Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 1ης Οκτωβρίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄ – Δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών – Υπηρεσίες από τις οποίες επωφελήθηκαν επίσης τρίτοι – Ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης με την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο – Ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης με μία ή περισσότερες οικονομικές πράξεις εκροών»

Στην υπόθεση C-405/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο) με απόφαση της 26ης Απριλίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Μαΐου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

Vos Aannemingen BVBA

κατά

Belgische Staat,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

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

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Vos Aannemingen BVBA, εκπροσωπούμενη από τη H. Geinger και τον F. Vanbiervliet, advocaten,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J.-C. Halleux και την C. Pochet,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ 1995 L 102, σ. 18) (στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Vos Aannemingen BVBA και του Belgische Staat (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) που επιβάρυνε την απόκτηση υπηρεσιών μεσιτείας ακινήτων και διαφημίσεως, καθώς και την απόκτηση υπηρεσιών διοικητικού χαρακτήρα.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 28στ της ίδιας οδηγίας, ορίζει τα ακόλουθα:

«2. Στο βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά, που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του [ΦΠΑ], το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

[…]»

Το βελγικό δίκαιο

4 Το άρθρο 45, παράγραφος 1, του Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (κώδικα φόρου προστιθεμένης αξίας), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, όριζε τα ακόλουθα:

«Ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που οφείλει τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά και οι υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν, τα αγαθά που εισήγαγε και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών στις οποίες προέβη, στον βαθμό που χρησιμοποιεί τα ανωτέρω για να πραγματοποιήσει:

1° φορολογητέες πράξεις·

[…]»

5 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, του koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (βασιλικού διατάγματος 3, περί των εκπτώσεων κατά την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας), της 10ης Δεκεμβρίου 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 Δεκεμβρίου 1969, σ. 12006), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, όριζε τα εξής:

«Δεν εκπίπτουν σε καμία περίπτωση οι φόροι επί των αγαθών και των υπηρεσιών που ο υποκείμενος στον φόρο προορίζει για ίδια χρήση ή για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητά του.

Όταν ένα αγαθό ή μια υπηρεσία προορίζεται να χρησιμοποιηθεί εν μέρει για τέτοιους σκοπούς, η έκπτωση αποκλείεται κατά το μέτρο αυτής της χρήσεως. Το ως άνω μέτρο καθορίζεται από τον υποκείμενο στον φόρο, υπό τον έλεγχο της φορολογικής αρχής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

6 Αντικείμενο της οικονομικής δραστηριότητας της Vos Aannemingen είναι η κατασκευή και η πώληση πολυκατοικιών. Δεδομένου ότι τα σχετικά ακίνητα ανεγείρονται σε οικόπεδα που ανήκουν σε τρίτους, τα ποσοστά εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου που αναλογούν στα πωλούμενα από τη Vos Aannemingen διαμερίσματα πωλούνται από τους ίδιους τους ιδιοκτήτες των οικοπέδων.

7 Η Vos Aannemingen αναλαμβάνει τα έξοδα διαφημίσεως, τα διοικητικά έξοδα και τις προμήθειες κτηματομεσιτών, εκπίπτει δε στη συνέχεια στο σύνολό του τον σχετικό ΦΠΑ.

8 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η αρμόδια βελγική διοίκηση θεώρησε, για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 1999 μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2001, ότι η Vos Aannemingen δεν μπορούσε να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών παρά μόνον στο μέτρο που αυτός αφορούσε αποκλειστικά την πώληση των κτιρίων τα οποία ανήγειρε η ίδια. Με τον τρόπο αυτόν η ως άνω διοίκηση περιόρισε την έκταση του αναγνωριζόμενου υπέρ της εν λόγω εταιρίας δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ σε ένα ποσοστό του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ, προκύπτον από κλάσμα με αριθμητή την τιμή του κτιρίου και παρονομαστή το άθροισμα της τιμής του κτιρίου και της τιμής του οικοπέδου.

