ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 30ής Μαρτίου 2006 *

Στην υπόθεση C-184/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) με απόφαση της 16ης Απριλίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Απριλίου 2004, στο πλαίσιο της διαδικασίας που κίνησε το

Uudenkaupungin kaupunki,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann (εισηγητή), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues και E. Levits, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Ιουνίου 2005,

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Uudenkaupungin kaupunki, εκπροσωπούμενο από τον M. Pikkujämsä, asianajaja,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις T. Pynnä και E. Bygglin,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τη L. Ström van Lier και τον I. Koskinen,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, και 20 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η ως άνω αίτηση θέτει κατ' ουσίαν το ζήτημα αν πρέπει να γίνεται διακανονισμός, βάσει της έκτης οδηγίας, της εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών για αγαθά επενδύσεως σε περίπτωση που ένα ακίνητο χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα στη συνέχεια για υπαγόμενη στον φόρο δραστηριότητα, μετά την άσκηση του δικαιώματος επιλογής υπό την έννοια του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας.

3 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο αναιρέσεως την οποία άσκησε το Uudenkaupungin kaupunki (Δήμος της πόλεως Uusikaupunki, στο εξής: Δήμος του Uusikaupunki) κατά της αποφάσεως του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι), με την οποία το τελευταίο απέρριψε την προσφυγή που είχε ασκήσει ο Δήμος του Uusikaupunki κατά δύο αποφάσεων του Lounais-Suomen verovirasto (της φορολογικής αρχής της περιφέρειας της Νοτιοδυτικής Φινλανδίας) οι οποίες εκδόθηκαν προς απάντηση σε αιτήσεις διακανονισμού εκπτώσεων και επιστροφής ΦΠΑ υποβληθείσες από τον Δήμο του Uusikaupunki.

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

4 Το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας έχει ως ακολούθως:

«6. Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία, έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.

7. Τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας:

α) τη διάθεση υπό υποκειμένου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) τη διάθεση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε τομέα δραστηριότητος μη υπαγόμενο στον φόρο, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την κτήση ή τη διάθεση αυτού, σύμφωνα με την περίπτωση α΄·

γ) εξαιρέσει των περιπτώσεων των αναφερομένων στην παράγραφο 8, την κατοχή αγαθών υπό υποκειμένου στον φόρο ή διαδόχου του σε περίπτωση παύσεως της υποκειμένης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητος, όταν κατά τον χρόνο κτήσεως ή διαθέσεως των αγαθών αυτών, σύμφωνα με την περίπτωση α΄, εδημιουργήθη δικαίωμα για ολική ή μερική εκπτωση.»

5 Το άρθρο 6, παράγραφοι 2 και 3, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«2. Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

3. Προς αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και υπό την επιφύλαξη της προβλεπομένης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας την εκτέλεση υπό του υποκειμένου στον φόρο υπηρεσίας για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση όπου η εκτέλεση μιας τέτοιας υπηρεσίας υπό άλλου υποκείμενου στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.»

6 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τη μίσθωση ακινήτων. Δυνάμει του άρθρου 13, Γ, της οδηγίας αυτης, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν στους υπαγόμενους στη δικαιοδοσία τους το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή στον φόρο της μισθώσεως ακινήτων. Εντούτοις, κατά το δεύτερο εδάφιο του ίδιου άρθρου, τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν την έκταση του εν λόγω δικαιώματος επιλογής και να καθορίζουν τον τρόπο ασκήσεώς του.

7 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον 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 στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθεμένης αξίας 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·

[...]

6. Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

8 Μέχρι σήμερα, οι κοινοτικοί κανόνες τους οποίους αναφέρει το άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν έχουν ακόμη θεσπισθεί, ελλείψει συμφωνίας στο πλαίσιο του Συμβουλίου ως προς τις δαπάνες για τις οποίες μπορεί να προβλεφθεί αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

9 Το άρθρο 18, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας θέτει ορισμένες προϋποθέσεις όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση. Η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού ορίζει συναφώς ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση που δεν ενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2.

10 Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Διακανονισμός εκπτώσεων», περιλαμβάνει τις ακόλουθες διατάξεις:

«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 οποίαν 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 και στην περίπτωση εξόδων γενομένων για την χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 6. Εντούτοις, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαιτούν διακανονισμό για τις πράξεις για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, καθώς και στην περίπτωση κλοπής.

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. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού.

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

[...]

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.

5. Όταν σε ένα κράτος μέλος η εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 έχει ασήμαντα αποτελέσματα, το κράτος αυτό δύναται, με την επιφύλαξη της προβλεπομένης από το άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να μην εφαρμόζει τις διατάξεις αυτές, λαμβανομένης υπόψη της συνολικής επιπτώσεως του φόρου στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και της ανάγκης απλοποιήσεων διοικητικής φύσεως, υπό τον όρο ότι δεν προκύπτουν στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

[...]»

