

Υπόθεση C-405/19

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

24 Μαΐου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Hof van Cassatie (Βέλγιο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

26 Απριλίου 2019

Αναιρεσείουσα:

Vos Aannemingen BVBA

Αναιρεσίβλητο:

Belgische Staat

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η αίτηση αναιρέσεως αφορά ένδικη διαφορά μεταξύ της Vos Aannemingen BVBA (αναιρεσείουσας) και της φορολογικής διοίκησης (βελγικού κράτους, αναιρεσίβλητου) σχετικά με τη δυνατότητα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί σε έξοδα διαφήμισης και διαχείρισης και στην αμοιβή μεσιτείας. Στρέφεται κατά αποφάσεως του Hof van beroep Gent (εφετείου Γάνδης, Βέλγιο), με την οποία η έφεση του αναιρεσίβλητου έγινε δεκτή, ενώ η αρχική προσφυγή της αναιρεσείουσας κρίθηκε μόνον εν μέρει βάσιμη, ήτοι μόνον ως προς την επιστροφή του επιβληθέντος διοικητικού προστίμου. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο διέταξε επίσης της επιστροφή στην αναιρεσείουσα του καταβληθέντος από αυτήν ΦΠΑ ύψους 92 313,99 ευρώ και των τόκων.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ για 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

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχει το άρθρο 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την έννοια ότι, όταν από μια δαπάνη αποκομίζει όφελος και τρίτος –όπως συμβαίνει στην περίπτωση φορέα υλοποίησης έργων ο οποίος στο πλαίσιο πώλησης κατοικιών καταβάλλει έξοδα διαφήμισης και διαχείρισης 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 υποκειμένες ή μη υποκειμένες σε ΦΠΑ, όπως εν προκειμένω η πώληση, αφενός, των κατοικιών και, αφετέρου, των οικοπέδων;

3. Ασκεί 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, επιρροή στο ζήτημα της δυνατότητας έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στα έξοδα αυτά;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 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 (στο εξής: έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ)

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 149 του Grondwet (Συντάγματος).

Άρθρα 1319, 1320 και 1322 του Burgerlijk Wetboek (αστικού κώδικα).

Άρθρο 19, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 1068, παράγραφος 1, και άρθρο 1138, σημείο 3, του Gerechtelijk Wetboek (κώδικα δικαστηρίων).

Άρθρο 45, παράγραφος 1, του Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (νόμου της 3ης Ιουλίου 1969 περί θέσπισης του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: κώδικας ΦΠΑ).

Άρθρο 1, παράγραφος 2, του Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (βασιλικού διατάγματος αριθ. 3, της 10ης Δεκεμβρίου 1969, περί των εκπτώσεων κατά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με το Koninklijk Besluit της 24ης Ιανουαρίου 2015.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η αποκλειστική οικονομική δραστηριότητα της αναιρεσεύουσας συνίσταται στην ανέγερση και πώληση πολυκατοικιών. Η αναιρεσεύουσα κατασκευάζει κατοικίες σε οικοπέδα τα οποία ανήκουν σε τρίτους, τις οποίες προσφέρει στη συνέχεια προς πώληση. Στο πλαίσιο αυτό επιβαρύνεται με έξοδα διαφήμισης και διαχείρισης, ενώ καταβάλλει και μεσιτική αμοιβή. Η αναιρεσεύουσα εμφανίζεται στο πωλητήριο συμβόλαιο ως πωλήτρια της οικοδομής, ενώ ο οικοπεδούχος ως πωλητής του οικοπέδου.
- 2 Η αναιρεσεύουσα εξέπεσε ολόκληρο τον ΦΠΑ που αναλογεί στα έξοδα διαφήμισης και διαχείρισης, καθώς και στη μεσιτική αμοιβή.
- 3 Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για το χρονικό διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 1999 έως 30 Σεπτεμβρίου 2001, η φορολογική διοίκηση υποστήριξε την άποψη ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι εκπεστέος μόνον στο μέτρο που αφορά την πώληση της οικοδομής και όχι αυτή του οικοπέδου. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ υφίσταται μόνον μέχρις ορισμένου ποσοστού, το οποίο προκύπτει από κλάσμα με αριθμητή την τιμή της οικοδομής και παρονομαστή το άθροισμα της τιμής της οικοδομής και της τιμής του οικοπέδου.
- 4 Η διοίκηση εξέδωσε διαταγή πληρωμής και η αναιρεσεύουσα κατέβαλε με την επιφύλαξη παντός δικαιώματός της φόρο προστιθέμενης αξίας ύψους 92 313,99 ευρώ, τόκους και πρόστιμα.
- 5 Η αναιρεσεύουσα προσέβαλε στη συνέχεια τη διαταγή πληρωμής και ζήτησε την επιστροφή των καταβληθέντων ποσών.

