

Υπόθεση C-707/18

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

13 Νοεμβρίου 2018

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunalul Timiș (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Οκτωβρίου 2018

Προσφεύγουσα:

Amărăști Land Investment SRL

Καθών:

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή με την οποία ζητείται κατ' ουσίαν η ακύρωση αποφάσεως επί διοικητικής ενστάσεως που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα κατά πράξεως επιβολής φόρου και εκθέσεως φορολογικού ελέγχου που εκδόθηκαν από τις καθών, η μερική ακύρωση των εν λόγω πράξεων, με τις οποίες επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα η υποχρέωση καταβολής πρόσθετου ποσού ΦΠΑ, καθώς και η επιβολή στις καθών της υποχρεώσεως επιστροφής του εν λόγω ποσού και καταβολής των σχετικών τόκων.

Πραγματικό και νομικό πλαίσιο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ζητείται, κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ [Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης], η ερμηνεία των άρθρων 24, 28 και 167 και του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σελ. 1), όσον αφορά τη δυνατότητα να χαρακτηρισθούν ορισμένες πράξεις ως «επενδυτικά

έξοδα», για τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο θα μπορούσε να επωφεληθεί του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Έχει η οδηγία 2006/112, και ιδίως τα άρθρα της 24, 28, 167 και 168, στοιχείο α', την έννοια ότι, στο πλαίσιο πωλήσεως ακινήτων, τα οποία δεν έχουν εγγραφεί στο εθνικό μητρώο ακίνητης περιουσίας (κτηματολόγιο) και δεν είναι καταχωρισμένα σε αυτό κατά τον χρόνο παραδόσεως, ο αποκτών υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος αναλαμβάνει συμβατικά την υποχρέωση να πραγματοποιήσει με δικές του δαπάνες τα αναγκαία διαβήματα για την πρώτη εγγραφή τους στο μητρώο ακίνητης περιουσίας, παρέχει υπηρεσίες έναντι του πωλητή ή ότι αποκτά υπηρεσίες σχετικές με την επένδυσή του σε ακίνητα, για την οποία πρέπει να του αναγνωριστεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ;
- 2) Έχει η οδηγία 2006/112, και ιδίως τα άρθρα 167 και 168, στοιχείο α', την έννοια ότι τα έξοδα με τα οποία βαρύνεται ο αποκτών, υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο της πρώτης εγγραφής στο μητρώο ακίνητης περιουσίας των ακινήτων ως προς τα οποία έχει απαίτηση για μελλοντική μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας και τα οποία του παραδόθηκαν από πωλητές, οι οποίοι δεν ενέγραψαν στο κτηματολόγιο το δικαίωμά τους κυριότητας επί των ακινήτων, μπορούν να χαρακτηρισθούν ως δραστηριότητες προπαρασκευαστικές της επενδύσεως, για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο απολαύει του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ;
- 3) Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112, και ιδίως τα άρθρα 24, 28, 167 και το άρθρο 168, στοιχείο α', την έννοια ότι τα έξοδα με τα οποία βαρύνεται ο αποκτών, υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο της πρώτης εγγραφής στο μητρώο ακίνητης περιουσίας των ακινήτων που του παραδόθηκαν και ως προς τα οποία έχει, βάσει συμφωνίας, απαίτηση για μελλοντική μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας εκ μέρους πωλητών, οι οποίοι δεν ενέγραψαν στο κτηματολόγιο το δικαίωμά τους κυριότητας επί των ακινήτων, πρέπει να χαρακτηρισθούν ως παροχές υπηρεσιών έναντι των πωλητών, όταν ο πωλητής και ο αποκτών συμφώνησαν ότι το τίμημα των ακινήτων δεν περιλαμβάνει το αντίστοιχο ποσό των σχετικών με το κτηματολόγιο πράξεων;
- 4) Πρέπει, κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, τα διοικητικά έξοδα που σχετίζονται με ακίνητα τα οποία παραδόθηκαν και επί των οποίων ο αποκτών έχει απαίτηση για μελλοντική μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας εκ μέρους του πωλητή, συμπεριλαμβανομένων σε αυτά των εξόδων της πρώτης εγγραφής στο μητρώο ακίνητης περιουσίας, αλλά όχι περιοριστικά, να βαρύνουν υποχρεωτικά τον πωλητή ή μήπως, τα εν λόγω έξοδα, βάσει συμφωνίας μεταξύ των συμβαλλομένων, μπορούν να βαρύνουν τον αποκτώντα ή οποιονδήποτε εκ των συμβαλλομένων, με

