ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

της 16ης Δεκεμβρίου 1999 *

1. Το Bundesfinanzhof (Γερμανία) υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία 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 [1] (στο εξής: έκτη οδηγία).

2. Το πρώτο ερώτημα αφορά το αν το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των επενδύσεων που συνδέονται με τη σύσταση της επιχειρήσεως πρέπει να αναγνωρίζεται και στην περίπτωση που η φορολογική αρχή γνώριζε, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα η οποία θα συνεπαγόταν φορολογητές πράξεις δεν θα πραγματοποιηθεί. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο αυτό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά επιπλέον αν μπορεί, στην περίπτωση της παραδόσεως κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, να περιοριστεί το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στα κτίρια ή τα τμήματα κτιρίων.

I — Τα πραγματικά περιστατικά και η κύρια δίκη

3. Το 1989, η B. Breitsohl ζήτησε τη σύναψη συμβάσεως αντιπροσωπείας με έναν κατασκευαστή αυτοκινήτων. Με επιστολή της 14ης Απριλίου 1989, ο κατασκευαστής την πληροφόρησε ότι δεχόταν την πρότασή της υπό ορισμένους όρους. Τον Φεβρουάριο του 1990, η B. Breitsohl δήλωσε μια επιχείρηση «πωλήσεως και επισκευής αυτοκινήτων» και αγόρασε έναντι τιμήματος 62 670 γερμανικών μάρκων (DEM) (που έτυχε απαλλαγής από τον ΦΠΑ), ένα μη οικοδομημένο οικόπεδο το οποίο επρόκειτο να αποτελέσει τον τόπο εγκαταστάσεως της δηλωθείσας δραστηριότητας. Τον Απρίλιο του 1990, η B. Breitsohl ανέθεσε σε εργολάβο την κατασκευή συνεργείου στο οικόπεδο αυτό. Κατά τα μέσα Μαΐου 1990, είχαν ολοκληρωθεί οι εκσκαφές, είχαν τεθεί τα θεμέλια και είχε εν μέρει αποπερατωθεί ο οριζόντιος πρωτότοιχος. Το κόστος για τις εργασίες αυτές ανήλθε στο ποσό των 173 655,50 DEM.

4. Το συνολικό κόστος της κατασκευής είχε εκτιμηθεί κατά το στάδιο του σχεδιασμού σε 1 400 000 DEM. Όταν κατέστη σαφές ότι θα έπρεπε να αυξηθεί κατά 230 000 DEM η τράπεζα αρνήθηκε να χρηματοδοτήσει τις πρόσθετες αυτές δαπάνες. Κατά τα τέλη Μαΐου 1990, η οικοδομική επιχείρηση διέκοψε τις εργασίες της λόγω της αβεβαιότητας σχετικά με τη χρηματοδότησή τους.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49. Οι πολλαπλές τροποποιήσεις του νομοθετήματος αυτού δικαιώνουν τον F. Pérez Royo ο οποίος υποστηρίζει ότι «η μελέτη του φόρου προστιθέμενης αξίας αποτελεί ένα τόσο άχαρο καθήκον όσο σχεδόν και η καταβολή του» (Εισαγωγή από το βιβλίο του Ramírez Gómez S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Μαδρίτη, 1994).

5. Κρίνοντας ότι δεν ήταν πλέον σε θέση να πραγματοποιήσει το σύνολο των προβλεφθεισών κατασκευών επί του οικοπέδου ούτε να αρχίσει τις δραστηριότητές της, η B. Breitsohl συμφώνησε τον Νοέμβριο του 1990 με την κατασκευαστική εταιρία να της καταβάλει συνολικό ποσό ύψους 100 000 DEM και να πωλήσει τα ήδη ανεγερθέντα κτίσματα σε τρίτο πρόσωπο έναντι τιμήματος 50 000 DEM (ήτοι 43 859,65 DEM πλέον 6 140,35 DEM για τον ΦΠΑ). Τον Δεκέμβριο του 1990, η B. Breitsohl πώλησε το οικόπεδο στον ίδιο αγοραστή έναντι τιμήματος 61 905 DEM (χωρίς μνεία του ΦΠΑ).

6. Με την ετήσια δήλωσή της για τον ΦΠΑ, η B. Breitsohl δήλωσε, ως φορολογητέες πράξεις την πώληση τμημάτων του κτιρίου (φορολογητέα βάση: 43 859 DEM). Βάσει των ποσών που έπρεπε να αφαιρεθούν (που αντιστοιχούσαν στην αμοιβή του συμβολαιογράφου και του φορολογικού συμβούλου καθώς και στα έξοδα για τις οικοδομικές εργασίες), η B. Breitsohl δήλωσε το ποσό των 13 900,11 DEM. Από τη δήλωση προέκυψε υπέρ αυτής υπόλοιπο ύψους 7 759,90 DEM [2]. Στις προσωρινές φορολογικές δηλώσεις της, η B. Breitsohl δεν είχε δηλώσει τα ποσά που έπρεπε να αφαιρεθούν.

7. Με πράξη βεβαιώσεως φόρου για το 1990, το Finanzamt Goslar δέχθηκε ως αφαιρετέο ποσό μόνο το ποσό των 95,20 DEM. Η φορολογική αυτή αρχή στήριξε την απόφασή της στο γεγονός ότι οι οικείες παροχές υπηρεσιών είχαν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση της απαλλασσόμενης από φόρο εκποιήσεως ακινήτου. Ο δε φόρος καθορίστηκε στο ποσό των 6 045 DEM [3].

8. Αποφαινόμενο επί της διοικητικής προσφυγής που άσκησε η B. Breitsohl κατά της ανωτέρω πράξεως επιβολής φόρου, το Finanzamt έκρινε ότι η B. Breitsohl δεν είχε αποκτήσει την επιχειρηματική ιδιότητα διότι δεν είχε διενεργήσει πράξεις που να έχουν ένα στοιχείο διάρκειας και ότι επομένως δεν είχε το δικαίωμα να προβεί στην αφαίρεση του φόρου. Αντιθέτως, έκρινε ότι η B. Breitsohl όφειλε το ποσό του φόρου που αναγραφόταν σαφώς στο τιμολόγιο το οποίο απευθυνόταν στον αγοραστή των κτισμάτων.

9. Η B. Breitsohl άσκησε κατόπιν τούτου προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht το οποίο την έκανε δεκτή κατά το κύριο μέρος της. Παραπέμποντας στην απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο επί της υποθέσεως Inzo [4], το Finanzgericht έκρινε ότι η B. Breitsohl είχε αρχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ήδη με τις προπαρασκευαστικές πράξεις που είχε πραγματοποιήσει και ότι ως εκ τούτου είχε το δικαίωμα να αφαιρέσει τα ποσά που αντιστοιχούσαν στα τιμολόγια της οικοδομικής επιχειρήσεως. Επιπλέον, έκρινε ότι η B. Breitsohl μπορούσε νομίμως να παραιτηθεί από τη φορολογική απαλλαγή της οποίας τυγχάνει η παράδοση του οικοπέδου μόνον όσον αφορά τα ανεγερθέντα κτίσματα (εκσκαφές, θεμελίωση και οριζόντιος πρωτότοιχος). Κατά το Finanzgericht, η αφαίρεση του φόρου έπρεπε να μη γίνει δεκτή μόνον ως προς τα συμβολαιογραφικά έξοδα που αφορούσαν την πώληση του οικοπέδου.

2 — Το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει τη διαφορά (με μια απόκλιση λίγων pfennig) μεταξύ των ποσών που πρέπει να αφαιρεθούν και του ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως των τμημάτων κτιρίου.

3 — Το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει τη διαφορά (με απόκλιση λίγων pfennig) μεταξύ των αφαιρετέων ποσών που δέχθηκε η φορολογική αρχή και του ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως των τμημάτων κτιρίου.

4 — Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94 (Συλλογή 1996, σ. I-857).

10. Το Finanzamt άσκησε αίτηση αναιρέσεως (Revision) ενώπιον του Bundesfinanzhof κατά της αποφάσεως του Finanzgericht επικαλούμενο παράβαση του Umsatzsteuergesetz του 1980 (νόμου σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG). Κατά το Finanzamt, ο UStG δεν επιτρέπει τον περιορισμό της παραιτήσεως από τη φορολογική απαλλαγή, της οποίας τυγχάνει η παράδοση ακινήτων, μόνον ως προς τα κτίσματα. Κατά το Finanzamt, το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, άγει στο ίδιο συμπέρασμα.

II — Τα προδικαστικά ερωτήματα

11. Λόγω των επιφυλάξεών του ως προς την ορθή ερμηνεία των διατάξεων της έκτης οδηγίας που εφαρμόζονται στη διαφορά το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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

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

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

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

III — Οι παρατηρήσεις που κατατέθηκαν πριν από την προφορική διαδικασία

12. Η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις εντός της προθεσμίας που τάσσει προς τούτο το άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου.

IV — Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα

A — *Οι ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις*

13. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. 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 αυτήν.

2. Οι εισαγωγές άγαθών.»

14. Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας απαριθμεί τους υποκείμενους στον ΦΠΑ:

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

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά (...)».

15. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει τους κανόνες σχετικά με τη γένεση και την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση:

«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 πραγματο-

ποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

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

(...)» [5].

Β — *Η εθνική ρύθμιση*

16. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του UStG προβλέπει τα εξής:

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

17. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του UStG προβλέπει τα εξής:

«Ο επιχειρηματίας μπορεί να αφαιρέσει τους ακόλουθους φόρους:

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

Γ — *Σύντομη ανασκόπηση της νομολογίας*

18. Η νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση έχει επανειλημμένως επιβεβαιώσει το δικαίωμα να αφαιρείται ο ΦΠΑ που βαρύνει τις προπαρασκευαστικές πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται με την πρόθεση ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας από την οποία θα προκύψουν πράξεις υποκείμενες στον φόρο.