11 Με το άρθρο 29 της έκτης οδηγίας συστάθηκε μια αποτελούμενη από αντιπροσώπους των κρατών μελών και της Επιτροπής «συμβουλευτική επιτροπή φόρου προστιθεμένης αξίας», η οποία έχει αρμοδιότητα να εξετάζει ζητήματα που αφορούν την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων στον τομέα του ΦΠΑ.

Η εθνική νομοθεσία

12 Οι διατάξεις περί της φορολογικής μεταχειρίσεως της μισθώσεως ακινήτων περιλαμβάνονται στα άρθρα 27 έως 30 του νόμου περί του ΦΠΑ (arvonlisäverolaki, νόμος αριθ. 1501, της 30ής Δεκεμβρίου 1993, στο εξής: AVL). Κατά το άρθρο 27, πρώτο εδάφιο, του νόμου αυτού, η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Το άρθρο 30, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω νόμου παρέχει στους υποκειμένους στον

φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή της μισθώσεως ακινήτων στον φόρο υπό την προϋπόθεση ότι το ακίνητο χρησιμοποιείται από το Δημόσιο ή κατά τρόπο συνεχή για δραστηριότητες παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση, δηλαδή στο πλαίσιο πληττομένων από τον φόρο δραστηριοτήτων.

13 Κατά το άρθρο 33 του AVL, οι εργασίες στο πλαίσιο νέας οικοδομικής κατασκευής ή ανακαινίσεως ακινήτου θεωρούνται ως παράδοση προς ίδια χρήση, ακόμα και όταν ο επιχειρηματίας πωλεί το ακίνητο ή το χρησιμοποιεί για άλλο σκοπό σε σχέση με εκείνον ο οποίος γεννά δικαίωμα προς έκπτωση, υπό την προϋπόθεση ότι η παροχή της υπηρεσίας ή η κτήση του ακινήτου παρέσχε δυνατότητα προς έκπτωση ή η ίδια η παροχή της υπηρεσίας πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο δραστηριότητας παρέχουσας δικαίωμα προς έκπτωση.

14 Οι διατάξεις περί του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελούν αντικείμενο των άρθρων 102 έως 118 του AVL. Δυνάμει του άρθρου 102, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του νόμου αυτού σχετικά με το γενικό δικαίωμα προς έκπτωση, ο ενεργών στο πλαίσιο υπαγόμενης στον φόρο δραστηριότητας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει το ποσό του φόρου που έπληξε ένα αγαθό ή μια υπηρεσία το οποίο του μεταβίβασε ή την οποία του παρέσχε άλλος υποκείμενος στον φόρο. Σύμφωνα με το άρθρο 106 του AVL, σχετικά με τις εκπτώσεις όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών ανεγέρσεως οικοδομής, ο κύριος του ακινήτου, ο οποίος ζήτησε να υπαχθεί στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 30 του νόμου αυτού, μπορεί καταρχήν να προβεί στην έκπτωση περί της οποίας κάνει λόγο το άρθρο 102 του νόμου αυτού για υπηρεσίες ή προϊόντα που του παρασχέθηκαν ή που απέκτησε για τους σκοπούς της υποκείμενης στον φόρο μισθώσεως του εν λόγω ακινήτου.

15 Εντούτοις, η έκπτωση του ΦΠΑ επί επενδύσεων σε ακίνητα οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιλογής της υπαγωγής στον φόρο είναι δυνατή μόνον αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε εντός προθεσμίας έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του οικείου ακινήτου. Ο AVL δεν επιτρέπει να διενεργείται υπέρ του υποκειμένου στον φόρο αναθεώρηση ή διακανονισμός των εκπτώσεων σχετικά με ανακαίνιση, με νέα οικοδομική κατασκευή ή με κτήση ακινήτου στην περίπτωση στην οποία η αίτηση υπαγωγής υποβλήθηκε μετά την εκπνοή της προαναφερθείσας προθεσμίας, ενώ το ακίνητο είχε αρχικά χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ δραστηριότητας πριν χρησιμοποιηθεί για άλλη φορολογούμενη δραστηριότητα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Ο Δήμος του Uusikaupunki ανακαίνισε ένα ακίνητο του οποίου είχε την κυριότητα και εκμίσθωσε ορισμένους χώρους του ακινήτου αυτού στο φινλανδικό Δημόσιο, κατά ένα μέρος από 1ης Ιουνίου 1995 και, κατά ένα άλλο μέρος, από 1ης Σεπτεμβρίου του ίδιου έτους. Ο Δήμος του Uusikaupunki εκμίσθωσε επίσης, από τις 31 Αυγούστου 1995, βιομηχανικές εγκαταστάσεις, για την ανέγερση των οποίων είχε φροντίσει ο ίδιος, σε επιχείρηση υπαγόμενη στον ΦΠΑ. Στο κόστος των δύο αυτών σχεδίων περιλαμβανόταν ΦΠΑ ύψους 2 206 224 φινλανδικών μάρκων (FIM).