αποτέλεσμα να αναγνωρίζεται στο εν λόγω πρόσωπο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία

Οδηγία 2006/112, άρθρο 9, παράγραφος 1, άρθρο 24, παράγραφος 1, άρθρα 28 και 167 και άρθρο 168, στοιχείο α΄

Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Inzo κατά Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67) και της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145)

Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Νόμος 554/2004 περί διοικητικών διαφορών)

Άρθρο 8, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος: «Όποιος υπέστη βλάβη σε δικαίωμά του αναγνωρισμένο από τον νόμο ή σε έννομο συμφέρον του από μονομερή διοικητική πράξη και δεν ικανοποιήθηκε από την απάντηση επί της διοικητικής ένστασης που άσκησε ή δεν έλαβε καμία απάντηση εντός της προθεσμίας του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο h, μπορεί να προσφύγει στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο για να ζητήσει την ολική ή μερική ακύρωση της πράξης, την αποκατάσταση των ζημιών που προκλήθηκαν και την αποκατάσταση τυχόν ηθικής του βλάβης».

Άρθρο 18, παράγραφοι 1, 3 και 6: «Στην απόφασή του επί της προσφυγής που προβλέπεται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, το δικαστήριο μπορεί, ανάλογα με την περίπτωση, να ακυρώσει τη διοικητική πράξη εν όλω ή εν μέρει· να καταδικάσει τη δημόσια αρχή στην έκδοση διοικητικής πράξης, στην έκδοση άλλου εγγράφου ή στην επιχείρηση ορισμένης διοικητικής πράξης (...). Στην απόφασή του επί της αίτησης, το δικαστήριο αποφαινεται επίσης επί της αποκατάστασης των υλικών ζημιών και της ηθικής βλάβης που προκλήθηκαν, εάν το ζήτησε ο προσφεύγων (...). Σε κάθε περίπτωση, το δικαστήριο, κατόπιν αιτήματος του ενδιαφερόμενου μέρους, μπορεί να ορίσει, στο διατακτικό, προθεσμία για την εκπλήρωση και την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 24, παράγραφος 2».

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Νόμος 227/2015 περί του φορολογικού κώδικα)

Άρθρο 271, παράγραφος 2: «Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες».

Άρθρο 281, παράγραφος 6: «Για τις παραδόσεις ενσώματων πραγμάτων, συμπεριλαμβανομένων των ακινήτων, η ημερομηνία παράδοσης είναι η

ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος πράγματα ως κύριος. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση συμβάσεων που προβλέπουν την καταβολή σε δόσεις ή οποιοδήποτε άλλου είδους σύμβασης που προβλέπει ότι η κυριότητα θα αποκτηθεί σε χρονικό σημείο μεταγενέστερο του προβλεπόμενου για την καταβολή του τελευταίου ποσού, με εξαίρεση τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως (leasing), η ημερομηνία παράδοσης είναι η ημερομηνία κατά την οποία το πράγμα παραδίδεται στον δικαιούχο».

Άρθρο 297, παράγραφος 4: «Ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο επί των αποκτήσεων όσον αφορά τις ακόλουθες πράξεις: α) φορολογητέες πράξεις (...)

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή του νόμου 227/2015 περί του φορολογικού κώδικα, οι οποίες εγκρίθηκαν με τη με αριθμό 1/2016 απόφαση της Κυβέρνησης).