5 — Διατύπωση του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών. Η παράγραφος 2 τροποποιήθηκε αργότερα με το άρθρο 1, σημείο 22, της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), και με το άρθρο 1, σημείο 10, της οδηγίας 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18).

19. Στην υπόθεση Rompelman [6], το Δικαστήριο εξέτασε το αν ένα πρόσωπο το οποίο απέκτησε ενοχικό δικαίωμα μελλοντικής μεταβιβάσεως του δικαιώματος κυριότητας επί αιθουσών εμπορικών εκθέσεων σε υπό ανέγερση ακίνητο με τη δεδηλωμένη πρόθεση να εκμισθώσει τις αίθουσες αυτές και να πραγματοποιήσει παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών υποκειμένων στον ΦΠΑ ενεργούσε, κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο, με την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο που έχει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

20. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να ανακουφίζεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ. Με την ίδια απόφαση το Δικαστήριο έκρινε ότι οι οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, είναι δυνατό να αποτελούνται από αρκετές διαδοχικές πράξεις και ότι οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες, όπως η απόκτηση των μέσων εκμεταλλεύσεως και, επομένως, η αγορά ακινήτου, πρέπει ήδη να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας χωρίς να του δίνει τη δυνατότητα να τον αφαιρεί, σύμφωνα με το άρθρο 17, και θα διέκρινε αυθαίρετα μεταξύ των επενδυτικών δαπανών πριν και κατά την πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου [7].

21. Μερικά έτη αργότερα, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως [8], το Δικαστήριο τόνισε εκ νέου τη σημασία του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου κρίνοντας ότι: «(...) ελλείψει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν τα δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στο φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που έχουν ενεργηθεί στα προηγούμενα στάδια. Τέτοιοι περιορισμοί του δικαιώματος εκπτώσεως επηρεάζουν το επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, αποκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η οδηγία» [9].

22. Ήδη το 1991 το Δικαστήριο διευκρίνισε [10] ότι «κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, που φέρει τον τίτλο "γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση", το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Κατά συνέπεια, μόνον η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ιδιώτης κατά τον χρόνο αυτό μπορεί να είναι καθοριστική για την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως. Από το άρθρο 17, παράγραφος 2, προκύπτει ότι κατά το μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή, χρησιμοποιεί τα αγαθά για τους σκοπούς των φορολογητέων πράξεών του, δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά αυτά». Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι: «κατά

6 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83 (Συλλογή 1985, σ. 655).

7 — Σκέψεις 19, 22 και 23.

8 — Απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4797).

9 — Σκέψεις 16 και 17.

10 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795).

συνέπεια, η εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ και επομένως του μηχανισμού εκπτώσεως εξαρτάται από την απόκτηση των αγαθών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Η πραγματοποιούμενη ή μελετώμενη χρήση των εμπορευμάτων προσδιορίζει μόνο την έκταση του δικαιώματος της αρχικής εκπτώσεως την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο κατά το άρθρο 17 και την έκταση των ενδεχομένων μετέπειτα διακανονισμών» [11].

23. Στην απόφαση Inzo [12], η σημασία της οποίας πρόκειται να διευκρινιστεί στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο εξέτασε το αν η λύση που είχε δώσει με την απόφασή του επί της υποθέσεως Rompelman εφαρμοζόταν εξίσου στις περιπτώσεις όπου η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία υπήρξαν επενδυτικές δαπάνες, δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς.

24. Το Δικαστήριο έκρινε ότι οι επενδυτικές αυτές δαπάνες έπρεπε να θεωρηθούν ως «οικονομικές δραστηριότητες» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας και ότι, στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία που έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η πραγματοποίηση μελέτης περί της κερδοφορίας της σχεδιαζομένης δραστηριότητας μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για μια τέτοια μελέτη περί κερδοφορίας μπορεί κατ' αρχήν να αφαιρεθεί, σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας ακόμη και αν, εν συνεχεία, αποφασίστηκε, ενόψει των αποτελεσμάτων της εν λόγω μελέτης, η μη μετάβαση στην εκτελεστική φάση και η θέση της εταιρίας υπό εκκαθάριση, οπότε η σχεδιαζομένη οικονομική δραστηριότητα δεν συνεπήχθη φορολογητέες πράξεις [13].

25. Το Δικαστήριο στήριξε το ανωτέρω συμπέρασμά του σε δύο αρχές [14]:

α) Στην αρχή της ασφάλειας δικαίου: η αρχή αυτή απαγορεύει να εξαρτώνται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο από πραγματικά περιστατικά, περιστάσεις ή γεγονότα που σημειώθηκαν μετά την εκ μέρους της φορολογικής αρχής διαπίστωσή τους. Συνεπώς, από τη στιγμή κατά την οποία αυτή η τελευταία δέχθηκε, βάσει των διαβιβασθέντων από μια επιχείρηση στοιχείων, να αναγνωρίσει στην επιχείρηση αυτή την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, το καθεστώς αυτό δεν μπορεί πλέον, κατ' αρχήν, να της αφαιρεθεί στη συνέχεια αναδρομικώς λόγω της επελεύσεως ή μη ορισμένων γεγονότων.

β) Στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως. Το Δικαστήριο έκρινε ότι οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία της οδηγίας θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση ομοίων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να

11 — Σκέψεις 8 και 15.

12 — Απόφαση προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4.

13 — Σκέψεις 18 έως 20.

14 — Σκέψεις 21 και 22.

αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα εκπορεύσουν φορολογητέες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξηρτάτο από το ερώτημα αν οι επενδύσεις αυτές θα κατέληγαν ή όχι σε φορολογητέες πράξεις.

26. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι σ' αυτόν που ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ εναπόκειται να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να τύχει αυτής της εκπτώσεως και ότι το άρθρο 4 δεν απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απαιτούν να επιβεβαιώνεται με αντικειμενικά στοιχεία η δηλωθείσα πρόθεση για έναρξη οικονομικών δραστηριοτήτων που οδηγούν σε φορολογητέες πράξεις [15].

27. Το Δικαστήριο κατέληξε στο ίδιο συμπέρασμα στην απόφαση Ghent Coal Terminal [16]. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο να προβεί, υπό την ιδιότητά του αυτή, σε έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει για αγαθά που του παραδόθηκαν ή για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ενόψει επενδυτικών έργων προοριζόμενων να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο φορολογουμένων πράξεων. Το δικαίωμα εκπτώσεως εξακολουθεί να υφίσταται όταν, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της θελήσεώς του, ο υποκείμενος στον φόρο ουδέποτε έκανε χρήση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών για τη διενέργεια φορολογουμένων πράξεων.

Η παράδοση επενδυτικού αγαθού κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος του διακανονισμού μπορεί, ανάλογα με την περίπτωση, να αποτελέσει λόγο διακανονισμού της εκπτώσεως υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 20, παράγραφος 3, της οδηγίας [17].

Δ — Οι παρατηρήσεις των μετεχόντων που παραστάθηκαν

28. Η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση φρονούν ότι η νομολογία που δημιούργησε το Δικαστήριο με την απόφαση Inzo δεν μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω. Κατά τις κυβερνήσεις αυτές, η απόφαση αυτή στηρίζεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου η οποία απαγορεύει να εξαρτώνται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο από περιστάσεις που παρήχθησαν μετά την εκ μέρους της φορολογικής αρχής αναγνωρίσεως της υπάρξεως της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο. Εν προκειμένω όμως, και αντίθετα με ό,τι είχε συμβεί στην υπόθεση Inzo, η φορολογική αρχή δεν είχε ακόμη αναγνωρίσει την ιδιότητα της B. Breitsohl ως υποκειμένου στον φόρο κατά τον χρόνο που αυτή υπέβαλε τη δήλωσή της για τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η B. Breitsohl δεν μπορεί να επικαλεστεί την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και να προβάλει την πεποίθηση που είχε σχηματίσει σχετικά με τη δυνατότητά της να αφαιρέσει τον ΦΠΑ.

29. Αμφότερες οι κυβερνήσεις φρονούν επιπλέον ότι δεν υπήρξε η παραμικρή παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ αφού η αρχή αυτή δεν μπορεί να εφαρμοστεί παρά μόνον όταν οι φορολογη-

15 — Σκέψη 23.

16 — Απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95 (Συλλογή 1998, σ. I-1).

17 — Σκέψη 24.

τέες οικονομικές δραστηριότητες έχουν πραγματοποιηθεί, πράγμα το οποίο δεν συνέβη εν προκειμένω αφού η ιδιότητα της B. Breitsohl ως υποκειμένου στον φόρο δεν είχε αναγνωριστεί. Η Γερμανική Κυβέρνηση τονίζει επιπλέον τον κίνδυνο καταστρατηγήσεων που θα μπορούσε να έχει μια αντίθετη ερμηνεία.

30. Η Επιτροπή καταλήγει σε ένα εκ διαμέτρου αντίθετο συμπέρασμα. Αφού επισημαίνει ότι τα πραγματικά περιστατικά που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο δεν παρέχουν τη δυνατότητα να συναχθεί η ύπαρξη καταχρήσεως ή απάτης, υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η απόκτηση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο δεν εξαρτάται από σχετική δήλωση της φορολογικής αρχής.

