

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

CHRISTINE STIX-HACKL

της 15ης Σεπτεμβρίου 2005¹

I — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

1. Στην υπό κρίση υπόθεση το Korkein hallinto-oikeus (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο της Φινλανδίας) ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την έκτη οδηγία ΦΠΑ 77/388/ΕΚ του Συμβουλίου² (στο εξής: έκτη οδηγία) όσον αφορά τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για αγαθά επενδύσεως, προκειμένου για ακίνητα.

2. Το ανακύπτον ζήτημα αφορά κατ' ουσίαν το αν πρέπει να επιτρέπεται βάσει της έκτης οδηγίας ο διακανονισμός της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για τα αγαθά επενδύσεως στην περίπτωση κατά την οποία ένα ακίνητο χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, ενώ αργότερα χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

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: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

II — Νομικό πλαίσιο

A — Έκτη οδηγία

3. Το άρθρο 5, παράγραφος 6, ορίζει τα ακόλουθα:

«Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

4. Το άρθρο 6, με τον τίτλο «Παροχή υπηρεσιών», ορίζει τα εξής:

λίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

«2. Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

[...]

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας

β) τις μισθώσεις ακινήτων, [...]

[...]

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

Γ. Δικαίωμα επιλογής

5. Το άρθρο 13 με τον τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», ορίζει τα ακόλουθα:

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

α) μισθώσεως ακινήτων [...].

«B. Λοιπές απαλλαγές

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφα-

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

6. Το άρθρο 17, με τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», έχει ως εξής:

οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπαιστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

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 οποίον είναι υπόχρεος:

7. Το άρθρο 20 με τον τίτλο «Διακανονισμός των εκπτώσεων» προβλέπει τα ακόλουθα:

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·

«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·

[...]

6. Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Οποσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση ή δαπάνες, οι

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 την διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε 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 πρώτο εδάφιο τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησεως του αγαθού.

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται μέχρι τα 20 έτη.

[...]

5. Όταν σε ένα κράτος μέλος η εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 έχει ασημαντα αποτελέσματα, το κράτος αυτό δύναται, με την επιφύλαξη της προβλεπόμενης από το άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να μην εφαρμόζει τις διατάξεις αυτές, λαμβανομένης υπόψη της συνολικής επιπτώσεως του φόρου στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και της ανάγκης απλοποιήσεων διοικητικής φύσεως, υπό τον όρο ότι δεν προκύπτουν στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού»³.

B — Το εθνικό δίκαιο

8. Στη Φινλανδία, η οδηγία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με τον *arvonlisävero-laki* (φινλανδικό νόμο περί του ΦΠΑ, στο εξής: AVL). Οι διατάξεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της παραχωρήσεως της χρήσεως ακινήτων περιλαμβάνονται στα άρθρα 27 έως 30 του AVL. Κατά το πρώτο εδάφιο του άρθρου 27 του AVL, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ η πώληση ακινήτων και η εκμίσθωση, η σύσταση δικαιώματος δουλείας ή κάθε άλλη παραχώρηση δικαιώματος επί ακινήτου⁴. Κατά παρέκκλιση, το άρθρο 30 του AVL ορίζει ότι ένας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει να υπαχθεί στον φόρο σε περίπτωση παραχωρήσεως δικαιώματος χρήσεως.

3 — Παρατηρήσεις σχετικά με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας: η δυνατότητα παρατάσεως της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση για τον υπολογισμό των διακανονισμών σε είκοσι έτη για τα ακίνητα προβλέφθηκε μόλις με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18). Προηγούμενος, η έκτη οδηγία προέβλεπε μόνον δεκαετή σχετική προθεσμία.

4 — Κατά το άρθρο 28, πρώτο εδάφιο, του AVL, ακίνητο είναι ένα καθορισμένο τμήμα της επιφάνειας της γης, ένα κτίριο ή μια μόνιμη κατασκευή, ή μέρος αυτών.

9. Κατά το άρθρο 106 του AVL σχετικά με τις εκπτώσεις στο πλαίσιο παροχής κατασκευαστικών υπηρεσιών, ο κύριος κτιρίου ο οποίος ζήτησε να υπαχθεί στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 30 του νόμου αυτού μπορεί να προβεί σε έκπτωση του φόρου για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή τα προϊόντα που απέκτησε πριν υποβάλει την αίτησή του σχετικά με τη φορολογούμενη παραχώρηση της χρήσεως του ακινήτου. Προϋπόθεση προς τούτο είναι ο ιδιοκτήτης να υποβάλει την αίτησή του περί υπαγωγής στον φόρο εντός προθεσμίας έξι μηνών από την έναρξη τηςσιμοποίησεως του ακινήτου. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση, δυνάμει της διατάξεως αυτής, υφίσταται μόνον για τις νέες κατασκευές ή προκειμένου για ανακαίνιση ακινήτων.

10. Κατά τον AVL, δεν είναι δυνατός ο διακανονισμός των εκπτώσεων σχετικά με την κτήση ακινήτου ή καινούργιας κατασκευής ή για εργασίες ανακαίνισης ή ακόμη κάθε άλλος διακανονισμός υπέρ του υποκειμένου στον φόρο· τούτο ισχύει επίσης και για περιπτώσεις όπως η υπό κρίση στην οποία η αίτηση υποβολής στο σύστημα του φόρου υποβλήθηκε μετά τη σχετική προθεσμία, ενώ το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε αρχικά για μια απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα και αργότερα για δραστηριότητα υποκειμένη στον ΦΠΑ.

III — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11. Ο Δήμος του Uusikaupunki (στο εξής: Δήμος) προέβη σε ανακαίνιση ακινήτου του οποίου είχε την κυριότητα και το εκμίσθωσε στο φινλανδικό Δημόσιο, κατά ένα μέρος

από 1ης Ιουνίου 1995 και, κατά ένα άλλο, από 1ης Σεπτεμβρίου 1995. Ο Δήμος εκμίσθωσε επίσης βιομηχανικές εγκαταστάσεις, για την κατασκευή των οποίων είχε φροντίσει ο ίδιος, σε επιχείρηση υπαγόμενη στον ΦΠΑ, από τις 31 Αυγούστου 1995.

12. Ο Δήμος υπέβαλε στις αρμόδιες φορολογικές αρχές της Περιφέρειας της Νοτιοδυτικής Φινλανδίας αίτηση δυνάμει του άρθρου 30 του AVL με σκοπό την υπαγωγή του στον ΦΠΑ για τις σχετικές πράξεις. Οι φορολογικές αρχές καταχώρισαν ως ημερομηνία ενάρξεως της υπαγωγής στον ΦΠΑ την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως, δηλαδή την 4η Απριλίου 1996, διότι η αίτηση υποβλήθηκε μετά την παρέλευση έξι μηνών από την έναρξη τηςσιμοποίησεως του ακινήτου ύστερα από την αποπεράτωση των οικοδομικών εργασιών.

