

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 9ης Σεπτεμβρίου 2004*

Στην υπόθεση C-269/03,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ,

την οποία υπέβαλε το Cour d'appel (Λουξεμβούργο), με απόφαση της 18ης Ιουνίου 2003, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Ιουνίου 2003, στη διαφορά:

Administration de l'enregistrement et des domaines,

État du grand-duché de Luxembourg

κατά

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed

γραμματέας: M. Múgica Arzamendi, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

κατόπιν της έγγραφης διαδικασίας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η administration de l'enregistrement et des domaines (διοίκηση της υπηρεσίας μητρώων και ακίνητης περιουσίας) και η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενες από τον F. Kremer, avocat,
- η Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, εκπροσωπούμενη από τον P. Kinsch, avocat,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και G. Berscheid,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαρτίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 13, Γ, 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. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, της administration de l'enregistrement et des domaines (διοικήσεως της υπηρεσίας μητρώων και ακίνητης περιουσίας, στο εξής: διοίκηση) και του État du grand-duché de Luxembourg (Λουξεμβουργιανού Δημοσίου) και, αφετέρου, της Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (στο εξής: VOK), εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με έδρα το Λουξεμβούργο (Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου), σχετικά με το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που εξέπεσε η VOK στο πλαίσιο εκμισθώσεως ακινήτου.

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', και Γ, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«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 αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τις μισθώσεις ακινήτων [...]

[...]

Γ. Δικαίωμα επιλογής

Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής [της] 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.»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 4 Το άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου της 12ης Φεβρουαρίου 1979 (*Mémorial* A 1979, σ. 451) σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας, όπως τροποποιήθηκε, προβλέπει τα ακόλουθα:

«Απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που προσδιορίζει διάταγμα του Μεγάλου Δούκα:

[...]

g) η μίσθωση ακινήτων [...]

- 5 Το άρθρο 45 του νόμου αυτού προβλέπει τη δυνατότητα παραιτήσεως από την ως άνω απαλλαγή με την επιφύλαξη της τηρήσεως των διατάξεων του διατάγματος εφαρμογής του εν λόγω νόμου.

- 6 Το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 7ης Μαρτίου 1980, περί καθορισμού των ορίων και των προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ στις πράξεις που αφορούν ακίνητα (*Mémorial* A 1980, σ. 242, στο εξής: διάταγμα), εκδόθηκε κατ' εφαρμογήν του νόμου της 12ης Φεβρουαρίου 1979. Το άρθρο 1 αυτού επιτρέπει στους φορολογουμένους να «επιλέξουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στις κάτωθι απαριθμούμενες πράξεις που αφορούν ακίνητα:

[...]

b) όποιος εκμισθώνει ακίνητα σε υποκείμενο στον φόρο, δυνάμει εγγράφου συμβάσεως με απευθείας διαπραγμάτευση με τον αντισυμβαλλόμενο του.»

7 Το άρθρο 3, πρώτο εδάφιο, του διατάγματος, ορίζει:

«Το δικαίωμα επιλογής μπορεί να ασκείται μόνο για ακίνητο που χρησιμοποιείται εκ μέρους [...] του μισθωτή αποκλειστικά ή, σε περίπτωση μικτής χρήσεως, κατά κύριο λόγο για δραστηριότητες οι οποίες παρέχουν τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών».

8 Κατά το άρθρο 5 του διατάγματος:

«Όποιος κάνει χρήση του δικαιώματος επιλογής πρέπει να υποβάλει προς έγκριση δήλωση περί επιλογής στη διοίκηση της υπηρεσίας μητρώων.

Σε περίπτωση παραδόσεως εξ επαχθούς αιτίας, η σχετική έγκριση πρέπει να έχει χορηγηθεί πριν από την κατάρτιση του οικείου δημοσίου εγγράφου. Η διοίκηση λαμβάνει απόφαση επί της δηλώσεως περί επιλογής εντός του μήνα κατά τον οποίο υποβλήθηκε η δήλωση αυτή.