31. Κατά την Επιτροπή, η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δημιουργείται ipso iure από το γεγονός και μόνον της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας. Εάν η δραστηριότητα αυτή δεν καταλήξει στο παραγωγικό στάδιο και παραμείνει στο προπαρασκευαστικό στάδιο, το καθοριστικό κριτήριο είναι, σύμφωνα με την απόφαση Inzo, η ύπαρξη, κατά το προπαρασκευαστικό αυτό στάδιο, της προθέσεως να ξεκινήσει το παραγωγικό στάδιο και, κατά συνέπεια, να πραγματοποιηθούν φορολογητέες πράξεις. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ουδείς λόγος συντρέχει να δηλωθεί η πρόθεση αυτή άμεσα στη φορολογική αρχή και, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, η πρόθεση αυτή μπορεί να εκδηλωθεί σιωπηρώς μέσω της πραγματοποιήσεως επενδυτικών δαπανών από την επιχείρηση.

Ε — *Η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα*

32. Προκειμένου να απαντηθεί το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, φρονώ ότι επιβάλλεται η αναφορά στην εναρμονισμένη[18] έννοια του «υποκειμένου» στον ΦΠΑ.

33. Όπως ήδη ελέγχθη, από το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ως υποκείμενος στον ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομικές δραστηριότητες που έχουν ως αντικείμενο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Αντιθέτως, ούτε το άρθρο αυτό ούτε καμία άλλη διάταξη της έκτης οδηγίας προβλέπουν ότι η απόκτηση της ιδιότητας του υποκειμένου στον ΦΠΑ πρέπει να υποβάλλεται σε συμπληρωματικές τυπικές προϋποθέσεις, όπως είναι η ρητή αναγνώριση από τη φορολογική αρχή.

34. Με τον τρόπο αυτό η οδηγία συνδέει άμεσα την έννοια της φορολογητέας πράξεως με την έννοια του υποκειμένου στον φόρο. Ο χρόνος της πραγματοποιήσεως της φορολογητέας πράξεως είναι ακριβώς ο χρόνος κατά τον οποίο η φορολογητέα πράξη και ο υποκείμενος στον φόρο αναδύονται στον νομικό κόσμο του φορολογικού δικαίου, χρόνος κατά τον οποίο επιπλέον

18 — Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στην απόφαση που εξέδωσε στις 5 Μαΐου 1982 επί της υποθέσεως 15/81, Schul (Συλλογή 1982, σ. 1409, σκέψεις 11 και 12), η έκτη οδηγία εναρμόνισε τις έννοιες της φορολογητέας πράξεως, του υποκειμένου στον φόρο, του απαιτητού και της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ. Οι έννοιες αυτές πρέπει να ερμηνεύονται ομοιόμορφα από τα κράτη μέλη.

τίθεται σε κίνηση ολόκληρος ο μηχανισμός του ΦΠΑ [19].

35. Όσον αφορά συγκεκριμένα τις επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιούνται ενόψει της ενάρξεως οικονομικής δραστηριότητας υποκειμένης στον ΦΠΑ, από τις αποφάσεις Rompelman, Inzo και Ghent Coal Terminal προκύπτει ότι ο επιχειρηματίας αποκτά την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και, ως εκ τούτου, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου την ίδια στιγμή που οι προμηθευτές του παραδίδουν το αγαθό ή του παρέχουν την υπηρεσία, και τούτο έστω και αν η μελετώμενη οικονομική δραστηριότητα δεν πραγματοποιηθεί ποτέ. Σε μια τέτοια περίπτωση, η μόνη προϋπόθεση την οποία θα πρέπει να πληροί ο ενδιαφερόμενος είναι ότι η πραγματική του πρόθεση ήταν να ασκήσει αυτήν την υποκείμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα.

36. Δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο, αλλά στις εθνικές φορολογικές και, ενδεχομένως, δικαστικές αρχές να προσδιορίσουν αν η πραγματική πρόθεση του ενδιαφερομένου ήταν να ασκήσει δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ.

37. Εντούτοις, από τα πραγματικά περιστατικά που παρατίθενται στη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η B. Breitsohl είχε πράγματι την πρόθεση να ασκήσει τη δραστηριότητα της επισκευής και της πωλήσεως αυτοκινήτων, δραστηριότητα η οποία, αναμφισβήτητα, υπόκειται στον ΦΠΑ. Αργότερα, και εξαιτίας διαφόρων οικονομικών δυσχερειών ανεξαρτήτων της θελήσεώς της, αναγκάστηκε να μην προβεί στη δραστηριότητα αυτή και να μεταβιβάσει σε τρίτο πρόσωπο τα κτίρια που είχαν ανεγερθεί και για τα οποία είχε καταβάλει τον ΦΠΑ. Από τα μέχρι τούδε εκτεθέντα συνάγεται ότι κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως αυτής η B. Breitsohl είχε ήδη αποκτήσει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ μολονότι η φορολογική αρχή δεν της είχε αναγνωρίσει ρητώς την ιδιότητα αυτή.

38. Έχει η B. Breitsohl το δικαίωμα εκπτώσεως των ποσών του ΦΠΑ που κατέβαλε [20];

39. Όπως ήδη ελέχθη, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ — το οποίο αποτελεί ένα ουσιώδες στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ — γεννάται,σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, αμέσως [21], μόλις ο εκπε-

19 — Η σχέση μεταξύ της φορολογητέας πράξεως και του υποκειμένου στον φόρο αναλύεται στη θεωρία. Έτσι, ο Sainz de Bujanda γράφει ότι «ο υποκείμενος στον φόρο είναι το πρόσωπο που επέχει τη θέση του οφειλέτη υπό το πρίσμα της φορολογικής υποχρεώσεως διότι πραγματοποίησε τη φορολογητέα πράξη» (Sainz de Bujanda F., *Notas de Derecho financiero*, τόμος Ι· τεύχος 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1967, σ. 608, παρατίθεται από τον Menéndez Moreno A., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma — Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Μαδρίτη 1991, σ. 502).

20 — Εν προκειμένω, δεν εξετάζω το αν μπορούσε να διαχωρίσει τα τμήματα κτιρίων από το οικόπεδο προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά της προς επιλογή φορολογήσεως, διότι το πρόβλημα αυτό αποτελεί το αντικείμενο του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος.

21 — Υπό την προϋπόθεση ότι ο ενδιαφερόμενος πληροί ορισμένες προϋποθέσεις, ειδικότερα: 1) ότι είναι υποκείμενος στον φόρο, 2) ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών προς αυτόν έγινε εξ επαχθούς αιτίας υπό την ιδιότητά του ως υποκειμένου στον φόρο και 3) ότι έχει εκπληρώσει τις τυπικές υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας καθώς και τις υποχρεώσεις που οι εθνικές νομοθεσίες επιβάλλουν βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της οδηγίας (βλ. συναφώς, τις αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, Jeunehomme και EGI, Συλλογή 1988, σ. 4517· της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-217/94, Eismann, Συλλογή 1996, σ. I-5287, και της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C-85/95, Reisdorf, Συλλογή 1996, σ. I-6257. Ως προς την υποχρέωση που υπέχουν τα κράτη μέλη να τηρούν την αρχή της αναλογικότητας οσάκις επιβάλλουν τις τυπικές αυτές προϋποθέσεις, βλ. την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Saggio της 7ης Οκτωβρίου 1999 στην υπόθεση C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I-1577, συγκεκριμένα σ. I-1579, σημεία 32 και 33).

στέος φόρος γίνεται απαιτητός, ήτοι, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών.

40. Ευθύς εξ αρχής επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από κανένα στοιχείο της διατάξεως περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι η B. Breitsohl δεν πληρούσε κάποια από τις ουσιώδεις τυπικές προϋποθέσεις η μη τήρηση της οποίας είναι δυνατόν να έχει ως συνέπεια την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση.

41. Όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, το άρθρο 18 του UStG [22] παρείχε τη δυνατότητα στην B. Breitsohl να προβάλει αμέσως αυτό το δικαίωμα προς έκπτωση με τις μηνιαίες δηλώσεις της. Εάν η B. Breitsohl είχε ενεργήσει με τον τρόπο αυτό, η φορολογική αρχή θα ήταν υποχρεωμένη να αναγνωρίσει την ιδιότητά της ως υποκειμένου στον φόρο και θα είχε δεχθεί την αντίστοιχη έκπτωση.

42. Εντούτοις, η B. Breitsohl ανέμενε την υποβολή της ετήσιας δηλώσεώς της προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση, ήτοι σε μια χρονική στιγμή κατά την οποία η φορολογική αρχή γνώριζε ήδη ότι η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί. Το στοιχείο αυτό δεν μεταβάλει την ανάλυση που προηγείται. Η B. Breitsohl υπέκειτο στον ΦΠΑ και, σύμφωνα με την ισχύουσα εθνική ρύθμιση, μπορούσε να προτιμήσει, πράγμα που έπραξε, να αναμένει το τέλος του έτους προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση.

22 — Το άρθρο αυτό προβλέπει τη φορολογική διαδικασία που ισχύει για τον ΦΠΑ.

43. Ενόψει των ανωτέρω σκέψεων φρονώ ότι η B. Breitsohl είχε το δικαίωμα να αφαιρέσει τα ποσά που είχε καταβάλει βάσει του ΦΠΑ επί των αγαθών και των υπηρεσιών που της είχαν παραδοθεί ή παρασχεθεί και ότι εξακολουθούσε να έχει το δικαίωμα αυτό όταν υπέβαλε την ετήσια δήλωσή της μολονότι κατά το χρονικό εκείνο σημείο ήταν ήδη βέβαιο ότι δεν θα μπορούσε να επιδοθεί στην οικονομική δραστηριότητα που σχεδίαζε αρχικώς.

