

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTONIO TIZZANO
της 3ης Ιουνίου 2003¹

1. Με αποφάσεις της 14ης και της 21ης Δεκεμβρίου 2001, το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) έθεσε στο Δικαστήριο, βάσει του άρθρου 234 ΕΚ, μερικά προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ² (στο εξής: οδηγία). Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου εμποδίζουν, μετά μια νομοθετική μεταβολή, ένα κράτος μέλος να υποχρεώσει, βάσει του άρθρου 20 ή του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας, έναν υποκείμενο στον φόρο να καταβάλει το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ ο οποίος είχε εκλέσει σύμφωνα με την οδηγία. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο και να διευκρινίσει τις συνέπειες της πιο πάνω νομοθετικής μεταβολής στις συμβάσεις μισθώσεως ακινήτων οι οποίες υφίσταντο όταν η μεταβολή αυτή τέθηκε σε ισχύ. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι διαφορετική στην περίπτωση που ληφθεί υπόψη μόνον το χρονικό διάστημα μετά την αναγγελία του σχεδίου του νόμου ο οποίος επέφερε την πιο πάνω μεταβολή.

I — Το νομικό πλαίσιο

A — Οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας

2. Το άρθρο 2 της οδηγίας ορίζει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκείμενου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή·

[...].»

3. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει:

«Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρ-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — Έκτη οδηγία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

τήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.»

4. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας:

α) τη διάθεση υπό υποκειμένου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας·

[...]

5. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας, «[...] ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών [...]

6. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ορίζει:

«1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

[...]

β) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών, ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως των εν λόγω πράξεων.»

7. Το άρθρο 13, Β, της οδηγίας ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τις μισθώσεις ακινήτων [...]».

8. Πάντως, κατά το άρθρο 13, Γ, της οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων·

[...]

Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος.»

9. Το άρθρο 17 της οδηγίας 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 οποίο είναι υπόχρεος:

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

[...]

γ) τον φόρο προστιθεμένης αξίας, ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, περίπτωση α΄

[...]».

10. Τέλος, κατά το άρθρο 20 της οδηγίας:

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

α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως, την οποίαν edικαιούτο 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· εν τούτοις, δεν ενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απωλείας 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. Εν τούτοις, 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.

2. 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 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 εδάφιο τα κράτη μέλη δύνανται 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 έτη³.

3. Σε περίπτωση παραδόσεώς του κατά την διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, για οικονομική δραστηριότητά του, μέχρι την λήξη της περιόδου διακανονισμού. Η οικονομική δραστηριότης αυτή θεωρείται ως εξ ολοκλήρου μεν φορολογουμένη, στην περίπτωση κατά την οποίαν η παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσομένη, στην περίπτωση κατά την οποίαν η παράδοση αυτή απαλλάσσεται. Ο διακανονισμός γίνεται μια φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού.

[...]

B — Οι σχετικές διατάξεις της ολλανδικής ρυθμίσεως

11. Οι Κάτω Χώρες μετέφεραν την οδηγία με νόμο της 28ης Δεκεμβρίου 1978⁴, ο οποίος τροποποίησε τον Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμο του 1968 περί φόρου

3 — Με το άρθρο 1, σημείο 4, της οδηγίας 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλουστευσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, 1. 18), το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε από το ακόλουθο κείμενο: «Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται μέχρι τα 20 έτη.»

4 — Staatsblad 1978, σ. 677.

κύκλου εργασιών, στο εξής: νόμος του 1968)⁵. Ο νόμος του 1968 τροποποιήθηκε αργότερα με τον *Wet houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 enz.* (νόμο της 18ης Δεκεμβρίου 1995 για τροποποίηση του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών κ.λπ., στο εξής: νόμος του Δεκεμβρίου του 1995)⁶.

12. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Β και Γ, της οδηγίας, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, του νόμου του 1968, προέβλεπε, πριν τροποποιηθεί με τον νόμο του Δεκεμβρίου του 1995, την απαλλαγή των μισθώσεων ακινήτων από τον ΦΠΑ, χορηγώντας όμως στον εκμισθωτή και στον μισθωτή τη δυνατότητα, μέσω κοινής αιτήσεως προς την εφορία, να επιλέξουν την υπαγωγή στον ΦΠΑ της μισθώσεως ακινήτων που δεν είχε ως σκοπό την οίκηση.

13. Ωστόσο, κατόπιν των τροποποιήσεων που επέφερε στη διάταξη αυτή ο νόμος του Δεκεμβρίου του 1995, η δυνατότητα να γίνει η επιλογή αυτή περιορίστηκε στις περιπτώσεις που ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μίσθιο ακίνητο για σκοπούς για τους οποίους έχει πλήρες ή σχεδόν πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ.

14. Κατά το άρθρο V, παράγραφος 1, του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995, ο νόμος αυτός τέθηκε σε ισχύ στις 29 Δεκεμβρίου 1995, αλλά εφαρμόζεται από τις 31 Μαρτίου 1995 και 6 μ.μ., ημερομηνία και ώρα που ο Ολλανδός Υφυπουργός Οικονομικών εξέδωσε ένα ανακοινωθέν Τύπου

με το οποίο ανήγγειλε ότι το Υπουργικό Συμβούλιο σκοπό έχει να τροποποιηθεί ο νόμος του 1968 αναδρομικώς από την ημερομηνία εκδόσεως του ανακοινωθέντος αυτού. Ωστόσο, το άρθρο V, παράγραφος 9, ορίζει ότι, κατά το χρονικό διάστημα από την πρώτη οικονομική χρήση κατά την οποία ο εκμισθωτής άρχισε να χρησιμοποιεί το ακίνητο μέχρι την αρχή της δέκατης οικονομικής χρήσεως, η νέα ρύθμιση δεν έχει εφαρμογή επί των συμβάσεων μισθώσεως ακινήτων οι οποίες συνήφθησαν γραπτώς μέχρι τις 6 μ.μ. της 31ης Μαρτίου 1995 και πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις.

15. Τα του διακανονισμού του ΦΠΑ που εξέπεσε για ακίνητα ορίζονται στο άρθρο 13, παράγραφος 2, του εκτελεστικού διατάγματος του νόμου του 1968 (στο εξής: εκτελεστικό διάταγμα του 1968). Το άρθρο αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 της οδηγίας, προβλέπει για τον φόρο που εξέπεσε για ακίνητα διακανονισμό εντός χρονικού διαστήματος εννέα οικονομικών χρήσεων αρχής γενομένης από εκείνη της πρώτης χρησιμοποιήσεως του ακινήτου και ορίζει ότι ο διακανονισμός θα αφορά κάθε χρόνο το εν δέκατον του ΦΠΑ που εξέπεσε.

II — Τα πραγματικά περιστατικά, οι δίκες ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-487/01

16. Κατά τα έτη 1990 και 1991, ο Δήμος του Leusden μετέτρεψε σε γήπεδο με τεχνητό χόρτο ένα γήπεδο ιδιοκτησίας του το οποίο είχε φυσικό χόρτο. Την 1η

⁵ — *Staatsblad* 1968, σ. 329.

⁶ — *Staatsblad* 1995, σ. 659.

Ιανουαρίου 1992, το γήπεδο αυτό εκμίσθώθηκε στο Mixed Hockey Club Leusden (στο εξής: σωματείο χόκεϋ).

17. Μολονότι το σωματείο χόκεϋ δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, επέλεξε με τον Δήμο του Leusden να υπαχθεί στον ΦΠΑ η μίσθωση αυτή σύμφωνα με το άρθρο 11 του νόμου του 1968. Τούτο έδωσε στον Δήμο του Leusden τη δυνατότητα, βάσει του άρθρου 17 της οδηγίας, κατά το οποίο ο ΦΠΑ επί των αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να εκπέσει μόνο στο μέτρο που αυτά χρησιμοποιούνται για πράξεις που και αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ, να προβεί σε έκπτωση ολόκληρου του ΦΠΑ που χρεώθηκε για τις εργασίες στο γήπεδο.

18. Ωστόσο, η τροποποίηση του νόμου του 1968 από τον νόμο του Δεκεμβρίου του 1995 στέρησε τον Δήμο του Leusden και το σωματείο χόκεϋ από τη δυνατότητα να υποβάλουν στον ΦΠΑ την πιο πάνω μίσθωση. Κατόπιν αυτού, η εφορία αποφάσισε να ζητήσει από τον Δήμο του Leusden, βάσει του άρθρου 13 του εκτελεστικού διατάγματος του 1968, να καταβάλει, στο πλαίσιο διακανονισμού, τον ΦΠΑ που είχε εκπέσει σχετικά με τις πιο πάνω εργασίες. Ειδικότερα, ο διακανονισμός αυτός επιβλήθηκε μόνο για μέρος του ΦΠΑ που αρχικώς είχε εκπέσει, δηλαδή για τα απομένοντα έτη, μετά την έναρξη της ισχύος του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995, της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού η οποία άρχισε με την πρώτη χρησιμοποίηση του γηπέδου.

19. Κατά της πιο πάνω πράξεως της εφορίας ο Δήμος του Leusden άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam, το οποίο όμως την απέρριψε. Κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te

Amsterdam ο Δήμος του Leusden υπέβαλε αίτηση αναίρεσεως ενώπιον του Hoge Raad, ισχυριζόμενος, μεταξύ άλλων, ότι ο κατόπιν της νομοθετικής μεταβολής διακανονισμός του ΦΠΑ αντίκειται στις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου που διατυπώθηκαν στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 3ης Δεκεμβρίου 1998 στην υπόθεση Belgocodex⁷ και της 8ης Ιουνίου 2000 στην υπόθεση Schloßstraße⁸.

20. Έχοντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων της οδηγίας λόγω μερικών διαφορών μεταξύ των πραγματικών περιστατικών της παρούσας υποθέσεως και αυτών τα οποία αφορούν οι δύο αποφάσεις που μόλις ανέφερα, το Hoge Raad ανέστειλε τη διαδικασία και έθεσε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Απαγορεύουν τα άρθρα 20, παράγραφος 2, και 17 της έκτης οδηγίας ή οι κοινοτικές αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου όπως –σε μια περίπτωση όπου δεν πρόκειται για φοροδιαφυγή ή καταστρατήγηση ούτε για τροποποίηση της σχεδιαζομένης χρήσεως, υπό την έννοια των σκέψεων 50 και 51 της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schlossstraße– ο ΦΠΑ, που αφαιρέσει κάποιος υποκείμενος στον φόρο ο οποίος τον είχε καταβάλει για (ακίνητο) αγαθό που του παραδόθηκε με σκοπό την (υποκείμενη στον ΦΠΑ) εκμίσθωση του αγαθού αυτού, διακανονιστεί βάσει του πιο πάνω άρθρου 20, παράγραφος 2, απλώς και μόνο λόγω του ότι συνεπεία νομοθε-

7 — C-381/97 (Συλλογή 1998, σ. I-8153).

8 — C-396/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4279).

τικής μεταβολής ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον δικαίωμα, όσον αφορά την εκμίσθωση αυτή, να παραιτηθεί φοροαπαλλαγής για τα έτη της περιόδου διακανονισμού που δεν είχαν ακόμη παρέλθει κατά το χρονικό σημείο (εν προκειμένω, εκ των πραγμάτων την 1η Ιανουαρίου 1996) της καταργήσεως της κατά τα πιο πάνω δυνατότητας επιλογής;

2. Αν στο πρώτο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση, είναι η νομοθετική μεταβολή ανεφάρμοστη μόνον έναντι του κατά το πρώτο ερώτημα φόρου που εξέπεσε ή και έναντι –μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού– του (κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας) φόρου της κατά το πρώτο ερώτημα εκμίσθωσης;»

Υπόθεση C-7/02

21. Κατά τα έτη 1994 και 1995 η εταιρία G&S Properties BV (στο εξής: G&S), η οποία ανήκει στον όμιλο Holin Groep BV cs (στο εξής: όμιλος Holin), κατασκεύασε, σε οικόπεδο ιδιοκτησίας της, συγκρότημα γραφείων, προβαίνοντας σε έκπτωση του ΦΠΑ που είχε χρεωθεί συναφώς.