Σε περίπτωση μισθώσεως, η εφαρμογή του ΦΠΑ επιτρέπεται από την πρώτη ημέρα του επομένου μήνα μετά την έγκριση της δηλώσεως περί επιλογής. Η απόφαση της διοικήσεως πρέπει να εκδοθεί εντός του μήνα κατά τον οποίο παραλήφθηκε η δήλωση αυτή.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Η VOK προέβη σε ανέγερση κτιρίου γραφείων στην πόλη του Λουξεμβούργου, το οποίο εκμίσθωσε σε γραφείο ορκωτών λογιστών από 1ης Ιανουαρίου 1993, ημερομηνία αποπερατώσεως της οικοδομής. Από την αρχή της συμβάσεως μισθώσεως η VOK παρέδιδε στο ως άνω γραφείο αποδείξεις πληρωμής στις οποίες περιλαμβάνονταν ΦΠΑ.
- 10 Η VOK άσκησε το δικαίωμά της να επιλέξει την εφαρμογή του ΦΠΑ, υποβάλλοντας δήλωση περί επιλογής στη διοίκηση στις 29 Ιουνίου 1993. Στις 30 Ιουνίου 1993 χορηγήθηκε σχετική έγκριση, με έναρξη ισχύος από 1ης Ιουλίου 1993.
- 11 Η VOK υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ προβαίνοντας σε πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο είχε επιβαρυνθεί λόγω των οικοδομικών εργασιών.
- 12 Όμως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5 του διατάγματος η διοίκηση αρνήθηκε να δεχθεί την έκπτωση του 50 % του ΦΠΑ επί των εισροών, με την αιτιολογία ότι η εκμίσθωση για περίοδο έξι μηνών το 1993, από τον Ιανουάριο μέχρι τον Ιούνιο, απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ, διότι δεν καλυπτόταν από τη σχετική έγκριση. Κατά συνέπεια, συνέταξε αυτεπάγγελτα διορθωτικές πράξεις σχετικά με τις δηλώσεις του ΦΠΑ.
- 13 Η VOK υπέβαλε ένσταση ενώπιον του διευθυντή της αρμόδιας υπηρεσίας.
- 14 Ο τελευταίος έλαβε σχετική απόφαση τον Ιανουάριο του 1998, βάσει της οποίας εκδόθηκαν νέες διορθωτικές πράξεις τον Φεβρουάριο του 1998. Ο διευθυντής θεώρησε, πρώτον, ότι η 1η Ιανουαρίου 1993 ήταν η ημερομηνία ενάρξεως της

χρησιμοποιήσεως του ακινήτου. Δεδομένου ότι η σχετική επιλογή δεν άρχισε να παράγει τα αποτελέσματά της παρά από 1ης Ιουλίου 1993, η εκμίσθωση του ακινήτου δεν υπέκειτο στον ΦΠΑ κατά τη διάρκεια του πρώτου ημίσεος του έτους 1993, οπότε η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν ήταν δυνατή παρά μόνο μέχρι το 50 %, πράγμα το οποίο δικαιολογούσε διόρθωση της δηλώσεως του 1993. Δεύτερον, θεώρησε ότι η άσκηση του δικαιώματος επιλογής έπρεπε να οδηγήσει σε νέα διόρθωση το 1994 υπέρ της VOK, αφορώσα τα 9/10 του μη εκπεστέου ΦΠΑ το 1993. Σε τελική ανάλυση η VOK δεν μπόρεσε να εκπέσει ποσοστό 5 % του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, το οποίο επιβάρυνε τελικά την ίδια.