17 Στις 4 Απριλίου 1996 ο Δήμος του Uusikaupunki υπέβαλε στο Turun lääninverovirasto (περιφερειακή εφορία της πόλεως Turku) αίτηση βάσει του άρθρου 30 του AVL με σκοπό την υπαγωγή του στον ΦΠΑ σχετικά με τη μίσθωση των δύο ακινήτων τα οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης. Οι φορολογικές αρχές δέχθηκαν την αίτηση αυτή για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αιτήσεως, διότι αυτή δεν είχε υποβληθεί εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου, όπως προβλέπει το άρθρο 106 του AVL.

18 Με δύο αιτήσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 1998 και της 30ής Μαρτίου 2000, ο Δήμος του Uusikaupunki ζήτησε βάσει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας από το Lounais-Suomen verovirasto (αρμόδια φορολογική αρχή της περιφέρειας της Νοτιοδυτικής Φινλανδίας) τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου και την επιστροφή μέρους του ΦΠΑ ο οποίος είχε καταβληθεί στο πλαίσιο των εργασιών κατασκευής και ανακαινίσεως για τα έτη 1996 έως 1999. Το ζητούμενο ποσό ανερχόταν σε 1 651 653 FIM, πλέον των νομίμων τόκων.

19 Με αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2000, το Lounais-Suomen verovirasto απέρριψε τις αιτήσεις αυτές με την αιτιολογία ότι έκπτωση του ΦΠΑ οποίος είχε καταβληθεί στο πλαίσιο εργασιών κατασκευής και ανακαινίσεως δεν ήταν δυνατή, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 106 του AVL, παρά μόνον αν το δικαίωμα επιλογής όσον αφορά την υπαγωγή στον φόρο αυτό είχε ασκηθεί εντός προθεσμίας έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως των ακινήτων.

20 Ο Δήμος του Uusikaupunki άσκησε ανεπιτυχώς προσφυγή ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus ζητώντας την ακύρωση των ως άνω αποφάσεων. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε τότε αναίρεση κατά της δικαστικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου).

21 Το Korkein hallinto-oikeus διερωτάται αν οι προϋποθέσεις από τις οποίες ο AVL εξαρτά το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ αντιβαίνουν προς την έκτη οδηγία, επειδή είναι αδύνατος κατά το φινλανδικό δίκαιο ο διακανονισμός εκπτώσεων του ΦΠΑ στο πλαίσιο της μισθώσεως ακινήτου αν το ακίνητο είχε αρχικά χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ δραστηριότητας πριν χρησιμοποιηθεί για υπαγόμενη στον φόρο δραστηριότητα, εκτός αν η αίτηση υπαγωγής της μισθώσεως στον φόρο υποβλήθηκε εντός προθεσμίας έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου.

22 Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι ο Δήμος του Uusikaupunki, στο πλαίσιο των αγορών που πραγματοποίησε για την ως άνω ανακαίνιση και ανέγερση, ενήργησε με την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και ότι οι σχετικές αγορές πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 20 της [έκτης] οδηγίας την έννοια ότι είναι υποχρεωτικός για κάθε κράτος μέλος ο κατά το άρθρο αυτό διακανονισμός των εκπτώσεων όσον αφορά αγαθά επενδύσεως, εφόσον δεν προκύπτει κάτι άλλο από την παράγραφο 5 άρθρου αυτού;

2) Έχει το άρθρο 20 της [έκτης] οδηγίας την έννοια ότι ο κατά το άρθρο αυτό διακανονισμός των εκπτώσεων πρέπει να διενεργείται και όταν το οικείο αγαθό

επενδύσεως, εν προκειμένω ένα ακίνητο, χρησιμοποιήθηκε αρχικά για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, οπότε εξαρχής δεν ήταν καθόλου δυνατή η έκπτωση, και μόνον αργότερα, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, χρησιμοποιήθηκε για υπαγόμενη στον φόρο δραστηριότητα;

3) Έχει το άρθρο 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της [έκτης] οδηγίας την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το δικαίωμα εκπτώσεως, όσον αφορά τις αγορές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επενδύσεων σε ακίνητα, όπως προβλέπει ο φινλανδικός νόμος περί φόρου προστιθεμένης αξίας, οπότε το δικαίωμα εκπτώσεως αποκλείεται εντελώς σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση;

4) Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της [έκτης] οδηγίας την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το δικαίωμα εκπτώσεως, όσον αφορά τις αγορές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επενδύσεων σε ακίνητα, όπως προβλέπει ο φινλανδικός νόμος περί φόρου προστιθεμένης αξίας, οπότε το δικαίωμα εκπτώσεως αποκλείεται εντελώς σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

24 Πρέπει να υπομνησθεί, εκ προοιμίου, ότι, κατά τη λογική του συστήματος που προβλέπει η έκτη οδηγία, είναι δυνατή η έκπτωση των φόρων επί των εισροών οι οποίοι έπληξαν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο για τους σκοπούς των φορολογουμένων δραστηριοτήτων του. Η έκπτωση του φόρου επί των εισροών συναρτάται προς την είσπραξη του φόρου επί των εκροών. Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες στο πλαίσιο των οποίων επιβάλλεται φόρος επί των εκροών, επιβάλλεται η έκπτωση του φόρου επί των εισροών, προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως.

