Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 12ης Νοεμβρίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Έκπτωση του φόρου εισροών – Παύση της αρχικώς σχεδιαζόμενης δραστηριότητας – Διακανονισμός των εκπτώσεων του ΦΠΑ επί των εισροών – Δραστηριότητες σχετικές με ακίνητα»

Στην υπόθεση C-734/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Οκτωβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

ITH Comercial Timişoara SRL

κατά

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Wahl, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen (εισηγητή) και L. S. Rossi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane και A. Rotăreanu,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την A. Armenia,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 28, 167, 168, 184 και 185 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της ITH Comercial Timişoara SRL (στο εξής: ITH) και, αφετέρου, της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης – Γενική Περιφερειακή Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Βουκουρεστίου, Ρουμανία) και της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης – Γενική Περιφερειακή Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Βουκουρεστίου – Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, του 1ου τομέα Βουκουρεστίου, Ρουμανία) σχετικά με την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε όσον αφορά δαπάνες που συνδέονται με κατασκευαστικά έργα τα οποία εγκαταλείφθηκαν.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

4 Το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»

5 Το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

6 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

7 Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στο 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 που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

8 Το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

9 Το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει 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, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

Το ρουμανικό δίκαιο

Ο κώδικας φορολογίας

10 Κατά το άρθρο 125bis, παράγραφος 1, σημείο 28, του Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (νόμου 571/2003 περί κώδικα φορολογίας, στο εξής: κώδικας φορολογίας), ο εισπραττόμενος φόρος αντιπροσωπεύει «τον φόρο επί των φορολογούμενων παραδόσεων αγαθών και/ή παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο, καθώς και τον φόρο επί των πράξεων για τις οποίες ο λήπτης υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο, σύμφωνα με τα άρθρα 150 έως 151bis».

11 Το άρθρο 126 του κώδικα φορολογίας έχει ως εξής:

«1. Όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ, φορολογούνται στη Ρουμανία οι πράξεις που σωρευτικά πληρούν τις εξής προϋποθέσεις:

a) οι εξ επαχθούς αιτίας πράξεις οι οποίες, κατά την έννοια των άρθρων 128 έως 130, συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, υποκείμενη στον ΦΠΑ, ή εξομοιώνονται με αυτές,

b) ως τόπος παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών θεωρείται η Ρουμανία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 132 και 133,

c) η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 127, παράγραφος 1, ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

d) η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών είναι αποτέλεσμα μιας από τις οικονομικές δραστηριότητες που προβλέπονται στο άρθρο 127, παράγραφος 2.»

12 Κατά το άρθρο 128, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογίας, «ως παράδοση αγαθών νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος αγαθά ως κύριος».

13 Το άρθρο 129 του κώδικα φορολογίας ορίζει τα εξής:

«1. Ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 128.

2. Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

3. Οι παροχές υπηρεσιών περιλαμβάνουν πράξεις όπως:

a. η εκμίσθωση αγαθών ή η παραχώρηση της χρήσης αγαθών στο πλαίσιο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

[…]»

14 Το άρθρο 145, παράγραφος 2, του κώδικα φορολογίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αφορά αγορές, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται για τις ανάγκες:

a) φορολογούμενων πράξεων·

[…]».

15 Το άρθρο 148, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογίας ορίζει τα εξής:

«Εφόσον δεν εφαρμόζονται οι κανόνες σχετικά με την αυτοπαράδοση ή την αυτοπαροχή, η αρχικώς ενεργηθείσα έκπτωση διακανονίζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

a) όταν η έκπτωση είναι ανώτερη ή κατώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο,

b) όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων του άρθρου 138,

c) όταν ο υποκείμενος στον φόρο χάνει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των μη παραδοθέντων κινητών αγαθών και των μη χρησιμοποιηθεισών υπηρεσιών σε περίπτωση γεγονότων, όπως είναι οι νομοθετικές τροποποιήσεις, οι μεταβολές του αντικειμένου της δραστηριότητας, η κατανομή των αγαθών ή των υπηρεσιών ως προοριζόμενων για τη διενέργεια πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και, στη συνέχεια, η κατανομή τους ως προοριζόμενων για τη διενέργεια πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η απώλεια αγαθών».

16 Το άρθρο 150, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογίας έχει ως εξής:

«Υπόχρεος στον [ΦΠΑ], όταν ο φόρος αυτός οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος τίτλου, είναι ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων στις οποίες ο λήπτης είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις παραγράφους 2 έως 6 και το άρθρο 160.»

