

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

της 11ης Ιουλίου 1996 *

1. Το Hof van cassatie van België υποβάλλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση¹ (στο εξής: έκτη οδηγία).

2. Με το προδικαστικό ερώτημα σκοπείται να καθοριστεί το περιεχόμενο και η έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ο οποίος καταβλήθηκε από βιομηχανική επιχείρηση λόγω ορισμένων επενδύσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν για τη διευθέτηση οικοπέδων που τελικά δεν μπόρεσαν να χρησιμοποιηθούν για τον αρχικώς προβλεφθέντα προορισμό.

3. Το υποβληθέν στο Δικαστήριο ερώτημα έχει ως εξής:

«Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομο-

θεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, την έννοια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως εξακολουθεί να υφίσταται ως προς τον φόρο προστιθεμένης αξίας επί επενδύσεων, οι οποίες αρχικώς προορίζονταν για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, η οποία όμως, για λόγους ανεξάρτητους της θελήσεώς της, ουδέποτε έκανε πράγματι χρήση αυτών»;

Τα πραγματικά περιστατικά και η κύρια διαδικασία

4. Στη διάταξη περί παραπομπής εκτίθεται μόνον, πολύ συνοπτικά, τα ακόλουθα τρία πραγματικά περιστατικά ως σημαντικά για την επίλυση της διαφοράς:

α) η εταιρία Ghent Coal Terminal (στο εξής: Ghent Coal) αγόρασε το 1980 οικοπέδα στη λιμενική ζώνη της Γάνδης·

β) η Ghent Coal πραγματοποίησε επί των οικοπέδων αυτών έργα επενδύσεως και προέβη αμέσως σε έκπτωση του ΦΠΑ στη δήλωσή της για την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1981 και 31ης Δεκεμβρίου 1983·

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

¹ — ΕΕ εκδ. εκδ. 09/001, σ. 49.

γ) την 1η Μαρτίου 1983, κατόπιν πρωτοβουλίας του Δήμου της Γάνδης, η Ghent Coal αντάλλαξε τα αγορασθέντα οικόπεδα και, συνεπεία της ανταλλαγής αυτής, ουδέποτε έκανε χρήση των έργων επενδύσεων που είχε πραγματοποιήσει.

5. Στη διάταξη περί παραπομπής γίνεται δεκτό ότι οι διάδικοι δεν διαφωνούν επί του γεγονότος — το οποίο κρίθηκε κατ' έφειν — ότι «τα επενδυθέντα αγαθά προορίζονταν κανονικά για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, ότι η ανταλλαγή δεν είχε προβλεφθεί ούτε είχε προγραμματιστεί από την αναιρεσίβλητη, η οποία και δεν μπορούσε από επιχειρηματικής απόψεως να την αποφύγει, μάλιστα δε αποτέλεσε γι' αυτήν ανωτέρα βία από οικονομική άποψη».

6. Από την εξέταση των διαφόρων εγγράφων που κατέθεσαν οι διάδικοι της κύριας δίκης καθίστανται γνωστά και άλλα πραγματικά περιστατικά καθώς και το πώς διεξήχθη η διαδικασία ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, στοιχεία τα οποία παρουσιάζουν ενδιαφέρον για την καλύτερη κατανόηση της διαφοράς και τα οποία θα περιγράψω συνοπτικά.

7. Η Ghent Coal, η οποία αποφάσισε την επέκταση των λιμενικών εγκαταστάσεών της, αγόρασε το 1980 διάφορες λωρίδες γης που βρίσκονται στο Imsakkerlaan, κατά μήκος της πετρελαϊκής αποβάθρας της Γάνδης, για να κατασκευάσει εκεί τεμαχικό σταθμό αποθηκείσεως του άνθρακα και εγκατάσταση συσκευασίας του.

8. Η Ghent Coal άρχισε τις απαραίτητες εργασίες για την κατασκευή αυτή, για την οποία ανέλαβε ορισμένες δαπάνες επενδύσεων που συνίστανται, κυρίως, στην πραγ-

ματοποίηση προκαταρκτικής μελέτης εκ μέρους μιας κατασκευαστικής επιχειρήσεως, άλλης μελέτης για τα φυσικά χαρακτηριστικά του εδάφους, καθώς και στην εγκατάσταση καλωδίου υψηλής τάσεως και τη διενέργεια εκσκαφών. Το κόστος των εργασιών αυτών υπερέβαινε τα 50 εκατομμύρια βελγικά φράγκα (BFR).

9. Την 1η Μαρτίου 1983, οι δημοτικές αρχές της Γάνδης επέβαλαν στην Ghent Coal την ανταλλαγή των προαναφερθέντων οικοπέδων, τα οποία είχαν ήδη εν μέρει διευθετηθεί, με άλλα οικόπεδα που ανήκαν στον Δήμο. Η Ghent Coal έλαβε επίσης και οικονομικής φύσεως αντισταθμιστική αποζημίωση.

10. Η Ghent Coal, η οποία είχε αφαιρέσει, για τις οικονομικές χρήσεις 1981, 1982 και 1983, τα 9 354 677 BFR ως ΦΠΑ που είχε καταβάλει για τη διευθέτηση των οικοπέδων, εκλήθη από την φορολογική βελγική αρχή να καταβάλει το σύνολο των εκπτώσεων αυτών, τις οποίες, σύμφωνα με την φορολογική αυτή αρχή, δεν εδικαιούτο.