- 15 Τον Μάρτιο του 1998 η VOK άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως του διευθυντή της διοικήσεως. Με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2001, το Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Λουξεμβούργο) έκανε δεκτή την προσφυγή της VOK, μη εφαρμόζοντας το άρθρο 5 του διατάγματος και δεχόμενο ότι η εταιρία αυτή είχε ασκήσει δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 1993.
- 16 Η διοίκηση και το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής στις 14 Μαρτίου 2002.
- 17 Διατηρώντας αμφιβολίες ως προς τη νομιμότητα μιας διαδικασίας εγκρίσεως όπως η προβλεπόμενη από τη λουξεμβουργιανή ρύθμιση έναντι των διατάξεων του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας, σχετικά με τη μίσθωση ακινήτων, σε συνδυασμό με την αρχή περί του δικαιώματος εκπτώσεως, το κατ' έφεση επιληφθέν δικαστήριο ανέστειλε τη διαδικασία με απόφαση της 18ης Ιουνίου 2003 και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Παρέχει τη δυνατότητα το άρθρο 13, [Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α'] της έκτης οδηγίας [...] σε ένα κράτος μέλος που έκανε χρήση της ευχέρειας να παράσχει στους υποκειμένους στο φόρο το δικαίωμα επιλογής για τη φορολόγηση της παραχωρήσεως και εκμίσθωσης ακινήτων να εξαρτά την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από προηγούμενη έγκριση της φορολογικής αρχής, χωρίς η έγκριση αυτή να έχει αναδρομική ισχύ;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 18 Η VOK και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι οι διατάξεις του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας, σχετικά με τη μίσθωση ακινήτων, δεν μπορούν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι επιτρέπουν στα κράτη μέλη να θεσπίζουν ρύθμιση όπως η επίμαχη, που περιλαμβάνει διαδικασία προηγούμενης παροχής εγκρίσεως, η οποία οδηγεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, σε αδυναμία πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 19 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί θεμελιώδη αρχή του συστήματος του ΦΠΑ. Πρέπει να εξετασθεί αν μια διαδικασία προηγούμενης παροχής εγκρίσεως, όπως η θεσπισθείσα από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, αποτελεί εσφαλμένη εφαρμογή του δικαιώματος επιλογής της υπαγωγής στον φόρο την οποία προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας, θίγουσα την αρχή αυτή.
- 20 Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η φορολόγηση των πράξεων που αφορούν μίσθωση ακινήτου είναι μια δυνατότητα την οποία παρέχει στα κράτη μέλη ο κοινοτικός νομοθέτης κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που θέτει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, κατά τον οποίο οι περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων καταρχήν απαλλάσσονται από τον φόρο. Επομένως, στο πλαίσιο αυτό, το δικαίωμα εκπτώσεως δεν ασκείται αυτομάτως, αλλά μόνον αν τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της δυνατότητας περί της οποίας γίνεται μνεία στο άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας και με την επιφύλαξη του ότι οι φορολογούμενοι ασκούν το χορηγούμενο υπέρ αυτών δικαίωμα επιλογής.
- 21 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της ευχέρειας αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν στους δικαιούχους των απαλλαγών που προβλέπει η έκτη οδηγία τη δυνατότητα να παραιτηθούν από την απαλλαγή από τον φόρο, είτε σε όλες τις περιπτώσεις, είτε εντός ορισμένων ορίων, είτε ακόμη υπό ορισμένους όρους.

Εντεύθεν συνάγεται ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 13, Β και Γ, της έκτης οδηγίας (βλ. την απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, Belgocodex, Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψεις 16 και 17).

- 22 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, ασκώντας την ευχέρεια περί της οποίας κάνει λόγο το άρθρο 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, περιόρισε το δικαίωμα της επιλογής στις περιπτώσεις στις οποίες ο μισθωτής είναι και ο ίδιος υποκείμενος στον φόρο και έχει δικαίωμα εκπτώσεως, εξάρτησε δε την άσκηση του δικαιώματος επιλογής από μια διαδικασία προηγούμενης εγκρίσεως.
- 23 Πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όπως προκύπτει από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, η εν λόγω διαδικασία εγκρίσεως συνιστά τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής, υπό την έννοια του άρθρου 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.
- 24 Πρέπει να εξακριβωθεί αν ο τρόπος αυτός καθιστά δυνατή την εφαρμογή του δικαιώματος επιλογής χωρίς να προσβάλλει ανεπίτρεπτα το δικαίωμα της επιλογής.
- 25 Κατά το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο και τη διοίκηση, η διαδικασία εγκρίσεως είναι αναγκαία προκειμένου να έχει η διοίκηση τη δυνατότητα να εξακριβώνει αν πληρούνται οι εκ του νόμου προϋποθέσεις που αφορούν, ειδικότερα, την ιδιότητα του μισθωτή ως υποκειμένου στον φόρο. Οι δύο εφεσείοντες της κύριας δίκης διευκρινίζουν ότι η διαδικασία αυτή συμβάλλει στη νομική ασφάλεια, παρέχοντας στον εκμισθωτή ιδιοκτήτη τη δυνατότητα να πληροφορείται το νωρίτερο δυνατό την ενδεχόμενη αδυναμία υποβολής μιας εκμισθώσεως ακινήτου στον ΦΠΑ. Προσθέτουν ότι η εν λόγω διαδικασία αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην αποφυγή περιπτώσεων απάτης ή καταχρήσεων και ουδόλως επιδιώκει τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως.

