

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 29ης Απριλίου 2004 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-487/01 και C-7/02,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Gemeente Leusden (C-487/01),

Holin Groep BV cs (C-7/02)

και

Staatssecretaris van Financiën,

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', 17 και 20, 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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), καθώς και γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, A. Rosas (εισηγητή) και S. von Bahr, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano,
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο Gemeente Leusden, εκπροσωπούμενος από τους R. Brouwer και M. H. P. Bodt, Belastingadviseurs,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και P. Boussaroque,

- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την P. Ormond, επικουρούμενη από την P. Whipple, barrister (C-7/02),

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον H. M. H. Spreyart,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Gemeente Leusden, εκπροσωπούμενου από τους R. Brouwer και M. H. P. Bodt, της Holin Groep BV cs, εκπροσωπούμενης από τον R. M. Vermeulen, advocaat, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την S. Terstal, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους H. M. H. Spreyart και R. Lyal, κατά τη συνεδρίαση της 9ης Ιανουαρίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 3ης Ιουνίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

¹ Με αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2001 (C-487/01) και της 21ης Δεκεμβρίου 2001 (C-7/02), οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο αντιστοίχως στις 17 Δεκεμβρίου 2001 και 11 Ιανουαρίου 2002, το Hoge Raad der Nederlanden έθεσε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ δύο προδικαστικά ερωτήματα, σε κάθε υπόθεση, ως προς την ερμηνεία των άρθρων 17 και 20, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των αρχών περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου (C-487/01) και των άρθρων 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 17 της έκτης οδηγίας καθώς και των αρχών περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου (C-7/02).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ, αφενός, του Gemeente Leusden (Δήμου του Leusden) (C-487/01) και της Holin Groep BV cs (στο εξής: Holin Groep) (C-7/02) και, αφετέρου, του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) σχετικά με την πληρωμή χρηματικών ποσών που εξέπεσαν του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ο οποίος καταβλήθηκε για αγαθά που παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που παρήχθησαν για τη διαρρύθμιση ακινήτων τα οποία εκμισθώθηκαν, πληρωμή που απαιτήθηκε κατόπιν μιας νομοθετικής μεταβολής η οποία κατήργησε το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση της μισθώσεως ακινήτων.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, υπόκεινται σε ΦΠΑ.

4 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, ως «παράδοση αγαθού» νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος.

5 Το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

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

α) τη διάθεση υπό υποκειμένου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως 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 προστιθεμένης αξίας.»

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

«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 πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων.»

7 Το άρθρο 13, Β και Γ, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Β. Λοιπές απαλλαγές

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 αποτρέπει ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τις μισθώσεις ακινήτων [...]

Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής.

[...]

Γ. Δικαίωμα επιλογής

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.»

8 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση

1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκλεστέος 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 παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]».

9 Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Διακανονισμός των εκπτώσεων

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 εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο·

β) όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου, ιδίως σε περίπτωση ακυρώσεως πωλήσεων ή επιτεύξεως εκπτώσεων επί του τιμήματος· εντούτοις, δεν ενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απωλείας ή κλοπής δεόντως αποδεικνυόμενων ή δικαιολογούμενων και στην περίπτωση εξόδων γενομένων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 6. Εντούτοις, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαιτούν διακανονισμό για τις πράξεις για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, καθώς και στην περίπτωση κλοπής.

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου και του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου με τον οποίον επιβαρύνθησαν 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 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 δύνανται να επεκτείνεται μέχρι δέκα έτη.

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

[...]

4. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3, τα κράτη μέλη δύνανται:

- να ορίζουν την έννοια των αγαθών επενδύσεως,

- να προσδιορίζουν το ποσό του φόρου το οποίο θα λαμβάνεται υπόψη για τον διακανονισμό,

- να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς,

- να επιτρέπουν απλοποιήσεις διοικητικής φύσεως.

[...]

6. Σε περίπτωση μεταβολής της υπαγωγής ενός υποκειμένου στον φόρο από το κανονικό φορολογικό καθεστώς σε ένα ειδικό καθεστώς ή αντιστρόφως, τα κράτη μέλη δύνανται να λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να τυγχάνει αδικαιολόγητου πλεονεκτήματος ή να υφίσταται αδικαιολόγητη ζημία.»

- 10 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 απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18), το άρθρο 20, παράγραφος 2, τελευταίο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 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.»

- 11 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/7, η διάταξη αυτή έπρεπε να μεταφερθεί το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1996.

Η εθνική νομοθεσία

- 12 Ο Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμος του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: Wet OB 1968) προέβλεπε, στο άρθρο του 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, την αρχή της απαλλαγής της μισθώσεως ακινήτων και τη δυνατότητα των μερών συμβάσεως μισθώσεως να επιλέξουν τη φορολόγηση των μισθώσεων.
- 13 Η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε από τον Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (νόμο για τροποποίηση του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών, του νόμου περί φόρου δικαιοπραξιών και ορισμένων άλλων φορολογικών νόμων για την καταπολέμηση των νομικών κατασκευών για φοροαποφυγή σχετικά με ακίνητα), ο οποίος εκδόθηκε στις 18 Δεκεμβρίου 1995 (Stbl. 1995, σ. 659, στο εξής: τροποποιητικός νόμος). Ο τροποποιητικός νόμος ορίζει ότι η δυνατότητα επιλογής επιφυλάσσεται στα «πρόσωπα που χρησιμοποιούν τα ακίνητα για σκοπούς για τους οποίους υφίσταται πλήρες ή σχεδόν πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου».
- 14 Ο τροποποιητικός νόμος τέθηκε σε ισχύ στις 29 Δεκεμβρίου 1995. Ωστόσο, ορίζει ότι το δικαίωμα επιλογής καταργείται στις 31 Μαρτίου 1995 και ώρα 6 μ.μ., ημερομηνία και ώρα κατά την οποία το περιεχόμενο του μελλοντικού νόμου αναγγέλθηκε με ανακοινωθέν Τύπου.
- 15 Όσον αφορά τις συμβάσεις που είχαν συναφθεί πριν από τις 31 Μαρτίου 1995, ο τροποποιητικός νόμος διατήρησε την εξαίρεση από την απαλλαγή μέχρι τις 29 Δεκεμβρίου 1995 και στην πράξη μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1996.

- 16 Όσο για τα επόμενα έτη, το άρθρο V, παράγραφος 9, του τροποποιητικού νόμου, το οποίο προβλέπει ένα μεταβατικό καθεστώς, έχει ως εξής:

«Κατά παρέκκλιση, στο σημείο αυτό, από τις παραγράφους 1 και 5, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, του Wet OB 1968, όπως είχε πριν από την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου, παραμένει εφαρμοστέο μέχρι την έναρξη της δέκατης χρήσεως μετά τη χρήση κατά την οποία ο εκμισθωτής χρησιμοποίησε το ακίνητο, υπό την προϋπόθεση:

- α. ότι η μίσθωση γίνεται βάσει γραπτής συμβάσεως έχουσας συναφθεί μέχρι τις 6 μ.μ. της 31ης Μαρτίου [1995].
 - β. ότι ο μισθωτής χρησιμοποίησε το ακίνητο πριν από τον Απρίλιο του 1996.
 - γ. ότι η ετήσια αντιπαροχή ανέρχεται σε ένα κατώτατο ποσοστό των εξόδων κτήσεως και διαρρυθμίσεως του ακινήτου, ποσοστό που θα καθοριστεί με υπουργική απόφαση· και
 - δ. ότι η γραπτή σύμβαση κοινοποιήθηκε στον οικονομικό έφορο εντός τεσσάρων εβδομάδων μετά την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου.»
- 17 Με υπουργική απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 1995 (WV 95/891, Stcrt. 1995, σ. 250), το κατά το άρθρο V, παράγραφος 9, στοιχείο c, του τροποποιητικού νόμου ποσοστό των εξόδων κτήσεως και διαρρυθμίσεως του ακινήτου καθορίστηκε σε 7 %, συν 0,15 % για κάθε έτος από το χρονικό σημείο της πρώτης χρησιμοποίησεως του ακινήτου.

