Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 19ης Απριλίου 2018 [1]

Υπόθεση C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
κατά
Gmina Ryjewo

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Έκπτωση του φόρου εισροών – Απόκτηση αγαθού επενδύσεως – Ένταξη του αγαθού επενδύσεως σε περίπτωση αβεβαιότητας ως προς την πρόθεση χρήσεώς του για οικονομικούς σκοπούς – Αρχική χρήση για δραστηριότητα που δεν δικαιολογεί έκπτωση του φόρου εισροών (καθήκοντα δημόσιας εξουσίας) – Μεταγενέστερη χρήση για φορολογητέα δραστηριότητα (μεταβολή χρήσεως) – Μεταγενέστερη έκπτωση του φόρου εισροών μέσω διακανονισμού»

I. Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να κρίνει αν είναι δυνατή η μεταγενέστερη έκπτωση του φόρου εισροών ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν ενέταξε ρητώς το αγαθό στην επιχείρησή του κατά τον χρόνο της αποκτήσεως, διότι η μεταγενέστερη χρήση του αγαθού δεν μπορούσε ακόμη να προβλεφθεί κατά τρόπο συγκεκριμένο. Το ερώτημα αυτό αφορά εν προκειμένω [2] έναν δήμο ο οποίος κατά τον χρόνο της αποκτήσεως ήταν μεν εγγεγραμμένος ως υποκείμενος στον φόρο, πλην όμως χρησιμοποίησε το αποκτηθέν αγαθό για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων μόλις τέσσερα έτη αργότερα (εντός όμως της περιόδου διακανονισμού της εκπτώσεως).

2. Αν είχε ακολουθηθεί η αντίστροφη χρονική σειρά, ο δήμος θα είχε αναμφίβολα αποκτήσει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Η εν λόγω έκπτωση θα διακανονιζόταν μεταγενέστερα μόνο μέσω της φορολογήσεως της αναλήψεως του αγαθού. Ωστόσο, είναι δυνατόν η επιβάρυνση του υποκειμένου στον φόρο με ΦΠΑ να εξαρτάται από το τυχαίο γεγονός της χρονικής σειράς όσον αφορά τη χρήση του αγαθού επενδύσεως;

3. Σε σχέση με φυσικά πρόσωπα που απέκτησαν αγαθό αποκλειστικά για ιδιωτικούς σκοπούς, το Δικαστήριο, με την απόφαση Lennartz [3], απέκλεισε την έκπτωση του φόρου εισροών ακόμη και σε περίπτωση μετεγενέστερης χρήσεως για οικονομικούς σκοπούς. Εντούτοις, επειδή στο μεταξύ η κατάσταση του δικαίου μεταβλήθηκε, πρέπει να διευκρινιστεί αν η νομολογία αυτή εξακολουθεί να

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Σε παρόμοιες υποθέσεις εκδόθηκαν η διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), και η απόφαση της 2ας Ιουνίου 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

ισχύει. Μήπως ισχύει και για την περίπτωση δήμου ο οποίος κατά τον χρόνο της αποκτήσεως ήταν εγγεγραμμένος ως υποκείμενος στον φόρο, αλλά δεν ενέταξε ρητώς το αγαθό στο πλαίσιο της δημόσιας εξουσίας του; Έχει σημασία συναφώς το ότι ο δήμος δεν θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μόνον όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ;

II. Το νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 13 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[4] (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), ρυθμίζει τις περιπτώσεις στις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο:

«1. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο, ιδίως για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες. […]»

5. Το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

6. Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στο[ν] βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο […]».

7. Το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά τον διακανονισμό της αρχικά πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

4 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

8. Το άρθρο 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ ρυθμίζει την περίοδο του διακανονισμού:

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

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το 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.»

Β. Το πολωνικό δίκαιο

9. Ο πολωνικός νόμος για τον φόρο επί των αγαθών και υπηρεσιών (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)[5] προσδιορίζει, στο άρθρο 15, τα πρόσωπα που είναι υποκείμενα στον φόρο:«1. Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της παραγράφου 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. […]

6. Δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο οι δημόσιοι οργανισμοί και οι υπηρεσίες των οργανισμών αυτών κατά την εκπλήρωση αποστολής που τους έχει ανατεθεί δυνάμει ειδικών νομοθετικών διατάξεων, εξαιρουμένων των δραστηριοτήτων που ασκούνται βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου.»

10. Το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στο μέτρο που αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, οι υποκείμενοι στον φόρο του άρθρου 15 δικαιούνται έκπτωση του φόρου εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 114, του άρθρου 119, παράγραφος 4, του άρθρου 120, παράγραφοι 17 και 19, καθώς και του άρθρου 124.»

5 Ustawa o podatku od towarów i usług της 11ης Μαρτίου 2004 (ενοποιημένη απόδοση, *Dz. U.* 2011, αριθ. 177, σημείο 1054, όπως έχει τροποποιηθεί).

11. Το άρθρο 91 του νόμου περί ΦΠΑ περιέχει διατάξεις σχετικά με τον διακανονισμό:

«2. Στην περίπτωση αγαθών ή υπηρεσιών που βάσει των διατάξεων περί φόρου εισοδήματος συνυπολογίζονται από τον υποκείμενο στον φόρο σε ενσώματα και άυλα, δεκτικά αποσβέσεως, πάγια στοιχεία του ενεργητικού, καθώς και στην περίπτωση ακινήτων και δικαιωμάτων ισόβιας επικαρπίας επί ακινήτων […], ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προβεί στον κατά την παράγραφο 1 διακανονισμό εντός των πέντε ακόλουθων ετών, στη δε περίπτωση ακινήτων και δικαιωμάτων ισόβιας επικαρπίας επί ακινήτων εντός 10 ετών υπολογιζομένων από το έτος κατά το οποίο αυτά διατέθηκαν προς χρήση.

