

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
ANTONIO TIZZANO

που αναπτύχθηκαν στις 16 Δεκεμβρίου 2004<sup>1</sup>

1. Με απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2002, το Hoge Raad der Nederlanden υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα με το οποίο ερωτά αν η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ και οι αρχές της ασφαλείας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία απαλλάσσει αναδρομικά από τον ΦΠΑ ορισμένες πράξεις οι οποίες προηγουμένως ήσαν φορολογητέες, στερώντας έτσι εκείνους οι οποίοι τις είχαν ήδη πραγματοποιήσει ενός κεκτημένου δικαιώματος στον διακανονισμό της αρχικής εκπτώσεως.

## I — Νομικό πλαίσιο

### A — Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

2. Στην παρούσα υπόθεση, επιβάλλεται να μνημονευθούν, εκτός των αρχών της ασφαλείας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες είναι γενικές αρχές της κοινοτικής έννομης τάξεως, τα άρθρα 17 και 20 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 προστι-

θεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία)<sup>2</sup>.

3. Το άρθρο 17, σχετικό με τη γένεση και την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση, ορίζει:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

4. Το άρθρο 20, το οποίο αντιθέτως αναφέρεται στον διακανονισμό των εκπτώσεων, έχει ως εξής:

«1. Η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθορισμένο από τα κράτη μέλη, ιδίως:

- α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατώτερα της εκπτώσεως, την οποίαν δικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο·
- β) όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου, ιδίως σε περίπτωση ακυρώσεως πωλήσεων ή επιτεύξεως εκπτώσεων επί του τιμήματος· εντούτοις, δεν ενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής δεόντως αποδεικνυόμενων ή δικαιολογούμενων και στην περίπτωση εξόδων γενομένων για την χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 6. Εντούτοις, τα Κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαιτούν διακανονισμό για τις πράξεις για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, καθώς και στην περίπτωση κλοπής.

πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου, με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά την διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το [προηγούμενο] εδάφιο τα Κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησεως του αγαθού.

Σχετικά με τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως, η διάρκεια της περιόδου που χρησιμεύει ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών, δύνανται να επεκτείνεται μέχρι δέκα έτη.

[...]

B — Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου

5. Με ανακοινωθέν Τύπου που εξέδωσε την 31η Μαρτίου 1995 ο Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργός Οικονομικών των

Κάτω Χωρών) γνωστοποίησε την πρόθεση του Συμβουλίου των Υπουργών να υποβάλει στο Κοινοβούλιο σχέδιο τροποποίησης του νόμου περί του ΦΠΑ της 28ης Ιουνίου 1968<sup>3</sup>. Το ανακοινωθέν εξέθετε τα ουσιώδη σημεία της νομοθετικής τροποποίησης και ανέφερε ότι, εφόσον εγκριθεί, η τροποποίηση θα ανέπτυσσε τα αποτελέσματά της από την ημέρα του εν λόγω ανακοινωθέντος.

6. Πράγματι, ο εξαγγελθείς νόμος<sup>4</sup> (στο εξής: τροποποιητικός νόμος) τέθηκε σε ισχύ στις 29 Δεκεμβρίου 1995. Προκειμένου να καταπολεμήσει τη «μη επιθυμητή και αιχρόσφορη χρήση της νομοθεσίας περί ακινήτων»<sup>5</sup> ο νόμος αυτός προέβλεπε ότι, όταν η συμφωνηθείσα αμοιβή για τη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου είναι μικρότερη από την οικονομική αξία του δικαιώματος αυτού, η πράξη αυτή δεν θεωρείται πλέον ως εκχώρηση αγαθών που υπόκεινται στον ΦΠΑ, αλλά πρέπει να εξομοιώνεται με μίσθωση απαλλασσόμενη (βλ. τα άρθρα 3, παράγραφος 2, και 11, παράγραφος 1, στοιχείο β, σημείο 5 του νόμου, που αφορούν τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των άρθρων 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', και 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας).

7. Μολονότι το σημείο αυτό δεν ενέχει ειδική σημασία στην παρούσα υπόθεση, επιβάλλεται η υπόμνηση εν προκειμένω ότι ο τροποποιητικός νόμος κατήργησε επίσης τη δυνατότητα για τους συμβαλλομένους στις συμβάσεις μισθώσεως ακινήτου να επιλέγουν τη φορολόγηση της μισθώσεως. Για τις συμβάσεις που συνήφθησαν πριν την 31η Μαρτίου 1995, η κατάργηση της ευχέρειας αυτής υπάγεται σε μεταβατικό καθεστώς.

8. Όπως είχε διευκρινιστεί με το ανακοινωθέν τύπου, ο τροποποιητικός νόμος καθόρισε την έναρξη ισχύος του την 31η Μαρτίου 1995, ώρα 18 (άρθρο V).

## II — Περιστατικά και διαδικασία

9. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι κατά το δεύτερο τρίμηνο του 1995, τρία συγκροτήματα κατοικιών προς μίσθωση παραδόθηκαν στη Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (ένωση με αντικείμενο την κατασκευή κατοικιών «Goed Wonen», την οποία διεδέχθη το ίδρυμα «Goed Wonen», στο εξής: ένωση GW). Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι κατά την κατασκευή των κατοικιών αυτών, η ένωση, κάνοντας χρήση της ευχέρειας που αναγνωρίζει το εσωτερικό δίκαιο, δεν είχε προβεί στην έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των αγαθών που της είχαν παραδοθεί και των υπηρεσιών που της είχαν παρασχεθεί γι' αυτόν τον σκοπό.

