ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

της 16ης Δεκεμβρίου 1999 *

1. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 234 ΕΚ), το γερμανικό Bundesfinanzhof διερωτάται ως προς το περιεχόμενο της πρόσφατης νομολογίας του Δικαστηρίου όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που καταβλήθηκε επί των δαπανών για επενδύσεις.

Το ζήτημα που πρέπει να διευκρινιστεί εν προκειμένω είναι αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου [1] (στο εξής: έκτη οδηγία), ο υποκείμενος στον φόρο διατηρεί το δικαίωμα εκπτώσεως όταν μια νομοθετική μεταβολή, που επήλθε μετά την παράδοση αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας υποκειμένης στον ΦΠΑ, τον στερεί του δικαιώματος παραιτήσεως από την απαλλαγή για τη δραστηριότητα αυτή και αν το γεγονός ότι ο φόρος καταβλήθηκε υπό την επιφύλαξη εκ των υστέρων ελέγχου επηρεάζει τη λύση που πρέπει να δοθεί στο πρόβλημα αυτό.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

1 — Οδηγία 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).

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία της κύριας δίκης

2. Ο σκοπός της εταιρίας αστικού δικαίου Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR (στο εξής: Schloßstraße) έγκειται στη διατήρηση εμπραγμάτου δικαιώματος επί οικοπέδου, στην οικοδόμηση επ' αυτού κτιρίου προοριζομένου για γραφεία και για κατοικίες καθώς και στη μακροπρόθεσμη εκμετάλλευση της εν λόγω έγγειας ιδιοκτησίας.

3. Η Schloßstraße απέκτησε το δικαίωμα οικοδομήσεως και εκμεταλλεύσεως του εν λόγω οικοπέδου τον Μάρτιο του 1991 και υπέβαλε αίτηση χορηγήσεως οικοδομικής άδειας. Επειδή ανέκυψαν προβλήματα συμβατότητας με τους πολεοδομικούς κανόνες, η άδεια αυτή της χορηγήθηκε τον Μάιο του 1993. Το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι, τουλάχιστον μέχρι τον Ιούνιο του 1993, οι εταίροι είχαν την πρόθεση να να μεταβιβάσουν την οικοδομική άδεια σε τρίτον. Ελλείψει αγοραστή, συνήψαν πάντως σύμβαση με αρχιτέκτονα για την οικοδόμηση του ακινήτου. Οι οικοδομικές εργασίες άρχισαν τον Ιανουάριο του 1994 και ολοκληρώθηκαν τον Δεκέμβριο του ιδίου έτους. Η Schloßstraße εκμίσθωσε το 39,38 % της συνολικής επιφάνειας του κτιρίου προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για κατοικίες, εκμίσθωσε το 13,96 % σε γραφείο αρχιτέκτονα και το 46,49 % σε ανώνυμη εταιρία της οποίας η δραστηριότητα συνίστατο κατά 90 % στην παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών οι οποίες απαλλάσσονταν του ΦΠΑ.

4. Στις δηλώσεις της για τον ΦΠΑ για τα οικονομικά έτη 1992 έως 1994, η Schloßstraße επέλεξε τη φορολόγηση των προγραμματισθεισών ή πραγματοποιηθεισών πράξεων μισθώσεως και επικαλέστηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου όσον αφορά τα τιμολόγια που συνδέονται με τις οικοδομικές εργασίες. Το δικαίωμα εκπτώσεως της αναγνωρίσθηκε αρχικώς. Πάντως, σύμφωνα με τα άρθρα 164 και 168 του Abgabenordnung (κώδικα δημοσίων εσόδων, στο εξής: AO), οι αντίστοιχες πράξεις βεβαιώσεως φόρου εκδόθηκαν υπό την επιφύλαξη του εκ των υστέρων ελέγχου.

5. Αφού προέβη σε έλεγχο, το Finanzamt Paderborn τροποποίησε τις πράξεις βεβαιώσεως της Schloßstraße για τα οικονομικά έτη 1992 έως 1994. Δέχθηκε έκπτωση του ΦΠΑ σε ποσοστό μόλις 13,96 % των δηλωθέντων ποσών, θεωρώντας ότι η μόνη φορολογήσιμη χρήση του ακινήτου ήταν αυτή του γραφείου του αρχιτέκτονα. Κατά το Finanzamt, δεν ήταν πλέον δυνατό να χορηγηθεί η έκπτωση όσον αφορά το 46,49 % της επιφανείας του κτιρίου που χρησιμοποιούσε η χρηματοπιστωτική εταιρία για την πραγματοποίηση πράξεων που απαλλάσσονται από τον φόρο, διότι, για την εν λόγω κατηγορία πράξεων, η δυνατότητα παραιτήσεως από τη φορολογική απαλλαγή είχε καταργηθεί από 1ης Ιανουαρίου 1994 κατόπιν της τροποποιήσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, του Umsatzsteuergesetz (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) η οποία επήλθε με τον Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (νόμος περί καταπολεμήσεως των καταχρήσεων και περί απλοποιήσεως των φορολογικών διατάξεων, στο εξής: StMBG) της 21ης Δεκεμβρίου 1993. Άλλωστε, το Finanzamt θεώρησε ότι η Schloßstraße δεν μπορούσε να επικαλεστεί ούτε τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 2, του UStG, όπως τροποποιήθηκε με τον StMBG, διότι η ανέγερση του κτιρίου δεν είχε αρχίσει πριν από τις 11 Νοεμβρίου 1993, χρονικό όριο το οποίο προβλέπει η διάταξη αυτή για τη δυνατότητα παραιτήσεως από το δικαίωμα εκπτώσεως.