Σημείο 67, παράγραφος 4: «Το πρόσωπο που εκδηλώνει την πρόθεση, εποβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 269 του φορολογικού κώδικα, και ξεκινά να βαρύνεται με έξοδα και/ή να πραγματοποιεί προπαρασκευαστικές επενδύσεις απαραίτητες για την έναρξη της εν λόγω οικονομικής δραστηριότητας, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, ο οποίος έχει, κατά την έννοια του άρθρου 297 του φορολογικού κώδικα, το δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του φόρου που οφείλεται ή καταβλήθηκε επί των δαπανών και/ή των επενδύσεων που έγιναν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, χωρίς να οφείλει να αναμένει την έναρξη της πραγματικής εκμεταλλεύσεως της δραστηριότητάς του».

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (νόμος 287/2009 περί του αστικού κώδικα)

Άρθρο 885, παράγραφος 1: «Με την επιφύλαξη αντίθετων διατάξεων νόμου, τα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων τα οποία έχουν καταχωριστεί στο κτηματολόγιο αποκτώνται, τόσο μεταξύ των συμβαλλομένων όσο και έναντι τρίτων, μόνο με την εγγραφή τους στο κτηματολόγιο, με βάση την πράξη ή το γεγονός που δικαιολογεί την εγγραφή τους».

Άρθρο 886: «Εάν δεν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο, η τροποποίηση εμπράγματος δικαιώματος πραγματοποιείται με βάση τους κανόνες που ρυθμίζουν την κτήση ή την απώλεια των εμπράγματων δικαιωμάτων».

Άρθρο 888: «Η εγγραφή στο κτηματολόγιο πραγματοποιείται βάσει της συμβολαιογραφικής πράξης, της απόφασης που κατέστη οριστική, του κληρονομητηρίου ή οποιασδήποτε άλλης πράξης που εξέδωσε η διοικητική αρχή, εφόσον προβλέπεται στον νόμο».

Άρθρο 893, στοιχείο α): «Η εγγραφή εμπράγματος δικαιώματος μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο: α) έναντι προσώπου, το οποίο, κατά την ημερομηνία καταχώρισης της αίτησης, προκύπτει ότι έχει καταχωρισθεί ως δικαιούχος του δικαιώματος επί του οποίου θα πραγματοποιηθεί η εγγραφή:(...)».

Άρθρο 1244: «Εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζονται στον νόμο, πρέπει να καταρτίζονται με δημόσιο έγγραφο, επί ποινή απόλυτης ακυρότητας, οι συμφωνίες για υποκατάσταση ή σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων, τα οποία πρέπει να εγγράφονται στο κτηματολόγιο».

Άρθρο 1672: «Ο πωλητής έχει τις ακόλουθες κύριες υποχρεώσεις: 1) να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος του ή, ενδεχομένως, του μεταβιβασθέντος δικαιώματος· 2) να παραδώσει το πράγμα· 3) να εγγυηθεί στον αγοραστή το πράγμα ελεύθερο και απαλλαγμένο από κάθε ελάττωμα και εκνίκηση τρίτου».

Άρθρο 1676: «Στην πώληση των ακινήτων, η μεταβίβαση της κυριότητας από τον αγοραστή στον πωλητή υπόκειται στις διατάξεις περί κτηματολογίου».

Άρθρο 1719: «Ο αγοραστής έχει τις ακόλουθες κύριες υποχρεώσεις: α) να αναλάβει τη νομή των πωληθέντων πραγμάτων· β) να καταβάλει το τίμημα της πώλησης».

