

# Ανωνυμοποιημένο κείμενο

Μετάφραση

C-374/19 – 1

## Υπόθεση C-374/19

### Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

#### Ημερομηνία καταθέσεως:

13 Μαΐου 2019

#### Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

#### Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

27 Μαρτίου 2019

#### Αναιρεσείουσα:

HF

#### Αναιρεσίβλητο:

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

[παραλειπόμενα]

**BUNDESFINANZHOF**

[παραλειπόμενα]

#### ΔΙΑΤΑΞΗ

Στη διαφορά

**HF**, [παραλειπόμενα],

προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα

[παραλειπόμενα]

κατά

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, [παραλειπόμενα]

καθού και αναιρεσίβλητο

με αντικείμενο φόρο κύκλου εργασιών ετών 2009 έως 2012

το Τμήμα V

[παραλειπόμενα]

στις 27 Μαρτίου 2019 διέταξε ως εξής: **[σελ. του πρωτοτύπου 2]**

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς έκδοση προδικαστικής απόφασεως το ακόλουθο ερώτημα:

Πρέπει υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος κατασκευάζει ένα επενδυτικό αγαθό προς τον σκοπό φορολογητέας χρήσεως με δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών (εν προκειμένω ανέγερση κτηρίου για τη λειτουργία καφετέριας), να διενεργήσει διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου εισροών κατά το άρθρο 185, παράγραφος 1, και το άρθρο 187 της οδηγίας [2006/112/EK] για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όταν διακόπτει την παρέχουσα δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών δραστηριότητα, με την οποία πραγματοποιείται ο κύκλος εργασιών (εν προκειμένω εκμετάλλευση της καφετέριας) και το επενδυτικό αγαθό δεν χρησιμοποιείται πλέον στο πλαίσιο της προηγούμενης φορολογητέας χρήσεως,;

II. Αναστέλλει τη διαδικασία έως την έκδοση της απόφασεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σ κ ε π τ ι κ ό

I.

Η προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα (στο εξής προσφεύγουσα) είναι μητρική εταιρία μιας ΕΠΕ, η οποία εκμεταλλεύεται με απαλλαγή φόρου ένα ίδρυμα ευγηρίας και περιθάλψεως. Το 2003, η ΕΠΕ διαρρύθμισε σε ένα παράρτημα του κτηρίου μια καφετέρια, η οποία ήταν προσβάσιμη από μια εξωτερική είσοδο και για τους τροφίμους του ιδρύματος μέσω της αίθουσας εστίασεως του ιδρύματος περιθάλψεως.

Η προσφεύγουσα έλαβε καταρχάς ως δεδομένο ότι χρησιμοποιεί την καφετέρια αποκλειστικά για φορολογητέες πράξεις. Κατόπιν βεβαιώσεως ελέγχου, που ελήφθη υπόψη από το φορολογικό δικαστήριο, του καθού και αναιρεσίβλητου (του Finanzamt [φορολογικής αρχής] –στο εξής FA--), στην καφετέρια δεν τηρούνταν χωριστά λογιστικά έγγραφα, δεδομένου ότι οι **[σελ. 3 του πρωτοτύπου]** τρόφιμοι του ιδρύματος, κατά τις δηλώσεις της προσφεύγουσας, δεν χρησιμοποιούσαν καθόλου την καφετέρια. Το συντριπτικά μεγαλύτερο μέρος

τους είναι σωματικά τόσο μειωμένων ικανοτήτων, ώστε ούτε σκέψη γίνεται για μια μετάβαση στην καφετέρια. Επισκέψεις συγγενών, φίλων και γνωστών δέχονταν μόνον ελάχιστοι. Αλλά και αυτοί παρέμεναν στη νεοανεγερθείσα αίθουσα εστίασεως, δεδομένου ότι αυτή χρησιμεύει επίσης ως αίθουσα αναμονής και εκεί προσφέρονταν επιπλέον καφές και μερικές φορές γλυκίσματα δωρεάν. Η καφετέρια, αυτή καθαυτήν, σχεδιάσθηκε μόνο για εξωτερικούς επισκέπτες, οι οποίοι, ει δυνατόν, δεν θα κάθονταν δίπλα σε έναν τρόφιμο του ιδρύματος με παντόφλες και μπουρνούζι. Κατά τη βεβαίωση, πρόκειται για επιχειρήματα, που το FA δεν μπορούσε να μη δεχθεί στο πλαίσιο του ειδικού ελέγχου φόρου κύκλου εργασιών. Παρά ταύτα, το FA έκρινε απίθανο να μη μεταβαίνει κανείς από τους τροφίμους του ιδρύματος με τους επισκέπτες του στην καφετέρια και να μην τη χρησιμοποιεί. Κατόπιν τούτου, επήλθε συμφωνία να γίνει αποδεκτή απαλλασσόμενη φόρου χρήση της καφετέρας κατά 10%. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα αποδοχή διακανονισμού κατά το άρθρο 15a του Umsatzsteuergesetz [νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών] (στο εξής UStG) για τα μετά το 2003 έτη.