25 Η περίοδος διακανονισμού των εκπτώσεων την οποία προβλέπει το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας παρέχει τη δυνατότητα να αποφεύγονται οι ανακρίβειες κατά τον υπολογισμό των εκπτώσεων και τα αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα για τον υποκείμενο στον φόρο, ιδίως όταν επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν αρχικά υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων μετά την υποβολή της σχετικής δηλώσεως. Υπάρχει ιδιαίτερα μεγάλη πιθανότητα επελεύσεως τέτοιων μεταβολών σε περίπτωση αγαθών επενδύσεως τα οποία χρησιμοποιούνται συχνά για περίοδο πολλών ετών, κατά τη διάρκεια της οποίας μπορεί να μεταβάλλεται ο σκοπός της χρήσεώς τους. Έτσι, η έκτη οδηγία προβλέπει περίοδο διακανονισμού πέντε ετών, που μπορεί να επεκταθεί στα είκοσι έτη σε περίπτωση ακινήτων, περίοδο κατά την οποία μπορούν να υπάρξουν διαδοχικά διάφορες περιπτώσεις εκπτώσεων.

26 Το σύστημα διακανονισμού των εκπτώσεων αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του συστήματος που προβλέπει η έκτη οδηγία, διότι αποσκοπεί να εξασφαλίσει την ακρίβεια των εκπτώσεων και, επομένως, την ουδετερότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως. Εξάλλου, η διατύπωση του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, που αφορά τα αγαθά επενδύσεως, τα οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, είναι τέτοια ώστε να μην αφήνει καμία αμφιβολία σχετικά με τον υποχρεωτικό χαρακτήρα του.

27 Επιπλέον, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, δεδομένου ότι οι περιορισμοί του δικαιώματος προς έκπτωση και, επομένως, των διακανονισμών των εκπτώσεων πρέπει να εφαρμόζονται με όμοιο τρόπο εντός όλων των κρατών μελών, παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που ρητά προβλέπει η έκτη οδηγία (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27). Το γεγονός ότι το άρθρο 20, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει πολύ συγκεκριμένες προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να πληρούνται για να μπορεί ένα κράτος μέλος κατά παρέκκλιση να παραιτηθεί από την εφαρμογή της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου επιρρωννύει τον υποχρεωτικό χαρακτήρα της τελευταίας αυτής διατάξεως. Πρέπει να σημειωθεί στο πλαίσιο αυτό ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, υπήρξε διαφωνία μεταξύ της Φινλανδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής επί του αν πραγματοποιήθηκε διαβούλευση με την επιτροπή που έχει συσταθεί σύμφωνα με το άρθρο 29 της έκτης οδηγίας, όπως προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας, και σχετικά με τις συνέπειες που αυτό είχε. Εντούτοις, τα ερωτήματα που θέτει το εθνικό δικαστήριο προφανώς δεν έχουν ως αντικείμενο την εξακρίβωση της πληρώσεως εν προκειμένω των προϋποθέσεων εφαρμογής τής εν λόγω διατάξεως η οποία προβλέπει παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα.

28 Όσον αφορά το επιχείρημα της Φινλανδικής Κυβερνήσεως ότι το άρθρο 20, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν την έννοια των «αγαθών επενδύσεως» και ότι οπωσδήποτε οι υπηρεσίες ανεγέρσεως ακινήτου δεν πρέπει να καλύπτονται από την έννοια αυτήν, αρκεί η διαπίστωση ότι η ως άνω κυβέρνηση παραδέχεται ότι το φινλανδικό δίκαιο δεν προέβη σε κανέναν προσδιορισμό της εννοίας της ανωτέρω εκφράσεως, δεδομένου ότι η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφοι 2 έως 5, της έκτης οδηγίας δεν μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο. Όμως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος το οποίο δεν μετέφερε τις διατάξεις μιας οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη του δεν μπορεί να αντιτάσσει στους κοινοτικούς πολίτες τους περιορισμούς που ενδεχομένως απορρέουν από τις διατάξεις αυτές (βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 1991, C-6/90 και C-9/90, Francovich κ.λπ., Συλλογή 1991, σ. I-5357, σκέψη 21, και της 14ης Ιουλίου 2005, C-142/04, Ασλανίδου, Συλλογή 2005, σ. I-7181, σκέψη 35).