13. Με δύο αιτήσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 1998 και της 30ής Μαρτίου 2000 ο Δήμος ζήτησε από τις φορολογικές αρχές βάσει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας επιστροφή του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί στο πλαίσιο των οικοδομικών εργασιών και των εργασιών ανακαίνισης για τα έτη 1996, 1997, 1998 και 1999. Το ζητούμενο ποσό ανέρχεται σε 1 651 653 φινλανδικά μάρκα, πλέον των νομίμων τόκων.

14. Με απόφαση της 3ης Μαΐου 2000 οι φορολογικές αρχές της οικείας περιφέρειας απέρριψαν τις αιτήσεις αυτές του Δήμου με την αιτιολογία ότι δεν ήταν δυνατός ο διακανονισμός της εκπτώσεως του φόρου

επί των εισροών βάσει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας. Δεδομένου ότι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου είχε ζητήσει την κατά το άρθρο 30 του AVL υπαγωγή του στον φόρο, βάσει του άρθρου 106 του AVL αυτός δεν μπορεί να προβεί σε έκπτωση των καταβληθέντων ποσών του φόρου επί των εισροών όσον αφορά τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή τα προϊόντα που προμηθεύτηκε προτού υποβάλει αίτηση σχετικά με τη φορολογητέα παραχώρηση της χρήσεως ακινήτου ούτε μπορεί να προβεί σε έκπτωση του φόρου που κατέβαλε για οικοδομικές εργασίες στις οποίες ο ίδιος προέβη προς τούτο παρά μόνο σε περίπτωση υποβολής της αιτήσεως υπαγωγής στον φόρο εντός προθεσμίας έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποίησης του ακινήτου.

15. Ο Δήμος άσκησε προσφυγή ακυρώσεως κατά της ως άνω αποφάσεως των περιφερειακών φορολογικών αρχών ενώπιον του hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου) του Ελσίνκι, το οποίο την απέρριψε. Ο Δήμος άσκησε τότε αναίρεση κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου της Φινλανδίας).

16. Αντικείμενο της ως άνω διαδικασίας είναι, κατά το αιτούν δικαστήριο, το ζήτημα αν οι διατάξεις του AVL περί αιτήσεως υπαγωγής στον φόρο της παραχωρήσεως δικαιώματος χρήσεως ακινήτου είναι αντίθετες προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Η απόφαση που καλείται να εκδώσει το αιτούν δικαστήριο εξαρτάται από την ερμηνεία της έκτης οδηγίας και, ειδικότερα, του άρθρου 20 σχετικά με τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών. Το αιτούν

δικαστήριο θεωρεί ότι είναι αναμφισβήτητο ότι ο Δήμος, κατά τις αγορές στις οποίες προέβη στο πλαίσιο των εργασιών ανακαινίσεως και ανεγέρσεως, ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο και ότι οι σχετικές αγορές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας του Δήμου.

17. Υπό τις συνθήκες αυτές το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, με διάταξη της 16ης Απριλίου 2004, που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 19 Απριλίου 2004:

- «1) Έχει το άρθρο 20 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την έννοια ότι είναι υποχρεωτικός για κάθε κράτος μέλος ο κατά το άρθρο αυτό διακανονισμός των εκπτώσεων όσον αφορά αγαθά επενδύσεως, εφόσον δεν προκύπτει κάτι άλλο από την παράγραφο 5 άρθρου αυτού;
- 2) Έχει το άρθρο 20 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την έννοια ότι ο κατά το άρθρο αυτό διακανονισμός των εκπτώσεων πρέπει να διενεργείται και όταν το οικείο αγαθό επενδύσεως, εν προκειμένω ένα ακίνητο, χρησιμοποιήθηκε αρχικά για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, οπότε εξαρχής δεν ήταν καθόλου δυνατή η έκπτωση, και μόνο αργότερα, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, χρησιμοποιήθηκε για υπαγόμενη στον φόρο δραστηριότητα;

3) Έχει το άρθρο 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το δικαίωμα εκπτώσεως, όσον αφορά τις αγορές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επενδύσεων σε ακίνητα, όπως προβλέπει ο φινλανδικός νόμος περί φόρου προστιθεμένης αξίας, οπότε το δικαίωμα εκπτώσεως αποκλείεται εντελώς σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση;

4) Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το δικαίωμα εκπτώσεως, όσον αφορά τις αγορές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επενδύσεων σε ακίνητα, όπως προβλέπει ο φινλανδικός νόμος περί φόρου προστιθεμένης αξίας, οπότε το δικαίωμα εκπτώσεως αποκλείεται εντελώς σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση;»

IV — Επί του πρώτου ερωτήματος

18. Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα κράτη μέλη υποχρεούνται δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 2, να προβλέπουν διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για τα αγαθά επενδύσεως —δεδομένου ότι δεν προκύπτει κάτι άλλο από το άρθρο 20, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας — ή αν η έκτη οδηγία προβλέπει κάτι τέτοιο μόνον προαιρετικά.

19. Στο περιθώριο του ερωτήματος αυτού πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με όσα διαπίστωσε το αιτούν δικαστήριο, ο AVL δεν προβλέπει διαδικασία διακανονισμού για τα αγαθά επενδύσεως.

A — Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

20. Η Φινλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η δυνατότητα διακανονισμού της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να θεωρείται ως υποχρεωτική για πολλούς λόγους. Καταρχάς, ο διακανονισμός σύμφωνα με το άρθρο 20 πρέπει να θεωρείται ως εναλλακτική δυνατότητα έναντι των διατάξεων των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας σχετικά με τη φορολόγηση της παραδόσεως προϊόντων και της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο για προσωπική του χρήση. Οι δύο αυτοί μηχανισμοί φορολογήσεως επιδιώκουν σε μεγάλο βαθμό τους ίδιους σκοπούς και δεν μπορούν να εφαρμόζονται ταυτόχρονα στα ίδια πραγματικά περιστατικά. Δεύτερον, κατά το άρθρο 20, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν την έννοια των «αγαθών επενδύσεως» και καμία διάταξη της οδηγίας δεν αναφέρει ότι οι υπηρεσίες ανεγέρσεως οικοδομής πρέπει οπωσδήποτε να καλύπτονται από την έννοια των «αγαθών επενδύσεως». Τρίτον, το άρθρο 20, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, υπό ορισμένους όρους οι οποίοι συντρέχουν στην περίπτωση της Φινλανδίας, να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί διακανονισμού της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

21. Ο Δήμος, η Επιτροπή και η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι δυνάμει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας, ο διακανονισμός είναι υποχρεωτικός όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως.

B — Εκτίμηση

22. Πρέπει καταρχάς να υπομνησθεί ότι δυνάμει του άρθρου 249, παράγραφος 3, ΕΚ η οδηγία δεσμεύει κάθε κράτος μέλος στο οποίο απευθύνεται όσον αφορά το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα και ότι, κατά πάγια νομολογία, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσουν την πλήρη εφαρμογή της οδηγίας⁵.

23. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι, «σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά την διάρκεια του οποίου απεκτίθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό».