Οι κανόνες εφαρμογής του κώδικα φορολογίας

17 Το σημείο 30 των Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (κανόνων εφαρμογής του νόμου 227/2015 περί κώδικα φορολογίας), της 6ης Ιανουαρίου 2016, ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση καταγγελίας των συμβάσεων πριν από τη λήξη τους, η αξία των υπό εκτέλεση ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων που παραμένουν ημιτελείς, διαγράφονται και καταχωρίζονται στις δαπάνες, δυνάμει έγκρισης ή απόφασης περί παύσης δραστηριότητας, καθώς και η εναπομένουσα αξία των επενδύσεων που πραγματοποιήθηκαν με παραχώρηση, μίσθωση ή διαχείριση κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, αποτελούν μη εκπιπτόμενες δαπάνες, αν δεν αξιοποιήθηκαν κατόπιν πώλησης ή απόσυρσης.»

18 Κατά το σημείο 45, παράγραφος 6, των κανόνων εφαρμογής του κώδικα φορολογίας, της 22ας Ιανουαρίου 2004, όπως τροποποιήθηκαν, που αφορά το άρθρο 145, παράγραφος 2, του εν λόγω κώδικα:

«Στην περίπτωση των υπό εκτέλεση ακινητοποιήσεων που παραμένουν ημιτελείς, δυνάμει απόφασης περί παύσης της εκτέλεσης των επενδυτικών εργασιών, διαγράφονται και καταχωρίζονται στις δαπάνες, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να διατηρήσει το δικαίωμα έκπτωσης που άσκησε βάσει του άρθρου 145, παράγραφος 2, του κώδικα φορολογίας, ανεξαρτήτως του κατά πόσον οι εν λόγω ακινητοποιήσεις μεταβιβάζονται ως έχουν ή κατόπιν απόσυρσης, αν, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούλησή του, ο υποκείμενος στον φόρο ουδέποτε έκανε χρήση των εν λόγω αγαθών/υπηρεσιών, όπως προκύπτει από την απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί επίσης να διατηρηθεί σε άλλες περιπτώσεις στις οποίες τα αποκτηθέντα αγαθά ή υπηρεσίες, για τα οποία ασκήθηκε το δικαίωμα αυτό σύμφωνα με το άρθρο 145, παράγραφος 2, του κώδικα φορολογίας, δεν χρησιμοποιούνται για την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, για αντικειμενικούς λόγους ανεξάρτητους από τη βούλησή του, όπως προκύπτει από την απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). Στην περίπτωση αγοράς οικοπέδου με ανεγερθέντα κτίσματα εντός αυτού, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει τον [ΦΠΑ] επί της αγοράς αυτής, συμπεριλαμβανομένων των κτισμάτων που θα κατεδαφιστούν, εφόσον αποδείξει με αντικειμενικά στοιχεία την πρόθεσή του να συνεχίσει να χρησιμοποιεί την επιφάνεια στην οποία είχαν ανεγερθεί τα κτίσματα, για τους σκοπούς των φορολογούμενων πράξεών του, όπως, για παράδειγμα, την κατασκευή άλλων κτισμάτων στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, όπως προκύπτει από την απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759).»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

19 Κατά τα έτη 2006 και 2007, η ITH συνήψε συμβάσεις αγοράς ακινήτων καθώς και συμφωνίες με τρίτους και ξεκίνησε δύο επενδυτικά έργα που αφορούσαν την κατασκευή πλειόνων κτιρίων για τα οποία απαιτούνταν η έκδοση ορισμένων αδειών.

20 Ειδικότερα, το 2006, η ITH αγόρασε οικόπεδο και παλαιά κτίσματα από εταιρία κατασκευής ανελκυστήρων. Η ITH προέβη στην αγορά αυτή προκειμένου να υλοποιήσει έργο κατασκευής κτιρίου γραφείων και εμπορικών κέντρων τα οποία επιθυμούσε να εκμισθώσει στη συνέχεια (στο εξής: πρώτο έργο). Η ITH συμφώνησε με την εταιρία κατασκευής ανελκυστήρων ότι θα έβρισκε και θα διαμόρφωνε χώρο παραγωγής τον οποίο θα της εκμίσθωνε επί τουλάχιστον δέκα έτη. Ως εκ τούτου, κατά το έτος 2007, η ITH, αφενός, προέβη σε ενέργειες σχετικά με το έργο αυτό προκειμένου να λάβει άδεια για την κατεδάφιση των υφισταμένων κτισμάτων καθώς και οικοδομική άδεια για την ανέγερση κτιρίων γραφείων και εμπορικών κέντρων και, αφετέρου, ξεκίνησε το έργο με την ονομασία «Dragomirești Val» (στο εξής: δεύτερο έργο) σχετικά με την κατασκευή του χώρου παραγωγής που προοριζόταν για την εταιρία κατασκευής ανελκυστήρων, για τη μίσθωση του οποίου η ITH άσκησε το δικαίωμά της υπαγωγής σε καθεστώς ΦΠΑ, ενώ συγχρόνως συνήψε συμβάσεις παροχής συμβουλών για τη λήψη της οικοδομικής άδειας και πραγματοποίησε προπαρασκευαστικές εργασίες.