22. Κατά τα μέσα του 1994, η G&S άρχισε διαπραγματεύσεις για την εκμίσθωση μέρους του συγκροτήματος ή την πώληση του συγκροτήματος στην ING Bank NV (στο εξής: τράπεζα ING). Κατά τις διαπραγματεύσεις, η G&S και η τράπεζα ING συμφώνησαν ότι, αν συναφθεί σύμβαση μισθώσεως, θα επιλέξουν

τη φορολόγηση της μισθώσεως κατά το άρθρο 11 του νόμου του 1968. Η τράπεζα ING προόριζε το μίσθιο για τις τραπεζικές της δραστηριότητες, οι οποίες διά νόμου απαλλάσσονται του ΦΠΑ.

23. Μολονότι η G&S υποστηρίζει ότι πριν από τις 31 Μαρτίου 1995 ήταν δεσμευμένη να εκμισθώσει το πιο πάνω ακίνητο στην τράπεζα ING, η σύμβαση μισθώσεως συνήφθη γραπτώς μόλις τον Δεκέμβριο του 1995 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1996.

24. Στη συνέχεια, η τράπεζα ING και ο όμιλος Holin ζήτησαν από την εφορία εξαίρεση από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά το άρθρο 11 του νόμου του 1968. Ωστόσο, η αίτηση αυτή απορρίφθηκε, καθόσον, μετά τη θέση σε ισχύ του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995, το άρθρο 11 του νόμου του 1968 είχε τροποποιηθεί και η σύμβαση μισθώσεως, μη έχοντας συναφθεί γραπτώς μέχρι τις 6 μ.μ. της 31ης Μαρτίου 1995, δεν μπορούσε να υπαχθεί στο μεταβατικό καθεστώς του άρθρου V, παράγραφος 9, του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995.

25. Επιπλέον, η εφορία θεώρησε ότι ο όμιλος Holin ανήγειρε το εν λόγω κτίριο στο πλαίσιο της δικής του επιχειρήσεως, ότι το διέθεσε για τις ανάγκες της επιχειρήσεως αυτής και ότι, αν το είχε αποκτήσει από τρίτον, ο όμιλος Holin δεν θα μπορούσε να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η εφορία, βάσει του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο η,

του νόμου του 1968, το οποίο στηρίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας, επέβαλε στον όμιλο Holin να καταβάλει τον ΦΠΑ που είχε χρεωθεί για την ανέγερση του πιο πάνω κτιρίου και που είχε εκπέσει..

26. Κατά της πιο πάνω πράξεως της εφορίας ο όμιλος Holin άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam, το οποίο όμως την απέρριψε. Κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te Amsterdam ο όμιλος Holin υπέβαλε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Hoge Raad, ισχυριζόμενος ότι, με το να επιβάλει, μετά την πιο πάνω νομοθετική μεταβολή, ΦΠΑ σύμφωνα με την εθνική διάταξη που στηρίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας, η επίμαχη πράξη της εφορίας παραβιάζει τις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου τις οποίες διατύπωσαν οι προαναφερθείσες αποφάσεις Belgocodex και Schloßstraße.

27. Έχοντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων της οδηγίας λόγω μερικών διαφορών μεταξύ των πραγματικών περιστατικών της παρούσας υποθέσεως και αυτών τα οποία αφορούν οι δύο αποφάσεις που μόλις ανέφερα, το Hoge Raad ανέστειλε τη διαδικασία και έθεσε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύουν τα άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 17 της έκτης οδηγίας ή οι κοινοτικές αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου –σε μια περίπτωση όπου δεν πρόκειται για φοροδιαφυγή ή καταστράτηγηση ούτε για τροποποίηση της σχεδιαζομένης χρήσεως, υπό την έννοια των σκέψεων 50 και 51 της

αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schloßstraße– να επιβληθεί φορολογική επιβάρυνση βάσει του πιο πάνω άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', όταν ένας υποκείμενος στον φόρο έχει προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε για αγαθά που του παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν εν όψει της σχεδιαζομένης και υποκειμένης στον ΦΠΑ εκμίσθωσης συγκεκριμένου ακινήτου, απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος ότι συντελεία νομοθετικής μεταβολής ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον δικαίωμα να παραιτηθεί της φοροαπαλλαγής για την εκμίσθωση αυτή;

2) Ισχύει η τυχόν καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα και για το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο γεννήθηκε κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της εξαγγελίας της κατά το πρώτο ερώτημα τροποποίησης της νομοθεσίας και της θέσεως σε ισχύ της τροποποίησης αυτής; Με άλλα λόγια, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, δύναται να επιβληθεί φορολογική επιβάρυνση βάσει του πιο πάνω άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', σχετικά με στοιχεία κόστους υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας τα οποία ανέκυσαν μετά την ημερομηνία της πιο πάνω εξαγγελίας;»

III — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

28. Γραπτές παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν, στην υπόθεση C-487/01, ο Δήμος του Leusden, η Ολλαν-

δική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή και, στην υπόθεση C-7/02, η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή. Οι δύο υποθέσεις ενώθηκαν με διάταξη της 6ης Νοεμβρίου 2002, κατά το άρθρο 43 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου. Ο Δήμος του Leusden, ο όμιλος Holin, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή παρέστησαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που έλαβε χώρα στις 9 Ιανουαρίου 2003.

IV — Νομική ανάλυση

A — Επί των πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων στις υποθέσεις C-487/01 και C-7/02

29. Με το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-487/01, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου εμποδίζουν ένα κράτος μέλος, μετά μια νομοθετική μεταβολή, να επιβάλει βάσει του άρθρου 20 της οδηγίας σε έναν υποκείμενο στον φόρο να καταβάλει τον φόρο που είχε εκπέσει.

30. Το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-7/02 είναι στην ουσία το ίδιο με εκείνο που μόλις εκτέθηκε, με τη μόνη διαφορά ότι η διάταξη σχετικά με την οποία τέθηκε το ερώτημα αυτό είναι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και όχι το άρθρο 20 της οδηγίας.

31. Εφόσον τα ερωτήματα αυτά έχουν μεγάλη ομοιότητα, θα τα εξετάσω μαζί.

Σύνθεση των παρατηρήσεων που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

32. Ο Δήμος του Leusden υπενθυμίζει ότι είχε δικά του επενδυτικά σχέδια και ότι καθόρισε το μίσθωμα του γηπέδου στηριζόμενος, όταν έγιναν οι εργασίες διαρρυθμίσεως του γηπέδου αυτού, στην τότε ισχύουσα νομοθεσία, η οποία του αναγνώριζε δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος είχε πλήξει τις εργασίες αυτές. Εφόσον στη σύμβαση μισθώσεως δεν περιλαμβάνεται ρήτρα που θα παρείχε στον Δήμο του Leusden τη δυνατότητα, σε περίπτωση νομοθετικής μεταβολής όπως αυτή που αποτελεί αντικείμενο της παρούσας υποθέσεως, να προσαρμόσει το μίσθωμα ώστε να μετακυλίσει στον μισθωτή το οικονομικό βάρος που απορρέει από τη μεταβολή αυτή, ο Δήμος του Leusden είναι τώρα αναγκασμένος, για να μην υποστεί το βάρος αυτό, να προσφύγει στη δικαιοσύνη, με αβέβαιο αποτέλεσμα, για να προσαρμοστεί το μίσθωμα βάσει του άρθρου 258 του βιβλίου VI του ολλανδικού Αστικού Κώδικα.

33. Προς στήριξη των ανωτέρω, ο Δήμος του Leusden επικαλείται την απόφαση Schloßstraße και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Geelhoed στην υπόθεση Sudholz⁹. Εντεύθεν προκύπτει ότι οι αρχές περί ασφαλείας δικαίου και περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

⁹ — Προτάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2002 στην υπόθεση C-17/01, Sudholz (απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, σ. I-4243, I-4245).

αντιτίθενται εν γένει στο να καταργηθεί, κατόπιν μιας νομοθετικής μεταβολής, το δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ, άπαξ το δικαίωμα αυτό αποκτήθηκε. Κατά συνέπεια, υπό το φως των πιο πάνω αρχών, ο Δήμος του Leusden συνάγει ότι δεν μπορεί να γίνει διακανονισμός κατά το άρθρο 20 της οδηγίας, οπότε στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

34. Και ο όμιλος Holin υποστηρίζει ότι, όταν άρχισαν οι εργασίες ανεγέρσεως του κτιρίου που στη συνέχεια εκμισθώθηκε στην τράπεζα ING, είχε στηριχθεί στη δυνατότητα να επιλεγεί η υπαγωγή της μισθώσεως αυτής στον ΦΠΑ βάσει του τότε ισχύοντος άρθρου 11 του νόμου του 1968. Το κτίριο αυτό ανεγέρθηκε ακριβώς για να εκμισθωθεί στην τράπεζα ING, όπως αποδεικνύεται από το γεγονός ότι στο πιο πάνω κτίριο υπήρχαν χρηματοθυρίδες. Εξάλλου, συνεχίζει ο όμιλος Holin, πριν από τις 31 Μαρτίου 1995 ο όμιλος αυτός είχε δεσμευθεί προσυμβατικώς με την τράπεζα ING σχετικά με την μελλοντική μίσθωση του πιο πάνω ακινήτου και την υπαγωγή του μισθώματος σε ΦΠΑ.

35. Κατά συνέπεια, ο όμιλος Holin ισχυρίζεται ότι, υπό το φως των αρχών περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου και, ειδικότερα, λαμβανομένης υπόψη της εφαρμογής των αρχών αυτών από το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Schloßstraße, η ολλανδική εφορία δεν μπορούσε, μετά την τροποποίηση του άρθρου 11 του νόμου του 1968 να αξιώσει την καταβολή ΦΠΑ ούτε μέσω διακανονισμού κατά άρθρο 20 της οδηγίας ούτε μέσω επιβολής φόρου κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας. Εξ αυτών συνάγει ότι στο πρώτο ερώτημα

στην υπόθεση C-7/02 πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

36. Αντίθετη άποψη έχουν η Ολλανδική και Γαλλική Κυβέρνηση, η Επιτροπή και, έστω μόνο στην υπόθεση C-7/02, στη μόνη υπόθεση όπου υπέβαλε παρατηρήσεις, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου.

37. Κατ' αρχάς, όσον αφορά την υπόθεση C-487/01, η Ολλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι, κατά το άρθρο 20 της οδηγίας, πρέπει να γίνεται διακανονισμός της εκπτώσεως του ΦΠΑ κάθε φορά που, στο πλαίσιο δραστηριοτήτων που υπόκεινται στον ΦΠΑ, δεν έγινε μετά χρήση των αγαθών ή υπηρεσιών για τα οποία έγινε έκπτωση ή η χρήση αυτή είναι διαφορετική από εκείνη που δηλώθηκε αρχικώς από τον υποκείμενο στον φόρο. Ο κανόνας αυτός ισχύει όχι μόνον όταν η πραγματική χρήση των αγαθών ή υπηρεσιών και εκείνη που είχε αρχικώς προβλεφθεί είναι διαφορετικές λόγω του ότι θέλησε ο υποκείμενος στον φόρο, αλλά και όταν η χρήση που είχε αρχικώς προβλεφθεί δεν είναι πια δυνατή λόγω μιας νομοθετικής μεταβολής. Ως εκ τούτου, συνεχίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, αν ο νομοθέτης είχε θελήσει να αποκλείσει το ενδεχόμενο να μπορούν να επιφέρουν διακανονισμό περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου στον φόρο, όπως μια νομοθετική μεταβολή, θα έπρεπε να το είχε ορίσει ρητώς. Αντιθέτως, το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ορίζει ότι ακόμη και σε περίπτωση κλοπής, δηλαδή σε περιστάσεις σαφώς ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου στον φόρο, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτήσουν να γίνει διακανονισμός της εκπτώσεως.