44. Το συμπέρασμα αυτό ανταποκρίνεται στη νομολογία που δημιούργησε το Δικαστήριο με την απόφασή του στην υπόθεση Inzo.

45. Η Γερμανική Κυβέρνηση στηρίζει τις παρατηρήσεις της στο γεγονός ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου την οποία μνημονεύει το Δικαστήριο στην απόφαση Inzo είναι άνευ σημασίας για την επίλυση της εν προκειμένω διαφοράς διότι η φορολογική αρχή ουδέποτε αναγνώρισε την ιδιότητα της B. Breitsohl ως υποκειμένου στον φόρο.

46. Αντιθέτως, η Γερμανική Κυβέρνηση αποσιωπά σχεδόν την άλλη αρχή βάσει της οποίας το Δικαστήριο στήριξε την απόφασή του Inzo, ήτοι την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ [23]. Με την απόφαση Inzo, το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή αυτή απαγορεύει τη δημιουργία, κατά τη φορολογική

23 — Η Γερμανική Κυβέρνηση περιορίζεται απλώς να δηλώσει ότι, καθώς η φορολογική αρχή δεν είχε αναγνωρίσει την ιδιότητα της B. Breitsohl ως υποκειμένου στον φόρο, δεν απέκτησε την ιδιότητα αυτή και κατά συνέπεια δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις φορολογητέες οικονομικές δραστηριότητες, και ότι για τον λόγο αυτόν, κατά την άποψή της, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται.

μεταχείριση ομοίων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητων διαφορών 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 εξηρτάτο από το αν οι επενδύσεις αυτές θα κατέληγαν ή όχι σε φορολογητέες πράξεις.

47. Φρονώ ότι κατά μείζονα λόγο μπορεί να θεωρηθεί ότι η ίδια αυτή αρχή απαγορεύει τις δυσμενείς διακρίσεις έναντι των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων βάσει του χρόνου υποβολής της αιτήσεως εκπτώσεως του φόρου — πριν ή αφότου κατέστη σαφές ότι η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν θα μπορέσει να πραγματοποιηθεί — ή βάσει του αν κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως για την ανωτέρω έκπτωση η φορολογική αρχή τους είχε αναγνωρίσει ή όχι ρητώς την ιδιότητα των υποκειμένων στον ΦΠΑ.

48. Δεδομένου ότι η αρχή της ουδετερότητας είναι μια από τις θεμελιώδεις βάσεις του συστήματος του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτή μια λύση η οποία θα είναι αντίθετη με τις απαιτήσεις που συνεπάγεται η ανωτέρω αρχή και η οποία δεν θα στηρίζεται σε ρητή διάταξη του κοινοτικού δικαίου.

49. Η ανωτέρω ανάλυση δεν θα ήταν ολοκληρωμένη αν δεν εξέταζα τον ισχυρισμό της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι αν στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα δοθεί απάντηση διαφορετική από αυτήν που η ίδια προτείνει, τούτο θα άνοιγε τον δρόμο για καταστρατηγήσεις, διότι κάθε τελικός καταναλωτής ο οποίος αγοράζει επενδυτικά αγαθά (π.χ. ένα οικόπεδο ή ένα αυτοκίνητο) θα μπορούσε να επικαλεστεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και να προβάλει το δικαίωμα προς έκπτωση, προς τούτο δε θα αρκούσε να εκδηλώσει την πρόθεσή του να αρχίσει μια οικονομική δραστηριότητα. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τη Γερμανική Κυβέρνηση, θα ήταν υποχρεωμένη να αποφανθεί βάσει μιας δηλώσεως προθέσεως καθαρώς υποκειμενικής και όχι βάσει πραγματικών δεδομένων αντικειμενικώς ελέγξιμων.

50. Μολονότι συμμερίζομαι την ανησυχία της Γερμανικής Κυβερνήσεως ως προς τους κινδύνους φοροδιαφυγής, ωστόσο παρατηρώ ότι τα κράτη μέλη δεν στερούνται μέσων προς αποτροπή και καταπολέμηση αυτού του είδους των απατών. Συναφώς, φρονώ ότι ενδείκνυται να υπομνησθεί, πρώτον, ότι τα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας επιβάλλουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις — δηλώσεις, τιμολόγια και λογιστικά βιβλία — στους υποκειμένους στον φόρο και ότι οι προϋποθέσεις αυτές μπορούν να αυξηθούν μέσω συμπληρωματικών μέτρων εφόσον τα κράτη μέλη κρίνουν τη λήψη τους αναγκαία για την εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων [24]. Δεύτερον, τα κράτη μέλη έχουν ευρεία εξουσία εκτιμήσεως οσάκις υποχρεούνται, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, να προσδιορίσουν την πραγματική πρόθεση του ενδιαφερομέ-

24 — Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, ως έχει μετά το άρθρο 28 το οποίο προστέθηκε με την οδηγία 91/680, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως των πράξεων στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους και των πράξεων μεταξύ κρατών μελών που διενεργούνται από υποκειμένους στον φόρο και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις κατά τη διέλευση των συνόρων.

νου. Τέλος, σε περίπτωση φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεων, η φορολογική αρχή μπορεί να ανακαλεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και να τροποποιεί την προσωρινή πράξη επιβολής φόρου που έχει εκδώσει [25].

51. Για τους λόγους που μόλις εξέθεσα φρονώ ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 4 και 17 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν ενόψει ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας εξακολουθεί να υπάρχει ακόμη και όταν η φορολογική αρχή γνωρίζει ήδη κατά τον πρώτο καθορισμό του φόρου ότι η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα από την οποία θα προέκυπταν φορολογητέες πράξεις δεν θα πραγματοποιηθεί.

V — Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

A — *Οι ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις*

52. Κατά το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας:

«Κατά τη διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη δύνανται [26]

(...)

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

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

(...)».

53. Το σημείο 16 του παραρτήματος ΣΤ αφορά τις «αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 3, παραδόσεις κτιρίων».

25 — Με την απόφαση Ghent Coal Terminal, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, το Δικαστήριο έκρινε ότι: «(...) στο πλαίσιο καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, κατά τις οποίες ο ενδιαφερόμενος προσποιήθηκε ότι ήθελε να αναπτύξει ειδική οικονομική δραστηριότητα, αλλά στην πραγματικότητα επιδίωξε να περιέλθουν στην ιδιωτική περιουσία του αγαθά δυνάμενα να αποτελέσουν αντικείμενο εκπτώσεως, οι φορολογικές αρχές μπορούν να ζητήσουν, με αναδρομικό αποτέλεσμα, την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών, εφόσον οι εν λόγω εκπτώσεις χορηγήθηκαν βάσει ψευδών δηλώσεων» (σκέψη 21). Στο γερμανικό δίκαιο, η δυνατότητα αυτή προβλέπεται από το άρθρο 164 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα), βάσει του οποίου η πράξη επιβολής φόρου εκδίδεται υπό την επιφύλαξη μεταγενέστερου ελέγχου, ο δε φορολογούμενος ενημερώνεται ότι η προσωρινή πράξη επιβολής φόρου είναι δυνατόν να τροποποιηθεί αργότερα.

26 — Η μεταβατική περίοδος είχε αρχικώς οριωθεί σε πέντε έτη αρχής γενομένης από 1ης Ιανουαρίου 1978. Πρέπει να ληφθεί υπόψη ωστόσο το γεγονός ότι η περίοδος αυτή παρατάθηκε επ' αόριστον δεδομένου ότι το Συμβούλιο εξακολουθεί να μην έχει εκδώσει απόφαση για την ενδεχόμενη κατάργηση των απαλλαγών αυτών.

54. Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

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

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

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπερατώσεως του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παραδόσεως ή το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκαταστάσεως και του χρόνου της μεταγενέστερης παραδόσεως, εφόσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε ή τα δύο έτη αντιστοίχως.

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

β) Παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

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

55. Το παράρτημα Ζ, σημείο 1, προβλέπει τα εξής:

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

(...)

β) αν πρόκειται περί πράξεων αναφερομένων στο παράρτημα ΣΤ:

τα κράτη μέλη, τα οποία διατηρούν προσωρινά την απαλλαγή, δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως.»

56. Τέλος, το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, που επιγράφεται

«Διακανονισμός των εκπτώσεων», προβλέπει τα εξής:

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

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να μην απαιτούν διακανονισμό όταν ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό επενδύσεως αποκλειστικά για πράξεις, για τις οποίες δύναται να εκπεσθεί ο φόρος προστιθεμένης αξίας.»

Β — *Η εθνική ρύθμιση*

57. Κατά το άρθρο 4 του UStG:

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

(...)

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

58. Ωστόσο, το άρθρο 9 του UStG προβλέπει σαφώς ότι:

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

Γ — *Οι παρατηρήσεις των μερών που παραστάθηκαν*

59. Η Γερμανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει κατ' αρχάς ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έκανε χρήση της δυνατότητας που της παρέχει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας και ότι χορήγησε στους υποκειμένους της στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στην περίπτωση παραδόσεων κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους.

60. Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι, εφόσον το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας παρέχει ρητώς τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να περιορίσουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής και να καθορίσουν τους όρους ασκήσεώς του, αποτελεί ζήτημα του εθνικού δικαίου το αν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να χρησιμοποιήσει το δικαίωμά του επιλογής διακρίνοντας την παράδοση του κτιρίου από την παράδοση του οικοπέδου. Κατά συνέπεια, μια εθνική ρύθμιση που επιτρέπει την άσκηση του δικαιώματος επιλογής αποκλειστικά για το κτίριο ή αποκλειστικά για το οικόπεδο δεν αντίκειται στο άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας ακριβώς όπως δεν αντίκειται στην ανωτέρω διάταξη μια ρύθμιση σύμφωνα με την οποία το δικαίωμα επιλογής μπορεί να ασκηθεί για το σύνολο του οικοδομηθέντος οικοπέδου.

61. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η απαλλαγή από τον φόρο που προβλέπει το γερμανικό δίκαιο δεν στηρίζεται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, αλλά στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, και με το άρθρο 4, παράγραφος 3, και παρατηρεί επιπλέον ότι το δικαίωμα επιλογής δεν στηρίζεται στο άρθρο 13, Γ, αλλά στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ζ, σημείο 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Από τις διατάξεις αυτές η Επιτροπή συνάγει ότι η παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου προς αυτά εδάφους δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής παρά μόνον εάν η πράξη αφορά το σύνολο των κτιρίων ή των τμημάτων κτιρίων και το σύνολο του οικοπέδου. Το ίδιο ισχύει όσον αφορά το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως.

Δ — Η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

62. Συμφωνώ με την Επιτροπή ότι η απαλλαγή που προβλέπει το γερμανικό δίκαιο δεν στηρίζεται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει ότι: «Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση: (...) ζ) τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α' (...)».

63. Όπως όμως ήδη ελέχθη, το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', αφορά την «παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, *που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά*» [27].

64. Στην παρούσα υπόθεση, η παράδοση των τμημάτων κτιρίων πραγματοποιήθηκε προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά. Για τον λόγο αυτόν η απαλλαγή και το δικαίωμα επιλογής δεν μπορούν να στηριχθούν στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, και με το άρθρο 4, παράγραφος 3, όπως

27 — Η υπογράμμιση δική μου.

ορθώς παρατήρησε το αιτούν δικαστήριο και αντίθετα με όσα υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της.

65. Δεδομένου ότι διασαφίστηκε το σημείο αυτό, θα εξετάσω τώρα το προδικαστικό ερώτημα.

66. Με τη διάταξη περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof επισημαίνει ότι η γερμανική ρύθμιση πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή ή, ενδεχομένως, η φορολόγηση υπέρ της οποίας έγινε η επιλογή πρέπει να αφορούν το σύνολο του ακινήτου, συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων ή των τμημάτων του, καθώς και του οικοπέδου στο οποίο αυτά έχουν κατασκευαστεί. Προσθέτει ότι η μέχρι τούδε νομολογία του επιβεβαιώνει την ερμηνεία αυτή. Εντούτοις, το Bundesfinanzhof ερωτά το Δικαστήριο αν αυτή η ερμηνεία της γερμανικής ρυθμίσεως είναι σύμφωνη με την έκτη οδηγία.

67. Η εξέταση του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να αρχίσει με την ερμηνεία της νομικής έννοιας του όρου «παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά», που απαντά στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

68. Κατ' αρχάς, πρέπει να τονιστεί ότι, υπό την επιφύλαξη της δυνατότητας την οποία το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας αναγνωρίζει στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν το περιεχόμενο της εννοίας «συνεχόμενο έδαφος» [28], η νομική αυτή έννοια πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη, ειδάλλως ο σκοπός της οδηγίας ο οποίος συνίσταται στο να καθοριστεί «κατά τρόπο ομοιόμορφο και σύμφωνα με κοινοτικούς κανόνες [η] βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας» δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί [29].

69. Το Δικαστήριο δέχθηκε τη διαίρεση ενός ακινήτου για τους σκοπούς της επιβολής του ΦΠΑ σε δύο περιπτώσεις. Φρονώ ότι καμία από τις δύο αυτές αποφάσεις δεν δίδει απάντηση στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα.

70. Πρώτον, πρόκειται για την απόφαση Armbrecht [30], στην οποία παρέπεμψαν η Γερμανική Κυβέρνηση, η Επιτροπή και το ίδιο το αιτούν δικαστήριο.

71. Στην υπόθεση εκείνη, το αιτούν δικαστήριο είχε ερωτήσει το Δικαστήριο εάν ένα υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο το οποίο πωλεί ένα ξενοδοχείο το οποίο χρησιμοποιούσε ταυτόχρονα τόσο για ιδιωτικές ανάγκες όσο και για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του και το οποίο, με την ευκαιρία αυτή, παραιτείται από την απαλλαγή του φόρου που ειδάλλως θα μπορούσε να τύχει η πώληση δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο για το μέρος του ποσού που αντιστοιχεί στα τμήματα του ξενοδοχείου που

28 — Όπως παρατήρησε η Επιτροπή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής.

29 — Βλ. απόφαση της 14ης Μαΐου 1985, 139/84, Van Dijk's Boekhuis (Συλλογή 1985, σ. 1405, σκέψη 19).

30 — Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92 (Συλλογή 1995, σ. I-2775).

χρησιμοποιούσε για τις ιδιωτικές του ανάγκες.

72. Στις παρατηρήσεις που κατέθεσε στην υπόθεση Armbrecht, η Γερμανική Κυβέρνηση τόνισε ότι το ακίνητο του Armbrecht αποτελεί, κατά το γερμανικό αστικό δίκαιο, ενιαίο αγαθό και ως τοιούτο είναι καταχωρισμένο στο κτηματολόγιο. Συνεπώς, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, θα έπρεπε να θεωρηθεί ως ένα και μόνον αγαθό από πλευράς εφαρμογής της οδηγίας.

73. Ιδού τι απάντησε το Δικαστήριο:

«Ασφαλώς, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν καθορίζει μεν την έκταση των μεταβιβαζομένων δικαιωμάτων κυριότητας, η οποία πρέπει να καθορίζεται κατά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, (...) όμως (...) ο σκοπός της οδηγίας, δηλαδή η θέσπιση κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας βάσει ενιαίου καθορισμού των φορολογητέων πράξεων, δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί αν η αναγνώριση ότι συντρέχει παράδοση αγαθών, που συνιστά μία από τις τρεις πράξεις που υπόκεινται στον φόρο, εξηρτάτο από τη συνδρομή προϋποθέσεων που ποικίλλουν αναλόγως του κράτους μέλους (...). Συνεπώς, η απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, το οποίο δεν αφορά την κατά το αστικό δίκαιο παράδοση, αλλά την υπαγωγή της πράξεως στον φόρο, δεν μπορεί να αναζητηθεί στο εθνικό δίκαιο που έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης» [31].

31 — Σκέψεις 13 και 14.

74. Επί του σημείου αυτού, η απόφαση Armbrecht δημιουργεί σαφώς νομολογία για την παρούσα υπόθεση. Το γεγονός ότι, όπως τόνισε το Bundesfinanzhof, ένα κτίριο και το συνεχόμενο προς αυτό έδαφος αποτελούν αρρήκτως συνδεδεμένα στοιχεία κατά το γερμανικό αστικό δίκαιο (άρθρα 93 και 94 του αστικού κώδικα) και δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο ιδιαίτερων δικαιωμάτων δεν συνεπάγεται ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής του ΦΠΑ, το κτίριο και το έδαφος δεν μπορούν να τύχουν διαφορετικής μεταχειρίσεως εφόσον η ορθή εφαρμογή της έκτης οδηγίας απαιτεί να διακρίνονται τα στοιχεία αυτά.

75. Για να επανέλθω στην απόφαση Armbrecht, το Δικαστήριο έκρινε ότι είναι σύμφωνο με το κοινοτικό δίκαιο να καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο κατά τον χρόνο της μεταπωλήσεως ενός ακινήτου μόνον τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο μέρος του ακινήτου που χρησιμοποιούσε για επαγγελματικούς σκοπούς, διότι η πώληση του μέρους που χρησιμοποιούσε για ιδιωτικούς σκοπούς δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

76. Το Δικαστήριο έκρινε ότι «(...) η διάκριση μεταξύ του μέρους που είναι αφιερωμένο στην άσκηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων και του μέρους που χρησιμοποιείται για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να γίνεται βάσει της αναλογίας μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεως κατά το έτος της αποκτήσεως του αγαθού και όχι βάσει της διαιρέσεώς του σε χωριστούς χώρους. Εξάλλου, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδηλώνει, καθ' όλον τον χρόνο κατά τον οποίο κατέχει το εν λόγω αγαθό, την πρόθεσή του να διατηρήσει ένα

μέρος του αγαθού στην ιδιωτική του περιουσία» [32].

77. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι άλλως έχουν τα πράγματα στην παρούσα υπόθεση.

78. Πράγματι, το ακίνητο που μεταπώλησε η B. Breitsohl το οποίο αποτελείτο από τμήματα κτιρίων και από το συνεχόμενο έδαφος, εχρησιμοποιείτο πάντοτε για επαγγελματικές ανάγκες. Κατά συνέπεια, ουδέποτε αποτέλεσε αντικείμενο ιδιοχρησιμοποιήσεως γεγονός που θα δικαιολογούσε μια διάκριση κατά την έννοια της αποφάσεως Armbrecht. Τόσο η μεταπώληση του οικοπέδου όσο και των τμημάτων κτιρίων πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο ενεργούσε με αυτή την ιδιότητα.

79. Με την απόφαση De Jong [33] το Δικαστήριο έκρινε για δεύτερη φορά ότι ήταν αναγκαίο να εφαρμόσει τον ΦΠΑ κατά τρόπο διαφοροποιημένο ως προς τα τμήματα που συνθέτουν ένα ακίνητο.