24. Όπως ορθά σημείωσαν ο Δήμος, η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, από τη διατύπωση αυτή δεν μπορεί να συναχθεί ότι

τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αφήνουν κατά μέρος τον διακανονισμό όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως. Επιπλέον, το γεγονός ότι το άρθρο 20, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει πολύ συγκεκριμένες προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος μπορεί κατά παρέκκλιση να παραιτηθεί από την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του ίδιου αυτού άρθρου σχετικά με τον διακανονισμό όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως επιρρωννύει τη διαπίστωση αυτή.

25. Επιπλέον, η επιχειρηματολογία της Φινλανδικής Κυβερνήσεως σχετικά με τα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Όπως εξέθεσε η Φινλανδική Κυβέρνηση, το γεγονός ότι οι εν λόγω διατάξεις της έκτης οδηγίας σχετικά με τη φορολόγηση αγαθών ή υπηρεσιών που προορίζονται για προσωπική χρήση του επιχειρηματία αποσκοπούν εν μέρει στους ίδιους σκοπούς σε σχέση με αυτούς του διακανονισμού ή ακόμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορούν να αφορούν τα ίδια πραγματικά περιστατικά δεν συνεπάγεται ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να μην προβλέπει διακανονισμό για τα αγαθά επενδύσεως. Οι δύο μηχανισμοί δεν επικαλύπτονται πλήρως, οπότε μπορούν να θεωρηθούν ως εναλλακτικοί, ενώ αλληλοεπικάλυψη θα μπορούσε να υπάρχει μόνο στην ειδική περίπτωση της «για προσωπική χρήση αναλήψεως εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο» όσον αφορά αγαθά ή υπηρεσίες.

26. Όπως εξέθεσε η Φινλανδική η Κυβέρνηση, επειδή λόγω των περιπτώσεων αλληλεπικάλυψης μπορούν να υπάρξουν συγκε-

5 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 7ης Μαΐου 2002, C-478/99, Επιτροπή κατά Σουηδίας (Συλλογή 2002, σ. I-4147, σ. 15), και της 26ης Ιουνίου 2003, C-233/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2003, σ. I-6625, σκέψη 75).

κριμένες δυσχέρειες εφαρμογής, τέτοιες περιπτώσεις πρέπει να αντιμετωπίζονται λαμβανομένων υπόψη, στο μέτρο του δυνατού, των αρχών στις οποίες στηρίζεται η έκτη οδηγία, όπως η αρχή της διατηρήσεως της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Εντούτοις, θεωρώ ότι τέτοιες δυσχέρειες δεν παρέχουν τη δυνατότητα σε ένα κράτος μέλος να απαλλαγεί απλώς από την υποχρέωση να προβλέπει διακανονισμό για τα αγαθά επενδύσεως δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

27. Επιπλέον, ο διακανονισμός της εκπτώσεως του φόρου εισροών δυνάμει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας —και τούτο σε αντίθεση με τη γενική κανονιστική ρύθμιση περί φορολογήσεως της λήψεως ή της εισφοράς αγαθών ή υπηρεσιών για προσωπική χρήση— πρέπει να θεωρείται ως ένα αναγκαίο συμπλήρωμα του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το οποίο αποσκοπεί στην πλήρη ελάφρυνση του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του, εξασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα του ΦΠΑ ⁶.

28. Επειδή η διαδικασία διακανονισμού παρέχει μεταξύ άλλων τη δυνατότητα να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές όσον αφορά τους παράγοντες που αποτέλεσαν τη βάση του αρχικού υπολογισμού της

εκπτώσεως —πράγμα το οποίο έχει σημασία ιδιαίτερα στην περίπτωση των αγαθών επενδύσεως που παραμένουν στην επιχείρηση για μεγάλο χρονικό διάστημα⁷— η διαδικασία διακανονισμού συμβάλλει σε μια μεγαλύτερη ακρίβεια της εκπτώσεως.

29. Τέλος, όσον αφορά το άρθρο 20, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα προφανώς δεν έχει ως αντικείμενο το αν πληρούνται εν προκειμένω οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω θεσπίζουσας παρέκκλιση διατάξεως.

30. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι υποχρεώνει τα κράτη μέλη να προβλέπουν διακανονισμό της εκπτώσεως όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 5.

V — Επί του του δευτέρου ερωτήματος

31. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει την

6 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19), και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfina SL κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 44).

7 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz της 15ης Φεβρουαρίου 1996 στην υπόθεση C-306/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3695, σημείο 37).

έννοια ότι ο διακανονισμός ισχύει και σε περίπτωση στην οποία ένα αγαθό επενδύσεως, εν προκειμένω ένα ακίνητο, χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, οπότε απεκλείετο η δυνατότητα εκπτώσεως, ενώ αργότερα το αγαθό αυτό χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο, έτσι ώστε να είναι δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στο αγαθό επενδύσεως.

A — Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

32. Ο Δήμος και η Επιτροπή θεωρούν ότι ο διακανονισμός της εκπτώσεως πρέπει να ισχύσει εν προκειμένω. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ειδικότερα σύμφωνα με την απόφαση Lennartz⁸, το αποφασιστικής σημασίας στοιχείο είναι το αν η κτήση των αγαθών ή η αποδοχή των υπηρεσιών σχετικά με αγαθά επενδύσεως πραγματοποιήθηκαν όταν ο ενδιαφερόμενος είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Η άμεση χρησιμοποίηση των αγαθών για δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο δεν αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Στην υπό κρίση υπόθεση, οι εργασίες ανακαινίσεως και ανεγέρσεως πραγματοποιήθηκαν για έναν υποκείμενο στον φόρο, έστω και αν τα σχετικά ποσά είχαν απαλλαγεί αρχικά από τον φόρο.

33. Η Φινλανδική Κυβέρνηση προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η απόφαση Lennartz⁹

αφορά αποκλειστικά την περίπτωση στην οποία ένα κράτος μέλος εφαρμόζει τον διακανονισμό της εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Εντούτοις, το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε όσον αφορά το ζήτημα της εφαρμογής της εκπτώσεως σε περίπτωση στην οποία εντός κράτους μέλους —όπως η Φινλανδία— εφαρμόζεται αποκλειστικά το άρθρο 17 περί γενέσεως και περί του περιεχομένου του δικαιώματος προς έκπτωση και όχι το άρθρο 20 σχετικά με τον διακανονισμό. Υπό τις συνθήκες αυτές, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών πρέπει να εκτιμάται αποκλειστικά βάσει της καταστάσεως που υφίσταται τη στιγμή που πραγματοποιήθηκαν οι προηγούμενες παροχές. Κατά συνέπεια, αν οι παρχές αυτές αφορούν απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, τότε δεν υφίσταται δικαίωμα προς έκπτωση.

34. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν υπάρχει λόγος εφαρμογής του διακανονισμού της εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας σε περίπτωση όπως εν προκειμένω. Τα κράτη μέλη μπορούν να αποκλείουν τη δυνατότητα για έναν τέτοιο διακανονισμό όταν η μεταβολή του δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται από εκούσια επιλογή του φορολογουμένου.

