ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
L. A. GEELHOED
της 25ης Μαρτίου 2004 [1]

I — Εισαγωγή

1. Η παρούσα υπόθεση αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Γ, 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [2] (στο εξής: έκτη οδηγία). Ειδικότερα, το Cour d'appel (Λουξεμβούργο) ερωτά αν είναι σύμφωνο προς το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας να εξαρτάται το δικαίωμα εκπτώσεως, το οποίο γεννάται κατά την άσκηση του δικαιώματος επιλογής που προβλέπει το εν λόγω άρθρο, από την προηγούμενη έγκριση της οικείας αρχής, που δεν έχει αναδρομική ισχύ. Με άλλα λόγια, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν η ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τους όρους ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής («Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος») έχει περιορισμένη έκταση βάσει της αρχής περί του ΦΠΑ που συνίσταται στην αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.
2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Η κοινοτική νομοθεσία*

2. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', και Γ, της έκτης οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Β. Λοιπές απαλλαγές

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, εξαιρέσει:

[...]

καθορισμού των ορίων και των προϋποθέσεων της ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας στις πράξεις που αφορούν ακίνητα (στο εξής: διάταγμα)[3] παρέχει στους φορολογουμένους τη δυνατότητα

Γ. Δικαίωμα επιλογής

«να επιλέξουν την επιλογή του φόρου προστιθεμένης αξίας στις ακόλουθες πράξεις που αφορούν ακίνητα:

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

[...]

α) μισθώσεως ακινήτων·

b) όποιος εκμισθώνει ακίνητο σε υποκείμενο στον φόρο δυνάμει εγγράφου συμβάσεως και κατόπιν απευθείας συναλλαγής».

[...]

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

4. Κατά το άρθρο 3 του διατάγματος:

«Το δικαίωμα επιλογής μπορεί να ασκείται μόνο για ακίνητο που χρησιμοποιείται εκ μέρους [...] του μισθωτή αποκλειστικά ή, σε περίπτωση μικτής χρήσεως, κατά κύριο λόγο για δραστηριότητες οι οποίες παρέχουν τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών [...]»

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

3. Το άρθρο 1 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα της 7ης Μαρτίου 1980, περί

3 — *Mémorial* 1980 A, σ. 242.

5. Το άρθρο 5 του διατάγματος ορίζει τα ακόλουθα:

«Όποιος κάνει χρήση του δικαιώματος επιλογής πρέπει να υποβάλει προς έγκριση δήλωση περί επιλογής στη διοίκηση της υπηρεσίας μητρώων.

[...]

Σε περίπτωση μισθώσεως, η εφαρμογή του ΦΠΑ επιτρέπεται από την πρώτη ημέρα του επόμενου μήνα μετά την έγκριση της δηλώσεως περί επιλογής. Η απόφαση της διοικήσεως πρέπει να εκδοθεί εντός του μήνα κατά τον οποίο παραλήφθηκε η δήλωση αυτή.»

6. Το άρθρο 7, δεύτερο εδάφιο, του διατάγματος έχει ως ακολούθως:

«Σε περίπτωση οικοδομήσεως ακινήτου, ο ιδιοκτήτης δεν μπορεί να προβεί στην έκπτωση του φόρου επί των εισροών παρά από τη στιγμή της εγκρίσεως της δηλώσεως περί της σχετικής επιλογής για [...] τη μεταγενέστερη εκμίσθωση [...] του ακινήτου. Εντούτοις, η διοίκηση μπορεί να επιτρέψει στον ιδιοκτήτη να προβαίνει στην έκπτωση του φόρου επί των εισροών κάθε φορά που λαμβάνει τιμολόγια ή ειδοποιήσεις πληρωμής, όταν αποδεικνύεται με βεβαιότητα ότι πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 3 του παρόντος διατάγματος και όταν ο ιδιοκτήτης αναλαμβάνει την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση περί επιλογής μόλις περατωθεί η ανέγερση του οικείου κτιρίου».