21 Οι δαπάνες που συνδέονται με τις ασκηθείσες δραστηριότητες καταχωρίστηκαν στα λογιστικά βιβλία ως «τρέχουσα επένδυση» και η ITH άσκησε το δικαίωμα προς έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ. Στη συνέχεια, και ιδίως λόγω της οικονομικής κρίσης που ανέκυψε το 2008, τα δύο έργα αρχικώς ανεστάλησαν, προτού, εν τέλει, οι σχετικές επενδύσεις εκκαθαριστούν και καταχωρισθούν ως δαπάνες για το οικονομικό έτος 2015.

22 Στο πλαίσιο δύο φορολογικών ελέγχων που διενεργήθηκαν το 2009 και το 2013 και αφορούσαν την περίοδο μεταξύ Μαρτίου 2006 και Ιουνίου 2012, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο ΦΠΑ είχε ορθώς εκπέσει και εισπραχθεί για την οικεία περίοδο και ότι η οικονομική και χρηματοπιστωτική κατάσταση δεν κατέστησε δυνατή τη συνέχιση του επενδυτικού έργου που σκόπευε να πραγματοποιήσει η ITH.

23 Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε το 2016 και αφορούσε την περίοδο μεταξύ Ιουλίου 2012 και Ιουνίου 2016, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η ITH δεν είχε προβεί σε ορθή έκπτωση και είσπραξη του ΦΠΑ για τα δύο έργα, επιβλήθηκε δε στην εταιρία αυτή προσαύξηση ΦΠΑ ύψους 239 734 ρουμανικών λέου (RON) (περίπου 49 316 ευρώ).

24 Η φορολογική αρχή έκρινε, ειδικότερα, ότι δεν έπρεπε να αναγνωρισθεί δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, διότι η ITH γνώριζε, ήδη από την έναρξη της εκτέλεσης του πρώτου έργου, τα στοιχεία που μπορούσαν να εμποδίσουν την ολοκλήρωσή του, στο μέτρο που είχε ήδη εγκριθεί τοπικό χωροταξικό σχέδιο και η ITH ανέλαβε τους κινδύνους που απέρρεαν από τη μη τήρηση των απαιτήσεων του εν λόγω χωροταξικού σχεδίου από το έργο της.

25 Όσον αφορά το δεύτερο έργο, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι υπηρεσίες είχαν ληφθεί από την ITH για λογαριασμό της εταιρίας κατασκευής ανελκυστήρων, χαρακτήρισε δε εκ νέου τη συναλλαγή κατά τρόπον ώστε να εφαρμόζονται οι διατάξεις για τον παραγγελιοδόχο. Ως εκ τούτου, η ITH όφειλε να επανατιμολογήσει όλα τα έξοδα στην εταιρία κατασκευής ανελκυστήρων και να εισπράξει τον αναλογούντα ΦΠΑ.

26 Δεδομένου ότι η διοικητική προσφυγή κατά της φορολογικής απόφασης που εκδόθηκε βάσει της έκθεσης ελέγχου απορρίφθηκε, η ITH άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία), υποστηρίζοντας ότι η πράξη επιβολής φόρου ήταν αντίθετη προς την οδηγία ΦΠΑ.

27 Οι καθών της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι η ITH γνώριζε τα στοιχεία που μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα τη μη περάτωση των έργων και είχε αναλάβει τους σχετικούς κινδύνους και, ειδικότερα, όσον αφορά το δεύτερο έργο, ότι έπρεπε να εισπράξει τον ΦΠΑ από τον αντισυμβαλλόμενο για λογαριασμό του οποίου πραγματοποιήθηκαν οι αποκτήσεις.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) α) Αντιτίθενται οι διατάξεις της [οδηγίας ΦΠΑ], και ειδικότερα το άρθρο 167 και το άρθρο 168, [οι] αρχ[ές] της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στην απώλεια του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ επί ορισμένων επενδυτικών δαπανών που αυτός πραγματοποίησε με σκοπό τη διενέργεια φορολογούμενης πράξης, όταν η σχεδιαζόμενη επένδυση εν συνεχεία εγκαταλείφθηκε;

β) Αντιτίθενται οι ίδιες διατάξεις και αρχές στην αμφισβήτηση, σε περίπτωση εγκατάλειψης της επένδυσης, του δικαιώματος προς έκπτωση υπό περιστάσεις που δεν συνιστούν κατάχρηση ή απάτη εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο;