6. Η Schloßstraße άσκησε ένσταση και, στη συνέχεια, προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως του Finanzamt, οι οποίες απορρίφθηκαν αμφότερες. Κατόπιν αυτού άσκησε αναίρεση (Revision) με την οποία ισχυρίστηκε ότι ο περιορισμός του δικαιώματος επιλογής της φορολογήσεως που εισήγαγε η νέα ρύθμιση του άρθρου 9, παράγραφος 2, του UStG δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωσή της, διότι η ανέγερση του κτιρίου πρέπει να θεωρηθεί ότι άρχισε την ημερομηνία κατά την οποία υπέβαλε την αίτησή της για τη χορήγηση οικοδομικής άδειας ή, τουλάχιστον, την ημερομηνία κατά την οποία της χορηγήθηκε η εν λόγω άδεια. Περαιτέρω, από την απόφαση του Δικαστηρίου C-110/94, Inzo [2], συνήγαγε ότι μπορεί να επικαλεστεί την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης για να διεκδικήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που κατέβαλε κατά τα οικονομικά έτη 1992 και 1993 (ιδίως επί των δαπανών αρχιτέκτονα και συμβολαιογράφου).

7. Στη διάταξή του περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof διατύπωσε αμφιβολίες ως προς την ευδοκίμηση της Revision. Φρονεί, κατ' αρχάς, ότι η Schloßstraße δεν μπορεί να επικαλεστεί τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 2, του UStG, διότι η ανέγερση του κτιρίου άρχισε μόλις κατά τον Ιανουάριο του 1994. Οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ήδη το 1992 και το 1993 αποτελούν τμήμα των δαπανών κατασκευής του κτιρίου και, επομένως, στοιχείο αυτού ως

2 — Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996 (Συλλογή 1996, σ. I-857).

«αγαθού επενδύσεως». Κατά συνέπεια, η απόφαση περί εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των υπηρεσιών αυτών δεν μπορεί να ληφθεί χωρίς να ληφθεί υπόψη η ημερομηνία ανεγέρσεως — ούτε, επομένως, ο περιορισμός που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 2, του UStG, όπως τροποποιήθηκε με τον StMBG —, διότι αποτελεί συνάρτηση του πραγματικού προορισμού του εν λόγω κτιρίου, δηλαδή των πράξεων εκμισθώσεως που πραγματοποιήθηκαν το 1994 και του χαρακτηρισμού τους ως φορολογησίμων ή απαλλασσομένων.

Δεδομένου ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Bundesfinanzhof σχετικά με τον UStG, η οριστική απόφαση επί του δικαιώματος εκπτώσεως μπορεί να ληφθεί μόνον εφόσον η πραγματική χρήση των αγαθών επενδύσεως είναι γνωστή — και δεδομένου ότι δεν μπορεί να ληφθεί βάσει της προβαλλομένης χρήσεώς τους — βασίμως το Finanzamt τροποποίησε, σύμφωνα με το άρθρο 164, παράγραφος 2, του AO, τις πράξεις βεβαιώσεως φόρου που εξέδωσε υπό την επιφύλαξη του εκ των υστέρων ελέγχου και αρνήθηκε την έκπτωση, στο μέτρο που οι παρασχεθείσες υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν τελικά για την πραγματοποίηση πράξεων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Στη συνέχεια, το Bundesfinanzhof επισημαίνει ότι η αναδρομική εφαρμογή του νέου άρθρου 9, παράγραφος 2, του UStG, στην έκπτωση του φόρου για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το 1992 και το 1993 δεν συνιστά παραβίαση της συνταγματικής αρχής της απαγορεύσεως της αναδρομικότητας. Κατά την ημερομηνία που τέθηκε σε ισχύ η νέα νομοθεσία, το δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως δεν ήταν οριστικό, αφού δεν είχε ακόμη οριστεί η τελική χρήση των αγαθών αυτών και το στοιχείο αυτό είναι καθοριστικό για τη σχετική με το δικαίωμα εκπτώσεως απόφαση.

Τέλος, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι η Schloßstraße δεν μπορεί να επικαλεστεί τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της και την πεποίθηση ότι είχε τη δυνατότητα να ασκήσει την ευχέρεια του πρώην άρθρου 9, παράγραφος 2, του UStG για την εκμίσθωση του ακινήτου στην οποία είχε την πρόθεση να προβεί, εφόσον η ανέγερση του κτιρίου άρχισε μετά την έναρξη της ισχύος της νέας ρυθμίσεως.

8. Πάντως, το Bundesfinanzhof διερωτάται αν η εν λόγω ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων του γερμανικού δικαίου συνάδει προς τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας. Για τον λόγο αυτόν αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, σε συνδυασμό με την απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO), το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εξακολουθεί να υφίσταται όταν, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της θελήσεώς του, ο υπο-

κείμενος στον φόρο δεν έκανε χρήση των αγαθών ή υπηρεσιών για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων.

Εξακολουθεί, κατά την ως άνω αρχή, να υφίσταται το δικαίωμα εκπτώσεως ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί μεν όντως το αγαθό ή την υπηρεσία για την πραγματοποίηση πράξεων (εκμισθώσεως), εξαιτίας όμως νομοθετικής μεταβολής που επήλθε μετά την κτήση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας δεν έχει πλέον το δικαίωμα να παραιτηθεί από την απαλλαγή από τον φόρο για τις πράξεις που πραγματοποίησε συναφώς και, επομένως, δεν μπορεί πλέον να πραγματοποιήσει *φορολογούμενες* πράξεις;

2) Εξακολουθεί, στην εν λόγω περίπτωση της μεταγενέστερης επελεύσεως κάποιου γεγονότος, να υφίσταται το δικαίωμα εκπτώσεως ακόμη και όταν ο καθορισμός του φόρου χώρησε, θεμιτώς κατά το εθνικό δίκαιο, υπό τη λεγόμενη επιφύλαξη του εκ των υστέρων ελέγχου, ο οποίος καθιστά δυνατό τον καθορισμό του φόρου εντός συντόμου χρόνου βάσει μόνον των δηλώσεων του υποκειμένου στον φόρο, ταυτοχρόνως όμως παρέχει στη φορολογική αρχή την εξουσία να προβεί σε διόρθωση του καθορισθέντος φόρου από κάθε άποψη, όσον αφορά τόσο τα πραγματικά όσο και τα νομικά στοιχεία;»

II — Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν κατά τη διαδικασία

9. Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις εντός της προθεσμίας που προβλέπει προς τούτο το άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου.