9 Κατά συνέπεια, κοινοποιήθηκε στη Vos Aannemingen ένταλμα εισπράξεως ποσού 92 313,99 ευρώ ως ΦΠΑ, πλέον τόκων και προστίμων.

10 Αφού προέβη, υπό την επιφύλαξη παντός δικαιώματος, στην καταβολή των ποσών που ζήτησε η φορολογική διοίκηση, η Vos Aannemingen άσκησε ανακοπή κατά του εν λόγω εντάλματος και ζήτησε την επιστροφή των ποσών αυτών.

11 Με απόφαση της 21ης Μαρτίου 2016, το rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (πρωτοδικείο Ανατολικής Φλάνδρας, Βέλγιο) δέχθηκε το σχετικό αίτημα της Vos Aannemingen.

12 Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η πώληση κτιρίου και οικοπέδου συνιστά μία και την αυτή παράδοση, τα έξοδα διαφημίσεως, τα διοικητικά έξοδα και οι προμήθειες κτηματομεσιτών που είχε καταβάλει η Vos Aannemingen μπορούσαν να θεωρηθούν, στο σύνολό τους, ότι εμπίπτουν στα γενικά έξοδα της ενιαίας αυτής οικονομικής δραστηριότητας, ήτοι της κατασκευής και πώλησης διαμερισμάτων. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε ακόμη ότι το γεγονός ότι οι ιδιοκτήτες των οικοπέδων μπορούσαν να αποκομίσουν όφελος από τις υπηρεσίες διαφημίσεως και τις υπηρεσίες τις οποίες παρείχαν οι κτηματομεσίτες που εισέπρατταν προμήθειες έπρεπε να θεωρηθεί ως δευτερεύον σε σχέση με τις ανάγκες της Vos Aannemingen.

13 Η φορολογική διοίκηση άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του hof van beroep te Gent (εφετείου Γάνδης, Βέλγιο), το οποίο, με απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2017, την έκρινε βάσιμη.

14 Το εν λόγω δικαστήριο επισήμανε καταρχάς ότι δεν αμφισβητείται ότι ο ΦΠΑ του οποίου η έκπτωση απορρίφθηκε εν μέρει από τη φορολογική διοίκηση αφορούσε τόσο την πώληση οικοπέδων που ανήκαν σε τρίτους όσο και την πώληση κτιρίων που κατασκεύαζε η Vos Aannemingen.

15 Στη συνέχεια, έκρινε ότι, καίτοι υφίστατο όντως κάποια σχέση μεταξύ της πωλήσεως των κτιρίων και της πωλήσεως των οικοπέδων, η σχέση αυτή δεν ήταν ευθεία και άμεση κατά την έννοια της αποφάσεως της 8ης Φεβρουαρίου 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 Συναφώς, το ίδιο δικαστήριο έκρινε ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ήταν νομικώς δυνατή η χωριστή πώληση των οικοπέδων και των κτιρίων και ότι η Vos Aannemingen είχε τη δυνατότητα να χρεώσει περαιτέρω στον ιδιοκτήτη των οικοπέδων ένα μέρος των εξόδων διαφημίσεως, των διοικητικών εξόδων και των προμηθειών κτηματομεσιτών.

17 Εξάλλου, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι δεν μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι ιδιοκτήτες των επίμαχων στην κύρια δίκη οικοπέδων αποκόμιζαν απλώς «όφελος», κατά την έννοια της αποφάσεως της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), από την ανάληψη εκ μέρους της Vos Aannemingen των σχετικών εξόδων και την καταβολή των σχετικών προμηθειών. Υπογράμμισε ότι τα έξοδα και οι προμήθειες αυτές, στο μέτρο που πραγματοποιήθηκαν για την πώληση των οικοπέδων, θα έπρεπε να βαρύνουν, καταρχήν, τους εν λόγω ιδιοκτήτες.