Οι διαφορές στις κύριες δίκες και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-487/01

- 18 Ο Gemeente Leusden εκμισθώνει σε διάφορες αθλητικές ενώσεις γήπεδα για αθλητικές δραστηριότητες.
- 19 Κατά τα έτη 1990 και 1991, μετέτρεψε ένα γήπεδο με φυσικό χόρτο σε γήπεδο με τεχνητό χόρτο, με κόστος 433 000 ολλανδικά φιορίνια (NLG) πλέον 79 800 NLG ως ΦΠΑ. Την 1η Ιανουαρίου 1992, εκμίσθωσε το γήπεδο αυτό στο σωματείο Mixed Hockey Club Leusden.
- 20 Το πιο πάνω σωματείο δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Ωστόσο, τα μέρη της συμβάσεως μισθώσεως επέλεξαν τη φορολόγηση της μισθώσεως, πράγμα που, λαμβανομένου υπόψη του συνδέσμου μεταξύ της φορολογίας και του δικαιώματος εκπτώσεως, έδωσε στον Gemeente Leusden τη δυνατότητα να αφαιρέσει τον φόρο εισροών με τον οποίο είχε χρεωθεί για τη διαρρύθμιση του γηπέδου.
- 21 Δεν αμφισβητείται ότι ο Gemeente Leusden δεν μπορούσε να επωφεληθεί των μεταβατικών διατάξεων του τροποποιητικού νόμου, ειδικά λόγω του ότι το μίσθωμα που κατέβαλλε το σωματείο χόκευ δεν έφθανε το κατώτατο όριο που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές.
- 22 Κατόπιν της θέσεως σε ισχύ του τροποποιητικού νόμου, ο Gemeente Leusden κλήθηκε να καταβάλει 15 960 NLG λόγω διακανονισμού του ΦΠΑ για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 1997 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1998. Μετά από διοικητική ένσταση, ο οικονομικός έφορος ενέμεινε στην απόφαση περί διακανονισμού.

- 23 Ο Gemeente Leusden άσκησε ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam (Κάτω Χώρες) προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 5ης Ιουνίου 2000. Ο Gemeente Leusden υπέβαλε ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden αίτηση αναιρέσεως.
- 24 Εξετάζοντας έναν ισχυρισμό περί παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου, το Hoge Raad υπενθύμισε ότι, στην απόφασή του της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, Belgocodex (Συλλογή 1998, σ. I-8153), το Δικαστήριο έκρινε ότι ένα κράτος μέλος, το οποίο έχει ασκήσει τη δυνατότητα που προβλέπεται από το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας και, έτσι, έχει χορηγήσει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση ορισμένων μισθώσεων ακινήτων, δύναται να καταργήσει, με μεταγενέστερο νόμο, το πιο πάνω δικαίωμα επιλογής και επομένως να επαναφέρει την απαλλαγή. Το Δικαστήριο όρισε ότι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν, στην υπόθεση εκείνη, ο εθνικός νομοθέτης τήρησε τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου.
- 25 Το Hoge Raad υπενθύμισε επίσης ότι, στην απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, Schlossstraße (Συλλογή 2000, σ. I-4279), το Δικαστήριο ερμήνευσε το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας υπό την έννοια ότι «το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε επί αγαθών που του παραδόθηκαν ή υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν για να πραγματοποιήσει ορισμένες πράξεις μισθώσεως εξακολουθεί να υφίσταται εφόσον μια νομοθετική μεταβολή μεταγενέστερη της παραδόσεως των αγαθών αυτών ή της παροχής των υπηρεσιών αυτών αλλά προγενέστερη της ενάρξεως των εν λόγω πράξεων στερεί από τον ως άνω υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να παραιτηθεί από τη φορολογική απαλλαγή για τις πράξεις αυτές [...]». Ωστόσο, κατά τη σκέψη 51 της αποφάσεως εκείνης, ο κανόνας αυτός δεν έχει εφαρμογή όταν ο διακανονισμός γίνεται σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας.
- 26 Το Hoge Raad διαπιστώνει ότι η νομολογία αυτή δεν παρέχει τη δυνατότητα να κριθεί το βάσιμο του ισχυρισμού του Gemeente Leusden ότι ο κατά το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας διακανονισμός δεν είναι νοητός στις περιπτώσεις που, απλώς και μόνο λόγω μιας νομοθετικής μεταβολής, μια χρήση που υπόκειται στον ΦΠΑ μετατρέπεται σε χρήση που απαλλάσσεται του ΦΠΑ, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως.

27 Κατά συνέπεια, με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2001, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει 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 Schlosstraße– ο ΦΠΑ, που αφαιρέσε 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 νομοθετικής 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 εξέλεσε 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 εκμισθώσεως;»

Υπόθεση C-7/02

28 Η G&S Properties BV (στο εξής: G&S), μία από τις εταιρίες του ομίλου Holin Groep, κατασκεύασε, το 1994 και 1995, νέο συγκρότημα γραφείων σε οικοπέδο που κατείχε στο Άμστερνταμ. Η Holin Groep προέβη σε έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο είχε χρεωθεί συναφώς.

- 29 Κατά τα μέσα του 1994, η G&S άρχισε διαπραγματεύσεις με την ING Bank NV (στο εξής: τράπεζα) για την εκμίσθωση μέρους του συγκροτήματος γραφείων ή την πώληση των γραφείων αυτών στην τράπεζα. Στις διαπραγματεύσεις αυτές, η G&S και η τράπεζα έλαβαν ως βάση ότι σε περίπτωση μισθώσεως θα επιλεγόταν η φορολόγηση της μισθώσεως αυτής.
- 30 Σύμβαση μισθώσεως υπεγράφη τον Δεκέμβριο του 1995 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1996. Μετά την ημερομηνία αυτή, η τράπεζα ολοκλήρωσε ορισμένες εργασίες διαρρυθμίσεως του μισθίου. Την 1η Οκτωβρίου 1996 διέθεσε το μίσθιο για τις τραπεζικές της δραστηριότητες, οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Η Holin Groep, ως εκμισθωτής, και η τράπεζα, ως μισθωτής, ζήτησαν από τον οικονομικό έφορο να εξαιρεθεί η μίσθωση από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ.
- 31 Λαμβανομένης υπόψη της ενάρξεως της ισχύος του νέου νόμου, η αίτηση αυτή απορρίφθηκε και εις βάρος της Holin Groep εκδόθηκε διορθωτική πράξη περί επιβολής ΦΠΑ ποσού 33 051 NLG, στηριζόμενη στην αντίστοιχη με το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας διάταξη του ολλανδικού νόμου. Μετά από διοικητική ένσταση, ο οικονομικός έφορος ενέμεινε στην αρχική απόφαση όσον αφορά το οφειλόμενο ποσό.
- 32 Η Holin Groep άσκησε ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2000. Το δικαστήριο αυτό εκτίμησε ότι στις 6 μ.μ. της 31ης Μαρτίου 1995 ακόμη δεν υφίστατο σύμβαση μισθώσεως μεταξύ της Holin Groep και της τράπεζας και ότι οι μεταβατικές διατάξεις του τροποποιητικού νόμου δεν έχουν εφαρμογή παρά το ότι την ημερομηνία εκείνη υφίστατο προσυμβατική δέσμευση μεταξύ της Holin Groep και της τράπεζας σχετικά με τη μίσθωση. Η Holin Groep υπέβαλε ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden αίτηση αναιρέσεως της εν λόγω αποφάσεως.