Κατά τη συνεδρίαση της 2ας Δεκεμβρίου 1999, ο εκπρόσωπος της Schloßstraße καθώς και οι εκπρόσωποι της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής ανέπτυξαν τις προφορικές παρατηρήσεις τους.

III — Ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων

10. Τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο στην υπόθεση αυτή, την οποία ο εκπρόσωπος της Επιτροπής χαρακτήρισε «δύσκολη και τεχνικά περίπλοκη» κατά τη συνεδρίαση, θέτουν δύο προβλήματα. Αφενός, πρέπει να καθοριστεί πότε ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε επί των δαπανών για επενδύσεις και, αφετέρου, να καθοριστεί αν τα κράτη μέλη μπορούν να καταργούν αναδρομικά το δικαίωμα εκπτώσεως που ήδη αποκτήθηκε στηριζόμενα, ενδεχομένως, στον προσωρινό χαρακτήρα της πράξεως βεβαιώσεως που εξέδωσε η φορολογική αρχή [3]. Πριν λάβω θέση επί των δύο αυτών ερωτημάτων, νομίζω ότι χρειάζεται να υπενθυμίσω τις διατάξεις της έκτης

3 — Το σημείο ως προς το οποίο υπάρχει διαφωνία των μερών και το οποίο προέβαλε η Schloßstraße κατά τη συνεδρίαση, δηλαδή πότε πρέπει να θεωρηθεί ότι άρχισε η ανέγερση του κτιρίου για την εφαρμογή του UStG, είναι, όπως υπονοεί το Bundesfinanzhof στη διάταξη περί παραπομπής, ζήτημα εθνικού δικαίου το οποίο δεν πρέπει να εξετασθεί στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

οδηγίας και του γερμανικού δικαίου που έχουν εφαρμογή στη μίσθωση ακινήτων.

Α — *Διατάξεις της έκτης οδηγίας και του γερμανικού δικαίου που έχουν εφαρμογή στη μίσθωση ακινήτων*

11. Το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας απαλλάσσει, κατ' αρχήν, τη μίσθωση ακινήτων από τον ΦΠΑ:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

(...)

β) τις μισθώσεις ακινήτων (...)».

12. Πάντως, το άρθρο 13, Γ, ορίζει τα εξής:

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

α) μισθώσεως ακινήτων·

(...)

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

13. Στη Γερμανία, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των μισθώσεων ακινήτων ρυθμίζεται από το άρθρο 4, σημείο 12, στοιχείο a, του UStG. Πάντως, το εν λόγω κράτος μέλος έκανε χρήση της δυνατότητας που του παρέχει η έκτη οδηγία να παράσχει τους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής για τη φορολόγηση και διαμόρφωσε το άρθρο 9, παράγραφος 1, του νόμου αυτού υπ' αυτή την έννοια.

14. Όπως ίσχυε πριν από την τροποποίηση που επέφερε ο StMBG της 21ης Δεκεμ-

βρίου 1993, το άρθρο 9, παράγραφος 2, του UStG όριζε τα εξής:

«Η παραίτηση από το ευεργέτημα της φορολογικής απαλλαγής κατά την παράγραφο 1 επιτρέπεται (...) στην περίπτωση της μισθώσεως ακινήτων (άρθρο 4, σημείο 12, στοιχείο a), μόνον αν ο επιχειρηματίας προσκομίσει την απόδειξη ότι το ακίνητο δεν χρησιμοποιείται ούτε προορίζεται να χρησιμοποιηθεί για κατοικία ή για δραστηριότητες άλλες από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως.»

15. Ο StMBG εισήγαγε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1994, περιορισμό στην έκταση του εν λόγω δικαιώματος επιλογής όσον αφορά τη μίσθωση ακινήτων. Το νέο κείμενο του άρθρου 9, παράγραφος 2, του UStG ορίζει τα εξής:

«Η παραίτηση από το ευεργέτημα της φορολογικής απαλλαγής κατά την παράγραφο 1 επιτρέπεται (...) στην περίπτωση της μισθώσεως ακινήτων (άρθρο 4, σημείο 12, στοιχείο a), μόνον αν ο αποδέκτης των υπηρεσιών χρησιμοποιεί ή προτίθεται να χρησιμοποιήσει το ακίνητο αποκλειστικά για την πραγματοποίηση πράξεων οι οποίες δεν αποκλείουν την έκπτωση του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών. Στον επιχειρηματία εναπόκειται να προσκομίσει την απόδειξη ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές.»

16. Ο StMBG εισήγαγε επίσης, στο άρθρο 27, παράγραφος 2, του UStG, μεταβατική διάταξη που διατυπώνει τους κανόνες εφαρμογής του νέου άρθρου 9, παράγραφος 2. Η διάταξη αυτή ορίζει τα εξής:

«Το άρθρο 9, παράγραφος 2, δεν έχει εφαρμογή όταν το οικοδομηθέν επί του οικοπέδου κτίριο

(...)

3. εξυπηρετεί ή προορίζεται για την εξυπηρέτηση άλλων σκοπών εκτός των εκτεθέντων στα σημεία 1 και 2 [4] και η κατασκευή του ολοκληρώθηκε πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998

και όταν η ανέγερση του κτιρίου (...) στις περιπτώσεις του σημείου 3 άρχισε πριν από τις 11 Νοεμβρίου 1993.»

17. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε, στη νομολογία του, ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13, Β και Γ.

4 – Τα σημεία 1 και 2 αφορούν τα κτίρια που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες ή για την εξυπηρέτηση άλλων μη επιχειρηματικών σκοπών.

18. Πράγματι, στην απόφαση Becker [5], το Δικαστήριο έκρινε τα εξής:

«(...) σύμφωνα με την ευχέρεια που παρέχει [το άρθρο 13, Γ], τα κράτη μέλη δύνανται να παράσχουν στους απολαύοντας των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία τη δυνατότητα να παραιτηθούν της απαλλαγής, είτε σε όλες τις περιπτώσεις, είτε εντός ορισμένων ορίων, είτε ακόμη υπό ορισμένους όρους.»

19. Στην απόφαση Belgocodex [6], την οποία εξέδωσε μετά την υποβολή της παρούσας αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως και στην οποία θα επανέλθω μεταγενέστερα, το Δικαστήριο έκρινε τα εξής:

«Τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 13, Β και Γ. Πράγματι, σ' αυτά εναπόκειται να εκτιμήσουν αν πρέπει να θεσπίσουν ή όχι το δικαίωμα επιλογής, ανάλογα με το αν το θεωρούν σκόπιμο σε συνάρτηση προς την κατάσταση που υφίσταται στη χώρα τους σε δεδομένο χρονικό σημείο. Η ευχέρεια παροχής ή όχι του δικαιώματος επιλογής δεν υπόκειται σε διαχρονικούς περιορισμούς ούτε περιορίζεται από το γεγονός ότι έχει ληφθεί προγενέστερα αντίθετη απόφαση. Επομένως, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης, στο πλαίσιο των εθνικών τους αρμοδιοτήτων, να καταργήσουν το δικαίωμα επιλογής, που έχουν ήδη θεσπίσει, και να θέσουν εκ νέου σε ισχύ τον βασικό κανόνα, που είναι η απαλλαγή από τη φορολόγηση των πράξεων μισθώσεως ακινήτων.»

20. Η νομολογία αυτή επιβάλλει, επομένως, ένα πρώτο συμπέρασμα όσον αφορά την παρούσα υπόθεση. Βασίμως ο Γερμανός νομοθέτης περιόρισε, όπως το έπραξε με τον νόμο StMBG του 1994, το περιεχόμενο του δικαιώματος επιλογής για τη φορολόγηση που προέβλεπε ο νόμος υπέρ των πράξεων μισθώσεως ακινήτων. Το άρθρο 13, Β και Γ, παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να αποφασίσουν, σύμφωνα με την οικονομική κατάσταση κάθε στιγμής, αν είναι σκόπιμο να θεσπίσουν το εν λόγω δικαίωμα επιλογής για τη φορολόγηση καθώς και την ευχέρεια να καθορίσουν, αν αποφασίσουν να παράσχουν το δικαίωμα αυτό, υπό ποίες προϋποθέσεις ή εντός ποίων ορίων πρέπει αυτό να ασκηθεί.

21. Αφού διευκρινίστηκε το εν λόγω σημείο, θα εξετάσω τώρα αν, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, η Schloßstraße είχε ήδη αποκτήσει το δικαίωμα εκπτώσεως κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του StMBG του 1994 και αν το δικαίωμα αυτό μπορούσε να της αφαιρεθεί αναδρομικά.

B — *Γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των δαπανών για επενδύσεις*

22. Η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι, σύμφωνα με το σύστημα της έκτης οδηγίας, το δικαιώμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρ-

5 — Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81 (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 38).

6 — Απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97 (Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψη 17).

τάται από την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες που υπόκεινται στον φόρο αυτό χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων. Για τον λόγο αυτό δεν μπορεί να δοθεί απάντηση στο ζήτημα αν το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως υφίσταται και να ληφθεί οριστική απόφαση παρά μόνον εφόσον είναι γνωστές οι πράξεις για τις οποίες χρησιμοποιήθηκαν πράγματι οι εν λόγω υπηρεσίες.

23. Εφαρμόζουσα την ανάλυση αυτή στα εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, του UStG, όπως τροποποιήθηκε το 1994, η Schloßstraße δεν είχε ποτέ το δικαίωμα, έστω προσωρινό, προς έκπτωση του φόρου που είχε καταβάλει για τις πράξεις μισθώσεως στην εταιρία χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών εφόσον αυτή δεν χρησιμοποιεί τα γραφεία για να πραγματοποιήσει εκεί φορολογήσιμες πράξεις. Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η νέα διατύπωση της διατάξεως αυτής, στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο δεν εκμίσθωσε το ακίνητο πριν από την έναρξη της ισχύος του StMBG, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να καθοριστεί κατά το χρονικό σημείο που πραγματοποιήθηκαν οι ενέργειες και ότι, για να γίνει αυτό, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι νομοθετικές μεταβολές που επήλθαν πριν από την έναρξη των πράξεων αυτών.

24. Νομίζω ότι η ανάλυση της Γερμανικής Κυβερνήσεως δεν είναι σύμφωνη προς την έκτη οδηγία, όπως την έχει ερμηνεύσει το Δικαστήριο.

25. Με τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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 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.

(...)» [7].

7 – Πρωτότυπο κείμενο του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας. Η παράγραφος 2 τροποποιήθηκε μεταγενέστερα 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).

26. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών».

27. Το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη κρίνει ότι το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης 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 [8].

28. Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, ελλείψει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που έχουν διενεργηθεί στα προηγούμενα στάδια. Εφόσον τέτοιοι περιορισμοί πρέπει να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη, αποκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η οδηγία [9]. Το Δικαστήριο έκρινε ομοίως υπό την έννοια αυτή ότι οι διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, καθορίζουν με σαφήνεια τους όρους γενέσεως και το περιεχόμενο του δικαιώματος εκπτώσεως. Οι διατάξεις αυτές δεν αφήνουν στα κράτη μέλη κανένα περιθώριο εκτιμήσεως ως προς την εφαρμογή τους. Επομένως, απονέμουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία αυτοί μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων προκειμένου να αντιταχθούν σε εθνική κανονιστική ρύθμιση που δεν συμβιβάζεται προς αυτές [10].

29. Όσον αφορά, συγκεκριμένα, τις δαπάνες επενδύσεως που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει μιας οικονομικής δραστηριότητας που υπόκειται στον ΦΠΑ, πρέπει να θεωρηθεί, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου [11], ότι οι δαπάνες αυτές συνιστούν ήδη οικονομική δραστηριότητα για την εφαρμογή του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας και ότι, κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των επενδύσεων αυτών. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου 4 της οδηγίας θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας χωρίς να του δίνει τη δυνατότητα να τον εκπίπτει, σύμφωνα με το άρθρο 17, και θα διέκρινε αυθαίρετα μεταξύ των επενδυτικών δαπανών πριν και κατά την πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου [12].

30. Επιπλέον, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των δαπανών επενδύσεως, άπαξ γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν η σχεδιαζό-

8 — Βλ., ειδικότερα, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19)· της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψη 15), και της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15).

9 — Βλ., ειδικότερα, την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψεις 16 και 17· τις αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27), και της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Συπεργκάζ (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18), καθώς και την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψη 16.

10 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9 απόφαση BP Συπεργκάζ, σκέψη 35.

11 — Βλ. λεπτομερέστερη έκθεση της νομολογίας αυτής στις προτάσεις που υπέβαλα την ίδια ημερομηνία στην υπόθεση C-400/98, Breitsohl, απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I-4321, συγκεκριμένα σ. I-4324, σημεία 18 έως 27.

12 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Rompelman, σκέψεις 22 και 23.

μενη οικονομική δραστηριότητα δεν συνεπήχθη φορολογούμενες πράξεις ή όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε η έκπτωση στο πλαίσιο φορολογουμένων πράξεων λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της θελήσεώς του [13]. Πράγματι, η αρχή της ασφάλειας δικαίου απαγορεύει να εξαρτώνται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο από πραγματικά περιστατικά, περιστάσεις ή γεγονότα που γεννήθηκαν μετά την εκ μέρους της φορολογικής αρχής διαπίστωσή τους [14]. Ανάλογα με την περίπτωση, η παράδοση επενδυτικού αγαθού κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος του διακανονισμού, όπως εν προκειμένω, μπορεί να αποτελέσει λόγο διακανονισμού της εκπτώσεως υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας [15].

31. Κατά συνέπεια, από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, προκύπτει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των δαπανών επενδύσεως γεννάται τη στιγμή κατά την οποία πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών που αποτελεί τη γενεσιουργό αιτία των δαπανών αυτών. Αν ο υποκείμενος στον φόρο αποδείξει ότι έχει πράγματι την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τις επενδύσεις για να προβεί σε δραστηριότητα υποκειμένη στον ΦΠΑ σύμφωνα με την έκτη οδηγία ή την ισχύουσα κατά τον χρόνο εκείνο εθνική ρύθμιση, θα έχει αμέσως το δικαίωμα προς έκπτωση, έστω και αν η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα δεν μπορεί ποτέ να πραγματοποιηθεί.

32. Εξάλλου, το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά τον διακανονισμό των εκπτώσεων, επιβεβαιώνει, κατ' εμέ, τη σχέση που υφίσταται μεταξύ της αποκτήσεως των επενδυτικών αγαθών και της γενέσεως του δικαιώματος προς έκπτωση. Η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού, που αφορά τα αγαθά επενδύσεως, διατυπώνει γενικό κανόνα σύμφωνα με τον οποίο ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, *περιλαμβανομένου και του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατασκευάσθη το αγαθό,* και όχι τη στιγμή κατά την οποία τα επενδυτικά αγαθά αρχίζουν να χρησιμοποιούνται για την άσκηση δραστηριοτήτων που υπόκεινται στον φόρο [16].

33. Για να επανέλθω στην παρούσα υπόθεση, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να καθορίσει ποια ήταν η πραγματική πρόθεση της Schloßstraße κατά τον χρόνο που ανέλαβε τις επίδικες δαπάνες επενδύσεως [17]. Εάν η πραγματική της πρόθεση ήταν να χρησιμοποιήσει τις επενδύσεις αυτές για να πραγματοποιήσει δραστηριότητα η οποία, κατά τον χρόνο εκείνο, υπέκειτο στον φόρο — ή, μάλλον, μπορούσε να υπόκειται δυνάμει του δικαιώματος επιλογής για τη φορολόγηση το οποίο καταργήθηκε μεταγενέστερα — πρέπει να θεωρηθεί, όπως ορθώς τονίζει η Επιτροπή, ότι η Schloßstraße απέκτησε το δικαίωμα προς έκπτωση κατά τον

13 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψεις 19 και 20.

14 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Inzo, σκέψη 21.

15 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψη 23.