γ) Αντιτίθενται οι ίδιες διατάξεις και αρχές σε ερμηνεία κατά την οποία οι περιστάσεις υπό τις οποίες το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να αμφισβητηθεί σε περίπτωση εγκατάλειψης της επένδυσης περιλαμβάνουν:

– μεταγενέστερη επέλευση κινδύνου μη υλοποίησης της επένδυσης που είναι γνωστός στον υποκείμενο στον φόρο κατά την πραγματοποίηση των επενδυτικών δαπανών, όπως η μη έγκριση, από δημόσια αρχή, χωροταξικού σχεδίου που είναι αναγκαίο για την υλοποίηση της επίμαχης επένδυσης;

– μεταβολή των οικονομικών συνθηκών με την πάροδο του χρόνου, με αποτέλεσμα η σχεδιαζόμενη επένδυση να απολέσει την αποδοτικότητα που είχε κατά την ημερομηνία έναρξής της;

δ) Έχουν η [οδηγία ΦΠΑ] και οι γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης την έννοια ότι, σε περίπτωση εγκατάλειψης της επένδυσης:

– η κατάχρηση ή η απάτη που δικαιολογεί την αμφισβήτηση του δικαιώματος προς έκπτωση τεκμαίρεται ή πρέπει να αποδεικνύεται από τις φορολογικές αρχές;

– η κατάχρηση ή η απάτη δύναται να αποδειχθεί με απλά τεκμήρια ή απαιτούνται αντικειμενικά αποδεικτικά μέσα;

ε) Αντιτίθενται η [οδηγία ΦΠΑ] και οι γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, σε περίπτωση εγκατάλειψης της επένδυσης, στη διαπίστωση κατάχρησης ή απάτης που δικαιολογούν την αμφισβήτηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία προέβη σε έκπτωση του ΦΠΑ για οποιονδήποτε σκοπό, και συνεπώς ούτε και για αμιγώς ιδιωτικούς σκοπούς;

στ) Έχουν η [οδηγία ΦΠΑ] και οι γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης την έννοια ότι, σε περίπτωση εγκατάλειψης της επένδυσης, περιστάσεις μεταγενέστερες της πραγματοποίησης των δαπανών από τον υποκείμενο στον φόρο, όπως (i) η εκδήλωση οικονομικής κρίσης ή (ii) η επέλευση κινδύνου μη υλοποίησης της επένδυσης ο οποίος υφίστατο κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης των επενδυτικών δαπανών (επί παραδείγματι, η μη έγκριση, από δημόσια αρχή, του χωροταξικού σχεδίου που είναι αναγκαίο για την υλοποίηση της επένδυσης) ή (iii) η μεταβολή των εκτιμήσεων ως προς την αποδοτικότητα της επένδυσης, αποτελούν περιστάσεις ανεξάρτητες από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο που μπορούν να ληφθούν υπόψη για την απόδειξη της καλής του πίστης;

ζ) Έχουν οι διατάξεις της [οδηγίας ΦΠΑ], και ειδικότερα το άρθρο 184 και το άρθρο 185, και [οι] αρχ[ές] της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας την έννοια ότι η εγκατάλειψη της επένδυσης συνιστά περίπτωση διακανονισμού του ΦΠΑ;

Με άλλα λόγια, σε περίπτωση μεταγενέστερης εγκατάλειψης της επένδυσης, αμφισβητείται, μέσω του μηχανισμού διακανονισμού του ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που αφορά επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο με την πρόθεση να τις διαθέσει για τη διενέργεια φορολογούμενης πράξης;

η) Αντιτίθεται η [οδηγία ΦΠΑ] σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη διατήρηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με τις επενδύσεις που εγκαταλείφθηκαν αποκλειστικά σε δύο περιπτώσεις, οι οποίες προσδιορίζονται με παραπομπή σε δύο αποφάσεις του Δικαστηρίου, ήτοι (i) όταν, λόγω περιστάσεων που δεν εξαρτώνται από τη βούλησή του, ο υποκείμενος στον φόρο δεν κάνει ποτέ χρήση των αγαθών/υπηρεσιών για την οικονομική του δραστηριότητα, όπως προκύπτει από την απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1), καθώς και (ii) σε άλλες περιπτώσεις, όπου τα αποκτηθέντα αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία ασκήθηκε το δικαίωμα προς έκπτωση δεν χρησιμοποιούνται για την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, για αντικειμενικούς λόγους οι οποίοι δεν εξαρτώνται από τη βούλησή του, όπως προκύπτει από την απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67);