18 Τέλος, το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι τα εν λόγω έξοδα και οι προμήθειες δεν ενέπιπταν ούτε στην κατηγορία των γενικών εξόδων στα οποία υποβλήθηκε η Vos Aannemingen.

19 Η Vos Aannemingen άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hof van Cassatie (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Βέλγιο). Υποστηρίζει ιδίως ότι, όταν μια πράξη εισροών πραγματοποιείται αντικειμενικά για την εκτέλεση ορισμένων φορολογητέων δραστηριοτήτων εκροών ή για το σύνολο αυτών, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει, στο σύνολό του, τον φόρο επί των εισροών, ακόμη και αν τρίτος επωφελείται και αυτός από την ως άνω πράξη και ακόμη και αν ο τρίτος αυτός θα όφειλε κανονικά να φέρει ένα μέρος της σχετικής δαπάνης, υπό την προϋπόθεση ότι το προσωπικό όφελος του τρίτου έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με τις ανάγκες της επιχειρήσεωςτου υποκειμένου στον φόρο.

20 Εκτιμώντας ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δεν παρέχει τη δυνατότητα να προσδιοριστεί με βεβαιότητα αν, σε καταστάσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, ο καταβληθείς επί των εισροών ΦΠΑ μπορεί να εκπέσει στο σύνολό του, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1) Έχει το άρθρο 17 της [έκτης οδηγίας] την έννοια ότι, όταν τρίτος αποκομίζει και αυτός όφελος από μια δαπάνη –όπως συμβαίνει στην περίπτωση κατασκευαστικής εταιρίας η οποία καταβάλλει, στο πλαίσιο πώλησης διαμερισμάτων, έξοδα διαφήμισης, διοικητικές δαπάνες, καθώς και μεσιτική αμοιβή, από τα οποία επωφελούνται και οι οικοπεδούχοι–, δεν αποκλείεται η δυνατότητα έκπτωσης ολόκληρου του ΦΠΑ που αναλογεί στα έξοδα αυτά, εφόσον διαπιστώνεται ότι υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της δαπάνης και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, το δε όφελος που αποκομίζει ο τρίτος έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο;

2) Ισχύει η ανωτέρω αρχή και στην περίπτωση που δεν πρόκειται για γενικά έξοδα, αλλά για έξοδα τα οποία αφορούν πολύ συγκεκριμένες πράξεις εκροών υποκείμενες ή μη υποκείμενες σε ΦΠΑ, όπως εν προκειμένω η πώληση, αφενός, των διαμερισμάτων και, αφετέρου, των οικοπέδων;

3) Ασκεί επιρροή στο ζήτημα της δυνατότητας έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στα έξοδα αυτά το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα/το δικαίωμα να χρεώσει εν μέρει τη δαπάνη στον επωφελούμενο από αυτήν τρίτο, αλλά δεν το πράττει;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

21 Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι τρίτος επωφελείται και αυτός από τις δαπάνες στις οποίες προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο –κατασκευαστική εταιρία– για έξοδα διαφημίσεως, διοικητικά έξοδα και προμήθειες κτηματομεσιτών, στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της πωλήσεως διαμερισμάτων, αποκλείει τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει στο σύνολό του τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες αυτές όταν, αφενός, υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των εν λόγω δαπανών και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο και, αφετέρου, το όφελος για τον τρίτο έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με τις ανάγκες της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο.

22 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας παρέχει τη δυνατότητα στους υποκειμένους στον φόρο να εκπέσουν από τον φόρο που υποχρεούνται να καταβάλουν τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας ΦΠΑ για τα αγαθά που τους παραδόθηκαν ή πρόκειται να τους παραδοθούν και για υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν ή πρόκειται να τους παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, στον βαθμό που τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών τους.

23 Κατά πάγια νομολογία, το προβλεπόμενο στη διάταξη αυτή δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ το οποίο καθιερώθηκε με τη νομοθεσία της Ένωσης και, ως εκ τούτου, συστατικό μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να υποβληθεί σε περιορισμούς [πρβλ. αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψη 33, καθώς και της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψη 39].