11. Τον Σεπτέμβριο του 1984, η Ghent Coal και η φορολογική αρχή υπέγραψαν συμφωνία, ή σύμβαση, με την οποία η επιχείρηση αναλάμβανε την υποχρέωση να καταβάλει το ποσό των 9 379 677 BFR ως ΦΠΑ (πλέον των τόκων και του προστίμου). Η πληρωμή αυτή έλαβε χώρα στις 31 Ιανουαρίου 1985, διά συμψηφισμού με άλλες οφειλές υπέρ της Ghent Coal.

12. Εν συνεχεία, η Ghent Coal έκρινε ότι η επιστροφή του φόρου την οποία είχε πραγματοποιήσει, καθώς και η συμφωνία που είχε συνάψει με τη φορολογική αρχή, ήταν παράνομες. Για τον λόγο αυτό, αξίωσε από τη βελγική φορολογική αρχή, στις 10 Μαρτίου 1986, την επιστροφή 2 751 085 BFR, ποσό για το οποίο έκρινε ότι μπορούσε να έχει δικαίωμα εκπτώσεως, κατόπιν διακανονισμού, λόγω των αναληφθεισών δαπανών επενδύσεως.

13. Μετά την αρνητική απάντηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής, η Ghent Coal αξίωσε το ποσό αυτό ενώπιον του Rechtbank van eerste aanleg te Gent. Το αίτημα απορρίφθηκε με απόφαση της 4ης Απριλίου 1990, με την αιτιολογία ότι οι διάδικοι δεσμεύονταν νομίμως από τη σύμβαση που είχαν συνάψει τον Σεπτέμβριο του 1984.

14. Το Hof van beroep te Gent, κρίνοντας κατ' έφεσιν, εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση με απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1992, με το σκεπτικό ότι η συναφθείσα σύμβαση ήταν παράνομη εφόσον επρόκειτο για φορολογικά χρέη τα οποία προσδιορίζονται μόνον κατ' εφαρμογήν του νόμου. Σύμφωνα με το εφετείο, το δικαίωμα προς έκπτωση ασκήθηκε ορθώς και η αίτηση της Ghent Coal πρέπει να γίνει δεκτή. Συνεπώς, το εφετείο καταδίκασε τη φορολογική αρχή να καταβάλει το ποσό των 2 751 085 BFR στην εφεσέουσα.

15. Στις 23 Φεβρουαρίου 1993, ο εκπρόσωπος του Βελγικού Δημοσίου άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Hof van beroep. Κατά τη διάρκεια της ανααιρετικής διαδικασίας το Hof van cassatie αποφάσισε να υποβάλει το προδικαστικό ερώτημα.

Οι εφαρμοστέες κοινοτικές διατάξεις

16. Ως φόρος που βαρύνει τις παραδόσεις εμπορευμάτων ή τις παροχές υπηρεσιών, ο ΦΠΑ τείνει να αποτελεί γενικό φόρο καταναλώσεως, ο οποίος αναλογεί επακριβώς στην τιμή των εμπορευμάτων και υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αριθμού των πράξεων που έχουν παρεμβληθεί στη διαδικασία παραγωγής και διανομής που προηγείται της φορολογίας.

17. Σε κάθε πράξη, ο φόρος εισπράττεται διά της επιβαρύνσεως της βάσεως επιβολής του φόρου (της τιμής των φορολογητέων αγαθών ή υπηρεσιών) με τον εφαρμοστέο συντελεστή φορολογίας, αφαιρουμένου του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε κατά τρόπο άμεσο το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνιστούν την τιμή.

18. Επομένως, η αρχή της εκπτώσεως επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να αφαιρεί, από τον ΦΠΑ για τον οποίο είναι υπόχρεος λόγω των πράξεων που έχει πραγματοποιήσει, τον ΦΠΑ που κατέβαλε κατά την αγορά των εμπορευμάτων ή τη λήψη των υπηρεσιών στο πλαίσιο της ασκήσεως μιας οικονομικής δραστηριότητας. Η έκτη οδηγία περιλαμβάνει στον τίτλο XI (άρθρα 17 έως 20) διατάξεις που ρυθμίζουν² αυτόν τον μηχανισμό εκπτώσεως.

2 — Οι πρώτες διατάξεις είχαν αρχικώς προβλεφθεί με τη δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού πιστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), συγκεκριμένα το άρθρο 11.

19. Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός».

20. Σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών (...)».

21. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, ορίζει τα εξής:

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

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

(...)»

22. Το άρθρο 20, παράγραφος 1, αφορά τον διακανονισμό των διενεργηθεισών εκπτώσεων, ως εξής:

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

α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατώτερα της εκπτώσεως, την οποία εκδικαιούτο 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 (...)».

23. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, θεσπίζει συγκεκριμένους κανόνες διακανονισμού των εκπτώσεων για τα αγαθά επενδύσεως:

«Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου 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 τη διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο τα κράτη μέλη δύναται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού.

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

24. Τέλος, το άρθρο 20, παράγραφος 3, αφορά την κατάσταση των αγαθών επενδύσεως τα οποία παραδόθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού.

Η διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος

25. Η διάταξη περί παραπομπής έχει ως άξονα μια λέξη κλειδί (την «ύπαρξη» του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ) η οποία, εάν εφαρμοστεί εν προκειμένω, δημιουργεί κάποια αμφιβολία. Με το ερώτημα εάν η έκπτωση «υφίσταται» σε περίπτωση επενδύσεων που προορίζονται για

αγαθά τα οποία εν συνεχεία δεν χρησιμοποιούνται, το Hof van cassatie φαίνεται να δέχεται σιωπηρά ότι το δικαίωμα αυτό είχε ήδη γεννηθεί³, η δε αμφιβολία αφορά μόνον την ενδεχόμενη διαχρονική ύπαρξή του.