80. Στην υπόθεση εκείνη, το αιτούν δικαστήριο είχε ερωτήσει το Δικαστήριο αν ένα πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο — ήτοι ένας εργολάβος οικοδομών — το οποίο αποκτά οικόπεδο με μοναδικό σκοπό να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες, ανεγείρει δε επ' αυτού, στο πλαίσιο όμως της επαγγελματικής του δραστηριότητας, οικία για ιδιωτική του χρήση, πραγματοποιεί ανάληψη του οικοπέδου από την επιχείρησή του για την κάλυψη ιδιωτικών αναγκών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

81. Η Ολλανδική Κυβέρνηση είχε υποστηρίξει ότι η ανέγερση κατοικίας επί οικοπέδου τεθέντος στη διάθεση της επιχειρήσεως για τον σκοπό αυτό δημούργησε, από την άποψη του φόρου κύκλου εργασιών, νέο ακίνητο απαρτιζόμενο από το κτίσμα και το συνεχόμενο προς αυτό οικόπεδο και ότι, κατά συνέπεια, το αγαθό το οποίο ανέλαβε από την επιχείρηση ο υποκείμενος στον φόρο για ίδιες ανάγκες ήταν ακριβώς το ανωτέρω ενιαίο σύνολο που προέκυψε από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

82. Το Δικαστήριο απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό. Αφού διαπίστωσε ότι ανεξαρτήτως του αν το οικόπεδο και το κτίσμα είναι αρρήκτως συνδεδεμένα από την άποψη της εθνικής νομοθεσίας, έπρεπε να γίνει διάκριση μεταξύ της φορολογήσεως οικοπέδου ανήκοντος στην προσωπική περιουσία προσώπου υποκειμένου στον φόρο και της φορολογήσεως κτίσματος που ο υποκείμενος στον φόρο κατασκεύασε επί του εν λόγω οικοπέδου στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, το Δικαστήριο έκρινε ότι: «Όσον αφορά τη φορολόγηση οικοπέδου που ανήκει στην προσωπική περιουσία επιχειρηματία οικοδομικών εργασιών και επί του οποίου ο τελευταίος οικοδομεί, στο πλαίσιο των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων, κατοικία για ιδία χρήση (...) συνάγεται ότι το εν λόγω οικόπεδο ουδέποτε υπήχθη στην περιουσία της επιχειρήσεως και, κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατό να αποχωρίστηκε από αυτήν κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας

32 — Σκέψη 21.

33 — Απόφαση της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91 (Συλλογή 1992, σ. I-2847).

περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου θα είναι αποκλειστικά η αξία του ανεγερθέντος κτίσματος, αλλά όχι η αξία του οικοπέδου» [34].

83. Φρονώ ότι η υπόθεση De Jong παρουσιάζει επίσης σημαντικές διαφορές σε σχέση με την παρούσα υπόθεση.

84. Αφενός, στην υπόθεση De Jong, ο ενδιαφερόμενος είχε αγοράσει το οικόπεδο για ίδιες ανάγκες ενώ, όπως ήδη επισήμανα, η B. Breitsohl αγόρασε δικό της οικόπεδο προκειμένου να ασκήσει σε αυτό την επαγγελματική της δραστηριότητα. Αφετέρου, στην υπόθεση De Jong, η κατοικία είχε κατασκευαστεί από την επιχείρηση του ενδιαφερομένου ο οποίος είχε την πρόθεση να κατοικήσει σε αυτή ενώ η B. Breitsohl είχε αναθέσει την κατασκευή του κτιρίου σε τρίτο πρόσωπο, το δε κτίριο αυτό έπρεπε να χρησιμοποιηθεί για την άσκηση δραστηριοτήτων υποκειμένων στον ΦΠΑ.

85. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο ερώτημα του Bundesfinanzhof δεν μπορεί να συναχθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου, αλλά πρέπει να αναζητηθεί ευθέως στις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

86. Η Επιτροπή στηρίζεται σε μια γραμματική ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', προκειμένου να καταλήξει στο ότι η διάταξη αυτή αφορά την παράδοση ακινήτου που περιλαμβάνει κατά τρόπο αναπόσπαστο το κτίριο και το συνεχόμενο έδαφος.

87. Η ίδια η διατύπωση του άρθρου αυτού και ειδικότερα η χρησιμοποίηση του συμπλεκτικού συνδέσμου «και», φαίνεται να επιβεβαιώνουν την άποψη της Επιτροπής. Εξάλλου, οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις συμπίπτουν επί του σημείου αυτού [35].

88. Φρονώ ότι η ανάλυση των διατάξεων της έκτης οδηγίας που αφορούν την φορολόγηση των παραδόσεων ακινήτων επιβεβαιώνει την ερμηνεία αυτή.

89. Πράγματι, η έκτη οδηγία διακρίνει μεταξύ των μη οικοδομημένων γηπέδων, των γηπέδων προς οικοδόμηση και των οικοδομημένων γηπέδων:

— οι παραδόσεις των *μη οικοδομημένων γηπέδων* απαλλάσσονται του ΦΠΑ αν και τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους τους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως [36].

34 — Σκέψεις 19 και 20.

35 — Έτσι, η ισπανική απόδοση έχει ως εξής: «la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios *y* de la porción de terreno sobre la que éstos se levanten»· η αγγλική: «the supply before first occupation of buildings or parts of building *and* the land on which they stand»· η γερμανική: «die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen *und* dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt», και η ιταλική: «la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato *e* del suolo attiguo» (η υπογράμμιση δική μου).

36 — Άρθρο 13, Β, στοιχείο η', και άρθρο 13, Γ, στοιχείο β'.

— οι παραδόσεις *γηπέδων προς οικοδόμηση* που υπόκεινται στον ΦΠΑ αν και, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, τα κράτη μέλη δύνανται να συνεχίσουν να τις απαλλάσσουν από τον φόρο ή να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο την ευχέρεια επιλογής της φορολογήσεως [37].

— όσον αφορά δε τα *οικοδομημένα γήπεδα*, η οδηγία διακρίνει μεταξύ της πρώτης παραδοσεως και των μετέπειτα παραδόσεων:

α) η παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, *που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά*, υπόκειται στον ΦΠΑ. Ως κτίριο νοείται κάθε κατασκευή συνεχόμενη προς το έδαφος. Εντούτοις, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, τα κράτη μέλη δύνανται να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αυτές ή ακόμη να αναγνωρίζουν στους υποκειμένους τους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως [38].

β) *οι μετέπειτα παραδόσεις* κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους απαλλάσσονται του ΦΠΑ μολονότι και στην περίπτωση αυτή τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγήσουν στους υποκειμένους τους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως [39].

90. Όπως είναι δυνατόν να παρατηρηθεί, η έκτη οδηγία δεν περιέχει χωριστούς κανόνες για την εφαρμογή του ΦΠΑ στις παραδόσεις γηπέδων παρά μόνον στο μέτρο που τα γήπεδα αυτά δεν είναι οικοδομημένα. Αντιθέτως, άπαξ ένα κτίριο κατασκευάστηκε στο γήπεδο, και ελλείψει ειδικής διατάξεως ρυθμίζουσας κατά τρόπο χωριστό τη φορολόγηση του γηπέδου και του οικήματος [40], πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι για τον σκοπό της εφαρμογής του ΦΠΑ, η αξία του γηπέδου ενσωματώνεται στο οικοδόμημα και επομένως το «ακίνητο» περιλαμβάνει, κατά τρόπο αδιάσπαστο, το γήπεδο και το κτίριο που έχει οικοδομηθεί σε αυτό [41].

91. Είναι ίσως χρήσιμο να αναφερθώ στο σημείο αυτό στην απόφαση Kerrutt [42]. Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο εξέτασε το αν οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών πλην της παραδόσεως του προς οικοδόμηση γηπέδου, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο «δέσμης» συμβάσεων μισθώσεως έργου και παροχής υπηρεσιών

37 — Άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', και με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, και άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ζ, σημείο 1, στοιχείο β'.

38 — Άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', και με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, και άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ζ, σημείο 1, στοιχείο β'.

39 — Άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', και άρθρο 13, Γ, στοιχείο β'.

40 — Περιορίζω την ανάλυσή μου στις δικαιοπραξίες που έχουν σημασία για την προκειμένη υπόθεση, ήτοι στις δικαιοπραξίες που έχουν ως αντικείμενο τη μεταβίβαση της κυριότητας επί των οικοδομημένων οικοπέδων.

41 — Όπως έχω ήδη τονίσει κατά την ανάλυση των αποφάσεων Armbrecht και De Jong, λαμβάνω ως βάση την περίπτωση κατά την οποία τόσο το οικοδόμημα όσο και το γήπεδο έχουν παραδοθεί από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, όπως συμβαίνει στην εν προκειμένω υπόθεση.

42 — Απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85 (Συλλογή 1986, σ. 2219).

και οι οποίες αποσκοπούν στην οικοδόμηση κτιρίου, υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ή αν εμπίπτουν σε κάποια από τις περιπτώσεις απαλλαγών που προβλέπονται για τις «παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους» δυνάμει των άρθρων 13, Β, στοιχείο στ', και 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το σημείο 16 του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας.

92. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων αυτών σε μια περίπτωση όπως αυτή που αποτελούσε το αντικείμενο της διαφοράς στην κύρια δίκη εξαρτάται από το αν οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών για τις οποίες πρόκειται και οι οποίες αποσκοπούν στην ανέγερση του κτιρίου αποτελούν, μαζί με την πράξη που αφορά το γήπεδο, ενιαία πράξη επί ακινήτου που μπορεί να χαρακτηριστεί ως «παράδοση κτιρίου (...) και του συνεχομένου με αυτό εδάφους», εξαιτίας της οικονομικής συνάφειας όλων των εξεταζομένων επιμέρους πράξεων και του κοινού τους σκοπού που είναι η κατασκευή του κτιρίου στο κτηθέν γήπεδο.

93. Το Δικαστήριο έκρινε συναφώς ότι:

«Από την ίδια τη διατύπωση της έκφρασης "παράδοση κτιρίου (...) και του συνεχομένου με αυτό εδάφους" προκύπτει ότι δεν μπορεί να γίνεται λόγος για ενιαία πράξη παρά μόνον όταν οι δύο κατηγορίες των παραδιδομένων πραγμάτων, δηλαδή το κτίριο και το έδαφος, αποτελούν, βάσει του δικαίου περί πωλήσεως, αντικείμενο μιας και της αυτής παραδόσεως, υπό την έννοια ότι πρόκειται για παράδοση οικοδομημένου οικοπέδου» [43].

94. Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο ήχθη στο συμπέρασμα ότι: «(...) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών των εργολάβων και των τεχνιτών της οικοδομής που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο σχέσης όπως το Bauherrenmodell και οι οποίες συνιστούν πράξεις νομικώς διάφορες από την πράξη που αφορά το γήπεδο, η οποία πραγματοποιείται από άλλον επιχειρηματία, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν, μαζί με την τελευταία πράξη, μια ενότητα ικανή να χαρακτηριστεί ως ενιαία "παράδοση κτιρίου ή μέρους κτιρίου και του συνεχομένου με αυτό εδάφους"» [44].

95. Το ουσιώδες πρόβλημα που έπρεπε να απαντηθεί στην υπόθεση Kerrutt αφορούσε το αν οι συμβάσεις μισθώσεως έργου και παροχής υπηρεσιών που αφορούν την ανέγερση κτιρίου μπορούν να θεωρηθούν, μαζί

43 — Σκέψη 13. Στις προτάσεις του επί της υποθέσεως αυτής, ο γενικός εισαγγελέας Darmon διαπίστωσε ότι: «Η δομή του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας επιβεβαιώνει την ανάλυση αυτή: το στοιχείο α', αναφέρεται στην "παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά", *πράγμα το οποίο αντιστοιχεί σε οικονομικώς και νομικώς ενιαία πράξη εφόσον πρόκειται για μεταβίβαση της κυριότητας οικοδομημένου οικοπέδου*» (η υπογράμμιση δική μου).

44 — Σκέψη 15.

με την πράξη που αφορά το γήπεδο, ως παράδοση κτιρίου και του συνεχομένου με αυτό εδάφους η οποία πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά. Το πρόβλημα αυτό είναι τελείως άσχετο με το πρόβλημα που μας απασχολεί στην παρούσα υπόθεση. Εντούτοις, φρονώ ότι οι χρησιμοποιούμενες από το Δικαστήριο εκφράσεις «ενιαία πράξη» και «μια και η αυτή παράδοση» προς χαρακτηρισμό της νομικής έννοιας που αποτελεί αντικείμενο της παρούσας υποθέσεως επιβεβαιώνουν την ερμηνεία που προτείνω.

96. Κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρηθεί ότι η έννοια «παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά» αφορά μια ενιαία οικονομική πράξη η οποία πρέπει να αντιμετωπίζεται με ενιαίο τρόπο στο πλαίσιο της εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Για τον λόγο αυτό, η απαλλαγή από τον φόρο και το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως που τα κράτη μέλη εφαρμόζουν, αναλόγως των περιστάσεων, βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, πρέπει να αφορούν το ακίνητο στο σύνολό του χωρίς να παρέχεται η δυνατότητα διακρίσεως μεταξύ, αφενός, της μεταβιβάσεως κτιρίων ή τμημάτων κτιρίου και, αφετέρου της μεταβιβάσεως του γηπέδου.

97. Εντούτοις, η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλείται το άρθρο 13, Γ, τελευταία περίοδος, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο «(...) τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος» προκειμένου να υποστηρίξει την άποψη ότι η οδηγία δεν απαγορεύει εθνική ρύθμιση περιορίζουσα το δικαίωμα επιλογής μόνον στο κτίριο ή μόνον στο γήπεδο.

98. Ευθύς εξ αρχής, οφείλω να τονίσω ότι ο ισχυρισμός αυτός είναι άνευ σημασίας για τη λύση που αναζητείται εν προκειμένω. Πράγματι, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έκανε χρήση της υποτιθέμενης δυνατότητας περιορισμού του δικαιώματος επιλογής κατά την προεκτεθείσα έννοια.

99. Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί και πάλι ότι το άρθρο 13, Γ, αφορά τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου προς αυτά εδάφους οι οποίες δεν συνιστούν πρώτη παράδοση του αγαθού. Αντιθέτως, το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ζ, σημείο 1, στοιχείο β', που αφορά το δικαίωμα επιλογής στην περίπτωση των πρώτων παραδόσεων ακινήτων και το οποίο εφαρμόζεται εν προκειμένω, δεν περιλαμβάνει διάταξη παρεμφερή με αυτήν που παραθέτει η Γερμανική Κυβέρνηση.

100. Τέλος, φρονώ ότι θα ήταν ασυμβίβαστο με τον σκοπό της εναρμονίσεως του ΦΠΑ το

να μπορούν τα κράτη μέλη να ρυθμίζουν το δικαίωμα επιλογής κατά τρόπο που θα διετάρασσε την ενιαία φορολογική αντιμετώπιση που επιδιώκει η έκτη οδηγία για τις παραδόσεις που αποτελούν αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως.

101. Για να επανέλθω στην παρούσα υπόθεση, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η B. Breitsohl μπορούσε να επιλέξει είτε την πλήρη απαλλαγή από τον φόρο της πράξεως είτε την άσκηση του δικαιώματος επιλογής φορολογήσεως της παραδόσεως του ακινήτου περιλαμβανομένων των τμημάτων κτιρίων και του γηπέδου.

102. Στην περίπτωση που η B. Breitsohl επιλέξει την πλήρη απαλλαγή από τον φόρο, θα πρέπει να προβεί στον διακανονισμό των εκπτώσεων υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας εφαρμόζοντας την απλοποιημένη διαδικασία διακανονισμού του άρθρου 15a, παράγραφος 5, του UStG [45].

103. Εάν, αντιθέτως, η B. Breitsohl επιλέξει τη φορολόγηση της παραδόσεως του ακινήτου, θα έχει το δικαίωμα να αφαιρέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε στους προμηθευτές της, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ που αφορά την αμοιβή του συμβολαιογράφου για τη μεταβίβαση του γηπέδου. Ωστόσο, η βάση επιβολής του φόρου θα αποτελείται από το συνολικό ποσό της αντιπαροχής, περιλαμβανομένης ως εκ τούτου της αξίας του γηπέδου [46].

104. Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, θα μπορούσε να υπάρξει, όπως επισήμανε το Bundesfinanzhof με τη διάταξη περί παραπομπής, περίπτωση διπλής φορολογήσεως.

105. Απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου, η Επιτροπή αναγνώρισε ότι υπάρχει ο κίνδυνος αυτός τον οποίο εξηγεί ως ακολούθως:

— ο A πωλεί στον B, απαλλασσόμενος του ΦΠΑ, ένα μη οικοδομημένο γήπεδο στην τιμή του οποίου περιλαμβάνεται ο προγενέστερος ΦΠΑ που καταβλήθηκε επ' ευκαιρία ορισμένων εκσκαφικών εργασιών επί του γηπέδου·

45 — Σύμφωνα με το άρθρο αυτό του UStG, το οποίο εκδόθηκε βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, η έκπτωση μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο διακανονισμού και στην περίπτωση της απαλλοτριώσεως του επενδυτικού αγαθού κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους της πρώτης χρησιμοποιήσεώς του.

46 — Κατά το άρθρο 11, A, παράγραφος 1: «Βάση επιβολής του φόρου είναι: α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.».

— ο Β κτίζει ένα κτίριο επί του γηπέδου και καταβάλλει τον ΦΠΑ για τις εργασίες κατασκευής του·

— ο Β πωλεί το ακίνητο (το οποίο περιλαμβάνει το γήπεδο και το κτίριο) στον Γ και ασκεί το δικαίωμά του επιλογής υπέρ της φορολογήσεως·

— εάν αυτό το δικαίωμα επιλογής δεν μπορεί να ασκηθεί παρά επί του συνόλου του ακινήτου (ήτοι επί του γηπέδου και του κτιρίου), θα υπάρχει διπλή φορολόγηση στο μέτρο που το γήπεδο θα έχει επιβαρυνθεί δύο φορές με ΦΠΑ.

106. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι αυτός ο κίνδυνος διπλής φορολογήσεως υφίσταται εν γένει όταν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ πραγματοποιείται σε κάποιο ενδιάμεσο στάδιο της αλυσίδας φορολογήσεως. Η Επιτροπή παραθέτει ως παράδειγμα την απαλλαγή που προβλέπει η έκτη οδηγία για τις ασφαλιστικές και τις χρηματοοικονομικές εργασίες [47]. Σε καμία από τις περιπτώσεις αυτές, δεν επιτρέπεται στις εταιρίες που ασκούν τις δραστηριότητες αυτές να προβαίνουν στην αφαίρεση του ΦΠΑ. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο επιχειρούν να τον μετακυλίσουν στους πελάτες τους αυξάνοντας τις τιμές τους. Αυτή η μετακύλιση του ΦΠΑ στην τιμή συνεπάγεται στο επόμενο στάδιο της αλυσίδας διπλή φορολόγηση ανάλογη με τον φόρο που έφεραν οι επιχειρήσεις.

