ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIEGBERT ALBER

της 17ης Σεπτεμβρίου 1998 *

Α — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση το Tribunal de première instance de Nivelles έχει υποβάλει στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικά με τη φορολόγηση της μισθώσεως ακινήτων σύμφωνα με την έκτη οδηγία (77/388/ΕΟΚ) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [1] (στο εξής: έκτη οδηγία). Ειδικότερα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατά πόσον το δικαίωμα επιλογής που έχει καθιερώσει ένα κράτος μέλος — εν προκειμένω το Βέλγιο — για τη φορολόγηση της κατά τα λοιπά απαλλασσόμενης από τον φόρο μισθώσεως ακινήτων μπορεί να καταργηθεί αναδρομικά. Ένα τέτοιο δικαίωμα επιλογής δίνει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να παραιτηθεί από την κανονικά προβλεπόμενη φορολογική απαλλαγή για τις μισθώσεις ακινήτων και αντ' αυτού να επιλέξει να φορολογηθεί με τον φόρο προστιθεμένης αξίας, οπότε μπορεί να επικαλεστεί το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών [2].

2. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η εταιρία Belgocodex (στο εξής: προσφεύγουσα), αμφισβητεί ότι ένα κράτος μέλος που έχει καθιερώσει ένα τέτοιο δικαίωμα επιλογής μπορεί να το καταργήσει αναδρομικά. Το 1990 η προσφεύγουσα απέκτησε ποσοστό συνιδιοκτησίας 25 % σ' ένα κτιριακό συγκρότημα, το οποίο στη συνέχεια ανακαινίστηκε πλήρως, ώστε να μπορούν να λειτουργήσουν σ' αυτό γραφεία και καταστήματα. Η προσφεύγουσα δεν χρησιμοποιεί η ίδια το κτίριο, αλλά το έχει εκμισθώσει σε φορολογούμενο, ο οποίος χρησιμοποιεί το μίσθιο στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας. Η προσφεύγουσα επικαλείται δικαίωμα προς έκπτωση των δαπανών για τις εργασίες ανακαινίσεως, που διήρκεσαν από το 1990 έως το 1993.

3. Ο κανόνας είναι ότι η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή, υπό τον τίτλο «Λοιπές απαλλαγές» προβλέπει τα εξής:

«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:

(...)

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — Διαφορετικά τα έσοδα από τη μίσθωση υπόκεινται βέβαια στον φόρο εισοδήματος ή σε αντίστοιχο φόρο.

β) τις μισθώσεις ακινήτων (...)

(...).»

4. Σύμφωνα όμως με το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να προσφέρουν τη δυνατότητα φορολογήσεως στην περίπτωση μισθώσεως ακινήτων. Για τον σκοπό αυτό το άρθρο αυτό προβλέπει 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.»

5. Με νόμο του Δεκεμβρίου του 1992, ο οποίος πρόσθεσε στον βελγικό νόμο περί φόρου προστιθεμένης αξίας το άρθρο 44, παράγραφος 3, εδάφιο 2, στοιχείο c, το Βέλγιο έκανε χρήση της δυνατότητας που προσφέρει το άρθρο 13, Γ. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, υπόκεινται στον φόρο: «οι μισθώσεις κτιρίων (...) σε υποκειμένους στον φόρο για τις ανάγκες των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όταν ο εκμισθωτής έχει εκδηλώσει την πρόθεσή του να εκμισθώσει το κτίριο και να καταβάλει για την πράξη αυτή φόρο. Ο Βασιλεύς θα καθορίσει τον τύπο της επιλογής, τον τρόπο ασκήσεως αυτής καθώς και τους όρους που πρέπει να πληροί η σύμβαση μισθώσεως». Ο νόμος αυτός τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1993. Ο Βασιλεύς όμως δεν εξέδωσε τα μέτρα που προβλέπονται στον νόμο αυτό.

6. Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση και να προβάλει έτσι δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών. Αντίθετα, η Βελγική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η μίσθωση ακινήτων αποτελεί δραστηριότητα απαλλασσόμενη φόρου. Η Βελγική Κυβέρνηση στηρίζει την άποψή της στο γεγονός ότι με τον νόμο του Ιουλίου 1994 καταργήθηκε, και μάλιστα αναδρομικώς, το άρθρο 44, παράγραφος 3, εδάφιο 2, στοιχείο c, του βελγικού νόμου περί φόρου προστιθεμένης αξίας. Εξάλλου, το προβλεπόμενο δικαίωμα επιλογής δεν μπορούσε σε καμία περίπτωση να έχει έννομες συνέπειες, δεδομένου ότι ουδέποτε εκδόθηκαν από τον Βασιλέα τα απαιτούμενα εκτελεστικά μέτρα.