III — Τα πραγματικά περιστατικά

7. Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (στο εξής: VOK) προέβη σε έκπτωση του φόρου επί των εισροών, για τα έτη 1993 και 1994, σχετικά με ακίνητο που εκμίσθωσε με επιβολή του ΦΠΑ από τον Ιανουάριο του 1993.

8. Στις 29 Ιουνίου 1993 η VOK υπέβαλε στην Administration de l'enregistrement et des domaines (φορολογική υπηρεσία μητρώων και ακίνητης περιουσίας, στο εξής: Εφορία) δήλωση προς άσκηση του δικαιώματος επιλογής της φορολογήσεως. Της χορηγήθηκε σχετική έγκριση στις 30 Ιουνίου 1993, ισχύουσα από 1ης Ιουλίου 1993, ενώ η VOK θεωρούσε ότι η δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ έπρεπε να παρέχεται από την αρχή της συμβάσεως μισθώσεως (δηλαδή από 1ης Ιανουαρίου 1993).

9. Όμως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5 του διατάγματος η Εφορία αρνήθηκε την έκπτωση του 50 % του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών με την αιτιολογία ότι το δικαίωμα εκπτώσεως δεν μπορούσε να ασκηθεί παρά από την ημερομηνία της σχετικής εγκριτικής αποφάσεως.

10. Έτσι, η Εφορία συνέταξε φύλλα ελέγχου σχετικά με αυτεπάγγελτη διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ.

11. Μετά από ένσταση της VOK ενώπιον του διευθυντή της Εφορίας, ο τελευταίος έλαβε απόφαση τον Ιανουάριο του 1998, δυνάμει της οποίας συντάχθηκαν νέα διορθωτικά φύλλα ελέγχου τον Φεβρουάριο του ίδιου έτους. Ο διευθυντής έκρινε ότι η 1η Ιανουαρίου 1993 ήταν η ημερομηνία ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του ακινήτου.

12. Δεδομένου ότι η σχετική επιλογή παρήγαγε τα αποτελέσματά της μόνο από 1ης Ιουλίου 1993, η εκμίσθωση δεν υποβαλλόταν στον ΦΠΑ κατά το πρώτο εξάμηνο του 1993. Επομένως, δεν ήταν δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών παρά μόνο μέχρις ύψους 50 % του ποσού το οποίο δικαιολογούσε η διόρθωση της δηλώσεως του 1993. Ο διευθυντής της Εφορίας έκρινε ακόμη ότι η άσκηση του δικαιώματος επιλογής έπρεπε να οδηγήσει σε δεύτερη διόρθωση το 1994, κατά την οποία έπρεπε να αναγνωρισθεί υπέρ της VOK το δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τα 9/10 του μη εκπεσθέντος το 1993 ΦΠΑ. Σε τελική ανάλυση, εξακολουθούσε να μην είναι δυνατή η έκπτωση του 50 % του 1/10 του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, ποσό με το οποίο επιβαρύνθηκε τελικά η VOK.

13. Η VOK άσκησε προσφυγή κατά της Εφορίας και κατά του Λουξεμβουργιανού Δημοσίου ενώπιον του Tribunal d'arrondissement (Λουξεμβούργο) προς ακύρωση της αυτεπάγγελτης διορθώσεως στην οποία προέβη η Εφορία όσον αφορά τις δηλώσεις του 1993 και του 1994. Το Tribunal d'arrondissement δικαίωσε τη VOK με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2001.

14. Η Εφορία και το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο άσκησαν έφεση ενώπιον του Cour d'appel.

15. Με απόφαση της 18ης Ιουνίου 2003 το Cour d'appel αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Παρέχει τη δυνατότητα το άρθρο 13, τίτλος Γ, πρώτο εδάφιο, 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, σε ένα κράτος μέλος που έκανε χρήση της ευχέρειας να παράσχει στους υποκειμένους στο φόρο το δικαίωμα επιλογής για τη φορολόγηση της παραχωρήσεως και εκμισθώσεως ακινήτων να εξαρτά την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από προηγούμενη έγκριση της φορολογικής αρχής, χωρίς η έγκριση να έχει αναδρομική ισχύ;»

16. Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Εφορία, το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο, η VOK και η Επιτροπή.