Κατόπιν επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, το FA διαπίστωσε ότι η ΕΠΕ, κατά τα επίμαχα έτη 2009 έως 2012, δεν είχε πραγματοποιήσει πλέον στην καφετέρια καμία σχετική με προϊόντα συναλλαγή. Τον Φεβρουάριο του 2013, το εν λόγω επιτήδευμα διαγράφηκε από το μητρώο. Αυτό είχε ως συνέπεια περαιτέρω διακανονισμό κατά το άρθρο 15a UStG, δεδομένου ότι τώρα δεν υπήρχε απολύτως καμία χρήση για πράξεις με δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

Η διοικητική ένσταση και η προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον του FG δεν ευδοκίμησαν. Το FG έκρινε με [παραλειπόμενα] την απόφασή του ότι είχε παύσει η λειτουργία της εγκαταστάσεως κατά τα επίμαχα έτη. Η διατήρηση κενών χώρων δεν συνιστά μεν πράξη συναλλαγής και δεν συνεπάγεται μεταβολή των **[σελ. 4 του πρωτοτύπου]** συνθηκών. Σημασία έχουν, όμως, οι προθέσεις χρήσεως. Αυτές μεταβλήθηκαν, δεδομένου ότι εξέλιπε η πρόθεση χρήσεως για φορολογητέες πράξεις εστίασεως. Η καφετέρια δεν παρέμεινε εξ ολοκλήρου κενή, αλλά εξακολούθησε να χρησιμοποιείται με απαλλαγή φόρου αποκλειστικά από τους τροφίμους του ιδρύματος. Δεδομένου ότι έπαυσε να υφίσταται υποκείμενη στον φόρο κύκλου εργασιών χρήση από εξωτερικούς επισκέπτες, μεταβλήθηκαν κατ' ανάγκη τα ποσοστά χρήσεως, υπό την έννοια ότι εφεξής τη χρησιμοποιούν κατά 100% οι τρόφιμοι του ιδρύματος. Δεν υφίσταται χρησιμοποίηση για άλλους πλην του απαλλασσόμενου του φόρου κύκλου εργασιών σκοπούς.

Κατά της ως άνω κρίσεως στρέφεται η προσφεύγουσα με την αίτηση αναιρέσεως. Όταν ένα αντικείμενο της περιουσίας της επιχειρήσεως δεν χρησιμοποιείται πλέον χωρίς δυνατότητα χρήσεως για ιδιωτικούς σκοπούς, δεν υφίσταται μεταβολή χρήσεως που να συνεπάγεται διακανονισμό του φόρου εισροών κατά το άρθρο 15a UStG. Η καφετέρια είναι μια αποτυχημένη επένδυση. Η ενδεχόμενη χρήση από τον οίκο ευγηρίας λαμβάνεται υπόψη. Μια αποτυχημένη επένδυση δεν πρέπει, για λόγους φορολογικής ουδετερότητας, να έχει ως συνέπεια διακανονισμό του φόρου εισροών. Πρόκειται για μια καφετέρια που μπορεί να λειτουργήσει πλήρως. Η χρήση από τους τροφίμους του ιδρύματος εξακολουθεί

να περιορίζεται στο 10 %. Η εικασία ευρύτερης χρήσεως βρίσκεται σε αντίφαση προς τα πραγματικά δεδομένα. Η πρόσβαση στην καφετέρια ήταν ήδη κλειστή για λόγους οδικής ασφάλειας και προλήψεως ατυχημάτων. Η άρνηση μερικής λογιστικής αποσβέσεως αποδεικνύει ότι υπήρχε ακόμη η πρόθεση χρησιμοποίησεως. Εν προκειμένω, το καθού αντιτείνει ότι η χρήση μεταβλήθηκε, διότι εξέλιπε η πρόθεση διενέργειας φορολογητέων πράξεων. Ως εκ τούτου, εξακολουθεί να υπάρχει η δυνατότητα χρησιμοποίησεως για απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις.