[…]

7. Οι παράγραφοι 1 έως 6 ισχύουν κατ' αναλογίαν όταν ο υποκείμενος στον φόρο [δεν δικαιούνταν αρχικά] έκπτωση του συνολικού φόρου εισροών για τα χρησιμοποιούμενα από τον ίδιο αγαθά ή υπηρεσίες, […] αλλά εν συνεχεία μεταβλήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως για το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

12. Η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά το ζήτημα αν ο Δήμος Ryjewo (στο εξής: δήμος) έχει δικαίωμα μεταγενέστερης αναλογικής εκπτώσεως του φόρου εισροών για τις επενδυτικές δαπάνες του. Η διαφορά ανέκυψε καθώς ο δήμος προέβη στην ανέγερση τοπικού πολιτιστικού κέντρου, το οποίο χρησιμοποίησε αρχικά για δημόσιους σκοπούς. Οι δαπάνες ανεγέρσεως περιλάμβαναν και ΦΠΑ.

13. Κατά τον χρόνο της αναγέρσεως, ο δήμος ήταν εγγεγραμμένος ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και υπέβαλλε τις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις. Ωστόσο, αρχικά δεν αξίωσε έκπτωση του φόρου εισροών, διότι το πολιτιστικό κέντρο δεν χρησιμοποιήθηκε για φορολογητέες πράξεις. Ούτε πραγματοποιήθηκε ρητή ένταξη του ανεγερθέντος πολιτιστικού κέντρου «στις επιχειρήσεις» του δήμου.

14. Τέσσερα έτη μετά την ολοκλήρωση της ανεγέρσεως του πολιτιστικού κέντρου, ο τρόπος χρήσεως του τελευταίου μεταβλήθηκε και ο δήμος το χρησιμοποιεί πλέον και για φορολογητέες πράξεις. Ο δήμος είναι της γνώμης ότι, με την έναρξη εκμισθώσεως του πολιτιστικού κέντρου έναντι ανταλλάγματος, έχει δικαίωμα μερικής εκπτώσεως του φόρου εισροών από τα τιμολόγια, τα οποία αποτελούν παραστατικά των δαπανών ανεγέρσεως, στο πλαίσιο του πολυετούς διακανονισμού του άρθρου 91, παράγραφοι 7 και 7a, σε συνδυασμό με το άρθρο 91, παράγραφοι 1 και 2, του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ.

15. Αντίθετα, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι ο δήμος δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ για τις δαπάνες ανεγέρσεως και λειτουργίας του πολιτιστικού κέντρου. Ο Υπουργός Οικονομικών εξέφρασε την άποψη ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που αγόρασε ο δήμος για επενδυτικούς σκοπούς –ανέγερση του πολιτιστικού κέντρου, το οποίο επρόκειτο να παραχωρηθεί δωρεάν στον δημοτικό πολιτιστικό φορέα– δεν αποτελούν αποκτήσεις στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας και ότι, ως εκ τούτου, ο δήμος δεν έχει ενεργήσει ως υποκείμενος στον ΦΠΑ. Η μεταγενέστερη χρήση του αγαθού επενδύσεως για οικονομική δραστηριότητα δεν συνεπάγεται ότι ο δήμος, κατά τον χρόνο της αποκτήσεως, ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο.

16. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο υιοθέτησε αντίθετη κρίση. Από τα εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά ουδόλως προέκυπτε ότι ο δήμος, κατά τον χρόνο της αποκτήσεως των αγαθών και της λήψεως των υπηρεσιών που αγόρασε για επενδυτικούς σκοπούς, δεν σκόπευε να τα χρησιμοποιήσει μεταγενέστερα στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας. Το εν λόγω δικαστήριο δέχτηκε ότι

η αρχική χρήση των αποκτηθέντων αγαθών και ληφθεισών υπηρεσιών για μη φορολογητέους σκοπούς δεν στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα μεταγενέστερης εκπτώσεως του φόρου εισροών, εφόσον στη συνέχεια μεταβάλλεται ο σκοπός χρήσεως των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών και αυτά χρησιμοποιούνται για φορολογητέους σκοπούς.

17. Ο Υπουργός Οικονομικών άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου. Το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Πολωνίας, αρμόδιο να αποφανθεί επί της αιτήσεως αναιρέσεως, αποφάσισε να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

18. Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

1) Δικαιούται ένας δήμος, υπό το πρίσμα των άρθρων 167, 168 και 184 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας, να εκπίπτει τον φόρο εισροών (μέσω διακανονισμού) για επενδυτικές δαπάνες του, όταν

   – το παραχθέν (αποκτηθέν) αγαθό της επενδύσεως χρησιμοποιήθηκε αρχικώς για δραστηριότητα μη υποκείμενη στον ΦΠΑ (την εκτέλεση από τον δήμο καθηκόντων δημόσιας αρχής στο πλαίσιο της δικαιοδοσίας του), [αλλά]

   – έχει μεταβληθεί ο τρόπος χρησιμοποιήσεως του αγαθού αυτού και ο δήμος το χρησιμοποιεί πλέον και για φορολογητέες πράξεις;

2) Έχει σημασία για την απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος το γεγονός ότι ο δήμος, κατά τον χρόνο παραγωγής και/ή αποκτήσεως του επενδυτικού αγαθού, δεν είχε δηλώσει ρητώς την πρόθεσή του να το χρησιμοποιήσει μεταγενέστερα για φορολογητέες πράξεις;

3) Έχει σημασία για την απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος το γεγονός ότι το επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για φορολογητέες όσο και για μη υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις (στο πλαίσιο της εκτελέσεως από τον δήμο καθηκόντων δημόσιας αρχής) και ότι οι συγκεκριμένες επενδυτικές δαπάνες δεν είναι δυνατό να αποδοθούν αντικειμενικά σε μια από τις κατηγορίες των προαναφερομένων πράξεων;

19. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις επί των προδικαστικών ερωτημάτων κατέθεσαν ο Δήμος Ryjewo, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ο δήμος, η φορολογική αρχή της Δημοκρατίας της Πολωνίας, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έλαβαν μέρος στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 11ης Ιανουαρίου 2018.