26. Οι ισχυρισμοί όμως των διαδίκων δίστανται ως προς το περιεχόμενο της προδικαστικής παραπομπής. Πράγματι, κατά την Ghent Coal, ο τρόπος με τον οποίο το Hof van cassatie διατύπωσε το ερώτημά του συνεπάγεται ότι το δικαίωμα προς έκπτωση είχε ήδη γεννηθεί: αυτό καταδεικνύεται από το γεγονός ότι το Hof van cassatie δεν ακολούθησε τη διατύπωση που προέτεινε το Βελγικό Δημόσιο στην αναίρεσή του⁴. Επομένως το προδικαστικό ερώτημα διακρίνει τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση, αφενός, και τη μεταγενέστερη ύπαρξή του, αφετέρου.

27. Η άποψη της Βελγικής Κυβερνήσεως είναι διαφορετική: σύμφωνα με αυτήν, η μη χρησιμοποίηση των έργων επενδύσεως που πραγματοποίησε η Ghent Coal έχει ως αποτέλεσμα ότι «η έκπτωση πρέπει να απορριφθεί ab initio, εφάπαξ και ως προς όλο το ποσό». Άλλως ειπείν, το δικαίωμα προς έκπτωση δεν δημιουργήθηκε νομικώς ποτέ.

3 — Στις διάφορες εκδόξεις του, το ρήμα «υφίσταται» συνεπάγεται ότι κάτι ή κάποιος που υπήρχε πριν συνεχίζει να υπάρχει, διαιωνίζεται, διατηρείται, συνεχίζει να ζει, παρά τις ενδεχόμενες αντίθετες συνθήκες ή την πάροδο του χρόνου.

4 — Η προταθείσα διατύπωση είχε ως εξής: «Έχει το άρθρο 17 την έννοια ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται και υφίσταται όταν οι επενδύσεις (...) δεν έχουν πράγματι χρησιμοποιηθεί» (χωρίς πλάγια γράμματα στο πρωτότυπο).

28. Το πρόβλημα καθίσταται οξύτερο εάν συνδυαστεί με τον μηχανισμό της αναθεωρήσεως ή του διακανονισμού⁵ των εκπτώσεων. Ο διακανονισμός συνιστά ακριβώς τον μηχανισμό με τον οποίο η έκτη οδηγία (άρθρο 20) επιτρέπει μεταγενέστερες μεταβολές των διενεργηθεισών εκπτώσεων.

29. Η κοινοτική διάταξη ορίζει ότι οι αρχικώς διενεργηθείσες εκπτώσεις από τους υποκείμενους στον φόρο πρέπει να διακανονίζονται όταν καταδεικνύεται ότι είναι ανώτερες ή κατώτερες των εκπτώσεων τις οποίες δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο ή όταν οι μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού επήλθαν μεταγενέστερα.

30. Κατ' αρχήν, μπορεί κανείς να σκεφθεί ότι, με το ερώτημα που υποβάλλει στο Δικαστήριο περί της «υπάρξεως» του δικαιώματος προς έκπτωση, το Hof van cassatie ερωτά αν είναι ή όχι δυνατό να εφαρμοστεί εν προκειμένω η διαδικασία διακανονισμού των εκπτώσεων, δοθέντος ότι η διαδικασία αυτή προκύπτει ακριβώς ως η διαδικασία που προβλέπεται από την έκτη οδηγία για τη μεταβολή των ήδη διενεργηθεισών εκπτώσεων. Κανένας εκ των δύο διαδίκων της κύριας δίκης δεν υποστηρίζει την άποψη αυτή.

5 — Ο συνήθως χρησιμοποιούμενος όρος είναι «διακανονισμός», κατά προτίμηση από τον όρο «αναθεώρηση».

31. Σύμφωνα με τη Βελγική Κυβέρνηση, «δεν πρέπει να συγχέεται η απόρριψη ab initio του δικαιώματος προς έκπτωση με τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ» και, δεδομένου ότι το δικαίωμα προς έκπτωση δεν δημιουργήθηκε στην παρούσα υπόθεση, δεν τίθεται θέμα για διακανονισμό τέτοιων εκπτώσεων.

32. Η Ghent Coal υποστηρίζει ότι το ζήτημα του διακανονισμού δεν αποτελεί αντικείμενο αμφισβήτησεως μεταξύ των δύο διαδίκων και δεν υποβλήθηκε στο Hof van cassatie. Ως εκ τούτου, το ζήτημα αυτό πρέπει να αποκλειστεί από τη διαδικασία μεταξύ των διαδίκων αυτών. Επομένως, με αφετηρία την άποψη ότι η αρχική έκπτωση είναι νόμιμη και ότι, λόγω των μεταγενέστερων περιστατικών, οι επενδύσεις δεν χρησιμοποιήθηκαν για τον σκοπό που αρχικώς προορίζονταν, η Ghent Coal προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Hof van cassatie υπό την έννοια ότι, κατ' αρχήν, μπορεί να διενεργηθεί διακανονισμός εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στην έκτη οδηγία⁶.

33. Θεωρώ ότι η απάντηση του Δικαστηρίου στο Hof van cassatie πρέπει κατ' ουσίαν να παραμένει εντός των ορίων του υποβληθέντος ερωτήματος, το οποίο δεν αναφέρεται άμεσα στα προβλήματα του διακανονισμού, παρ' όλο που δεν τα αποκλείει.