38. Ασφαλώς, συνεχίζει η εν λόγω κυβέρνηση, την οποία στο σημείο αυτό ακολουθούν η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, το άρθρο 20 της οδηγίας δεν έχει σκοπό να αναφέρει όλες τις περιπτώσεις διακανονισμού, αλλά μόνο να προβεί σε ενδεικτική απαρίθμησή τους, όπως αποδεικνύει η χρήση του επιρρημάτος «ιδίως» στην πρώτη περίοδο της παραγράφου 1 της διατάξεως αυτής. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να αποκλειστεί από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας η περίπτωση ο διακανονισμός να είναι το αποτέλεσμα νομοθετικής μεταβολής.

39. Από την άλλη πλευρά, υπογραμμίζουν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, η παρούσα υπόθεση είναι διαφορετική από εκείνη που εξετάστηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση *Schloßstraße*. Συγκεκριμένα, ενώ στην υπόθεση εκείνη το ζήτημα ήταν μια νομοθετική μεταβολή η οποία καταργούσε αναδρομικά μια έκπτωση που είχε ήδη χορηγηθεί, στερώντας έτσι πλήρως τον υποκείμενο στον φόρο από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ το οποίο είχε προηγουμένως αποκτήσει, εν προκειμένω το ζήτημα είναι να διακανονιστεί, βάσει του άρθρου 20 της οδηγίας, μια έκπτωση όχι αναδρομικά, αλλά μόνο για τα έτη της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού που δεν είχαν ακόμη παρέλθει όταν τέθηκε σε ισχύ η νομοθετική μεταβολή.

40. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι ο Δήμος του Leusden, συμφωνώντας αναπροσαρμογή του μισθώματος με το σωματείο χόκεϊ ή προσφεύγοντας στη δικαιοσύνη βάσει του άρθρου 258 του βιβλίου VI του Αστικού Κώδικα, δύναται να αποφύγει τη βλάβη που απορρέει από τον διακανονισμό.

41. Τέλος, προσθέτει ότι αν το Δικαστήριο αποκλείσει τη δυνατότητα να γίνει διακανονισμός κατά το άρθρο 20 της οδηγίας, ο Δήμος του Leusden θα έχει δικαίωμα εκπτώσεως σχετικά με αγαθά των οποίων η χρήση απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Τούτο, κατά την κυβέρνηση αυτή, αντίκειται στην αρχή —που απορρέει από τις σκέψεις 44 της αποφάσεως *Becker*¹⁰, 14 έως 16 της αποφάσεως *Weissgerber*¹¹ και 23 της αποφάσεως *Monte dei Paschi di Siena*¹²— ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος σκοπεύει να ασκήσει απαλλασσόμενη δραστηριότητα δεν δύναται να επικαλεστεί δικαίωμα εκπτώσεως.

42. Όσον αφορά την υπόθεση C-7/02, η Ολλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η επιβολή στον όμιλο *Holin* ΦΠΑ κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας είναι μόνον έμμεση συνέπεια της εν λόγω νομοθετικής μεταβολής. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο αυτό, ο φόρος καθίσταται απαιτητός από τη στιγμή που ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει το αγαθό για τους σκοπούς της επιχειρησέως του. Εν προκειμένω, τούτο έγινε την 1η Ιανουαρίου 1996, ημερομηνία κατά την οποία άρχισε να ισχύει η σύμβαση μισθώσεως, δηλαδή μετά την έναρξη της ισχύος της νομοθετικής μεταβολής. Κατά συνέπεια, η παρούσα υπόθεση διαφέρει ουσιωδώς από την υπόθεση *Schloßstraße* όπου μια νομοθετική μεταβολή είχε στερήσει αναδρομικά έναν υποκείμενο στον φόρο από ένα κεκτημένο δικαίωμα εκπτώσεως.

10 — Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81 (Συλλογή 1982, σ. 53).

11 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, 207/87 (Συλλογή 1988, σ. 4433).

12 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-136/99 (Συλλογή 2000, σ. I-6109).

43. Η επιβολή στον όμιλο Holin ΦΠΑ κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας, συνεχίζει η πιο πάνω κυβέρνηση, στηρίζεται στη σκέψη ότι ο όμιλος αυτός, αν την ίδια ημερομηνία είχε αποκτήσει το σχετικό ακίνητο από τρίτον για να το εκμισθώσει στην τράπεζα ING, δεν θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί του τιμήματος, καθόσον το ακίνητο προοριζόταν για μια δραστηριότητα, την εκμίσθωση σε τράπεζα, η οποία δεν υπέκειτο πλέον στον ΦΠΑ βάσει της ρυθμίσεως που είχε μόλις θεθεί σε ισχύ. Κατά συνέπεια, εν προκειμένω η επιβολή ΦΠΑ κατά το πιο πάνω άρθρο δεν παραβιάζει τις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου.

44. Με την άποψη αυτή συμφώνησε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή, τροποποιώντας την άποψη που είχε προηγουμένως υποστηρίξει με τις γραπτές της παρατηρήσεις¹³.

45. Όσον αφορά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η κυβέρνηση αυτή ισχυρίζεται ότι ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας, δεν είναι ο διακανονισμός της εκπτώσεως του ΦΠΑ, αλλά η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Επιπλέον, παρατηρεί η πιο πάνω κυβέρνηση, στους υποκείμενους στον φόρο απόκειται, όταν συνάπτουν συμβάσεις με τρίτους, να

θέτουν ρήτρες για να αποφευχθούν τυχόν αρνητικές συνέπειες μελλοντικών νομοθετικών μεταβολών. Αντιθέτως, ο όμιλος Holin δεν φρόντισε να ληφθούν τέτοιες προφυλάξεις όταν έλαβαν χώρα οι διαπραγματεύσεις σχετικά με τη σύμβαση μισθώσεως που συνήψε με την τράπεζα ING. Τέλος, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου παρατηρεί ότι τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως Schloßstraße δεν είναι συγκρίσιμα με αυτά της παρούσας υποθέσεως, όπου το ζήτημα δεν είναι η λόγω μιας επιγενόμενης νομοθετικής μεταβολής υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ ο οποίος προηγουμένως είχε εκπέσει, αλλά η δυνατότητα επιβολής ΦΠΑ κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας.

46. Στη συνέχεια, όσον αφορά και τις δύο υποθέσεις, η Ολλανδική Κυβέρνηση επικαλείται τη νομολογία του Δικαστηρίου, και ειδικότερα τις αποφάσεις Racke¹⁴, Decker¹⁵ και Zuckerfabrik Süderdithmarschen και Zuckerfabrik Soest¹⁶, κατά την οποία δύναται κατ' εξαίρεση να γίνει δεκτό ότι τα διαχρονικά αποτελέσματα μιας κοινοτικής πράξεως αρχίζουν πριν από τη δημοσίευσή της, όταν το απαιτεί ο επιδιωκόμενος σκοπός και όταν τηρείται πλήρως η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των ενδιαφερομένων. Κατά την κυβέρνηση αυτή, οι συνθήκες αυτές υφίστανται και στις δύο υποθέσεις των κύριων δικών. Κατ' αρχάς, ο νόμος του Δεκεμβρίου του 1995 σκοπεύει να θέσει τέλος σε ορισμένες καταστρατηγήσεις στις οποίες έδινε λαβή το άρθρο 11 του νόμου του 1968 πριν από την τροποποίησή του. Στη συνέχεια, ο νόμος αυτός προέβλεψε μεταβατικό καθε-

13 — Συγκεκριμένα, με τις παρατηρήσεις αυτές, η Επιτροπή έλαβε ως αφετηρία ότι για να κριθεί αν μπορεί να επιβληθεί στον όμιλο Holin ο φόρος του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας πρέπει να καθορισθεί η ημερομηνία κατά την οποία συνήφθη η σύμβαση μισθώσεως και όχι η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε να εκτελείται η σύμβαση αυτή. Κατά συνέπεια, λαμβάνοντας ως βάση ότι η σύμβαση αυτή συνήφθη πριν από τις 29 Δεκεμβρίου 1994, είχε υποστηρίξει ότι, εφόσον σύμφωνα με τη ρύθμιση που ίσχυε τότε η μίσθωση εξακολουθούσε να υπόκειται στον ΦΠΑ, η ολλανδική εφορία, όταν επέβαλε τον πιο πάνω φόρο στον όμιλο Holin, παραβίασε τις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου.

14 — Απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 1979, 98/78 (Συλλογή τόμος 1979/1, σ. 53, σκέψη 20).

15 — Απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 1979, 99/78 (Συλλογή τόμος 1979/1, σ. 81, σκέψη 8).

16 — Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 1991, C-143/88 και C-92/89 (Συλλογή 1991, σ. I-415, σκέψη 49).

στώς το οποίο ίσχυσε για πολυάριθμες συμβάσεις μισθώσεως που βρίσκονταν υπό εκτέλεση. Ωστόσο, από το μεταβατικό αυτό καθεστώς δεν επωφελήθηκαν οι συμβάσεις μισθώσεως που —όπως εκείνη που συνήφθη μεταξύ του Δήμου του Leusden και του σωματείου χόκεϋ— προέβλεπαν πολύ μικρό μίσθωμα σε σχέση με το ύψος της επενδύσεως για το ακίνητο στην οποία είχε προβεί ο εκμισθωτής, ή που —όπως εκείνη που συνήφθη μεταξύ του ομίλου Holin και της τράπεζας ING— δεν είχαν συναφθεί γραπτώς μέχρι τις 31 Μαρτίου 1995, και τούτο για να μη μπορέσουν να επωφεληθούν της καταργημένης ρυθμίσεως συμβάσεις που κατά τεκμήριο συνήφθησαν ακριβώς για να γίνουν οι καταστρατηγήσεις στις οποίες ο ίδιος νόμος σκόπευε να θέσει τέρμα. Τέλος, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης τηρήθηκε, καθόσον ο Ολλανδός Υφυπουργός Οικονομικών προανήγγειλε στις 21 Δεκεμβρίου 1994 την πρόθεση τροποποιήσεως των διατάξεων αυτών και στη συνέχεια επιβεβαίωσε την πρόθεση αυτή τόσο με απόφαση της 21ης Μαρτίου 1995 σε ερώτηση βουλευτή όσο και με ανακοινωθέν Τύπου της 31ης Μαρτίου 1995.

47. Τέλος, η Γαλλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι, αν στον Δήμο του Leusden και στον όμιλο Holin δεν επιβληθούν, αντιστοίχως, διακανονισμός της εκπτώσεως κατά το άρθρο 20 της οδηγίας και ΦΠΑ κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας, τούτο θα είναι αντίθετο προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Κατά τις κυβερνήσεις αυτές, η συνέπεια θα είναι να δημιουργηθούν αδικαιολόγητες διακρίσεις εις βάρος όλων των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι, μετά την έναρξη της ισχύος του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995, προέβησαν σε εργασίες επί των ακινήτων τα οποία σκόπευαν να εκμισθώσουν· συγκεκριμένα, δεν έχουν κανένα δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις

εργασίες αυτές μολοντί βρίσκονται στην κατάσταση που βρίσκονταν ο Δήμος του Leusden και ο όμιλος Holin πριν από τον νόμο αυτόν.