IV — Εκτίμηση

17. Μπορεί ένα κράτος μέλος, το οποίο έκανε χρήση της ευχέρειας να χορηγήσει στους φορολογούμενούς του το προβλεπόμενο από το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση της εκμισθώσεως ακινήτων, να εξαρτά τη φορολόγηση των σχετικών πράξεων από προηγούμενη έγκριση εκ μέρους των φορολογικών αρχών;

18. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται ουσιαστικά από την ερμηνεία του άρθρου 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Η παρεχόμενη στα κράτη μέλη ευχέρεια να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής και να καθορίζουν τους τρόπους ασκήσεώς του περιλαμβάνει επίσης τη δυνατότητα περιορισμού της εκούσιας υπαγωγής στον ΦΠΑ των πράξεων που πραγματοποιούνται μετά τη χορήγηση της σχετικής εγκρίσεως;

19. Η VOK και η Επιτροπή, αφενός, και η Εφορία και το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο, αφετέρου, έλαβαν επί του ζητήματος αυτού θέσεις οι οποίες φαίνονται εκ πρώτης όψεως διαμετρικά αντίθετες.

20. Τα επιχειρήματα της VOK και της Επιτροπής στηρίζονται στη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία η αρχή περί του δικαιώματος της άμεσης και πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών αποτελεί μια από τις θεμελιώδεις αρχές του συστήματος του ΦΠΑ.

21. Συναφώς, οι ως άνω διάδικοι παραπέμπουν στις αποφάσεις Molenheide κ.λπ., Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße και Breitsohl [4].

22. Η VOK συνάγει από την ως άνω νομολογία ότι το προβλεπόμενο από το διάταγμα σύστημα προηγούμενου ελέγχου και προηγούμενης εγκρίσεως δεν είναι απαραίτητο για την καταπολέμηση των καταχρήσεων και της φοροδιαφυγής, δεδομένου ότι ένας έλεγχος εκ των υστέρων θα μπορούσε να είναι εξ ίσου ή ακόμη και πιο αποτελεσματικός έναντι ενός τέτοιου ελέγχου εκ των προτέρων. Συνεπώς, η εν λόγω διαδικασία αντιβαίνει προς την αρχή της αναλογικότητας όπως την υπενθύμισε το Δικαστήριο ειδικότερα με τις σκέψεις 45 και 46 της προαναφερθείσας αποφάσεως Molenheide κ.λπ.

23. Ειδικότερα, η VOK θεωρεί ότι το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ένα σύστημα εγκρίσεως όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης.

24. Ασφαλώς, το προαναφερθέν άρθρο 13, Γ, επιτρέπει στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν τις ουσιαστικές προϋποθέσεις του

4 — Αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96 (Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 47), και της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 36), και C-400/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 34).

δικαιώματος επιλογής στον τομέα της εκμισθώσεως, όταν όμως οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, έχουν εφαρμογή οι βασικές αρχές περί του ΦΠΑ, όπως είναι η αρχή της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών και η αρχή της αναλογικότητας.

25. Η VOK υποστηρίζει την άποψη ότι το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη που έκαναν χρήση της ευχέρειας να χορηγήσουν στους φορολογουμένους τους το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση της μισθώσεως ακινήτων να εξαρτούν την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από την προηγούμενη μη αναδρομική έγκριση εκ μέρους των φορολογικών αρχών.

26. Η Επιτροπή καταλήγει στο ίδιο συμπέρασμα με τη VOK. Υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι το δικαίωμα που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας δεν είναι απόλυτο αλλά πρέπει να είναι σύμφωνο προς το γράμμα και το πνεύμα της έκτης οδηγίας. Συναφώς, η Επιτροπή παραπέμπει στις αποφάσεις Becker και Armbrecht [5].