B — Ανάλυση

35. Καταρχάς πρέπει να υπογραμμιστεί η σχέση που υπάρχει μεταξύ της γενέσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, αφενός, και της εφαρμογής του διακανονισμού της εκπτώσεως αυτής, αφετέρου.

8 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795).

9 — Απόφαση προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8.

36. Όπως έχει δεχθεί το Δικαστήριο, από την οικονομία της έκτης οδηγίας και από το γράμμα του άρθρου 20, παράγραφος 2, αυτής προκύπτει ότι η εν λόγω διάταξη περιορίζεται αποκλειστικά στη δημιουργία του μηχανισμού που καθιστά δυνατό τον υπολογισμό του διακανονισμού της αρχικής εκπτώσεως· συνεπώς, δεν μπορεί ούτε να θεμελιώσει δικαίωμα εκπτώσεως ούτε να μετατρέψει τον φόρο που καταβλήθηκε από υποκείμενο στον φόρο για τις μη φορολογούμενες πράξεις του σε εκπεστέο φόρο υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 17¹⁰.

37. Εξ αυτού προκύπτει ότι η εφαρμογή του μηχανισμού διακανονισμού εξαρτάται από το αν δημιουργήθηκε ένα δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

38. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2 της ίδιας οδηγίας, ο χρόνος αυτός είναι εκείνος της παραδόσεως του οικείου του αγαθού¹¹.

39. Κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται από το αν το άτομο που αποκτά αγαθά ή δέχεται υπηρεσίες ενεργεί κατά τον χρόνο αυτό ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, αποκτά τα αγαθά για τις ανάγκες των

οικονομικών δραστηριοτήτων του υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας· συναφώς, τούτο είναι πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εκτιμάται βάσει των συνθηκών κάθε συγκεκριμένης υποθέσεως¹².

40. Στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι εν πάση περιπτώσει δεν αμφισβητείται ότι ο Δήμος προέβη ως υποκείμενος στον φόρο στις εργασίες κατασκευής και ανακαινίσεως στα επίμαχα αγαθά επενδύσεως στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του.

41. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εν προκειμένω, επειδή υφίσταται η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, πληρούται η προϋπόθεση της γενέσεως ενός δικαιώματος προς έκπτωση από την οποία εξαρτάται η εφαρμογή του μηχανισμού διακανονισμού.

42. Επιπλέον, ο καταβληθείς για αγαθά ή υπηρεσίες ΦΠΑ δεν μπορεί να εκπέσει παρά μόνον αν ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες για τις φορολογούμενες δραστηριότητές του¹³.

43. Εντούτοις, θεωρώ ότι δεν εμποδίζει το δικαίωμα προς έκπτωση το γεγονός ότι το αγαθό επενδύσεως για το οποίο πραγματο-

10 — Βλ. τις αποφάσεις Lennartz (προαναφερθείσα, σκέψεις 11 και 12) και της 2ας Ιουνίου 2005, C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (Συλλογή 2005, σ. I-4685, σκέψη 38).

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση Waterschap Zeeuws Vlaanderen (προαναφερθείσα, σκέψη 31).

12 — Βλ. τις αποφάσεις Lennartz (προαναφερθείσα, σκέψεις 8, 15 και 21) και Waterschap Zeeuws Vlaanderen (προαναφερθείσα, σκέψεις 31 και 32).

13 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, Faxworld (Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψη 24).

ποιήθηκαν εργασίες ανακαινίσεως και κατασκευής χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες και αργότερα για δραστηριότητες υποκείμενες στον ΦΠΑ λόγω της ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής και, κατά συνέπεια, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει την εφαρμογή του διακανονισμού της αρχικής εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών .

44. Πράγματι, η πραγματική ή σκοπούμενη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών πρέπει να διακρίνεται από τη χρησιμοποίησή τους από άτομο που ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο, όπως έγινε δεκτό στην απόφαση Lennartz, και προσδιορίζει μόνο το περιεχόμενο της αρχικής εκπτώσεως στην οποία ο φορολογούμενος εδικαιούτο να προβεί δυνάμει του άρθρου 17 και το περιεχόμενο ενδεχόμενου διακανονισμού κατά τη διάρκεια των ακόλουθων περιόδων. Επομένως, όπως επίσης δέχθηκε το Δικαστήριο στην απόφαση αυτή, «η άμεση χρήση των αγαθών για τις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες παραδόσεις δεν συνιστά, αυτή καθαυτή, προϋπόθεση της εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 2»¹⁴.

45. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι δυνάμει του ως άνω άρθρου, ο διακανονισμός εφαρμόζεται καταρχήν και σε περιπτώσεις όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως στην οποία ένα αγαθό επενδύσεως χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, ενώ αργότερα το αγαθό αυτό χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ, διότι οι επίμαχες παροχές —δηλαδή τα αγαθά και οι υπηρε-

σίες που χρησιμοποιούνται για το αγαθό αυτό επενδύσεως— παρασχέθηκαν ενόσω ο ενδιαφερόμενος είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο¹⁵.

46. Λόγω του γεγονότος ότι το αγαθό επενδύσεως που εμπεριέχει τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε ο Δήμος για εργασίες κατασκευής και ανακαινίσεως δεν χρησιμοποιήθηκε αρχικά, έστω και μερικώς, για δραστηριότητες υποκείμενες στον ΦΠΑ, η αρχική δυνατότητα εκπτώσεως έπρεπε να θεωρηθεί ως μηδενική. Κατά συνέπεια, η μεταγενέστερη αλλαγή των συνθηκών που έπρεπε να ληφθούν υπόψη αρχικά για τον υπολογισμό του ποσού της εκπτώσεως, δηλαδή η χρησιμοποίηση για δραστηριότητες υποκείμενες στον ΦΠΑ, πρέπει να ληφθεί υπόψη μέσω του διακανονισμού, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτιθέμενα, ώστε να μπορέσει να αποκατασταθεί η ευρύτερη δυνατή αντιστοιχία μεταξύ του περιεχομένου των υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων και του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Η λύση αυτή είναι σύμφωνη προς τον σκοπό της ρυθμίσεως σχετικά με την έκπτωση του φόρου επί των εισροών που εκτίθεται ανωτέρω, κατά τον οποίο ο επιχειρηματίας πρέπει να απαλλάσσεται πλήρως από τον ΦΠΑ που όφειλε ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του, εξασφαλιζόμενης με τον τρόπο αυτό της ουδετερότητας του ΦΠΑ¹⁶.