Εκτίμηση

48. Πριν απαντήσω στα υπό εξέταση ερωτήματα, θεωρώ σκόπιμο να υπενθυμίσω μερικές αρχές που το Δικαστήριο έχει διατυπώσει σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ κατά το άρθρο 17 της οδηγίας.

49. Κατ' αρχάς, από τη νομολογία προκύπτει ότι το δικαίωμα αυτό γεννάται τη στιγμή που ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά το άρθρο 10 της οδηγίας και ότι, «[κ]ατά συνέπεια, μόνον η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ιδιώτης κατά τον χρόνο αυτό μπορεί να είναι καθοριστική για την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως»¹⁷.

50. Μετά, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι εκείνος που αποκτά αγαθά ή δέχεται υπηρεσίες με σκοπό, ο οποίος επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να διαθέσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες αυτές για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας ενεργεί υπό την ιδιότητα υποκειμένου στον φόρο κατά το άρθρο 4 της οδηγίας και ως εκ τούτου έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος επιβάρυνε τα σχετικά έξοδά του¹⁸. Το δικαίωμα

17 — Βλ. την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3793, σκέψη 8).

18 — Βλ. τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 635, σκέψεις 22 έως 24)· της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, Inzo (Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψεις 15 έως 19)· της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 17)· της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 και C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 47)· την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Schloßstraße, σκέψη 36, και την απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl (Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 34).

αυτό, ελλείψει διατάξεων της οδηγίας που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να περιορίσουν την έκτασή του, δύναται να ασκηθεί αμέσως για όλους τους φόρους εισροών, υπό την επιφύλαξη τυχόν διακανονισμών κατά το άρθρο 20 της οδηγίας¹⁹.

51. Πάντως και κυριότερον, από πολλές αποφάσεις του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι αρχές περί ασφαλείας δικαίου και περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης κατά κανόνα αντιτίθενται στο ενδεχόμενο ένα δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ, άπαξ αποκτήθηκε, να περιοριστεί στη συνέχεια λόγω γεγονότων, περιστατικών ή περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεως του υποκειμένου στον φόρο²⁰.

52. Ειδικότερα, κατά το μέρος που έχει σημασία εν προκειμένω, το Δικαστήριο έκρινε στην προαναφερθείσα απόφαση Schloßstraße ότι, «αν το εθνικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι η πρόθεση ενάρξεως οικονομικών δραστηριοτήτων που καταλήγουν σε φορολογούμενες πράξεις δηλώθηκε καλοπίστως και ότι η πρόθεση αυτή επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, ο υποκείμενος στον φόρο απολαύει του δικαιώματος να προβεί αμέσως σε έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε επί των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν ενόψει των οικονομικών δραστηριοτήτων που προτίθεται να πραγματοποιήσει και αντιβαίνει προς τις αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστο-

σύνης και της ασφαλείας δικαίου η αναδρομική στέρηση του δικαιώματος αυτού με νομοθετική μεταβολή μεταγενέστερη της παροχής των αγαθών αυτών ή των υπηρεσιών αυτών»²¹.

53. Κατόπιν αυτών, για να δοθεί απάντηση στα δύο υπό εξέταση ερωτήματα θα πρέπει πρώτα να εξακριβωθεί αν, υπό το φως της νομολογίας που υπομνήσθηκε πιο πάνω, ο Δήμος του Leusden και ο όμιλος Holin όντως απέκτησαν, πριν από τις 29 Δεκεμβρίου 1995, δηλαδή πριν από τη θέση σε ισχύ της τροποποίησης του άρθρου 11 του νόμου του 1968, δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ κατά το άρθρο 17 της οδηγίας. Μετά, θα πρέπει να εξεταστεί, υπό το φως της ίδιας νομολογίας, αν η ολλανδική εφορία μπορούσε εν προκειμένω να απαιτήσει από τον Δήμο του Leusden διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά το άρθρο 20 της οδηγίας και/ή να επιβάλει στον όμιλο Holin φόρο κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας.

Επί της αποκτήσεως από τον Δήμο του Leusden και από τον όμιλο Holin δικαιώματος εκπτώσεως ΦΠΑ κατά την οδηγία

54. Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα, θα υπενθυμίσω κατ' αρχάς ότι «το αν ένας υποκείμενος στον φόρο, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, απέκτησε αγαθά για τις ανάγκες των οικονομικών του δραστηριοτήτων» και επομένως –όταν οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ– το αν αποκτήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως κατά το άρθρο 17 της οδηγίας «αποτελεί πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εκτιμάται

19 — Βλ. την απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1998, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1998, σ. 4797, σκέψεις 16 και 21), και την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7 απόφαση Lennartz, σκέψη 27.

20 — Βλ. την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 18 απόφαση Inzo, σκέψεις 21, 24 και 25· την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 18 απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψεις 20 και 22· την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7 απόφαση Belgocodex, σκέψη 26· την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Schloßstraße, σκέψη 42, και την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 18 απόφαση Breitsohl, σκέψη 41. Στο ίδιο πνεύμα, βλ. και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Geelhoed της 24ης Οκτωβρίου 2002 στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9 υπόθεση Sudholz, σημείο 48 των προτάσεων.

21 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση, σκέψη 47· βλ. και την απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer (Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 45).

λαμβάνομένου υπόψη του συνόλου των δεδομένων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, μεταξύ των οποίων η φύση των οικείων αγαθών και το χρονικό διάστημα μεταξύ της κτήσεως των αγαθών και της χρήσεώς τους για τους σκοπούς των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο»²².

55. Εφαρμόζοντας τις αρχές αυτές στην υπόθεση C-487/01, θα σημειώσω πρώτα ότι ο Δήμος του Leusden, σύμφωνα με όσα ο ίδιος δήλωσε, όταν προέβη στις εργασίες διαρρυθμίσεως του γηπέδου είχε την πρόθεση όχι μόνο να εκμισθώσει το γήπεδο αλλά και να ασκήσει, από κοινού με τον μελλοντικό μισθωτή, το δικαίωμα να επιλεγεί η υπαγωγή της μισθώσεως αυτής στον ΦΠΑ βάσει του τότε ισχύοντος άρθρου 11 του νόμου του 1968. Στη συνέχεια, το ότι η πρόθεση αυτή υφίστατο και όταν ο σχετικός με τις εργασίες αυτές ΦΠΑ κατέστη απαιτητός κατά το άρθρο 10 της οδηγίας και το ότι το χρονικό αυτό σημείο προηγείται της ενάρξεως της ισχύος του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995 όχι μόνο δεν αμφισβητούνται από κανέναν, αλλά και θεωρώ ότι επιβεβαιώνονται πλήρως από τα πραγματικά περιστατικά, λαμβανομένων υπόψη ότι οι εργασίες ολοκληρώθηκαν το 1991, το γήπεδο εκμισθώθηκε στο σωματείο χόκεϋ την 1η Ιανουαρίου 1992 και όντως ασκήθηκε το δικαίωμα να επιλεγεί η υπαγωγή της μισθώσεως αυτής στον ΦΠΑ.

22 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 17 απόφαση Lenzartz, σκέψη 21.

56. Κατά συνέπεια πρέπει να αναγνωριστεί, βάσει των προαναφερθεισών αρχών, ότι ο Δήμος του Leusden απέκτησε, κατά το άρθρο 17 της οδηγίας, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ με τον οποίο χρεώθηκε για τις εργασίες αυτές, οπότε νομίμως άσκησε πλήρως το δικαίωμα αυτό κατά τα έτη 1990 και 1991.

57. Το ίδιο ισχύει για τον όμιλο Holin, ο οποίος, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, απέκτησε κατά το άρθρο 17 της οδηγίας δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που χρεώθηκε για τις εργασίες ανεγέρσεως του κτιρίου που εκμισθώθηκε στην τράπεζα ING²³, και το άσκησε, και αυτός, καθ' ολοκληρίαν²⁴.

58. Κατόπιν αυτών, θα εξετάσω αν στις δύο υποθέσεις των κύριων δικών η ολλανδική εφορία μπορούσε να απαιτήσει από τον Δήμο του Leusden διακανονισμό της εκπτώσεως κατά το άρθρο 20 της οδηγίας και/ή από τον όμιλο Holin φόρο κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας.

23 — Βλ. το σημείο 3.4.5 της αποφάσεως περί παραπομπής: «εν προκειμένω [...] πρόκειται για φορολόγηση βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, φορολόγηση η οποία [...] είχε στην πράξη ως αποτέλεσμα να διακανονιστεί το δικαίωμα εκπτώσεως που γεννήθηκε κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας» (η έμφαση δική μου).

24 — Βλ. το σημείο 3.1.1 της αποφάσεως περί παραπομπής: «ο ενδιαφερόμενος προέβη σε έκπτωση του φόρου κύκλου εργασιών με τον οποίο είχε χρεωθεί συναφώς».

Η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 20 της οδηγίας επί του Δήμου του Leusden

59. Όσον αφορά τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά το άρθρο 20 της οδηγίας, νομίζω ότι δεν χωρεί αμφιβολία ως προς το ότι ο διακανονισμός αυτός επιβλήθηκε στον Δήμο του Leusden απλώς και μόνον διότι, μετά τη θέση σε ισχύ του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995, δεν μπορούσε πλέον να υπαχθεί στον ΦΠΑ η εκμίσθωση του γηπέδου στο σωματείο χόκεϋ, εν όψει της οποίας ο Δήμος του Leusden είχε αποκτήσει και ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως κατά το άρθρο 17 της οδηγίας.

60. Με άλλα λόγια, νομίζω ότι δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι εν προκειμένω υφίσταται αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της θέσεως σε ισχύ του πιο πάνω νόμου και της αξιώσεως να καταβάλει ο Δήμος του Leusden, μέσω διακανονισμού κατά το άρθρο 20 της οδηγίας, τον ΦΠΑ που προηγουμένως είχε εκπέσει βάσει του προαναφερθέντος δικαιώματος.

61. Πάντως, υπό τις πιο πάνω συνθήκες, η επιβολή διακανονισμού κατά το άρθρο 20 της οδηγίας ισοδυναμεί, κατ' εμέ, με ανάκληση του βάσει της οδηγίας αποκτηθέντος από υποκείμενον στον φόρο δικαιώματος εκπτώσεως, απλώς και μόνον λόγω του ότι μια νομοθετική μεταβολή όρισε ότι δεν μπορεί πια να υπαχθεί σε ΦΠΑ μια δραστηριότητα που προηγουμένως μπορούσε να υπαχθεί στον φόρο αυτόν.

62. Ωστόσο, τούτο νομίζω ότι έρχεται σε πλήρη αντίθεση με εκείνο που έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση Schloßstraße, δηλαδή το ότι η μεταβολή μας εθνικής ρυθμίσεως δεν μπορεί να στερήσει τον φορολογούμενο από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ το οποίο αυτός απέκτησε καλόπιστα σύμφωνα με την οδηγία (βλ. το σημείο 52 των προτάσεών μου).

63. Εν τούτοις, παρά τη νομολογία αυτή, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 20 της οδηγίας έχει εφαρμογή και σε περιπτώσεις όπου για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεως του υποκειμένου στον φόρο η πραγματική χρήση των αγαθών ή υπηρεσιών είναι διαφορετική από εκείνη που είχε αρχικώς προβλεφθεί, όπως στην περίπτωση της κλοπής των αγαθών, οπότε δεν συντρέχει λόγος να μην εφαρμόζεται η διάταξη αυτή και όταν επέρχονται νομοθετικές μεταβολές.