29 Επιπλέον, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Φινλανδική Κυβέρνηση, ο διακανονισμός των εκπτώσεων του φόρου επί των εισροών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας δεν αποτελεί απλώς μια εναλλακτική δυνατότητα έναντι της εφαρμογής των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο της αναλήψεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο για ίδιες ανάγκες, οπότε τα κράτη μέλη δεν έχουν καμία δυνατότητα επιλογής μεταξύ της μεταφοράς στην εθνική έννομη τάξη του μηχανισμού διακανονισμού και εκείνης που αφορά την υπαγωγή στον φόρο των αναλήψεων για ίδιες ανάγκες, δεδομένου ότι και οι δύο έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα.

30 Μολονότι τόσο το άρθρο 20 όσο και τα άρθρα 5 και 6 μπορούν να έχουν εφαρμογή, καταρχήν, βάσει του γράμματός τους σε μια κατάσταση όπου ένα αγαθό του οποίου η χρήση παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση χρησιμοποιείται στη συνέχεια υπό συνθήκες που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και μολονότι οι δύο αυτοί μηχανισμοί έχουν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα στην περίπτωση αυτή (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 90), ωστόσο τούτο δεν ισχύει στην αντίστροφη περίπτωση, περί της οποίας πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπου ένα αγαθό του οποίου η χρήση δεν παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση χρησιμοποιείται στη συνέχεια για σκοπό που παρέχει τέτοιο δικαίωμα. Πράγματι, το δικαίωμα προς διακανονισμό εκπτώσεων που παρέχεται στον

υποκείμενο στον φόρο, το οποίο αφορά τη δεύτερη περίπτωση, μπορεί να στηριχθεί αποκλειστικά στις διατάξεις του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας και όχι σε εκείνες των άρθρων 5 και 6 αυτής. Υπό τις συνθήκες αυτές, επομένως, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 της εν λόγω οδηγίας είναι απαραίτητη, ανεξάρτητα από την κατά το εθνικό δίκαιο εφαρμογή των άρθρων 5 και 6 της έκτης οδηγίας.

31 Πράγματι, ακόμα και όσον αφορά τις καταστάσεις στις οποίες ένα αγαθό χρησιμοποιείται για κάποιον άλλο σκοπό, έτσι ώστε, ενώ παρεχόταν προηγουμένως δικαίωμα προς έκπτωση, να μην παρέχεται πλέον τέτοιο δικαίωμα, και στις οποίες, κατά συνέπεια, υπάρχει κίνδυνος αλληλεπικαλύψεως των σχετικών διατάξεων, σε αντίθεση με όσα υποστήριξε η Φινλανδική Κυβέρνηση από τις καταστάσεις αυτές δεν προκύπτει καμία αντίφαση ικανή να δικαιολογήσει τη μη εφαρμογή της διαδικασίας διακανονισμού των εκπτώσεων την οποία προβλέπει το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.

32 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Φινλανδική Κυβέρνηση παρέθεσε το παράδειγμα ενός ακινήτου το οποίο, ενώ κτήθηκε στο πλαίσιο υπαγομένων στον φόρο δραστηριοτήτων, ένα χρόνο μετά τη σχετική δικαιοπραξία χρησιμοποιείται για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα για τα επόμενα τέσσερα έτη. Η ως άνω κυβέρνηση σημειώνει ότι, καταρχήν, τόσο το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας όσο και τα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, αυτής έχουν εφαρμογή σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή όμως των άρθρων αυτών θα οδηγούσε σε διαφορετικά και ασυμβίβαστα μεταξύ τους αποτελέσματα. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ο διακανονισμός της εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε την τιμή αγοράς από το δεύτερο έτος θα είχε ως συνέπεια να διατηρείται ο εκπεστέος φόρος στο 1/5 του ύψους του, δεδομένου ότι το κλάσμα αυτό αντιστοιχεί στο πρώτο έτος χρησιμοποιήσεως του ακινήτου. Αντιθέτως, η εφαρμογή των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας θα οδηγούσε στη φορολόγηση της συνολικής αξίας του ακινήτου κατά τη στιγμή της μεταβολής του σκοπού της χρήσεώς του.

33 Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί εκ προοιμίου ότι τα εν λόγω άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, έχουν εφαρμογή μόνο σε περίπτωση αλλαγής του σκοπού της χρήσεως του οικείου αγαθού προκειμένου αυτό να χρησιμοποιείται πλέον για ίδιες ανάγκες, όχι όμως σε τέτοια περίπτωση αλλαγής του σκοπού της χρήσεώς του ώστε αυτό να χρησιμοποιείται πλέον για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα.