15 — Επ' αυτού, στις προτάσεις του της 30ής Απριλίου 1991 στην υπόθεση Lennartz ο γενικός εισαγγελέας Jacobs (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «το άρθρο 20, παράγραφος 2, μπορεί να εφαρμοστεί [...] ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αρχικά τα αγαθά για τους σκοπούς οικονομικών πράξεων που δεν θεμελιώνουν δικαίωμα προς έκπτωση κατά το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3 (για παράδειγμα, των απαλλασσόμενων παραδόσεων), αλλά χρησιμοποιεί τα αγαθά, κατά τη διάρκεια των επομένων ετών εντός της περιόδου διακανονισμού, για πράξεις για τις οποίες ο ΦΠΑ εκπίπτει».

14 — Απόφαση Lennartz (προαναφερθείσα, σκέψεις 15 και 16).

16 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 27.

47. Αντιθέτως, η μη εφαρμογή του μηχανισμού του διακανονισμού σε περιπτώσεις στις οποίες ένα ακίνητο χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενες και στη συνέχεια για υποκειμένες στον φόρο δραστηριότητες θα έχει τελικά ως αποτέλεσμα την πολλαπλή φορολόγηση με ΦΠΑ των παρεχόμενων αγαθών και υπηρεσιών των οποίων η αξία εμπεριέχεται στο αγαθό επενδύσεως, σε αντίθεση με την αρχή της ουδετερότητας.

48. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο διακανονισμός εφαρμόζεται και σε περίπτωση στην οποία ένα αγαθό επενδύσεως, εν προκειμένω ένα ακίνητο, χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, που δεν παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση, ενώ μόνον αργότερα το αγαθό αυτό χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκειμένη στον ΦΠΑ.

VI — Επί του τρίτου ερωτήματος

49. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να εκτιμηθεί λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι, δυνάμει του AVL, η έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε για επενδύσεις επί ακινήτου πριν από την υποβολή της σχετικής αιτήσεως αποκλείεται όταν η αίτηση αυτή δεν υποβάλλεται εντός έξι μηνών.

50. Συνεπώς, αντικείμενο του τρίτου ερωτήματος είναι κατ' ουσίαν το αν το άρθρο 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ένα κράτος μέλος που παρέχει στους φορολογουμένους του το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση της χρήσεως ακινήτου μπορεί να αποκλείει εντελώς τη δυνατότητα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις επί ακινήτων για το διάστημα προ της υποβολής της αιτήσεως με την οποία ζητείται να υπαχθεί στον ΦΠΑ η σχετική εκμίσθωση, εφόσον η ως άνω αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών.

A — Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

51. Η Φινλανδική και η Ιταλική Κυβέρνηση θεωρούν ότι το άρθρο 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας επιτρέπει περιορισμούς του δικαιώματος εκπτώσεως όπως ο προβλεπόμενος από τη φινλανδική νομοθεσία.

52. Η Φινλανδική Κυβέρνηση προσθέτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση, βάσει του γράμματος του άρθρου 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Ο σκοπός της επιλογής της υπαγωγής στον φόρο είναι να καταστεί δυνατή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών που επιβάρυνε τις δαπάνες που συνδέονται με ακίνητα. Η δυνατότητα που δίδεται στα κράτη μέλη να περιορίζουν το περιεχόμενο του εν λόγω δικαιώματος επιλογής επηρεάζει οπωσδήποτε το δικαίωμα προς έκπτωση των συνδεομένων με ακίνητα δαπανών.

53. Η Ιταλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το δικαίωμα επιλογής σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο δεν συνεπάγεται ένα δικαίωμα προς έκπτωση όσον αφορά απόκτηση αγαθών στο παρελθόν. Επομένως, αφορά μόνο το μέλλον. Εντούτοις, βάσει του άρθρου 13, Γ, και ειδικότερα του άρθρου 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να προβλέπουν αναδρομική ισχύ του δικαιώματος επιλογής όσον αφορά τη φορολόγηση της εκμισθώσεως ακινήτων, χωρίς όμως να υπάρχει καμία σχετική υποχρέωση.

56. Η Επιτροπή συμμαρτίζεται ευρέως την άποψη αυτή και εκθέτει ότι, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο ασκεί δικαίωμα προς έκπτωση κατ' εφαρμογήν του εθνικού δικαίου, έχουν αυτομάτως εφαρμογή τα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας. Λαμβανομένης υπόψη της πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίζουν ούτε το δικαίωμα προς έκπτωση και σε μια τέτοια περίπτωση.

54. Ο Δήμος και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το άρθρο 13, Γ, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση όσον αφορά επενδύσεις επί ακινήτων κατά τρόπον ώστε, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αποκλείεται εντελώς μια τέτοια δυνατότητα.

B — Εκτίμηση

57. Η έκτη οδηγία προβλέπει, στον τίτλο Χ (άρθρα 13 έως 16) διάφορες περιπτώσεις φοροαπαλλαγής, μεταξύ των οποίων για παράδειγμα το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', για τις μισθώσεις ακινήτων.

55. Ερμηνεύοντας την τελευταία αυτή διάταξη ο Δήμος προβαίνει σε διάκριση μεταξύ, αφενός, της υφισταμένης δυνατότητας κάθε κράτους μέλους να περιορίζει το περιεχόμενο του δικαιώματος επιλογής και, αφετέρου, του προσδιορισμού των λεπτομερειών εφαρμογής του δικαιώματος αυτού. Κατά τον Δήμο, το ζήτημα περί του περιεχομένου του δικαιώματος επιλογής εν προκειμένω είναι άνευ σημασίας, διότι δεν αμφισβητείται ότι ο Δήμος είχε δικαίωμα επιλογής και όντως το άσκησε. Όσον αφορά τον προσδιορισμό των λεπτομερειών εφαρμογής του δικαιώματος αυτού, τούτο δεν επιτρέπει στη Φινλανδία να επιβάλει έναν τέτοιο περιορισμό έτσι ώστε, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αποκλείεται εντελώς μια τέτοια δυνατότητα.

58. Εντούτοις, το άρθρο 13, Γ, παράγραφος 1, στοιχείο α', παρέχει την ευχέρεια στα κράτη μέλη να «επανεισάγουν» τη φορολόγηση μέσω του παρεχόμενου στους φορολογουμένους τους δικαιώματος να επιλέγουν την υπαγωγή στον φόρο.

59. Κατά το άρθρο 13, Γ, παράγραφος 2, τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το περιεχόμενο του εν λόγω δικαιώματος επιλογής και να ορίζουν τις λεπτομέρειες σχετικά με την άσκησή του.

60. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη μπορούν στο πλαίσιο της ευχέρειας αυτής να παρέχουν στους δικαιούχους των απαλλαγών που προβλέπει η έκτη οδηγία τη δυνατότητα να παραιτούνται από την απαλλαγή, είτε σε όλες τις περιπτώσεις, είτε εντός ορισμένων ορίων, είτε ακόμη υπό ορισμένους όρους¹⁷.

61. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 13, Β και Γ¹⁸.

62. Συναφώς, πιστεύω ότι είναι καταρχάς σημαντικό να σημειωθεί ότι η ως άνω ευχέρεια που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 13, Γ, και το σχετικό περιθώριο εκτιμήσεως αποσκοπούν να παράσχουν στους φορολογουμένους τους το δικαίωμα να επιλέξουν ή να μην επιλέξουν την υπαγωγή στον φόρο¹⁹.

