# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 8ης Ιουνίου 2000 *

Στην υπόθεση C-400/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Finanzamt Goslar**

και

**Brigitte Breitsohl,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 4, 17 και 28 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρ-

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

μονίσεως 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 J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen, G. Hirsch, B. Σκουρή και την F. Macken, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τους W.-D. Plessing, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, και C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor στο ίδιο υπουργείο,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Κ. Παρασκευοπούλου-Γρηγορίου, δικαστική αντιπρόσωπο του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, και την Α. Ροκοφύλλου, εισηγήτρια στην Ειδική Νομική Υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, και A. Buschmann, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένο στη νομική υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Δεκεμβρίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Με διάταξη της 27ης Αυγούστου 1998, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Νοεμβρίου 1998, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 4, 17 και 28 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της B. Breitsohl και του Finanzamt Goslar σχετικά με την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αυτή είχε καταβάλει για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την εκτέλεση ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας.

**Η έκτη οδηγία**

3 Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

3. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγομένη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες, και ιδίως μία από τις κατωτέρω πράξεις:

α) Παράδοση κτιρίων η τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του κριτηρίου επί των μετατροπών ακινήτων καθώς και την έννοια του συνεχομένου εδάφους.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος

χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπερατώσεως του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παραδόσεως ή το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκαταστάσεως και του χρόνου της μεταγενέστερης παραδόσεως, εφ' όσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε ή τα δύο έτη αντιστοίχως.

Ως κτίριο νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος.

β) Παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

Ως γήπεδο προς οικοδόμηση νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη.

(...)»

4 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«(...)

Β. *Λοιπές απαλλαγές*

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή

των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

(...)

ζ) τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α΄·

(...).

Γ. *Δικαίωμα επιλογής*

Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

(...)

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β περιπτώσεις δ΄, ζ΄ και η΄.

Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος.»

5 Κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

(...)»

6 Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας ορίζει:

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

α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως, την οποία εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

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 δικαιολογουμένων (...).

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατά έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου, με τον οποίο επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά την διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

(...)

3. Σε περίπτωση παραδόσεώς του κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, για οικονομική δραστηριότητά του, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Η οικονομική δραστηριότης αυτή θεωρείται ως εξ ολοκλήρου μεν φορολογουμένη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσομένη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση αυτή απαλλάσσεται. Ο διακανονισμός γίνεται μία φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού.

(...)

4. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3, τα κράτη μέλη δύνανται:

(...)

— να ορίζουν την έννοια των αγαθών επενδύσεως,

— να προσδιορίζουν το ποσό του φόρου, το οποίο θα λαμβάνεται υπόψη για τον διακανονισμό,

— να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς,

— να επιτρέπουν απλοποιήσεις διοικητικής φύσεως.

(...)»

7 Το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει:

«Κατά τη διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4, μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη δύνανται:

(...)

β) να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις·

γ) να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο την ευχέρεια επιλογής της φορολογήσεως των απαλλασσομένων πράξεων υπό τις οριζόμενες στο παράρτημα Ζ προϋποθέσεις·

(...)»

8 Το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας, τιτλοφορούμενο «Πίνακας των αναφερομένων πράξεων στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σημείο 16, ορίζει:

"οι αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 3, παραδόσεις κτιρίων."»

9 Το παράρτημα Ζ της έκτης οδηγίας, τιτλοφορούμενο «Δικαίωμα επιλογής», προβλέπει:

«1. Το αναφερόμενο στο άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση γ', δικαίωμα επιλογής δύναται να χορηγείται:

(...)

β) αν πρόκειται περί πράξεων αναφερομένων στο παράρτημα ΣΤ·

(...)».

## Η εθνική κανονιστική ρύθμιση σχετικά με τον ΦΠΑ

10 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz 1980 (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) ορίζει:

«Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί ανεξάρτητη βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα. Η επιχείρηση περιλαμβάνει το σύνολο της βιομηχανικής, εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία. Ως βιομηχανική εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα νοείται κάθε διαρκής δραστηριότητα που ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων, έστω και αν ελλείπει η πρόθεση αποκομίσεως κέρδους ή εάν μια ομάδα προσώπων ασκεί τις δραστηριότητές της μόνο έναντι των μελών της.»

11 Το άρθρο 4 του UStG προβλέπει:

«Απαλλάσσονται του φόρου οι ακόλουθες, μεταξύ άλλων, πράξεις που προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3:

(...)

9. α) οι πράξεις που διέπονται από τον νόμο περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων (...)».