7. Κατά την άποψη της προσφεύγουσας το δικαίωμα επιλογής, εφόσον έχει χορηγηθεί, δεν μπορεί να καταργηθεί αναδρομικώς. Η εκ νέου με τον τρόπο αυτό εισαχθείσα φορολογική απαλλαγή για τις μισθώσεις ακινήτων προς υποκείμενους στον φόρο (που προβλέπεται ως βασική ρύθμιση στην έκτη οδηγία) προσκρούει στην ουδετερότητα και στη βασική αρχή του συστήματος φόρου προστι-

θεμένης αξίας — που δεν επιδέχεται εξαιρέσεις. Η αρχή αυτή θεσπίζεται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας (67/227/ΕΟΚ) του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών [3] (στο εξής: πρώτη οδηγία). Το άρθρο αυτό, στην παράγραφο 1, ορίζει: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.» Η παράγραφος 2 ορίζει: «Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

8. Λόγω των ερωτημάτων που ανέκυψαν σχετικά με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται προς το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, με το οποίο έχει θεσπιστεί η αρχή του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος — εν προκειμένω το Βέλγιο — το οποίο έχει κάνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας 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, και έχει, έτσι, παράσχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως ορισμένων μισθώσεων ακινήτων, καταργεί, με μεταγενέστερο νόμο, το εν λόγω δικαίωμα επιλογής και επαναφέρει, κατ' αυτόν τον τρόπο, σε ισχύ την απαλλαγή σε όλη της την έκταση;»

Β — Η άποψή μου επί της υποθέσεως

9. Το αιτούν δικαστήριο, με το ερώτημά του, αναφέρεται τόσο στην πρώτη όσο και στην έκτη οδηγία περί φόρου προστιθεμένης αξίας. Για τον λόγο αυτό πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστεί η σχέση μεταξύ των δύο οδηγιών. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της πρώτης οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη αντικαθιστούν το υφιστάμενο σύστημα του φόρου κύκλου εργασιών με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, που ορίζεται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας.

10. Το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας που θεσπίστηκε με την πρώτη οδηγία πρέπει — σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας — να προσαρμοστεί προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας [4].

3 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

4 — Το άρθρο 1, παράγραφος 1, ορίζει: «Τα κράτη μέλη προσαρμόζουν το ήδη εφαρμοζόμενο σύστημα φόρου επί της προστιθεμένης αξίας προς τις διατάξεις των κατωτέρω άρθρων.»

11. Από αυτό συνάγεται, σύμφωνα και με την άποψη της Επιτροπής, ότι η εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος ρυθμίζεται ιδίως από την έκτη οδηγία. Αυτό σημαίνει επίσης ότι οι ρυθμίσεις της έκτης οδηγίας δεν μπορούν πλέον να αμφισβητηθούν με βάση τις διατάξεις της πρώτης οδηγίας περί του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας. Αυτό ισχύει, παραδείγματος χάριν, για τις φορολογικές απαλλαγές που προβλέπονται στην έκτη οδηγία. Σύμφωνα με την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής, πρέπει — με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη — να καταρτιστεί κοινός πίνακας φορολογικών απαλλαγών. Τέτοιες κοινές φορολογικές απαλλαγές προβλέπονται από την έκτη οδηγία στο πλαίσιο του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και της εφαρμογής του. Οι απαλλαγές αυτές μπορούν οπωσδήποτε — έτσι υποστηρίζει και η Βελγική Κυβέρνηση — να παρεκκλίνουν από το γενικό σύστημα.

12. Επομένως, η επίδικη βελγική ρύθμιση πρέπει να εξεταστεί με βάση τις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Κρίσιμο εν προκειμένω είναι κυρίως το άρθρο 13, το οποίο, στο τμήμα Β, προβλέπει φορολογικές απαλλαγές μεταξύ άλλων, για τη μίσθωση ακινήτων και, στο τμήμα Γ, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν τη φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων. Οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι το Βέλγιο, με τον νόμο του 1992, έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής που του έδινε το τμήμα Γ αυτό.