27. Εξ αυτού η Επιτροπή συνάγει ότι μια προηγούμενη έγκριση, που παρέχει τη δυνατότητα στις εθνικές αρχές να εξακριβώνουν αν πληρούνται οι καθοριζόμενες από το κράτος προϋποθέσεις για την έγκριση της ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής είναι εκ πρώτης όψεως θεμιτή και δεν προσκρούει σε καμία αρχή απορρέουσα από την έκτη οδηγία.

28. Αντιθέτως, ο κανόνας ο οποίος διευκρινίζει ότι, όταν η διοίκηση διαπιστώνει ότι το δικαίωμα επιλογής μπορεί πράγματι να ασκηθεί, η έναρξη της φορολογητέας δραστηριότητας δεν μπορεί να αντιστοιχεί στην πραγματική έναρξη της δραστηριότητας αποτελεί σαφώς, κατά την Επιτροπή, διάταξη δυσανάλογα αυστηρή σε σχέση με το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Πράγματι, στις περιπτώσεις στις οποίες, όπως εν προκειμένω, η δήλωση υποβάλλεται στη διοίκηση μετά την ημερομηνία της ενάρξεως της φορολογητέας δραστηριότητας, η έλλειψη αναδρομικής ισχύος της εγκρίσεως έχει ως συνέπεια να στερεί τον φορολογούμενο από ένα μέρος του δικαιώματος εκπτώσεως.

29. Επομένως, η άρνηση εφαρμογής του συνήθους συστήματος φορολογήσεως από τη στιγμή της ενάρξεως της φορολογητέας δραστηριότητας, στερώντας την έγκριση από κάθε αναδρομικό χαρακτήρα, είναι ένα αδικαιολόγητο μέτρο. Δημιουργεί μια κατάσταση στην οποία ο φόρος επί των εισροών εξακολουθεί να βαρύνει τον φορολογούμενο, πράγμα το οποίο έπρεπε να αποφεύγεται.

30. Αυτή η περίπτωση μη αναδρομικότητας δεν δικαιολογείται, επιπλέον, με κανένα τρόπο, διότι, αν το κράτος μέλος την καταργήσει, θα εξακολουθούν να είναι δυνατοί τόσο οι κρατικοί έλεγχοι —μέσω της διαδικασίας εγκρίσεως— όσο και ένας ενδεχόμενος διακανονισμός —βάσει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας— σε περίπτωση αρνήσεως της διοικήσεως να χορηγήσει την έγκρισή της ή σε περίπτωση τροποποιήσεως των προϋποθέσεων για την άσκηση του δικαιώματος επιλογής.

5 — Αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 38), και της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92 (Συλλογή 1995, σ. I-2775).

31. Η εφορία και το λουξεμβουργιανό δημόσιο υποστηρίζουν ότι η διαδικασία εγκρίσεως, όπως προβλέπεται από το διάταγμα, είναι σύμφωνη προς το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να προβλέπουν για τους φορολογουμένους τους το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως και να προβλέπουν ορισμένους όρους για την άσκησή του, παρέχοντας στα κράτη αυτά ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως.

32. Προς στήριξη της απόψεως αυτής παραπέμπουν στις αποφάσεις Becker, προαναφερθείσα, και Belgocodex[6].

33. Η διαδικασία εγκρίσεως αποτελεί λεπτομέρεια εφαρμογής η οποία δεν υπερβαίνει τα όρια που χαράσσει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας. Παρέχει τη δυνατότητα στη διοίκηση να εξακριβώνει ότι οι φορολογούμενοι εκμισθωτές οι οποίοι επιλέγουν τη φορολόγηση πληρούν τις απαιτούμενες ουσιαστικές προϋποθέσεις, δηλαδή, εν προκειμένω, ότι ο μισθωτής είναι και ο ίδιος φορολογούμενος ο οποίος μπορεί να προβεί σε έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