12 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, του UStG διευκρινίζει πάντως:

«Ο επιχειρηματίας μπορεί να θεωρήσει μια πράξη η οποία, κατά το άρθρο 4, σημείο (...) 9, απαλλάσσεται από τον φόρο, ως φορολογητέα, εφόσον η πράξη αυτή πραγματοποιείται υπέρ ενός άλλου επιχειρηματία και για την επιχείρησή του».

13 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του UStG ορίζει:

«Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει τους ακόλουθους φόρους:

ο φόρος που αναφέρεται χωριστά στα τιμολόγια κατά την έννοια του άρθρου 14, σχετικά με τις παραδόσεις ή λοιπές υπηρεσίες άλλων εταιριών προς την εταιρία του (...)».

**Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

14 Το 1989, η B. Breitsohl ζήτησε τη σύναψη συμβάσεως αντιπροσωπείας με έναν κατασκευαστή αυτοκινήτων. Με επιστολή της 14ης Απριλίου του ιδίου έτους, ο κατασκευαστής την πληροφόρησε ότι δεχόταν την πρότασή της υπό ορισμένους όρους.

15 Τον Φεβρουάριο του 1990, η B. Breitsohl δήλωσε στις υπηρεσίες του αρμόδιου οργανισμού τοπικής αυτοδιοικήσεως μια βιομηχανική εγκατάσταση και μια εμπορική εγκατάσταση για την πώληση και επισκευή αυτοκινήτων και αγόρασε έναντι τιμήματος 62 670 γερμανικών μάρκων (DEM), που έτυχε απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ένα μη οικοδομημένο οικόπεδο το οποίο επρόκειτο να χρησιμεύσει ως τόπος εγκαταστάσεως για τη δηλωθείσα δραστηριότητα. Τον Απρίλιο του 1990, η B. Breitsohl ανέθεσε σε έναν εργολάβο την κατασκευή ενός συνεργείου αυτοκινήτων στο οικόπεδο αυτό. Οι εκσκαφές άρχισαν εντός του αυτού μηνός. Μέχρι τα μέσα Μαΐου 1990 είχαν αποπερατωθεί οι εκσκαφές, είχαν τεθεί τα θεμέλια και είχε εν μέρει ολοκληρωθεί ο οριζόντιος πρωτότοιχος. Το κόστος για το σύνολο των εργασιών αυτών ανήλθε στο ποσό των 173 655, 50 DEM.

16 Όταν κατέστη φανερό ότι το κόστος του συνόλου των οικοδομικών εργασιών θα αυξανόταν κατά 230 000 DEM, η Τράπεζα αρνήθηκε να χρηματοδοτήσει τις πρόσθετες αυτές δαπάνες. Στις 22 Μαΐου 1990, η οικοδομική επιχείρηση διέκοψε τις οικοδομικές εργασίες λόγω της αβεβαιότητας σχετικά με τη χρηματοδότησή τους.

17 Κρίνοντας ότι δεν ήταν πλέον σε θέση να ολοκληρώσει το σύνολο των προβλεπομένων κατασκευών επί του οικοπέδου ούτε να αρχίσει τις δραστηριότητές της, η B. Breitsohl ανέλαβε, με συμβιβασμό που συνήφθη στις 22 Νοεμβρίου 1990, την υποχρέωση να καταβάλει στην οικοδομική επιχείρηση το συνολικό ποσό των 100 000 DEM και να πωλήσει τα ήδη ανεγερθέντα κτίσματα σε ένα τρίτο πρόσωπο έναντι τιμήματος ύψους 50 000 DEM, ήτοι 43 859,65 DEM πλέον 6 140,35 DEM ως ΦΠΑ. Στις 21 Δεκεμβρίου 1990 η B. Breitsohl πώλησε το οικόπεδο στο ίδιο πρόσωπο έναντι ποσού ύψους 61 905 DEM, χωρίς μνεία του ΦΠΑ.

18 Για το 1990, η B. Breitsohl δήλωσε με την ετήσια δήλωσή της του ΦΠΑ, βάσει των φορολογητέων πράξεών της, 43 859 DEM προερχόμενα από την εκποίηση των τμημάτων κτιρίων και, βάσει των εκπεστέων ποσών, 13 900,11 DEM που αντιστοιχούσαν στην αμοιβή του συμβολαιογράφου και του φορολογικού συμβούλου καθώς και στα έξοδα για τις οικοδομικές εργασίες. Από τη δήλωση προέκυψε υπέρ

αυτής υπόλοιπο ύψους 7 759,90 DEM. Στις προσωρινές φορολογικές δηλώσεις της, η B. Breitsohl δεν είχε δηλώσει τα ποσά αυτά.

