ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIR GORDON SLYNN της 15ης Νοεμβρίου 1984 [1]

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Το ζεύγος Rompelman, στις 25 Νοεμβρίου 1978, συνήψε προσύμφωνο το οποίο αφορούσε, αφενός, την αγορά δύο ανεξάρτητων χώρων σε κτίριο υπό κατασκευή και, αφετέρου, την απόκτηση δικαιώματος χρήσεως επί του παρακείμενου ακάλυπτου χώρου. Ο χώρος που αγόρασε ο Rompelman έφερε τον αριθμό 100, ενώ αυτός που αγόρασε η σύζυγός του έφερε τον αριθμό 99. Το δικαίωμα κυριότητας, που αποκτήθηκε και στις δύο περιπτώσεις, περιγράφεται ως δικαίωμα « μέλλουσας συνιδιοκτησίας ». Το ισόγειο του κτιρίου προοριζόταν για αίθουσες επιδείξεως και καταστήματα, ενώ οι άλλοι όροφοι για κατοικίες. Οι χώροι που αγοράστηκαν ήταν αίθουσες επιδείξεως.

Σε επιστολή της 26ης Ιουνίου 1979 του ζεύγους Rompelman προς τον οικονομικό έφορο αναφέρεται ότι οι εν λόγω χώροι προορίζονται προς ενοικίαση και ότι, μετά την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξης περί μεταβιβάσεως της κυριότητας, το ζεύγος Rompelman θα είχε τη συγκυριότητα αυτών των χώρων, κατά τρόπο ώστε, κατά την άποψη του συντάκτη της επιστολής, έπρεπε και οι δύο σύζυγοι να θεωρούνται, ως προς το φόρο κύκλου εργασιών, ως μια επιχείρηση. Το συμβολαιογραφικό έγγραφο με το οποίο μεταβιβάστηκε η κυριότητα καταρτίστηκε στις 31 Οκτωβρίου 1979. Στις 18 Οκτωβρίου, υποβλήθηκε εκ μέρους του ζεύγους Rompelman δήλωση φόρου κύκλου εργασιών για τα τρία πρώτα τρίμηνα του 1979, με την οποία ζητήθηκε η επιστροφή 14 186,46 φιορινίων, τα οποία είχαν καταβληθεί ως φόρος σε προγενέστερο στάδιο. Δεν αμφισβητείται ότι ο εν λόγω φόρος δεν ήταν άλλος από το φόρο που καταβλήθηκε κατά την πώληση των ακινήτων στο ζεύγος Rompelman. Φαίνεται ότι το αντίτιμο της αγοράς καταβλήθηκε σε δόσεις, ανάλογα με την πρόοδο της κατασκευής του κτιρίου.

Ο οικονομικός έφορος αρνήθηκε να επιστρέψει το φόρο, ισχυριζόμενος ότι, στην πραγματικότητα, δεν είχε ακόμα αρχίσει η εκμετάλλευση των ακινήτων. Τότε το ζεύγος Rompelman άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής του εφόρου ενώπιον του Gerechtshof. Η Διάταξη περί παραπομπής αναφέρει ότι έχει ήδη ολοκληρωθεί η κατασκευή του κτιρίου, αλλά οι εν λόγω χώροι δεν έχουν ακόμα εκμισθωθεί. Το Gerechtshof επικύρωσε την απόφαση του οικονομικού εφόρου με την αιτιολογία ότι, βάσει του ολλανδικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, το ζεύγος Rompelman δεν αποτελεί επιχείρηση, δεδομένου ότι επιχειρηματίας θεωρείται μόνο όποιος ασκεί αυτοτελώς οικονομική δραστηριότητα. Η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας περιλαμβάνει την εκμετάλλευση ενσώματων αγαθών, γεγονός το οποίο σημαίνει την πραγματική χρήση, σύμφωνα με τις κοινωνικές αντιλήψεις, υφιστάμενης ιδιοκτησίας· η εν λόγω ιδιοκτησία δεν υφίστατο (το ζεύγος Rompelman είχε μόνο απαίτηση παροχής δικαιώματος στο μέλλον) και επομένως δεν αποτελούσε επιχείρηση. Οι Rompelman προσέφυγαν ενώπιον του Hoge Raad, ισχυριζόμενοι ότι το Gerechtshof έσφαλε αποφανθέν ότι εκμετάλλευση αγαθού σημαίνει την πραγματική χρήση υφιστάμενου αγαθού. Το Hoge Raad σας υπέβαλε το εξής προδικαστικό ερώτημα:

« Υφίσταται ήδη η " εκμετάλλευση " υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της 6ης οδηγίας » (δηλαδή της οδηγίας του Συμβουλίου 77/388 της 17ης Μαΐου 1977, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) « κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο ένα πρόσωπο αγοράζει υπό ανέγερση ακίνητο με πρόθεση να το εκμισθώσει την κατάλληλη στιγμή; »

1 — Μετάφραση από τα αγγλικά.

Το άρθρο 2 της οδηγίας προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) « οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή ». Ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει, από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλει, τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στο φόρο, κατά το μέτρο που τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεών του (βλέπε άρθρο 17, παράγραφος 2). Το άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζει ότι « θεωρείται ως " υποκείμενος στο φόρο " οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής ». Η παράγραφος 2 έχει ως εξής: « 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 εξομοιούμενων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αύλου αγαθού, προς το σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος ».

Με το προδικαστικό ερώτημα ζητείται να προσδιοριστεί αν είναι δυνατό το ζεύγος Rompelman να θεωρηθεί ως υποκείμενο στο φόρο κατά το χρονικό σημείο που ζήτησαν την επιστροφή του φόρου, έστω και αν δεν είχαν ακόμη διενεργήσει φορολογητέες πράξεις, γεγονός που σημαίνει ότι, ουσιαστικά, ζήτησαν να εκπέσουν από το ΦΠΑ που θα κατέβαλλαν για μια μέλλουσα φορολογητέα πράξη (την εκμίσθωση των χώρων) το ΦΠΑ που είχε καταβληθεί για την παράδοση των αγαθών (της πώλησης σ' αυτούς των εν λόγω χώρων), τα οποία θα χρησιμοποιούνταν για μέλλουσα φορολογητέα πράξη.

Έχει γίνει δεκτό ότι η πώληση των χώρων στο ζεύγος Rompelman υπόκειταν πράγματι στο ΦΠΑ, ότι υπήρξε γενεσιουργό του φόρου γεγονός, κατά την έννοια του άρθρου 10 της οδηγίας, και ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε κανονικά για την παραπάνω πώληση.

Η εκμίσθωση ακινήτων εξαιρείται κανονικά του ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 13 Β, στοιχείο β), της οδηγίας, μολονότι δυνάμει του άρθρου 13 Γ τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους φορολογουμένους δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως. Φαίνεται ότι στην Ολλανδία έχει χορηγηθεί παρόμοιο δικαίωμα επιλογής και ότι το δικαίωμα αυτό μπορεί να ασκηθεί από τον εκμισθωτή και το μισθωτή από κοινού. Στην προκείμενη περίπτωση, φαίνεται ότι η Διάταξη περί παραπομπής βασίζεται στο ότι, αν γίνει η επιλογή, η εκμίσθωση πρέπει να θεωρείται ως φορολογητέα πράξη όσον αφορά την έκπτωση και ότι από μια φορολογική περίοδο είναι δυνατό να εκπέσει ο δυνάμενος να εκπέσει φόρος ο οποίος κατέστη απαιτητός σε άλλη φορολογική περίοδο. Δεν προβλήθηκε κανένα επιχείρημα υπέρ της αντίθετης άποψης. Μολονότι μπορεί να είναι αβέβαιο ποιες μέλλουσες πράξεις, σχετικά με την παράδοση κεφαλαιουχικών αγαθών, θα υπόκεινται σε καταβολή φόρου, φαίνεται ότι α) το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται όταν καθίσταται απαιτητός ο φόρος που πρέπει να εκπέσει, πχ. όταν παραδίδονται τα κεφαλαιουχικά αγαθά (άρθρο 17, παράγραφος 1)· β) το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται όταν τα αγαθά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων (άρθρα 17, παράγραφος 2, και 18, παράγραφος 2), οι οποίες υπόκεινται σε διακανονισμούς, οι οποίοι είναι δυνατό να γίνουν δυνάμει των άρθρων 18, παράγραφος 4, και 20. Στην περίπτωση ακινήτων, η περίοδος διακανονισμών μπορεί να αυξηθεί, από τη συνήθη περίοδο για τα κεφαλαιουχικά αγαθά η οποία είναι πέντε χρόνια, σε δέκα χρόνια.

