

Υπόθεση C-791/18

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Δεκεμβρίου 2018

Αιτούν δικαστήριο:

Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο, Κάτω Χώρες)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

14 Δεκεμβρίου 2018

Αναιρεσείον:

Stichting Schoonzicht

Αναιρεσίβλητος:

Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργός Οικονομικών, Κάτω Χώρες)

Αντικείμενο της διαδικασίας στην υπόθεση της κύριας δίκης

Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο όφειλε το Stichting Schoonzicht σχετικά με την παράδοση ενός συγκροτήματος διαμερισμάτων. Ειδικότερα, η διαφορά αφορά το αν η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση μπορεί να προσαρμοστεί εφάπαξ, σε περίπτωση που προέκυψε, κατά την έναρξη χρησιμοποίησεως του συγκροτήματος, ότι η έκπτωση αυτή αποκλίνει από την έκπτωση την οποία δικαιούται να εφαρμόσει το Stichting Schoonzicht.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

Η παρούσα αίτηση, υποβληθείσα δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, αφορά το ερώτημα αν η προβλεπόμενη από το ολλανδικό δίκαιο «εφάπαξ προσαρμογή» της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως αντιβαίνει στη διαδικασία διακανονισμού του δικαίου της Ένωσης, σύμφωνα με την οποία ο διακανονισμός διενεργείται εντός ορισμένης περιόδου.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Αντιτίθενται τα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας ΦΠΑ του 2006 σε εθνική ρύθμιση διακανονισμού σχετικά με αγαθά επενδύσεως, η οποία προβλέπει ότι ο διακανονισμός διαρκεί ορισμένα έτη και ότι, κατά το έτος έναρξης της χρησιμοποιήσεως του οικείου αγαθού επενδύσεως –το οποίο είναι επίσης το πρώτο έτος του διακανονισμού– το συνολικό ποσό της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως σχετικά με το αγαθό αυτό προσαρμόζεται (διακανονίζεται) εφάπαξ, σε περίπτωση που προκύπτει, κατά την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού, ότι η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση αποκλίνει από την έκπτωση την οποία δικαιούται να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο βάσει της πραγματικής χρήσεως του αγαθού επενδύσεως;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

- 2) Έχει το άρθρο 189, στοιχείο β' ή γ', της οδηγίας ΦΠΑ του 2006 την έννοια ότι η προαναφερθείσα στο ερώτημα 1 εφάπαξ προσαρμογή της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως κατά το πρώτο έτος της περιόδου διακανονισμού αποτελεί μέτρο το οποίο οι Κάτω Χώρες μπορούν να λάβουν για την εφαρμογή του άρθρου 187 της οδηγίας ΦΠΑ του 2006;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρα 184 έως 187 και 189 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ του 2006).

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 15, παράγραφος 4, του Wet op de omzetbelasting 1968 (ολλανδικού νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: OB) και άρθρα 12 και 13 της Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (εκτελεστικής αποφάσεως του νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών).

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας στην υπόθεση της κύριας δίκης

- 1 Το Stichting Schoonzicht (στο εξής: ενδιαφερόμενο πρόσωπο) ανήγειρε σε οικόπεδο ιδιοκτησίας του συγκρότημα διαμερισμάτων αποτελούμενο από επτά διαμερίσματα, το οποίο παραδόθηκε τον Ιούλιο του 2014. Επειδή το εν λόγω συγκρότημα προοριζόταν αρχικώς να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο πραγματοποιήσεως φορολογητέων πράξεων, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο εξέπεσε εξ ολοκλήρου τον οφειλόμενο για την οικεία παράδοση ΦΠΑ. Στη συνέχεια ωστόσο, από την 1η Αυγούστου 2014, προέβη σε εκμίσθωση τεσσάρων εκ των