19 Με πράξη βεβαιώσεως φόρου της 15ης Ιουλίου 1992, σχετικά με το έτος 1990, το Finanzamt Goslar έκρινε ως εκπεστέο ποσό μόνο το ποσό των 95,20 DEM με την αιτιολογία ότι οι σχετικές παροχές υπηρεσιών είχαν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση της απαλλασσόμενης από φόρο εκποιήσεως ακινήτου. Ως εκ τούτου, ο οφειλόμενος ΦΠΑ καθορίστηκε στο ποσό των 6 045 DEM.

20 Στις 14 Αυγούστου 1992, η B. Breitsohl άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως αυτής επιβολής φόρου. Με απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 1995, το Finanzamt έκρινε ότι η B. Breitsohl δεν είχε αποκτήσει την επιχειρηματική ιδιότητα διότι δεν είχε διενεργήσει πράξεις που να έχουν ένα στοιχείο διάρκειας και ότι επομένως δεν είχε το δικαίωμα να προβεί στην έκπτωση. Αντιθέτως, έκρινε ότι η B. Breitsohl όφειλε το ποσό του φόρου που αναγραφόταν σαφώς στο τιμολόγιο που αφορούσε την πώληση των κτισμάτων σε ένα τρίτο πρόσωπο, ήτοι ποσό ύψους 6 140,35 DEM.

21 Στις 13 Φεβρουαρίου 1995, η B. Breitsohl άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Niedersächsiches Finanzgericht. Με απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, το δικαστήριο αυτό δέχθηκε την προσφυγή της κατά τα ουσιώδη. Παραπέμποντας στην απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94 (Συλλογή 1996, σ. I-857), το Finanzgericht έκρινε ότι η B. Breitsohl είχε αρχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ήδη με τις προπαρασκευαστικές πράξεις που πραγματοποίησε και ότι αυτή είχε επομένως το δικαίωμα να εκπέσει τα ποσά του ΦΠΑ που αντιστοιχούσαν στα τιμολόγια της οικοδομικής επιχείρησης. Επιπλέον, έκρινε ότι η B. Breitsohl μπορούσε νομίμως να παραιτηθεί από τη φορολογική απαλλαγή της οποίας τυγχάνει η παράδοση του οικοπέδου, περιορίζοντας την παραίτηση αυτή στα ανεγερθέντα κτίσματα και, ως εκ τούτου, αποκλείοντας το ακίνητο από την παραίτηση αυτή. Κατά το Finanzgericht, η αφαίρεση του φόρου έπρεπε να μη γίνει δεκτή μόνον ως προς τα συμβολαιογραφικά έξοδα που αφορούσαν την πώληση του οικοπέδου.

22 Στις 4 Μαρτίου 1997, το Finanzamt Goslar άσκησε αίτηση αναιρέσεως (Revision) ενώπιον του Bundesfinanzhof κατά της αποφάσεως του Finanzgericht. Με την αναίρεσή του, το Finanzamt υποστήριξε κατ' ουσίαν ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1,

του UStG δεν επιτρέπει την παραίτηση από τη φορολογική απαλλαγή της οποίας τυγχάνει η παράδοση ακινήτων αποκλειστικά και μόνον όσον αφορά τα κτίρια. Η πρόσφατη νομολογία του Bundesfinanzhof, στηριζόμενη στη νομολογία του Δικαστηρίου, δέχεται μεν ότι η παραίτηση από τη φορολογική απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 9 του UStG μπορεί να περιορίζεται σε συγκεκριμένα τμήματα κτιρίων, υπό τον όρο όμως ότι η εκποίηση αυτών των τμημάτων κτιρίου περιλαμβάνει την εκποίηση των συνεχομένων προς αυτά μερών του ακινήτου. Η ίδια ερμηνεία απορρέει από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 13, Β, στοιχείο ζ', και Γ, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όπου γίνεται λόγος για την παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου προς αυτά εδάφους χωρίς να είναι δυνατή η άσκηση του δικαιώματος επιλογής χωριστά όσον αφορά τα κτίρια αφενός και το έδαφος αφετέρου.

23 Το Bundesfinanzhof διερωτάται αν οι αρχές που συνάγονται από την προαναφερθείσα απόφαση INZO εφαρμόζονται αποκλειστικά στην περίπτωση που η φορολογική αρχή ανεγνώρισε ήδη, με το εκκαθαριστικό σημείωμα, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο βάσει της δηλωθείσας προθέσεως του επιχειρηματία να πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις ή αν η αρχή πρέπει εν πάση περιπτώσει να στηρίξει τη φορολόγηση στην πρόθεση πραγματοποιήσεως φορολογητέων πράξεων, ακόμη και όταν αποδεικνύεται, από την πρώτη ήδη μελέτη του φορολογικού φακέλου, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα δεν ασκήθηκε.