13. Διαφωνία όμως υπάρχει ως προς το αν υφίστατο πράγματι στην προκειμένη περίπτωση τέτοια δυνατότητα επιλογής. Κατά την άποψη της Βελγικής Κυβερνήσεως, ο επίμαχος νόμος, ελλείψει των εκτελεστικών μέτρων που έπρεπε να θεσπιστούν από τον Βασιλέα, δεν μπορούσε να παραγάγει έννομα αποτελέσματα και για τον λόγο αυτό μπορούσε άνευ ετέρου να καταργηθεί αναδρομικά. Όπως όμως υποστηρίζουν όλοι οι διάδικοι, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί σχετικά με το ζήτημα αυτό. Υπάρχουν πολλές ενδείξεις ότι ο νόμος αυτός, παρά τη μη έκδοση των εκτελεστικών μέτρων από τον Βασιλέα, παρήγαγε έννομα αποτελέσματα, διότι διαφορετικά δεν θα υπήρχε λόγος να καταργηθεί ρητώς με τον νόμο της 6ης Ιουλίου 1994. Όσο ίσχυε ο νόμος, υπήρχε η προσδοκία ότι ο Βασιλέας θα εξέδιδε τα εν λόγω μέτρα. Τα μέτρα αυτά δεν αποτελούσαν ρητή προϋπόθεση για την ισχύ του νόμου. Η διευκρίνιση του ζητήματος αυτού εναπόκειται όμως — όπως προαναφέρθηκε — στο εθνικό δικαστήριο.

14. Αν ο εθνικός δικαστής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι στην παρούσα περίπτωση το βελγικό δίκαιο δεν μπορούσε να χορηγήσει δικαιώματα στους υποκείμενους στον φόρο, πρέπει να επισημανθεί ότι με την κατάργηση του — ανίσχυρου επομένως — νόμου παραβιάσθηκαν ενδεχομένως οι αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Όπως ορθά υποστηρίζει η Επιτροπή, στην περίπτωση αυτή πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον η μίσθωση υπέκειτο ενδεχομένως ήδη στον φόρο και ο υποκείμενος στον φόρο είχε λάβει υπόψη του το γεγονός αυτό ή κατά πόσον ήταν επιτρεπτή η έκπτωση του καταβληθέντος φόρου.

15. Στο σημείο αυτό θα ήθελα να προσθέσω το εξής:

Το ζήτημα κατά πόσον ένα κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στο άρθρο 13, Γ, δεν αφορά το ζήτημα της μεταφοράς ή μη μεταφοράς της έκτης οδηγίας στο εθνικό δίκαιο. Επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να έχει αποκτήσει δικαίωμα προς έκπτωση χάρη στην άμεση ισχύ της οδηγίας. Δεδομένου όμως ότι η Βελγική Κυβέρνηση εξέδωσε τον σχετικό νόμο και στη συνέχεια τον κατάργησε αναδρομικά, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι κατά κάποιον τρόπο η κυβέρνηση αυτή ανέλαβε από μόνη της την υποχρέωση να χορηγήσει δικαίωμα επιλογής σύμφωνα με την έκτη οδηγία, πράγμα που επιτρέπει, όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, τον παραλληλισμό με την άμεση ισχύ.

16. Αν το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο βελγικός νόμος θέσπισε δυνατότητα επιλογής, σύμφωνα με το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας, ανακύπτει το ερώτημα κατά πόσον η δυνατότητα αυτή μπορούσε, σύμφωνα με την έκτη οδηγία, να καταργηθεί αναδρομικά. Η Επιτροπή και η Βελγική Κυβέρνηση δέχονται τη δυνατότητα αναδρομικής καταργήσεως.

17. Στο σημείο αυτό πρέπει κατ' αρχάς να επισημανθεί ότι η οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη, στο πλαίσιο του άρθρου 13, Γ, ευρεία διακριτική ευχέρεια. Έτσι, το κράτος μέλος αποφασίζει αν θα χορηγήσει τέτοιο δικαίωμα επιλογής. Αν το πράξει, έχει επιπλέον τη δυνατότητα να καθορίσει την έκταση και τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος αυτού. Εφόσον λοιπόν το κράτος μέλος μπορεί ελεύθερα να αποφασίσει κατά πόσον και με ποιον τρόπο θα χορηγήσει ένα τέτοιο δικαίωμα επιλογής, δεν είναι προφανές για ποιον λόγο δεν θα έπρεπε να μπορεί να καταργήσει το δικαίωμα αυτό.

18. Η Επιτροπή παραπέμπει σχετικά στην απόφαση Italittica [5]. Με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο δέχτηκε ότι οι ρυθμίσεις της έκτης οδηγίας — στη συγκεκριμένη περίπτωση το άρθρο 10, παράγραφος 2 — πρέπει να ερμηνεύονται ευρέως, διότι ο κοινοτικός νομοθέτης παρέσχε στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια.

19. Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει σχετικά ότι το άρθρο 13, Γ, δεν παράγει προφανώς άμεσα αποτελέσματα, λόγω του ότι παρέχει στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια [6]. Ο Βέλγος νομοθέτης ήταν επομένως, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, εντελώς ελεύθερος να θεσπίσει ή να μη θεσπίσει το δικαίωμα επιλογής. Για τον λόγο αυτόν το άρθρο 13, Γ, δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να καταργούν τη δυνατότητα αυτή και να διατηρούν σε ισχύ ή να (επαν)εισάγουν τη ρύθμιση του άρθρου 13, Β.

20. Περαιτέρω πρέπει να επισημανθεί ότι η έκτη οδηγία δέχεται κατ' αρχήν ότι η μίσθωση των ακινήτων απαλλάσσεται του φόρου, έστω και αν αυτό αποτελεί, κατά την έννοια της πρώτης οδηγίας, παρέκκλιση από το σύστημα. Σύμφωνα με την έκτη οδηγία, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο τη δυνατότητα να επιλέγουν τη φορολόγηση. Δεν είναι προφα-

5 — Απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1995, C-144/94 (Συλλογή 1995, σ. I-3653).

6 — Η άμεση ισχύ έγινε δεκτή — όπως υποστηρίζει και η Επιτροπή — για το άρθρο 13, Β, στην απόφαση Becker. Στο σκεπτικό του το Δικαστήριο αναφέρει μεταξύ άλλων ότι «το άρθρο 13, Γ, ουδόλως παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εξαρτούν από αιρέσεις ή να περιορίζουν καθ' οιονδήποτε τρόπο τις απαλλαγές που προβλέπονται στο Β μέρος· επιφυλάσσει απλώς υπέρ των κρατών μελών την ευχέρεια να παρέχουν, κατά το μάλλον ή ήττον ευρέως, στους απολαύοντες των εν λόγω απαλλαγών, τη δυνατότητα να επιλέγουν οι ίδιοι την υποβολή τους στη φορολογία, αν κρίνουν ότι αυτό τους συμφέρει» (απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 39).

νές για ποιον λόγο θα πρέπει ένα κράτος μέλος, που έκανε χρήση αυτής της εξαιρετικής ρυθμίσεως, να μην μπορεί να επανέλθει στη βασική ρύθμιση, δηλαδή στη φορολογική απαλλαγή. Δεν έχει σημασία το γεγονός ότι αυτή η φορολογική απαλλαγή — όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα — αποτελεί παρέκκλιση από το γενικό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας. Η φορολογική αυτή απαλλαγή είναι δυνατή σύμφωνα με την έκτη οδηγία και επομένως δεν μπορεί — όπως προαναφέρθηκε — να προσκρούει στην πρώτη οδηγία.

21. Δεν έχει επίσης σημασία ποια ρύθμιση προέβλεπε — αρχικά — η Επιτροπή στην πρόταση οδηγίας. Η προσφεύγουσα επισήμανε ότι η Επιτροπή, με την πρώτη πρόταση για την έκτη οδηγία, ήθελε να υποβάλει όλες τις μισθώσεις ακινήτων για επαγγελματικούς σκοπούς στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Κρίσιμο είναι όμως μόνο το ποιες φορολογικές απαλλαγές προβλέπει η έκτη οδηγία, όπως εγκρίθηκε τελικά. Δεν υφίσταται συνεπώς γενικά δυνατότητα επιλογής, παρά μόνο στην περίπτωση που το κράτος μέλος θεσπίσει τη δυνατότητα αυτή.

22. Η προσφεύγουσα, αντίθετα από την Επιτροπή και τη Βελγική Κυβέρνηση, υποστηρίζει ότι, όταν ένα κράτος μέλος καταλήξει, κάνοντας χρήση της δυνατότητας που προσφέρει το άρθρο 13, Γ, σε φορολόγηση της μισθώσεως — στην περίπτωση ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής από τον υποκείμενο στον φόρο — η απόφαση αυτή δεν μπορεί να καταργηθεί. Η προσφεύγουσα παραπέμπει σχετικά στη νομολογία του Δικαστηρίου επί του άρθρου 28 της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, τα κράτη μέλη μπορούν κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου π.χ. να συνεχίσουν να επιβάλλουν φόρο επί πράξεων απαλλασσομένων δυνάμει του άρθρου 13 ή να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο την ευχέρεια επιλογής της φορολογήσεως των απαλλασσομένων κατά το παράρτημα Ζ πράξεων.