33 Για ανάλογους λόγους με εκείνους που εκτέθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως C-487/01, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει 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 καταστρατήγηση ούτε για τροποποίηση της σχεδιαζομένης χρήσεως, υπό την έννοια των σκέψεων 50 και 51 της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schlosstraße– 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 εκμίσθσεως συγκεκριμένου ακινήτου, απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος ότι συνεπεία 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 τής κατά το πρώτο ερώτημα τροποποίησεως της νομοθεσίας και της θέσεως σε ισχύ της τροποποίησεως 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 ανέκυψαν μετά την ημερομηνία της πιο πάνω εξαγγελίας;»

34 Με διάταξη του προέδρου του πέμπτου τμήματος του Δικαστηρίου της 6ης Νοεμβρίου 2002, οι υποθέσεις C-487/01 και C-7/02 ενώθηκαν για τη διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και την έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Υπόθεση C-487/01

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 35 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν τα άρθρα 17 και 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ή οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου αντιτίθενται στο να διακανονιστεί βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής ο ΦΠΑ που αφαίρεσε ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος κατέβαλε τον φόρο αυτόν για ένα ακίνητο που του παραδόθηκε προκειμένου να το εκμισθώσει (πράξη που υπόκειται στον ΦΠΑ), όταν ο διακανονισμός απαιτείται λόγω του ότι, κατόπιν νομοθετικής μεταβολής, ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον δικαίωμα να παραιτηθεί της απαλλαγής για την εκμίσθωση του πιο πάνω ακινήτου για τα έτη της περιόδου διακανονισμού που δεν είχαν ακόμη παρέλθει τη στιγμή που καταργήθηκε η επιλογή αυτή.

— Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

- 36 Ο Gemeente Leusden θεωρεί ότι δεν οφείλει ΦΠΑ λόγω διακανονισμού, καθόσον, σύμφωνα με τη σκέψη 43 της προαναφερθείσας αποφάσεως Schlossstraße, η μεταβολή της νομοθεσίας αποτελεί περίσταση ανεξάρτητη της θελήσεώς του. Ισχυρίζεται ότι πάντοτε θεωρούσε ότι μπορεί να εκπέσει ο ΦΠΑ που χρεώθηκε για την επένδυση και για τα έξοδα εκμεταλλεύσεως. Έλαβε υπόψη το στοιχείο αυτό όταν καθόρισε το μίσθωμα, αλλά και για να καταρτίσει προϋπολογισμό που ισοσκελίζει τα έξοδα.

- 37 Εκθέτει ότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις του μεταβατικού δικαίου, και ιδίως την προϋπόθεση περί κατώτατου μισθώματος. Σημειώνει ότι το κατώτατο μίσθωμα, δηλαδή ποσοστό 7 % των εξόδων, καθορίστηκε βάσει του επιτοκίου των μακροπροθέσμων ενυποθήκων δανείων, δηλαδή λαμβανομένης υπόψη μιας θετικής αποδόσεως της εκμισθώσεως. Κατά τον Gemeente Leusden, το καθεστώς αυτό αντίκειται στις βασικές αρχές της έκτης οδηγίας, καθόσον όταν εκμισθώνει ακίνητα δεν επιδιώκει κέρδος. Εν προκειμένω, το μίσθωμα καθορίστηκε επί αντικειμενικής βάσεως, αλλά κατά τέτοιο τρόπο ώστε η πράξη αυτή να είναι για τον Δήμο ουδέτερη εξ απόψεως προϋπολογισμού, πράγμα που εξηγεί το ότι το μίσθωμα δεν φθάνει το κατώτατο ποσό που απαιτούν οι μεταβατικές διατάξεις.
- 38 Ο Gemeente Leusden εκθέτει ότι, κατά τη νομολογία του Hoge Raad, η απόφαση να υποβληθεί η μίσθωση σε ΦΠΑ δεν μπορεί να ανακληθεί όσο ισχύει η σύμβαση. Όσον αφορά την αλλαγή του μισθώματος, τέτοια δυνατότητα δεν προβλέπεται από καμία ρήτρα της συμβάσεως μισθώσεως. Θα πρέπει να κινηθεί, ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων, δίκη με αβέβαιη έκβαση. Εν πάση περιπτώσει, η επιτυχία μιας τέτοιας διαδικασίας θα είχε ως αποτέλεσμα να καταβάλει ο μισθωτής σαφώς υψηλότερο μίσθωμα και, ως εκ τούτου, να συναντήσει οικονομικές δυσκολίες.
- 39 Η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή θεωρούν αντιθέτως ότι ο Gemeente Leusden οφείλει ΦΠΑ σύμφωνα με τον ολλανδικό νόμο, ο οποίος προβλέπει έναν διακανονισμό που επιτρέπεται από το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.
- 40 Η Ολλανδική Κυβέρνηση εκθέτει ότι, πριν από την τροποποίησή του, ο ολλανδικός νόμος έδινε λαβή σε πρακτικές παρακάμψεις της αδυναμίας του απαλλασσομένου επιχειρηματία να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο είχε χρεωθεί για αγαθά ή υπηρεσίες. Αναφέρει ως παράδειγμα ένα αθλητικό σωματείο, το οποίο όντας απαλλαγμένο από την πληρωμή ΦΠΑ δεν μπορούσε να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο είχε χρεωθεί για την αγορά ενός γηπέδου. Για να παρακαμφθεί η αδυναμία αυτή, το γήπεδο αγοραζόταν από τρίτον –που, το συνηθέστερο, συνδεόταν με το σωματείο– ο οποίος το εκμίσθωνε στο σωματείο, ενώ ο τρίτος και το σωματείο επέλεξαν τη

φορολόγηση της μισθώσεως. Έτσι, ο τρίτος μπορούσε να προβεί σε έκπτωση ολόκληρου του ΦΠΑ, ενώ το σωματείο όφειλε ΦΠΑ μόνον επί του μισθώματος, που συχνά καθοριζόταν τεχνηέντως σε χαμηλό επίπεδο λόγω των δεσμών με τον αγοραστή. Η κυριότητα του γηπέδου μεταβιβαζόταν ενδεχομένως μετά τη λήξη της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού. Ακριβώς για να γίνουν λιγότερο ελκυστικές τέτοιες κατασκευές, τα κράτη μέλη αποφάσισαν να καταστήσουν, με την οδηγία 95/7, εικοσαετή την περίοδο διακανονισμού.