24 Πράγματι, σκοπός του συστήματος εκπτώσεως το οποίο θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει, ως εκ τούτου, την 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 καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Για να μπορεί να αναγνωριστεί υπέρ του υποκειμένου στον φόρο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση ενός τέτοιου δικαιώματος, είναι, καταρχήν, αναγκαία η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μίας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28, καθώς και της 24ης Ιανουαρίου 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Ωστόσο, η ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως αναγνωρίζεται επίσης υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μίας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο, το οποίο στηρίζεται στην παραδοχή ότι υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των επίμαχων στην κύρια δίκη δαπανών και του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, ζητεί να διευκρινιστεί αν η περίσταση ότι τρίτος αντλεί και αυτός όφελος από τις σχετικές δαπάνες αποκλείει τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει στο σύνολό του τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες αυτές.

28 Συναφώς, εφόσον αποδεικνύεται η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των υπηρεσιών που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο και της οικονομικής δραστηριότητάς του, το γεγονός ότι τρίτος αντλεί και αυτός όφελος από τις εν λόγω υπηρεσίες δεν μπορεί να δικαιολογήσει την άρνηση αναγνωρίσεως στον υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες αυτές (πρβλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 35), υπό την προϋπόθεση, εντούτοις, ότι το όφελος το οποίο αποκομίζει ο τρίτος από την εν λόγω παροχή υπηρεσιών είναι δευτερεύον σε σχέση με τις ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Πράγματι, θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, περί της οποίας γίνεται λόγος στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, η επιβάρυνση υποκειμένου στον φόρο με ΦΠΑ αναλογούντα σε δαπάνες πραγματοποιούμενες για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του απλώς και μόνον επειδή τρίτος αποκομίζει δευτερεύον όφελος (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, σκέψη 36).

30 Εξάλλου, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, για να να μπορεί να χαρακτηριστεί ως δευτερεύον, το όφελος που αποκομίζει ο τρίτος πρέπει να απορρέει από παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη προς το συμφέρον του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Σε περίπτωση που προκύπτει, όπως εν προκειμένω, ότι δαπάνες αφορώσες έξοδα διαφημίσεως, διοικητικά έξοδα και προμήθειες κτηματομεσιτών πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον του υποκειμένου στον φόρο, το όφελος που τρίτοι αποκόμισαν και αυτοί από τις εν λόγω δαπάνες μπορεί να χαρακτηριστεί δευτερεύον υπό το πρίσμα της νομολογίας που παρατίθεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.

32 Επομένως, το γεγονός, όπως αυτό που παρατηρείται στην υπόθεση της κύριας δίκης, ότι, στο πλαίσιο πωλήσεως οικοπέδου, τρίτος ο οποίος είναι κύριος του οικοπέδου αυτού αντλεί και αυτός όφελος από τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ το οποίο έχει ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο.

33 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι τρίτος επωφελείται και αυτός από τις δαπάνες στις οποίες προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο –κατασκευαστική εταιρία– για έξοδα διαφημίσεως, διοικητικά έξοδα και προμήθειες κτηματομεσιτών, στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της πωλήσεως διαμερισμάτων, δεν αποκλείει τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει στο σύνολό του τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ που

αναλογεί στις δαπάνες αυτές όταν, αφενός, υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των εν λόγω δαπανών και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο και, αφετέρου, το όφελος για τον τρίτο έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με τις ανάγκες της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

34 Με το δεύτερο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι τρίτος επωφελείται και αυτός από τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο αποκλείει τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει στο σύνολό του τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω δαπάνες, σε περίπτωση που αυτές δεν εμπίπτουν στα γενικά έξοδα του υποκειμένου στον φόρο, αλλά συνιστούν έξοδα αφορώντα συγκεκριμένες πράξεις εκροών.