24 Το Bundesfinanzhof επισημαίνει καταρχάς ότι, εάν έπρεπε, σύμφωνα με τη σκέψη 23 της προαναφερθείσας απόφασης INZO, να απαιτούνται αντικειμενικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τη δηλωθείσα πρόθεση για έναρξη φορολογητέων πράξεων, εφόσον ήδη αποδεικνύεται, κατά τον χρόνο της αποφάσεως επί του δικαιώματος της εκπτώσεως ότι οι σκοπούμενες φορολογητέες πράξεις στην πραγματικότητα δεν διενεργούνται, η φορολογική αρχή θα έπρεπε να θεωρεί ότι απλά σχηματιζόμενα από προθέσεις μορφώματα συνιστούν, από φορολογικής απόψεως, επιχειρήσεις και, κατά περίπτωση, να τα λαμβάνουν υπόψη στο πλαίσιο της διαδικασίας διακανονισμού που προβλέπει το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν η εκποίηση, το 1990, του οικοπέδου μαζί με τα οικοδομήματα που είχαν αρχίσει να ανεγείρονται μπορεί ακόμη, ως παράδοση επενδυτικού αγαθού συντελεσθείσα κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, να έχει ως αποτέλεσμα τη διενέργεια διακανονισμού σχετικά με την έκπτωση του φόρου υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

25 Το Bundesfinanzhof υποστηρίζει στη συνέχεια ότι, στο γερμανικό δίκαιο, η φορολογική απαλλαγή ή, κατά περίπτωση, το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης πρέπει να αφορούν τα συστατικά του ακινήτου, ήτοι όχι μόνον το έδαφος αλλά επίσης τα

συνδεόμενα προς αυτό πράγματα, ιδίως τα κτίσματα. Διατυπώνει επιφυλάξεις ως προς το αν το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει, στην περίπτωση της παραδόσεως ενός οικοδομημένου οικοπέδου, την άσκηση του δικαιώματος επιλογής υπέρ της φορολόγησης των κτισμάτων και μόνον. Υπενθυμίζει συναφώς ότι, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο γ', και των παραρτημάτων Ζ, σημείο 1, στοιχείο β', και ΣΤ, σημείο 16, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν τη φορολόγηση των παραδόσεων κτιρίων και οικοπέδων. Δεδομένου ότι ο Γερμανός νομοθέτης δεν έχει εξαιρέσει την παράδοση οικοδομηθέντων ακινήτων από τη φορολογική απαλλαγή, η παραίτηση από την απαλλαγή είναι επομένως δυνατή.

26 Σύμφωνα με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας και τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα κτίρια ή τμήματα κτιρίων και το συνεχόμενο προς αυτά έδαφος αποτελούν στο σύνολό τους το αντικείμενο της παραδόσεως. Σύμφωνα με την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht (Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 21), το καθεστώς φορολογήσεως ενός οικοδομηθέντος ακινήτου μπορεί να διαφέρει μόνο κατά το εάν διατίθεται ή όχι στην επιχείρηση, γεγονός που θα έδινε τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να επιλέξει τη φορολόγηση όσον αφορά το μέρος του ακινήτου που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και να μην ασκήσει αυτό το δικαίωμα επιλογής για το μέρος που προορίζεται για ιδιωτική χρήση. Η διάκριση μεταξύ των δύο αυτών μερών πρέπει να γίνεται βάσει της αναλογίας μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεως κατά το έτος της αποκτήσεως και όχι βάσει της διαιρέσεώς του σε χωριστούς χώρους. Συγκεκριμένα, η διάκριση βάσει μιας σταθερής διαιρέσεως σε χωριστούς χώρους του οικοδομηθέντος κτιρίου μπορεί να οδηγήσει σε περίπτωση μεταβολής της χρήσεως των χώρων σε διπλή φορολόγηση.