3 — Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (νόμος της 28ης Ιουνίου 1968 περί αντικαταστάσεως του υφιστάμενου φόρου επί του κύκλου εργασιών με φόρο επί του κύκλου εργασιών σύμφωνα με το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας).

4 — Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot ontorende zaken (νόμος της 18ης Δεκεμβρίου 1995, περί τροποποίησης του νόμου 1968 περί του κύκλου εργασιών, του νόμου περί του φόρου επί των νομικών πράξεων και ορισμένου αριθμού άλλων φορολογικών νόμων σχετικών με την καταπολέμηση των τεχνασμάτων των σχετικών με τα ακίνητα).

5 — Βλ. την αιτιολογική έκθεση του σχεδίου του τροποποιητικού νόμου.

10. Στις 28 Απριλίου 1995, η ένωση GW δημιούργησε το ίδρυμα «De Goede Woning» (στο εξής: ίδρυμα GW) και του εκχώρησε την ίδια ημέρα δικαίωμα επικαρπίας επί των κατοικιών. Για την εκχώρηση αυτή, έλαβε αμοιβή μικρότερη της τιμής κόστους αυτών των κατοικιών και εισέπραξε τον οφειλόμενο φόρο προστιθεμένης αξίας, σύμφωνα με τον νόμο περί ΦΠΑ που ίσχυε ακόμη κατά την ημερομηνία αυτή.

11. Μετά την πράξη αυτή, η ένωση αποφάσισε να ζητήσει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, τον διακανονισμό του φόρου επί των δαπανών κατασκευής που δεν είχε εκτέσει προηγουμένως. Με τη φορολογική της δήλωση για την περίοδο μεταξύ 1ης Απριλίου και 30ής Ιουνίου 1995, δήλωσε, αφενός, τον ΦΠΑ που είχε καταλογιστεί στο ίδρυμα GW για τη σύσταση της επικαρπίας, δηλαδή ποσό 645 067 ολλανδικών φιορινίων (NLG) και, αφετέρου, το ποσό του ΦΠΑ που της είχε καταλογιστεί για την κατασκευή των κατοικιών, ήτοι ποσό 1 285 059 NLG, το οποίο εξέπεσε ως φόρος επί των εισροών.

12. Με βάση τις δηλώσεις αυτές, ο έφορος επέστρεψε στην ένωση GW το ποσό των 639 992 NLG.

13. Ωστόσο, κατ' εφαρμογήν του τροποποιητικού νόμου που στο μεταξύ τέθηκε σε ισχύ, ο έφορος τροποποίησε την απόφασή του, χαρακτηρίζοντας την πραγματοποιη-

θείσα από την ένωση GW εκχώρηση ως απαλλασσόμενη πράξη. Κατά συνέπεια, αρνήθηκε στην ένωση το δικαίωμα διακανονισμού που είχε ήδη αποκτήσει απαιτώντας συγχρόνως την απόδοση ποσού ίσου προς 1 285 059 NLG, το οποίο μείωσε εν συνεχεία αυτεπαγγέλτως σε 639 992 NLG, δηλαδή τον ΦΠΑ που όντως είχε επιστραφεί.

14. Δεδομένου ότι η διοικητική ένσταση την οποία η ένωση GW είχε υποβάλει στο μεταξύ απορρίφθηκε, αυτή προσέφυγε ενώπιον του *Gerechtshof di Arnhem*, το οποίο, με απόφαση της 20ής Μαΐου 1998, επιβεβαίωσε τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, όπως αυτός είχε μειωθεί από τη φορολογική αρχή.

15. Η ένωση GW άσκησε τότε αναίρεση ενώπιον του *Hoge Raad* το τελευταίο, επειδή αρχικά είχε αμφιβολίες ως προς το συμβιβαστό προς την έκτη οδηγία των άρθρων 3, παράγραφος 2, και 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, του νόμου περί ΦΠΑ, όπως είχαν τροποποιηθεί με τον τροποποιητικό νόμο, υπέβαλε στο Δικαστήριο ένα πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

16. Ωστόσο, το Δικαστήριο απέρριψε τις αμφιβολίες αυτές, κρίνοντας με την απόφασή του της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, *Goed Wonen* (Συλλογή 2001, σ. I-6831) ότι η έκτη οδηγία δεν αντιτίθεται σε εθνική διάταξη όπως το άρθρο 3, παράγραφος 2, [που] «εξαρτά τον χαρακτηρισμό της "παραδόσεως αγαθών" για τις πράξεις συστάσεως, μεταβιβάσεως, τροποποιήσεως, παραιτήσεως ή λόγω καταγγελίας απώλειας εμπραγμάτων δικαιωμάτων που αφορούν ακίνητα από την προϋπόθεση ότι η καταβληθείσα αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές,

προσαυξημένη κατά το ποσό του φόρου κύκλου εργασιών, είναι τουλάχιστον ίση προς την οικονομική αξία του ακινήτου, το οποίο αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα», ούτε σε εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, «η οποία, προκειμένου να εφαρμόσει την απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, επιτρέπει την εξομίσωση της συστάσεως, για ορισμένο χρόνο και έναντι αντιπαροχής, εμπραγμάτου δικαιώματος που παρέχει στον δικαιούχο του εξουσία χρήσεως ενός ακινήτου, όπως είναι το δικαίωμα επικαρπίας για το οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη, με τη μίσθωση ή την αγρομίσθωση αυτού».