V. Νομική εκτίμηση

20. Τα ερωτήματα μπορούν να εξεταστούν από κοινού: όλα αφορούν το ζήτημα κατά πόσον ένας δήμος έχει δικαίωμα μεταγενέστερα σε αναλογική έκπτωση του φόρου εισροών, όταν η χρήση του ανεγερθέντος πολιτιστικού κέντρου έχει μεταβληθεί και ο δήμος το χρησιμοποιεί πλέον για την παροχή φορολογητέων υπηρεσιών.

Α. Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ ως έκφραση της αρχής της ουδετερότητας

21. Κατά το γράμμα του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο, «[σ]το[ν] βαθμό που τα αγαθά [...] χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του», δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδίδονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Εν προκειμένω, όλες αυτές οι προϋποθέσεις συντρέχουν.

22. Αντίθετα, αν αποκλειόταν η έκπτωση του φόρου εισροών, η φορολογητέα χρήση του αγαθού θα εξακολουθούσε να επιβαρύνεται με ΦΠΑ. Αυτό είναι προδήλως ασύμβατο με τη λογική της ουδετερότητας που διαπνέει το δίκαιο του ΦΠΑ. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται οι ίδιες στον ΦΠΑ [6]. Συνεπώς, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της ουδετερότητας στο δίκαιο του ΦΠΑ επιβάλλει καταρχήν την απαλλαγή της επιχειρήσεως, ως εισπράκτορα φόρων για λογαριασμό του κράτους, από την τελική επιβάρυνση με ΦΠΑ [7], στο μέτρο που η ίδια η επιχειρηματική δραστηριότητα αποσκοπεί στην πραγματοποίηση (καταρχήν) φορολογητέων πράξεων [8]. Αυτό συμβαίνει εν προκειμένω.

23. Επιπλέον, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία διαπνέει το κοινό σύστημα ΦΠΑ, αντιτίθεται στη διπλή φορολόγηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων ενός υποκειμένου στον φόρο [9]. Η μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ που επιβαρύνει την απόκτηση αγαθού σε περίπτωση ταυτόχρονης φορολογήσεως των πράξεων στις οποίες αποσκοπεί η εν λόγω απόκτηση συνιστά κατ' αποτέλεσμα διπλή φορολόγηση. Και το στοιχείο αυτό συνηγορεί υπέρ της δυνατότητας μεταγενέστερης εκπτώσεως του φόρου εισροών υπό τις εξεταζόμενες περιστάσεις.

24. Αν ληφθεί υπόψη η μεταβολή που επήλθε στο μεταξύ στην κατάσταση του δικαίου, η μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη μεταγενέστερη έκπτωση του φόρου εισροών δεν αντιτίθεται κατ' ανάγκην προς το ανωτέρω συμπέρασμα, το οποίο υπαγορεύεται από την αρχή της ουδετερότητας.

6 Αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 38), της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41), της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 19).

7 Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25), και της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 39).

8 Βλ. αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41), της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 51), της 21ης Απριλίου 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, σκέψη 57), και τις προτάσεις μου στην υπόθεση Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, σημείο 42).

9 Απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 40), βλ. επίσης, υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 42), καθώς και της 23ης Απριλίου 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 46).

Β. Το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ ως εξαίρεση από την αρχή της ουδετερότητας;

1. Η μέχρι τούδε νομολογία σχετικά με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας

25. Υπό την ισχύ του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ[10], το Δικαστήριο δεχόταν μέχρι τούδε ότι αποκλείεται η έκπτωση του φόρου εισροών όταν κάποιο πρόσωπο αποκτά αγαθό για ιδιωτικούς σκοπούς και χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό για οικονομικούς σκοπούς μόνο μεταγενέστερα[11]. Το Δικαστήριο επέκτεινε ρητώς τη νομολογία αυτή –η οποία έχει αμφισβητηθεί[12]– και στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου[13].

26. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο τονίζει επίσης ότι, όταν ένα πρόσωπο αποκτά αγαθά για σκοπούς οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9, ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο ακόμη και αν δεν χρησιμοποιήσει αμέσως τα αγαθά για την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα[14]. Η επί 23 μήνες χρήση αγαθού για ιδιωτικούς σκοπούς δεν εμπόδισε την πλήρη έκπτωση του φόρου εισροών[15]. Εντούτοις, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο ενδιαφερόμενος είχε εκφράσει κατά τον χρόνο της αποκτήσεως την πρόθεσή του για μεταγενέστερη χρήση για οικονομικούς σκοπούς («απόφαση περί εντάξεως»).

27. Υπάρχουν όμως και αποφάσεις στις οποίες η μεταγενέστερη έκπτωση του φόρου εισροών δεν έγινε δεκτή[16]. Ωστόσο, όλες αυτές οι αποφάσεις αφορούσαν την κατάσταση του δικαίου που είχε διαμορφωθεί με την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ και μέχρι τη θέση σε ισχύ της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, το αντίστοιχο άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όριζε ότι ο διακανονισμός της εκπτώσεως αφορά το έτος «αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού». Επομένως, μπορεί να γίνει κατανοητό το γεγονός ότι το Δικαστήριο, παρά την αντίθετη άποψη του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs[17], έκρινε ότι σε τέτοιες περιπτώσεις δεν είναι δυνατή η μεταγενέστερη έκπτωση του φόρου εισροών με βάση το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ[18].

