πλαίσιο της τρέχουσας λειτουργίας της επιχειρήσεως, τέτοιες

4 — Απόφαση Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, σκέψεις 35 και 36)· βλ. και την πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (COM[73] 950 τελικό), σ. 7 σχετικά με το άρθρο 5, παράγραφος 3, όπου θεωρείται ότι τα δύο αυτά ρυθμιστικά συστήματα είναι δυνατόν, τρόπον τινά, να αντικαταστήσουν το ένα το άλλο.

5 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 57), TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψη 31), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, σκέψη 34) και FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 50)· βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, σημεία 27 και 28).

6 — Εξαίρεση προβλέφθηκε προσφάτως για τη μεταβολή αναλογίας της ιδιωτικής χρήσεως ακινήτου το οποίο εξαρχής χρησιμοποιούνταν με μεικτό τρόπο, βάσει του άρθρου 168α, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο θεσπίσθηκε με το άρθρο 1, σημείο 12, της οδηγίας 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, για την τροποποίηση διαφόρων διατάξεων της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 10, σ. 14).

μεταβάσεις φορολογούνται υποχρεωτικώς ως αναλήψεις αγαθών δυνάμει του άρθρου 16 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επιπλέον, το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να φορολογούν τη μετάβαση αγαθού από την περιουσία της επιχειρήσεως στην ιδιωτική περιουσία, όταν τούτο οφείλεται στην παύση της οικονομικής δραστηριότητας[7].

2. Οι διαφορές των ρυθμιστικών συστημάτων

26. Αμφότερα τα ρυθμιστικά συστήματα —ο διακανονισμός των εκπτώσεων και η φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως— επιδιώκουν παρόμοιους σκοπούς, αλλά με διαφορετικό τρόπο. Πράγματι, μολονότι το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι και τα δύο συστήματα έχουν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα[8], τόσο οι προϋποθέσεις τους όσο και οι έννομες συνέπειές τους δεν είναι πανομοιότυπες.

27. Αφενός, όπως έχω αναλύσει ήδη στο πλαίσιο άλλης υποθέσεως, οι διατάξεις περί φορολογήσεως της ιδιωτικής χρήσεως συνιστούν ειδικότερους κανόνες σε σύγκριση με τον διακανονισμό των εκπτώσεων[9].

28. Αφετέρου, ο διακανονισμός των εκπτώσεων αποτελεί αναδρομικό διορθωτικό κανόνα, ενώ η φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως καλύπτει και την εξέλιξη της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως από τον χρόνο αποκτήσεως του αγαθού έως την έναρξη της ιδιωτικής χρήσεως. Πράγματι, κατά το άρθρο 74 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η βάση υπολογισμού του φόρου σε περίπτωση αναλήψεως αγαθού (άρθρο 16) και παύσεως της δραστηριότητας (άρθρο 18, στοιχείο γ') συνίσταται στην αξία του αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως[10] ή της παύσεως της δραστηριότητας[11].

29. Τούτο εξηγείται βάσει του σκοπού της φορολογήσεως στις περιπτώσεις αυτές, ο οποίος υπερβαίνει και τον σκοπό του διακανονισμού των εκπτώσεων. Κατά τη νομολογία, η φορολόγηση δυνάμει του άρθρου 16 της οδηγίας περί ΦΠΑ σκοπεί 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[12]. Παρόμοια είναι η επισήμανση του Δικαστηρίου και σε σχέση με το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ: η φορολόγηση έχει ως σκοπό τα αγαθά να μην περιέλθουν αφορολόγητα στον τελικό καταναλωτή μετά την παύση της οικονομικής δραστηριότητας[13]. Επομένως, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αποκτά αγαθό από την επιχείρησή του ως τελικός καταναλωτής για ιδιωτική χρήση, πρέπει να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ όπως ακριβώς θα επιβαρυνόταν αν αποκτούσε τέτοιο αγαθό από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η αυτοπαράδοση εξομοιούται με την παράδοση από τρίτο.

3. Η παράλληλη εφαρμογή των ρυθμιστικών συστημάτων

30. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω διαφορών, τα δύο ρυθμιστικά συστήματα —όπως έχει υπονοήσει ήδη το Δικαστήριο[14] — πρέπει να εφαρμόζονται παράλληλα και ανεξάρτητα μεταξύ τους.

