

Υπόθεση C-194/21

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

29 Μαρτίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες)

Ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως περί παραπομπής:

26 Μαρτίου 2021

Αναιρεσείων:

Staatssecretaris van Financiën

Αναιρεσίβλητος:

X

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά το ζήτημα αν ο X μπορεί σύμφωνα με την ολλανδική φορολογική νομοθεσία να εκπέσει από την οφειλή του φόρου κύκλου εργασιών με τον οποίο τον χρέωσε ο B το 2013 στο πλαίσιο της παραδόσεως δύο οικοπέδων στον X τον φόρο προστιθέμενης αξίας που του χρέωσε ο B το 2006 στο πλαίσιο της παραδόσεως των δύο αυτών οικοπέδων και για τον οποίο ο X δεν ζήτησε τότε έκπτωση ως φόρο επί των εισροών, παρότι ο σκοπός χρήσεως των εν λόγω οικοπέδων υπόκειται σε φορολογία.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 184 και 185 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) και, ειδικότερα, το ζήτημα αν οι διατάξεις αυτές μπορούν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών στο πλαίσιο διακανονισμού σε περίπτωση που δεν άσκησε το σχετικό δικαίωμα εντός της ισχύουσας αποσβεστικής προθεσμίας του εθνικού δικαίου.

Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν τα άρθρα 184 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ του 2006 την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν ζήτησε εντός της ισχύουσας αποσβεστικής προθεσμίας του εθνικού δικαίου έκπτωση του ΦΠΑ (αρχικώς πραγματοποιούμενη έκπτωση) κατά την απόκτηση αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας σύμφωνα με την προβλεπόμενη χρήση του αγαθού ή της υπηρεσίας όσον αφορά τη φορολόγησή τους δικαιούται να το πράξει αργότερα στο πλαίσιο διακανονισμού κατά την πρώτη χρήση του αγαθού ή της υπηρεσίας εφόσον η πραγματική χρήση κατά τον χρόνο του διακανονισμού αυτού είναι ίδια με τη σκοπούμενη χρήση;
2. Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το γεγονός ότι η μη διενέργεια της αρχικής εκπτώσεως δεν συνδέεται με απάτη ή κατάχρηση δικαιώματος, ενώ επίσης δεν αποδεικνύεται πρόκληση ζημίας σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1): άρθρα 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', 12, παράγραφος 3, 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 και 188

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών του 1968) (*Stb.* 1968, αριθ. 329): άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο 1, και άρθρο 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (εκτελεστική απόφαση του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών του 1968) (*Stcrt.* 1968, αριθ. 169): άρθρα 12, παράγραφος 2, και 3

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας διαδικασίας

- 1 Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά αίτηση αναιρέσεως που ασκήθηκε κατά αποφάσεως του *Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (εφετείου του *Arnhem-Leeuwarden*, Κάτω Χώρες) της 5ης Φεβρουαρίου 2019, η οποία εκδόθηκε κατόπιν εφέσεως του *X* κατά αποφάσεως του *Rechtbank Gelderland* (πρωτοδικείου του *Gelderland*, Κάτω Χώρες) της 2ας Νοεμβρίου 2017.