10 Έκτη οδηγία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Εκεί ορίζονταν τα εξής: «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».

11 Αποφάσεις της 19ης Ιουλίου 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, σκέψη 17), της 23ης Απριλίου 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 44), της 6ης Μαΐου 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, σκέψη 17), και της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψεις 8, 9 και 17).

12 Διεξοδική κριτική από H. Stadie σε Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, σημειώσεις 1860 επ. (έκδοση: 170ή ενημέρωση – Ιανουάριος 2017).

13 Απόφαση της 2ας Ιουνίου 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, σκέψεις 39 και 40).

14 Αποφάσεις της 19ης Ιουλίου 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, σκέψη 31), της 22ας Μαρτίου 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψεις 44 και 52), και της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 14).

15 Απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, σκέψη 27).

16 Αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), και της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, σημεία 89 και 90).

18 Απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 44).

2. Ο χρόνος γενέσεως του δικαιώματος εκπτώσεως

28. Αφετηρία της εν λόγω νομολογίας του Δικαστηρίου είναι το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός[19]. Συνεπώς, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ιδιώτης κατά τον χρόνο αυτό είναι καθοριστική για το αν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως[20]. Η αξίωση για τον προς έκπτωση φόρο γεννάται κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της παραδόσεως (άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ), συνεπώς κρίσιμη είναι η απόκτηση του αγαθού.

29. Αντίθετα, δεν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν χρησιμοποιεί τα αγαθά για τις οικονομικές του δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά «τα χρησιμοποιεί για τις ιδιωτικές του ανάγκες»[21]. Από τον συνδυασμό των άρθρων 167 και 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάγεται ότι το πρόσωπο που γίνεται υποκείμενος στον φόρο μεταγενέστερα και χρησιμοποιεί το «ιδιωτικώς» αποκτηθέν αγαθό για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ σε μεταγενέστερο χρόνο δεν δύναται, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, να ασκήσει a posteriori δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

30. Αντίθετα, το πρόσωπο που αποκτά το αγαθό ως υποκείμενος στον φόρο δικαιούται έκπτωση του φόρου εισροών κατά τον χρόνο της αποκτήσεως, και μάλιστα πλήρη. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ως υποκείμενος στον φόρο θεωρείται το πρόσωπο που εκδηλώνει την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ και το οποίο πραγματοποιεί τις πρώτες προς τούτο δαπάνες για επενδύσεις[22].

31. Μάλιστα, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι το αγαθό χρησιμοποιείται μεταγενέστερα σε αμελητέα μόνο έκταση για πράξεις που δικαιολογούν έκπτωση του φόρου εισροών. Η περίσταση αυτή λαμβάνεται υπόψη εκ των υστέρων κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 184 επ. ή στα άρθρα 16 και 26 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα οποία αφορούν τον διακανονισμό της αρχικώς πραγματοποιηθείσας (πολύ υψηλής) εκπτώσεως του φόρου εισροών[23]. Ειδικά όταν αγαθό που αποκτήθηκε με απαλλαγή από τον φόρο εισροών χρησιμοποιείται μεταγενέστερα για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, συντρέχει η λεγόμενη περίπτωση αναλήψεως αγαθού (άρθρα 16 και 26 της οδηγίας περί ΦΠΑ). Αυτή συνεπάγεται τη μεταγενέστερη φορολόγηση της εν λόγω ξένης προς την επιχείρηση χρήσεως.

3. Έλλειψη ρητής ρυθμίσεως της περιπτώσεως εισφοράς αγαθού

32. Εντούτοις, η οδηγία περί ΦΠΑ δεν περιέχει ρητή ρύθμιση για την αντίστροφη περίπτωση, της λεγόμενης εισφοράς αγαθού, στο πλαίσιο της οποίας ένα «ιδιωτικώς αποκτηθέν» αγαθό χρησιμοποιείται μεταγενέστερα για οικονομικές δραστηριότητες.

19 Βλ., επίσης, απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Ρητώς, υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 35), της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 38), και της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψεις 8 και 9).

21 Ρητώς, υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 9).

22 Ρητώς, υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, σκέψη 27), της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 34), και της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 47), βλ. συναφώς τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (C-334/10, EU:C:2012:108, σημείο 81).

23 Υπό την έννοια αυτή, κατ' αποτέλεσμα, και οι αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, σκέψη 28), και της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 35).

33. Αυτό δημιουργεί αντίθεση προς τη θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας (συναφώς βλ. ανωτέρω, σημείο 22), την οποία έχει ήδη επισημάνει ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs [24]. Ανάλογα με τη χρονική σειρά της χρήσεως του αγαθού για οικονομικούς σκοπούς επέρχονται και διαφορετικές έννομες συνέπειες, ακόμη και αν η χρονική διάρκεια της χρήσεως αυτής και ο εντεύθεν επιβαλλόμενος ΦΠΑ ταυτίζονται. Αντίθετα, από τα άρθρα 184 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, σε περίπτωση εναλλαγής μεταξύ αφορολόγητης και φορολογητέας δραστηριότητας, η χρονική σειρά της χρήσεως του αποκτηθέντος αγαθού δεν έχει σημασία.