6 — Το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει την Ghent Coal να ισχυρίζεται ότι, σε περίπτωση «ανωτέρας οικονομικής βίας», συγκρίσιμης με την καταστροφή ή την απώλεια αγαθών (περιπτώσεις που προβλέπονται στην έκτη οδηγία ως εξαιρετικά γεγονότα που αποκλείουν τον διακανονισμό), η αρχική έκπτωση καθίσταται οριστική, γεγονός που θα της επέτρεπε να «αξιώσει με άλλη δόση την ολική επιστροφή του ΦΠΑ για τον οποίο είχε ενεργήσει την έκπτωση τότε και είχε καταβάλει, εν συνεχεία, στο Βελγικό Δημόσιο, όταν ο ΦΠΑ αυτός της είχε ζητηθεί».

34. Επομένως, κατά πρώτον, θα εξετάσω τις προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος προς έκπτωση των αναληφθεισών από την επιχείρηση δαπανών ενόψει της υλοποίησης του σχεδίου της Ghent Coal. Θα εξεταστεί και η συνέπεια την οποία η εγκατάλειψη του αρχικώς προβλεφθέντος σχεδίου μπορεί να έχει επί του δικαιώματος προς έκπτωση.

35. Δεύτερον, εάν αποτέλεσμα της εξέτασής αυτής θα είναι η επιβεβαίωση της υπάρξεως του δικαιώματος προς έκπτωση — πράγμα το οποίο εκ πρώτης όψεως φαίνεται ότι συμβαίνει —, θα εξετάσω το ζήτημα κατά πόσον θα καθίστατο η απάντηση του Δικαστηρίου χρησιμότερη αν αυτό ανέλυε και τα συνδεόμενα με τον διακανονισμό των εκπτώσεων προβλήματα.

Το δικαίωμα προς έκπτωση

36. Λόγω της δυναμικής του ΦΠΑ, η καθοριζόμενη στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας μείωση καθίσταται ένα από τα κυρίαρχα στοιχεία του συστήματος. Από τον τρόπο καθορισμού εξαρτάται το αν ο καταβληθείς από τις επιχειρήσεις φόρος δεν θα συνεπάγεται γι' αυτές κάποιο φορολογικό βάρος και αν εξ αυτού του γεγονότος θα τηρηθεί η αρχή της ουδετερότητας, η οποία αποτελεί τη βάση του ΦΠΑ, φόρος που επιβαρύνει την τελική κατανάλωση και όχι τις ενδιάμεσες οικονομικές φάσεις. Εάν δεν υφίσταται δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου, ο φόρος αυτός μετατρέπεται σε ένα πρόσθετο φορολογικό βάρος για τις επιχειρήσεις, πράγμα το οποίο παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας.

37. Ο καταβληθείς φόρος μπορεί να εκπέσει εφόσον τα αντίστοιχα αγαθά ή υπηρεσίες (δηλαδή αυτά των οποίων η κτήση ή ο προορισμός καθορίζει το δικαίωμα προς έκπτωση) έχουν κτηθεί και χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να πραγματοποιήσει, με τη σειρά του, πράξεις οι οποίες εμπíπτουν στην οικονομική του δραστηριότητα⁷.

38. Επομένως, αρκεί τα αγαθά και οι υπηρεσίες να έχουν αποκτηθεί και χρησιμοποιηθεί από επιχείρηση, στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας, για να μπορεί να εκπέσει ο οφειλόμενος ή καταβληθείς ΦΠΑ. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας χρησιμοποιεί τη διατύπωση «[τα αγαθά ή οι υπηρεσίες] χρησιμοποιούνται» για την «πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του» για να τονίσει ότι η χρησιμοποίηση πρέπει ακριβώς να έχει ως προορισμό επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι διάφορες άλλου είδους δραστηριότητες.

39. Πάντως αυτό δεν σημαίνει ότι πρέπει πάντοτε και σε όλες τις περιπτώσεις ο σκοπός και το αντικείμενο της συνήθους χρήσεως των αποκτηθέντων αγαθών ή των ληφθεισών υπηρεσιών να έχει πραγματικά επιτευχθεί. Αντιθέτως, είναι πολύ πιθανή, στη συνέχεια, η μη ευδόωση ορισμένων επιχειρηματικών πράξεων για την πραγματοποίηση των οποίων κτώνται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες. Παρ' όλ' αυτά, το δικαίωμα

7 — Η διαπίστωση αυτή χάνει μέρος της ισχύος της όταν ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά και χρησιμοποιεί τα αγαθά αυτά ή τις υπηρεσίες αυτές για απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις, διότι στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται το δικαίωμα προς έκπτωση και αυτός ο υποκείμενος στον φόρο καθίσταται κατά κάποιο τρόπο ο «τελικός καταναλωτής», χωρίς να έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τη φορολογική επιβάρυνση. Στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει συνεπώς να φέρει το βάρος του συνόλου του ΦΠΑ τον οποίο οι εισπραξιμένοι σε προηγούμενο στάδιο επιχειρηματίες (δηλαδή αυτοί που τον έχουν προμηθεύσει τα αγαθά ή παράσχει τις υπηρεσίες) του έχουν μετακυλίσει και, με αυστηρά νομική διατύπωση, τον οποίο δεν μπορεί να εκπέσει. Επομένως, βράσκεται στην ίδια θέση με τους τελικούς καταναλωτές, οι οποίοι είναι οι πραγματικά υπόχρεοι προς καταβολήν του ΦΠΑ.

προς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου δεν εξαφανίζεται.

40. Νομίζω ότι η διατύπωση την οποία χρησιμοποίησε το Δικαστήριο επί των εκπτώσεων του ΦΠΑ στις αποφάσεις του, συγκεκριμένα σε σκέψεις των αποφάσεων της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman⁸, της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz⁹, και της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Inzo¹⁰, αρχούν για τη λύση της διαφοράς εν προκειμένω. Επομένως, κρίνω αναγκαίο να αναφέρω ορισμένες σκέψεις των αποφάσεων αυτών προτού εξετάσω την εφαρμογή τους στην παρούσα υπόθεση.