17. Εντούτοις, μετά την απόφαση αυτή, το Hoge Raad διερωτήθηκε ακόμη επί του συμβιβαστού του τροποποιητικού νόμου προς το κοινοτικό δίκαιο, εξεταζόμενο όμως υπό άλλη σκοπιά. Ειδικότερα, διερωτήθηκε αν ο νόμος αυτός, του οποίου το περιεχόμενο κρίθηκε νόμιμο, μπορούσε να εφαρμοστεί αναδρομικά, κατά τρόπο που να στερεί υποκείμενο στον φόρο ενός κεκτημένου δικαιώματος προς διακανονισμό της εκπτώσεως.

18. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο το Hoge Raad υποβάλλει εκ νέου στο Δικαστήριο το παρόν προδικαστικό ερώτημα:

«Απαγορεύουν [...] τα άρθρα 17 και 20 της έκτης οδηγίας ή οι κατά το κοινοτικό δίκαιο αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή

της ασφαλείας δικαίου —σε περίπτωση κατά την οποία δεν πρόκειται για απάτη ή για κατάχρηση ούτε για μεταβολή σχεδίου χρήσεως [...]— την ακύρωση του διακανονισμού μη εκπεσθέντος ΦΠΑ, τον οποίο ένας υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε για (ακίνητο) αγαθό που του παραδόθηκε και που αυτός προόριζε αρχικώς για τη (μη υποκείμενη στον ΦΠΑ) εκμίσθωσή του, κατόπιν όμως για μια υποκείμενη στον ΦΠΑ πράξη (εν προκειμένω, τη σύσταση του εμπράγματου δικαιώματος της επικαρπίας), για τον λόγο και μόνον ότι συνεπελα τροποποιήσεως του νόμου, η οποία δεν είχε ακόμη αρχίσει να ισχύει κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο διενεργήθηκε η ως άνω πράξη, η πράξη αυτή θεωρήθηκε αναδρομικώς ως απαλλασσόμενη πράξη χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως;»

19. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής ενώπιον του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η ένωση GW, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή, οι οποίες εν συνεχεία αγόρευσαν κατά τη συνεδρίαση της 26ης Οκτωβρίου 2004 συγχρόνως με τη Σουηδική Κυβέρνηση.

### III — Νομική ανάλυση

20. Προτού εξετάσω το ερώτημα που αποτελεί αντικείμενο της συζητήσεως μεταξύ των παρεμβαινόντων στην παρούσα υπόθεση, επιβάλλεται να ξεκαθαρίσω ορισμένα ζητήματα για τα οποία, αντιθέτως, δεν υπάρχει αντιδικία.

21. Προς τούτο, πρέπει να υπομνηστεί καταρχάς ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος «τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο» αν «[τα αγαθά] ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του».

22. Εξάλλου, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό ειδικότερα όταν «είναι ανωτέρα της εκπτώσεως την οποίαν εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο».

23. Όμως, στην παρούσα υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο και όλοι οι παρεμβαίνοντες συμφωνούν κατ' ουσίαν θεωρώντας ότι, πριν τη θέσπιση του τροποποιητικού νόμου της 29ης Δεκεμβρίου 1995, η ένωση GW είχε αποκτήσει το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που της είχε επιβληθεί για τις δαπάνες κατασκευής που είχε αναλάβει. Συγκεκριμένα, ο φόρος αυτός είχε καταβληθεί, σύμφωνα με το άρθρο 17, για την προμήθεια των αναγκαίων αγαθών και υπηρεσιών προς αποπεράτωση των κατοικιών, που χρησιμοποιήθηκαν στη συνέχεια για τις ανάγκες μιας πράξεως (την εκχώρηση του δικαιώματος επικαρπίας) η οποία, κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκε, υπέκειτο στον φόρο.

24. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι, εφόσον δεν προέβη στην έκπτωση του ΦΠΑ κατά την κατασκευή των κατοικιών, η ένωση GW είχε το δικαίωμα αργότερα κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', στον διακανονισμό της αρχικής εκπτώσεως.

25. Αντιθέτως, η διαφορά αναφέρεται στο ζήτημα αν το δικαίωμα προς έκπτωση (ή ακριβέστερα, τον διακανονισμό της εκπτώσεως) που αποκτήθηκε κατ' αυτόν τον τρόπο μπορούσε να καταργηθεί αναδρομικά με εθνικό νόμο, όπως ο τροποποιητικός νόμος, που απαλλάσσει από τον ΦΠΑ, ακριβώς με αναδρομικό αποτέλεσμα, πράξη (η εκχώρηση περιορισμένων εμπραγμάτων δικαιωμάτων με αντιπαροχή μικρότερη της οικονομικής τους αξίας) προηγούμενως φορολογητέα.

26. Ευθύς εξαρχής αναφέρω ότι συμερίζομαι τη θέση της ενώσεως GW και της Επιτροπής, που φρονούν ότι σε μια τέτοια περίπτωση όπως η επίδικη εν προκειμένω, όπου η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ιδιωτών δεν προστατεύθηκε δεόντως, η αρχή της ασφαλείας δικαίου εμποδίζει την αναδρομική εφαρμογή εθνικών φορολογικών διατάξεων, όπως εκείνες των άρθρων 3, παράγραφος 2, και 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, του επίδικου νόμου.

27. Κατά τη γνώμη μου, η λύση αυτή είναι σύμφωνη προς την πάγια νομολογία του

Δικαστηρίου κατά την οποία, ως γνωστό, η αρχή της ασφαλείας δικαίου περιλαμβάνεται στην κοινοτική έννομη τάξη και, επομένως, πρέπει να τηρείται όχι μόνον από τα κοινοτικά όργανα<sup>6</sup> αλλά και από τα κράτη μέλη «κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες»<sup>7</sup>. Η αρχή αυτή έχει επομένως εφαρμογή σε εθνικό νόμο όπως ο τροποποιητικός νόμος, ο οποίος τροποποιεί διάφορες διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ που αποβλέπουν στη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της έκτης οδηγίας (βλ. ανωτέρω σημείο 6).