θ) Αντιτίθενται η [οδηγία ΦΠΑ] και [οι] αρχ[ές] της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στην επανεξέταση, από τις φορολογικές αρχές, των διαπιστώσεων που περιέχονται σε προγενέστερες εκθέσεις φορολογικού ελέγχου ή σε προγενέστερες αποφάσεις σχετικές με διοικητικές προσφυγές:

– κατά τις οποίες ο ιδιώτης απέκτησε αγαθά και υπηρεσίες με σκοπό να τα διαθέσει για τη διενέργεια φορολογούμενης πράξης;

– κατά τις οποίες η αναστολή ή η εγκατάλειψη επενδυτικού έργου προκλήθηκε από περιστάσεις ανεξάρτητες από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο;

2) α) Αντιτίθεται η [οδηγία ΦΠΑ], και ειδικότερα το άρθρο 28, στην εφαρμογή των διατάξεων για τον παραγγελιοδόχο ακόμη και εάν δεν υφίσταται σύμβαση εντολής χωρίς εξουσία αντιπροσώπευσης;

β) Έχουν οι διατάξεις της [οδηγίας ΦΠΑ], και ιδίως το άρθρο 28, την έννοια ότι εφαρμόζονται οι διατάξεις για τον παραγγελιοδόχο όταν υποκείμενος στον φόρο κατασκευάζει κτίριο σύμφωνα με τις ανάγκες και τις απαιτήσεις της δραστηριότητας άλλου νομικού προσώπου, με σκοπό τη διατήρηση της κυριότητας του κτιρίου και την εκμίσθωση, απλώς και μόνον, του κτιρίου αυτού, όταν αυτό περατωθεί, στο εν λόγω νομικό πρόσωπο;

γ) Έχουν οι ίδιες διατάξεις την έννοια ότι, στην προαναφερθείσα περίπτωση, ο κατασκευαστής πρέπει να επανατιμολογήσει τις επενδυτικές δαπάνες που αφορούν την ανέγερση του κτιρίου στο νομικό πρόσωπο στο οποίο πρόκειται να εκμισθώσει το εν λόγω κτίριο, όταν αυτό περατωθεί, και να εισπράξει τον αναλογούντα ΦΠΑ από το ως άνω νομικό πρόσωπο;

δ) Έχουν οι ίδιες διατάξεις την έννοια ότι, στην προαναφερθείσα περίπτωση, ο κατασκευαστής έχει την υποχρέωση να επανατιμολογήσει τις επενδυτικές δαπάνες και να εισπράξει τον αναλογούντα ΦΠΑ εφόσον παύσει οριστικά τις κατασκευαστικές εργασίες εξαιτίας της δραστικής μείωσης της οικονομικής δραστηριότητας του προσώπου στο οποίο το εν λόγω κτίριο θα έπρεπε να εκμισθωθεί, μείωση η οποία οφείλεται στην επικείμενη αφερεγγυότητα του τελευταίου αυτού προσώπου;

ε) Έχουν η [οδηγία ΦΠΑ] και οι γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης την έννοια ότι οι φορολογικές αρχές δύνανται να προβούν σε εκ νέου χαρακτηρισμό των πράξεων που διενεργούν οι υποκείμενοι στον φόρο, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τους όρους των συμβάσεων που έχουν συνάψει οι εν λόγω υποκείμενοι, ακόμη και αν οι εν λόγω συμβάσεις δεν είναι εικονικές;

στ) Αντιτίθενται η [οδηγία ΦΠΑ] και, ιδίως, [οι] αρχ[ές] της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στην επανεξέταση, από τις φορολογικές αρχές, των διαπιστώσεων που περιέχονται σε προγενέστερες εκθέσεις φορολογικού ελέγχου ή σε προγενέστερες αποφάσεις επί διοικητικών προσφυγών, βάσει των οποίων αναγνωρίζεται δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, υπό στοιχεία α′ έως θ′

29 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, υπό στοιχεία α′ έως θ′, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 167, 168, 184 και 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά, εν προκειμένω ακίνητα, και υπηρεσίες που αποκτήθηκαν με σκοπό τη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων διατηρείται όταν έχουν εγκαταλειφθεί τα αρχικώς προβλεφθέντα επενδυτικά έργα ή αν πρέπει, στην περίπτωση αυτή, να γίνει διακανονισμός του εν λόγω ΦΠΑ.

30 Υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι προκειμένου να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει, αφενός, να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και, αφετέρου, τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται η ιδιότητα της ΙΤΗ ως υποκειμένου στον φόρο.