## II.

- 1 Το Τμήμα υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής Δικαστήριο) το ερώτημα που διατυπώνεται στο διατακτικό και αφορά την ερμηνεία της οδηγίας [σελ. 5 του πρωτοτύπου] 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και αναστέλλει τη διαδικασία μέχρι την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου.

### 1. Το νομικό πλαίσιο

#### α) Το δίκαιο της Ένωσης

Το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK ορίζει τα εξής:

«Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.»

Το άρθρο 187 της οδηγίας 2006/112/EK έχει ως ακολούθως:

«(1) Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού.

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται έως 20 έτη.

(2) Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο ή, σε περίπτωση παράτασης της περιόδου διακανονισμού, το αντίστοιχο τμήμα του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης.

Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού.»

## **b) Η εθνική νομοθεσία**

Το άρθρο 15a, παράγραφος 1, UStG ορίζει τα εξής:

«Όταν, εντός πέντε ετών από την πρώτη χρήση ενός αγαθού επενδύσεως το οποίο δεν χρησιμοποιείται μία μόνο φορά για τη διενέργεια πράξεων, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού των αρχικώς πραγματοποιηθεισών εκπτώσεων, τότε επιβάλλεται να γίνεται αντιστάθμιση, για κάθε ημερολογιακό έτος που αντιστοιχεί στις μεταβολές αυτές, μέσω διακανονισμού της εκπτώσεως των φόρων με τους οποίους επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες απόκτησης ή παραγωγής. Προκειμένου περί ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των συστατικών τους στοιχείων, [σελ. 6 του πρωτοτύπου] περί διακανονισμών επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αστικού δικαίου σχετικά με τα ακίνητα καθώς και περί κατασκευών επί εδάφους ανήκοντος σε τρίτον, η προθεσμία των πέντε ετών αντικαθίσταται από προθεσμία δέκα ετών.»

## **2. Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

### **α) Ανεξάρτητη της βουλήσεως αναποτελεσματικότητα**

Χρήζει διασαφηνίσεως το ζήτημα και, κατά την εκτίμηση του τμήματος, το Δικαστήριο πρέπει να κρίνει αν μια ανεξάρτητη από τη βούληση του υποκείμενου στον φόρο αναποτελεσματικότητα, η οποία συνεπάγεται απλώς και μόνο τη μη χρησιμοποίηση ενός αγαθού επενδύσεως, επιφέρει μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως του φόρου (άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK).

αα) Με την έκπτωση του φόρου απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε κατά την άσκηση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Έτσι εξασφαλίζεται πλήρης ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τον σκοπό τους και το αποτέλεσμα τους, εφόσον οι ίδιες οι δραστηριότητες δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ (αποφάσεις του Δικαστηρίου Centralan Property, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 51, και Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, της 28ης Φεβρουαρίου 2018, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 38).

ββ) Επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών διατηρείται, επίσης, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει αργότερα στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, λόγω περιστάσεων που είναι ανεξάρτητες της βουλήσεώς του, τα αντικείμενα και τις υπηρεσίες που είχαν ως αποτέλεσμα την έκπτωση (αποφάσεις του Δικαστηρίου INZO, της 29ης Φεβρουαρίου 1996,

C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 20, Ghent Coal Terminal, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, EU:C:1998:1, σκέψη 19 επ., και Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós, EU; C:2018:134, σκέψεις 40 και 42). Άλλως, θα προέκυπταν αδικαιολόγητες διαφορές κατά παραβίαση [σελ. 7 του πρωτοτύπου] της αρχής της ουδετερότητας, δεδομένου ότι η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξαρτώνταν από το αν επενδύσεις έχουν ως κατάληξη φορολογητέες πράξεις (αποφάσεις του Δικαστηρίου INZO, EU:C:1996:67, σκέψη 22, και Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós, EU:C:2018:134, σκέψη 43). Δεν συνάδει επομένως με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας το να εξαρτάται η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων του φόρου εισροών από τα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο. Αυτό καταλήγει σε αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ επιχειρήσεων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά και ασκούν την ίδια δραστηριότητα, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων σε ακίνητα (απόφαση του Δικαστηρίου Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós, EU:C:2018:134, σκέψη 44).