64. Ωστόσο, δεν βλέπω με ποιον τρόπο όλα αυτά μπορούν να επιβεβαιώσουν τον ισχυρισμό της Ολλανδικής Κυβερνήσεως. Συγκεκριμένα, το άρθρο 20, στοιχείο β', της οδηγίας ορίζει, ως γενικό κανόνα, ότι δεν μπορεί να γίνει διακανονισμός σε περίπτωση «καταστροφής, απωλείας ή κλοπής δεόντως αποδεικνυόμενων ή δικαιολογούμενων», δηλαδή υπό συνθήκες σαφώς ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου στον φόρο, και μόνον στις περιπτώσεις κλοπής επιτρέπεται στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτόν. Κατά συνέπεια, νομίζω ότι η διάταξη επιρροωνύει την αντίθετη άποψη από εκείνη που προέβαλε η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθόσον επιβεβαιώνει ότι, τηρουμένων των εξαιρέσεων

που ρητώς προβλέπει το άρθρο αυτό, δεν μπορεί να γίνει διακανονισμός στην περίπτωση που η αδυναμία χρήσεως ενός αγαθού για την αρχικώς προβλεφθείσα φορολογητέα δραστηριότητα οφείλεται σε λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεως του υποκειμένου στον φόρο.

65. Ωστόσο, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ισχυρίζονται ακόμη –και νομίζω ότι τούτο είναι το κύριο σημείο της επιχειρηματολογίας τους– ότι το άρθρο 20 της οδηγίας δεν απαριθμεί περιοριστικώς τις περιπτώσεις διακανονισμού. Η πρώτη περίοδος της παραγράφου 1 της διατάξεως αυτής, και ειδικότερα το επίρρημα «ιδίως», δείχνει σαφώς ότι η εν λόγω απαρίθμηση δεν είναι περιοριστική. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να αποκλειστεί από την οδηγία η περίπτωση ο διακανονισμός αυτός να απορρέει από μια νομοθετική μεταβολή.

66. Παρά ταύτα, πρέπει να παρατηρήσω ότι, ακόμη και αν δεν χωρεί αμφιβολία ως προς το ότι στο άρθρο 20 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων διακανονισμού, νομίζω ότι είναι λίγο δύσκολο να υποστηριχθεί ότι στις περιπτώσεις που δεν εκτέθηκαν ρητώς περιλαμβάνεται η περίπτωση των επιγενομένων νομοθετικών μεταβολών, καθόσον τούτο θα έθετε υπό αμφισβήτηση θεμελιώδεις αρχές του κοινοτικού δικαίου. Συγκεκριμένα, νομίζω ότι είναι σαφές ότι, με δεδομένες τέτοιου είδους συνέπειες ενός διακανονισμού, ο νομοθέτης θα έπρεπε να αναφέρει ρητώς την περίπτωση αυτή αν είχε θελήσει να την περιλάβει στο άρθρο 20. Κατά συνέπεια, η σιωπή του νοείται κατ' ανάγκην ως αποκλεισμός της περιπτώσεως αυτής, πράγμα που άλλωστε στοιχεί με τον γενικό κανόνα που υπενθύμισα λίγο πιο πάνω.

67. Αν τα πράγματα έχουν έτσι, κατά την άποψή μου δεν ευσταθεί ούτε ο ισχυρισμός της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής ότι η παρούσα υπόθεση είναι από κάθε άποψη διαφορετική από την υπόθεση *Schloßstraße*, καθόσον στην υπόθεση εκείνη το ζήτημα ήταν μια νομοθετική μεταβολή η οποία έθιγε αναδρομικώς μια έκπτωση που είχε ήδη χορηγηθεί ενώ εν προκειμένω το ζήτημα είναι να διακανονιστεί νομίμως μια έκπτωση, βάσει του άρθρου 20 της οδηγίας, μόνο για τα έτη της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού που δεν είχαν ακόμη παρέλθει όταν τέθηκε σε ισχύ η νομοθετική μεταβολή.

68. Ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί πρώτον καθόσον προϋποθέτει διασταλτική ερμηνεία του άρθρου 20 την οποία αμφισβήτησα λίγο πιο πάνω. Όμως, δεν ευσταθεί και για τον λόγο ότι, όσο λεπτή και αν είναι η σχετική επιχειρηματολογία, δεν μπορώ να δω κατά ποιον τρόπο είναι δυνατόν κανείς να αρνηθεί ότι είναι αναδρομική μια νομοθετική μεταβολή απλώς και μόνον λόγω του ότι η μεταβολή αυτή δεν φθάνει στο σημείο να καταργήσει νομικές καταστάσεις που έχουν ήδη παραγάγει τα αποτελέσματά τους, αλλά «περιορίζεται» να αποκλείσει την περαιτέρω άσκηση ενός δικαιώματος το οποίο νομίμως αποκτήθηκε υπό την προηγούμενη ρύθμιση.

69. Τέλος, ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί καθόσον, κατά την άποψή μου, στηρίζεται σε φαύλο κύκλο. Συγκεκριμένα, κατά την Επιτροπή, στην απόφαση *Schloßstraße* το Δικαστήριο έκρινε ότι η εφαρμογή του άρθρου 20 της οδηγίας είναι μία από τις περιπτώσεις όπου επιτρέπεται ανάκληση του δικαιώματος εκπτώσεως εξ αυτού η Επιτροπή συνάγει ότι είναι νόμιμη οποιαδήποτε ανάκληση

του δικαιώματος αυτού η οποία στηρίζεται στην πιο πάνω διάταξη, οπότε είναι νόμιμη και η ανάκληση μετά την υπό εξέταση νομοθετική μεταβολή. Ωστόσο, πρέπει να παρατηρήσω ότι με τον τρόπο αυτόν η Επιτροπή θεωρεί δεδομένο το αποδεικτέο, καθόσον το ζήτημα εν προκειμένω δεν είναι αν το άρθρο 20 επιτρέπει να θιγεί το δικαίωμα εκπτώσεως (πράγμα που ουδείς αμφισβητεί), αλλά αν το άρθρο αυτό επιτρέπει να γίνεται τούτο σε κάθε περίπτωση και ειδικότερα στην περίπτωση νομοθετικής μεταβολής η οποία μετατρέπει αναδρομικώς σε δραστηριότητα που δεν μπορεί πια να υπαχθεί στον ΦΠΑ μια δραστηριότητα που προηγουμένως μπορούσε να υπαχθεί στον φόρο αυτόν. Πάντως, όπως εξήγησα πιο πάνω, τούτο δεν επιτρέπεται από το άρθρο 20, ούτε μπορεί να συναχθεί από την παραπομπή στην απόφαση Schloßstraße όπου η διάταξη αυτή χρησιμοποιείται για άλλους σκοπούς και με άλλη έννοια.

70. Ωστόσο, όπως είπα πιο πάνω, η Ολλανδική Κυβέρνηση επιχειρεί να δικαιολογήσει και με έναν γενικότερο και πειστικότερο τρόπο την αναδρομικότητα της υπό εξέταση νομοθετικής μεταβολής. Ωστόσο, στο σημείο αυτό θα έλθω πιο κάτω, καθόσον η επιχειρηματολογία αυτή αφορά κυρίως την υπόθεση C-7/02 (βλ. τα σημεία 85 έως 101 των προτάσεών μου).

71. Τώρα θα έλθω στα άλλα επιχειρήματα που η Ολλανδική Κυβέρνηση προέβαλε προς στήριξη του ισχυρισμού της. Κατ' αρχάς, η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι εν προκειμένω δεν παραβιάστηκε η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον τον Δεκέμβριο του 1994 ο Υφυπουργός Οικονομικών είχε εκδηλώσει την πρόθεση να τροποποιηθεί το άρθρο 11 του νόμου του 1968, πρό-

θεση η οποία επιβεβαιώθηκε στις 21 Μαρτίου 1995 με απάντηση σε ερώτηση βουλευτή και στις 31 Μαρτίου 1995 με ανακοινωθέν Τύπου.

72. Νομίζω ότι ούτε το επιχειρημα αυτό μπορεί να γίνει δεκτό. Συγκεκριμένα, από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο Δήμος του Leusden απέκτησε το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως πολύ πριν από τις πιο πάνω δηλώσεις. Ωστόσο, ουδεμία από τις δηλώσεις αυτές μπορεί να θίξει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του Δήμου αυτού σχετικά με το παραβίαστο του εν λόγω δικαιώματος.

73. Στη συνέχεια, προς στήριξη του ισχυρισμού της, η Ολλανδική Κυβέρνηση επικαλείται τις αποφάσεις Becker²⁵, Weisgerber²⁶ και Monte dei Paschi di Siena²⁷, από τις οποίες προκύπτει η αρχή ότι εκείνος που σκοπεύει να ασκήσει δραστηριότητα η οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ δεν μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα εκπτώσεως.

74. Ωστόσο, πρέπει να αντιτάξω ότι εν προκειμένω, όπως εξήγησα πιο πάνω, ο Δήμος του Leusden απέκτησε το δικαίωμα αυτό πριν η μίσθωση του γηπέδου απαλλαγεί από τον ΦΠΑ.

75. Τέλος, δεν θεωρώ πειστικό ούτε το επιχειρημα της Γαλλικής και της Ολλανδικής Κυβερνήσεως ότι, αν ο Δήμος του Leusden δεν έχει καμία υποχρέωση διακανονισμού, θα δημοπραγηθούν άνευ λόγου διακρίσεις εις βάρος όλων των υποκειμέ-

25 — Προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 10.

26 — Προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 11.

27 — Προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 12.

νων στον φόρο οι οποίοι, μολονότι μετά τη θέση σε ισχύ του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995 βρίσκονται στην ίδια κατάσταση με εκείνη στην οποία ο Δήμος του Leusden βρισκόταν πριν από τον νόμο αυτόν, δεν θα μπορούν να έχουν, αντιθέτως προς τον Δήμο του Leusden, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

76. Συγκεκριμένα, νομίζω ότι είναι σαφές ότι η πιο πάνω «διαφορετική μεταχείριση» είναι η φυσική συνέπεια οποιουδήποτε νέου κανόνα ο οποίος, με το να τροποποιήσει κανόνες που ήδη ίσχυαν, ρυθμίζει, κατ' εφαρμογήν της αρχής της μη αναδρομικότητας, μόνον το μέλλον, οπότε αναπόφευκτα διακρίνει μεταξύ των νομικών καταστάσεων που είχαν ήδη δημιουργηθεί βάσει της ρυθμίσεως που τροποποιήθηκε και των νομικών καταστάσεων που θα δημιουργηθούν στη συνέχεια.

77. Κατόπιν των ανωτέρω θεωρώ ότι οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου αντιτίθενται στο να επιβληθεί υπό τις συνθήκες της παρούσας υποθέσεως στον Δήμο του Leusden διακανονισμός υπό την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας.

Η εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας στον όμιλο Holin

78. Ερχόμενος τώρα να εξετάσω αν εν προκειμένω το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας έχει εφαρμογή στον όμιλο Holin, θα υπενθυμίσω ότι ο όμιλος αυτός απέκτησε πριν από τη θέση σε ισχύ του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995 δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ

σχετικά με τις εργασίες ανεγέρσεως του κτιρίου που εκμισθώθηκε στην τράπεζα ING (βλ. το σημείο 57 των προτάσεών μου).

79. Παρά ταύτα, η Ολλανδική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι ο ΦΠΑ σχετικά με τις εργασίες αυτές επιβαρύνει κατά την οδηγία τον όμιλο Holin, καθόσον η γενεσιουργός αιτία του φόρου –δηλαδή «η διάθεση» του σχετικού ακινήτου από τον όμιλο Holin «για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του» κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας–, που εν προκειμένω συμπίπτει με την έναρξη της μισθώσεως του ακινήτου από την τράπεζα ING, έλαβε χώρα την 1η Ιανουαρίου 1996, δηλαδή όταν ο νόμος του Δεκεμβρίου του 1995 είχε ήδη τεθεί σε ισχύ. Κατά συνέπεια, στην ουσία αρνούνται την αναδρομικότητα του νόμου αυτού.