28. Όπως ορθά παρατήρησε η ένωση GW, η εν λόγω αρχή εμποδίζει [κανονιστική] «πράξη να έχει ως χρονικό σημείο αφητηρίας ημερομηνία προγενέστερη της δημοσίευσής της»<sup>8</sup>. Κατά συνέπεια, η αρχή αυτή αντίκειται, όταν εφαρμόζεται στον τομέα του ΦΠΑ, σε «τροποποίηση εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως που στερεί τον ιδιώτη με αναδρομικό αποτέλεσμα, ενός δικαιώματος εκπύσεως που απέκτησε βάσει της έκτης οδηγίας»<sup>9</sup>.

29. Τούτου δοθέντος, πρέπει ωστόσο να θεωρηθεί ακόμη ότι προκύπτει επίσης από

τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι μπορεί να γίνει παρέκκλιση «κατ' εξαίρεση» στην προαναφερθείσα αρχή «οσάκις το απαιτεί ο προς επίτευξη σκοπός και τηρείται δεόντως η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων»<sup>10</sup>.

30. Έτσι, στις υποθέσεις *Racke* και *Decker*, το Δικαστήριο, λόγω ειδικότερα «της εξαιρετικής καταστάσεως που επικρατούσε κατά την κρίσιμη εποχή», διατήρησε την αναδρομική εφαρμογή ενός κανονισμού που είχε θεσπιστεί για τα νομισματικά εξισωτικά ποσά στο εμπόριο οίνων επειδή υπήρχαν σοβαρές διακυμάνσεις των εθνικών τιμών συναλλάγματος που οφειλονταν σε σημαντική μεταβολή της διεθνούς οικονομικής καταστάσεως<sup>11</sup>. Παρομοίως, στην υπόθεση *Amylum*, το Δικαστήριο έκρινε νόμιμο έναν κανονισμό ο οποίος επανέφερε με αναδρομική ισχύ καθεστώς ποσοτώσεων και εισφορών για την παραγωγή ισογλυκόζης κατόπιν της ακυρώσεως από το Δικαστήριο, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου, του πρώτου κανονισμού ο οποίος είχε ήδη καθιερώσει τέτοια μέτρα<sup>12</sup>.

31. Τέλος, για να παραθέσω ένα τελευταίο παράδειγμα πάρα πολύ σημαντικό, στην υπόθεση *Zuckerfabrik*, το Δικαστήριο επιβε-

6 — Απόφαση της 14ης Μαΐου 1975, 74/74, CNTA κατά Επιτροπής (Συλλογή τόμος 1975, σ. 157).

7 — Απόφασεις της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, *Belgocodex* (Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψη 26) της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, *Schloßstraße* (Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 44), και της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, *Marks & Spencer* (Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 44).

8 — Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-110/97, *Κάτω Χώρες* κατά Συμβουλίου (Συλλογή 2001, σ. I-8763, σκέψη 151).

9 — Απόφασεις *Schloßstraße*, προπαρατεθείσα, σκέψη 47· *Marks & Spencer*, προπαρατεθείσα, σκέψη 45, και της 29ης Απριλίου 2004, C-17/01, *Südholz* (Συλλογή 2004, σ. I-4243, σκέψη 40).

10 — Απόφασεις της 25ης Ιανουαρίου 1979, 98/78, *Racke* (Συλλογή τόμος 1979/I, σκέψη 20), και 99/78, *Decker* (Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 101, συνοπτική μετάφραση στα ελληνικά) της 30ής Σεπτεμβρίου 1982, 108/81, *Amylum* κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1982, σ. 3107, σκέψη 4), και της 21ης Φεβρουαρίου 1991, C- 143/88 και C-92/89, *Zuckerfabrik* (Συλλογή 1991, σ. I-415, σκέψη 49).

11 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις *Racke*, σκέψη 20, και *Decker*, σκέψη 8. Τα νομισματικά εξισωτικά ποσά είναι ειδικές εισφορές που αποβλέπουν στην εξουδετέρωση, σε περίπτωση διακυμάνσεως των τιμών συναλλάγματος, των διαφορών που έχουν διαπιστωθεί στις τιμές, εκφραζόμενες σε εθνικό νόμισμα, και να αποφεύγονται έτσι οι διαταραχές στις εμπορικές ανταλλαγές που μπορούσαν να προκύψουν από τις διακυμάνσεις αυτές.

12 — Προπαρατεθείσα απόφαση *Amylum*, σκέψη 5.

βαίωσε το κύρος κανονισμού με τον οποίο θεσπίστηκε εισφορά εις βάρος των παραγωγών ζάχαρης για παρελθούσα ήδη περίοδο εμπορίας, κατά την οποία η κοινή οργάνωση αγορών στον τομέα της ζάχαρης είχε υποστεί σημαντικές ζημιές λόγω της απότομης πτώσεως του δολαρίου και της καταρρεύσεως των τιμών της ζάχαρης στην παγκόσμια αγορά<sup>13</sup>. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο ακριβώς αναγνώρισε αρχικά την ύπαρξη μιας τέτοιας εξαιρετικής καταστάσεως για να εξακριβώσει εν συνεχεία αν οι δύο προαναφερθείσες προϋποθέσεις (ανάγκη αναδρομικότητας και προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης) συνέτρεχαν.