16 — Όσον αφορά τις επενδύσεις υπό μορφή ακινήτων, η διάρκεια της περιόδου που χρησιμεύει ως βάση του υπολογισμού των διακανονισμών θα μπορεί να εκτείνεται μέχρι 20 έτη (άρθρο 20, παράγραφος 2, τελευταία πρόταση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, ήδη παρατεθείσα στην υποσημείωση 7). Καίτοι είναι αληθές ότι η ίδια αυτή παράγραφος 2 ορίζει ότι: «Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακεραίων ετών *από την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού*» (η υπογράμμιση δική μου), η ευχέρεια αυτή που παρέχεται στα κράτη μέλη αντιπροσωπεύει πάντως μια εξαίρεση από τον γενικό κανόνα που διατυπώθηκε ανωτέρω. Εξάλλου, το άρθρο 17, το οποίο ρυθμίζει το δικαίωμα προς έκπτωση, δεν περιλαμβάνει καμία επιφύλαξη της κατηγορίας αυτής υπέρ των κρατών μελών.

17 — Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι μέχρι τον Ιούνιο του 1993 τουλάχιστον, οι εταίροι είχαν την πρόθεση να μεταβιβάσουν την άδεια οικοδομήσεως σε τρίτον. Εντούτοις, το δικαστήριο αυτό πρέπει να καθορίσει αν το γεγονός αυτό, σε σχέση με το οποίο δεν παρέχει επαρκή πληροφοριακά στοιχεία στη διάταξη περί παραπομπής, επηρεάζει κατά κάποιο τρόπο το νομότυπο της προσωρινής εκπτώσεως που δέχθηκε το Finanzamt.

χρόνο που της παρασχέθηκαν οι εν λόγω υπηρεσίες, δηλαδή πριν από την έναρξη της ισχύος της νομοθετικής μεταβολής. Κατά συνέπεια, θα εξετάσω εν προκειμένω την αναδρομική κατάργηση δικαιώματος, *ήδη γεννηθέντος*, επιλογής για τη φορολόγηση και εκπτώσεως του ΦΠΑ.

Γ — *Δυνατότητα των κρατών μελών να καταργήσουν αναδρομικά το ήδη γεννηθέν δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως και εκπτώσεως του ΦΠΑ*

34. Για να εξετάσω τη δυνατότητα αυτή θα πρέπει να αναφερθώ εκ νέου στην απόφαση Belgocodex [18]. Στην υπόθεση εκείνη, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης απέκτησε ακίνητο στο οποίο πραγματοποίησε σειρά εργασιών ανακαινίσεως. Αργότερα εκμίσθωσε το ακίνητο σε επιχείρηση η οποία το χρησιμοποίησε για να ασκήσει σ' αυτό την οικονομική της δραστηριότητα. Στη συνέχεια, η Belgocodex προέβη σε έκπτωση του ΦΠΑ που είχε επιβαρύνει το κόστος των εργασιών ανακαινίσεως.

35. Η Belgocodex προέβη στην έκπτωση στηριζόμενη στον νόμο της 28ης Δεκεμβρίου 1992, περί τροποποιήσεως του βελγικού κώδικα φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος εισήγαγε το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως για τις πράξεις εκμισθώσεως ακινήτων. Ο νόμος αυτός προέβλεπε εντούτοις ότι ο τύπος της επιλογής, ο τρόπος ασκήσεως αυτής καθώς και οι όροι που πρέπει να πληροί η σύμβαση μισθώσεως θα καθορίζονταν με εκτελεστικό διάταγμα, το οποίο δεν εκδόθηκε ποτέ. Στις 6 Ιουλίου 1994 θεσπίστηκε τυπική παρέκκλιση από τον νόμο του 1992 με αναδρομική ισχύ.

36. Στηριζόμενη στην παρέκκλιση αυτή, η βελγική φορολογική αρχή αμφισβήτησε την ορθότητα της εκπτώσεως στην οποία είχε προβεί η Belgocodex με τη δήλωσή της. Η εταιρία αυτή άσκησε τότε προσφυγή ενώπιον του tribunal de première instance de Nivelles, το οποίο ρώτησε το Δικαστήριο αν ένα κράτος μέλος που έκανε χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας και έχει, έτσι, παράσχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως ορισμένων μισθώσεων ακινήτων μπορούσε να καταργήσει με μεταγενέστερο νόμο το εν λόγω δικαίωμα επιλογής και να επαναφέρει, κατ' αυτόν τον τρόπο, σε ισχύ την απαλλαγή σε όλη της την έκταση.

37. Ενώπιον του Δικαστηρίου, η Belgocodex ισχυρίστηκε ότι οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου απαγορεύουν την αναδρομική κατάργηση της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας και ότι, ενόψει της θεσπίσεως του βελγικού νόμου της 28ης Δεκεμβρίου 1992, μπορούσε θεμιτώς να θεωρεί ως δεδομένη την παροχή του δικαιώματος επιλογής, ανεξαρτήτως της εκδόσεως του βασιλικού διατάγματος προς εκτέλεση του βελγικού κώδικα ΦΠΑ.

38. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της

18 — Ήδη παρατεθείσα στην υποσημείωση 6.

ασφάλειας δικαίου περιλαμβάνονται στην κοινοτική έννομη τάξη, τα δε κράτη μέλη οφείλουν να τις τηρούν κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες. Ωστόσο, πρόσθεσε ότι, υπό τις ειδικές περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο, αλλά στο εθνικό δικαστήριο, να κρίνει αν η αναδρομική κατάργηση ενός νόμου του οποίου το εκτελεστικό διάταγμα ουδέποτε θεσπίστηκε συνιστά παραβίαση των αρχών αυτών.

39. Οι «ειδικές περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως» που επικαλέστηκε το Δικαστήριο στην υπόθεση Belgocodex οφείλονταν στο γεγονός ότι υπήρχε αμφιβολία ως προς το αν, σύμφωνα με τους εφαρμοστέους κανόνες του βελγικού δικαίου, ο νόμος του 1992 είχε πράγματι παράσχει τη δυνατότητα επιλογής φορολογήσεως εφόσον δεν είχαν θεσπιστεί τα εκτελεστικά μέτρα. Επομένως, επρόκειτο για ζήτημα το οποίο έπρεπε να διευκρινιστεί από το εθνικό δικαστήριο.

40. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η παρούσα υπόθεση δεν περιλαμβάνει τέτοιες ειδικές περιστάσεις. Στηριζόμενη στην απόφαση Ghent Coal Terminal [19], ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα προς έκπτωση δεν μπορεί να αφαιρεθεί από τη Schloßstraße για λόγους ανεξάρτητους της θελήσεώς της. Κατά την Επιτροπή, ο περιορισμός του δικαιώματος επιλογής που προβλέφθηκε επ' ευκαιρία της θεσπίσεως νόμου στον οποίο μεταβατικός κανόνας παρέχει αναδρομική ισχύ πρέπει να θεωρηθεί, εν προκειμένω, ως λόγος ανεξάρτητος της θελήσεως του υποκειμένου στον φόρο. Φρονεί, κατά συνέπεια, ότι η Schloßstraße πρέπει να διατηρήσει το ευεργέτημα των φόρων τους οποίους είχε ήδη εκπέσει πριν από την έναρξη της ισχύος της νομοθετικής μεταβολής.

41. Συμφωνώ με την ανάλυση της Επιτροπής. Πράγματι, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, για τα οικονομικά έτη 1992 και 1993, η Schloßstraße πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις από τις οποίες η εφαρμοστέα κατά τον χρόνο εκείνο γερμανική νομοθεσία εξαρτούσε το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να επιλέξουν τη φορολόγηση. Εφόσον η νέα ρύθμιση τέθηκε σε ισχύ αργότερα, εμπόδισε τη Schloßstraße να εκδηλώσει εμπράκτως την πρόθεση την οποία είχε να χρησιμοποιήσει τα επενδυτικά αγαθά της για να προβεί σε οικονομικές δραστηριότητες που υπόκεινται στον ΦΠΑ. Η εν λόγω νομοθετική μεταβολή συνιστά, κατά συνέπεια, κατ' εμέ, «περίσταση ξένη προς τη βούληση» του υποκειμένου στον φόρο, η οποία, σύμφωνα με την απόφαση Ghent Coal Terminal, δεν επιτρέπει να στερηθεί ο υποκείμενος στον φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση το οποίο είχε ήδη αποκτήσει.

42. Θα προσθέσω ότι, καίτοι, όπως ήδη ανέφερα, το άρθρο 13, Β και Γ, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια που τους επιτρέπει να ρυθμίζουν το δικαίωμα επιλογής και μάλιστα να το καταργήσουν, δεν μπορούν να το χρησιμοποιήσουν για να παραβούν το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ανακαλώντας ήδη αποκτηθέν δικαίωμα προς έκπτωση.

43. Η ανάκληση αυτή συνιστά προσβολή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης την οποία ο

19 – Προπαρατεθείσα ήδη στην υποσημείωση 8.

υποκείμενος στον φόρο έχει όσον αφορά την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας. Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η οποία είναι γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, ανώτερης τυπικής ισχύος, που αποσκοπεί στην προστασία των ιδιωτών [20], επιβάλλεται σε κάθε εθνική αρχή επιφορτισμένη με την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου [21].

Δ — Επίπτωση του προσωρινού χαρακτήρα των πράξεων βεβαιώσεως

44. Κατ' εμέ, το γεγονός ότι το εθνικό δίκαιο παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να προβεί σε διόρθωση, όσον αφορά τόσο τα νομικά όσο και τα πραγματικά στοιχεία, των πράξεων βεβαιώσεως που απευθύνει στους υποκειμένους στον φόρο υπό την επιφύλαξη εκ των υστέρων ελέγχου [22] ουδόλως επηρεάζει την ανάλυση που μόλις εξέθεσα.

45. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, ακόμη και αν έπρεπε να θεωρηθεί ότι η εφαρμογή νομοθετικής μεταβολής στο δικαίωμα προς έκπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο έχει ήδη αποκτήσει επ' ευκαιρία υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν πριν από την τροποποίηση αυτή αποτελεί παράνομη αναδρομική εφαρμογή, οι αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου δεν παραβιάστηκαν εν προκειμένω, εφόσον η επιφύλαξη του εκ των υστέρων ελέγχου των προσωρινών πράξεων βεβαιώσεως που προβλέπει ο ΑΟ στερούσε τη Schloßstraße της δυνατότητας να προβάλει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη την οποία θα είχε στον οριστικό χαρακτήρα του δικαιώματός της προς έκπτωση.

46. Η δυνατότητα των φορολογικών αρχών να προβαίνουν σε ελέγχους και να διορθώνουν, εφόσον είναι ανάγκη, τις προσωρινές πράξεις βεβαιώσεως που απευθύνουν στους υποκειμένους στον φόρο υφίσταται στην πλειονότητα των κρατών μελών και συνιστά μέσο αναμφισβήτητης χρησιμότητας στη διαχείριση των φόρων, εν γένει, και των εσόδων από τον ΦΠΑ, ειδικότερα [23].

47. Πράγματι, αν η φορολογική αρχή διαπιστώσει, βάσει ελέγχου, ότι ένας υποκείμενος στον φόρο προσπάθησε να εξαπατήσει το Δημόσιο Ταμείο δηλώνοντας ως απόκτηση αγαθού υπέρ της επιχειρήσεώς του την αγορά αντικειμένων προοριζομένων στην πραγματικότητα για ιδιωτική του χρήση, τούτο δε προκειμένου να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλε επ' ευκαιρία της πράξεως αυτής, η φορολογική αρχή θα μπορέσει αυτεπαγγέλτως να καθορίσει το ύψος

20 — Απόφαση της 19ης Μαΐου 1992, C-104/89 και C-37/90, Mulder κ.λπ. κατά Συμβουλίου και Επιτροπής (Συλλογή 1992, σ. I-3061, σκέψη 15).