34 Πράγματι, η δυνατότητα εφαρμογής καθεμιάς από τις επίμαχες διατάξεις θα εξαρτηθεί στην περίπτωση αυτή από το αν ο υποκείμενος στον φόρο αποφάσισε να χρησιμοποιεί το σχετικό ακίνητο μονίμως για ίδιες ανάγκες ή αν προτίθεται, αντιθέτως, να το χρησιμοποιήσει ενδεχομένως στο μέλλον για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του και αποφασίσει, κατά συνέπεια, να το διατηρήσει στην επιχείρησή του. Στην πρώτη περίπτωση θα έχουν εφαρμογή τα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ενώ στη δεύτερη το άρθρο 20 αυτής. Το γεγονός ότι, για τους σκοπούς εφαρμογής της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να επιλέξει αν θα εντάξει ή όχι στην επιχείρησή του το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες προκύπτει από πάγια νομολογία (βλ. ιδίως, τις αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 20, και της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens, Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψη 23). Επομένως, δεν υφίσταται καμία πραγματική σύγκρουση κανόνων στο παράδειγμα που παραθέτει η Φινλανδική Κυβέρνηση.

35 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 5, το άρθρο αυτό επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβλέπουν διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

36 Με το δεύτερο ερώτημα ζητείται να προσδιοριστεί αν έχει κάποια συνέπεια επί του διακανονισμού το γεγονός ότι η επίμαχη δραστηριότητα απαλλασσόταν αρχικά από τον φόρο, οπότε αποκλείονταν εντελώς οι αντίστοιχες εκπτώσεις.

37 Όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 36 και 37 των προτάσεών της, η εφαρμογή του μηχανισμού του διακανονισμού εξαρτάται από το αν έχει γεννηθεί δικαίωμα προς έκπτωση στηριζόμενο στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

38 Δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Κατά συνέπεια, μόνον η ιδιότητα με την οποία ενεργεί ένας ιδιώτης κατά τον χρόνο αυτό μπορεί να προσδιορίσει την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση (απόφαση Lennartz, προαναφερθείσα, σκέψη 8).

39 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η χρήση ενός αγαθού επενδύσεως προσδιορίζει μόνον την έκταση της αρχικής εκπτώσεως την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας και την έκταση των ενδεχόμενων μετέπειτα διακανονισμών και δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση. Κατά συνέπεια, η άμεση χρήση του αγαθού για φορολογητέες δραστηριότητες δεν αποτελεί αυτή καθαυτή προϋπόθεση εφαρμογής του συστήματος διακανονισμού των εκπτώσεων (απόφαση Lennartz, προαναφερθείσα, σκέψεις 15 και 16).

40 Τέλος, και σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση, ο διακανονισμός της εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή οπωσδήποτε και όταν η μεταβολή του δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται από εκούσια επιλογή του φορολογουμένου, όπως είναι η άσκηση του δικαιώματος επιλογής που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας. Η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος επιλογής δεν έχει καμία επίπτωση επί της γενέσεως του δικαιώματος προς έκπτωση που διέπεται, όπως υπενθυμίστηκε ανωτέρω, από το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Όταν η μίσθωση ακινήτου φορολογείται μετά την άσκηση του σχετικού δικαιώματος υπαγωγής στον φόρο, ο διακανονισμός των εκπτώσεων καθίσταται αναγκαίος προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως των προγενεστέρων δαπανών, τούτο δε ανεξάρτητα από το αν η υπαγωγή στον φόρο πραγματοποιείται κατόπιν εκούσιας επιλογής του φορολογουμένου.

41 Το άρθρο 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, που παραθέτει η Ιταλική Κυβέρνηση, δεν ασκεί εν προκειμένω επιρροή, διότι η παράγραφος αυτή αφορά την περίπτωση φορολογουμένου ο οποίος παρέλειψε να προβεί στις εκπτώσεις τις οποίες εδικαιούτο, πράγμα το οποίο δεν μπορεί να συμβαίνει πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιλογής που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, δεδομένου ότι η αρχική έκπτωση ήταν μηδενική, το δικαίωμα του φορολογουμένου προς έκπτωση αποκτά πραγματική αξία μόνο μετά την άσκηση του ως άνω δικαιώματος επιλογής.

42 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο διακανονισμός που αυτό προβλέπει εφαρμόζεται και στην περίπτωση όπου ένα αγαθό επενδύσεως χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, η οποία δεν παρείχε δικαίωμα προς έκπτωση, και στη συνέχεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ.

Επί του τρίτου ερωτήματος

43 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το κράτος μέλος το οποίο παρέχει στους υπαγομένους στη δικαιοδοσία του το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή της μισθώσεως ακινήτου στον φόρο έχει τη εξουσία να αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιηθείσες πριν από την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος επιλογής, όταν η σχετική με την επιλογή αυτή αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου.

44 Όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, σύμφωνα με τη λογική του συστήματος που προβλέπει η έκτη οδηγία, πρέπει να είναι δυνατή η έκπτωση των φόρων επί των εισροών οι οποίοι έπληξαν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε ο φορολογούμενος για τις υπαγόμενες στον φόρο δραστηριότητές του. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι, δυνάμει του άρθρου 13, Γ, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οι πολίτες έχουν τη δυνατότητα να επιλέγουν την υπαγωγή στον φόρο της μισθώσεως ακινήτου, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος επιλογής πρέπει να έχει ως συνέπεια όχι μόνον την υπαγωγή της μισθώσεως στον φόρο αλλά και την έκπτωση των σχετικών φόρων επί των εισροών οι οποίοι βάρυναν το οικείο ακίνητο.