63. Κατά συνέπεια, πρέπει να συμφωνήσω με την Επιτροπή στο ότι το άρθρο 13, Γ, που αφορά τη φορολόγηση, δεν μπορεί να χρησιμεύσει καταρχήν ως έρεισμα στα κράτη για να περιορίσουν ευθέως το περιεχόμενο άλλων κανόνων της έκτης οδηγίας ή/και δικαιωμάτων όπως το δικαίωμα προς έκπτωσηση.

64. Στην υπό κρίση υπόθεση, αμφιβάλλω ήδη αν εμπίπτει στην προβλεπόμενη από το άρθρο 13, Γ, παράγραφος 2, αρμοδιότητα των κρατών μελών να προβλέπουν το δικαίωμα επιλογής της υπαγωγής στον φόρο ή τις λεπτομέρειες ασκήσεώς του ο πλήρης αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωσηση του καταβληθέντος ΦΠΑ —πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιλογής— όσον αφορά επενδύσεις επί ακινήτων σε περίπτωση παρελεύσεως μιας εξαμηνιαίας προθεσμίας από τη χρησιμοποίηση του ακινήτου.

65. Ασφαλώς, τα κράτη μέλη μπορούν στο πλαίσιο αυτό να προβλέπουν κανόνες σχετικά με την υποβολή της αιτήσεως και τη διαδικασία εγκρίσεως²⁰, καθώς και να ορίζουν ότι η εκμίσθωση του ακινήτου θα υπάγεται στον φόρο μόνο μετά την υποβολή της αιτήσεως και δεν θα θεωρείται αναδρομικά ως πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ. Εντούτοις, κατά τη γνώμη μου, ο πλήρης αποκλεισμός της εκπτώσεως, τουλάχιστον μέσω του διακανονισμού του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις επί ακινήτων προ της υποβολής της αιτήσεως, δεν αφορά τη φορολόγηση της μισθώσεως ακινήτων ούτε το περιεχόμενο του δικαιώματος επιλογής της φορολογήσεως αυτής ή τον προσδιορισμό των λεπτομερειών ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.

66. Έστω και αν γίνει δεκτό ότι ο αποκλεισμός αυτός πρέπει να θεωρείται ως περιορισμός του περιεχομένου του δικαιώματος

17 — Βλ. τις αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, Belgocodex (Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψη 16), και της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 38).

18 — Απόφαση Belgocodex (προαναφερθείσα, σκέψεις 16 και 17).

19 — Βλ. την απόφαση Belgocodex (προαναφερθείσα, σκέψη 17).

20 — Επ' αυτού βλ. την απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, C-269/03, Objekt Kirchberg (Συλλογή 2004, σ. I-8067, σκέψη 23).

επιλογής ή ως λεπτομέρεια ασκήσεώς του υπό την έννοια του άρθρου 13, Γ, παράγραφος 2, πρέπει να σημειωθεί ότι, βάσει της εν λόγω διατάξεως, δεν μπορεί να προσβállεται ανεπίτρεπτα το δικαίωμα προς έκπτωση²¹.

67. Συναφώς, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι ένα βασικό στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ συνίσταται στο ότι σε κάθε συναλλαγή ο φόρος αυτός απαιτείται μόνο αφού γίνει έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων που αποτελούν την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών²².

68. Κατά τη γνώμη μου, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, υπάγεται στην εξουσία εκτιμήσεως κάθε κράτους μέλους να μην δέχεται την αναδρομική ισχύ της ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής, ορίζοντας ότι δεν είναι δυνατή η έκπτωση για την προ της ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής περίοδο. Αντιθέτως, πιστεύω ότι αποτελεί υπερβολικό περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση και αντιβαίνει προς την αρχή της ουδετερότητας του φόρου το ότι δεν είναι δυνατή τουλάχιστον η έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις επί ακινήτων πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιλογής ενώ διαρκούσε η προθεσμία διακανονισμού εντός του απομένοντος χρονικού διαστήματος για τον διακανονισμό μετά την άσκηση του ως άνω δικαιώματος επιλογής και στο πλαίσιο των δυνατοτήτων διακανονισμού που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2.

69. Επομένως, προτείνω να δοθεί στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 13, Γ, παράγραφος 2, δεν έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτη μέλη, τα οποία παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή στον φόρο της χρήσεως ακινήτου, να αποκλείουν εντελώς το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις επί ακινήτων πριν από την υποβολή της αιτήσεως με την οποία ζητήθηκε να θεωρηθεί η εκμίσθωση ακινήτου ως πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, όταν η αίτηση αυτή δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποίησεως του οικείου λόγω ακινήτου.

VII — Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

70. Με το τέταρτο ερώτημα ερωτάται ουσιαστικά αν το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπεται σε κράτη μέλη, τα οποία παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν τη φορολόγηση της χρήσεως ακινήτου, να αποκλείουν εντελώς το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις επί ακινήτων πριν από την υποβολή της αιτήσεως με την οποία ζητήθηκε να θεωρηθεί η εκμίσθωση ακινήτου ως πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, όταν η αίτηση αυτή δεν υποβάλλεται εντός έξι μηνών.

21 — Απόφαση Objekt Kirchberg, προαναφερθείσα, σκέψη 24.

22 — Βλ. μεταξύ άλλων την απόφαση Rompelman (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 16).

Α — *Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων*

71. Κατά τη Φινλανδική Κυβέρνηση, οι διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας επιτρέπουν στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που συνδέεται με επενδύσεις επί ακινήτων, και μάλιστα σε βαθμό που να αποκλείεται εντελώς κάτι τέτοιο, όπως συμβαίνει εν προκειμένω στην περίπτωση του AVL. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, αντιβαίνουν προς την έκτη οδηγία μόνον τέτοιες περιπτώσεις αποκλεισμού που αφορούν το σύνολο των αγαθών ή των υπηρεσιών.

72. Αντιθέτως, ο Δήμος και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω. Οι διατάξεις της φινλανδικής νομοθεσίας αποτελούν άρνηση του διακανονισμού της εκπτώσεως κατά το άρθρο 20 και όχι αποκλεισμό της εκπτώσεως κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

73. Η Ιταλική Κυβέρνηση στηρίζεται στα επιχειρήματα που προέβαλε όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα. Σύμφωνα με αυτά, η Φινλανδία, θεσπίζοντας το άρθρο 106 του AVL, παραχώρησε σαφώς στους υποκειμένους στον φόρο ένα δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο δεν προβλέπει η οδηγία. Κατά συνέπεια, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή παρά μόνο σε περίπτωση περιορισμού του δικαιώματος

προς έκπτωση, όχι όμως όταν πρόκειται για την επέκτασή του, οπότε δεν έχει σημασία στην υπό κρίση υπόθεση.