34. Εξάλλου, η διαφορετική αυτή αντιμετώπιση επιχειρήσεων με πανομοιότυπες –ανεξάρτητα από τη χρονική σειρά τους– φορολογητέες πράξεις είναι δύσκολο να δικαιολογηθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 20 του Χάρτη [25].

4. Συνεκτίμηση της τροποποιημένης διατυπώσεως της οδηγίας περί ΦΠΑ

35. Εξ όσων γνωρίζω, το Δικαστήριο δεν έχει αποφανθεί ρητώς μέχρι τούδε επί του ζητήματος της μεταγενέστερης εκπτώσεως του φόρου εισροών σε περίπτωση «εισφοράς» αγαθού που δεν αποκτήθηκε υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με βάση τη νέα διατύπωση του άρθρου 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

36. Ειδικότερα, η τροποποιημένη διατύπωση [26] του άρθρου 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν βασίζεται πλέον μόνο στον χρόνο της αποκτήσεως ή της κατασκευής, αλλά και στον χρόνο της πρώτης χρήσεως μετά την απόκτηση («ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού»). Κατά τη γνώμη μου, αυτό αφορά ιδίως τις περιπτώσεις στις οποίες, κατά την απόκτηση, ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε εντάξει ακόμη το αγαθό στις οικονομικές του δραστηριότητες και συνεπώς δεν είχε ακόμη δικαίωμα εκπτώσεως (κατά κανόνα πλήρους και άμεσης) του φόρου εισροών.

37. Στην περίπτωση αυτή, ο χρόνος της πρώτης χρήσεως αποτελεί, κατά το γράμμα της οδηγίας, τη βάση για μεταγενέστερους διακανονισμούς του φόρου εισροών, όπερ προϋποθέτει κατ' ανάγκην (μεταγενέστερη) έκπτωση του φόρου εισροών κατά τον χρόνο της χρήσεως. Ειδικότερα, αν ήδη κατά τον χρόνο της αποκτήσεως ο αποκτών έχει την αντίστοιχη πρόθεση χρήσεως, τότε διαθέτει εξαρχής δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών και δεν τίθεται ζήτημα μεταγενέστερης εκπτώσεως μέσω διακανονισμού. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η οδηγία περί ΦΠΑ αποδέχεται πλέον ρητώς τη δυνατότητα μεταγενέστερης εντάξεως ήδη αποκτηθέντος αγαθού, μέσω της μεταγενέστερης χρήσεώς του για οικονομικούς σκοπούς.

38. Αντίστοιχα, υπό την ισχύ του νέου δικαίου, το Δικαστήριο δεν απέκλεισε την αναλογική μεταγενέστερη έκπτωση του φόρου εισροών στην περίπτωση δήμου ο οποίος –κατά τρόπο παρόμοιο με την υπό κρίση υπόθεση– χρησιμοποίησε ένα γυμναστήριο αρχικά για σκοπούς δημόσιας εξουσίας και μεταγενέστερα για φορολογητέες πράξεις [27].

39. Επειδή η χρήση σχεδιάστηκε αρχικά κατά τρόπο συγκεκριμένο για μη οικονομικούς σκοπούς, δεν υφίσταται άμεσο δικαίωμα για έκπτωση του φόρου εισροών. Ωστόσο, αν η χρήση μεταβληθεί μεταγενέστερα και εντός της περιόδου διακανονισμού της εκπτώσεως, τότε, με βάση το γράμμα των άρθρων 184 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ, επιτρέπεται μεταγενέστερος ακριβής διακανονισμός της

24 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, σημεία 75 επ.).

25 Βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 44). Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ρητώς ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθεται σε αδικαιολόγητες διακρίσεις μεταξύ επιχειρήσεων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά και ασκούν την ίδια δραστηριότητα, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων.

26 Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όριζε απλώς και μόνον ότι πραγματοποιούνταν διακανονισμός με βάση το έτος «αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού».

27 Διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψεις 19 επ.).

εκπτώσεως του φόρου εισροών ex nunc και ανά έτος, στο ανάλογο ύψος, από τη μεταβολή της χρήσεως. Αν στη συνέχεια μεταβληθεί εκ νέου η έκταση της χρήσεως για οικονομικούς σκοπούς, είναι επίσης δυνατόν να πραγματοποιηθεί αντίστοιχος διακανονισμός με βάση τα άρθρα 184 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ.

40. Εξάλλου, αυτή η μεταγενέστερη διόρθωση της ελλείπουσας εκπτώσεως του φόρου εισροών ανταποκρίνεται στο περιεχόμενο και τον σκοπό των άρθρων 184 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το σύστημα διακανονισμού των εκπτώσεων (άρθρα 184 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ) αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία περί ΦΠΑ, καθότι αποσκοπεί στο να εξασφαλίσει την ακρίβεια των εκπτώσεων και, επομένως, την ουδετερότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως[28]. Μόνο με την εν λόγω μεταγενέστερη διόρθωση επιτυγχάνεται η απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από την επιβάρυνση με ΦΠΑ για την απόκτηση του αγαθού, όπως υπαγορεύει η αρχή της ουδετερότητας.

41. Επιπλέον, με τον εν λόγω διακανονισμό αποφεύγεται η άνιση μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο ανάλογα με τη χρονική σειρά της χρήσεως του αγαθού για οικονομικούς και για μη οικονομικούς σκοπούς. Υπέρ της ερμηνείας αυτής συνηγορεί και το άρθρο 20 του Χάρτη. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αποφεύγονται κατ' αποτέλεσμα τόσο τα αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα όσο και τα αδικαιολόγητα μειονεκτήματα για τον υποκείμενο στον φόρο.