45 Ασφαλώς, τα κράτη μέλη μπορούν να προσδιορίζουν τις διαδικαστικές προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να ασκείται το δικαίωμα επιλογής, πράγμα το οποίο περιλαμβάνει τη δυνατότητα να προβλέπουν ότι η υπαγωγή στον φόρο θα ισχύει μόνο μετά την υποβολή της σχετικής αιτήσεως και ότι μόνο μετά την ημερομηνία

αυτή θα καθίσταται δυνατή η έκπτωση των φόρων επί των εισροών (απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Συλλογή 2004, σ. I-8067, σκέψη 23). Όμως, κανόνες τέτοιας φύσεως δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση φόρων συνδεομένων με υπαγόμενες στον φόρο δραστηριότητες αν το δικαίωμα επιλογής ασκήθηκε νομίμως, σύμφωνα με τους κανόνες αυτούς. Ειδικότερα, η εφαρμογή εθνικών διαδικαστικών κανόνων δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια να μειώνεται η περίοδος εντός της οποίας μπορούν να πραγματοποιούνται οι εκπτώσεις σε χρονικό διάστημα βραχύτερο από εκείνο το οποίο προβλέπει η έκτη οδηγία για τον διακανονισμό των εκπτώσεων.

46 Επιπλέον, περιορισμός των εκπτώσεων που συνδέονται με υπαγόμενες στον φόρο δραστηριότητες μετά την άσκηση του δικαιώματος επιλογής αφορά όχι την «έκταση» του δικαιώματος επιλογής, περί της οποίας γίνεται λόγος στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας, αλλά τις συνέπειες της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας αλλ' ούτε και την ανάγκη διακανονισμού της εκπτώσεως αυτής δυνάμει του άρθρου 20 της ίδιας οδηγίας.

47 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το κράτος μέλος που χορηγεί στους υπαγομένους στη δικαιοδοσία του το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή της μισθώσεως ακινήτου στον φόρο δεν μπορεί να αποκλείει, βάσει της διατάξεως αυτής, την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιηθείσες πριν ασκηθεί το εν λόγω δικαίωμα επιλογής, όταν η σχετική με την επιλογή αυτή αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

48 Με το τελευταίο αυτό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το κράτος μέλος που χορηγεί στους υπαγομένους στη δικαιοδοσία του το δικαίωμα να επιλέγουν την

υπαγωγή της μισθώσεως ακινήτου στον φόρο έχει την εξουσία να αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις σε ακίνητα πριν ασκηθεί το εν λόγω δικαίωμα επιλογής, όταν η σχετική με την επιλογή αυτή αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου.

49 Από την εξέταση του ιστορικού της θεσπίσεως του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η ευχέρεια που παρέχει στα κράτη μέλη το δεύτερο εδάφιο της διατάξεως αυτής αφορά αποκλειστικά τη διατήρηση του αποκλεισμού της εκπτώσεως όσον αφορά ορισμένες κατηγορίες δαπανών που προσδιορίζονται σε σχέση με τη φύση του αγαθού το οποίο απέκτησε ο ενδιαφερόμενος ή της υπηρεσίας η οποία του παρασχέθηκε και όχι σε σχέση με τον σκοπό για τον οποίο χρησιμοποιείται το αγαθό ή η υπηρεσία ή με τον τρόπο χρησιμοποιήσεώς τους (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscot κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-6671, σκέψεις 21 έως 25).

50 Όπως υπογράμμισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 79 των προτάσεών της, το άρθρο 102, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του AVL προβλέπει ρητά τη δυνατότητα εκπτώσεως, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, του ΦΠΑ που έπληξε σχετικές με τα ακίνητα επενδύσεις, όπως είναι οι δαπάνες ανεγέρσεως ακινήτου και οι αγορές που συνδέονται με αυτό. Ο επίμαχος αποκλεισμός όσον αφορά τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιλογής της υπαγωγής στον ΦΠΑ, επομένως, δεν καλύπτεται από το πεδίο εφαρμογής της παρεκκλίσεως που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

51 Κατά συνέπεια, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το κράτος μέλος που χορηγεί στους υπαγομένους στη δικαιοδοσία του το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή της μισθώσεως ακινήτου στον φόρο δεν έχει τη δυνατότητα να αποκλείει, βάσει της διατάξεως αυτής, την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιηθείσες πριν ασκηθεί το εν λόγω δικαίωμα επιλογής, όταν η σχετική με την επιλογή αυτή αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου.

Επί του διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως

52 Η Φινλανδική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο, στην περίπτωση που δεν αποδεχθεί τα επιχειρήματά της, να περιορίσει χρονικώς τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του στον μετά την έκδοσή της χρόνο.