32. Για να επανέλθω στην προκειμένη περίπτωση, θεωρώ πρωτίστως, όπως ορθώς παρατήρησε η ένωση GW, ότι σ' αυτήν δεν προκύπτουν «εξαιρετικές περιστάσεις» παρόμοιες με τις αναφερθείσες ανωτέρω.

33. Συγκεκριμένα, όταν αποφασίστηκε να τροποποιηθεί αναδρομικά ο νόμος περί ΦΠΑ, ο Ολλανδός νομοθέτης δεν αντιμετώπισε απρόσμενη οικονομική κρίση ή απρόβλεπτες δυσχέρειες στον προϋπολογισμό. Απλώς διαπίστωσε ότι τα τελευταία έτη ορισμένες κατηγορίες επιχειρηματιών χρησιμοποιούσαν «ολοένα και περισσότερο» «τη νομοθεσία περί του φόρου κύκλου εργασιών που είχε εφαρμογή στα ακίνητα [...] κατά τρόπο ο οποίος [δεν είχε] προβλεφθεί από

τον νομοθέτη». Συγκεκριμένα, οι τελευταίοι προσέφευγαν σε διάφορα νομικά τεχνάσματα, τα οποία ήσαν κατά τα λοιπά *νόμιμα*<sup>14</sup>, προκειμένου να επιτύχουν όπως «τα ακίνητα πλήττονται με φόρο [...] χαμηλότερο —και, σε ορισμένες περιπτώσεις, πολύ χαμηλότερο— από ό,τι [είχε] προβλέψει»<sup>15</sup> ο νόμος.

34. Επομένως, επρόκειτο για κατάσταση αναμφίβολα λεπτή, αν ληφθεί υπόψη η προοδευτική μείωση αποδόσεως του ΦΠΑ επί των ακινήτων. Όμως, δεν βλέπω πώς η κατάσταση αυτή θα μπορούσε να χαρακτηριστεί *εξαιρετική* υπό την έννοια που μόλις προηγουμένως ανέφερα, δηλαδή κατάσταση προκληθείσα από απρόσμενα γεγονότα, αφηνίδια και μη δυνάμενα να προβλεφθούν.

35. Υπάρχει όμως κάτι περισσότερο. Συγκεκριμένα, νομίζω ότι στην παρούσα υπόθεση πρέπει να εκφραστούν σοβαρές αμφιβολίες επίσης ως προς την ύπαρξη των δύο προϋποθέσεων από τις οποίες —κατά την προαναφερθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σημείο 29)— εξαρτάται η δυνατότητα θεσπίσεως αναδρομικών διατάξεων, δηλαδή: i) η *ανάγκη* να προσδοθεί ένα τέτοιο αποτέλεσμα για να είναι δυνατή η επίτευξη του στόχου που επιδιώκει ο νομοθέτης, και ii) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των ενδιαφερομένων.

14 — Όπως διευκρίνισε το ίδιο το αιτούν δικαστήριο, τεχνάσματα όπως εκείνο που εφάρμοσε η ένωση GW (βλ. ανωτέρω σημείο 10), που απέβλεπαν στη δημιουργία των προϋποθέσεων που θα επέτρεπαν το ευεργέτημα της εκπώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των δαπανών κατασκευής κτιρίων, δεν συνιστούν καταχρηστικές ή δόλιες συμπεριφορές.

15 — Βλ. αιτιολογική έκθεση σχετικά με το σχέδιο του τροποποιητικού νόμου.

13 — Απόφαση Zuckerfabrik, προπαρατεθείσα, σκέψη 52, βλ. επίσης απόφαση Κάτω Χώρες κατά Συμβουλίου, προπαρατεθείσα, σκέψη 155.



36. Όμως, όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση, συμμερίζομαι τη θέση της ενώσεως GW όταν αυτή υποστηρίζει ότι το αναδρομικό αποτέλεσμα του τροποποιητικού νόμου δεν ήταν «αναγκαίο» προς επίτευξη του σκοπού που δήλωσε η Ολλανδική Κυβέρνηση προκειμένου να καταπολεμηθεί η «μη επιθυμητή χρήση» της φορολογικής νομοθεσίας, η οποία συνεπαγόταν μείωση της επιβολής του ΦΠΑ επί των ακινήτων. Πράγματι, είναι δύσκολο να υποστηριχθεί ότι, σε κατάσταση όπως η επίδικη, ο στόχος που συνίστατο στο να τεθεί τέρμα στις συμπεριφορές, οι οποίες καθαυτό ήταν νόμιμες και διαρκούσαν επί πολλά έτη, δεν ήταν δυνατό να επιτευχθεί παρά με τη θέσπιση αναδρομικού νόμου. Συγκεκριμένα, όπως δεν ευρισκόμεθα ενώπιον απρόσμενης ανακαλύψεως μιας αιφνίδιας και μη δυνάμενης να προβλεφθεί καταστάσεως, ο νόμος που θα απαγόρευε μόνο για το μέλλον τα «μη επιθυμητά» τεχνάσματα θα επέτρεπε τουλάχιστον να τεθεί τέρμα στην κατάσταση αυτή προκαλώντας σχετική οικονομική ζημία (διότι θα ήταν χρονικά περιορισμένη και θα συνδεόταν με συμπεριφορές οι οποίες είχαν γίνει ανεκτές επί μακρό χρονικό διάστημα) χωρίς να αποτελεί σοβαρή προβολή της αρχής της ασφαλείας δικαίου.