42. Εξάλλου, τόσο από τη σκοπιά των φορολογικών εσόδων όσο και από τη σκοπιά της απαλλαγής της χρήσεως αγαθού για οικονομικούς σκοπούς, η μεταγενέστερη διόρθωση της εκπτώσεως του φόρου εισροών με βάση τα άρθρα 184 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί ακριβέστερη μέθοδο σε σχέση με την πλήρη έκπτωση του φόρου εισροών η οποία βασίζεται αποκλειστικά στη σχεδιασθείσα (αλλά μερική μόνο) χρήση για οικονομικούς σκοπούς. Ειδικότερα, η εν λόγω μέθοδος δεν οδηγεί σε αμφιλεγόμενη προχρηματοδότηση των επιχειρήσεων[29] μέσω της εκπτώσεως του φόρου εισροών με βάση απλώς και μόνο την (σχεδιασθείσα) ελάχιστη χρήση για οικονομικούς σκοπούς και τη συνακόλουθη πλήρη ένταξη του αγαθού. Δεν είναι τυχαίο το γεγονός ότι, εκ των υστέρων, ο νομοθέτης της Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 168α της οδηγίας περί ΦΠΑ, περιόρισε σε πολύ μεγάλο βαθμό τη δυνατότητα τέτοιων μοντέλων χρηματοδοτήσεως οικοπέδων, τα οποία αξιοποιούνταν κυρίως για οικιστικούς σκοπούς.

Γ. Επικουρικώς: κριτήρια εκτιμήσεως του πότε ένα πρόσωπο ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο

43. Αν το Δικαστήριο δεν ακολουθήσει την ερμηνεία που προτείνω για τα άρθρα 184 επ. (και ιδίως για το άρθρο 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο) της οδηγίας περί ΦΠΑ, τότε το κρίσιμο εν προκειμένω ζήτημα διαμορφώνεται ως εξής: με ποια κριτήρια πρέπει να εκτιμάται αν ο δήμος αποκτά τη βαρυνόμενη με ΦΠΑ παροχή ως υποκείμενος ή ως μη υποκείμενος στον φόρο, όταν κατά τον χρόνο της αποκτήσεως δεν έχει εκφράσει ρητώς σχετική απόφαση;

44. Το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει αποκτήσει το αγαθό ενεργώντας υπό την ιδιότητα αυτή, δηλαδή για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ, συνιστά πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εκτιμάται με βάση το σύνολο των δεδομένων της συγκεκριμένης υποθέσεως, μεταξύ των οποίων καταλέγονται η φύση του οικείου αγαθού και το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της κτήσεώς του και της χρήσεώς του για την εξυπηρέτηση σκοπών των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο[30].

28 Απόφαση της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψη 24).

29 Αυτό συμβαίνει διότι ο διακανονισμός με βάση τα άρθρα 184 επ. και το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ πραγματοποιείται μόνον αναλογικά και ανά έτος, οπότε κατ' αποτέλεσμα, όσον αφορά τον οικείο ΦΠΑ, παρέχεται στον επιχειρηματία άτοκο δάνειο για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

30 Απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 58), βλ. επίσης, υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, σκέψη 29), και της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 21).

1. Απόφαση περί εντάξεως παρά την έλλειψη προθέσεως;

45. Για την άμεση και πλήρη έκπτωση του φόρου εισροών, το Δικαστήριο απαιτεί πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, για την έναρξη, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ με το αγαθό επενδύσεως [31].

46. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο δήμος, κατά τον χρόνο της αποκτήσεως, δεν γνώριζε ακόμη αν και σε ποια έκταση θα χρησιμοποιούσε το πολιτιστικό κέντρο και για οικονομικούς σκοπούς. Συνεπώς, αδυνατούσε να δηλώσει τέτοια πρόθεση. Επομένως, απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο κάτι αδύνατον. Πάντως, ο τελευταίος διαθέτει ένα αμφιλεγόμενο κίνητρο για να προβεί, μέσω προκαταβολικών «δηλώσεων προθέσεων», στην ένταξη των οικείων αγαθών στην επιχείρησή του.

47. Το Δικαστήριο απέφυγε το ανωτέρω δίλημμα στην υπόθεση Gmina Międzyzdroje [32], στην οποία ήταν εφαρμοστέο το άρθρο 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στην υπόθεση αυτή, αναγνώρισε σε δήμο –όπως επισημαίνει ορθώς η Δημοκρατία της Πολωνίας–, όχι βέβαια ρητώς, αλλά κατ' αποτέλεσμα, δικαίωμα μεταγενέστερης αναλογικής εκπτώσεως του φόρου εισροών για επενδύσεις σε γυμναστήριο το οποίο χρησιμοποιήθηκε για φορολογητέες πράξεις εκμισθώσεως κατόπιν μακρού χρονικού διαστήματος από την απόκτηση. Στην περίπτωση αυτή, το Δικαστήριο δεν βασίστηκε σε κάποια απόφαση περί εντάξεως κατά τον χρόνο της αποκτήσεως. Έκρινε όμως ότι η έκπτωση του φόρου επί των εισροών συναρτάται προς την είσπραξη του φόρου επί των εκροών [33].

2. Ένταξη με βάση το άρθρο 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ;

48. Ωστόσο, όταν δεν είναι δυνατόν να ληφθεί ως βάση η πρόθεση κατά τον χρόνο της αποκτήσεως, τότε καθίσταται απαραίτητο κάποιο άλλο κριτήριο. Σε αυτή την περίπτωση –και πάντως στην περίπτωση των οργανισμών δημοσίου δικαίου–, μπορεί να ληφθεί υπόψη συναφώς το άρθρο 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επ' αυτού στηρίζεται, κατ' ουσίαν, η επιχειρηματολογία του δήμου, ενώ και η Επιτροπή, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, επιδοκίμασε ως έναν βαθμό την εν λόγω λύση.