34. Το λουξεμβουργιανό σύστημα δεν προσβάλλει τις θεμελιώδεις αρχές του ΦΠΑ, όπως είναι η αρχή της δυνατότητας εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών, καθόσον ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει τη δήλωσή του περί σχετικής επιλογής εκ των προτέρων και να λάβει στην περίπτωση αυτή εγκαίρως τη σχετική έγκριση για να μπορέσει να προβεί σε πλήρη και άμεση έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Μόνο στην περίπτωση στην οποία η δήλωση υποβάλλεται μετά την έναρξη της εκμισθώσεως του ακινήτου, έξι μήνες αργότερα, όπως στην περίπτωση της διαδικασίας της κύριας δίκης, ο εκμισθωτής δεν θα μπορεί να προβεί αμέσως και πλήρως σε έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Πρέπει να περιμένει την έγκριση εκ μέρους της διοικήσεως και δεν μπορεί να ζητήσει διόρθωση της καταστάσεώς του παρά μόνο μετά την έγκριση αυτή.

35. Επομένως, τα όρια της δυνατότητας άμεσης και πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών αποτελούν απλώς έμμεση συνέπεια του δικαιώματος επιλογής, όπως αυτό προβλέπεται από το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας και από τις λεπτομέρειες εφαρμογής της. Η διαδικασία εγκρίσεως την οποία επέλεξε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν έχει ούτε ως σκοπό ούτε ως αποτέλεσμα να θίξει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ το οποίο προβλέπει η έκτη οδηγία.

36. Η Εφορία και η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου συνάγουν ότι η διαδικασία αυτή δικαιολογείται από το γεγονός ότι έχει σημασία για τον εκμισθωτή να γνωρίζει το ενωρίτερο δυνατό ότι μπορεί να προβεί σε πλήρη έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Τούτο παρέχει τη δυνατότητα αποφυγής οικονομικών προβλημάτων αργότερα. Η διαδικασία αυτή εξυπηρετεί επίσης την εξασφάλιση της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των περιπτώσεων απάτης και καταχρήσεων.

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

37. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου θέλησε να κάνει χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας, δηλαδή να μην προβλέψει την περίπτωση της απαλλαγής περί της οποίας γίνεται λόγος στο άρθρο 13, Β, της εν λόγω οδηγίας όσον αφορά την εκμίσθωση ακινήτων.

38. Κατά το γράμμα του διατάγματος, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου εξάρτησε το δικαίωμα επιλογής των φορολογουμένων από ορισμένες προϋποθέσεις και έθεσε ορισμένα όρια.

39. Το άρθρο 3 του διατάγματος αυτού προβλέπει τον κύριο περιορισμό της δυνατότητας επιλογής της φορολογήσεως: το δικαίωμα της επιλογής δεν μπορεί να ασκείται παρά μόνο για ακίνητο το οποίο χρησιμοποιείται καθ' ολοκληρία ή, σε περίπτωση μικτής χρήσεως, κατά το κύριο μέρος του εκ μέρους του μισθωτή για την άσκηση δραστηριοτήτων οι οποίες δίδουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

40. Υφίσταται ένας αδιάρρηκτος δεσμός μεταξύ των περιοριστικών προϋποθέσεων του άρθρου 7 και της διαδικασίας προηγουμένης εγκρίσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 5 του διατάγματος, υπό την έννοια ότι η λουξεμβουργιανή διοίκηση πρέπει να είναι σε θέση να εξακριβώνει εκ των προτέρων αν οι οικονομικές πράξεις για τις οποίες ζητείται η επιβολή του ΦΠΑ αντιστοιχούν προς τις προϋποθέσεις του άρθρου 7 του διατάγματος αυτού.

41. Με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, τόσο η εφορία όσο και η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, καθώς και η Επιτροπή, τόνισαν τη σχέση αυτή η οποία υφίσταται μεταξύ, αφενός, του περιορισμού του δικαιώματος επιλογής και, αφετέρου, της ανάγκης εξακριβώσεως του αν πληρούνται οι προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής.