- 2 Ο Χ αγόρασε δέκα οικόπεδα από τον Β. Ο Β παρέδωσε τα οικόπεδα στις 20 Απριλίου 2006. Προβλεπόταν η αξιοποίηση των οικοπέδων με την κατασκευή τροχοβιλών καθώς και παραρτημάτων για σκοπούς ψυχαγωγίας. Οι τροχοβίλες θα πωλούνταν στη συνέχεια μαζί με το αντίστοιχο γεωτεμάχιο.
- 3 Ο Β χρέωσε ΦΠΑ στον Χ στο πλαίσιο της παραδόσεως αυτής. Ο Χ δεν ζήτησε έκπτωση του ποσού αυτού ως φόρο επί των εισροών.
- 4 Λόγω της οικονομικής συγκυρίας δεν κατέστη δυνατή η πραγματοποίηση της προβλεπόμενης αξιοποίησης των οικοπέδων. Στις 8 Φεβρουαρίου 2013 ο Χ παρέδωσε δύο από τα δέκα οικόπεδα έναντι τιμήματος στον Β. Ο Χ χρέωσε στον Β τον αντίστοιχο ΦΠΑ. Ο Χ δεν περιέλαβε τον φόρο αυτόν προς πληρωμή στη σχετική δήλωση.
- 5 Ο ΦΠΑ που μνημονεύεται στο σημείο 4 καταβλήθηκε εκ των υστέρων από τον Χ κατόπιν αποφάσεως περί αναδρομικής επιβολής φόρου της 26ης Νοεμβρίου 2015. Ο Χ άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής, ισχυριζόμενος ότι το ποσό της εκ των υστέρων πράξεως επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 15, παράγραφος 4, του Wet op de omzetbelasting 1968 πρέπει να μειωθεί κατά το αντίστοιχο τμήμα του φόρου κύκλου εργασιών που μνημονεύεται στη σκέψη 3.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 6 Ο Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργός Οικονομικών) υποστηρίζει ότι ο Χ έπρεπε να είχε ζητήσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία οφειλόταν ΦΠΑ για την παράδοση των οικοπέδων το έτος 2006, σύμφωνα με τη σκοπούμενη κατά την περίοδο εκείνη φορολογητέα χρήση τους.
- 7 Ειδικότερα, το σύστημα διακανονισμού που προβλέπει το άρθρο 15, παράγραφος 4, δεύτερη έως τέταρτη περίοδος, του Wet op de omzetbelasting 1968 δεν έχει ως σκοπό να επιτρέψει την εκ των υστέρων έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών την οποία δεν πραγματοποίησε ο επιχειρηματίας με τη σχετική δήλωση για την οικεία φορολογική περίοδο.
- 8 Κατά τον Staatssecretaris van Financiën, το σύστημα διακανονισμού που προβλέπει η εν λόγω νομοθετική διάταξη, σε συνδυασμό με τα άρθρα 184 και 185 της οδηγίας ΦΠΑ, αφορά μόνον τις περιπτώσεις στις οποίες η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση είναι ανώτερη ή κατώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να ζητήσει ο υποκείμενος στον φόρο. Εν προκειμένω δεν τίθεται θέμα διακανονισμού, διότι ο σκοπός χρήσεως των δύο οικοπέδων κατά τον χρόνο της αγοράς είναι ίδιος με την πραγματική εκμετάλλευση κατά την πρώτη χρήση τους.
- 9 Τα επιχειρήματα του Χ δεν παρατίθενται.

Συνοπτική έκθεση του αιτιολογικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 10 Κατά το αιτούν δικαστήριο, υφίσταται αβεβαιότητα ως προς το αν ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν ζήτησε εγκαίρως έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών μπορεί να ζητήσει την εν λόγω έκπτωση στο πλαίσιο του συστήματος διακανονισμού που καθιέρωσαν ο Wet op de omzetbelasting 1968 και η οδηγία περί ΦΠΑ όταν αποδεικνύεται ότι ο αρχικός σκοπός χρήσεως είναι ίδιος με την πραγματική εκμετάλλευση κατά την πρώτη χρήση και όταν έχει παρέλθει η αποσβεστική προθεσμία του εθνικού δικαίου για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν μπορεί να συναχθεί σαφώς από το γράμμα των άρθρων 184 και 185 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι διατάξεις αυτές μπορούν να ερμηνευθούν με δύο διαφορετικούς τρόπους.