- 41 Η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας αφορά και τις μεταβολές της νομοθεσίας. Το με γενικό τρόπο διατυπωμένο κείμενο της διατάξεως αυτής, και ειδικότερα η χρήση του επιρρημάτος «ιδίως» στην παράγραφο 1, δείχνουν ότι η γενομένη στην εν λόγω διάταξη απαρίθμηση των περιπτώσεων διακανονισμού δεν είναι περιοριστική. Άλλωστε, το να προβλεφθεί διακανονισμός σε μια τέτοια περίπτωση στοιχεί με τον σκοπό της διατάξεως αυτής. Η Ολλανδική Κυβέρνηση σημειώνει συναφώς ότι τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να αντιδρούν γρήγορα σε περιστάσεις της οικονομικής ζωής που αποτελούν περιπτώσεις καταστρατηγήσεως. Αν δεν ήταν δυνατόν να γίνει διακανονισμός, θα χρειαζόταν αναμονή μέχρι το τέλος της περιόδου διακανονισμού για να μπορέσει μια νομοθετική μεταβολή να παραγάγει τα αποτελέσματά της. Η Ολλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί επίσης ότι το άρθρο 20, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει μεταβατικά μέτρα όταν από την έναρξη της ισχύος ενός νέου νόμου υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθούν δυσκολίες, δεν θα είχε νόημα αν στα κράτη μέλη δεν αναγνωριζόταν το δικαίωμα να μεταβάλλουν τη νομοθεσία τους. Τέλος, η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι, αν ο κοινοτικός νομοθέτης είχε θελήσει να αποκλείσει από τον διακανονισμό οτιδήποτε είναι ανεξάρτητο της θελήσεως του υποκειμένου στον φόρο, θα το είχε κάνει ρητώς.
- 42 Η Γαλλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι ο κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας διακανονισμός των εκπτώσεων και η κατά το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της ίδιας οδηγίας εξομοίωση ορισμένων πράξεων με παραδόσεις αγαθών εξ επαχθούς αιτίας είναι δύο μέσα που έχουν τον ίδιο σκοπό, δηλαδή να εμποδιστεί ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έτυχε του δικαιώματος εκπτώσεως, να λάβει πλεονεκτήματα που δεν δικαιολογούνται από οικονομική άποψη.

- 43 Κατά την κυβέρνηση αυτή, η έλλειψη διακανονισμού θα οδηγούσε σε διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι ασκούν πανομοιότυπες οικονομικές δραστηριότητες, πράγμα που θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, ο υποκείμενος στον φόρο που παύει να διενεργεί φορολογητέες πράξεις, ο οποίος θα συνέχιζε να διαθέτει για τις πράξεις αυτές τα επενδυτικά αγαθά χάρη στα οποία έτυχε πλήρους δικαιώματος εκπτώσεως και των οποίων η αξία δεν έχει αναλωθεί ολοσχερώς, θα βρισκόταν σε ευνοϊκή θέση σε σχέση με εκείνον που προβαίνει σε πράξεις της ίδιας φύσεως μετά τη θέση σε ισχύ νέων κανόνων εχόντων εφαρμογή επί των πράξεων αυτών και που δεν μπορεί να ασκήσει κανένα δικαίωμα εκπτώσεως.
- 44 Η κυβέρνηση αυτή διευκρινίζει ότι ο διακανονισμός είναι το ανάλογο μέσο που εφαρμόζεται όταν ένα περιστατικό επιφέρει την πραγματική υπαγωγή στον ΦΠΑ πράξεων που προηγουμένως εξαιρούνταν από αυτόν. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, επιτρέπεται στους υποκειμένους στον φόρο να διακανονίσουν το δικαίωμα εκπτώσεως που γεννήθηκε, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, από τα επενδυτικά αγαθά τα οποία απέκτησαν όταν απαλλασσόταν η δραστηριότητά τους, αλλά που κατ'εφαρμογήν της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου δεν μπόρεσε να ασκηθεί λόγω ελλείψεως άμεσης σχέσεως με τις πράξεις που υπόκεινται στον φόρο. Ο διακανονισμός αυτός γίνεται με συμπληρωματική έκπτωση ίση με κλάσμα του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα εν λόγω επενδυτικά αγαθά και ο οποίος δεν μπόρεσε να εκπέσει όταν τα αγαθά αυτά αποκτήθηκαν.
- 45 Η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή υπογραμμίζουν τη διαφορά που υπάρχει μεταξύ του ολλανδικού νόμου και της καταστάσεως που ήταν επίμαχη στην προαναφερθείσα υπόθεση Schlossstraße. Στην υπόθεση εκείνη, το ζήτημα ήταν να προσβληθεί αναδρομικώς μια έκπτωση που είχε ήδη χορηγηθεί. Εν προκειμένω, το ζήτημα είναι να διακανονιστεί η έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας. Όλοι τονίζουν ότι εδώ δεν πρόκειται για πρόβλημα αναδρομικής ισχύος του ολλανδικού νόμου, αλλά για μια κατάσταση όπου μια νομοθετική μεταβολή έχει αποτελέσματα για τις μελλοντικές συνέπειες καταστάσεων οι οποίες δημιουργήθηκαν υπό το κράτος προγενέστερης ρυθμίσεως.

- 46 Η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή θεωρούν ότι η ολλανδική νομοθεσία είναι σύμφωνη με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας και ότι δεν θίγει τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου περί ασφαλείας δικαίου και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
- 47 Η Ολλανδική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι η αρχή της ασφαλείας δικαίου αντιτίθεται εν γένει στην αναδρομική ισχύ των κοινοτικών πράξεων, πλην όμως ο κανόνας αυτός επιδέχεται εξαίρεση όταν το απαιτεί ο επιδιωκόμενος σκοπός και όταν έχει γίνει δεόντως σεβαστή η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων (αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 1979, 98/78, Racke, Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 55, σκέψη 20, και 99/78, Decker, Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 81, σκέψη 8, και απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 1991, C-143/88 και C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen και Zuckerfabrik Soest, Συλλογή 1991, σ. I-415, σκέψη 49). Διευκρινίζει συναφώς ότι το μέτρο δικαιολογείται από τις καταστρατηγήσεις που διαπιστώθηκαν και ότι έγινε σεβαστή η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των επιχειρηματιών. Συγκεκριμένα, κατ' αρχάς, η νομοθετική μεταβολή προαναγγέλθηκε, οπότε δεν αποτελούσε έκπληξη. Στη συνέχεια, ο Ολλανδός νομοθέτης καθιέρωσε ένα μεταβατικό καθεστώς που καλύπτει πολλές περιπτώσεις. Δεν emπίπτουν στο καθεστώς αυτό μόνον οι περιπτώσεις όπου το μίσθωμα του ακινήτου είναι χαμηλό σε σχέση με τα έξοδα επενδύσεως, δηλαδή οι περιπτώσεις που έχουν τα χαρακτηριστικά καταστρατηγήσεως όπως εκείνες τις οποίες καταπολεμεί ο νόμος. Τέλος, η Ολλανδική Κυβέρνηση σημειώνει ότι, όπως προκύπτει από τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες, στα μέρη συμβάσεως μισθώσεως ακινήτου δόθηκε προθεσμία για να μπορέσουν να επικεντρωθούν στις συνέπειες του μελλοντικού νόμου.