42. Από τη σχέση αυτή συνήγαγαν ότι, δεδομένου ότι η διαδικασία εγκρίσεως αποτελεί τη λογική συνέπεια της αρμοδιότητας των κρατών μελών να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, η ως άνω διαδικασία δεν συνιστά αυτή καθαυτή μέτρο δυσανάλογα περιοριστικό σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

43. Θεωρώ το συμπέρασμα αυτό εντελώς δικαιολογημένο με βάση το σύστημα του άρθρου 13, Β και Γ, της έκτης οδηγίας, όπου η δυνατότητα παροχής δικαιώματος επιλογής, που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, συνιστά εξαίρεση από τις ευρύτερες εξαιρέσεις του άρθρου 13, Β.

44. Οι διαφορετικές απόψεις μεταξύ, αφενός, των λουξεμβουγιανών αρχών και, αφετέρου, της VOK και της Επιτροπής επικεντρώνονται ιδίως στο άρθρο 5, τελευταίο εδάφιο, του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα της 7ης Μαρτίου 1980. Η εφαρμογή της διατάξεως αυτής θα μπορούσε να έχει ως συνέπεια τη στέρηση του φορολογουμένου από ένα μέρος των δικαιωμάτων του προς έκπτωση, τα οποία προβλέπει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας. Μια τέτοια συνέπεια θα μπορούσε να επέλθει ιδίως στις περιπτώσεις στις οποίες, όπως στην υπό κρίση, η δήλωση

επιλογής υποβάλλεται στην εφορία μετά την ημερομηνία πραγματοποιήσεως της φορολογούμενης πράξεως.

45. Η Επιτροπή και η VOK, παραπέμποντας στην άφθονη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, υπογράμμισαν τη σημασία του δικαιώματος εκπτώσεως, που αποτελεί μια από τις αρχές του συστήματος του ΦΠΑ, την οποία τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θίξουν παρά μόνο σε περίπτωση επιτακτικής ανάγκης. Στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται μια τέτοια επιτακτική ανάγκη. Επομένως, ο όρος περί μη αναδρομικότητας, σύμφωνα με το άρθρο 5, τελευταίο εδάφιο, του διατάγματος πρέπει να θεωρηθεί ως δυσανάλογα περιοριστικός σε σχέση με την αρχή περί του δικαιώματος εκπτώσεως και, κατά συνέπεια, να κριθεί αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο.

46. Μολονότι δέχομαι τις παρατηρήσεις της Επιτροπής επί της σημασίας του δικαιώματος εκπτώσεως, που αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο του συστήματος του ΦΠΑ, δεν μπορώ να συμφωνήσω με το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει σχετικά η Επιτροπή.

47. Όπως επανειλημμένα έχει επιβεβαιώσει το Δικαστήριο [7], τα κράτη μέλη έχουν ευρεία εξουσία εκτιμήσεως στο πλαίσιο της διατάξεως του άρθρου 13, Γ.

48. Καταρχήν, τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το καθ' ύλην και το χρονικό πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος επιλογής για τους φορολογουμένους, όπως συνέβη εν προκειμένω. Ο σχετικός καθ' ύλην περιορισμός προβλέπεται στο άρθρο 7 του διατάγματος, ενώ ο αντίστοιχος χρονικός περιορισμός προβλέπεται στο άρθρο 5 του διατάγματος αυτού.

49. Από την πλευρά της ασφαλείας δικαίου, θεωρώ ότι το διάταγμα δεν επιδέχεται μομφή: οι φορολογούμενοι μπορούν να πληροφορούνται εκ των προτέρων την ισχύουσα ρύθμιση σχετικά με τα είδη των συναλλαγών για τις οποίες προβλέφθηκε δικαίωμα επιλογής, σχετικά με τη στιγμή από την οποία θα επιβληθεί ο φόρος και, τέλος, σχετικά με τις απαιτούμενες προς τούτο διατυπώσεις.