37. Εξάλλου, για να έρθω στη δεύτερη προϋπόθεση που αναφέρθηκε ανωτέρω, δεν είναι δυνατό να υποστηριχθεί ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων προστατεύθηκε δεόντως χάρη στην έκδοση του ανακοινωθέντος Τύπου με το οποίο αναγγέλθηκε ότι, από την 31η Μαρτίου 1995, η σύσταση περιορισμένων εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων θα εξομοιώνεται με απαλλασσόμενη μίσθωση.

38. Ναι μεν είναι αληθές, όπως υπέμνησε επίσης η Σουηδική Κυβέρνηση, ότι ορισμένα

κράτη μέλη αναγγέλλουν τα νομοθετικά μέτρα με τη δημοσίευση ανακοινωθέντων Τύπου προκειμένου να προειδοποιήσουν τους αποδέκτες εγκαίρως, θεωρώ ωστόσο, ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη θεώρηση, ότι μια τέτοια πρακτική δεν μπορεί να γενικευθεί στο πλαίσιο της κοινής αγοράς στην οποία δραστηριοποιούνται όλοι οι Ευρωπαίοι επιχειρηματίες και στην οποία η πρακτική που συνήθως ακολουθείται διαπνέεται μάλλον από την αρχή ότι η συμπεριφορά των πολιτών προσανατολίζεται και εξαρτάται από τους νόμους και όχι από τα ανακοινωθέντα τύπου. Συνοπτικά, όπως ορθώς υπογράμμισε η Επιτροπή, οι ιδιαίτερες πρακτικές ορισμένων κρατών μελών δεν μπορούν, σε κοινοτικά θέματα, να οδηγήσουν στο να απαιτείται από τους πολίτες γενικώς και τους φορολογουμένους ειδικότερα να έχουν περισσότερη εμπιστοσύνη στα ανακοινωθέντα Τύπου παρά στο ισχύον δίκαιο.

39. Τούτο ισχύει ακόμη περισσότερο καθόσον, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, το συγκεκριμένο περιεχόμενο και η πραγματική εμβέλεια των κανόνων οι οποίοι είχαν εξαγγελθεί γενικά με ανακοινωθέν Τύπου έγιναν στη συνέχεια γνωστοί μόλις το σχετικό σχέδιο νόμου υποβλήθηκε στο Κοινοβούλιο, και οι εν λόγω κανόνες μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο πολλών τροποποιήσεων κατά την κοινοβουλευτική διαδικασία, όπως τούτο συνέβη επίσης στην προκειμένη περίπτωση.

40. Κατά συνέπεια, στην παρούσα υπόθεση δεν ήταν δυνατό να απαιτείται από την

ένωση GW, η οποία, νομίζω, δεν δεσμεύεται από καμιά νομική υποχρέωση να γνωρίζει το ανακοινωθέν Τύπου της 31ης Μαρτίου 1995, να συμμορφωθεί από τις 28 του επόμενου Απριλίου στους αβέβαιους κανόνες αυτού του ανακοινωθέντος μάλλον παρά στις βέβαιες διατάξεις του νόμου περί του ΦΠΑ που ίσχυε από το 1968. Πολύ περισσότερο που ακριβώς είχε υπολογίσει σ' αυτόν τον νόμο ευθύς εξαρχής για να επιλέξει, μεταξύ των δυνατών επιλογών, το είδος της πλέον συμφέρουσας από φορολογική άποψη πράξεως (την εκχώρηση του δικαιώματος επικαρπίας). Επιπροσθέτως, αν ήταν δυνατό να γνωρίζει με ακρίβεια το περιεχόμενο των τροποποιήσεων οι οποίες είχαν εξαγγελθεί μάλλον με ένα ανακοινωθέν Τύπου το οποίο ήταν διατυπωμένο γενικά, θα μπορούσε ακόμη να οργανώσει την πράξη αυτή διαφορετικά, αλλά εξίσου νομίμως, επιλέγοντας λύσεις οι οποίες θα της είχαν επιτρέψει, έστω και στο νέο νομοθετικό πλαίσιο, να διαφυλάξει τουλάχιστον εν μέρει το δικαίωμά της προς έκπτωση (για παράδειγμα, συμφωνώντας για μια αντιπαροχή ελάχιστα υψηλότερη από την οικονομική αξία του εκχωρηθέντος δικαιώματος).

41. Ούτε μπορεί να αντιταχθεί ότι με την απόφαση Gemeente Leusden της 29ης Απριλίου 2004<sup>16</sup>, το Δικαστήριο, το οποίο αποφάνθηκε επί του ιδίου νόμου όπως ο επίδικος εν προκειμένω, αναγνώρισε ότι ο νόμος αυτός «[δεν διέψευσε] δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των υποκειμένων στον φόρο».

42. Πράγματι, στην υπόθεση αυτή, η οποία αφορούσε άλλες διατάξεις του τροποποιητι-

κού νόμου (και ειδικότερα εκείνες που αφορούσαν την κατάργηση του δικαιώματος επιλογής για τη φορολόγηση των μισθώσεων επί ακινήτων βλ. ανωτέρω σημείο 7), ο Ολλανδός νομοθέτης είχε προστατεύσει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων όχι μόνο δημοσιεύοντας το ανακοινωθέν Τύπου στο οποίο «[ανήγγειλε] τη σχεδιαζόμενη νομοθετική μεταβολή», αλλά επίσης εισάγοντας στην τροποποίηση αυτή ένα μεταβατικό καθεστώς το οποίο δεν προέβλεπε «τη μετάβαση από τη φορολογούμενη μίσθωση στην απαλλασσόμενη μίσθωση παρά μόνον από την έναρξη ισχύος του νόμου» και, επομένως, άφηνε «στους συμβαλλομένους σε σύμβαση μισθώσεως προθεσμία για να συνεννοηθούν [...] για τις συνέπειες της μεταβολής της νομοθεσίας»<sup>17</sup>.