49. Κατά το άρθρο 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι φόρου για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία. Ως τέτοιες δραστηριότητες νοούνται εκείνες οι δραστηριότητες των εν λόγω οργανισμών που ασκούνται στο πλαίσιο του ιδιαιτέρου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτούς. Αντίθετα, αποκλείονται οι δραστηριότητες τις οποίες αυτοί ασκούν υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τους ιδιώτες επιχειρηματίες [34].

50. Επομένως, φαίνεται ότι είναι αποφασιστικής σημασίας το αν κατά την απόκτηση ο δήμος ενήργησε κατ' ενάσκηση της δημόσιας εξουσίας του. Αυτό μπορεί μάλλον να γίνει δεκτό μόνο κατ' εξαίρεση (π.χ. στην περίπτωση απαλλοτριώσεως). Η συνήθης προμήθεια οργανισμού δημοσίου δικαίου με καταναλωτικά αγαθά σπανίως πραγματοποιείται κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας. Συνεπώς, τις περισσότερες φορές, ο δήμος ενεργεί κατά την απόκτηση ως υποκείμενος στον φόρο.

31 Ρητώς, υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 34), και της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 47), βλ. συναφώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (C-334/10, EU:C:2012:108, σημείο 81).

32 Διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψη 19), και ήδη απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 24).

34 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 70), βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, σκέψεις 17 και 22).

51. Ωστόσο, η επιχειρηματολογία με βάση το άρθρο 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν είναι πειστική. Ήδη από το γράμμα του άρθρου αυτού προκύπτει ότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις πράξεις που πραγματοποιούν. Συνεπώς, η διάταξη αυτή αφορά ρητώς τις εκροές (δηλαδή την πραγματοποίηση παροχών) και όχι τις εισροές (δηλαδή τη λήψη παροχών). Αυτό προκύπτει ακόμη σαφέστερα από το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Οι διατάξεις αυτές αφορούν τη στρέβλωση του ανταγωνισμού (δεύτερο εδάφιο) και την μη αμελητέα έκταση των πράξεων (τρίτο εδάφιο). Κανένα από αυτά τα δύο στοιχεία δεν μπορεί να ισχύει για τις εισροές κατά τον χρόνο της αποκτήσεως.

52. Περιεχόμενο και σκοπός του άρθρου 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι να ευνοήσουν ορισμένες δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου[35], όταν και επειδή οι τελευταίοι τις πραγματοποιούν στο πλαίσιο της εκτελέσεως καθηκόντων δημόσιας εξουσίας. Ωστόσο, αν αυτό οδηγεί σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, τότε, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ισχύει η κατ' αρχήν φορολόγηση των εν λόγω οικονομικών δραστηριοτήτων, ακόμη και αν αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο δημόσιας εξουσίας. Επομένως, η ευνοϊκή αντιμετώπιση αίρεται.

53. Βεβαίως, στην υπό κρίση υπόθεση, η επέκταση της εφαρμογής του άρθρου 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ στην απόκτηση θα ήταν ευνοϊκή για τον δήμο. Εντούτοις, όταν ένας δήμος αποκτά αγαθό κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας, η εν λόγω επέκταση ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις, να αποβεί δυσμενής για αυτόν. Ειδικότερα, η έκπτωση του φόρου εισροών πρέπει συνεπώς να αποκλειστεί, ακόμη και αν ο δήμος ασκεί οικονομικές δραστηριότητες με το αγαθό που αποκτήθηκε στο πλαίσιο δημόσιας εξουσίας. Ωστόσο, κατά το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, για την έκπτωση του φόρου εισροών είναι αποφασιστικής σημασίας το αν η απόκτηση επιβαρύνθηκε με φόρο κύκλου εργασιών και αν το αγαθό χρησιμοποιείται για φορολογητέες πράξεις. Όπως προκύπτει από το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, φορολογητέα παράδοση μπορεί να υφίσταται και όταν ο παρέχων μεταβιβάζει, με καταβολή αποζημιώσεως, την κυριότητα αγαθού, κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου (επομένως, στο πλαίσιο υποχρεώσεως βάσει δημόσιας εξουσίας).

54. Συνολικά, το άρθρο 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν περιέχει ρύθμιση για το ζήτημα αν ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου ενεργεί κατά την απόκτηση αγαθού ως υποκείμενος ή ως μη υποκείμενος στον φόρο, αλλά μόνο για το ζήτημα αν κατά την πραγματοποίηση παραδόσεων και την παροχή υπηρεσιών ο εν λόγω οργανισμός πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.

3. Τεκμήριο εντάξεως σε περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος μεταγενέστερα χρησιμοποιεί εν τοις πράγμασι το αγαθό για φορολογητέες πράξεις

55. Αν το Δικαστήριο συμμεριστεί, κατ' ελάχιστον, την άποψή μου ότι η έλλειψη ρυθμίσεως της περιπτώσεως εισφοράς αγαθού, σε αντίθεση προς τη φορολόγηση της αναλήψεως αγαθού, είναι προβληματική υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας και της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, τότε, λαμβανομένου υπόψη του στοιχείου αυτού, η απόκτηση «υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο» πρέπει να γίνει αντιληπτή με ευρύτητα.