35 Εισαγωγικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα προς έκπτωση αναγνωρίζεται υπέρ του υποκειμένου στον φόρο όχι μόνον όταν το κόστος των οικείων υπηρεσιών εμπίπτει στα γενικά έξοδα που συνδέονται με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, αλλά επίσης και πρωτίστως όταν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ πράξεως εισροών και μίας ή περισσοτέρων πράξεων εκροών που δικαιολογούν δικαίωμα προς έκπτωση (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 60, και της 30ής Μαΐου 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, σκέψη 55).

36 Στη διατύπωση του δευτέρου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται ρητώς στην περίπτωση στην οποία τα έξοδα για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε προγενέστερο στάδιο δεν αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων, αλλά αφορούν συγκεκριμένες πράξεις εκροών, άλλες εκ των οποίων πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο και άλλες από τρίτον.

37 Συναφώς, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να εκπίπτουν από τον φόρο τον οποίον υποχρεούνται να καταβάλουν τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν από άλλον υποκείμενο στον φόρο μόνον στον βαθμό που οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των δικών τους φορολογητέων πράξεων.

38 Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να παρέχει τέτοιο δικαίωμα το μέρος εκείνο των δαπανών που συνδέεται όχι με πράξεις πραγματοποιούμενες από τον υποκείμενο στον φόρο αλλά με πράξεις που πραγματοποιούνται από τρίτον, όπως είναι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η πώληση οικοπέδων.

39 Εν προκειμένω, αν αποδειχθεί ότι ένα μέρος των υπηρεσιών στο πλαίσιο των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες στην κύρια δίκη δαπάνες χρησιμοποιήθηκε όχι για τις ανάγκες πράξεων ανεγέρσεως και πωλήσεως ακινήτων του υποκειμένου στον φόρο αλλά για τις ανάγκες πράξεων πωλήσεως οικοπέδων από τρίτους, η υφιστάμενη ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των υπηρεσιών αυτών και των φορολογητέων πράξεων της εν λόγω εταιρίας θα έχει εν μέρει διαρραγεί, οπότε η εταιρία αυτή δεν θα δικαιούται να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ που επιβάρυνε το ως άνω μέρος των δαπανών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 39).

40 Για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του υποκειμένου στον φόρο, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προσδιορίσει σε ποιον βαθμό οι σχετικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν όντως προκειμένου να μπορέσει ο υποκείμενος στον φόρο να προβεί στις φορολογητέες πράξεις του (πρβλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real

Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 34). Πράγματι, μόνο στον βαθμό αυτό ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών θα θεωρείται ως επιβαρύνων υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο, όπως απαιτεί το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας.

41 Προς τούτο, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να στηριχθεί στο αντικειμενικό περιεχόμενο των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο και να συνεκτιμήσει το σύνολο των περιστάσεων υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 31, καθώς και της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 28).

42 Υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, κρίσιμα στοιχεία είναι ιδίως οι συμβάσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και η οικονομική και εμπορική πραγματικότητα, η συνεκτίμηση της οποίας συνιστά, κατά πάγια νομολογία, θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 61).

43 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι τρίτος επωφελείται και αυτός από τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο δεν αποκλείει τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει στο σύνολό του τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω δαπάνες, σε περίπτωση που αυτές δεν εμπίπτουν στα γενικά έξοδα του υποκειμένου στον φόρο, αλλά συνιστούν έξοδα αφορώντα συγκεκριμένες πράξεις εκροών, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω έξοδα έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις φορολογητέες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των περιστάσεων υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι πράξεις αυτές.

Επί του τρίτου ερωτήματος

44 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ’ ουσίαν, αν το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να μετακυλίσει ένα μέρος των δαπανών στις οποίες προέβη σε τρίτον, ο οποίος αποκομίζει εξ αυτών όφελος, ασκεί επιρροή επί του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον σχετικό με τις δαπάνες αυτές ΦΠΑ.