43. Αντιθέτως, οι εξεταζόμενες σήμερα διατάξεις (εκείνες που αφορούν την απαλλαγή της εκχώρησης περιορισμένων εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων) δεν προβλέπουν παρόμοιο «μεταβατικό καθεστώς». Επομένως, η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των πολιτών επαφίεται πλήρως στο ανακοινωθέν τύπου μόνο, το οποίο ωστόσο δεν μπορούσε κατά τη γνώμη μου —επαναλαμβάνω— να κριθεί ικανό να διασφαλίσει πλήρως μια τέτοια προστασία.

44. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο φρονώ ότι στην παρούσα υπόθεση, αντίθετα προς την υπόθεση Gemeente Leusden, οι αρχές της ασφαλείας δικαίου και της δικαιο-

16 — C-487/01 και C-7/02 (Συλλογή 2004, σ. I-5337).

17 — Απόφαση Gemeente Leusden, προπαρατεθείσα, σκέψεις 80 και 81.

λογημένης εμπιστοσύνης αντιτίθενται σε νομοθετικές διατάξεις όπως οι επίδικες στην προκειμένη περίπτωση, οι οποίες στερούν αναδρομικώς τους ενδιαφερομένους από το δικαίωμα διακανονισμού της εκπτώσεως που απέκτησαν βάσει της οδηγίας.

μέρει, μέσω ενός διακανονισμού βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

45. Πάντως, προτού καταλήξω, οφείλω να εξετάσω ακόμη την επικουρική λύση που προτείνει στην παρούσα διαφορά η Επιτροπή. Η τελευταία φρονεί πράγματι ότι στην προκειμένη περίπτωση οι ολλανδικές αρχές, οι οποίες δεν μπορούσαν να απαιτήσουν —λόγω των προαναφερομένων αρχών— την πλήρη και άμεση απόδοση του επιστραφέντος ΦΠΑ, θα μπορούσαν ωστόσο να στραφούν, χωρίς να παραβιάζουν τις αρχές αυτές, σε νέο διακανονισμό μειώνοντας την έκπτωση στην οποία προέβη η ένωση GW, υπό την προϋπόθεση ότι ο διακανονισμός θα περιοριζόταν στα έτη που ακολούθησαν την έναρξη ισχύος του τροποποιητικού νόμου. Αν αντιλαμβάνομαι ορθά την άποψη της Επιτροπής, αφού ο ολλανδικός νόμος που είχε εφαρμογή κατά τη στιγμή αυτή προέβλεπε ότι ο διακανονισμός έπρεπε να εκτείνεται σε δέκα έτη, η εθνική διοίκηση δεν θα μπορούσε πλέον να αμφισβητήσει το ποσό του ΦΠΑ το οποίο είχε εκπέσει για το έτος 1995, αλλά θα μπορούσε να ζητήσει την απόδοση του υπόλοιπου ΦΠΑ, κατανέμοντάς το στα επόμενα εννέα έτη, όλα μεταγενέστερα της έναρξεως ισχύος του προαναφερθέντος νόμου.

46. Δεν νομίζω ότι μπορώ να ακολουθήσω την Επιτροπή στην οδό αυτή. Κατά τη γνώμη μου, πράγματι, οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν θα επέτρεπαν στην ολλανδική φορολογική αρχή να ζητήσει την απόδοση του εκπεσθέντος ΦΠΑ, είτε πλήρως είτε εν

47. Υπενθυμίζω συναφώς ότι η διάταξη αυτή προβλέπει ότι «η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, *ιδίως* όταν [...] έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου, *ιδίως* σε περίπτωση *ακυρώσεως πωλήσεων ή επιτεύξεως εκπτώσεων* επί του τιμήματος εντούτοις, δεν ενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση *πράξεων*, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική *πληρωμή*, σε περίπτωση *καταστροφής, απώλειας ή κλοπής* δεόντως αποδεικνυομένων ή δικαιολογούμενων και στην περίπτωση *εξόδων* γενομένων *για την χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων [...]*»<sup>18</sup>.

48. Η παράγραφος 2 της διατάξεως αυτής, η οποία αφορά τις λεπτομέρειες του διακανονισμού όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως, διευκρινίζει εν συνεχεία ότι ο διακανονισμός αυτός «ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών» (σε περίπτωση ακινήτων η περίοδος αυτή μπορεί να επεκταθεί «μέχρι δέκα έτη»)· κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου, με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά· και, τέλος, ο διακανονισμός «πραγματοποιείται *ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση*, οι οποίες επέρχονται κατά την διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το

18 — Η υπογράμμιση δική μου.

έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού»<sup>19</sup>.

49. Όμως, νομίζω ότι η πλέον ορθή ερμηνεία των προαναφερόμενων διατάξεων είναι εκείνη που περιορίζει την εφαρμογή του εργαλείου του διακανονισμού στις περιπτώσεις μεταβολής της πραγματικής καταστάσεως η οποία νομιμοποιούσε την αρχική έκπτωση. Αντιθέτως, πολύ αμφιβάλλω αν είναι δυνατό να επεκταθεί, όπως προτείνει η Επιτροπή, σε περιπτώσεις όπως η επίδικη εν προκειμένω, όπου μεταβλήθηκε η νομική κατάσταση στην οποία θεμελιωνόταν η έκπτωση αυτή.