23. Στο πλαίσιο της νομολογίας επί του άρθρου 28, το Δικαστήριο έκρινε, σχετικά με επίδικη ισπανική ρύθμιση, που υπέβαλλε ορισμένες παροχές υπηρεσιών στη γενική ρύθμιση περί φόρου προστιθεμένης αξίας, «ότι, επειδή οι παροχές υπηρεσιών για τις οποίες γίνεται λόγος υπόκεινταν στο γενικό σύστημα του ΦΠΑ βάσει (...) νόμου (...), το Βασίλειο της Ισπανίας δεν μπορούσε πλέον να επικαλεστεί στη συνέχεια την ευχέρεια αυτή για να συνεχίσει να απαλλάσσει τις εν λόγω δραστηριότητες από τον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας» [7]. Με τον τρόπο αυτό εμποδίστηκε επομένως η επιστροφή στην εξαίρεση· στην παρούσα όμως περίπτωση πρόκειται για επιστροφή στον κανόνα (και συγκεκριμένα στον κανόνα που θεσπίζεται με την έκτη οδηγία), έστω και αν η ίδια η προβλεπόμενη στην οδηγία αυτή δυνατότητα αποτελεί εξαίρεση από την πρώτη οδηγία.

24. Η προαναφερθείσα νομολογία δεν μπορεί να ισχύσει για την προβλεπόμενη από το άρθρο 13, Γ, δυνατότητα επιλογής. Το άρθρο 28 ανήκει στον τίτλο XVI της έκτης οδηγίας, που φέρει τον τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις». Πρόκειται για διατάξεις που αφορούν τη μετάβαση ή την προσαρμογή των εθνικών ρυθμίσεων προς την έκτη οδηγία. Κατά συνέπεια, οι ρυθμίσεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, ισχύουν μόνο για

7 — Απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1991, C-35/90, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1991, σ. I-5073, σκέψη 7).

μια «μεταβατική περίοδο». Όπως ορθά υποστηρίζει το Βέλγιο, πρόκειται για προσωρινά επιτρεπτές φορολογήσεις ή απαλλαγές, που δεν ανταποκρίνονται στο γενικό πνεύμα της έκτης οδηγίας. Στο πλαίσιο ακριβώς αυτό έκρινε το Δικαστήριο ότι δεν μπορεί πλέον να γίνει χρήση της δυνατότητας αυτής, όταν το κράτος μέλος έχει ρυθμίσει ή φορολογήσει ήδη συγκεκριμένο τομέα σύμφωνα με την έκτη οδηγία.

25. Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, ο παραλληλισμός με την παρούσα υπόθεση συνίσταται στο ότι η φορολογική απαλλαγή των εκμισθώσεων ακινήτων προς υποκειμένους στον φόρο προσκρούει στην αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθεμένης αξίας που καθιερώνει η πρώτη οδηγία. Η προσφεύγουσα φέρνει ένα παράδειγμα για να εξηγήσει πώς η φορολογική απαλλαγή της μισθώσεως ακινήτων οδηγεί σε άνιση μεταχείριση και προσβάλλει έτσι την ουδετερότητα — αναλόγως του αν μια εταιρία χρησιμοποιεί η ίδια το ακίνητό της στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς της ή το εκμισθώνει. Στην τελευταία περίπτωση δεν μπορεί να υπάρξει, για ενδεχόμενες δαπάνες ανακαινίσεως, έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου. Για τον λόγο αυτό οι δαπάνες θα επιβαρύνουν το μίσθωμα και θα μετακυλισθούν από τον μισθωτή στους πελάτες του, πράγμα που θα έχει, όσον αφορά τον καταβλητέο φόρο προστιθεμένης αξίας, το «αποτέλεσμα χιονοστιβάδας».

26. Αν επομένως ένα κράτος μέλος — συνεχίζει η προσφεύγουσα — προσαρμόσει τη φορολογική του ρύθμιση προς τη ρύθμιση της πρώτης οδηγίας, παρέχοντας δικαίωμα επιλογής κατά το άρθρο 13, Γ, δεν μπορεί πλέον — όπως ακριβώς και στην περίπτωση του άρθρου 28 — να καταργήσει το δικαίωμα αυτό.