41. Η απόφαση Lennartz αρχίζει με μια υπενθύμιση: «Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, που φέρει τον τίτλο "γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση", το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Κατά συνέπεια, μόνο η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ιδιώτης κατά τον χρόνο αυτό μπορεί να είναι καθοριστική για την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως. Από το άρθρο 17, παράγραφος 2, προκύπτει ότι κατά το μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή, χρησιμοποιεί τα αγαθά για τους σκοπούς των φορολογητέων πράξεών του, δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά αυτά»¹¹.

42. Όσον αφορά την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του οφειλομένου φόρου, η απόφαση Lennartz παραπέμπει στην απόφαση Rompelman για να υπενθυμίσει ότι:

«(...) οι οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας μπορούν να συνίστανται σε αρκετές διαδοχικές πράξεις, όπως φαίνεται να υποδηλώνει το ίδιο το γράμμα της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού. Μεταξύ των πράξεων αυτών, οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες, όπως η απόκτηση των μέσων εκμεταλλεύσεως, πρέπει να χαρακτηριστούν ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου αυτού»¹².

«(...) ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 4, το πράττει ως υποκείμενος στον φόρο, ακόμα και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για τις οικονομικές αυτές δραστηριότητες»¹³.

43. Συνεπώς, με την απόφαση Lennartz διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ και, επομένως, του μηχανισμού εκπτώσεως καθορίζεται από την απόκτηση των αγαθών από υποκείμενο

8 — Υπόθεση 268/83, Συλλογή 1985, σ. 655.

9 — Υπόθεση C-97/90, Συλλογή 1991, σ. I-3795.

10 — Υπόθεση C-110/94 (Συλλογή 1996, σ. I-857).

11 — Σκέψη 8.

12 — Σκέψη 13.

13 — Σκέψη 14.

στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Η πραγματοποιούμενη ή μελετώμενη χρήση των εμπορευμάτων προσδιορίζει μόνο την έκταση του δικαιώματος της αρχικής εκπτώσεως την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο κατά το άρθρο 17 και την έκταση των ενδεχομένων μεταγενέστερων διακανονισμών¹⁴.

44. Πλέον προσφάτως, το Δικαστήριο απάντησε, με την προαναφερθείσα απόφαση Inzo, σε προδικαστικό ερώτημα που είχε υποβληθεί από άλλο βελγικό δικαστήριο (Rechtbank van eerste aanleg te Brugge) και παρουσίαζε μεγάλη ομοιότητα με το υποβληθέν εν προκειμένω ερώτημα.

45. Στην υπόθεση Inzo, είχε ζητηθεί να προσδιοριστεί εάν μια επιχείρηση, η οποία απέκτησε ορισμένα είδη εξοπλισμού και προέβη στην εκπόνηση μελέτης σχετικά με την αποδοτικότητα του σχεδίου κατασκευής μιας εγκαταστάσεως αφαλατώσεως ύδατος (παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών για τις οποίες κατέβαλε τον ΦΠΑ), μπορούσε ή όχι να εκπέσει τον ΦΠΑ αυτόν¹⁵, παρόλο που στη συνέχεια εγκατέλειψε το σχέδιο χωρίς να αρχίσει την προβλεφθείσα δραστηριότητα, και αυτό

λόγω προβλημάτων αποδοτικότητας και αποχωρήσεως ορισμένων επενδυτών.

46. Με την απόφαση INZO, το Δικαστήριο υπενθυμίζει αυτό που ήδη είχε κρίνει (με την απόφαση Rompelman), ότι ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας και ότι, στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη δηλωθείσα υπό της επιχειρήσεως πρόθεση.

47. Αμέσως μετά, το Δικαστήριο έκρινε ότι, στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή έχει δεχθεί ως υποκειμένη στον ΦΠΑ μια εταιρεία που έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η πραγματοποίηση μελέτης αποδοτικότητας της σχεδιαζομένης δραστηριότητας μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, ακόμη και αν αντικείμενο της μελέτης είναι να εξεταστεί σε ποιο βαθμό η σχεδιαζομένη δραστηριότητα είναι αποδοτική.

48. Επομένως, σύμφωνα με το Δικαστήριο, υπό τις ίδιες αυτές προϋποθέσεις, ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για μια τέτοια μελέτη αποδοτικότητας μπορεί κατ' αρχήν να εκπίπτει, σύμφωνα με το άρθρο 17 της

¹⁴ — Σκέψη 15.

¹⁵ — Πέραν της εκπτώσεως υπό στενή έννοια, το ζήτημα ήταν η επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ, πράγμα το οποίο είχε αρχικώς δεχθεί η φορολογική αρχή δυνάμει του άρθρου 76 του βελγικού κώδικα περί ΦΠΑ. Εν συνεχεία, αφού διαπίστωσε, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, ότι η INZO δεν είχε πραγματοποιήσει καμία από τις φορολογητέες πράξεις, η φορολογική αρχή αξίωσε την επιστροφή του ΦΠΑ που η επιχείρηση είχε ανακτήσει. Η INZO αμφισβήτησε την αξίωση αυτή ενώπιον του Rechtbank van eerste aanleg βασιζόμενη στη διατυπωθείσα με την απόφαση Rompelman θέση του Δικαστηρίου.

έκτης οδηγίας, ακόμη και αν, μεταγενέστερα, αποφασίστηκε, ενόψει των αποτελεσμάτων της εν λόγω μελέτης, η μη μετάβαση στην εκτελεστική φάση και η θέση της εταιρίας υπό εκκαθάριση, οπότε η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν ακολουθήθηκε από φορολογητέες πράξεις¹⁶.