Πρώτη άποψη: ευρεία ερμηνεία

- 11 Σύμφωνα με σχετική ευρεία ερμηνεία, το σύστημα διακανονισμού των άρθρων 184 και 185 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι με τον διακανονισμό κατά την πρώτη χρήση αγαθού ή υπηρεσίας διορθώνονται παραλείψεις όσον αφορά την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας η οποία ελήφθη κατά τον χρόνο κτήσεως του αγαθού αυτού ή παροχής της υπηρεσίας αυτής, τούτο δε ανεξαρτήτως του είδους της παραλείψεως.
- 12 Εάν ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να διορθώσει σφάλματα που έλαβαν χώρα στο πλαίσιο της αρχικής εκπτώσεως του ΦΠΑ για αγαθά ή για υπηρεσίες που δεν χρησιμοποιήθηκαν αμέσως μετά την απόκτησή τους, κατά την πρώτη χρήση τους, ακόμη και αν τούτο πραγματοποιείται μετά την πάροδο της αποσβεστικής προθεσμίας που προβλέπει το εθνικό δίκαιο για την αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση, αυτό έχει ως αποτέλεσμα, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το ποσό της εκπτώσεως να ανταποκρίνεται επακριβώς στην πραγματική χρήση του εν λόγω αγαθού ή της εν λόγω υπηρεσίας.
- 13 Η ερμηνεία αυτή έχει διπλή λειτουργία.
- 14 Πρώτον, αποφεύγεται το ενδεχόμενο ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος λαμβάνει έκπτωση του ΦΠΑ που του χρεώθηκε για την απόκτηση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας, παρά τον φοροαπαλλασσόμενο σκοπό χρήσεως, να χρησιμοποιήσει το αγαθό αυτό ή την υπηρεσία αυτή για απαλλασσόμενους σκοπούς άνευ επιβαρύνσεως με ΦΠΑ (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση της 11ης Απριλίου 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, σκέψη 39).
- 15 Δεύτερον, αποφεύγεται το ενδεχόμενο ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέλειψε να εκπέσει το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που του χρεώθηκε κατά την απόκτηση αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας να επιβαρυνθεί με τον ΦΠΑ στο πλαίσιο της πρώτης πραγματικής χρήσεως του εν λόγω αγαθού ή της εν λόγω υπηρεσίας η οποία πραγματοποιείται για (αποκλειστικώς) φορολογητέους σκοπούς.

- 16 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι το Δικαστήριο δεν απέκλεισε ρητώς από το καθεστώς διακανονισμού την περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν άσκησε, κατά τον χρόνο αποκτήσεως ενός αγαθού ή παροχής μιας υπηρεσίας, το δικαίωμα εκπτώσεως που διέθετε κατά τον εν λόγω χρόνο. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας να μην παρασχεθεί στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο η δυνατότητα, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το δικαίωμα αρχικής εκπτώσεως δεν ασκήθηκε εκ παραδρομής, χωρίς να συντρέχει περίπτωση απάτης ή κατάχρησης δικαιώματος και δεν αποδεικνύεται η πρόκληση ζημίας σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, να ζητήσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών εκ των υστέρων, κατά την πρώτη χρήση του αγαθού ή της υπηρεσίας (απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, σκέψη 56).

Δεύτερη άποψη: στενή ερμηνεία

- 17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η ανωτέρω ευρεία ερμηνεία δεν συνάδει με τη νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία, από τη συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 184 και 185, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται σε περίπτωση που ο διακανονισμός καθίσταται αναγκαίος λόγω μεταβολής ενός από τους παράγοντες που λήφθηκαν αρχικώς υπόψη για τον υπολογισμό των εκπτώσεων και ότι ο υπολογισμός του ποσού του εν λόγω διακανονισμού πρέπει να έχει ως συνέπεια το ύψος των τελικών εκπτώσεων να αντιστοιχεί στο ποσό της εκπτώσεως την οποία ο υποκείμενος στον φόρο θα δικαιούνταν να ζητήσει αν η εν λόγω μεταβολή είχε ληφθεί εξ αρχής υπόψη (βλ., μεταξύ άλλων απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 29 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο φαίνεται να περιορίζει το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ στις περιπτώσεις στις οποίες επήλθε μεταβολή των συνθηκών μετά τη φορολογική περίοδο που λαμβάνεται υπόψη για την αρχική έκπτωση του ΦΠΑ.
- 18 Επιπλέον, φαίνεται ότι η ευρεία ερμηνεία δεν συμβιβάζεται με τη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία ο μη αρκούντως επιμελής υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν πραγματοποιεί την έκπτωση εγκαίρως, δηλαδή εντός της αποσβεστικής προθεσμίας που προβλέπεται προς τούτο, μπορεί να τιμωρηθεί με την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση (απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, σκέψεις 22 έως 24). Αν παρά ταύτα γίνει δεκτή η δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, τούτο θα μπορούσε να συνιστά παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην είναι δυνατή η επ' αόριστον αμφισβήτηση της φορολογικής κατάστασης του υποκειμένου στον φόρο, ιδίως όσον αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι των φορολογικών αρχών.