80. Δεν νομίζω ότι το επιχείρημα αυτό είναι βάσιμο. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι είναι ορθή η άποψη ότι εν προκειμένω η γενεσιουργός αιτία του φόρου κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας δημιουργήθηκε μετά την έναρξη της ισχύος του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995, τούτο δεν αναιρεί το ότι πριν από την έναρξη της ισχύος του νόμου αυτού δημιουργήθηκε μια άλλη γενεσιουργός αιτία του φόρου κατά την οδηγία –δηλαδή η εκτέλεση (και η σχετική χρέωση) των εργασιών ανεγέρσεως του πιο πάνω κτιρίου υπέρ του ομίλου Holin–, αιτία λόγω της οποίας, όπως προελέχθη, ο όμιλος αυτός απέκτησε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

81. Υπό τις συνθήκες αυτές, το να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας έχει εφαρμογή επί του ομίλου Holin για τις κατασκευαστικές αυτές εργασίες θα είχε στην πράξη ως αποτέλεσμα, όπως ορθώς παρατήρησαν το αιτούν δικαστήριο²⁸ και η Επιτροπή με τις γραπτές της παρατηρήσεις, να υποχρεωθεί ο όμιλος Holin να καταβάλει τον ΦΠΑ που προηγούμενος είχε εκπέσει και επομένως να ανακληθεί το δικαίωμα εκπώσεως το οποίο αποκτήθηκε πριν τεθεί σε ισχύ ο πιο πάνω νόμος.

82. Δεν νομίζω ότι χωρεί αμφιβολία ως προς το ότι ακριβώς μετά τη θέση σε ισχύ του πιο πάνω νόμου πληρώθηκαν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας επί του ομίλου Holin. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή μόνον στην περίπτωση που η απόκτηση από τρίτον του αγαθού που ένας υποκείμενος στον φόρο διέθεσε για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του δεν θα του έδινε δικαίωμα πλήρους εκπώσεως του ΦΠΑ.

83. Μόνο για τον λόγο ότι ο νόμος του Δεκεμβρίου του 1995 κατήργησε τη δυνατότητα υπαγωγής στον ΦΠΑ της εκμίσθσεως του ακινήτου στην τράπεζα ING, ο όμιλος Holin, αν αποκτούσε το ακίνητο αυτό από τρίτον, δεν θα μπορούσε πια να επικαλεστεί δικαίωμα εκπώσεως του ΦΠΑ.

84. Επομένως, κατά την άποψή μου, υφίσταται συγκεκριμένος αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της θέσεως σε ισχύ του νόμου

του Δεκεμβρίου 1995 και της καταργήσεως του δικαιώματος εκπώσεως το οποίο ο όμιλος Holin είχε αποκτήσει προηγούμενος λόγω της υπαγωγής του στον ΦΠΑ κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας. Τούτο, κατ' εμέ, επιβεβαιώνει ότι εν προκειμένω στον νόμο αυτόν δόθηκε αναδρομική ισχύς.

85. Η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ακόμη ότι, εν πάση περιπτώσει, εν προκειμένω πληρούνται οι προϋποθέσεις που υπό το φως της νομολογίας του Δικαστηρίου η οποία υπομνήσθηκε πιο πάνω (βλ. το σημείο 46 των προτάσεών μου) δικαιολογούν την έκδοση κοινοτικής πράξεως με αναδρομική ισχύ. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία αυτή, το πιο πάνω ενδεχόμενο γίνεται κατ' εξαίρεση δεκτό «όταν αυτό επιβάλλει ο επιδιωκόμενος σκοπός και λαμβάνεται δεόντως υπόψη η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων»²⁹.

86. Κατά την κυβέρνηση αυτή, και οι δύο προϋποθέσεις αυτές πληρούνται εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, από τη μια πλευρά, οι καινοτομίες που εισήγαγε ο νόμος του Δεκεμβρίου του 1995 είχαν σκοπό να θέσουν τέλος σε ορισμένες καταστρατηγήσεις σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 11 του νόμου του 1968· από την άλλη πλευρά, με ορισμένες δηλώσεις του Ολλανδού Υφυπουργού Οικονομικών και με ανακοινωθέν Τύπου του ίδιου υφυπουργού της 31ης Μαρτίου 1995, οι υποκείμενοι στον φόρο πληροφορήθηκαν το ενδεχόμενο να τροποποιηθεί το άρθρο αυτό.

28 — Βλ. το σημείο 3.4.5. της αποφάσεως περί παραπομπής, το οποίο παρατίθεται στην υποσημείωση 23.

29 — Βλ., μεταξύ άλλων, την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 16 απόφαση Zuckerfabrik Süderdithmarschen και Zuckerfabrik Soest, σκέψη 49, και τη νομολογία που παρατίθεται εκεί.

87. Όσον αφορά τις δηλώσεις του Υφυπουργού Οικονομικών, θα παρατηρήσω αμέσως ότι, αν αποδειχθεί, όπως έγινε στην περίπτωση του Δήμου του Leusden (βλ. το σημείο 72 των προτάσεών μου), ότι ο όμιλος Holin απέκτησε πριν από τις δηλώσεις αυτές το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, θα είναι λογικό να αποκλειστεί ότι οι δηλώσεις αυτές μπόρεσαν να εμποδίσουν τη δημοσίευση δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ομίλου αυτού ως προς το απαραβίαστο του εν λόγω δικαιώματος.

88. Πάντως, από το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα φαίνεται ότι μπορεί να συναχθεί ότι ο όμιλος Holin απέκτησε το εν λόγω δικαίωμα μετά τις δηλώσεις αυτές³⁰.

89. Ακόμη και στην περίπτωση αυτή θα απέκλεια, όπως απέκλεισε η Επιτροπή με τις γραπτές της παρατηρήσεις, ότι ένα ανακοινωθέν Τύπου περί ενός απλού σχεδίου νόμου, και επομένως με αβέβαιο αποτέλεσμα, μπορεί να κλονίσει το δικαιολογημένο της εμπιστοσύνης σχετικά με το απαραβίαστο ενός δικαιώματος το οποίο αποκτήθηκε βάσει της ισχύουσας ρυθμίσεως.

90. Ωστόσο, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι ο όμιλος Holin, ο οποίος πλέον ήταν σε θέση να προβλέψει τη νομοθετική μεταβολή, δεν μπορούσε να έχει πλήρη εμπιστοσύνη ως προς το απαραβίαστο του δικαιώματος αυτού, θα πρέπει να εξακριβωθεί αν εν προκειμένω πληρούται και η

άλλη προϋπόθεση που το Δικαστήριο θέτει για να γίνει δεκτή η αναδρομικότητα μιας πράξεως, δηλαδή ότι η αναδρομικότητα είναι απαραίτητη για να επιτευχθεί ο δηλωμένος σκοπός της πράξεως³¹.

91. Εν προκειμένω, η Ολλανδική Κυβέρνηση περιορίζεται, όπως είδαμε, στον ισχυρισμό ότι στόχος του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995 ήταν η καταπολέμηση των καταστρατηγήσεων που ατέρρεαν από την ακαταλληλότητα της ρυθμίσεως που ίσχυε προηγουμένως.

92. Πάντως, πέραν του γεγονότος ότι το αιτούν δικαστήριο ρητώς απέκλεισε, με το προδικαστικό ερώτημα, το ότι ο όμιλος Holin προέβη εν προκειμένω σε φοροδιαφυγή ή καταστρατηγήσεις, νομίζω ότι η άποψη της Ολλανδικής Κυβερνήσεως δεν συνάγει όλες τις συνέπειες από το πραγματικό περιεχόμενο της πιο πάνω νομολογίας.

93. Συγκεκριμένα, κατ' εμέ, θα αποτελούσε κακή εφαρμογή της νομολογίας αυτής το να συναχθεί ότι απλώς και μόνον η ανάγκη να επιτευχθεί ο δηλωμένος σκοπός μας πράξεως είναι από μόνη της αρκετή για να δικαιολογηθεί η με την πράξη αυτή προσβολή κεκτημένων δικαιωμάτων, για τον προφανή λόγο ότι εκείνο που πρέπει να δικαιολογηθεί εδώ είναι ακριβώς η προσβολή αυτή και όχι

30 — Ειδικότερα, αναφέρομαι στο χωρίο όπου γίνεται λόγος για ένα «[...] δικαίωμα εκπτώσεως που γεννήθηκε κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της αναγγελίας της νομοθετικής μεταβολής την οποία αφορά το πρώτο ερώτημα και της θέσεώς της σε ισχύ [...]».

31 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 1982, 108/81, *Amylum* κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1982, σ. 3107, σκέψεις 5 και 6), και την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 16 απόφαση *Zuckerfabrik Süderdithmarschen* και *Zuckerfabrik Soest*, σκέψεις 50 έως 54.

απλώς και μόνον η έκδοση της πράξεως. Με άλλα λόγια, εκείνο που πρέπει να αποδειχθεί είναι το ότι η αναδρομική ισχύς της πράξεως αποτελεί αναγκαία συνέπεια της επιδιώξεως του σκοπού της πράξεως αυτής, συνέπεια που επιπλέον ήταν αναπόφευκτη και ανάλογη με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

94. Εν προκειμένω, όπως ανέφερε η Επιτροπή με τις γραπτές της παρατηρήσεις, δεν νομίζω ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση απέδειξε ότι πληρούνται οι πιο πάνω προϋποθέσεις, ούτε νομίζω ότι κάτι τέτοιο προκύπτει σαφώς από αντικειμενική εξέταση της παρούσας υποθέσεως. Απεναντίας, νομίζω ότι πρέπει να γίνει δεκτό το αντίθετο, λαμβανομένων υπόψη όλων αυτά σχετικά με την ορθότητα της συμπεριφοράς του μέλους Holin από την άποψη που μας ενδιαφέρει εδώ.

95. Ωστόσο, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι η αναδρομική ισχύς του νόμου του Δεκεμβρίου 1995 από τις 31 Μαρτίου 1995, δηλαδή από την ημερομηνία κατά την οποία ο Ολλανδός Υφυπουργός Οικονομικών εξέδωσε το ανακοινωθέν Τύπου το οποίο ανήγγειλε την πρόθεση να εκδοθεί ο νόμος αυτός, ήταν αναγκαία για να αποφευχθεί μια μορφή καταστρατηγήσεως –η οποία στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι γνωστή ως «prepayment scheme»– στην οποία, διαφορετικά, ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο θα υπήρχε ο κίνδυνος να προβούν μεταξύ της αναγγελίας αυτής και της θέσεως του νόμου σε ισχύ.

96. Ειδικότερα, η μορφή αυτή καταστρατηγήσεως συνίσταται στο να δημιουργήσει τεχνηέντως μια επιχείρηση, με τη συνέργεια μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων, την κατά την οδηγία γενεσιουργό αιτία του φόρου σε ένα χρονικό σημείο πριν από τη θέση του σχετικού νόμου σε ισχύ.

97. Ωστόσο, ούτε το επιχείρημα αυτό με πείθει. Συγκεκριμένα, να μην θεωρω λογικό και σκόπιμο να τιμωρηθεί μια τέτοια καταστρατήγηση, πλην όμως δεν νομίζω ότι προς τούτο ήταν αναγκαίο να δοθεί αναδρομική ισχύς στον νόμο του Δεκεμβρίου του 1995.