49. Βάσει αυτής της νομικής θεμελιώσεως, το Δικαστήριο απάντησε στα υποβληθέντα στην υπόθεση Inzo προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

— οσάκις οι φορολογικές αρχές έχουν δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία, η οποία δήλωσε την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου αυτού, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει

σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική, και ότι

— εκτός της περιπτώσεως των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής, αποφασίστηκε να μη περάσει η εταιρία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις.

Η εφαρμογή της θέσεως αυτής του Δικαστηρίου στην παρούσα υπόθεση

50. Αν μεταφέρουμε τη θέση του Δικαστηρίου με τις αποφάσεις Rompelman, Lennartz και Inzo στην παρούσα υπόθεση, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι η άποψη της Ghent Coal — με την οποία συντάσσεται επίσης η Επιτροπή και, με ορισμένες παραλλαγές, η Γερμανική Κυβέρνηση — ως προς το δικαίωμα προς έκπτωση θεμελιώνεται καλύτερα από την άποψη της Βελγικής Κυβερνήσεως.

51. Πράγματι, αν οι προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος προς έκπτωση προέπει να εκτιμώνται κατά τον χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, η Ghent Coal είχε το δικαίωμα αυτό όταν απέκτησε, για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, ορισμένα αγαθά και

16 — Η απόφαση στηρίζει το συμπέρασμα αυτό σε δύο αρχές: α) στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απαγορεύει να εξαρτώνται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο από πραγματικά περιστατικά, περιστάσεις ή γεγονότα που γεννήθηκαν μετά την εκ μέρους της φορολογικής αρχής διαπίστωσή τους. Συνεπώς, από τη στιγμή κατά την οποία αυτή η τελευταία δέχθηκε, βάσει των διαβιβασθέντων από μια επιχείρηση στοιχείων, να τύχει η επιχείρηση αυτή της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, το καθεστώς αυτό δεν μπορεί πλέον, κατ' αρχήν, να της αφαιρεθεί στη συνέχεια αναδρομικώς λόγω της επελεύσεως ή της μη επελεύσεως ορισμένων γεγονότων.

β) στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησεως. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία της οδηγίας θα μπορούσε, σύμφωνα με το Δικαστήριο, να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση ομοίων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα εκπορεύουν φορολογητέες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν ανισορροπία διαφορές, καθώς η οριστική αποδοχή των επενδύσεων θα εξητάτο από το ζήτημα αν οι επενδύσεις αυτές θα κατέληγαν ή όχι σε φορολογητέες πράξεις.

υπηρεσίες που υπόκεινται και τα μιν και οι δε σε ΦΠΑ. Κατά τον χρόνο αυτό, οι αντίστοιχοι επιχειρηματίες (προμηθευτές, ή εν γένει οι πωλητές) κατέβαλαν υπέρ αυτής ΦΠΑ τον οποίο, για να εξασφαλιστεί η φορολογική ουδετερότητα του φόρου σύμφωνα με την έκτη οδηγία, η Ghent Coal είχε το δικαίωμα να εκπέσει, πράγμα το οποίο έπραξε.

52. Άλλως ειπείν, όταν η Ghent Coal απέκτησε τα κείμενα στο Imsakkerlaan οικόπεδα, χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες άλλων επιχειρήσεων για τη μελέτη της διευθετήσεώς τους και πραγματοποίησε επί των οικοπέδων αυτών ορισμένες επενδυτικές εργασίες, για την κατασκευή τερματικού σταθμού αποθηκεύσεως άνθρακα, είχε το δικαίωμα να εκπέσει από τον ΦΠΑ που οφειλόταν για τις πράξεις αυτές τον ΦΠΑ ο οποίος, σύμφωνα με τα αντίστοιχα τιμολόγια, είχε μετακυλιστεί σ' αυτήν λόγω της πραγματοποιήσεως των εργασιών αυτών και της λήψεως των υπηρεσιών αυτών.

53. Για τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεν έχει σημασία το ότι η, αναγκαστικά αργή, διαδικασία διαμορφώσεως και διευθετήσεως των οικοπέδων για την κατασκευή του κεντρικού σταθμού άνθρακα δεν είχε ακόμη ολοκληρωθεί κατά την ημερομηνία που οι δημοτικές αρχές της Γάνδης επέβαλαν την ανταλλαγή των οικοπέδων. Αυτό που είναι σημαντικό, όσον αφορά τον ΦΠΑ, είναι ότι ο ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε κατά τη διάρκεια της παροχής των αγαθών και υπηρεσιών μπορούσε επίσης να εκπέσει κατά την αντίστοιχη περίοδο.

54. Για να γεννηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, πρέπει τα αγαθά να έχουν αποκτηθεί και οι υπηρεσίες να έχουν

ληφθεί στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, δηλαδή για να ενταχθούν στην οικονομική του δραστηριότητα.