27. Η θεωρούμενη όμως εν προκειμένω από την προσφεύγουσα ως μη σύμφωνη προς το σύστημα απαλλαγή της μισθώσεως ακινήτων από τον φόρο προστιθεμένης αξίας προβλέπεται ακριβώς από την έκτη οδηγία ως βασική ρύθμιση. Για τον λόγο αυτό δεν είναι προφανές για ποιον λόγο να μην μπορεί ένα κράτος μέλος — αφού κάνει χρήση της προβλεπόμενης στην οδηγία δυνατότητας να παράσχει δικαίωμα επιλογής — να επιστρέψει και πάλι στη βασική ρύθμιση. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ένα κράτος μέλος, που έκανε χρήση της δυνατότητας που προσφέρει το άρθρο 13, Γ, δεν μπορεί πλέον να καταργήσει το παρασχεθέν δικαίωμα επιλογής, θα σήμαινε ότι ένα κράτος μέλος που έκανε χρήση της κατ' εξαίρεση προβλεπόμενης δυνατότητας δεν μπορεί πλέον να επιστρέψει στον βασικό κανόνα. Αυτό όμως δεν ανταποκρίνεται — όπως ήδη διευκρινίστηκε — στη νομολογία του Δικαστηρίου επί του άρθρου 28, σύμφωνα με την οποία ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επιστρέψει στις *εξαιρετικές ρυθμίσεις* του άρθρου 28, όταν έχει ήδη προσαρμόσει τη φορολογική του νομοθεσία προς τις ρυθμίσεις της έκτης οδηγίας.

28. Η προσφεύγουσα, με την επιχειρηματολογία της, αναφέρεται επίσης στις προτάσεις επί της προαναφερθείσας υποθέσεως C-35/90. Στην υπόθεση αυτή ο γενικός εισαγγελέας κατέληξε επίσης στο συμπέρασμα ότι δεν μπορεί πλέον να γίνει χρήση της δυνατότητας εξαιρετικής ρυθμίσεως, σύμφωνα με το άρθρο 28, όταν έχει καθιερωθεί ή υφίστατο ήδη προηγουμένως ρύθμιση σύμφωνη προς την οδηγία. Η προσφεύγουσα

στηρίζεται επίσης στην επιχειρηματολογία, σύμφωνα με την οποία αυτό «(...) θα ήταν αντίθετ[-ο] προς τις αρχές της καθολικότητας και της ουδετερότητας του φόρου, οι οποίες διέπουν την οδηγία και οι οποίες (...) αποτελούν το ουσιαστικό κλειδί για την ανάγνωση των διατάξεων εξαιρετικού χαρακτήρα (...)» [8]. Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, η επανεισαγωγή της φορολογικής απαλλαγής στην προκειμένη περίπτωση είναι αντίθετη προς τις αρχές της ουδετερότητας και της καθολικότητας του φόρου και θα έπρεπε, ήδη εκ του λόγου αυτού, να μην επιτρέπεται.

29. Στο πλαίσιο όμως αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι και ο γενικός εισαγγελέας έλαβε κατ' αρχάς ως αφετηρία αυτό που προβλεπόταν στην έκτη οδηγία ως κανόνας και μόνον ως πρόσθετο επιχείρημα εξέτασε τις αρχές της καθολικότητας και της ουδετερότητας του φόρου, όπως έχουν θεσπιστεί με την πρώτη οδηγία. Έτσι, ο γενικός εισαγγελέας τόνισε μεν ότι η φορολογική απαλλαγή δεν θα ήταν σύμφωνη προς τις προαναφερθείσες αρχές, συνέχισε όμως ως εξής: «(...) εκτός του ότι ουδόλως δικαιολογείται *από τη σαφή διατύπωση της εν λόγω διατάξεως*» [9]. Από αυτό προκύπτει ότι και για τον γενικό εισαγγελέα κρίσιμη ήταν κυρίως η ρητή ρύθμιση της έκτης οδηγίας.

30. Εκτός αυτού, ο γενικός εισαγγελέας παρέπεμψε στην υπόθεση επί της υποθέσεως Kerrut και παρέθεσε το εξής χωρίο από την απόφαση αυτή: «το γράμμα της διατάξεως αυτής [του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β'] αντίκειται προς τη θέσπιση νέων απαλλαγών ή τη διεύρυνση της εκτάσεως των υφισταμένων απαλλαγών μετά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας» [10]. Και από αυτό προκύπτει ότι κρίσιμες γι' αυτόν ήσαν πρωτίστως οι ρυθμίσεις της έκτης οδηγίας και οι προβλεπόμενες σ' αυτήν απαλλαγές ή φορολογήσεις και όχι η πρώτη οδηγία, που καθιερώνει απλώς το σύστημα σε γενικές γραμμές, χωρίς όμως να ρυθμίζει την εφαρμογή του.