Σύντομη παρουσίαση του ιστορικού της διαφοράς

- 1 Η προσφεύγουσα συστάθηκε το 2014 με σκοπό τη δημιουργία και τη διαχείριση αγροτικής εκμεταλλεύσεως σε έκταση ακινήτου περίπου 4 000 ha (εκταρίων). Προς τον σκοπό ασκήσεως της εν λόγω δραστηριότητας, η εταιρία αποκτά σήμερα αγροτικά ακίνητα μέσω μιας διαδικασίας που αποτελείται από δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο λαμβάνει χώρα το προσύμφωνο πώλησης μεταξύ των αναλαβόντων υποχρέωση πώλησεως και της προσφεύγουσας, αποδέκτριας της υποσχέσεως-αποκτώσας, με το οποίο αποκτά απαίτηση επί της κυριότητας του ακινήτου. Μετά την εκπλήρωση των διοικητικών διατυπώσεων που προβλέπονται στον νόμο για τη σύναψη των συμβάσεων, διεξάγεται το δεύτερο στάδιο, δηλαδή η κατάρτιση των συμβάσεων αγοραπωλησίας με τις οποίες αποκτάται η κυριότητα των ακινήτων.
- 2 Για την ορθή άσκηση της επενδυτικής δραστηριότητας, η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ορισμένων εξειδικευμένων επιχειρήσεων και κτηματομεσιτικών εταιριών, δικηγόρων, συμβολαιογράφων, κτηματολογίου, καθώς και τοπογραφικές υπηρεσίες για να διαπιστώσει τη νομική κατάσταση των ακινήτων που αποτελούν αντικείμενο πώλησεως και για όλες τις προπαρασκευαστικές της πραγματικής καταρτίσεως των συμβάσεων αγοραπωλησίας δραστηριότητες, καταβάλλοντας την αμοιβή των εν λόγω επιχειρήσεων.
- 3 Η προσφεύγουσα δικαιολόγησε τον αναγκαίο χαρακτήρα αυτών των υπηρεσιών με βάση το γεγονός ότι, στη γεωγραφική περιοχή, στην οποία ασκεί τη

δραστηριότητά της, τα ακίνητα είναι κατατημημένα, οι εκτάσεις τους έχουν μειωθεί και δεν έχουν καταχωρισθεί στο κτηματολόγιο. Για την εγκυρότητα της επίσημης καταρτίσεως των συμβάσεων αγοραπωλησίας ακινήτων, ο νόμος αξιώνει τα ακίνητα να καταχωρίζονται στο κτηματολόγιο και το πρόσωπο το οποίο κατά τη συμφωνία προσλαμβάνει την ιδιότητα του πωλητή, να είναι το πρόσωπο που καταχωρίστηκε ως κύριος του ακινήτου στο κτηματολόγιο· επομένως, στην περίπτωση της προσφεύγουσας είναι αδύνατον να αποκτηθούν αμέσως τα ακίνητα και αναγκαίο να ακολουθηθεί η διαδικασία αποκτήσεως με βάση τα δύο στάδια που αναφέρθηκαν προηγουμένως.