27 Το Bundesfinanzhof επισημαίνει τέλος ότι, στην παρούσα υπόθεση, θα μπορούσε να προκύψει υπερφορολόγηση από τη συνολική αντιμετώπιση του εδάφους και των κτιρίων που ανεγέρθησαν σε αυτό, δεδομένου ότι το μη οικοδομημένο γήπεδο αποκτήθηκε από το καθεστώς της φορολογικής απαλλαγής και ότι οικοδομικές εργασίες που επιβαρύνονταν με ΦΠΑ πραγματοποιήθηκαν σε αυτό. Συγκεκριμένα, είτε η εκποίηση του ανοικοδομηθέντος οικοπέδου έτυχε φορολογικής απαλλαγής στο σύνολό της και δεν είναι δυνατό να υφίσταται και δεν θα μπορούσε να προκύψει εκ τούτου δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, έστω και για τις οικοδομικές εργασίες, δεδομένου ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεων, είτε η εκποίηση του ανοικοδομηθέντος οικοπέδου αποτελεί το αντικείμενο παραιτήσεως από τη φορολογική απαλλαγή στο σύνολό της και η B. Breitsohl θα εδικαιούτο να τύχει της εκπτώσεως του φόρου όσον αφορά τις οικοδομικές εργασίες αλλά θα έπρεπε να καταβάλει τον ΦΠΑ επί του συνόλου της εκποίησεως, καίτοι δεν μπόρεσε να τύχει ουδεμίας εκπτώσεως φόρου κατά την κτήση του μη ανοικοδομηθέντος οικοπέδου.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές το Bundesfinanzhof, έχοντας επιφυλάξεις ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της έκτης οδηγίας που είναι εφαρμοστέες στην ενώπιόν του διαφορά, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«1) Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94 INZO), ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες υπό την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ. Η φορολογική αρχή οφείλει να λαμβάνει υπόψη, στο πλαίσιο αυτό, τη δηλωθείσα πρόθεση της επιχειρήσεως. Η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο που αναγνωρίζεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να αφαιρεθεί αναδρομικώς λόγω της επελεύσεως ή της μη επελεύσεως ορισμένων γεγονότων (αρχή της ασφάλειας δικαίου). Τούτο ισχύει επίσης για την έκπτωση του φόρου στην περίπτωση επενδύσεων.

Πρέπει, σύμφωνα με τις αρχές αυτές, να αναγνωριστεί, λόγω της προθέσεως ενάρξεως οικονομικής δραστηριότητας συνεπαγομένης φορολογητέες πράξεις, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου (άρθρο 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) στην περίπτωση των καλουμένων ιδρυτικών επενδύσεων, ακόμη και αν ήταν γνωστό στη φορολογική αρχή, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα που συνεπάγεται φορολογητέες πράξεις δεν είχε πράγματι αναληφθεί;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

2) Μπορεί, στην περίπτωση της παραδόσεως κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, να περιοριστεί το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στα κτίρια/τμήματα κτιρίων;»

**Επί του πρώτου ερωτήματος**

29 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 4 και 17 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τις πράξεις που διενεργήθηκαν με σκοπό την πραγματοποίηση ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητος υφίσταται και όταν ακόμη ήδη η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων δεν θα ασκηθεί.

30 Η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου στις οποίες στηρίζεται η προαναφερθείσα απόφαση INZO δεν εφαρμόζονται στην υπόθεση της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση αυτή και αντίθετα με την υπόθεση που έδωσε αφορμή στην εν λόγω απόφαση, η φορολογική αρχή δεν είχε ακόμη αναγνωρίσει την ιδιότητα του υποκειμένου του φόρου στην B. Breitsohl όταν αυτή υπέβαλε τη δήλωσή της βάσει του ΦΠΑ. Συνεπώς, η B. Breitsohl δεν μπορούσε να επικαλεστεί την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και την πεποίθησή της ότι μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ.

31 Αυτές οι κυβερνήσεις προσθέτουν ότι αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν παραβιάζεται στην υπόθεση της κύριας δίκης αφού η B. Breitsohl δεν άσκησε φορολογούμενες οικονομικές δραστηριότητες και ότι δεν της αναγνωρίστηκε η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

32 Η Γερμανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 4, παράγραφος 1, και 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ παρά μόνον εάν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες βάσει των οποίων καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να ληφθεί οριστική απόφαση ως προς το δικαίωμα προς έκπτωση παρά μόνον όταν καταστούν γνωστές οι πράξεις για τις οποίες πράγματι χρησιμοποιήθηκαν τα εν λόγω αγαθά και οι υπηρεσίες. Οι προπαρασκευαστικές πράξεις παρέχουν σε εκείνον που τις διενεργεί την προσωρινή ιδιότητα του επιχειρηματία και το προσωρινό δικαίωμα προς έκπτωση που εξαρτώνται από την αναβλητική αίρεση της πραγματοποιήσεως των φορολογουμένων πράξεων. Εφόσον μετά τις προπαρασκευαστικές πράξεις δεν ακολουθήσουν

φορολογούμενες πράξεις και δεν είναι δυνατόν πλέον να χωρήσουν, η διοικητική αρχή οφείλει να απορρίψει πάραυτα τόσο την ιδιότητα του επιχειρηματία όσο και την έκπτωση του ΦΠΑ.