Για λογαριασμό του ζεύγους Rompelman, το οποίο υποστηρίζεται από την Επιτροπή, προβλήθηκε ο ισχυρισμός ότι η απόκτηση των αναγκαίων μέσων για την άσκηση μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας (εν προκειμένω η αγορά των ακινήτων) αποτελεί την πρώτη πράξη στο πλαίσιο της παραπάνω δραστηριότητας και ότι, κατά συνέπεια, από τη στιγμή που ένα πρόσωπο προβαίνει σε τέτοια προπαρασκευαστική πράξη πρέπει να χαρακτηρίζεται ως υποκείμενο στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1. Η Ολλανδική Κυβέρνηση δέχεται ότι η εκμετάλλευση αρχίζει, γενικά, πριν από την είσπραξη εσόδων και ότι είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι αρχίζει

από τη στιγμή που ένα πρόσωπο αγοράζει ένα αγαθό το οποίο δεν υφίσταται ακόμα. Εντούτοις, η Ολλανδική Κυβέρνηση διαφωνεί με τους λοιπούς διαδίκους στο μέτρο που ισχυρίζεται ότι, δεδομένου ότι είναι δυνατό μια προπαρασκευαστική πράξη να μην οδηγεί αναγκαστικά στην εκμετάλλευση του αγαθού, πρέπει να υφίστανται επαρκή στοιχεία, με αντικειμενική αποδεκτική δύναμη, τα οποία να πιστοποιούν ότι πράγματι συμβαίνει κάτι τέτοιο. Η δηλωθείσα πρόθεση του περί ου ο λόγος προσώπου δεν αρκεί.

Κατά την έννοια της οδηγίας, ένα πρόσωπο θεωρείται υποκείμενο στο φόρο, αν ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο « μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής ». Τέτοιου είδους δραστηριότητες, σύμφωνα με την προσωπική μου ερμηνεία αυτής της διάταξης, δεν περιορίζονται μόνο στις δραστηριότητες που αναφέρουν τα άρθρα 5 και 6 της οδηγίας.

Κατά τη γνώμη μου, η αγορά ακινήτου αποτελεί « μια οικονομική δραστηριότητα ». Κατά συνέπεια, το ζήτημα είναι αν μνημονεύεται η δραστηριότητα αυτή στο άρθρο 4, παράγραφος 2. Φρονώ ότι, εφόσον η παροχή του δικαιώματος χρήσεως των χώρων δεν συνεπάγεται και μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως αυτών διανοία κυρίου κατά την έννοια του άρθρου 5, η εκμίσθωση ακινήτου αποτελεί παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας. Κατά την άποψή μου, η αγορά ακινήτου προς εκμίσθωση συνιστά δραστηριότητα ενός προσώπου το οποίο παρέχει υπηρεσίες κατά την έννοια της πρώτης φράσης της παραγράφου 2 του άρθρου 4. Δεν ερμηνεύω την πρώτη φράση με την έννοια ότι αποκλείει προπαρασκευαστικές πράξεις για την πραγματική παροχή υπηρεσιών. Η φράση αυτή περιλαμβάνει « όλες τις δραστηριότητες... του παρέχοντος υπηρεσίες » και η αγορά ακινήτου προς εκμίσθωση αποτελεί, κατά τη γνώμη μου, τέτοια δραστηριότητα. Παρά τη χρησιμοποίηση της λέξης « also » στο αγγλικό κείμενο της οδηγίας και της αντίστοιχής της λέξης στο γερμανικό, ερμηνεύω τη δεύτερη φράση με την έννοια ότι δίνει ένα συγκεκριμένο παράδειγμα μιας από τις δραστηριότητες που περιλαμβάνει η πρώτη φράση και όχι με την έννοια ότι επεκτείνει αυτές τις δραστηριότητες. Το ολλανδικό και το δανικό κείμενο, όπως τα αντιλαμβάνομαι, αναφέρονται σε πράξεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση ενσώματων και άυλων αγαθών σαν να πρόκειται για πράξεις που συμπεριλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, « στις οικονομικές δραστηριότητες ». Νομίζω δε ότι το γαλλικό και ιταλικό κείμενο χρησιμοποιούν τις λέξεις « notamment » και « in particolare » προς στήριξη αυτής της άποψης. Εν πάση περιπτώσει, έχω τη γνώμη ότι δεν αποτελεί φυσιολογική χρήση της γλώσσας το να χαρακτηρίζεται η κτήση αγαθών ως « εκμετάλλευση » αγαθών. Η εκμετάλλευση αποτελεί μεταγενέστερη χρησιμοποίηση των κτηθέντων αγαθών όπως, στην προκειμένη περίπτωση, η εκμίσθωση η οποία αποτελεί την εκμετάλλευση ή αποδοτική χρησιμοποίηση του ακινήτου.