53 Κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία που δίνει το Δικαστήριο σε κανόνα του κοινοτικού δικαίου, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του παρέχει το άρθρο 234 ΕΚ, διαφωτίζει και διευκρινίζει, όταν παρίσταται ανάγκη, την έννοια και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται αφότου τέθηκε σε ισχύ. Επομένως, ο κανόνας που έχει ερμηνευθεί κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμα και επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν και συστάθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον, εξάλλου, συντρέχουν οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων η σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα διαφορά (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 24/86, Blaizot, Συλλογή 1988, σ. 379, σκέψη 27, και της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 141).

54 Επίσης κατά πάγια νομολογία, οι πολίτες έχουν το δικαίωμα επιστροφής των φορολογικών επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου (βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12, και της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20).

55 Μόνον κατ' εξαίρεση και, κατ' εφαρμογήν της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με την κοινοτική έννομη τάξη, το Δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεστεί μια διάταξη που αυτό έχει ερμηνεύσει για να αμφισβητήσει έννομες

σχέσεις που έχουν συναφθεί καλοπίστως. Για να μπορεί να αποφασιστεί ένας τέτοιος περιορισμός απαιτείται να ικανοποιούνται δύο βασικά κριτήρια, συγκεκριμένα η καλή πίστη των ενδιαφερομένων κύκλων και ο κίνδυνος σημαντικών διαταραχών (βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 28ης Σεπτεμβρίου 1994, C-57/93, Vroege, Συλλογή 1994, σ. I-4541, σκέψη 21, και της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-402/03, Skov και Bilka, μη δημοσιευθείσα ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 51).

56 Εν προκειμένω, όπως ορθώς παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 87 των προτάσεών της, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Φινλανδική Κυβέρνηση στηρίζεται αποκλειστικά στις πρακτικές δυσχέρειες τις οποίες θα πρέπει να λάβει υπόψη σε περίπτωση που δεν αποφασιστεί χρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως.

57 Εξάλλου, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως πρέπει να σημειωθεί ότι η ως άνω κυβέρνηση δήλωσε ότι επικαλέστηκε την παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Όμως, σύμφωνα με το ίδιο το γράμμα της διατάξεως αυτής, η δυνατότητα εφαρμογής της εξαρτάται ιδίως από την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή του συστήματος διακανονισμού των εκπτώσεων έχει «ασήμαντα αποτελέσματα». Ανεξάρτητα από το αν πραγματοποιήθηκαν οι διαβουλεύσεις που προβλέπει το άρθρο 29 της έκτης οδηγίας, διαπιστώνεται ότι η ίδια η επίκληση του άρθρου 20, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας εκ μέρους της Φινλανδικής Κυβερνήσεως είναι ικανή να γεννήσει αμφιβολίες επί της σοβαρότητας των επιπτώσεων τις οποίες θα είχε η αναδρομική εφαρμογή του συστήματος διακανονισμού των εκπτώσεων.

58 Επιπλέον, μπορεί να σημειωθεί, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, ότι η διατύπωση του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, που αφορά τον επίμαχο διακανονισμό εκπτώσεων, είναι τέτοια ώστε να μην αφήνει καμία αμφιβολία σχετικά με τον υποχρεωτικό χαρακτήρα του. Επομένως, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Φινλανδικής Κυβερνήσεως κατά το οποίο οι εφαρμοστέες διατάξεις της έκτης οδηγίας είναι ασαφείς με αποτέλεσμα να δημιουργούν αβεβαιότητα ως προς την εφαρμογή τους.

59 Κατά συνέπεια, παρέλκει ο διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

60 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) **Το άρθρο 20 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, έχει την έννοια ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 5, το άρθρο αυτό επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβλέπουν διακανονισμό των εκπτώσεων του φόρου προστιθεμένης αξίας όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως.**

2) **Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι ο διακανονισμός που αυτό προβλέπει εφαρμόζεται και στην περίπτωση όπου ένα αγαθό επενδύσεως χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, η οποία δεν παρείχε δικαίωμα προς έκπτωση, και στη συνέχεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο προστιθεμένης αξίας.**

3) **Το άρθρο 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι το κράτος μέλος που χορηγεί στους υπαγομένους στη δικαιοδοσία του το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή της μισθώσεως ακινήτου στον φόρο δεν μπορεί να αποκλείει, βάσει της διατάξεως αυτής, την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε για επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιηθείσες πριν ασκηθεί το εν λόγω δικαίωμα επιλογής, όταν η σχετική με την επιλογή αυτή αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου.**

4) **Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι το κράτος μέλος που χορηγεί στους υπαγομένους στη δικαιοδοσία του το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή της μισθώσεως ακινήτου στον φόρο δεν μπορεί να αποκλείει, βάσει της διατάξεως αυτής, την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε για επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιηθείσες πριν ασκηθεί το εν λόγω δικαίωμα επιλογής, όταν η σχετική με την επιλογή αυτή αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου.**

(υπογραφές)