- 26 Συναφώς, πρέπει να γίνει δεκτό, πρώτον, ότι, όταν ένα κράτος μέλος εξαρτά το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως από ορισμένες νόμιμες προϋποθέσεις, μια διαδικασία προηγουμένης εγκρίσεως παρέχει τη δυνατότητα να εξακριβώνεται αν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές.
- 27 Δεύτερον, πρέπει να σημειωθεί ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι αρκούσε η ενδιαφερόμενη, δηλαδή η VOK, να υποβάλει τη δήλωσή της περί επιλογής πριν από την έναρξη της μισθώσεως, στην πράξη πριν από το τέλος του Δεκεμβρίου του 1992, για να λάβει τη σχετική έγκριση διαρκούντος του μήνα αυτού και να ασκήσει πλήρως το δικαίωμά της προς έκπτωση ήδη από την αρχή της μισθώσεως, την 1η Ιανουαρίου 1993.
- 28 Από αυτό προκύπτει ότι η εν λόγω διαδικασία εγκρίσεως δεν έχει ως σκοπό να θίξει το δικαίωμα εκπτώσεως αλλά, αντιθέτως, παρέχει τη δυνατότητα πλήρους ασκήσεώς του, με την επιφύλαξη της τηρήσεως ορισμένων όρων, ιδίως όσον αφορά την υποβολή δηλώσεως περί επιλογής και τη χορήγηση της εγκρίσεως εντός ορισμένων προθεσμιών.
- 29 Η μη αναδρομικότητα της διαδικασίας εγκρίσεως δεν την καθιστά δυσανάλογα αυστηρή σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Αντιθέτως, μπορεί να θεωρηθεί χρήσιμη προκειμένου να αποτελέσει κίνητρο για τους εκμισθωτές να υποβάλλουν εκ των προτέρων τη σχετική δήλωση περί επιλογής. Πράγματι, δεν αποκλείεται μια διαδικασία εγκρίσεως με αναδρομικό χαρακτήρα να είναι ικανή να έχει αντίστροφα αποτελέσματα, οδηγώντας τους εκμισθωτές να υποβάλλουν καθυστερημένα τη δήλωση περί επιλογής, και, επομένως, να είναι λιγότερο πρόσφορη προς εξασφάλιση της ορθής ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής και προς επίτευξη του σκοπού της ασφαλείας δικαίου περί του οποίου γίνεται μνεία στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως.
- 30 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις του άρθρου 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δεν εμποδίζουν ένα κράτος μέλος, το οποίο έκανε χρήση της ευχέρειας να παράσχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν τη

φορολόγηση των πράξεων μισθώσεως ακινήτων, να θεσπίζει ρύθμιση η οποία εξαρτά την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από την προηγούμενη έγκριση της φορολογικής αρχής, χωρίς η έγκριση αυτή να έχει αναδρομική ισχύ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 31 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα για την υποβολή παρατηρήσεων στο Δικαστήριο, εκτός εκείνων των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Οι διατάξεις του άρθρου 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και δεύτερο εδάφιο, 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, δεν εμποδίζουν ένα κράτος μέλος, το οποίο έκανε χρήση της ευχέρειας να παράσχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν τη φορολόγηση των πράξεων μισθώσεως ακινήτων, να θεσπίζει ρύθμιση η οποία εξαρτά την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από την προηγούμενη έγκριση της φορολογικής αρχής, χωρίς η έγκριση αυτή να έχει αναδρομική ισχύ.

(υπογραφές)