33 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, εάν η πρόθεση και μόνον ενός «επιχειρηματία» να πραγματοποιήσει φορολογούμενες πράξεις του προσέδιδε το δικαίωμα να αναγνωρίζεται ως υποκείμενος στον φόρο και, κατά συνέπεια, ένα δικαίωμα προς έκπτωση, η φορολογική αρχή θα έπρεπε να αποφαίνεται βάσει μιας καθαρώς υποκειμενικής δήλωσης προθέσεων και όχι βάσει αντικειμενικώς ελέγξιμων πραγματικών δεδομένων. Τούτο θα συνιστούσε ευθεία προτροπή για καταστρατηγήσεις.

34 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι το πρόσωπο που εκδηλώνει την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας και το οποίο πραγματοποιεί τις πρώτες προς τούτο δαπάνες για επενδύσεις πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, έχει, υπ' αυτή του την ιδιότητα, σύμφωνα με τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε επί των δαπανών για επενδύσεις που έγιναν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση χωρίς να οφείλει να αναμένει την έναρξη της πραγματικής εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεώς του (αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 17, και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 47).

35 Πρέπει να τονιστεί ότι η εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και επομένως του μηχανισμού εκπτώσεως εξαρτάται από την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Η πραγματοποίηση ή μελετώμενη χρήση των εμπορευμάτων προσδιορίζει μόνον την έκπτωση του δικαιώματος της αρχικής εκπτώσεως την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας και την έκταση των ενδεχόμενων μετέπειτα διακανονισμών εντός των ακόλουθων περιόδων οι οποίες πρέπει να πραγματοποιούνται υπό τις συνθήκες που προβλέπει το άρθρο 20 της οδηγίας αυτής (απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 15).

36 Η διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας κατά το οποίο το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός επιβεβαιώνει την ερμηνεία αυτή. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, τούτο συμβαίνει κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών στον υποκείμενο στον φόρο που έχει δικαίωμα προς έκπτωση.

37 Επιπλέον, οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας θα ήταν αντίθετη με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ διότι θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του χωρίς να του παρέχει τη δυνατότητα να προβεί, σύμφωνα με το άρθρο 17, σε έκπτωση και θα κατέληγε σε αυθαίρετη διάκριση μεταξύ των δαπανών για επενδύσεις που πραγματοποιούνται πριν από την πραγματική εκμετάλλευση μιας επιχειρήσεως και των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της εν λόγω εκμεταλλεύσεως (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 23· προπαρατεθείσες αποφάσεις INZO, σκέψη 16, και Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 45).

38 Επομένως, η γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των πρώτων δαπανών για επενδύσεις ουδόλως εξαρτάται από την επίσημη αναγνώριση της ιδιότητος του υποκειμένου στον φόρο από τη φορολογική αρχή. Η μόνη συνέπεια της αναγνωρίσεως αυτής είναι ότι άπαξ η ιδιότητα αυτή αναγνωριστεί δεν μπορεί πλέον να ανακληθεί με αναδρομική ισχύ, εκτός των περιπτώσεων απάτης ή καταστρατηγήσεως, χωρίς να χωρήσει παραβίαση των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου.

39 Ως προς τον κίνδυνο καταστρατηγήσεων που επικαλείται η Γερμανική Κυβέρνηση, πρέπει να υπομνηστεί ότι δεν αντίκειται προς το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας το να απαιτεί μια φορολογική αρχή η δηλουμένη πρόθεση ενάρξεως οικονομικών δραστηριοτήτων που έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων να επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία. Στην αλληλουχία αυτή, έχει σημασία να υπογραμμισθεί ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποκτάται οριστικώς μόνον εάν η δήλωση της προθέσεως για την έναρξη των σχεδιαζομένων οικονομικών δραστηριοτήτων έχει γίνει καλοπίστως από τον ενδιαφερόμενο. Στις περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από απάτη ή καταστρατήγηση όπου, π.χ., ο εν λόγω ενδιαφερόμενος υποκρίθηκε ότι επιθυμεί να ασκήσει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, αλλά επιδίωξε, στην πραγματικότητα, να προσθέσει στην ιδιωτική του περιουσία αγαθά δυνάμενα να αποτελέσουν το αντικείμενο εκπτώσεως, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει, αναδρομικώς, την επιστροφή των ποσών ως

προς τα οποία έγινε έκπτωση εφόσον οι εκπτώσεις αυτές χορηγήθηκαν βάσει ψευδών δηλώσεων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Rompelman, σκέψη 24, και INZO, σκέψεις 23 και 24, και Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 46).