7 — Δεδομένου ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας δεν έκανε χρήση αυτής της επιλογής του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, παρέλκει εν προκειμένω η εξέταση του αν το άρθρο 16 καλύπτει και αναλήψεις αγαθών σε περίπτωση παύσεως της δραστηριότητας, παρά την ύπαρξη χωριστής διατάξεως για τον σκοπό αυτόν· βλ. σχετικά την απόφαση Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 87) και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2000:700, σημείο 83).

8 — Απόφαση Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 30).

9 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, σημείο 25).

10 — Απόφαση Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 80).

11 — Απόφαση Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 33).

12 — Βλέπε ιδίως αποφάσεις de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, σκέψη 15), Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 56), καθώς και BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, σκέψη 23).

13 — Απόφαση Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 27).

14 — Απόφαση Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 29)· βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, σημείο 54).

31. Εντούτοις, υπάρχει ανάγκη συντονισμού μεταξύ των δύο συστημάτων —όπως ορθώς έχει επισημάνει ήδη η γενική εισαγγελέας Chr. Stix-Hackl [15] —, προκειμένου να διασφαλισθεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Βάσει της αρχής αυτής επιβάλλεται, μεταξύ άλλων, η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως [16].

32. Τούτο συνεπάγεται, παραδείγματος χάρη, ότι διακανονισμός της εκπτώσεως για εργασίες επί ορισμένου αγαθού είναι δυνατός μόνον εφόσον οι εν λόγω εργασίες δεν εμπίπτουν ήδη, από φορολογικής απόψεως, στο πλαίσιο φορολογήσεως της αναλήψεως αγαθού [17]. Ειδάλλως, ο υποκείμενος στον φόρο θα επιβαρυνόταν εις διπλούν με ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει και αντίστροφα: η ανάληψη αγαθού μπορεί να φορολογηθεί μόνον εφόσον η απόκτηση και η συντήρησή του έχουν δημιουργήσει επίσης δικαίωμα εκπτώσεως [18].

33. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, η αρχή της ουδετερότητας δεν επιβάλλει η φορολόγηση βάσει του άρθρου 18, στοιχείο γ′, να επιτρέπεται μόνον εντός του χρονικού πλαισίου της περιόδου διακανονισμού του άρθρου 187, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, δεν καθίσταται πρόδηλο, συναφώς, κάποιο ζήτημα διπλής φορολογήσεως.

34. Η φορολόγηση δυνάμει του άρθρου 18, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι δυνατή, κατά το γράμμα της εν λόγω διατάξεως, εάν η απόκτηση αγαθού είχε δημιουργήσει δικαίωμα εκπτώσεως. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το αγαθό είναι απαλλαγμένο από κάθε φορολογική επιβάρυνση και συνιστά τμήμα της περιουσίας της επιχειρήσεως. Σε περίπτωση παύσεως της δραστηριότητας όμως, εφόσον το αγαθό διατηρεί κάποια αξία, δεν έχει αναλωθεί ακόμη στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας και, επομένως, η ιδιωτική του χρήση πρέπει —πρώτη φορά— να φορολογηθεί, εάν δεν συντρέχει λόγος φοροαπαλλαγής [19].

35. Συναφώς, μάλιστα, πρόκειται καταρχήν για την ίδια φορολογική μεταχείριση η οποία θα εφαρμοζόταν αναμφίβολα με βάση το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εάν ο J. Mateusiak πωλούσε το κτήριο κατά τον ίδιο χρόνο. Συνεπώς, η φορολόγηση δυνάμει του άρθρου 18, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία είναι ανεξάρτητη από την παρέλευση της περιόδου διακανονισμού που ορίζει το άρθρο 187, παράγραφος 1, εξασφαλίζει και την ουδετερότητα του συστήματος ΦΠΑ, καθόσον δεν επηρεάζει τις οικονομικές αποφάσεις του υποκειμένου στον φόρο.

VI – **Πρόταση**

36. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα του Naczelny Sąd Administracyjny (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, Πολωνία ως εξής:

Το άρθρο 18, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ πρέπει να εφαρμόζεται επίσης για αγαθά ως προς τα οποία έχει παρέλθει ήδη η χρονική περίοδος διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 187, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.

15 — Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Chr. Stix-Hackl στην υπόθεση Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, σημείο 26).

16 — Αποφάσεις Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 76), καθώς και NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 40).

17 — Απόφαση Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 95).

18 — Απόφαση Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψεις 74 έως 76)· βλ. επίσης, σχετικά με τη βάση υπολογισμού του ισχύοντος άρθρου 74 της οδηγίας περί ΦΠΑ, απόφαση Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, σκέψη 42).

19 — Στην προκειμένη περίπτωση, πρέπει να εξετασθεί το ενδεχόμενο εφαρμογής του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.