31. Έτσι, το Δικαστήριο αναφέρει και αυτό στην απόφασή του τα εξής: «(...) η παράταση του μεταβατικού καθεστώτος των απαλλαγών από τον ΦΠΑ πέραν της προβλεφθείσας αρχικώς προθεσμίας δεν μπορεί να δικαιολογήσει την ευχέρεια των κρατών μελών να χορηγούν απαλλαγές τις οποίες δεν επιτρέπεται να χορηγούν. Πράγματι, μια τέτοια ευχέρεια διακυβεύει τον σκοπό του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', που συνίσταται στο να καταστήσει δυνατή την προοδευτική προσαρμογή των εθνικών νομοθεσιών στους οικείους τομείς» [11]. Δεδομένου όμως ότι το Βέλγιο επανεισήγαγε ακριβώς μια ρητώς προβλεπόμενη στην οδηγία φορολογική απαλλαγή — και όχι μια απαλλαγή, την οποία (όπως ορίζεται στην προαναφερθείσα απόφαση) δεν επιτρεπόταν να χορηγήσει — δεν είναι προφανές για ποιον λόγο θα έπρεπε αυτό να απαγορευθεί στο κράτος μέλος αυτό. Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ένα κράτος μέλος, το οποίο κάνει χρήση της δυνατότητας που του προσφέρει το άρθρο 13, Γ, μπορεί στη συνέχεια να καταργήσει το παρασχεθέν βάσει της δυνατότητας αυτής δικαίωμα.

32. Τέλος, πρέπει ακόμη να εξεταστεί κατά πόσον η χορήγηση αυτής της δυνατότητας επιλογής κατά το άρθρο 13, Γ, της έκτης

8 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro που αναπτύχθηκαν στις 7 Μαΐου 1991 στην προαναφερθείσα (υποσημείωση 7) υπόθεση Επιτροπή κατά Ισπανίας, σημείο 5.

9 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro στην προαναφερθείσα (υποσημείωση 7) υπόθεση Επιτροπή κατά Ισπανίας, σημείο 5 (η υπογράμμιση δική μου).

10 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro στην προαναφερθείσα (υποσημείωση 7) υπόθεση Επιτροπή κατά Ισπανίας, σημείο 5, και απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrut (Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 17).

11 — Απόφαση στην προαναφερθείσα (υποσημείωση 7) υπόθεση Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 9.

οδηγίας μπορεί να καταργηθεί *αναδρομικά*. Αυτό θα μπορούσε, ακόμη και κατά την άποψη της Επιτροπής, να είναι προβληματικό όσον αφορά δικαιώματα προς έκπτωση που έχουν ήδη γεννηθεί. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, τόσο της πρώτης όσο και της έκτης οδηγίας, προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος, τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά ή υπηρεσίες που του παραδόθηκαν ή του παρασχέθηκαν από άλλον υποκείμενο στον φόρο και τα οποία χρησιμοποίησε ο ίδιος για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του (άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας). Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, το δικαίωμα αυτό προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. Υφίσταται συνεπώς σχέση μεταξύ της φορολογήσεως και του δικαιώματος προς έκπτωση.

33. Έτσι, το Δικαστήριο έκρινε «ότι, όπως συνάγεται από την όλη οικονομία της οδηγίας, (...) οι απολαύοντες της απαλλαγής, λόγω του ότι κάνουν χρήση αυτής, παραιτούνται κατ' ανάγκη του δικαιώματος να ζητήσουν έκπτωση των προκαταβληθέντων φόρων» [12]. Το «δικαίωμα εκπτώσεως (...) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί» [13].

34. Αυτό σημαίνει, και κατά την άποψη της Επιτροπής, ότι οι υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι κατά τον χρόνο της (ενδεχόμενης) ισχύος του βελγικού νόμου επέλεξαν τη φορολόγηση, έχουν δικαίωμα προς έκπτωση, το οποίο δεν μπορεί επομένως να καταργηθεί αναδρομικά. Η Επιτροπή και η Βελγική Κυβέρνηση συμφωνούν ότι αυτό το γεννηθέν ήδη δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να γίνει σεβαστό.

35. Όσον όμως αφορά τη συγκεκριμένη περίπτωση της κύριας δίκης, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η προσφεύγουσα δεν άσκησε ρητώς το δικαίωμα επιλογής της. Κατά το Δικαστήριο, η άσκηση του χορηγηθέντος δικαίωματος επιλογής εναπόκειται μόνον στον φορολογούμενο [14]. Από την άλλη πλευρά το άρθρο 13, Γ, στο τελευταίο του εδάφιο, ορίζει ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής. Επομένως εναπόκειται αναμφισβήτητα στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί κατά πόσον η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε έγκυρα το δικαίωμα επιλογής της.