— Απάντηση του Δικαστηρίου

- 48 Όπως υπενθύμισε το αιτούν δικαστήριο, ένα κράτος μέλος που έχει ασκήσει τη δυνατότητα η οποία προβλέπεται από το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας και που, έτσι, έχει χορηγήσει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση ορισμένων μισθώσεων ακινήτων, δύναται να καταργήσει, με μεταγενέστερο νόμο, το πιο πάνω δικαίωμα επιλογής και, έτσι, να επαναφέρει την απαλλαγή (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση Belgocodex, σκέψη 27).

- 49 Το ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι αν ο περιορισμός ή η κατάργηση του δικαιώματος να επιλεγεί η φορολόγηση ορισμένων μισθώσεων ακινήτων μπορεί να έχει παρεπόμενα αποτελέσματα για το ποσό των εκπτώσεων που έγιναν σχετικά με το μίσθιο ακίνητο και να επιφέρει διακανονισμούς των εκπτώσεων αυτών σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.
- 50 Το άρθρο 20, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι εκπτώσεις σχετικά με ακίνητα επενδυτικά αγαθά μπορούν να γίνουν το αντικείμενο διακανονισμού επί δέκα έτη. Με την οδηγία 95/7, η προθεσμία αυτή κατέστη εικοσαετής.
- 51 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, το οποίο περιγράφει ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες γίνεται διακανονισμός, δεν αναφέρει ειδικά την περίπτωση νομοθετικής μεταβολής. Ωστόσο, ούτε αποκλείει την περίπτωση αυτή.
- 52 Συγκεκριμένα, στο μέρος του άρθρου 20, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας που είναι προεισαγωγικό του κειμένου στο οποίο περιγράφονται οι περιπτώσεις αυτές χρησιμοποιείται το επίρρημα «ιδίως», πράγμα που δείχνει ότι η απαρίθμηση των περιπτώσεων που περιγράφονται στα στοιχεία α' και β' της διατάξεως αυτής δεν είναι περιοριστική.
- 53 Επί πλέον, το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αφορά «μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων», ενώ το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά ειδικά τα επενδυτικά αγαθά για τα οποία είναι μεγαλύτερη η διάρκεια του διακανονισμού, διευκρινίζει ότι ο διακανονισμός αυτός γίνεται 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», οπότε προβλέπει την περίπτωση τροποποιήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση ως συνέπεια της τροποποιήσεως του δικαιώματος να επιλεγεί η φορολόγηση μιας εισροής που κατ' αρχήν απαλλασσόταν.

- 54 Με τις παρατηρήσεις του, ο Gemeente Leusden ισχυρίζεται, αφενός, ότι η νομοθετική μεταβολή αποτελεί περιστατικό ανεξάρτητο της θελήσεώς του και, αφετέρου, ότι ο ίδιος, όταν καθόρισε το μίσθωμα που ζήτησε από το αθλητικό σωματείο, έλαβε υπόψη τη δυνατότητα να γίνει έκπτωση.
- 55 Το πρώτο επιχείρημα ανατρέπεται από το κείμενο του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας. Κατά την παράγραφο 1, στοιχείο β', του άρθρου αυτού, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαιτούν διακανονισμό της εκπτώσεως για πράξεις για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή καθώς και στην περίπτωση κλοπής. Επομένως, από το κείμενο αυτό προκύπτει ότι ένας υποκείμενος στον φόρο δύναται σε περιπτώσεις ανεξάρτητες της θελήσεώς του να υποχρεωθεί σε διακανονισμό της εκπτώσεως.
- 56 Το δεύτερο επιχείρημα του Gemeente Leusden αφορά τις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι έλαβε υπόψη τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τα ακίνητα επενδυτικά αγαθά όταν καθόρισε το μίσθωμα που ζήτησε από το αθλητικό σωματείο.
- 57 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου αποτελούν μέρος της κοινοτικής έννομης τάξεως. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνονται σεβαστές από τα κοινοτικά όργανα (απόφαση της 14ης Μαΐου 1975, 74/74, CNTA κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1975, σ. 157), αλλά και από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους παρέχουν οι κοινοτικές οδηγίες (προαναφερθείσες αποφάσεις Belgocodex, σκέψη 26, και Schlosstraße, σκέψη 44· στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer, Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 44).
- 58 Κατά συνέπεια, εν προκειμένω πρέπει να εξακριβωθεί αν η έκτη οδηγία, ερμηνευόμενη σύμφωνα με τις αρχές αυτές, αντιτίθεται στο να καταργήσει ένα κράτος μέλος το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, με συνέπεια τον διακανονισμό των εκπτώσεων που έγιναν για τα εκμισθωθέντα ακίνητα επενδυτικά αγαθά.

- 59 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ναι μεν κατά κανόνα η αρχή της ασφαλείας δικαίου αντιτίθεται στο να αρχίσει η ισχύς μιας κοινοτικής πράξεως πριν από τη δημοσίευσή της, πλην όμως τα πράγματα μπορούν κατ' εξαίρεση να έχουν διαφορετικά όταν το απαιτεί ο επιδιωκόμενος σκοπός και όταν έχει γίνει δεόντως σεβαστή η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων. Η νομολογία αυτή ισχύει και όταν η αναδρομικότητα δεν προβλέπεται ρητώς από την ίδια την πράξη, αλλά προκύπτει από το περιεχόμενό της (απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-368/89, Crispolti, Συλλογή 1991, σ. I-3695, σκέψη 17).
- 60 Όταν πρόκειται για εθνικές ρυθμίσεις που έχουν θεσπιστεί από τα κράτη μέλη στον τομέα του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει, μεταξύ άλλων, ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, άπαξ αναγνωρισθεί, δεν μπορεί να αφαιρεθεί αναδρομικώς, εκτός αν υπάρχουν καταστάσεις φοροδιαφυγής ή καταστρατηγίσεως, χωρίς να παραβιαστούν οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου, καθόσον έτσι ο υποκείμενος στον φόρο θα στερούνταν αναδρομικώς του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ για τα έξοδα επενδύσεως στα οποία έχει υποβληθεί (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψεις 34 έως 38).
- 61 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι ένα κράτος μέλος δεν δύναται, με νομοθετική μεταβολή επελθούσα μεταξύ της ημερομηνίας παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για τη διενέργεια ορισμένων οικονομικών πράξεων και της ημερομηνίας ενάρξεως των πράξεων αυτών, να στερήσει αναδρομικώς από έναν υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να παραιτηθεί της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις πράξεις αυτές (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση Schlossstraße, σκέψη 43).
- 62 Αντιθέτως προς τις νομοθεσίες τις οποίες αφορούσαν οι δύο αυτές υποθέσεις που κρίθηκαν από το Δικαστήριο, ο τροποποιητικός νόμος τον οποίο αφορά η παρούσα υπόθεση δεν έχει αναδρομική ισχύ, αλλά ρυθμίζει μόνον το μέλλον, καθόσον διατηρεί την εξαίρεση από την απαλλαγή μέχρι τις 29 Δεκεμβρίου 1995, και μάλιστα στην πράξη, κατά το αιτούν δικαστήριο, μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1996. Ακριβώς λόγω των διακανονισμών που έγιναν σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, η έναρξη της ισχύος του νόμου θα μπορούσε να θίξει τα οικονομικά συμφέροντα ορισμένων υποκειμένων στον φόρο που δεσμεύονταν από συμβάσεις μισθώσεως οι οποίες ίσχυαν όταν τέθηκε σε ισχύ ο νόμος αυτός.