21 — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1979, 230/78, Eridania και Società italiana per l'industria degli zuccheri (Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 340, σκέψη 31). Είναι προφανές, αντιθέτως, ότι η νομοθετική μεταβολή που εισήγαγε ο StMBG θα εφαρμοστεί χωρίς περιορισμό στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παρέχονται στη Schloßstraße από την ημερομηνία της ενάρξεως ισχύος του, δηλαδή από την 1η Ιανουαρίου 1994. Πράγματι, όπως έκρινε το Δικαστήριο, «το πεδίο εφαρμογής [της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης] δεν μπορεί, αντίθετα, να επεκταθεί μέχρι σημείου που να εμποδίζει, κατά τρόπο γενικό, μια νέα κανονιστική ρύθμιση να εφαρμόζεται στα μέλλοντικά αποτελέσματα καταστάσεων που δημιουργήθηκαν υπό το κράτος της προηγουμένης ρυθμίσεως ελλείψει υποχρεώσεων ανειλημμένων έναντι των δημοσίων αρχών» (απόφαση της 16ης Μαΐου 1979, 84/78, Tomadini, Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 903, σκέψη 21).

22 — Πράγματι, το άρθρο 164 του ΑΟ προβλέπει τα εξής:
«1. Οι φόροι μπορούν να καθοριστούν, εφόσον η φορολογική περίπτωση δεν έχει εξετασθεί οριστικά, γενικά ή στην κατ' ιδίαν περίπτωση, υπό την επιφύλαξη του εκ των υστέρων ελέγχου, χωρίς ο εν λόγω καθορισμός να χρήζει αιτιολογίας. (...)
2. Καθ' ον χρόνο ισχύει η επιφύλαξη, η απόφαση περί καθορισμού του φόρου μπορεί να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί. (...)
(...)
4. Η επιφύλαξη του εκ των υστέρων ελέγχου παύει να ισχύει όταν εκπνεύσει η προθεσμία καθορισμού του φόρου (...).»

23 — Πράγματι, η διαχείριση του ΦΠΑ στηρίζεται, συνήθως, στο σύστημα της αυτοεκκαθαρίσεως, καθόσον οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν οι ίδιοι να καθορίζουν το φορολογικό τους χρέος και να εξασφαλίζουν την καταβολή του στο Ταμείο.

του φόρου και να ανακαλέσει την ήδη εγκριθείσα έκπτωση.

48. Το ίδιο ισχύει όσον αφορά τη διαδικασία διακανονισμού που θεσπίζει το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας. Το σύστημα αυτό επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο να διακανονίζει τα ποσά που αφαίρεσε ως προς τα επενδυτικά αγαθά τα οποία απέκτησε εφόσον συντρέξουν ορισμένες περιστάσεις εντός ορισμένης προθεσμίας. Στην παρούσα υπόθεση, για παράδειγμα, αν η Schloßstraße είχε τροποποιήσει το σχέδιό της για τη χρησιμοποίηση του ακινήτου, αυξάνοντας, για παράδειγμα, το τμήμα του ακινήτου που προοριζόταν για κατοικία, η φορολογική αρχή θα μπορούσε να μειώσει το εκπεστέο ποσό του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του κανόνα της αναλογίας.

49. Η δικογραφία δεν παρέχει εντούτοις τη δυνατότητα να θεωρηθεί ότι η Schloßstraße προέβη σε απάτη ή μετέβαλε τη χρήση για την οποία προόριζε το ακίνητο τον χρόνο κατά τον οποίο άσκησε το δικαίωμά της επιλογής για τη φορολόγηση και το δικαίωμά της προς έκπτωση. Κατά συνέπεια, ο μόνος λόγος στον οποίο θα μπορούσε να στηριχθεί η ανάκληση των δικαιωμάτων της επιλογής και εκπτώσεως που έχουν ήδη αποκτηθεί είναι εν προκειμένω η μεταγενέστερη νομοθετική μεταβολή η οποία κατάργησε το δικαίωμα επιλογής υπέρ της φορολογήσεως για τις οικονομικές δραστηριότητες που ασκεί η Schloßstraße.

50. Όπως όμως ήδη ανέφερα, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο αποτελεί τον πυρήνα της διαφοράς απορρέει άμεσα από το άρθρο άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, η Schloßstraße μπορούσε να αντλήσει στα πλαίσια του κοινοτικού δικαίου δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που της δημιουργούσε την πεποίθηση ότι το δικαίωμά της προς έκπτωση θα γινόταν σεβαστό. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει τη διαδικασία ελέγχου των προσωρινών πράξεων βεβαιώσεως για να καταργήσει, αναδρομικά, το ήδη αποκτηθέν αυτό δικαίωμα, διότι η κατάργηση αυτή θα προσέβαλλε τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που ο υποκείμενος στον φόρο άντλησε στα πλαίσια του κοινοτικού δικαίου.

IV — Πρόταση

51. Ενόψει των προηγουμένων σκέψεων προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Bundesfinanzhof ως εξής:

«Το άρθρο 17, παράγραφος 1, 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 απαγορεύει σε κράτος μέλος το οποίο αποφασίζει να καταργήσει το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως για ορισμένες οικονομικές δραστηριότητες να ανακαλέσει, με αναδρομική ισχύ, το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των δαπανών επενδύσεως που πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη της ισχύος της εν λόγω παρεκκλίσεως με σκοπό την πραγματοποίηση των εν λόγω οικονομικών δραστηριοτήτων. Το ίδιο ισχύει όταν η έκπτωση χορηγήθηκε αρχικώς στον υποκείμενο στον φόρο υπό την επιφύλαξη του εκ των υστέρων ελέγχου.»