Με απόφαση της 21ης Μαρτίου 2016 το Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (πρωτοβάθμιο δικαστήριο Ανατολικής Φλάνδρας, τμήμα Γάνδης, Βέλγιο) έκανε δεκτή την προσφυγή της αναιρεσεύουσας. Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο διευκρίνισε, κατ' ουσίαν, ότι η πώληση της οικοδομής και του οικοπέδου συνιστούν μία και την αυτή παροχή και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι τα ποσά που κατέβαλε η αναιρεσεύουσα για τις υπηρεσίες διαφήμισης και μεσιτείας εμπίπτουν στο σύνολό τους στα γενικά έξοδα της αποκλειστικής οικονομικής της δραστηριότητας. Το γεγονός ότι οι οικοπεδούχοι μπορούν να αποκομίσουν όφελος από τα έξοδα διαφήμισης και τη μεσιτική αμοιβή πρέπει να θεωρηθεί δευτερεύουσας σημασίας σε σχέση με τις ανάγκες της αναιρεσεύουσας.

- 6 Η διοίκηση άσκησε άφεση κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Hof van beroep Gent (εφετείου Γάνδης, Βέλγιο). Με απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2017 η έφεση έγινε δεκτή και η αρχική προσφυγή της αναιρεσείουσας κρίθηκε εν μέρει βάσιμη, ήτοι μόνον όσον αφορά το διοικητικό πρόστιμο.

Τα κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Κατά την άποψη της αναιρεσείουσας, τα έξοδα διαφήμισης και διαχείρισης και η μεσιτική αμοιβή τελούν σε ευθεία και άμεση σχέση με την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας και, ως εκ τούτου, δικαιολογείται η έκπτωση ολόκληρου του ΦΠΑ.

Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι το εφετείο δεν έπρεπε, επομένως, να αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του αναλογούντος στα ως άνω έξοδα ΦΠΑ με το σκεπτικό, αφενός, ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της ότι για την έκπτωση του ΦΠΑ αρκεί η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης με τις φορολογητέες πράξεις και, αφετέρου, ότι η αναιρεσείουσα εν προκειμένω εσφαλμένως εκτιμά ότι δεν είναι νομικά δυνατή η πώληση του οικοπέδου και της οικοδομής χωριστά και ότι, μολονότι υφίσταται ένα είδος σχέσης μεταξύ της πώλησης της οικοδομής και της πώλησης του οικοπέδου, δεν πρόκειται εντούτοις για την εν λόγω ευθεία και άμεση σχέση.

- 8 Η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει ολόκληρο τον ΦΠΑ στην περίπτωση που η λήψη υπηρεσιών σκοπεύει αντικειμενικά στη μετέπειτα άσκηση συγκεκριμένης ή ολόκληρης της φορολογητέας δραστηριότητάς του, ακόμη και αν από τις εν λόγω υπηρεσίες αποκομίζει όφελος τρίτος ο οποίος κανονικά θα έπρεπε να αναλάβει μέρος των εξόδων, εφόσον το προσωπικό όφελός του έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησής του υποκειμένου στον φόρο.

Το εφετείο δεν έλαβε υπόψη του τον ισχυρισμό της αναιρεσείουσας ότι το άμεσο όφελος των οικοπεδούχων έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησής της και για τον λόγο αυτόν δεν μπορεί να στηρίξει την απόφασή του μόνον στο σκεπτικό ότι η αναιρεσείουσα δύναται να χρεώσει μέρος των εξόδων στους οικοπεδούχους και ότι πρόκειται στην περίπτωση αυτή για έξοδα τα οποία πρέπει κανονικά να επιβαρύνουν τους οικοπεδούχους.

- 9 Τέλος, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή κατά τη χρονική στιγμή που λαμβάνει μια υπηρεσία την οποία χρησιμοποιεί για συγκεκριμένη πράξη στο πλαίσιο των οικονομικών του δραστηριοτήτων, μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλει ή έχει καταβάλει για την εν λόγω υπηρεσία ακόμη και όταν δεν πρόκειται για γενικά, αλλά για συγκεκριμένα έξοδα.