98. Συγκεκριμένα, όπως έκρινε κατ'επανάληψη το Δικαστήριο, από την οδηγία μπορεί να συναχθεί η αρχή ότι «[σ]τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως [...] η εφορία δύναται να ζητήσει αναδρομικώς την καταβολή των ποσών που εξέπεσαν [...]»³².

99. Ο τεχνητός καθορισμός, από μια επιχείρηση, της ημερομηνίας κατά την οποία επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου αποτελεί κατ'εμέ σαφές παράδειγμα καταστάσεως φοροδιαφυγής και καταστρατηγήσεως ικανής να δικαιολογήσει κατά την οδηγία την πλήρη καταβολή του ΦΠΑ που ενδεχομένως εξέπεσε.

32 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 18 απόφαση Inzo, σκέψη 24· προαναφερθείσα στην υποσημείωση 18 απόφαση Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 46, και προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Schloßstraße, σκέψη 40.

100. Ωστόσο, εν προκειμένω, όπως υπενθύμισα πιο πάνω, το αιτούν δικαστήριο απέκλεισε το ότι ο όμιλος Holin προέβη σε φοροδιαφυγή ή καταστρατηγήσεις. Κατά συνέπεια, αν ο νόμος του Δεκεμβρίου του 1995 έχει εφαρμογή επί του ομίλου αυτού, ο όμιλος αυτός θα στερηθεί αδικαιολόγητα, με αναδρομική ισχύ, ένα δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο είχε αποκτήσει καλόπιστα.

101. Κατόπιν των ανωτέρω, θεωρώ ότι εν προκειμένω δεν δικαιολογείται η αναδρομική εφαρμογή του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995.

102. Τέλος, για τους λόγους που εξέθεσα πιο πάνω (βλ. τα σημεία 75 και 76 των προτάσεών μου), νομίζω ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ούτε το επιχείρημα της Γαλλικής και της Ολλανδικής Κυβερνήσεως ότι, αν ο όμιλος Holin δεν υπαχθεί στον εν λόγω φόρο, θα δημιουργηθούν άνευ λόγου διακρίσεις εις βάρος όλων των υποκειμένων στο φόρο οι οποίοι, μολονότι μετά τη θέση σε ισχύ του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995 βρίσκονται στην κατάσταση στην οποία ο όμιλος αυτός βρισκόταν πριν από τον νόμο αυτόν, δεν θα μπορούν να έχουν, αντιθέτως προς τον όμιλο Holin, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

103. Κατά συνέπεια, για τους πιο πάνω λόγους θεωρώ ότι και εν προκειμένω οι αρχές περί ασφαλείας δικαίου και περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αντιτίθενται στην επιβολή στον όμιλο Holin του φόρου τον οποίο προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας.

Συμπεράσματα ως προς τα δύο ερωτήματα που εξετάστηκαν

104. Κατόπιν των ανωτέρω θεωρώ ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα στις δύο υπό εξέταση υποθέσεις πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου αντιτίθενται στο να επιβληθεί σε έναν υποκείμενο στον φόρο ο κατά το άρθρο 20 της οδηγίας διακανονισμός ή ο κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας φόρος απλώς και μόνο λόγω του ότι, κατόπιν μιας νομοθετικής μεταβολής, ο πιο πάνω υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί πια να υπαγάγει στον ΦΠΑ τη δραστηριότητα εν όψει της οποίας είχε αποκτήσει δικαίωμα εκπτώσεως κατά την οδηγία.

B — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος στην υπόθεση C-487/01

105. Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα στην ίδια υπόθεση, ο νόμος του Δεκεμβρίου του 1995 δεν έχει εφαρμογή, μέχρι το τέλος της περιόδου διακανονισμού, επί του μισθωτή που επέλεξε τη φορολόγηση της μισθώσεως βάσει της προηγούμενης ρυθμίσεως, οπότε, κατά την περίοδο αυτή το σωμα-

τείο χόκεϋ εξακολουθεί να οφείλει ΦΠΑ επί του μισθώματος του γηπέδου.

106. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, εφόσον στο πρώτο ερώτημα της παρούσας υποθέσεως πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, παρέλκει να δοθεί απάντηση στο υπό εξέταση ερώτημα.

107. Το ίδιο υποστηρίζει και η Γαλλική Κυβέρνηση. Ωστόσο, αν το Δικαστήριο δώσει καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση και στο δεύτερο ερώτημα, βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και για να εξασφαλιστεί η ορθή λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ.

108. Ο Δήμος του Leusden και η Επιτροπή δεν υπέβαλαν παρατηρήσεις σχετικά με το ερώτημα αυτό.

109. Όσο για μένα, θα υπενθυμίσω κατ' αρχάς ότι, ναι μεν κατ' αρχήν «μόνον του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και το οποίο πρέπει να αναλάβει την ευθύνη της δικαστικής απόφασης που θα εκδοθεί, έργο είναι να εκτιμήσει, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων της υποθέσεως, τόσο την ανάγκη εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως για να είναι σε θέση να εκδώσει την απόφασή του όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που θέτει στο Δικαστήριο»³³, πλην όμως το Δικαστήριο έχει

κρίνει κατ' επανάληψη «ότι δεν μπορεί να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος εθνικού δικαστηρίου όταν είναι πρόδηλον ότι η ερμηνεία ή η εκτίμηση του κύρους κοινοτικού κανόνα, που ζητούνται από το εθνικό δικαστήριο, δεν έχουν σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης [ή] όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως»³⁴.

110. Κατά τη νομολογία αυτή, «[α]ν προκύπτει ότι το υποβληθέν ερώτημα είναι προδήλως άσχετο με την επίλυση της συγκεκριμένης διαφοράς, το Δικαστήριο είναι υποχρεωμένο να απόσχει από την έκδοση αποφάσεως»³⁵. Με την ίδια οπτική, το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι, «[γ]ια να παράσχουν τη δυνατότητα στο Δικαστήριο να εκπληρώσει την αποστολή του σύμφωνα με τη Συνθήκη, είναι απαραίτητο τα εθνικά δικαστήρια να εξηγούν τους λόγους, όταν οι λόγοι αυτοί δεν προκύπτουν σαφώς από τη δικογραφία, για τους οποίους φρονούν ότι η απάντηση στα ερωτήματά τους είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς»³⁶.

33 — Απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2003, C-318/00, Bacardi-Martini και Cellier des Dauphins (Συλλογή 2003, σ. I-905, σκέψη 41). Στο ίδιο πνεύμα, βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93 Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59) της 15ης Ιουνίου 1999, C-421/97, Tarantik (Συλλογή 1999, σ. I-3633, σκέψη 33), και της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, Idéal Tourisme (Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 20).

34 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 33 απόφαση Bacardi-Martini και Cellier des Dauphins, σκέψη 43. Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, C-343/90, Lourenço Dias (Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψεις 17 και 18) της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψη 25) την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 33 απόφαση Bosman, σκέψη 61· την απόφαση της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 52), και την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 33 απόφαση Idéal Tourisme, σκέψη 20.

35 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 34 απόφαση Lourenço Dias, σκέψη 20.

36 — Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1981, 244/80, Foglia (Συλλογή 1981, σ. 3045, σκέψη 17).

111. Κατόπιν αυτών, θα σημειώσω ότι ούτε από την απόφαση περί παραπομπής ούτε από άλλα έγγραφα της δικογραφίας προκύπτουν στοιχεία που μπορούν να δείξουν ότι η απάντηση στο ερώτημα που τέθηκε θα μπορούσε να βοηθήσει το αιτούν δικαστήριο να λύσει τη διαφορά που εκδικάζει.

112. Συγκεκριμένα, από τη δικογραφία προκύπτει ότι η διαφορά αυτή ανέκυψε μόνο μεταξύ του Δήμου του Leusden και της ολλανδικής εφορίας σχετικά με την απόφαση της δεύτερης να απαιτήσει από τον πρώτο διακανονισμό κατά το άρθρο 20 της οδηγίας. Αντιθέτως, δεν προκύπτει ότι ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου τέθηκε και το ζήτημα αν το σωματείο χόκεϋ, παρά τη θέση σε ισχύ του νόμου του 1995, εξακολουθεί να οφείλει ΦΠΑ επί του μισθώματος.

113. Εξάλλου, το ότι το τελευταίο ερώτημα δεν έχει σχέση με τη διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του Hoge Raad νομίζω ότι μπορεί να συναχθεί τόσο από το γεγονός ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση και ο Δήμος του Leusden δεν υπέβαλαν στο Δικαστήριο καμία παρατήρηση επ' αυτού όσο και από το γεγονός ότι το σωματείο χόκεϋ, το οποίο είναι φανερό ότι θα ήταν εκείνος που είχε το μεγαλύτερο ενδιαφέρον να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, όχι μόνο δεν εμφανίστηκε στην παρούσα διαδικασία, αλλά και εξ όσων αντιλαμβάνομαι δεν έλαβε μέρος ούτε στην κύρια δίκη.

114. Κατά συνέπεια, κατόπιν των ανωτέρω, θεωρώ ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα που τέθηκε από το Hoge Raad

στην υπόθεση C-487/01 είναι υποθετικό, οπότε πρέπει να κηρυχθεί απαράδεκτο.

115. Ωστόσο, αν το Δικαστήριο δεν δεχθεί την άποψη αυτή, θα παρατηρήσω τα ακόλουθα.

116. Καταφατική απάντηση στο υπό εξέταση ερώτημα θα είχε στην πράξη ως συνέπεια απλούστατα να μην εφαρμοστεί, κατά το υπόλοιπο διάστημα της περιόδου διακανονισμού, ο νόμος του Δεκεμβρίου του 1995 επί των συμβάσεων μισθώσεως που βρίσκονταν υπό εκτέλεση όταν ο νόμος αυτός τέθηκε σε ισχύ, οπότε στο ολλανδικό δημόσιο ταμείο θα εισέφερε ένας φόρος ο οποίος διαφορετικά δεν θα μπορούσε πια να εισπραχθεί. Με άλλα λόγια, η καταφατική απάντηση θα έδινε τη δυνατότητα στο ολλανδικό δημόσιο ταμείο να καλύψει την έλλειψη, στον νόμο του Δεκεμβρίου του 1995, μεταβατικής ρυθμίσεως που θα προέβλεπε την υποχρέωση των μισθωτών, οι οποίοι βάσει του νόμου αυτού δεν οφείλαν πλέον να καταβάλλουν ΦΠΑ, να συνεχίσουν να καταβάλλουν τον φόρο αυτόν μέχρι το τέλος της περιόδου διακανονισμού.

117. Υπό το φως των σκέψεων αυτών, νομίζω ότι το υπό εξέταση ερώτημα θέτει ζήτημα ερμηνείας του εθνικού και όχι του κοινοτικού δικαίου. Συγκεκριμένα, εφόσον —όπως εξήγησα κατά την απάντηση στο πρώτο ερώτημα— ένα κράτος μέλος, όταν τροποποιεί την εθνική ρύθμιση σχετικά με τη δυνατότητα υπαγωγής στον ΦΠΑ της μισθώσεως ακινήτων, οφείλει να σεβαστεί, κατ' εφαρμογήν των αρχών περί ασφάλειας δικαίου και περί προστασίας

της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, το δικαίωμα εκπτώσεως που οι εκμσθωτές ακινήτων απέκτησαν βάσει της εν λόγω ρυθμίσεως, ουδεμία αρχή του κοινοτικού δικαίου αντιτίθεται, κατά την άποψή μου, στο να στερήσει το κράτος αυτό-έστω και ακούσια-, όταν εισάγει την τροποποίηση αυτή, το ταμείο του από τη δυνατότητα να συνεχίσει να εισπράττει τον φόρο από τους μσθωτές των ακινήτων αυτών.