Για την Επιτροπή, ο μόνος τρόπος αποφυγής αυτής της υποθετικής διπλής φορολογήσεως στην υπό κρίση υπόθεση θα ήταν ο υπολογισμός της βάσεως επιβολής του φόρου μόνον βάσει της αξίας της κατασκευής μη συνυπολογιζομένης της αξίας του γηπέδου. Ωστόσο, η Επιτροπή προσθέτει ότι η λύση αυτή πρέπει να απορριφθεί στο μέτρο που είναι ασυμβίβαστη με την αρχή της αδιάρρηκτης ενότητας του γηπέδου και του κτιρίου στο πλαίσιο της εφαρμογής του ΦΠΑ, αρχή την οποία προβλέπουν τόσο οι εθνικές έννομες τάξεις όσο και η έκτη οδηγία.

107. Ως γνωστόν, οι απαλλαγές που προβλέπει το σύστημα του ΦΠΑ διακόπτουν τον μηχανισμό των εκπτώσεων και ενδέχεται ως εκ τούτου οι υποκείμενοι στον φόρο να μετακυλίουν στις τιμές τα ποσά που κατέβαλαν στο πλαίσιο της εισπράξεως του ΦΠΑ

47 – Άρθρο 13, Β, στοιχεία α' και δ'.

και τα οποία δεν είχαν τη δυνατότητα να αφαιρέσουν. Εάν, επιπλέον, η απαλλαγή χωρεί σε ένα ενδιάμεσο στάδιο, ο κίνδυνος να υπάρξει διπλή φορολόγηση αυξάνεται.

108. Εντούτοις, υπάρχει μια σημαντική διαφορά μεταξύ των οικονομικών δραστηριοτήτων που ανέφερε η Επιτροπή και των πρώτων παραδόσεων ακινήτων. Ο κοινοτικός νομοθέτης αποφάσισε ότι, για λόγους γενικής πολιτικής κοινής στα κράτη μέλη [48], οι ασφαλιστικές εργασίες και οι χρηματοοικονομικές υπηρεσίες έπρεπε να απαλλαγούν του ΦΠΑ. Αντιθέτως, σύμφωνα με το σύστημα που καθιερώνει η έκτη οδηγία, τόσο η παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση όσο και η παράδοση οικοδομημένων γηπέδων που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά υπόκεινται στον ΦΠΑ. Τα κράτη μέλη δεν είχαν τη δυνατότητα να εξακολουθήσουν να τις απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ ή να χορηγήσουν το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως παρά μόνον κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο, από της λήξεως της μεταβατικής περιόδου, δεν θα έπρεπε πλέον να υπάρχει καμία δυνατότητα διπλής φορολογήσεως κατά τη πρώτη παράδοση ακινήτων καθόσον η αγορά των γηπέδων προς οικοδόμηση θα υπόκειται πάντοτε στον ΦΠΑ [49].

109. Από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν φαίνεται να προκύπτει κάποια λύση στο πρόβλημα της διπλής φορολογήσεως το οποίο ανακύπτει στην παρούσα υπόθεση. Η B. Breitsohl δεν μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας αφού, όπως διαπιστώθηκε, δεν αγόρασε το προς οικοδόμηση γήπεδο *προκειμένου να το μεταπωλήσει* [50]. Ούτε συντρέχει λόγος, όπως έχω ήδη εξηγήσει, να χωριστεί η αξία του γηπέδου από την αξία του εδάφους προκειμένου να υπολογιστεί η βάση επιβολής του φόρου. Για τον λόγο αυτόν είναι πιθανό να υπάρξει περίπτωση διπλής φορολογήσεως πράγμα που δεν συμβιβάζεται με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

110. Συναφώς, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι δεν είναι η πρώτη φορά που προβάλλεται ενώπιον του Δικαστηρίου ο κίνδυνος διπλής φορολογήσεως χωρίς να είναι δυνατόν να ανευρεθεί μια λύση στις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Αναφέρομαι στη νομολογία σχετικά με την επιβολή του ΦΠΑ στα μεταχειρισμένα αντικείμενα και, πιο συγκεκριμένα, στην απόφαση Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV [51].

111. Το άρθρο 32 της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής: «Το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, θα θεσπίσει ομοφώνως, προ της 31ης Δεκεμβρίου 1977, το κοινοτικό καθε-

48 — Βλ. τις αιτιολογικές σκέψεις της προτάσεως της έκτης οδηγίας τις οποίες η Επιτροπή υπέβαλε στο Συμβούλιο στις 29 Ιουνίου 1973, *Επίσημο Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73, σ. 16.

49 — Τουλάχιστον αν δεν ληφθούν υπόψη τα προβλήματα που ενδέχεται να προκύψουν από το γεγονός ότι ο νομοθέτης δεν ακολούθησε την πρόταση της Επιτροπής και αντί να ορίσει ο ίδιος την έννοια του όρου «γήπεδο προς οικοδόμηση», επέλεξε να αφήσει το ζήτημα αυτό στις νομοθεσίες των κρατών μελών (βλ. άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας).

50 — Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη μπορούν, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου «να ορίσουν ότι για τις παραδόσεις κτιρίων και γηπέδων προς οικοδόμηση αγοραζομένων προς τον σκοπό μεταπωλήσεώς τους από υποκείμενο στον φόρο που δεν είχε δικαίωμα προς έκπτωση κατά την αγορά, βάση επιβολής του φόρου είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πωλήσεως και της τιμής αγοράς».

51 — Απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88 (Συλλογή 1989, σ. 4081).

στώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αντικειμένων, καθώς και των αντικειμένων τέχνης, αρχαιολογικών αντικειμένων και των αντικειμένων για συλλογές. Μέχρι να τεθεί σε εφαρμογή το κοινοτικό αυτό καθεστώς, τα κράτη μέλη, τα οποία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς για τα ανωτέρο αντικείμενα, δύνανται να διατηρήσουν το καθεστώς αυτό».

Δώδεκα έτη μετά την ημερομηνία-όριο που προέβλεπε η ανωτέρω διάταξη, εξακολουθεί να μην έχει θεσπιστεί κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχερισμένων αντικειμένων.

112. Στην ανωτέρω υπόθεση, το Gerechtshof te Amsterdam είχε ρωτήσει το Δικαστήριο εάν, υπό τις προϋποθέσεις που περιέγραφε, συμβιβαζόταν με το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, με την έκτη οδηγία εθνική φορολογική νομοθεσία, η οποία απαγορεύει να λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό του ΦΠΑ που οφείλεται για τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε από την πώληση μεταχειρισμένων αντικειμένων, ο φόρος που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένος στην τιμή των αντικειμένων που αγοράστηκαν από μη υποκείμενους στον φόρο ιδιώτες με σκοπό τη μεταπώληση.

113. Το Δικαστήριο απάντησε ότι: «Θεωρούμενο στο σύνολό του, το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ είναι το αποτέλεσμα της προοδευτικής εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών στο πλαίσιο των άρθρων 90 και 100 της Συνθήκης. (...) Η εναρμόνιση αυτή, όπως υλοποιήθηκε μέσω διαδοχικών οδηγιών και, κυρίως, της έκτης οδηγίας, δεν αποτελεί εισέτι παρά μερική εναρμόνιση. Είναι αληθές ότι η εναρμόνιση αυτή αποσκοπεί, κυρίως, στο να αποκλείονται οι διπλές φορολογήσεις, εφόσον η έκπτωση, σε κάθε στάδιο επιβολής φόρου, της φορολογικής επιβαρύνσεως που έχει προηγουμένως πλήξει μια συναλλαγή είναι συμφυής στον μηχανισμό του ΦΠΑ. Αλλά, όπως αποδεικνύεται από τις διατάξεις του άρθρου 32 της έκτης οδηγίας, ο σκοπός αυτός δεν έχει ακόμα επιτευχθεί και είναι αδύνατη η ανεύρεση, στο πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως υφίσταται επί του παρόντος, των ερεισμάτων που είναι αναγκαία για τον ορισμό και τον καθορισμό των λεπτομερειών εφαρμογής ενός κοινού συστήματος φορολογίας το οποίο, στον τομέα του εμπορίου μεταχειρισμένων αντικειμένων, να επιτρέπει την αποφυγή διπλής φορολογίας» [52].

114. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν σε ισχύ φορολογικές διατάξεις που αποκλίνουν από το κοινό σύστημα του ΦΠΑ ενδέχεται να έχει ανεπιθύμητες συνέπειες οι οποίες θα αρθούν μόνον όταν λήξει η περίοδος αυτή. Εν πάση περιπτώσει, οι περιπτώσεις διπλής φορολογήσεως που είναι δυνατόν να παρουσιαστούν, όπως εν προκειμένω, δεν δικαιολογούν μια ερμηνεία των κοινοτικών διατάξεων αντίθετη τόσο προς το περιεχόμενό τους όσο και προς τον σκοπό τους.

52 — Σκέψεις 21 έως 23.

Πρόταση

115. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Bundesfinanzhof ως εξής:

«1) Τα άρθρα 4 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί πράξεων που διενεργήθηκαν ενόψει της πραγματοποιήσεως ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που επρόκειτο να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν θα ασκηθεί.

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