40 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να ελέγξει αν, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υποθέσεως στην κύρια δίκη και ιδίως της προόδου των οικοδομικών εργασιών κατά τα μέσα Μαΐου 1990, η δήλωση της προθέσεως για έναρξη οικονομικών δραστηριοτήτων που έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων έγινε καλόπιστα και επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία.

41 Εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση απάτης ή καταστρατηγήσεως και υπό την επιφύλαξη των ενδεχόμενων διακανονισμών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί, όπως τονίστηκε στη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, όπως το δικαίωμα προς έκπτωση, άπαξ γεννηθέν, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων δεν θα ασκηθεί.

42 Επομένως, πρέπει στο πρώτο του ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 4 και 17 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί πράξεων που διενεργήθηκαν ενόψει της πραγματοποιήσεως ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας εξακολουθεί να υφίσταται έστω και αν η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν θα ασκηθεί.

**Επί του δευτέρου ερωτήματος**

43 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την

έννοια ότι το δικαίωμα επιλογής υπέρ της φορολογήσεως που ασκείται κατά την παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους πρέπει να περιλαμβάνει, κατά τρόπο αναπόσπαστο, κτίρια ή τμήματα κτιρίων και το συνεχόμενο έδαφος ή εάν μπορεί να περιοριστεί στα κτίρια ή στα τμήματα κτιρίων.

44 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έκανε χρήση της ευχέρειας που το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας της παρέχει αναγνωρίζοντας στους φορολογουμένους της το δικαίωμα επιλογής καταβολής του ΦΠΑ στις περιπτώσεις παραδόσεως κτιρίων και του συνεχομένου προς αυτά εδάφους.

45 Η κυβέρνηση αυτή φρονεί ότι, αφού το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας παρέχει ρητώς στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής και να καθορίζουν τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος, το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του επιλογής αποκλειστικά και μόνον για τα κτίρια, εξαιρώντας το συνεχόμενο προς αυτά έδαφος, είναι ζήτημα που εμπίπτει στο εθνικό δίκαιο. Η εν λόγω διάταξη δεν αντιτίθεται ούτε σε μια εθνική ρύθμιση που επιτρέπει την άσκηση του δικαιώματος επιλογής αποκλειστικά και μόνον για το κτίριο ή αποκλειστικά και μόνον για το γήπεδο ούτε σε εθνική ρύθμιση που επιβάλλει την άσκηση του δικαιώματος επιλογής για το σύνολο του ανοικοδομηθέντος γηπέδου.

46 Καταρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, δεδομένου ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά την παράδοση κτιρίου ή τμήματος κτιρίου και του συνεχομένου προς αυτό έδαφος που πραγματοποιήθηκε «προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτό», όπως προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η φορολογική απαλλαγή που παρέχει το γερμανικό δίκαιο δεν μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 13,

Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας ούτε, ως εκ τούτου, το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στο άρθρο 13, Γ, της οδηγίας αυτής.

47 Όπως υποστηρίζουν το αιτούν δικαστήριο και η Επιτροπή, η φορολογική απαλλαγή και το δικαίωμα επιλογής που παρέχουν οι εφαρμοστέες στην κύρια δίκη διατάξεις του UStG στηρίζονται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας σε συνδυασμό με τα παραρτήματά της ΣΤ, σημείο 16, και Ζ, σημείο 1, στοιχείο β', τα οποία επιτρέπουν στα κράτη μέλη, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου που δεν έχει ακόμη διαρρεύσει, να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο την παράδοση κτιρίου ή τμήματος κτιρίου και του συνεχομένου εδάφους που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σ' αυτό καθώς και να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο την ευχέρεια επιλογής της φορολογήσεως της παραδόσεως αυτής.

48 Επιβάλλεται να επισημανθεί ακολούθως ότι, επιφυλασσομένης της ευχέρειας που το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', πρώτη πρόταση, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη να καθορίσουν την έννοια του «συνεχομένου εδάφους», η έννοια της «παραδόσεως κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους» δεν είναι δυνατόν να οριστεί με παραπομπή στο εφαρμοστέο στην κύρια δίκη εθνικό δίκαιο, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της έκτης οδηγίας, η οποία σκοπεί να καθορίσει κατά τρόπο ομοιόμορφο και σύμφωνο με τους κοινοτικούς κανόνες τη φορολογική βάση του ΦΠΑ. Η έννοια αυτή, που συμβάλλει στον καθορισμό των προσώπων που τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρήσουν υποκείμενα στον φόρο δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, πρέπει κατά συνέπεια να ερμηνεύεται κατά ομοιόμορφο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη.