31 Επιπλέον, δυνάμει του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός. Κατά συνέπεια, μόνον η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ιδιώτης κατά τον χρόνο αυτό μπορεί να καθορίσει εάν τυχόν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, από τη στιγμή κατά την οποία η φορολογική αρχή δέχεται, βάσει των διαβιβασθέντων από μια επιχείρηση στοιχείων, ότι η επιχείρηση αυτή έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, το καθεστώς αυτό δεν μπορεί πλέον, καταρχήν, να της αφαιρεθεί στη συνέχεια αναδρομικώς λόγω επέλευσης ή μη επέλευσης ορισμένων γεγονότων, εκτός εάν συντρέχει περίπτωση απάτης ή κατάχρησης (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Ως εκ τούτου, η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι ακριβώς το κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και, συνεπώς, του μηχανισμού έκπτωσης. Η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή υπηρεσιών καθορίζει μόνον την έκταση της αρχικής έκπτωσης την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι το δικαίωμα έκπτωσης εξακολουθεί καταρχήν να υφίσταται, ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν χρησιμοποιεί, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούλησή του, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες συνεπεία των οποίων

πραγματοποιήθηκε έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Όσον αφορά περιστάσεις ανεξάρτητες από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν εναπόκειται στη φορολογική αρχή να εκτιμήσει το βάσιμο των λόγων που οδήγησαν τον υποκείμενο στον φόρο να παραιτηθεί από την αρχικώς σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα, δεδομένου ότι το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν και οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 19, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 23).

36 Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι συντρέχει αδυναμία απόδειξης της ύπαρξης περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο σε περίπτωση που ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ότι υφίστατο κίνδυνος πιθανής μη υλοποίησης της σχεδιαζόμενης δραστηριότητας, συνδεόμενος με τη μη έγκριση, από δημόσια αρχή, πολεοδομικού σχεδίου απαραίτητου για την πραγματοποίηση της εν λόγω επένδυσης ή με την απώλεια της αποδοτικότητας του επενδυτικού έργου λόγω μεταβολής των οικονομικών συνθηκών, καθόσον από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μια τέτοια ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Πράγματι, θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση παρόμοιων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογητέες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξαρτιόταν από το εάν οι επενδύσεις αυτές καταλήγουν σε φορολογούμενες πράξεις (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 22, της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 43, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25).

37 Επομένως, αρκεί ο υποκείμενος στον φόρο να είχε πράγματι την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα οικεία αγαθά και/ή υπηρεσίες για την άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων στο πλαίσιο των οποίων άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 24, της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 17, της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 39, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 18).

38 Βεβαίως, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει από τον υποκείμενο στον φόρο να αποδείξει ότι η πρόθεσή του επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία και μπορεί, σε περιπτώσεις απάτης ή κατάχρησης στις οποίες ο υποκείμενος υποκρίθηκε ότι επιθυμεί να ασκήσει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, αλλά στην πραγματικότητα επιδίωξε να προσθέσει στην ιδιωτική του περιουσία αγαθά για τα οποία είναι δυνατή η χορήγηση έκπτωσης, να ζητήσει, αναδρομικώς, την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών, εφόσον οι εκπτώσεις αυτές χορηγήθηκαν βάσει ψευδών δηλώσεων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 24, της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψεις 23 και 24, και της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Εντούτοις, μολονότι η καταπολέμηση ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεων είναι σκοπός τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 51), η δυνατότητα αυτή δεν μπορεί να καταλήγει στο να θεσπίζει η φορολογική αρχή, σε

περίπτωση εγκατάλειψης της επένδυσης, κανόνες περί απόδειξης, όπως το τεκμήριο ύπαρξης κατάχρησης ή απάτης, που θα είχαν ως αποτέλεσμα να καθίσταται πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η άσκηση, από τους υποκειμένους στον φόρο, του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, το οποίο αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

40 Εν προκειμένω, και υπό την επιφύλαξη εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να αξιολογήσει τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, αφενός, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει ότι υπήρξε δόλια συμπεριφορά ή κίνδυνος κατάχρησης εκ μέρους της ITH. Αφετέρου, δεν αμφισβητείται επίσης ότι η αρχική πρόθεση της ITH να χρησιμοποιήσει τα επίμαχα στην κύρια δίκη αγαθά και υπηρεσίες για τις φορολογούμενες πράξεις της επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία.

41 Όσον αφορά το ζήτημα αν πρέπει, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, να πραγματοποιηθεί διακανονισμός του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο μηχανισμός διακανονισμού που προβλέπεται στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καθιερώνεται με την οδηγία αυτή. Ο μηχανισμός αυτός αποσκοπεί στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, κατά τρόπον ώστε οι πράξεις που έχουν διενεργηθεί σε προγενέστερο στάδιο να εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης μόνο στο μέτρο που εξυπηρετούν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Επομένως, σκοπός του μηχανισμού αυτού είναι η καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσης των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, σκέψη 20).