- 63 Εν προκειμένω, ναι μεν, στις προαναφερθείσες αποφάσεις *Breitsohl* και *Schlossstraße*, το Δικαστήριο υπενθύμισε την αρχή ότι το δικαίωμα εκπτώσεως, άπαξ γεννηθεί, διατηρείται, πλην όμως πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η υπενθύμιση αυτή έγινε μόνον «ελλείψει περιστάσεων φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως και υπό την επιφύλαξη ενδεχομένων διακανονισμών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας» (βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις *Schlossstraße*, σκέψη 42, και *Breitsohl*, σκέψη 41). Στις δύο αυτές υποθέσεις, τα ερωτήματα που τέθηκαν στο Δικαστήριο δεν αφορούσαν τη δυνατότητα διακανονισμού κατά το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.
- 64 Από την πρώτη αυτή εξέταση προκύπτει ότι ούτε το κείμενο της έκτης οδηγίας ούτε η νομολογία του Δικαστηρίου αντιτίθενται στο να ερμηνευθεί το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας υπό την έννοια ότι μια νομοθετική μεταβολή η οποία καταργεί το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων έχει ως συνέπεια την υποχρέωση διακανονισμού των εκπτώσεων που έγιναν για ακίνητα επενδυτικά αγαθά.
- 65 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξακριβωθεί αν οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου αντιτίθενται στην ερμηνεία αυτή.
- 66 Όσον αφορά την εμπιστοσύνη την οποία ένας υποκείμενος στον φόρο θα μπορούσε να έχει σχετικά με τη δυνατότητα εκπτώσεως και η οποία θα μπορούσε να τον παρακινήσει να δεχθεί μίσθωμα τέτοιου ύψους ώστε να λαμβάνεται υπόψη η δυνατότητα αυτή, πρέπει να επισημανθεί ότι η εμπιστοσύνη αυτή δεν στηρίζεται σε καμία διάταξη της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας δίνει στα κράτη μέλη τόσο τη δυνατότητα να χορηγήσουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων όσο και τη δυνατότητα να περιορίσουν την έκταση του δικαιώματος αυτού ή να το καταργήσουν. Όταν πρόκειται για φορολογική οδηγία της οποίας ορισμένες διατάξεις, όπως το άρθρο 13, Γ, αφήνουν ευρείες εξουσίες στα κράτη μέλη, δεν μπορεί να θεωρηθεί απρόβλεπτη μια σύμφωνη με την οδηγία μεταβολή της νομοθεσίας.

- 67 Άλλωστε, η βλάβη που προκαλείται σε περίπτωση καταργήσεως του δικαιώματος επιλογής δεν είναι χαρακτηριστικό μόνον του διακανονισμού των εκπτώσεων. Συγκεκριμένα, ο κύριος ενός εκμσθωθέντος ακινήτου ο οποίος οφείλει, υπό την ιδιότητά του ως εκμσθωτή, να προβεί στις απαραίτητες για τον μίσθιο εργασίες θα υφίστατο ανάλογη βλάβη αν ο νομοθέτης τροποποιούσε, πριν από την εκτέλεση των εργασιών αυτών, το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση της μισθώσεως του ακινήτου εμποδίζοντας έτσι τον κύριο να αφαιρέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τις εργασίες αυτές, ενώ ο κύριος του ακινήτου αυτού θα δεσμευόταν από μια ισχύουσα συμφωνία μισθώσεως στην οποία για το ύψος του μισθώματος θα λαμβάνονταν υπόψη μόνον οι προς εκτέλεση εργασίες, και όχι ο σχετικός ΦΠΑ.
- 68 Κατά συνέπεια, κάθε νομοθετική μεταβολή η οποία καταργεί το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση ορισμένων μισθώσεων ακινήτων δύναται να προκαλέσει βλάβη στον υποκείμενο στον φόρο όταν το πρόσωπο αυτό δεν προέβλεψε να προσαρμόσει το μίσθωμα, ανεξαρτήτως του αν τα έξοδα για το ακίνητο επενδυτικό αγαθό πραγματοποιήθηκαν στο παρελθόν ή συνεχίζονται ακόμη. Επομένως, η βλάβη δεν προκαλείται ειδικά από την απαίτηση διακανονισμού κατά το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.
- 69 Κατά συνέπεια, η έκτη οδηγία, ερμηνευόμενη σύμφωνα με τις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου, δεν αντιτίθεται στο να καταργήσει ένα κράτος μέλος το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, με συνέπεια τον διακανονισμό των εκπτώσεων για τα εκμσθωθέντα ακίνητα επενδυτικά αγαθά, σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.
- 70 Ναι μεν αυτό καθ' εαυτό το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας δεν παραβιάζει τις πιο πάνω αρχές, πλην όμως δεν αποκλείεται να τις έχει παραβιάσει ο εθνικός νομοθέτης, καθόσον, χωρίς να λάβει υπόψη τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των υποκειμένων στον φόρο, κατήργησε, ενώ δεν το απαιτούσε ο επιδιωκόμενος σκοπός, ξαφνικά και απρόβλεπτα το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, χωρίς να αφήσει στους υποκειμένους στον φόρο, που δεσμεύονταν από συμβάσεις όταν τέθηκε σε ισχύ ο νόμος, τον αναγκαίο χρόνο για να προσαρμοστούν στη νέα νομοθεσία.

- 71 Η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ο τροποποιητικός νόμος εκδόθηκε προκειμένου να καταπολεμηθούν οι νομικές κατασκευές για φοροαποφυγή, ότι θεσπίστηκαν μεταβατικές διατάξεις για να μη θίξει η τροποποίηση τις συμβάσεις που δεν μπορούν να θεωρηθούν νομικές κατασκευές για την αποφυγή του φόρου, ότι ο τροποποιητικός νόμος αναγγέλθηκε πολλούς μήνες πριν τεθεί σε ισχύ, και μάλιστα με ανακοινωθέν Τύπου του Μαρτίου του 1995, αφήνοντας έτσι στα μέρη συμβάσεως μισθώσεως τον χρόνο να αναδιαπραγματευθούν τους όρους της μισθώσεως, και ότι τα μέρη συμβάσεως μισθώσεως ακινήτου πάντοτε είχαν τη δυνατότητα, όταν η μεταβολή του μισθώματος δεν επιτρεπόταν από τη σύμβαση ή δεν ήταν δυνατή μέσω διαπραγματεύσεων, να ζητήσουν από τα εθνικά δικαστήρια να επιτρέψουν τη μεταβολή αυτή.
- 72 Ο Gemeente Leusden ισχυρίζεται ότι του ήταν αδύνατον να προσαρμόσει το μίσθωμα, αφενός, λόγω της αβέβαιης εκβάσεως της απαιτούμενης δικαστικής διαδικασίας και, αφετέρου, λόγω των οικονομικών δυσκολιών τις οποίες θα αντιμετώπιζε το αθλητικό σωματείο αν έπρεπε να καταβάλλει υψηλότερο μίσθωμα.
- 73 Κατ' αρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι το επιχείρημα περί της δυσκολίας του αθλητικού σωματείου να ανθέξει ένα υψηλότερο μίσθωμα δεν στηρίζεται στη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του ίδιου του υποκειμένου στον φόρο, δηλαδή του Gemeente Leusden, αλλά σε αυτήν του μισθωτή του, του αθλητικού σωματείου. Κατά συνέπεια, ένα τέτοιο επιχείρημα δεν είναι λυσιτελές, οπότε δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη.
- 74 Από τις διατάξεις του μεταβατικού δικαίου, από τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες σχετικά με τον τροποποιητικό νόμο και από τις εξηγήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι ο νομοθέτης φρόντισε να θίξει όσο το δυνατόν λιγότερο τις συμβάσεις μισθώσεως που βρίσκονταν υπό εκτέλεση όταν τέθηκε σε ισχύ ο τροποποιητικός νόμος.
- 75 Όσον αφορά την ύπαρξη δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ενός υποκειμένου στον φόρο όπως ο Gemeente Leusden, πρέπει να επισημανθεί ότι το γεγονός ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη σύμβαση μισθώσεως δεν καλύπτεται από τις μεταβατικές διατάξεις του νόμου οφείλεται στο ότι το μίσθωμα είναι