- 4 Τα έξοδα τα οποία σχετίζονται με την καταχώριση των εξεταζόμενων ακινήτων στο κτηματολόγιο δεν χρεώθηκαν στους αναλαμβάνοντες υποχρέωση πώλησεως και δεν βαρύνουν πράγματι αυτούς. Στο μεταξύ, στο προσύμφωνο αγοραπωλησίας των ακινήτων περιλήφθηκε ρήτρα, με την οποία ο αναλαβών υποχρέωση πώλησεως δηλώνει ότι δέχεται να πραγματοποιεί ο αποδέκτης της υποσχέσεως-αποκτών (η προσφεύγουσα) με δικές του δαπάνες όλες τις πράξεις συλλογής, συντάξεως των δικογράφων, επικυρώσεως και καταχωρίσεως των εγγράφων, οι οποίες σχετίζονται με το κτηματολόγιο και την εγγραφή του ακινήτου σε αυτό, εφόσον είναι απαραίτητες προκειμένου το προς μεταβίβαση ακίνητο να μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο συμβάσεως αγοραπωλησίας που περιβάλλεται τον συμβολαιογραφικό τύπο.
- 5 Οι διάδικοι συμφώνησαν εκ των προτέρων την αξία των πράξεων που αναφέρονται παραπάνω σε 750 ευρώ ανά εκτάριο. Επιπλέον, περιέλαβαν ποινική ρήτρα με βάση την οποία, εάν ο αναλαβών υποχρέωση πώλησεως δεν εκπληρώνει την υποχρέωση καταρτίσεως της συμβάσεως στην καθορισμένη προθεσμία, από υπαιτιότητά του ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, εκτός από λόγους που μπορούν να καταλογισθούν στην προσφεύγουσα, δεσμεύεται να καταβάλει στην τελευταία τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνθηκε αυτή για την εγγραφή του ακινήτου στο κτηματολόγιο και αποζημίωση ίση με 2 000 ευρώ ανά εκτάριο.
- 6 Όσον αφορά το τίμημα που ορίστηκε στη σύμβαση, όπως προκύπτει από το προσύμφωνο πώλησης, οι διάδικοι συμφώνησαν να καταβάλει η προσφεύγουσα ολόκληρο το τίμημα των ακινήτων κατά τον χρόνο συνάψεως του προσυμφώνου, τίμημα το οποίο δεν περιλαμβάνει τη σχετική με την καταχώριση των ακινήτων στο κτηματολόγιο αξία, η οποία είναι χωριστή.
- 7 Στις 23 Ιανουαρίου 2017 η προσφεύγουσα κατέθεσε στη φορολογική αρχή αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ για ποσό 73 828 ρουμανικών λεί (RON), μετά από την οποία διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος που ολοκληρώθηκε στις 15 Μαρτίου 2017 με την έκδοση αποφάσεως φορολογικού ελέγχου και πράξεως επιβολής φόρου, αμφοτέρων με ημερομηνία 15 Μαρτίου 2017, με τις οποίες έγινε δεκτή η αίτηση επιστροφής του αξιούμενου ποσού. Εντούτοις, η φορολογική αρχή επέβαλε την καταβολή πρόσθετου ΦΠΑ ίσου με 41 911 ρουμανικά λεί (RON), επί φορολογικής βάσεως 209 522 ρουμανικών λεί (RON), ίσης με την αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρασχέθηκε από την προσφεύγουσα υπέρ των πωλητών. Η εν λόγω φορολογική βάση υπολογίστηκε πολλαπλασιάζοντας την έκταση ακινήτου

74,43 εκταρίων, για τα οποία στις 31 Δεκεμβρίου 2016 συνήφθησαν οριστικές συμβάσεις αγοραπωλησίας, για το ποσό των 750 ευρώ ανά εκτάριο.

- 8 Επ' αυτού, η φορολογική αρχή επισήμανε ότι το ποσό των 750 ευρώ ανά εκτάριο συνιστά την αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρασχέθηκε από την προσφεύγουσα υπέρ των πωλητών ως αντάλλαγμα για την παράδοση των πραγμάτων. Υποστήριξε ότι η προσφεύγουσα, ως αντάλλαγμα για την απόκτηση του ακινήτου, κατέβαλε κάποιο τίμημα, αλλά επιπλέον παρείχε υπηρεσίες στους πωλητές και ότι αυτοί πρέπει να επιβαρυνθούν με τα έξοδα που σχετίζονται με την καταχώριση των ακινήτων στο κτηματολόγιο και την κατάρτιση των συμβάσεων αγοραπωλησίας με συμβολαιογραφική πράξη. Εν συνόψει, η φορολογική αρχή διαπίστωσε, αφενός, ότι η προσφεύγουσα παρείχε τις εν λόγω υπηρεσίες (οι οποίες συνιστούν πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ) στο όνομά της αλλά για λογαριασμό άλλων, αλλά δεν χρέωσε την αξία τους στους δικαιούχους ούτε εισέπραξε τον σχετικό ΦΠΑ και, αφετέρου, ότι η παροχή υπηρεσιών κατέστη απαιτητή κατά την ημερομηνία καταρτίσεως των συμβάσεων αγοραπωλησίας με συμβολαιογραφική πράξη.
- 9 Στο πλαίσιο της προκαταρκτικής φορολογικής διαδικασίας, η προσφεύγουσα αμφισβήτησε την πράξη επιβολής φόρου σχετικά με το πρόσθετο ποσό ΦΠΑ που επιβλήθηκε σε βάρος της και η φορολογική αρχή απέρριψε την εν λόγω διοικητική ένσταση. Στο πλαίσιο αυτό, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