διαμερισμάτων, απαλλασσόμενη από τον φόρο κύκλου εργασιών. Για αυτούς τους λόγους, η αρχικώς πραγματοποιηθείσα από αυτό έκπτωση διακανονίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 4, του OB, με αποτέλεσμα το ενδιαφερόμενο πρόσωπο να εξακολουθεί να οφείλει το τμήμα του ΦΠΑ που βάρυνε τα εν λόγω διαμερίσματα κατά το τρίτο τρίμηνο του 2014, και του οποίου το ύψος ανερχόταν στο ποσό των 79 587 ευρώ. Το ενδιαφερόμενο πρόσωπο εξόφλησε αυτό το ποσό βάσει δηλώσεως.

- 2 Το ενδιαφερόμενο πρόσωπο υπέβαλε ένσταση κατά αυτής της πράξεως «αυτοεκκαθαρίσεως». Υποστηρίζει ότι, όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός της συνολικής, αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως κατά τον χρόνο ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως αυτού του αγαθού επενδύσεως, όπως προβλέπεται στο άρθρο 15, παράγραφος 4, του OB, αντιβαίνει στο άρθρο 187 της οδηγίας ΦΠΑ του 2006. Η εν λόγω ένσταση απορρίφθηκε από τον Inspecteur van de Belastingdienst (επιθεωρητή της φορολογικής υπηρεσίας, Κάτω Χώρες). Συνεπώς, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο άσκησε προσφυγή κατά αυτής της απορριπτικής αποφάσεως ενώπιον του rechtbank Noord-Holland (πρωτοδικείου Βόρειας Ολλανδίας, Κάτω Χώρες). Το rechtbank κήρυξε αβάσιμη την προσφυγή και, στη συνέχεια, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο άσκησε έφεση ενώπιον του gerechtshof Amsterdam (εφετείου Άμστερνταμ, Κάτω Χώρες, στο εξής: gerechtshof). Το gerechtshof έκρινε ότι η ρύθμιση του άρθρου 15, παράγραφος 4, του OB εμπίπτει εντός των ορίων της οδηγίας ΦΠΑ του 2006 και, επομένως, κήρυξε την έφεση αβάσιμη.
- 3 Το ενδιαφερόμενο πρόσωπο άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της ως άνω αποφάσεως του gerechtshof ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (στο εξής: Hoge Raad). Το Hoge Raad έκρινε αναγκαία την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο.

Κυριότεροι ισχυρισμοί των διαδίκων της κύριας δίκης

- 4 Το ενδιαφερόμενο πρόσωπο επαναλαμβάνει στην κύρια δίκη τον ισχυρισμό που προέβαλε ενώπιον του gerechtshof ότι ο εφάπαξ διακανονισμός της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως κατόπιν της ενάρξεως χρησιμοποιήσεως των αγαθών επενδύσεως αντιβαίνει στο άρθρο 187 της οδηγίας ΦΠΑ του 2006. Κατά το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, η ρύθμιση διακανονισμού του άρθρου 187 της οδηγίας ΦΠΑ του 2006 πρέπει να ερμηνεύεται μεμονωμένα, ανεξάρτητα από τις διατάξεις των άρθρων 184 και 185, και επομένως ανεξάρτητα επίσης από τους κανόνες εφαρμογής των άρθρων αυτών που θεσπίζουν περαιτέρω τα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 186. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη συνιστά ειδική ρύθμιση σχετική με τα αγαθά επενδύσεως, η οποία υπερισχύει της γενικής ρυθμίσεως των άρθρων 184 και 185. Επομένως, κατά τον χρόνο ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως ενός αγαθού επενδύσεως δεν χωρεί εφάπαξ διακανονισμός της συνολικής, αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως, όπως προβλέπεται στα άρθρα 184 και 185. Αντιθέτως, δυνάμει του άρθρου 187, ο διακανονισμός της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως σχετικά με αγαθά επενδύσεως

διενεργείται αναγκαστικά εντός ορισμένων ετών. Στο τέλος κάθε έτους διακανονισμού είναι δυνατός ο διακανονισμός μόνον αναλογικού τμήματος της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως. Δεδομένου ότι το ολλανδικό δίκαιο προβλέπει δεκαετή περίοδο διακανονισμού, το τμήμα αυτό είναι εν προκειμένω το ένα δέκατο.