35 Συνεπώς, το Δικαστήριο κάνει λόγο συχνά για *απαλλαγή από τον φόρο*, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 41), της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-359/97, EU:C:2000:426, σκέψη 55), και της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (235/85, EU:C:1987:161, σκέψεις 20 και 21), η οποία πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

56. Στις μέχρι τούδε κριθείσες περιπτώσεις στις οποίες αποκλείστηκε η μεταγενέστερη έκπτωση του φόρου εισροών, ο αποκτών το αγαθό ήταν μη υποκείμενος στον φόρο κατά τον χρόνο της αποκτήσεως (όπως για παράδειγμα στην υπόθεση Waterschap [36]) ή ενέταξε ρητώς το αγαθό στην επιχείρησή του μεταγενέστερα (όπως για παράδειγμα στην υπόθεση Lennartz [37]), και συνεπώς έγινε απλώς δεκτό ότι αρχικά ο αποκτών απέκτησε το αγαθό για ιδιωτικούς σκοπούς. Η υπό κρίση περίπτωση είναι διαφορετική, δεδομένου ότι ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και δεν έλαβε ρητή απόφαση.

57. Ωστόσο, στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αποκτά αγαθό που, ως εκ της φύσεώς του, μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τον ίδιο και για οικονομικό σκοπό και ο οποίος δεν μπορεί ακόμη να αποκλείσει το ενδεχόμενο ότι το αγαθό αυτό θα χρησιμοποιηθεί εντός της περιόδου του άρθρου 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο ότι κατά τον χρόνο της αποκτήσεως αυτός απέκτησε το αγαθό ως υποκείμενος στον φόρο και με πρόθεση ενδεχόμενης μεταγενέστερης χρήσεως για οικονομικό σκοπό. Σε κάθε περίπτωση, τούτο ισχύει όταν το εν λόγω πρόσωπο δεν ενέταξε ρητώς το αγαθό στο πεδίο των μη οικονομικών δραστηριοτήτων του και συνεπώς το απέκλεισε από το πεδίο εφαρμογής του δικαίου του ΦΠΑ [38].

58. Και το γράμμα του άρθρου 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο έχει τροποποιηθεί σε σχέση με την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ (συναφώς, βλ. διεξοδικά ανωτέρω, σημεία 36 και 37), συνηγορεί υπέρ της ανωτέρω λύσεως, δεδομένου ότι αναφέρεται πλέον και στην πρώτη χρήση μετά την απόκτηση («ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού»).

59. Κατά συνέπεια, με βάση το γράμμα του άρθρου 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών κατά την απόκτηση μπορεί να γεννηθεί και με βάση την απλώς ενδεχόμενη πρόθεση χρήσεως, εφόσον η πρόθεση αυτή επιβεβαιωθεί μεταγενέστερα. Ωστόσο, εξαιτίας του ότι αρχικά η χρήση σχεδιάστηκε, κατά τρόπο συγκεκριμένο, για μη οικονομικούς σκοπούς, το δικαίωμα υφίσταται αρχικά μόνον επί της αρχής (και συνεπώς μόνο για ύψος 0 ευρώ). Αν η χρήση μεταβληθεί μεταγενέστερα και εντός της περιόδου διακανονισμού του φόρου εισροών, τότε, με βάση τα άρθρα 184 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι δυνατός ο ακριβής μεταγενέστερος διακανονισμός της εκπτώσεως του φόρου εισροών, ex nunc και ανά έτος, στο ανάλογο ύψος.

60. Επομένως, το τεκμήριο της ενδεχόμενης προθέσεως για μελλοντική χρήση δεν παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα άμεσης εκπτώσεως του φόρου εισροών, αλλά μόνο τη δυνατότητα μεταγενέστερης αναλογικής εκπτώσεως, εφόσον το αγαθό χρησιμοποιηθεί εντός της περιόδου διακανονισμού και για φορολογητέους σκοπούς. Περαιτέρω, κατ' αυτόν τον τρόπο, αποφεύγονται τόσο τα αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα όσο και τα αδικαιολόγητα μειονεκτήματα για τον υποκείμενο στον φόρο.

VI. Πρόταση

61. Βάσει των ανωτέρω, προτείνω να δοθεί στα ερωτήματα του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) η εξής απάντηση:

Με βάση τα άρθρα 167, 168, 184, 185 και 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και με βάση την αρχή της ουδετερότητας, ένας δήμος έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών μέσω διακανονισμού του φόρου εισροών για τις επενδυτικές του δαπάνες, όταν με αυτές πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις

36 Απόφαση της 2ας Ιουνίου 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 Αυτή είναι, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, η συνέπεια αποκτήσεως υπό την ιδιότητα του μη υποκειμένου στον φόρο –βλ. αντί πολλών: απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, σκέψη 33).

κατά τις οποίες το κατασκευασθέν ή αποκτηθέν αγαθό επενδύσεως χρησιμοποιήθηκε αρχικά για μη φορολογητέους σκοπούς, αλλά ο τρόπος χρήσεως του αγαθού επενδύσεως μεταβλήθηκε εντός της περιόδου του άρθρου 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ και ο δήμος το χρησιμοποιεί πλέον και για φορολογητέες πράξεις.

Συναφώς, δεν έχει σημασία αν ήδη κατά τον χρόνο της κατασκευής ή της αποκτήσεως εκφράστηκε πρόθεση μελλοντικής χρήσεως του αγαθού για φορολογητέες πράξεις.

Για την απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος δεν έχει σημασία ούτε το γεγονός ότι το αγαθό επενδύσεως χρησιμοποιείται τόσο για φορολογητέες όσο και για μη φορολογητέες πράξεις και ότι οι συγκεκριμένες επενδυτικές δαπάνες δεν είναι δυνατόν να αποδοθούν αντικειμενικά σε μια εκ των προαναφερομένων πράξεων. Αυτό αφορά μόνο το ζήτημα του επιμερισμού της εκπτώσεως του φόρου εισροών ως προς το ύψος και όχι τον ίδιο τον διακανονισμό της εκπτώσεως.