Β — *Εκτίμηση*

74. Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, «μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες» τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της οδηγίας. Ο όρος «εξαιρέσεις» στο εδάφιο αυτό παραπέμπει στο άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο²³.

75. Η διάταξη αυτή προβλέπει την εκ μέρους του Συμβουλίου θέσπιση διατάξεων που καθορίζουν «τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας». Κατά το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω διατάξεως, «οποσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως».

23 — Απόφαση της 18ης Ιουνίου 1998, C-43/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1998, σ. I 3903, σκέψεις 17 και 18).

76. Έτσι, το άρθρο 17, παράγραφος 6, αναφέρεται σε ορισμένες δαπάνες ή/και είδη δαπανών, δηλαδή ειδικότερα —όχι όμως και αποκλειστικά— στις δαπάνες που δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό²⁴.

77. Αφενός, το ιστορικό της θεσπίσεως του άρθρου 17, παράγραφος 6, εξηγεί το γεγονός —στο οποίο αναφέρεται η Επιτροπή στην έκθεση των αιτιολογικών σκέψεων της προτάσεώς της— ότι είναι δυσχερής η διάκριση του επαγγελματικού και του ιδιωτικού μέρους ορισμένων δαπανών, ακόμη και όταν αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της κανονικής λειτουργίας της επιχειρήσεως αφετέρου, πρέπει να σημειωθεί ότι κατά την έκδοση της έκτης οδηγίας τα κράτη μέλη δεν μπόρεσαν να συμφωνήσουν επί του συστήματος που έπρεπε να εφαρμόζεται για τις δαπάνες μεταφοράς επιβατών²⁵.

78. Κατά συνέπεια, η ευχέρεια που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν προσωρινά τις περιπτώσεις αποκλεισμού της εκπτώσεως όσον αφορά ορισμένα είδη δαπανών —δηλαδή εκείνων που εμπίπτουν στις διατάξεις τις οποίες πρέπει να θεσπίσει το Συμβούλιο κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο.

79. Θεωρώ επομένως —όπως και ο Δήμος και η Επιτροπή— ότι «ο αποκλεισμός της εκπτώσεως» στον οποίο αναφέρεται η διάταξη αυτή δεν αφορά την υπό κρίση υπόθεση και, επομένως, δεν μπορεί να δικαιολογήσει τον ως άνω αποκλεισμό της δυνατότητας εκπτώσεως. Πράγματι, κατά τον AVL, οι επενδύσεις επί ακινήτων ή/και οι δαπάνες κατασκευής και αγοράς που συνδέονται με ακίνητο δεν αποτελούν καταρχήν είδος δαπανών που να μην μπορεί να εκπίπτει. Πράγματι, το άρθρο 102, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του AVL προβλέπει τη δυνατότητα εκπτώσεως των επενδύσεων σχετικά με ακίνητα, υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική κτήση πραγματοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ και σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο ασκείτο η δραστηριότητα αυτή. Στην υπό κρίση υπόθεση, ο πλήρης αποκλεισμός αφορά αποκλειστικά τον ΦΠΑ που είχε καταβληθεί πριν από τη σχετική αίτηση, καθόσον η εν λόγω αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποίησεως του ακινήτου. Κατά συνέπεια, όπως εξέθεσα σχετικά με τα τρία πρώτα ερωτήματα, το ανακύπτον ζήτημα συνδέεται κυρίως με τη ρύθμιση σχετικά με τον διακανονισμό υπό την έννοια του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας και όχι τη ρύθμιση σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ αυτή καθαυτή δυνάμει του άρθρου 17 της ίδιας οδηγίας.

80. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί η απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος που χορηγεί στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν τη φορολόγηση της χρήσεως

24 — Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs της 13ης Νοεμβρίου 1997 στην υπόθεση C-43/96 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 23, σημείο 12).

25 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 23, σκέψη 19).

ακινήτου να αποκλείει εντελώς την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις επί ακινήτων πριν από την υποβολή της αιτήσεως με την οποία ζητήθηκε να θεωρηθεί η εκμίσθωση του ακινήτου ως πράξη υπαγόμενη στον φόρο όταν η εν λόγω αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός προθεσμίας έξι μηνών.

82. Η Επιτροπή δεν βλέπει κανένα λόγο για κάποιο χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως. Εντούτοις, η Επιτροπή επιβεβαιώνει ότι σε δύο συσκέψεις πραγματοποιηθείσες το 1995 έγινε λόγος σχετικά με τη φινλανδική ρύθμιση. Σε αυτές, τουλάχιστον μερικά κράτη μέλη εξέφρασαν αμφιβολίες σχετικά με τη συμφωνία της φινλανδικής ρυθμίσεως περί εκπτώσεως φόρου όσον αφορά τις επενδύσεις σε ακίνητα. Η Φινλανδική Κυβέρνηση εγνώριζε ότι η Επιτροπή θεωρούσε ότι η εν λόγω ρύθμιση δεν ήταν σύμφωνη προς την έκτη οδηγία.

VIII — Χρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της αποφάσεως

A — Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

81. Η Φινλανδική Κυβέρνηση ζητεί από το Δικαστήριο, για την περίπτωση που αυτό δεν αποδεχθεί τα επιχειρήματά της, να περιορίσει χρονικά τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του για τον μετά την έκδοσή της χρόνο. Η ως άνω κυβέρνηση επικαλείται την ασάφεια των επίμαχων διατάξεων και τις πρακτικές δυσχέρειες που συνδέονται με την αναδρομική εφαρμογή. Κατά την προφορική διαδικασία η Φινλανδική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ειδικότερα ότι ενήργησε καλοπίστως. Συναφώς, υποστήριξε ότι, το 1995, η φινλανδική ρύθμιση είχε εξεταστεί στο πλαίσιο των συνεδριάσεων της επιτροπής ΦΠΑ και ότι ούτε η Επιτροπή ούτε τα λοιπά κράτη μέλη εξέφρασαν επιφυλάξεις σχετικά με τη ρύθμιση αυτή.

B — Εκτίμηση

83. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία που δίδει το Δικαστήριο σε κανόνα του κοινοτικού δικαίου, ασκώντας την αρμοδιότητα που του έχει αναγνωριστεί με το άρθρο 234 ΕΚ, διαφωτίζει και διευκρινίζει, εφόσον παρίσταται ανάγκη, την έννοια και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται αφότου ο οικείος κανών τέθηκε σε ισχύ. Συνεπώς, ο κανόνας που έχει με τον τρόπο αυτό ερμηνευθεί μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμα και επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί της

αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον εξάλλου συντρέχουν οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων η σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα διαφορά²⁶.

γία της οποίας είχε συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής (βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Roders κ.λπ., σκέψη 43)²⁸.

84. Κατά πάγια νομολογία, κατ' εφαρμογήν της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, που είναι συμφυής στην κοινοτική έννομη τάξη, μόνον κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεστεί μια διάταξη που αυτό έχει ερμηνεύσει προκειμένου να τεθούν υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που έχουν καλοπίστως συναφθεί²⁷.