42 Συγκεκριμένα, βάσει του κοινού συστήματος ΦΠΑ, μπορούν να εκπίπτουν μόνον οι φόροι επί των εισροών οι οποίοι έχουν επιβληθεί στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που οι υποκείμενοι στον φόρο χρησιμοποιούν στο πλαίσιο των φορολογούμενων πράξεών τους. Η έκπτωση των φόρων επί των εισροών συναρτάται με την είσπραξη των φόρων επί των εκροών. Όταν τα αγαθά που παραδίδονται ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί εισροών (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, σκέψη 21).

43 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι, όταν, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούλησή του, ο υποκείμενος στον φόρο δεν κάνει χρήση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών που οδήγησαν στην έκπτωση του φόρου στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, δεν αρκεί, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη «μεταβολών», κατά την έννοια του άρθρου 185 της προμνησθείσας οδηγίας, το ακίνητο να παραμένει κενό μετά την καταγγελία της σύμβασης μίσθωσής του, για λόγους ανεξάρτητους από τη βούληση του κυρίου του, ενώ αποδεικνύεται ότι αυτός έχει πάντοτε πρόθεση να το εκμεταλλευθεί στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας και λαμβάνει τα αναγκαία για τον σκοπό αυτό μέτρα, διότι τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης μέσω διατάξεων που εφαρμόζονται στους διακανονισμούς (πρβλ απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 47).

44 Ο στενός και άμεσος δεσμός, κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 41 της παρούσας απόφασης, ο οποίος πρέπει να υφίσταται μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και της πραγματοποίησης φορολογούμενων πράξεων διαρρηγνύεται μόνον αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες για να πραγματοποιήσει πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών ή τα χρησιμοποιούσε για να πραγματοποιήσει απαλλασσόμενες πράξεις.

45 Επομένως, αν, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ο υποκείμενος στον φόρο έχει ακόμη την πρόθεση, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, να χρησιμοποιήσει τα αποκτηθέντα αγαθά και υπηρεσίες για τη διενέργεια φορολογουμένων πράξεων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει μεταγενέστερη μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν μπορεί να εμπίπτει στα άρθρα 184 και 185 της οδηγίας αυτής, όσον αφορά τον διακανονισμό του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

46 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, υπό στοιχεία α′ έως θ′, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167, 168, 184 και 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά, εν προκειμένω ακίνητα, και υπηρεσίες που αποκτήθηκαν με σκοπό τη διενέργεια φορολογουμένων πράξεων διατηρείται όταν έχουν εγκαταλειφθεί τα αρχικώς προβλεφθέντα επενδυτικά έργα, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο, και ότι δεν πρέπει να γίνει διακανονισμός του ως άνω ΦΠΑ αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει ακόμη την πρόθεση να εκμεταλλευθεί τα εν λόγω αγαθά στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, υπό στοιχεία α′ έως στ′

47 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, υπό στοιχεία α′ έως στ′, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ, και ειδικότερα το άρθρο 28, έχει την έννοια ότι, αν δεν υφίσταται σύμβαση εντολής χωρίς εξουσία αντιπροσώπευσης, εφαρμόζονται οι διατάξεις για τον παραγγελιοδόχο όταν ο υποκείμενος στον φόρο κατασκευάζει κτίριο σύμφωνα με τις ανάγκες και τις απαιτήσεις άλλου προσώπου το οποίο υποτίθεται ότι θα μισθώσει το εν λόγω κτίριο.

48 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να υπομνησθεί, κατ’ αρχάς, ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Στη συνέχεια, το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, βάσει του οποίου όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργών ιδίω ονόματι, πλην όμως για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, λογίζεται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες, καθιερώνει πλάσμα δικαίου κατά το οποίο πραγματοποιούνται διαδοχικά δύο παροχές πανομοιότυπων υπηρεσιών. Δυνάμει του εν λόγω πλάσματος δικαίου, ο επιχειρηματίας, ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο, θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει δεχθεί τις εν λόγω υπηρεσίες από τον επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, ο οποίος αποτελεί τον παραγγελέα, προτού παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς τις υπηρεσίες αυτές στον πελάτη (απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψεις 85 και 86 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

50 Τέλος, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ίδια συλλογιστική επιβάλλεται όσον αφορά την απόκτηση αγαθών δυνάμει σύμβασης παραγγελιοδοχικής αγοράς, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο εμπίπτει επίσης στον τίτλο IV της οδηγίας αυτής, ο οποίος επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις». Επομένως, η διάταξη αυτή ορίζει ότι, κατά πλάσμα δικαίου, υπάρχουν δύο παραδόσεις πανομοιότυπων αγαθών πραγματοποιούμενες διαδοχικά, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 88).