- 5 Αυτός ο λόγος αναιρέσεως βάλλει κατά της εκτιμήσεως του gerechtshof ότι ο μηχανισμός διακανονισμού του άρθρου 15, παράγραφος 4, του ΟΒ εμπίπτει εντός των ορίων της οδηγίας ΦΠΑ του 2006. Κατά την κρίση του gerechtshof, ο Ολλανδός νομοθέτης έκανε χρήση της δυνατότητας που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 189, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ του 2006 να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον διακανονισμό σχετικά με αγαθά επενδύσεως. Κατά το gerechtshof, η προβλεπόμενη στο άρθρο 15, παράγραφος 4, του ΟΒ εφάπαξ προσαρμογή πρέπει να θεωρηθεί ως μια «διόρθωση που προηγείται του διακανονισμού», και ως προς την οποία η οδηγία ΦΠΑ του 2006 δεν περιέχει καμία διάταξη. Κατά την κρίση του gerechtshof, η οδηγία ΦΠΑ του 2006 δεν εμποδίζει μια τέτοια προσαρμογή, δεδομένου ότι το αποτέλεσμα αυτής –λαμβάνομένης υπόψη της επακόλουθης περιόδου διακανονισμού– δεν παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και/ή την αρχή της αναλογικότητας.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 6 Κατά το Hoge Raad, η άποψη του ενδιαφερομένου προσώπου ενισχύεται από το γράμμα του άρθρου 187 της οδηγίας ΦΠΑ του 2006, το οποίο πράγματι μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο διακανονισμός, όταν διενεργείται εντός περιόδου δέκα ετών, μπορεί κατά το πρώτο έτος να αφορά μόνον το ένα δέκατο του ΦΠΑ που επιβάρυνε το αγαθό επενδύσεως. Επίσης, το ως άνω γράμμα του άρθρου 187 δεν αφήνει κανένα περιθώριο αμφιβολίας ως προς τον δεσμευτικό χαρακτήρα του, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα κράτη μέλη δεν δύνανται να παρεκκλίνουν από την εν λόγω διάταξη.
- 7 Αντιθέτως προς την άποψη του ενδιαφερομένου προσώπου, δύναται να υποστηριχθεί ότι ο μηχανισμός διακανονισμού του άρθρου 187 της οδηγίας ΦΠΑ του 2006 μπορεί εξίσου να νοηθεί ως συμπληρωματική ρύθμιση, η οποία πρέπει να ερμηνευθεί σε συνδυασμό με τα άρθρα 184 έως 186. Το Hoge Raad υπογραμμίζει συναφώς ότι ο διακανονισμός, εν γένει, καθώς και η χρονική επέκτασή του σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως αποσκοπούν στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων και, επομένως, στη διασφάλιση της ουδετερότητας ως προς τη φορολογική επιβάρυνση. Κατά το Hoge Raad, αυτοί οι σκοποί δεν φαίνονται να αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση διακανονισμού, σύμφωνα με την οποία η συνολική, αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται κατά την έναρξη της χρησιμοποίησεως ενός αγαθού επενδύσεως.
- 8 Εν συνεχεία, το Hoge Raad επισημαίνει ότι η εμφάνιση αποκλίσεων, είτε κατά την έναρξη της περιόδου διακανονισμού, είτε κατά τη διάρκεια αυτής, αποτελεί