50. Πράγματι, είναι αληθές ότι το άρθρο 20, παράγραφος 1, το οποίο απαριθμεί τις περιπτώσεις διακανονισμού, περιλαμβάνει το επίρρημα «ιδίως», το οποίο αφήνει να νοηθεί ότι η απαρίθμηση δεν είναι περιοριστική. Είναι επίσης αληθές ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, ορίζει γενικά ότι ο διακανονισμός πραγματοποιείται ανάλογα με τις «μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση»<sup>20</sup>, χωρίς να διευκρινίζει αν πρόκειται αποκλειστικά για πραγματικές μεταβολές ή επίσης για νομικές μεταβολές.

51. Πάντως, δεν πρέπει να λησμονείται ότι, απαριθμώντας ως παράδειγμα τις περιπτώσεις στις οποίες ο διακανονισμός μπορεί να ενεργείται (ακύρωση πωλήσεων και επίτευξη

εκπτώσεων επί του τιμήματος) και τις περιπτώσεις στις οποίες, εξαιρετικά, δεν ενεργείται διακανονισμός (πράξεις για τις οποίες δεν έγινε πληρωμή, καταστροφή, απώλεια ή κλοπή των αγαθών και έξοδα που γίνονται για τη χορήγηση δώρων και δειγμάτων), το άρθρο 20 παραπέμπει πάντοτε στις περιπτώσεις μεταβολής της πραγματικής καταστάσεως. Όπως ανέφερα ήδη, τούτο οδηγεί στην εκτίμηση ότι δεν μπορεί να γίνεται διόρθωση της εκπτώσεως μέσω του διακανονισμού παρά μόνο στις περιπτώσεις αυτού του είδους (και τούτο επίσης σε περιπτώσεις διαφορετικές από τις ρητά αναφερθείσες, αλλά υπό τον όρο ότι εμπíπτουν πάντοτε σ' αυτή την κατηγορία).

52. Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν δεν συνέβαινε κάτι τέτοιο και αν γινόταν δεκτός κατά συνέπεια ο διακανονισμός που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', και στην περίπτωση τροποποίησης της νομοθεσίας στην οποία στηριζόταν η έκπτωση, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι το εργαλείο αυτό θα κατέληγε τελικά σε αναδρομικά αποτελέσματα ανάλογα προς το αίτημα επιστροφής της εκπτώσεως. Πράγματι, το τελευταίο θα στερούσε, ακριβώς με αναδρομικό αποτέλεσμα, τον υποκείμενο στον όρο τουλάχιστον εν μέρει του δικαιώματος εκπτώσεως το οποίο είχε ήδη αποκτήσει στο σύνολό του.

53. Στην προκειμένη περίπτωση, τούτο θα συνιστούσε επίσης παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των ενδιαφερομένων και, επομένως, της αρχής της ασφαλείας δικαίου, διότι η ένωση ΓW θα εστερείτο αναδρομικώς, έστω και εν μέρει, του δικαιώματος εκπτώσεως που απέκτησε πριν τη θέσπιση του τροποποιητικού νόμου.

19 — Η υπογράμμιση δική μου.

20 — Βλ. απόφαση Gemeente Leusden, προπαρατεθείσα, σκέψεις 52 και 53.

54. Για τους προαναφερθέντες λόγους, προτείνω επομένως στο ερώτημα για το οποίο γίνεται λόγος να δοθεί η απάντηση ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο απέκτησε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, χωρίς κατάχρηση ούτε απάτη, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που είχε καταβάλει κατά την παράδοση ακινήτου το οποίο προόριζε αρχικώς προς εκμίσθωση (απαλλασσόμενη πράξη), κατόπιν όμως συνέστησε επ' αυτού επικαρπία (φορολογητέα πράξη), χωρίς να προβεί στη συνέχεια σε τροποποίηση της χρήσεως που προβλέπεται

για το αγαθό αυτό, οι αρχές της ασφαλείας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αντιτίθενται στο να ακυρώνεται ο διακανονισμός του φόρου για τον οποίο δεν ενεργήθηκε έκπτωση, που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, λόγω του γεγονότος και μόνον ότι κατόπιν νομοθετικής τροποποίησης η οποία δεν είχε ακόμη θεσπισθεί κατά τη στιγμή της εκχωρήσεως της επικαρπίας, η πράξη αυτή θεωρήθηκε αναδρομικώς ως απαλλασσόμενη πράξη, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως.

#### IV — Πρόταση

55. Υπό το φως των προεκτεθέντων, προτείνω συνεπώς στο Δικαστήριο, στο ερώτημα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden να απαντήσει ως εξής:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο απέκτησε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, χωρίς κατάχρηση ούτε απάτη, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που είχε καταβάλει κατά την παράδοση ακινήτου το οποίο προόριζε αρχικώς προς εκμίσθωση (απαλλασσόμενη πράξη), κατόπιν όμως συνέστησε επ' αυτού επικαρπία (φορολογητέα πράξη), χωρίς να προβεί στη συνέχεια σε τροποποίηση της χρήσεως που προβλέπεται για το αγαθό αυτό, οι αρχές της ασφαλείας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αντιτίθενται στο να ακυρώνεται ο διακανονισμός του φόρου για τον οποίο δεν ενεργήθηκε έκπτωση, που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, λόγω του γεγονότος και μόνον ότι κατόπιν νομοθετικής τροποποίησης η οποία δεν είχε ακόμη θεσπισθεί κατά τη στιγμή της εκχωρήσεως της επικαρπίας, η πράξη αυτή θεωρήθηκε αναδρομικώς ως απαλλασσόμενη πράξη, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως.»