51 Επομένως, πρέπει να πληρούνται δύο προϋποθέσεις προκειμένου να εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές, ήτοι, αφενός, να υφίσταται εντολή προς εκτέλεση της οποίας ο παραγγελιοδόχος μεσολαβεί, για λογαριασμό του παραγγελέα, στην παράδοση αγαθών και/ή στην παροχή υπηρεσιών, και, αφετέρου,

να ταυτίζονται οι παραδόσεις των αγαθών και/ή οι παροχές των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από τον παραγγελιοδόχο και οι παραδόσεις των αγαθών και/ή οι παροχές των υπηρεσιών που πωλήθηκαν ή μεταβιβάστηκαν στον παραγγελέα.

52 Όσον αφορά την πρώτη από τις προϋποθέσεις αυτές, την οποία μνημονεύει ειδικότερα το αιτούν δικαστήριο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν προβλέπει υπό ποιον τύπο, έγγραφο ή προφορικό, πρέπει να έχει δοθεί η εν λόγω εντολή. Εντούτοις, δεδομένου ότι το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής χρησιμοποιεί ρητώς τον όρο «σύμβαση» και ότι διευκρινίζεται, στο άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας, ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί «για λογαριασμό τρίτου», πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι πρέπει να υφίσταται, μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του παραγγελέα, συμφωνία έχουσα ως αντικείμενο την παροχή της οικείας εντολής.

53 Από τα στοιχεία όμως της ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφίας δεν προκύπτει ότι υπήρξε τέτοια συμφωνία στην υπόθεση της κύριας δίκης. Εντούτοις, εναπόκειται εν τέλει στο αιτούν δικαστήριο, που είναι το μόνο αρμόδιο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης που εκκρεμεί ενώπιόν του, να επαληθεύσει αν τα πράγματα έχουν όντως έτσι.

54 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, σχετικά με την ταυτότητα των επίμαχων πράξεων, αρκεί η διαπίστωση ότι τόσο το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, όσο και το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπουν ότι τα αγαθά που λαμβάνει ο παραγγελιοδόχος και/ή οι υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν μεταβιβάζονται στον παραγγελέα. Τούτο συνεπάγεται όχι μόνον, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι οι επίμαχες πράξεις ταυτίζονται, αλλά και ότι υπάρχει, ενδεχομένως, μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας που συνδέεται με αυτές.

55 Πλην όμως, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία χαρακτηρίζεται από το ότι υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά και υπηρεσίες ιδίω ονόματι και για δικό του λογαριασμό, και όχι για λογαριασμό τρίτου, προκειμένου να μπορεί να παράσχει υπηρεσίες προσαρμοσμένες στις ιδιάζουσες ανάγκες συγκεκριμένου πελάτη, είναι πρόδηλο ότι δεν πληρούται η δεύτερη προϋπόθεση που μνημονεύεται στη σκέψη 48 της παρούσας απόφασης, δεδομένου ότι δεν υφίσταται μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας μεταξύ του φερόμενου παραγγελιοδόχου και του φερόμενου παραγγελέα.

56 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, υπό στοιχεία α′ έως στ′, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ, και ειδικότερα το άρθρο 28, έχει την έννοια ότι, αν δεν υφίσταται σύμβαση εντολής χωρίς εξουσία αντιπροσώπευσης, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις για τον παραγγελιοδόχο όταν υποκείμενος στον φόρο κατασκευάζει κτίριο σύμφωνα με τις ανάγκες και τις απαιτήσεις άλλου προσώπου το οποίο υποτίθεται ότι θα μισθώσει το εν λόγω κτίριο.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 167, 168, 184 και 185 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών για αγαθά, εν προκειμένω ακίνητα, και υπηρεσίες που αποκτήθηκαν με σκοπό τη διενέργεια φορολογουμένων πράξεων διατηρείται όταν έχουν εγκαταλειφθεί τα αρχικώς προβλεφθέντα

επενδυτικά έργα, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο, και ότι δεν πρέπει να γίνει διακανονισμός του ως άνω ΦΠΑ αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει ακόμη την πρόθεση να εκμεταλλευθεί τα εν λόγω αγαθά στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας.

2) **Η οδηγία 2006/112, και ειδικότερα το άρθρο 28, έχει την έννοια ότι, αν δεν υφίσταται σύμβαση εντολής χωρίς εξουσία αντιπροσώπευσης, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις για τον παραγγελιοδόχο όταν υποκείμενος στον φόρο κατασκευάζει κτίριο σύμφωνα με τις ανάγκες και τις απαιτήσεις άλλου προσώπου το οποίο υποτίθεται ότι θα μισθώσει το εν λόγω κτίριο.**

(υπογραφές)