36. Οι διάδικοι διαφωνούν κατά πόσον αυτό συνέβη στη συγκεκριμένη περίπτωση. Η προσφεύγουσα έπραξε, κατά την άποψή της, ό,τι ήταν απαραίτητο για να ασκήσει ρητά το δικαίωμα επιλογής της. Ζήτησε την έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου και επισήμανε ότι η μίσθωση θα φορολογούνταν. Η λογιστική εγγραφή του φόρου προστιθεμένης αξίας δεν κατέστη δυνατή, διότι δεν είχαν εκδοθεί ακόμη τα αντίστοιχα εκτελεστικά μέτρα.

37. Αντίθετα, κατά την άποψη της Βελγικής Κυβερνήσεως, το δικαίωμα επιλογής θα μπορούσε να ασκηθεί έγκυρα μόνον αν η Belgocodex είχε εκφράσει την πρόθεσή της αυτή ρητώς έναντι της διοικήσεως και ο αναλογών φόρος είχε επιβληθεί στο μίσθωμα και καταβληθεί στο κράτος. Όπως όμως προαναφέρθηκε, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αποφανθεί ως προς το ζήτημα αυτό, λαμβάνοντας υπόψη τη σχέση

12 — Απόφαση στην προαναφερθείσα (υποσημείωση 6) υπόθεση Becker, σκέψη 44.

13 — Απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18).

14 — Απόφαση στην προαναφερθείσα (υποσημείωση 6) υπόθεση Becker, σκέψη 38.

μεταξύ φορολογήσεως και δικαιώματος προς έκπτωση.

38. Στο πλαίσιο αυτό θα ήθελα να υπενθυμίσω τις σκέψεις που ανέπτυξα πιο πάνω στα σημεία 14 και 15, διότι για την άσκηση του δικαιώματος επιλογής πρέπει να ισχύσουν τα ίδια που ισχύουν για τη θέσπιση ή την ισχύ του ίδιου του δικαιώματος επιλογής. Έστω και αν το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας αναθέτει στα κράτη μέλη τον περιορισμό του δικαιώματος επιλογής και τον καθορισμό του τρόπου ασκήσεώς του — και τέτοια μέτρα δεν περιελήφθησαν ακόμα στη βελγική νομοθεσία — πρέπει να επισημανθεί στην προκειμένη περίπτωση ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος αποφασίζει να ασκήσει το δικαίωμα επιλογής, δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα αυτό νομότυπα, για τον λόγο ακριβώς ότι δεν έχουν ακόμη εκδοθεί από την κυβέρνηση τα ανάλογα μέτρα. Κατά συνέπεια, οι απαιτήσεις για την άσκηση του δικαιώματος επιλογής δεν πρέπει να είναι πολύ αυξημένες, διότι διαφορετικά θα θιγόταν το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας. Επί αναδρομικής καταργήσεως του δικαιώματος επιλογής της φορολογήσεως, θα έπρεπε να μην μπορεί να προβάλει δικαιώματα μόνον εκείνον ο οποίος δεν εξέφρασε με κανένα τρόπο την πρόθεσή του να ασκήσει το δικαίωμα επιλογής.

Γ — Πρόταση

39. Σύμφωνα με τις προηγούμενες σκέψεις προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

«Δεν αντίκειται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, η ερμηνεία των διατάξεων 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, ιδίως του άρθρου 13, Γ, και 13, Β, στοιχείο β', υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύεται σε ένα κράτος μέλος, το οποίο έχει κάνει χρήση της προβλεπομένης στο άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας δυνατότητας και έχει παράσχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής όσον αφορά τη φορολόγηση ορισμένων μισθώσεων ακινήτων, να καταργεί με μεταγενέστερο νόμο — ακόμη και αναδρομικά — το εν λόγω δικαίωμα επιλογής και να επανεισάγει, κατ' αυτόν τον τρόπο, την απαλλαγή σε όλη της την έκταση. Αυτό όμως ισχύει μόνο στο μέτρο που δεν θίγονται, με τον τρόπο αυτόν, δικαιώματα προς έκπτωση (κατά την έννοια του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας), που γεννήθηκαν εκ του γεγονότος ότι ο υποκείμενος στον φόρο κατέστησε σαφές ότι προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα επιλογής του.»