50. Εξεταζόμενη από την πλευρά της αρχής περί του δικαιώματος εκπτώσεως, μια ρύθμιση όπως η προκείμενη θεωρώ ότι επίσης δεν επιδέχεται μομφή. Κάθε φορολογούμενος που πληροί τις σαφείς προϋποθέσεις του διατάγματος και διεκπεραιώνει εγκαίρως τις σχετικές διατυπώσεις μπορεί να είναι βέβαιος ότι θα είναι σε θέση να προβεί σε έκπτωση του φόρου εισροών. Αν τηρείται η διαδικασία της προηγούμενης εγκρίσεως, επομένως, το διάταγμα αυτό ουδόλως θίγει την αρχή περί του δικαιώματος εκπτώσεως.

51. Η διάταξη του άρθρου 5, τελευταίο εδάφιο, του διατάγματος δεν έχει άλλο σκοπό από τον προσδιορισμό της στιγμής από την οποία παράγει τα αποτελέσματά

7 — Μεταξύ άλλων με τις αποφάσεις Becker (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 38) και Belgocodex (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 17).

του το δικαίωμα επιλογής το οποίο έχει ασκηθεί και για το οποίο έχει δοθεί η σχετική έγκριση. Όπως ορθά παρατήρησε η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, η διάταξη αυτή δεν έχει ούτε ως σκοπό ούτε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση. Στις περιπτώσεις στις οποίες οι φορολογούμενοι πραγματοποιούν πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου αλλά δεν προβαίνουν σε δεδομένο χρόνο στη δήλωση περί επιλογής του φόρου και, επομένως, δεν διαθέτουν την προβλεπόμενη από την εθνική νομοθεσία έγκριση, η εφαρμογή της διατάξεως αυτής έχει συνέπειες για το δικαίωμα προς έκπτωση, οι συνέπειες αυτές όμως δεν επέρχονται λόγω των εθνικών διατάξεων αλλά λόγω της συμπεριφοράς του φορολογουμένου.

52. Υπό τις συνθήκες αυτές, μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη δεν εξαρτά το δικαίωμα προς έκπτωση από μια μη αναδρομική προηγούμενη έγκριση της διοικήσεως. Δεδομένου ότι η τήρηση της διαδικασίας εγκρίσεως παρέχει στους ενδιαφερόμενους φορολογουμένους τη δυνατότητα να επιτύχουν άμεση και πλήρη έκπτωση του φόρου εισροών, η ως άνω διαδικασία δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υπέρμετρα περιοριστική σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Παραμένει εντός των ορίων του αναγκαίου προς επίτευξη των σκοπών της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των περιπτώσεων απάτης και καταχρήσεων. Επιπλέον, η ως άνω διαδικασία αντιστοιχεί προς τις επιταγές που απορρέουν από την αρχή της ασφαλείας δικαίου.

V — Πρόταση

53. Λαμβάνοντας υπόψη τις προεκτεθείσες παρατηρήσεις, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που του υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο:

«Το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, 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, δεν εμποδίζει ένα κράτος μέλος που έκανε χρήση της ευχέρειας να παράσχει στους υποκειμένους στο φόρο το δικαίωμα επιλογής για τη φορολόγηση της μισθώσεως ακινήτων να εξαρτά την εφαρμογή του φόρου από προηγούμενη έγκριση της αρμόδιας αρχής όταν η διαδικασία εγκρίσεως αποσκοπεί αποκλειστικά στην εξακρίβωση του αν πληρούνται οι εκ του νόμου προϋποθέσεις και στην αποτροπή των περιπτώσεων απάτης ή καταχρήσεων. Μια τέτοια διαδικασία εγκρίσεως δεν προσβάλλει την αρχή περί του δικαιώματος εκπτώσεως όταν η τήρησή της εγγυάται στον φορολογούμενο την άμεση και πλήρη έκπτωση του φόρου εισροών.»