- 10 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, κατ' ουσίαν, ότι τα έξοδα των πράξεων που πραγματοποίησε και με τα οποία βαρύνεται, ποσού ίσου με 750 ευρώ ανά εκτάριο, αποτελούν έξοδα που συνδέονται με την επένδυση, τα οποία πραγματοποιήθηκαν με σκοπό τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων και για τα οποία έχει δικαίωμα να εκπέσει τον σχετικό ΦΠΑ.
- 11 Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, από τη στιγμή που έλαβε χώρα το προσύμφωνο πώλησης/απόκτησης, απέκτησε απαίτηση για μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας επί των ακινήτων. Δεδομένου ότι νέμεται τα εν λόγω ακίνητα και έχει απαίτηση επ' αυτών, και ότι, εμμέσως, σκοπεύει να αποκτήσει εμπράγματο δικαίωμα κυριότητας επ' αυτών, τα εκμεταλλεύεται αυτή. Κατά την προσφεύγουσα, η διαχείριση πρέπει να νοείται επίσης υπό το πρίσμα των προπαρασκευαστικών πράξεων που συντελέστηκαν αναφορικά με τα ακίνητα. Οι εν λόγω προπαρασκευαστικές πράξεις, όπως η καταχώριση του ακινήτου στο κτηματολόγιο, πρέπει να θεωρηθούν μέρος της εμπορικής δραστηριότητάς της, δεδομένου ότι, ελλείψει της εν λόγω καταχωρίσεως στο κτηματολόγιο, το δικαίωμα κυριότητας επί των ακινήτων δεν μπορεί να αντιταχθεί έναντι τρίτων και δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο συμβάσεως αγοραπωλησίας, ενώ η προσφεύγουσα δεν θα μπορεί να προβεί σε

φορολογητέες πράξεις. Στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογητέα πράξη την οποία σκοπεύει να πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα είναι ακριβώς η αγροτική εκμετάλλευση του ακινήτου που αποκτά.

- 12 Όσον αφορά το *δεύτερο ερώτημα*, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την πρώτη εγγραφή του ακινήτου στο κτηματολόγιο δεν βαρύνουν τους αναλαβόντες υποχρέωση πωλήσεως και δεν περιλαμβάνονται στο τίμημα των ακινήτων, αλλά συνιστούν αυτοτελή δαπάνη και χαρακτηρίζονται ως έξοδο το οποίο συνδέεται με επένδυση που πραγματοποιήθηκε σε ακίνητα. Επί του ζητήματος αυτού, η προσφεύγουσα επικαλείται την απόφαση Inzo, στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι όταν η φορολογική αρχή έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία, η οποία δήλωσε την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα, ακόμη και αν η μελέτη αυτή έχει ως σκοπό να εξετάσει σε ποιον βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική, και τη νομολογία του Δικαστηρίου από την οποία προκύπτει ότι υπάρχουν καταστάσεις στις οποίες παραχωρείται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ για τις αποκτήσεις αγαθών και/ή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται πριν από την έναρξη της φορολογητέας δραστηριότητας (στο επενδυτικό στάδιο), καίτοι δεν θα χρησιμοποιηθούν στη συνέχεια στο πλαίσιο της εν λόγω δραστηριότητας, αλλά μόνο εάν δηλώνεται η πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο κατά τον χρόνο της αποκτήσεως να χρησιμοποιήσει τα αγαθά και/ή τις υπηρεσίες για τους σκοπούς της μεταγενέστερης φορολογητέας δραστηριότητας.
- 13 Όσον αφορά το *τρίτο ερώτημα*, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να καθοριστεί εάν, κατά την οδηγία 2006/112, ο αποκτών υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αναλαμβάνει συμβατικά το βάρος να καταβάλει έξοδα όπως αυτά στην υπό κρίση περίπτωση, ενεργεί ως εντολέας έναντι του πωλητή των ακινήτων σχετικά με τα οποία πραγματοποιήθηκε η καταχώριση στο κτηματολόγιο .
- 14 Όσον αφορά το *τέταρτο ερώτημα*, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυτό είναι λυσιτελής υπό το πρίσμα του δικαιώματος των διαδίκων να καθορίζουν συμβατικά ποιος —ο αποκτών ή ο πωλητής— θα βαρύνεται με τα έξοδα που προέρχονται από τις διοικητικές πράξεις που σχετίζονται με τα ακίνητα τα οποία παραδόθηκαν και επί των οποίων ο αποκτών έχει, έναντι του πωλητή, απαίτηση για μελλοντική μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας. Κατά την προσφεύγουσα, πρέπει να ερμηνευθούν οι σχετικές με το δικαίωμα επιλογής των συμβαλλομένων διατάξεις της οδηγίας 2006/112, αναφορικά με την αναγνώριση ή όχι, υπέρ του εν λόγω προσώπου, του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των πράξεων που διενεργήθηκαν κατ' αυτόν τον τρόπο.
- 15 Οι καθόν ισχυρίζονται ότι το ποσό των 750 ευρώ ανά εκτάριο συνιστά την αντιπαροχή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα υπέρ του πωλητή ως αντάλλαγμα για την παράδοση του ακινήτου Υποστηρίζουν ότι το τίμημα της πωλήσεως περιλαμβάνει επίσης το ποσό των 750 ευρώ ανά εκτάριο