υπερβολικά χαμηλό σε σχέση με τα έξοδα επενδύσεως. Κατά συνέπεια, μια τέτοια σύμβαση μισθώσεως αντιμετωπίζεται από τον τροποποιητικό νόμο ως αυτό που η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί νομική κατασκευή για να αποφευχθεί μια φορολογία την οποία τα μέρη έκριναν υπερβολικά υψηλή.

76. Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις μισθώσεις ακινήτων υπό τις προϋποθέσεις που τα κράτη αυτά καθορίζουν για να εξασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή της απαλλαγής και να αποτρέψουν ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και καταστρατήγηση. Από το κείμενο αυτό προκύπτει ότι η καταπολέμηση ενδεχομένης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταστρατήγησης είναι στόχος τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία.
77. Θα αντιστρατευόταν τον στόχο αυτόν το να απαγορευθεί σε κράτος μέλος να επιβάλει την άμεση εφαρμογή του νόμου του ο οποίος καταργεί το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση ορισμένων μισθώσεων ακινήτων, με αποτέλεσμα την υποχρέωση διακανονισμού των γενομένων εκπτώσεων, όταν το κράτος αυτό αντιλαμβάνεται ότι το δικαίωμα επιλογής χρησιμοποιείται στο πλαίσιο μηχανισμών αποφυγής του φόρου. Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά τη διατήρηση ενός νομοθετικού πλαισίου που επιτρέπει τη φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή ή τις καταστρατηγήσεις.
78. Όσον αφορά τις πρακτικές καταστρατηγήσεως, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι μια τέτοια πρακτική μπορεί να αποδειχθεί όταν υφίσταται, αφενός, ένα σύνολο αντικειμενικών περιστάσεων από το οποίο προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων της κοινοτικής ρυθμίσεως, δεν ελετεύχθη ο σκοπός της ρυθμίσεως αυτής και, αφετέρου, ένα υποκειμενικό στοιχείο που συνίσταται στη θέληση να αντληθεί όφελος από την κοινοτική ρύθμιση με το να δημιουργηθούν τεχνηέντως οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την άντληση του (απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-110/99, Emsland-Stärke, Συλλογή 2000, σ. I-11569, σκέψεις 52 και 53). Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όταν υπήρξε αποδεδειγμένη σύμφωνα με τα πιο πάνω πρακτική καταστρατηγήσεως, η υποχρέωση αποδόσεως των αχρεωστήτως ληφθέντων δεν παραβιάζει την αρχή της νομιμότητας, αλλά είναι απλώς και μόνον η συνέπεια της διαπιστώσεως ότι υπήρξε τέτοια πρακτική (προαναφερθείσα απόφαση Emsland-Stärke, σκέψη 56).

- 79 Όσον αφορά τη φοροαποφυγή, ακόμη και αν κατά το δίκαιο ενός κράτους μέλους δεν μπορεί να προσαφθεί σε έναν φορολογούμενο ότι άντλησε όφελος από μια διάταξη ή από ένα κενό της νομοθεσίας το οποίο του έδωσε τη δυνατότητα να πληρώσει λιγότερους φόρους χωρίς όμως να υπάρξει πρακτική καταστρατηγήσεως, η κατάργηση του νομοθετικού πλαισίου από το οποίο άντλησε όφελος ο υποκείμενος στον ΦΠΑ δεν μπορεί, αυτή καθ' εαυτή, να διαψεύσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που στηρίζεται στο κοινοτικό δίκαιο.
- 80 Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων αυτών, δεν προκύπτει ότι ένα μέτρο όπως ο τροποποιητικός νόμος έβη πέραν του σκοπού του ή διέψευσε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των υποκειμένων στον φόρο.
- 81 Εν πάση περιπτώσει, ένας υποκείμενος στον φόρο δεν θα μπορούσε να πιστεύσει ότι ουδόλως θα μεταβληθεί η νομοθεσία, αλλά θα μπορούσε μόνο να αμφισβητήσει τον τρόπο εφαρμογής μιας τέτοιας μεταβολής. Εν προκειμένω, προκύπτει ότι ο Ολλανδός νομοθέτης έλαβε μέτρα για να αποφύγει το να αιφνιδιαστούν οι υποκείμενοι στον φόρο από την εφαρμογή του νόμου όσον αφορά τον διακανονισμό του δικαιώματος εκπτώσεως. Συγκεκριμένα, ένα ανακοινωθέν Τύπου της 31ης Μαρτίου 1995 ανήγγειλε τη σχεδιαζόμενη νομοθετική μεταβολή και ο νομοθέτης προέβλεψε τη μετάβαση από τη φορολογούμενη μίσθωση στην απαλλασσόμενη μίσθωση μόνον από την έναρξη ισχύος του νόμου, προκειμένου να δώσει στα μέρη συμβάσεως μισθώσεως μια προθεσμία για να συνεννοηθούν μέχρι την ημερομηνία αυτή για τις συνέπειες της μεταβολής της νομοθεσίας.
- 82 Κατόπιν όλων των στοιχείων αυτών, στο ερώτημα που τέθηκε πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

Τα άρθρα 17 και 20 της έκτης οδηγίας, ερμηνευόμενα σύμφωνα με τις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου, δεν αντιτίθενται στο να καταργήσει ένα κράτος μέλος το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, με αποτέλεσμα να

διακανονιστούν οι εκπτώσεις που έγιναν, σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, για ακίνητα επενδυτικά αγαθά που εκμισθώθηκαν.

Όταν ένα κράτος μέλος καταργεί το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, οφείλει κατά την επιλογή του τρόπου εφαρμογής της νομοθετικής μεταβολής να λάβει υπόψη τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των υποκειμένων στον φόρο. Ωστόσο, η κατάργηση του νομοθετικού πλαισίου από το οποίο ένας υποκείμενος στον φόρο άντλησε όφελος πληρώνοντας λιγότερους φόρους, χωρίς παρά ταύτα να υπάρξει πρακτική καταστρατηγήσεως, δεν μπορεί, αυτή καθ' εαυτή, να διαψεύσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στηριζόμενη στο κοινοτικό δίκαιο.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 83 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει να δοθεί απάντηση στο δεύτερο.