118. Ωστόσο, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, αν δεν επιτραπεί στο ολλανδικό δημόσιο ταμείο να συνεχίσει να εισπράττει ΦΠΑ από τους μσθωτές ακινήτων οι οποίοι επέλεξαν βάσει της καταργηθείσας ρυθμίσεως να καταβάλλεται ο φόρος αυτός, θα θιγούν η ουδετερότητα του ΦΠΑ και η ορθή λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ.

119. Νομίζω ότι το επιχείρημα αυτό είναι συζητήσιμο. Συγκεκριμένα, αν το κατάλαβα καλά, το επιχείρημα αυτό στηρίζεται σε φερόμενη παραβίαση των δύο αρχών που απορρέουν από την οδηγία: της αρχής ότι «όλοι οι επιχειρηματίες πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο ουδέτερο όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση, ανεξαρτήτως του αν αυτοί προβαίνουν σε προπαρασκευαστικές μόνον ενέργειες ή ασκούν φορολογητέες πράξεις»³⁷ και της αρχής ότι ο υποκείμενος

στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών μόνον εφόσον χρησιμοποιεί την εισροή για φορολογητέα εκροή.

120. Νομίζω ότι ουδεμία από τις αρχές αυτές παραβιάστηκε εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, τη στιγμή που ο Δήμος του Leusden προέβη σε έκπτωση του ΦΠΑ που χρεώθηκε για τις εργασίες διαρρυθμίσεως του γηπέδου, ο Δήμος αυτός προέβη στην έκπτωση αυτή εν όψει μιας δραστηριότητας -της εκμσθώσεως του γηπέδου στο σωματείο χόκεϊ- η οποία βάσει της εθνικής ρυθμίσεως που ίσχυε τότε ήταν φορολογητέα. Κατά συνέπεια, ο Δήμος του Leusden απέκτησε και άσκησε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ σε πλήρη συμφωνία με τις πιο πάνω αρχές.

121. Επομένως, εφόσον νομίζω ότι η απάντηση στο υπό εξέταση ερώτημα δεν εξαρτάται από την ερμηνεία διατάξεων της οδηγίας ή από την εφαρμογή αρχών του κοινοτικού δικαίου, θεωρώ ότι, αν το ερώτημα αυτό θεωρηθεί παραδεκτό, πρέπει να λάβει την απάντηση ότι του εθνικού δικαστηρίου έργο είναι να εκτιμήσει αν, βάσει των αρχών της έννομης τάξεως της ημεδαπής, οι μσθωτές που επέλεξαν την υπαγωγή της μσθώσεως στον ΦΠΑ βάσει της νομοθεσίας που ίσχυε όταν συνήφθη η σύμβαση μσθώσεως εξακολουθούν να οφείλουν τον φόρο αυτόν ακόμη και μετά τη θέση σε ισχύ μιας νομοθετικής μεταβολής η οποία κατήργησε τη δυνατότητα υπαγωγής της μσθώσεως αυτής στον ΦΠΑ.

37 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz της 23ης Νοεμβρίου 1995 στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 18 υπόθεση Inzo, σημείο 27 των προτάσεων, καθώς και την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 18 απόφαση Rompelman, σκέψη 23.

Γ — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος στην υπόθεση C-7/02

122. Με το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-7/02, αν κατάλαβα καλά, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην πραγματικότητα από το Δικαστήριο δύο διευκρινίσεις. Κατ' αρχάς, ερωτά αν η τυχόν καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, δηλαδή το απαραβίαστο του δικαιώματος εκπτώσεως που απέκτησε ο όμιλος Holin πριν από τη θέση σε ισχύ του νόμου του Δεκεμβρίου του 1995, ισχύει και για το χρονικό διάστημα μετά το ανακοινωθέν Τύπου της 31ης Μαρτίου 1995 με το οποίο ο Ολλανδός Υφυπουργός Οικονομικών ανήγγειλε την πρόθεση τροποποίησης του άρθρου 11 του νόμου του 1968. Αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, το Hoge Raad ερωτά αν ο όμιλος Holin οφείλει να καταβάλει φόρο κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας ο οποίος πρέπει να υπολογιστεί, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας³⁸, βάσει των εξόδων ανεγέρσεως των κτιρίων που εκμισθώθηκαν στην τράπεζα ING, τα οποία πραγματοποιήθηκαν μετά την έκδοση του ανακοινωθέντος Τύπου.

123. Ο όμιλος Holin ισχυρίζεται ότι το πιο πάνω ανακοινωθέν Τύπου εκδόθηκε μετά τις υποχρεώσεις που ο όμιλος αυτός συμφώνησε με την τράπεζα ING σχετικά με τη μελλοντική μίσθωση του ακινήτου και την υπαγωγή της μισθώσεως αυτής

38 — Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι για τις πράξεις του άρθρου 5, παράγραφοι 6 και 7, της οδηγίας η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των σχετικών πράξεων.

στον ΦΠΑ, οπότε ενδεχόμενη φορολόγηση των εργασιών που εκτελέστηκαν επί του ακινήτου αυτού μετά το ανακοινωθέν Τύπου αντίκειται στις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου.

124. Όσο για τη Γαλλική Κυβέρνηση, η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι, αν το Δικαστήριο, κατά την απάντηση στο πρώτο ερώτημα στην παρούσα υπόθεση, κρίνει ότι ο φόρος του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας, δεν επιβάλλεται για τον διακανονισμό μιας εκπτώσεως ΦΠΑ η οποία έγινε εν όψει μιας φορολογητέας δραστηριότητας που στη συνέχεια απαλλάχθηκε του φόρου κατόπιν νομοθετικής μεταβολής, ο φόρος αυτός δεν μπορεί να επιβληθεί στον όμιλο Holin για ολόκληρο το χρονικό διάστημα πριν από τη νομοθετική αυτή μεταβολή. Επιπλέον, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, δεν είναι δυνατόν, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, να υπολογιστεί ο φόρος αυτός βάσει μόνον των εξόδων ανεγέρσεως του σχετικού κτιρίου που πραγματοποιήθηκαν μετά το ανακοινωθέν Τύπου.

125. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου έχουν αντίθετη άποψη. Συγκεκριμένα, κατά τις κυβερνήσεις αυτές, ο όμιλος Holin γνώριζε, τουλάχιστον μετά τις 31 Μαρτίου 1995, ότι θα υπέκειτο στον φόρο κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας, αν αποφάσιζε να εκμισθώσει στην τράπεζα ING το ακίνητο σχετικά με το οποίο γίνονταν εργασίες. Επομένως, κατά τις κυβερνήσεις αυτές, οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας

δικαίου δεν μπορούν να τύχουν επικλήσεως από τον όμιλο Holin σχετικά με το χρονικό διάστημα μετά τις 31 Μαρτίου 1995, οπότε ο εν λόγω φόρος, υπολογιζόμενος βάσει των εξόδων τα οποία πραγματοποιήθηκαν κατά το χρονικό αυτό διάστημα, δύναται να επιβληθεί στον όμιλο αυτόν.

στην πραγματικότητα απλώς και μόνον αναδιατυπώνει το πρώτο ερώτημα στην ίδια υπόθεση τονίζοντας το γεγονός ότι η σχετική νομοθετική μεταβολή προαναγγέλθηκε με ανακοινωθέν Τύπου.

126. Τέλος, η Επιτροπή με τις γραπτές της παρατηρήσεις³⁹ σημειώνει ότι το ανακοινωθέν Τύπου δεν είναι δυνατόν να κλόνισε τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του ομίλου Holin ως προς τη δυνατότητα υπαγωγής της μελλοντικής μισθώσεως στον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, το ανακοινωθέν αυτό, παρατηρεί η Επιτροπή, αφορούσε μόνον ένα σχέδιο νόμου της Ολλανδικής Κυβερνήσεως ως προς το οποίο δεν ήταν δυνατόν να υπάρξει βεβαιότητα ότι θα υιοθετηθεί, ή θα υιοθετηθεί χωρίς τροπολογίες, από το Κοινοβούλιο. Κατά συνέπεια, συνάγει η Επιτροπή, και κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ του ανακοινωθέντος Τύπου και της οριστικής θεσπίσεως της νέας ρυθμίσεως η ισχύουσα ρύθμιση μπορούσε να δημιουργήσει στους φορολογουμένους δικαιολογημένη εμπιστοσύνη.

128. Κατά συνέπεια, θα περιοριστώ να υπενθυμίσω ό,τι παρατήρησα σχετικά με το πρώτο ερώτημα, δηλαδή ότι, ναι μεν είναι τουλάχιστον συζητήσιμο, όπως ορθώς ισχυρίζεται η Επιτροπή, ότι μετά το ανακοινωθέν Τύπου ο όμιλος Holin δεν μπορούσε να έχει πλήρη εμπιστοσύνη σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως που είχε αποκτήσει (βλ. το σημείο 89 των προτάσεών μου), πλην όμως εν προκειμένω δεν προκύπτει ότι υπάρχει βάσιμη δικαιολογία για την κατάργηση του πιο πάνω δικαιώματος με τον νόμο του Δεκεμβρίου του 1995 (βλ. τα σημεία 90 έως 101 των προτάσεών μου).

127. Όσο για μένα, θεωρώ ότι με το υπό εξέταση ερώτημα το αιτούν δικαστήριο

129. Κατά συνέπεια, για τους λόγους αυτούς θεωρώ ότι η απάντηση στο πρώτο ερώτημα ισχύει και για το χρονικό διάστημα μετά την αναγγελία, με ανακοινωθέν Τύπου του Υφυπουργού Οικονομικών, της προθέσεως της Ολλανδικής Κυβερνήσεως να τροποποιηθεί η ισχύουσα ρύθμιση περί ΦΠΑ.

39 — Ναι μεν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή άλλαξε άποψη σχετικά με τις γραπτές της παρατηρήσεις ως προς το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-7/02 (βλ. το σημείο 43 των προτάσεών μου), πλην όμως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση δεν έλαβε θέση επί του δεύτερου ερωτήματος.

V — Συμπέρασμα

130. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής:

- «1) Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα στις υποθέσεις C-487/01 και C-7/02, οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου αντιτίθενται στο να επιβληθεί διακανονισμός κατά το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ ή φόρος κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας σε υποκείμενον στον φόρο απλώς και μόνο για τον λόγο ότι, κατόπιν νομοθετικής μεταβολής, το πρόσωπο αυτό δεν δύναται πια να υπαγάγει στον ΦΠΑ τη δραστηριότητα εν όψει της οποίας είχε αποκτήσει δικαίωμα εκπτώσεως κατά την οδηγία αυτή.
- 2) Όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-487/01, το ερώτημα αυτό είναι απαράδεκτο. Εν πάση περιπτώσει, του εθνικού δικαστηρίου έργο είναι να εκτιμήσει αν, βάσει των αρχών της έννομης τάξεως της ημεδαπής, οι μισθωτές που επέλεξαν την υπαγωγή της μισθώσεως στον ΦΠΑ βάσει της νομοθεσίας που ίσχυε όταν συνήφθη η σύμβαση μισθώσεως εξακολουθούν να οφείλουν τον φόρο αυτόν ακόμη και μετά τη θέση σε ισχύ μιας νομοθετικής μεταβολής η οποία κατήργησε τη δυνατότητα υπαγωγής της μισθώσεως αυτής στον ΦΠΑ.
- 3) Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-7/02, η απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα ισχύει και για το χρονικό διάστημα μετά την αναγγελία, με ανακοινωθέν Τύπου του Υφυπουργού Οικονομικών, της προθέσεως της Ολλανδικής Κυβερνήσεως να τροποποιηθεί η ισχύουσα ρύθμιση περί ΦΠΑ.»