55. Σύμφωνα με τη θέση του Δικαστηρίου όπως διατυπώνεται στις προαναφερθείσες ήδη αποφάσεις, η Ghent Coal μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε όταν αγόρασε τα αγαθά ή πλήρωσε τις υπηρεσίες που συνδέονταν με την κατασκευή του κεντρικού σταθμού άνθρακα καθόσον:

α) δεν είναι απαραίτητο τα αγαθά και οι υπηρεσίες που κτώνται κατά τη διάρκεια προπαρασκευαστικών για την άσκηση μιας δραστηριότητας πράξεων να χρησιμοποιούνται αμέσως για πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ (απόφαση *Rompelman*), και τούτο χωρίς να υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς τον επιδιωκόμενο από την Ghent Coal σκοπό μέσω των κτήσεων αυτών, οι οποίες συνδέονται άμεσα με την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

β) εν στενή έννοια, δεν είναι καν απαραίτητο τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες αυτές να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση μεταγενεστέρων πράξεων, υποκειμένων σε ΦΠΑ, εφόσον έχουν κτηθεί κατά τη διάρκεια προκαταρκτικών σταδίων της ασκήσεως μιας προβλεφθείσας δραστηριότητας, η οποία, για νόμιμους λόγους, δεν πέρασε εν συνεχεία στο εκτελεστικό στάδιο (απόφαση *Inzo*).

γ) στην περίπτωση αυτή, αποκλείεται κάθε υποψία απάτης ή καταχρήσεως, εφόσον η Ghent Coal αναγκάστηκε εκ των πραγμάτων να εγκαταλείψει το κατασκευαστικό της σχέδιο, το οποίο είχε αρχίσει,

λόγω των αξιώσεων που προέβλεπε μια δημόσια αρχή κατά την άσκηση των καθηκόντων της.

θεσπίζουσα το σύστημα διακανονισμού των εκπτώσεων εκ των υστέρων.

56. Το συμπέρασμα από τα προεκτεθέντα είναι ότι, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, μια επιχείρηση όπως η Ghent Coal έχει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο έχει καταβάλει λόγω της κτήσεως αγαθών και της λήψεως υπηρεσιών για επενδυτικές εργασίες που προορίζονταν, κατ' αρχήν, να χρησιμοποιηθούν για την επιχειρηματική της δραστηριότητα, οι οποίες όμως, λόγω μεταγενεστέρων συνθηκών, ανεξαρτήτων της θελήσεώς της, δεν χρησιμοποιήθηκαν πράγματι ποτέ.

Ο ενδεχόμενος διακανονισμός των πραγματοποιηθεισών εκπτώσεων

57. Στις παραγράφους 28 έως 32 των προτάσεών μου αυτών, εξέθεσα τις απόψεις των δύο διαδίκων της κύριας δίκης όσον αφορά την αντιμετώπιση του ενδεχόμενου διακανονισμού των εκπτώσεων, ζήτημα το οποίο, κατά την Ghent Coal, είναι άσχετο με τη διαφορά αυτή καθόσον το ζήτημα αυτό δεν ήχθη ενώπιον του Hof van cassatie ούτε υπεβλήθη από το δικαστήριο αυτό στο πλαίσιο της προδικαστικής παραπομπής.

58. Είναι αληθές ότι με το προδικαστικό ερώτημα ζητείται μόνον η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας χωρίς αναφορά στο άρθρο 20, διάταξη

59. Πάντως, ο μηχανισμός συνεργασίας, ο οποίος θεσπίζεται με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, επιτρέπει στο Δικαστήριο να παρέχει στο αιτούν δικαστήριο τα στοιχεία ερμηνείας των κανόνων του κοινοτικού δικαίου που κρίνει εφαρμοστέους στην κάθε περίπτωση, ακόμη και αν το εθνικό δικαστήριο δεν αναφέρθηκε ρητά σε κάποιον από τους κανόνες αυτούς.

60. Δύσκολα μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο διακανονισμός είναι άσχετος με το αντικύψαν στην κύρια δίκη πρόβλημα: εν τούτοις πράγμασι, η αίτηση επιστροφής των 2 751 085 BFR, που απηύθυνε η Ghent Coal στη βελγική διοίκηση, καθώς και η αγωγή της της 27ης Μαρτίου 1987 ενώπιον του πρωτοδικείου προσδιορίζουν το ποσό αυτό ως το οφειλόμενο για τις αναληφθείσες δαπάνες επενδύσεως, αφού πραγματοποιηθεί ο αντίστοιχος διακανονισμός¹⁷.

61. Περαιτέρω, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι το πρόβλημα δεν έχει σχέση με την αναιρέση: ο δικηγόρος του Βελγικού Δημοσίου υποστηρίζει, προς στήριξη της αναιρέσεως αυτής, ότι το εφετείο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κρίνοντας, μεταξύ

17 — Μετά τη διαπίστωση του βασιμίου του δικαιώματος προς έκπτωση, στην αγωγή ενώπιον του πρωτοδικείου προστέθηκαν: «Πάντως, η έκπτωση αυτή υπόκειται σε αναθεώρηση δυνάμει του άρθρου 48 του κώδικα περί ΦΠΑ, ο οποίος επιβάλλει την αναθεώρηση όταν έχουν μεταβληθεί τα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό των συντελεστών των εκπτώσεων, καθώς και του άρθρου 10, παράγραφος 4, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 3.»

άλλων, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση είχε γεννηθεί και ότι η μόνη δυνατή διόρθωση ήταν ο διακανονισμός¹⁸.

62. Εξάλλου, τόσο η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της ενώπιον του Δικαστηρίου¹⁹ όσο και η Ghent Coal στις παρατηρήσεις της²⁰ προτείνουν να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα απάντηση επιβεβαιώνουσα ρητώς τη δυνατότητα διακανονισμού.

63. Κατά τη γνώμη μου, η άποψη αυτή είναι η πλέον λογική. Εάν το Δικαστήριο περιοριστεί, με την απάντησή του, να κρίνει ότι η έκπτωση είναι εφαρμοστέα, άνευ άλλου τινός, θα μπορούσε να προκληθεί σύγχυση, δοθέντος ότι το πρόβλημα θα έχει εξεταστεί μόνον εν μέρει (το κύρος της αρχικής εκπτώσεως) και όχι εν όλω.