Υπόθεση C-7/02

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 84 Με το πρώτο ερώτημα, το Hoge Raad ερωτά στην ουσία αν τα άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 17 της έκτης οδηγίας ή οι γενικές αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου αντιτίθενται, σε μια περίπτωση που δεν υπάρχει φοροδιαφυγή ή καταστρατήγηση και χωρίς να μεταβληθεί η σχεδιασθείσα χρήση κατά τις σκέψεις 50 και 51 της προαναφερθείσας αποφάσεως Schlossstraße, στο να επιβληθεί ΦΠΑ βάσει του προαναφερθέντος άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', σε μια περίπτωση όπου ο υποκείμενος στον φόρο προέβη σε έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλε για αγαθά που του παραδόθηκαν ή για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν εν όψει της υποκειμένης στον ΦΠΑ εκμισθώσεως συγκεκριμένου ακινήτου, απλώς και μόνο λόγω του ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον δικαίωμα να παραιτηθεί της απαλλαγής για την εκμίσθωση αυτή κατόπιν μιας νομοθετικής μεταβολής.

— Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

- 85 Ενώ δέχονται ότι ο κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας διακανονισμός των εκπτώσεων και η κατά το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της ίδιας οδηγίας εξομοίωση ορισμένων πράξεων με παραδόσεις αγαθών εξ επαχθούς αιτίας είναι δύο μέσα που έχουν όμοιο σκοπό ο οποίος συνίσταται στο να εμποδιστεί ένας υποκείμενος στον φόρο, που έτυχε του δικαιώματος εκπτώσεως, να λάβει πλεονεκτήματα που δεν δικαιολογούνται από οικονομική άποψη, η Γαλλική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή θεωρούν ότι ο διακανονισμός του δικαιώματος εκπτώσεως πρέπει να γίνεται βάσει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας και όχι βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 7, της ίδιας οδηγίας.
- 86 Σημειώνουν ότι οι διατάξεις του πιο πάνω άρθρου 5, παράγραφος 7, αφορούν συγκεκριμένα τις περιπτώσεις που ένας υποκείμενος στον φόρο μεταβάλλει οικειοθελώς την αρχική χρήση των επενδυτικών αγαθών του, ειδικότερα αναλαμβάνοντας αγαθά από την επιχείρησή του, περνώντας από μια φορολογούμενη δραστηριότητα σε μια απαλλασσόμενη δραστηριότητα ή ακόμη θέτοντας τέλος στην επαγγελματική του δραστηριότητα.
- 87 Η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η Holin Groep δύναται να οφείλει ΦΠΑ σύμφωνα με τη διάταξη του ολλανδικού νόμου η οποία αντιστοιχεί στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.
- 88 Κατά την κυβέρνηση αυτή, ο φόρος κτήσεως και διαρρυθμίσεως επιβλήθηκε, χωρίς αναδρομική ισχύ, μετά την έναρξη ισχύος του τροποποιητικού νόμου. Ο φόρος αυτός οφειλόταν από το χρονικό σημείο που η Holin Groep μπορούσε να χρησιμοποιήσει το ακίνητο για επαγγελματικούς σκοπούς, δηλαδή από την 1η Ιανουαρίου 1996. Αν, σε μια ανάλογη περίπτωση, το ακίνητο είχε παραδοθεί την ημερομηνία εκείνη και ο αγοραστής είχε στη συνέχεια προβεί σε απαλλασσόμενη εκμίσθωση του ακινήτου αυτού, ο εν λόγω αγοραστής/εκμισθωτής δεν θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

89 Για πανομοιότυπους λόγους με εκείνους που εκτέθηκαν στην υπόθεση C-487/01, η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι δεν παραβιάστηκαν οι αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου.

— Απάντηση του Δικαστηρίου

90 Όπως εξέθεσαν οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις και η Επιτροπή, η κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξομοίωση με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και ο κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας διακανονισμός είναι δύο μηχανισμοί που έχουν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα, δηλαδή να αναγκάσουν τον υποκείμενο στον φόρο να πληρώσει τα ποσά που αντιστοιχούν σε εκπτώσεις στις οποίες δεν είχε δικαίωμα να προβεί.

91 Ωστόσο, ο τρόπος πληρωμής είναι διαφορετικός. Συγκεκριμένα, ενώ το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προϋποθέτει μια εφ' άπαξ πληρωμή, το άρθρο 20, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας προβλέπει, όσον αφορά τα επενδυτικά αγαθά, διακανονισμούς που επιμερίζονται σε πολλά έτη.

92 Όσον αφορά την πληρωμή ποσών που αντιστοιχούν σε εκπτώσεις η οποία αξιώνεται λόγω νομοθετικής μεταβολής με την οποία ένα κράτος μέλος κατήργησε το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η περίσταση αυτή δεν αντιστοιχεί στην περίπτωση που περιγράφεται στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή αφορά τη διάθεση, από τον υποκείμενο στον φόρο, ενός αγαθού για τις ανάγκες της επιχειρησεώς του και όχι μια νομοθετική μεταβολή η οποία κατήργησε το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση μιας οικονομικής πράξεως που κατ' αρχήν απαλλασσόταν του φόρου.

- 93 Επομένως, μόνον το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει διακανονισμούς σε περίπτωση μεταβολής του δικαιώματος εκπτώσεως, δύναται να χρησιμεύσει ως βάση για να απαιτηθεί να πληρώσει ένας υποκείμενος στον φόρο ποσά που αρχικώς είχαν εκπέσει για ένα ακίνητο επενδυτικό αγαθό το οποίο αποτελούσε το αντικείμενο απαλλασσομένης μισθώσεως.
- 94 Όσον αφορά την τήρηση των αρχών περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, πρέπει να γίνει παραπομπή στις σκέψεις 57 έως 82 της παρούσας αποφάσεως.
- 95 Κατά συνέπεια, στο ερώτημα που τέθηκε πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αφορά τη διάθεση, από τον υποκείμενο στον φόρο, ενός αγαθού για τις ανάγκες της επιχειρησεώς του και όχι μια νομοθετική μεταβολή η οποία κατήργησε το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση μιας οικονομικής πράξεως που κατ' αρχήν απαλλασσόταν του φόρου.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 96 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει να δοθεί απάντηση στο δεύτερο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 97 Τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται, Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κύριων δικών τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον Που εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με αποφάσεις της 14ης και της 21ης Δεκεμβρίου 2001, το Hoge Raad der Nederlanden, αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 17 και 20 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ερμηνευόμενα σύμφωνα με τις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου, δεν αντιτίθενται στο να καταργήσει ένα κράτος μέλος το

δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, με αποτέλεσμα να διακανονιστούν οι εκπτώσεις που έγιναν, σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας 77/388, για ακίνητα επενδυτικά αγαθά που εκμισθώθηκαν.

Όταν ένα κράτος μέλος καταργεί το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, οφείλει κατά την επιλογή του τρόπου εφαρμογής της νομοθετικής μεταβολής να λάβει υπόψη τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των υποκειμένων στον φόρο. Ωστόσο, η κατάργηση του νομοθετικού πλαισίου από το οποίο ένας υποκείμενος στον φόρο άντλησε όφελος πληρώνοντας λιγότερους φόρους, χωρίς παρά ταύτα να υπάρξει πρακτική καταστρατηγήσεως, δεν μπορεί, αυτή καθ' εαυτή, να διαψεύσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στηριζόμενη στο κοινοτικό δίκαιο.

- 2) Το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388 αφορά τη διάθεση, από τον υποκείμενο στον φόρο, ενός αγαθού για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του και όχι μια νομοθετική μεταβολή η οποία κατήργησε το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση μιας οικονομικής πράξεως που κατ' αρχήν απαλλασσόταν του φόρου.

Jann

Rosas

von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Απριλίου 2004.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

V. Skouris