**β) Εξομοίωση μη χρησιμοποιήσεως άνευ προθέσεως με μη χρησιμοποίηση με πρόθεση χρησιμοποιήσεως υποκείμενης στον φόρο**

Η ανεξάρτητη από τη βούληση του επιχειρηματία μη χρησιμοποίηση χωρίς άλλη πρόθεση χρήσεως δυνατόν να πρέπει να εξομοιώνεται με μη χρησιμοποίηση παρά την ύπαρξη προθέσεως για φορολογητέα χρήση, όπως αυτή που αφορούσε η απόφαση του Δικαστηρίου Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós (EU:C:2018:134).

Αν ο επιχειρηματίας κατασκευάζει ένα οικονομικό αγαθό με την πρόθεση χρήσεως δικαιολογώντας έκπτωση του φόρου εισροών και δεν μπορεί να πραγματοποιεί επί μονίμου βάσεως, λόγω ανεξάρτητης από τη βούλησή του αναποτελεσματικότητας, τη σκοπούμενη χρήση, η απορρέουσα από το γεγονός αυτό έλλειψη οποιασδήποτε χρήσεως και οποιασδήποτε προθέσεως χρήσεως δεν επιφέρει καμία μεταβολή των συνθηκών, η οποία να έχει ως αποτέλεσμα διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου εισφορών. [σελ. 8 του πρωτοτύπου]

**3. Επί της λυσιτέλειας του προδικαστικού ερωτήματος**

Η παύση, ήδη κατά τα επίμαχα έτη, της λειτουργίας της καφετέριας οφείλεται, κατά τις δεσμευτικές για το δικάζον Τμήμα διαπιστώσεις του FG, [παραλειπόμενα] στην έλλειψη αποδοτικότητας από οικονομικής απόψεως και στην αποτυχία της προσφεύγουσας, η οποία, αφ' εαυτής, δεν επέφερε μεταβολή των συνθηκών.

Η παύση της λειτουργίας της καφετέριας δεν είχε ως αποτέλεσμα μια αποκλειστικά απαλλασσόμενη φόρου χρήση από τους τροφίμους του ιδρύματος. Πράγματι, με την παύση της λειτουργίας δεν μεταβλήθηκε η έκταση της απαλλασσόμενης φόρου χρήσεως από τους τροφίμους του ιδρύματος. Αυτή παρέμεινε αντιθέτως αμετάβλητη, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων που,

σύμφωνα με τη βεβαίωση ελέγχου που ελήφθη υπόψη από το FG, καταλήγουν στην παραδοχή περί παράλληλης χρησιμοποίησης απαλλασσόμενης φόρου. Η χρήση για φορολογητέα λειτουργία της καφετέριας έπαυσε χωρίς να αντικατασταθεί από άλλη και χωρίς στη θέση της έως τότε χρησιμοποίησης να υπάρξει αυξημένη χρήση από τους τροφίμους του ιδρύματος. Επομένως, παράλληλα με την αμετάβλητη χρήση από τους τροφίμους του ιδρύματος υπήρχε εφεξής, αντί της προηγούμενης λειτουργίας της καφετέριας, μια αδρανής λειτουργία με αντιστοίχως αχρησιμοποίητους χώρους. Θα ήταν εσφαλμένο από νομική άποψη το να θεωρηθεί ότι η κατ' αυτόν τον τρόπο αχρησία συνεπάγεται ότι εφεξής υπάρχει αποκλειστική χρήση για απαλλασσόμενους του φόρου σκοπούς.

Δεν συντρέχουν άλλες περιστάσεις, που θα μπορούσαν να έχουν ως κατάληξη διακανονισμό του φόρου εισροών. [Περαιτέρω παρατηρήσεις επ' αυτού με αναφορά στο εθνικό δίκαιο]

[παραλειπόμενα] [σελ. 9 του πρωτοτύπου] [παραλειπόμενα]

#### **4. Επί του νομικού ερείσματος της υποβολής ερωτήματος**

Η υποβολή ερωτήματος στηρίζεται στο άρθρο 267 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

[διαδικαστικά ζητήματα]

[παραλειπόμενα]