18 — Με την απόφαση του εφετίου έχει κριθεί: «Καθόσον, εκ των υστέρων, προκύπτει ότι έχει επέλθει μεταβολή ως προς τα στοιχεία βάσει των οποίων υπολογίστηκε η έκπτωση, πράγμα το οποίο συνέβη εν προκειμένω, εφόσον, συνεπεία της πράξεως ανταλλαγής, ο συνήθως προβλεπόμενος για τα αγαθά αυτά προορισμός δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί, η μόνη διόρθωση που επιβάλλεται είναι η αναθεώρηση, όπως προβλέπεται στο άρθρο 48, παράγραφος 2, του κώδικα περί TVA και διευκρινίζεται στο προαναφερθέν βασιλικό διάταγμα υπ' αριθ. 3 (άρθρα 6 και 10).»

19 — Η Επιτροπή υποστηρίζει, αφενός, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση υφίσταται για τον ΦΠΑ επί των επενδύσεων οι οποίες αρχικώς προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην επιχείρηση, ακόμη και αν η επιχείρηση αυτή, ανεξαρτήτως της θελήσεώς της, δεν τις χρησιμοποίησε πράγματι ποτέ· αφετέρου, προσθέτει ότι «Πάντως, στην περίπτωση απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ παραδόσεως αγαθού επενδύσεως κατά τον χρόνο του διακανονισμού, η εφαρμοστέα έκπτωση πρέπει να διακανονισθεί στο μέτρο και υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.»

20 — Η Ghent Coal προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα, αποφανόμενο, κατ' αρχάς, ότι είναι έγκυρη η έκπτωση επί των επενδύσεων που προορίζονται για επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο φορολογητέες πράξεις. Σύμφωνα με την Ghent Coal, με την απάντησή του Δικαστήριο πρέπει να προστεθεί ότι, «όταν έχει αποδειχθεί ότι οι επενδύσεις απώλεσαν μεταγενέστερα τον προορισμό τους και ότι, συνεπώς, δεν χρησιμοποιήθηκαν πράγματα ποτέ στην επιχείρηση, ο διακανονισμός πρέπει κατ' αρχήν να πραγματοποιηθεί εντός των ορίων και υπό τις καλοφωτισμένες με την έκτη οδηγία προϋποθέσεις. Το γεγονός ότι, μετά την έκπτωση και ανεξαρτήτως της βαλλίσσεως της επιχείρησής, οι επενδύσεις απώλεσαν τον προορισμό τους και, συνεπώς, δεν χρησιμοποιήθηκαν πράγματα ποτέ δεν μπορεί ετοιμάσκει να αφορά παρά μόνον τη δυνατότητα διακανονισμού της εκπτώσεως και όχι τη νομιμότητα της πραγματοποίησής εκπτώσεως.»

64. Επομένως, η απόφαση πρέπει να περιέχει ρητή αναφορά στη δυνατότητα διακανονισμού της αρχικής εκπτώσεως και τούτο λόγω της επελεύσεως μεταγενεστέρων συνθηκών, οι οποίες επηρεάζουν τα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό της εκπτώσεως αυτής.

65. Πάντως, δεν νομίζω ότι η απάντηση του Δικαστηρίου πρέπει, επί του σημείου αυτού, να παραπέμπει μόνο στο άρθρο 20 της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, δεν νομίζω ότι η απάντηση πρέπει να υπεισέλθει στην έριδα που αφορά το συγκεκριμένο περιεχόμενο του διακανονισμού (αριθμός ετών που πρέπει να ληφθούν υπόψη, δυνατή απαλλαγή της παραδόσεως των οικοπέδων σύμφωνα με τη βελγική νομοθεσία, διαφορά ως προς το εφαρμοστέο καθεστώς επί των παραδόσεων των αγαθών επενδύσεως και παροχών υπηρεσιών, εφαρμοστέοι κανόνες στην περίπτωση αγαθών επενδύσεων που έχουν διαβιβασθεί κατά τον χρόνο διακανονισμού κ.λπ.).

66. Μια απάντηση που θα υπεισέρχεται σε λεπτομερή εξέταση των ερωτημάτων αυτών θα βαίνει, κατά τη γνώμη μου, πέραν της αιτήσεως με την οποία ζητήθηκε η ερμηνεία του Δικαστηρίου μέσω της προδικαστικής αποφάσεως. Για να διατηρηθεί η αναλογία με το αντικείμενο της αιτήσεως και, συγχρόνως, για να παρασχεθούν άλλα στοιχεία εκτιμήσεως βάσει διατάξεων του κοινοτικού δικαίου στις οποίες δεν αναφέρθηκε το εθνικό δικαστήριο, αρκεί, εν προκειμένω, να επισημανθεί ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας προβλέπει τον τρόπο με τον οποίο οι νομίμως πραγματοποιηθείσες εκπτώσεις μπορούν να διακανονισθούν.

Συμπέρασμα

67. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Hof van cassatie ως εξής:

«Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, παρέχει τη δυνατότητα σε μια επιχείρηση να εκλέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε κατά την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών για την εκτέλεση επενδυτικών εργασιών, προοριζόμενων, κατ' αρχήν, για δραστηριότητες της επιχειρήσεως, οι οποίες όμως, λόγω νέων συνθηκών, ανεξαρτήτων της βουλήσεώς της, ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν στην πράξη. Ο διακανονισμός των εκπτώσεων αυτών πρέπει να πραγματοποιηθεί υπό τους όρους που προβλέπει το άρθρο 20 της προαναφερθείσας οδηγίας.»