86. Επομένως, η απόφαση του Δικαστηρίου να προβλέψει σχετικό χρονικό περιορισμό εξαρτάται αφενός, από την ύπαρξη σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων και αφετέρου, από την καλή πίστη των ενδιαφερομένων²⁹.

85. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο προσέφυγε στη λύση αυτή υπό πολύ ειδικές περιστάσεις, αφενός, όταν υπήρχε κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων οφειλόμενων ιδίως στον μεγάλο αριθμό των ενδόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλοπίστως βάσει ρυθμίσεως η οποία εθεωρείτο νομίμως ισχύουσα και, αφετέρου, όταν καθίστατο σαφές ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουρ-

87. Στην υπό κρίση υπόθεση επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Φινλανδική Κυβέρνηση στηρίχθηκε —αποκλειστικά— στις πρακτικές δυσχέρειες που θα ανακύψουν στην περίπτωση κατά την οποία τα αποτελέσματα της αποφάσεως δεν περιοριστούν χρονικά, χωρίς καν να αποδεικνύει ότι η απόφαση του Δικαστηρίου θα είχε τέτοιες σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις.

88. Επιπλέον, λόγω του εξαιρετικού χαρακτήρα που θα πρέπει να έχει η από μέρους του Δικαστηρίου χρήση της δυνατότητας που αυτό έχει να περιορίζει χρονικά τα αποτελέσματα μιας αποφάσεως, θεωρώ ότι, βάσει των ασαφών στοιχείων που διαθέ-

26 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις προτάσεις μου της 8ης Ιουλίου 2004 στις συνεδικασθείσες υποθέσεις C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης (σημείο 60) και την απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2005 στις ως άνω υποθέσεις (Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψη 41), καθώς και την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, συνεδικασθείσες υποθέσεις C-367/93 έως C-377/93, Roders κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-2229, σκέψη 42), και της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-347/00, Barreira Pérez (Συλλογή 2002, σ. I-8191, σκέψη 44).

27 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 23ης Μαΐου 2000, C-104/98, Buchner κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-3625, σκέψη 39), και Barreira Pérez (προαναφερθείσα, σκέψη 45).

28 — Αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Rudy Grzelczyk (Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 53), και της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar (Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 69).

29 — Βλ. επ' αυτού την απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2001, C-481/99, Heiniger (Συλλογή 2001, σ. I-9945, σκέψη 52).

τουμε στην υπό κρίση υπόθεση, θα ήταν υπερβολικό να γίνει δεκτή η καλή πίστη της Φινλανδικής Κυβερνήσεως.

89. Ούτε οι εν μέρει αντιφατικές ενδείξεις της Επιτροπής ούτε τα επιχειρήματα της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, που δεν μπορούν να άρουν τις αντιφάσεις αυτές, παρέχουν τη δυνατότητα να διαπιστωθούν με βεβαιότητα τα αποτελέσματα των συμπερασμάτων της επιτροπής ΦΠΑ. Συναφώς, ούτε τα πρακτικά που κατέθεσε η Επιτροπή κατόπιν σχετικού αιτήματος αποτελούν βοηθητικό στοιχείο. Το μόνο που μπορεί να διαπιστωθεί με κάποια βεβαιότητα είναι ότι υπήρξε διάλογος σχετικά με την επίμαχη φινλανδική ρύθμιση και ότι ορισμένα κράτη μέλη προφανώς εξέφρασαν κάποιες αμφιβολίες. Τούτο εξηγείται από τον «ανοιχτό» χαρακτήρα των συσκέψεων αυτών, στις οποίες, κατά την Επιτροπή, διάφορα θέματα συζητούνται ελεύθερα. Εντούτοις, θεωρώ ότι είναι αναγκαίο να υφίστανται πιο συγκεκριμένα στοιχεία σε σχέση με επιφυλάξεις που υποστηρίζεται ότι δεν εξέφρασε η Επιτροπή ή άλλα κράτη μέλη σε τέτοιου είδους συνομιλίες προκειμένου να στηρίζουν την καλή πίστη μιας κυβερνήσεως σχετικά με τη συμφωνία των εθνικών της διατάξεων προς το κοινοτικό δίκαιο. Σε διαφορετική περίπτωση δημιουργείται ένας σημαντικός κίνδυνος ασαφείας σχετικά με τα αποτελέσματα των αποφάσεων του Δικαστηρίου, ενώ το αποτέλεσμα αυτό θα εξαρτάτο από περιστάσεις τις οποίες το Δικαστήριο δεν θα μπορεί να ελέγξει ή να επιβεβαιώσει.

90. Η υπό κρίση περίπτωση πρέπει να διακριθεί από εκείνη την οποία εξέτασε ο

γενικός εισαγγελέας Jacobs στις προτάσεις του στην υπόθεση Banca Popolare di Cremona, όπου η καλή πίστη του κράτους μέλους εδικαιολογείτο ειδικότερα με βάση έγγραφο που είχε υπογράψει και αναμφισβήτητα συντάξει ένας αρμόδιος γενικός διευθυντής της Επιτροπής³⁰.

91. Για τους λόγους αυτούς, θεωρώ ότι εν προκειμένω δεν υπάρχει λόγος να περιοριστούν χρονικά τα αποτελέσματα της αποφάσεως του Δικαστηρίου³¹.

IX — Επί των δικαστικών εξόδων

92. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Φινλανδική και η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει έναντι των διαδικών της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

30 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs της 17ης Μαρτίου 2005 στην υπόθεση C-475/03 (που εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου σημείο 80).

31 — Επομένως, παρέλκει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα σχετικά με το πρόσφορο χρονικό σημείο για τον ορισμό των σχετικών χρονικών αποτελεσμάτων, σε αντίθεση με όσα πρότεινε ο γενικός εισαγγελέας Jacobs με τις προτάσεις του στην υπόθεση C-475/03 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 30).

X — Πρόταση

93. Λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων αυτών, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΚ έχει την έννοια ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 5, η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη να προβλέπουν διακανονισμό της εκπτώσεως όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως.
- 2) Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΚ έχει την έννοια ότι ο διακανονισμός εφαρμόζεται και σε περίπτωση στην οποία ένα αγαθό επενδύσεως, εν προκειμένω ένα ακίνητο, χρησιμοποιήθηκε καταρχάς για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, που δεν παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση, ενώ μόνον αργότερα το αγαθό αυτό χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ.
- 3) Τα άρθρα 13, Γ, παράγραφος 2, και 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΚ δεν έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν σε κράτος μέλος που χορηγεί στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέγουν τη φορολόγηση της χρήσεως ακινήτου να αποκλείει εντελώς την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις επί ακινήτων πριν από την υποβολή της αιτήσεως με την οποία ζητήθηκε να θεωρηθεί η εκμίσθωση ακινήτου ως πράξη υπαγόμενη στον φόρο, όταν η εν λόγω αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός προθεσμίας έξι μηνών από της ενάρξεως της χρησιμοποιήσεως του οικείου ακινήτου.»