49 Πρέπει να διαπιστωθεί συναφώς ότι το άρθρο 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διακρίνει, αφενός, την παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση, νοουμένου ως «η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη», και, αφετέρου, την παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους

που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά, ως κτίριο δε κατά τους όρους της διατάξεως αυτής νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος.

50 Από τη διάκριση αυτή καθώς και από τη διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά «την παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους», προκύπτει ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, τα κτίρια ή τα τμήματα κτιρίων και το συνεχόμενο έδαφος δεν μπορούν να διαχωριστούν.

51 Υπό τις συνθήκες αυτές, η φορολογική απαλλαγή και το δικαίωμα επιλογής που προβλέπει το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με τα παραρτήματά της ΣΤ, σημείο 16, και Ζ, σημείο 1, στοιχείο β', πρέπει να αφορούν, κατά τρόπο αδιαίρετο, τόσο τα κτίρια ή τα τμήματα κτιρίων όσο και το συνεχόμενο έδαφος.

52 Συνεπώς, ο υποκείμενος στον φόρο που παραδίδει κτίρια και το συνεχόμενο έδαφος μπορεί είτε να επικαλεστεί τη φορολογική απαλλαγή του ΦΠΑ για τα κτίρια και το έδαφος στο σύνολό τους είτε να επιλέξει τη φορολόγηση του συνόλου. Στην πρώτη περίπτωση, η καθής της κύριας δίκης έπρεπε να προβεί στον διακανονισμό των εκπτώσεων του φόρου βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Στη δεύτερη περίπτωση, μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ που αφορούσε τις οικοδομικές εργασίες για τις οποίες είχε προβάλει το δικαίωμά της προς έκπτωση, αλλά έπρεπε, σε αντιστάθμισμα, να υποβάλει ωσαύτως στον εν λόγω φόρο το ποσό που εισέπραξε από την πώληση του οικοπέδου.

53 Βεβαίως, η αδυναμία διαχωρισμού των κτιρίων από το συνεχόμενο έδαφος όσον αφορά τη φορολογική απαλλαγή ή την άσκηση του δικαιώματος επιλογής της φορολόγησης ενδεχομένως συνεπάγεται τον κίνδυνο της υπερφορολόγησης των στοιχείων αυτών, όπως ορθώς επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο. Ωστόσο, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 107 και 108 των προτάσεών του, ο

κίνδυνος αυτός είναι συμφυής σε ένα σύστημα, όπως αυτό που προσωρινά θεσπίζει το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχεία β' και γ' της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ επιτρέπονται σε στάδιο προγενέστερο αυτού του τελικού καταναλωτή, και περιορίζεται στη μεταβατική περίοδο, κατά τη λήξη της οποίας τα κράτη μέλη οφείλουν να παύσουν να χορηγούν φορολογικές απαλλαγές στις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους.

54 Εξάλλου, εφόσον, όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής και σε αντίθεση με τα πραγματικά περιστατικά που εξετάστηκαν στη σκέψη 21 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Armbrecht, τα επίμαχα στην κύρια υπόθεση τμήματα κτιρίων και το συνεχόμενο έδαφος προορίζονταν για επαγγελματική χρήση, δεν πρέπει να γίνει, όσον αφορά το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως, διάκριση μεταξύ του μέρους των κτιρίων ή των τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους που είναι αφιερωμένο στην άσκηση επαγγελματικών δραστηριοτήτων και του μέρους που χρησιμοποιείται για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο.

55 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το δικαίωμα επιλογής υπέρ της φορολογήσεως που ασκείται κατά την παράδοση των κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους πρέπει να αφορά, κατά τρόπο αδιαίρετο, τόσο τα κτίρια ή τμήματα κτιρίων όσο και το συνεχόμενο έδαφος.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

56 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 του ερωτήματος που του υπέβαλε με τη διάταξη της 27ης Αυγούστου 1998 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 4 και 17 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, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε επί πράξεων που διενεργήθηκαν ενόψει της πραγματοποιήσεως ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν θα ασκηθεί.**

2) **Το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το δικαίωμα επιλογής υπέρ της φορολογήσεως που ασκείται κατά την παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους πρέπει να περιλαμβάνει, κατά τρόπο αδιαίρετο, τόσο τα κτίρια ή τμήματα κτιρίων όσο και το συνεχόμενο έδαφος.**

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Σκουρής Macken

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Ιουνίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

J. C. Moitinho de Almeida