45 Όπως προκύπτει από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, ειδικότερα από τη σκέψη 43 της παρούσας αποφάσεως, το γεγονός ότι ένα μέρος των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιήθηκε όχι για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων αλλά για τις ανάγκες πράξεως στην οποία προέβη τρίτος είναι ικανό να διαρρήξει μερικώς την ευθεία και άμεση σχέση που πρέπει να υφίσταται μεταξύ της αποκτήσεως υπηρεσιών στο στάδιο των εισροών και της πράξεως εκροών, εμποδίζοντας με τον τρόπο αυτόν τον υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του συνόλου του αναλογούντος ΦΠΑ.

46 Το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να μετακυλίσει στον εν λόγω τρίτο ένα μέρος των δαπανών στις οποίες ο ίδιος προέβη για τις ως άνω υπηρεσίες συνηγορεί, βεβαίως, υπέρ του συμπεράσματος ότι το εν λόγω μέρος των δαπανών αφορά όχι πράξη εκροών στην οποία προέβη ο υποκείμενος στον φόρο, αλλά πράξη πραγματοποιηθείσα από τον ως άνω τρίτο.

47 Εντούτοις, το στοιχείο αυτό δεν αρκεί από μόνο του για τον προσδιορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει ο υποκείμενος στον φόρο, καθόσον, όπως προκύπτει από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως, στο πλαίσιο της εφαρμογής του κριτηρίου της ευθείας και άμεσης σχέσης, πρέπει να συνεκτιμάται το σύνολο των περιστάσεων υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι οικείες πράξεις, εκτίμηση στην οποία εναπόκειται να προβεί το αιτούν δικαστήριο.

48 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που τρίτος αποκομίζει όφελος από δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο, το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να μετακυλίσει στον τρίτο ένα μέρος των σχετικών δαπανών συνιστά, μαζί με το σύνολο των λοιπών περιστάσεων υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι σχετικές πράξεις, ένα από τα στοιχεία τα οποία εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να συνεκτιμήσει προκειμένου να προσδιορίσει την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που έχει ο υποκείμενος στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) **Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι τρίτος επωφελείται και αυτός από τις δαπάνες στις οποίες προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο –κατασκευαστική εταιρία– για έξοδα διαφημίσεως, διοικητικά έξοδα και προμήθειες κτηματομεσιτών, στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της πωλήσεως διαμερισμάτων, δεν αποκλείει τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει στο σύνολό του τον καταβληθέντα επί των εισροών φόρο προστιθεμένης αξίας που αναλογεί στις δαπάνες αυτές όταν, αφενός, υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των εν λόγω δαπανών και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο και, αφετέρου, το όφελος για τον τρίτο έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με τις ανάγκες της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο.**

2) **Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι τρίτος επωφελείται και αυτός από τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο δεν αποκλείει τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει στο σύνολό του τον καταβληθέντα επί των εισροών φόρο προστιθεμένης αξίας που αναλογεί στις εν λόγω δαπάνες, σε περίπτωση που αυτές δεν εμπίπτουν στα γενικά έξοδα του υποκειμένου στον φόρο, αλλά συνιστούν έξοδα αφορώντα συγκεκριμένες πράξεις εκροών, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω έξοδα έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις φορολογητέες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των περιστάσεων υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι πράξεις αυτές.**

3) **Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που τρίτος αποκομίζει όφελος από δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο, το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να μετακυλίσει στον τρίτο ένα μέρος των σχετικών δαπανών συνιστά, μαζί με το σύνολο των λοιπών περιστάσεων υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι σχετικές πράξεις, ένα από τα στοιχεία τα οποία εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να συνεκτιμήσει προκειμένου να προσδιορίσει την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που έχει ο υποκείμενος στον φόρο.**

(υπογραφές)