Το εφετείο δεν έπρεπε να αρνηθεί επομένως την έκπτωση ολόκληρου του αναλογούντος στα εν λόγω έξοδα ΦΠΑ με το σκεπτικό ότι πρόκειται για έξοδα τα οποία προκύπτουν από την πώληση συγκεκριμένων οικοδομών και οικοπέδων.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

10 Σύμφωνα με το άρθρο 45, παράγραφος 1, σημείο 1, του κώδικα περί ΦΠΑ, με το οποίο ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει, από τον φόρο που του αναλογεί, τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν, κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπόκεινται στον φόρο.

11 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση είναι αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που βαρύνει την κτήση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που διενεργήθηκαν για την κτήση ή την παροχή τους αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, σκέψη 57).

Πάντως, η ύπαρξη δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο εισροών, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, αναγνωρίζεται επίσης όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκείμενου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, σκέψη 58).

12 Στην απόφασή του AES-3C της 18ης Ιουλίου 2013 (C-124/12), το Δικαστήριο, παραπέμποντας στην απόφαση Fillibeck της 16ης Οκτωβρίου 1996 (C-258/95), αποφάνθηκε ότι η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ έχει την έννοια ότι η δωρεάν μεταφορά εργαζομένων από τον τόπο κατοικίας τους στον τόπο εργασίας τους και αντίστροφα, την οποία εξασφαλίζει ο εργοδότης, ικανοποιεί καταρχήν ιδιωτικές ανάγκες των εργαζομένων και εξυπηρετεί, κατά συνέπεια, σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή καταρχήν η έκπτωση του ΦΠΑ που επιβάλλεται στις εν λόγω υπηρεσίες μεταφοράς. Ωστόσο, όταν οι ανάγκες της επιχείρησης, λαμβανομένων υπόψη ορισμένων ειδικών περιστάσεων, όπως η δυσκολία χρησιμοποίησης άλλων κατάλληλων μεταφορικών μέσων και οι αλλαγές του τόπου εργασίας, επιβάλλουν στον εργοδότη να αναλάβει τη μεταφορά των εργαζομένων, η σχετική υπηρεσία δεν μπορεί να θεωρείται ότι παρέχεται για σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, με αποτέλεσμα να είναι δυνατή η

έκπτωση του ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω υπηρεσίες μεταφοράς (σκέψη 29). Το Δικαστήριο υπενθύμισε περαιτέρω ότι το γεγονός ότι το προσωπικό αποκομίζει ενδεχομένως όφελος από υπηρεσίες που προσφέρει ο εργοδότης, οι οποίες όμως παρέχονται προς το συμφέρον της επιχείρησης, πρέπει να θεωρείται δευτερεύον σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησης (σκέψη 33).

- 13 Στην απόφαση *Iberdrola* της 14ης Σεπτεμβρίου 2017 (C-132/16), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος επί των εισροών φόρου προστιθέμενης αξίας για παροχή υπηρεσιών συνιστάμενων στην κατασκευή ή αναβάθμιση ακινήτου που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτον, όταν ο τελευταίος απολαύει άνευ ανταλλάγματος του αποτελέσματος των υπηρεσιών αυτών και αυτές χρησιμοποιούνται τόσο από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο όσο και από τον εν λόγω τρίτο στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, στον βαθμό που οι εν λόγω υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο προκειμένου να μπορέσει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να πραγματοποιήσει φορολογούμενες πράξεις εκρών και στον βαθμό που το κόστος τους περιλαμβάνεται στην τιμή των πράξεων αυτών.
- 14 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, καίτοι οι ανωτέρω αποφάσεις αφορούν και περιπτώσεις στις οποίες τρίτοι αποκομίζουν όφελος από τη λήψη υπηρεσιών, δεν επιτρέπουν ωστόσο τον σχηματισμό ασφαλούς κρίσης σχετικά με την ορθότητα της νομικής άποψης της αναιρεσείουσας σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη και σχετικά με τον ισχυρισμό της ότι αυτή μπορεί να εκπέσει ολόκληρο τον ΦΠΑ που αναλογεί στα έξοδα διαφήμισης και διαχείρισης και στη μεσιτική αμοιβή, με τα οποία επιβαρύνθηκε κατά την πώληση, όταν από τα εν λόγω έξοδα επωφελούνται και οι οικοπεδούχοι και όταν αυτά μπορούν να χρεωθούν εν μέρει στους τελευταίους, εφόσον διαπιστώνεται ότι το όφελος που αποκομίζουν οι εν λόγω τρίτοι έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με τους σκοπούς που επιδιώκει η επιχείρηση της αναιρεσείουσας.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει για τους λόγους αυτούς αναγκαίο να υποβάλει στο Δικαστήριο τα προεκτεθέντα προδικαστικά ερωτήματα.