και ότι μέσω της μείωσης του τιμήματος πραγματοποιείται ανταλλαγή αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή των υπηρεσιών που συνδέονται με την καταχώριση στο κτηματολόγιο των ακινήτων, καθώς και τις δαπάνες με τις οποίες βαρύνεται η προσφεύγουσα ως αντάλλαγμα για την παράδοση των ακινήτων κατά τους προβλεπόμενους στον νόμο όρους. Κατά συνέπεια, οι δαπάνες με τις οποίες βαρύνεται η προσφεύγουσα δεν πραγματοποιούνται για τους σκοπούς πράξεων που υπόκεινται σε φόρο, αλλά υπέρ του πωλητή. Η προσφεύγουσα ενήργησε υπό την ιδιότητα της εντολέως, και για τους σκοπούς του ΦΠΑ, θεωρείται αποκτώσα και μεταπωλήτρια των υπηρεσιών που σχετίζονται με την καταχώριση των ακινήτων στο κτηματολόγιο.

Σύνοψη του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

- 16 Λαμβανομένης υπόψη της διαστάσεως απόψεων μεταξύ των διαδίκων, η οποία οφείλεται στη διαφορετική ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112, όσον αφορά το δικαίωμα της προσφεύγουσας να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των δαπανών που τη βαρύνουν ως αποκτώσα υποκείμενη στον φόρο, στο πλαίσιο της πρώτης εγγραφής στο μητρώο ακίνητης περιουσίας των ακινήτων επί των οποίων έχει απαίτηση συνιστάμενη στη μελλοντική μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, στο πλαίσιο του ζητήματος που υποβλήθηκε στην κρίση του, ανακύπτουν δυσκολίες ως προς την ερμηνεία της μνημονευθείσας οδηγίας.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν ρυθμίζει ρητά το νομικό καθεστώς των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για τις πράξεις που σχετίζονται με την πρώτη καταχώριση των ακινήτων στο μητρώο ακίνητης περιουσίας. Ούτε η οδηγία 2006/112 ούτε η σχετική με αυτήν νομολογία διευκρινίζουν εάν τα εν λόγω έξοδα μπορούν να χαρακτηρισθούν ως επενδυτικά έξοδα ή ως παροχή υπηρεσιών υπέρ του πωλητή.
- 18 Για την έκδοση απόφασης επί της διαφοράς, πρέπει να διαπιστωθεί εάν οι πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «επενδυτικά έξοδα» επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ. Εντούτοις, από την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112 και από την ανάλυση της νομολογίας του Δικαστηρίου σε ανάλογες υποθέσεις δεν προκύπτει σε ποιον βαθμό τα εν λόγω έξοδα μπορούν να χαρακτηρισθούν ως πράξεις προπαρασκευαστικές της επενδύσεως, για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να εκπίπτει τον ΦΠΑ. Καίτοι η ταξινόμηση των εν λόγω πράξεων υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αναγκαίο να ερμηνευθούν οι υπό κρίση διατάξεις από το Δικαστήριο.