Επί αυτής της βάσεως, η δραστηριότητα η οποία συνίσταται στην κτήση αγαθών, τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για παροχή υπηρεσιών, συνιστά οικονομκή δραστηριότητα, όπως ορίζει το άρθρο 4, παράγραφος 2, αλλά στην πρώτη της φράση και όχι στη δεύτερη, όπως αναφέρει το προδικαστικό ερώτημα. Το πρόσωπο το οποίο ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, τέτοια δραστηριότητα είναι υποκείμενο στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1.

Κατά τη γνώμη μου, η Ολλανδική Κυβέρνηση έχει σαφώς δίκαιο όταν διατείνεται ότι χρειάζονται αποδείξεις όσον αφορά το γεγονός ότι το κτηθέν αγαθό προορίζεται να χρησιμοποιηθεί για την παροχή υπηρεσιών. Με άλλα λόγια, πρέπει να αποδειχτεί ότι το γεγονός, για το οποίο προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι συνιστά προπαρασκευαστική πράξη μιας επικείμενης οικονομικής δραστηριότητας, είναι πράγματι « προπαρασκευαστική » πράξη αυτής της δραστηριότητας. Απλώς και μόνο η αγορά ενός ακινήτου δεν αποτελεί, καθαυτή, τέτοια προπαρασκευαστική πράξη, δεδομένου ότι το ακίνητο μπορεί να αποκτηθεί πχ. για προσωπική μάλλον χρήση, παρά για εκμίσθωση ή για άλλες οικονομικές δραστηριότητες.

Αν η αγορά αποτελεί τέτοια προπαρασκευαστική πράξη, αυτό αποτελεί πάντως αποκλειστικά ζήτημα αποδείξεως και, κατά την άποψή μου, αν γίνει δεκτή η δηλωθείσα πρόθεση του αγοραστή, αυτή είναι δυνατό να αποτελέσει επαρκή απόδειξη. Το θέμα αν η δήλωση αυτή πρέπει να γίνει δεκτή, εξαρτάται από τη διαμόρφωση των χώρων και την καταλληλότητα του αγορασθέντος αγαθού για τη χρήση που δηλώθηκε ότι προορίζεται. Στην προκειμένη περίπτωση, λέγεται ότι οι αγορασθέντες χώροι και προορίζονταν και αγοράστηκαν για να χρησιμοποιηθούν ως αίθουσες επιδείξεως.

Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί η εξής απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που σας υποβλήθηκε:

« Οι οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρει η παράγραφος 2 του άρθρου 4 της οδηγίας 77/388 περιλαμβάνουν το προσύμφωνο αγοράς ακινήτου υπό ανέγερση, εφόσον υφίστανται επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το ακίνητο προορίζεται για τις δραστηριότητες παραγωγού, εμπόρου ή παρέχοντος υπηρεσίες. Από την άποψη αυτή, η εκμίσθωση ακινήτου αποτελεί παροχή υπηρεσιών. »

Στο παραπέμπον δικαστήριο εναπόκειται να αποφανθεί επί των εξόδων, στα οποία υποβλήθηκαν οι διάδικοι της κύριας δίκης. Δεν συντρέχει λόγος να αποφανθεί το Δικαστήριο επί των δικαστικών εξόδων στα οποία υποβλήθηκαν η Επιτροπή και η Ολλανδική Κυβέρνηση.