εγγενές χαρακτηριστικό του διακανονισμού που διαρκεί ορισμένα έτη. Στην πρώτη περίπτωση, όπως εν προκειμένω, εάν η έκπτωση δεν διορθωθεί εφάπαξ, προκύπτει χρηματοδοτικό πλεονέκτημα για το ενδιαφερόμενο πρόσωπο. Αντιστρόφως, αυτή η προσέγγιση συνεπάγεται χρηματοδοτικό μειονέκτημα για τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, κατ' αντιδιαστολή προς το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, δεν εξέπεσε τον ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτηση του αγαθού επενδύσεως αλλά έχει δικαίωμα προς ολική έκπτωση μόνον κατά την έναρξη της χρησιμοποίησεως. Αυτή η προσέγγιση δεν συνάδει με τους προαναφερθέντες σκοπούς του ακριβέστερου προσδιορισμού της εκπτώσεως και της διασφάλισεως της ουδετερότητας ως προς τη φορολογική επιβάρυνση.

- 9 Αντιθέτως, ο ολλανδικός μηχανισμός διακανονισμού λαμβάνει ως κρίσιμο χρόνο τον χρόνο έναρξεως της χρησιμοποίησεως [του οικείου αγαθού]. Εάν προκύψει ότι η πραγματική χρήση κατά τον χρόνο αυτόν αποκλίνει από την αρχικώς σκοπούμενη χρήση, η έκπτωση διορθώνεται εφάπαξ. Κατά το Hoge Raad, η ρύθμιση αυτή δεν συνιστά απαγορευμένη από το δίκαιο της Ένωσης ρύθμιση περί οριστικού, εφάπαξ διακανονισμού, δεδομένου ότι σε περίπτωση μεταβολής της χρήσεως κατά τη διάρκεια ενός εκ των επακόλουθων ετών διακανονισμού εξακολουθεί να πραγματοποιείται κατάλληλη προσαρμογή της εκπτώσεως.
- 10 Αυτή η ρύθμιση φαίνεται να εξυπηρετεί καλύτερα τους σκοπούς του μηχανισμού διακανονισμού. Εξ αυτού το Hoge Raad συνάγει ότι είναι μάλλον ορθότερο το άρθρο 187 της οδηγίας ΦΠΑ του 2006 να μην ερμηνεύεται μεμονωμένα, αλλά σε συνδυασμό με τα άρθρα 184 έως 186, και επομένως το άρθρο αυτό πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην ολλανδική ρύθμιση περί διακανονισμού. Ωστόσο, κατά το Hoge Raad, δεν δύναται να υποστηριχθεί πέραν πάσης εύλογης αμφιβολίας ότι αυτή είναι και η ορθή ερμηνεία. Για αυτούς τους λόγους, το Hoge Raad υποβάλλει το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.
- 11 Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, τίθεται το ερώτημα αν ο ολλανδικός «εφάπαξ διακανονισμός» επιτρέπεται ως μέτρο, με το οποίο το ποσό του ΦΠΑ που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον διακανονισμό προσδιορίζεται περαιτέρω, όπως ορίζεται στο άρθρο 189, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ του 2006. Εάν όχι, απομένει το ερώτημα αν ο εν λόγω διακανονισμός επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 189, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής. Στην περίπτωση αυτή, τίθεται καταρχάς το ερώτημα αν ο διακανονισμός χωρίς αυτό το μέτρο οδηγεί σε αδικαιολόγητο πλεονέκτημα για το ενδιαφερόμενο πρόσωπο. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, τίθεται ακολούθως το ερώτημα αν ο «εφάπαξ διακανονισμός» μπορεί να θεωρηθεί ως κατάλληλο μέτρο για την αποτροπή του εν λόγω πλεονεκτήματος. Επειδή η ερμηνεία των διατάξεων αυτών εγείρει εύλογες αμφιβολίες και το Δικαστήριο δεν είχε ακόμη τη δυνατότητα να ερμηνεύσει το άρθρο 189, στοιχείο β', και γ', της οδηγίας ΦΠΑ του 2006, το Hoge Raad υποβάλλει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.