



Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
κατά
Finanzamt Krefeld

(αίτηση του Bundesfinanzhof)

«για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως) — Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο — Πεδίο εφαρμογής — Έκπτωση του φόρου επί των εισροών — Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται τόσο για φορολογητέες πράξεις όσο και για απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις (αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως) — Υπαγωγή των αγαθών που αποκτώνται και των υπηρεσιών που λαμβάνονται με σκοπό την ανέγερση, χρήση, διατήρηση και συντήρηση κτιρίου προοριζόμενου για την πραγματοποίηση, εν μέρει, πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και, εν μέρει, πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση — Τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας περί του τρόπου υπολογισμού της αναλογίας της εκπτώσεως — Άρθρο 20 — Διακανονισμός των εκπτώσεων — Ασφάλεια δικαίου — Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη»

Περίληψη – Απόφαση του Δικαστηρίου (τέταρτο τμήμα) της 9ης Ιουνίου 2016

1. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα για πράξεις που παρέχουν και για πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως — Εκμίσθωση ακινήτου ως επαγγελματικής στέγης και ως κατοικίας — Έκπτωση κατ' αναλογία — Υπολογισμός — Υποχρέωση υπαγωγής των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν ως εισροές για την ανέγερση, κτήση, χρήση, συντήρηση ή διατήρηση του κτιρίου πριν από τον υπολογισμό της αναλογίας για τα αγαθά και τις υπηρεσίες μικτής χρήσεως — Δεν υφίσταται — Κλείδα κατανομής διαφορετική από την κλείδα που βασίζεται στον κύκλο εργασιών — Επιτρέπεται — Προϋπόθεση*

(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, άρθρο 17 § 5)

2. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Διακανονισμός της αρχικής εκπτώσεως — Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα για πράξεις που παρέχουν και για πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως — Στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως — Υιοθέτηση κλείδας κατανομής διαφορετικής από την κλείδα που βασίζεται στον κύκλο εργασιών — Επιτρέπεται*

(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, άρθρο 20)

3. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Διακανονισμός της αρχικής εκπτώσεως — Μεταβολή των στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως — Έλλειψη μεταβατικής ρυθμίσεως — Επιτρέπεται υπό το πρίσμα των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου — Προϋποθέσεις*

(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, άρθρο 20)

1. Το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση που κτίριο χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση ορισμένων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και άλλων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προβλέπουν ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν ως εισροές για την ανέγερση, κτήση, χρήση, συντήρηση ή διατήρηση του κτιρίου αυτού υπάγονται, καταρχάς, σε αυτές τις διαφορετικές πράξεις, όταν η υπαγωγή αυτή είναι δυσχερώς πραγματοποιήσιμη, προκειμένου, στη συνέχεια, μόνον το δικαίωμα προς έκπτωση που γεννάται για εκείνα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν ταυτοχρόνως για ορισμένες πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και άλλες που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση να καθορίζεται κατ' εφαρμογήν κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, ή, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αυτή εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας της εκπτώσεως, με βάση το εμβαδόν.

Βεβαίως, δεδομένου αυτού του διαφορετικού περιεχομένου του δικαιώματος προς έκπτωση αναλόγως της χρήσεως για την οποία προορίζονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), τα κράτη μέλη υποχρεούνται, καταρχήν, να προβλέπουν ότι οι υποκείμενοι στον φόρο, για τον καθορισμό του ποσού του δικαιώματός τους προς έκπτωση, οφείλουν, καταρχάς, να υπαγάγουν τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που έλαβαν ως εισροές στις διαφορετικές πράξεις που πραγματοποιήθηκαν ως εκροές, για τις οποίες τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες προορίζονταν και, ακολούθως, να εφαρμόσουν, για αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, το σύστημα εκπτώσεως που αντιστοιχεί στην υπαγωγή τους, εξυπακουμένου ότι, όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που δεν αφορούν ένα είδος πράξεως, επιβάλλεται η εφαρμογή του συστήματος που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας.

Παρά ταύτα, είναι επιτρεπτή η παροχή, βάσει εθνικής ρυθμίσεως, της δυνατότητας στους υποκείμενους στον φόρο να μην προβούν στην υπαγωγή αυτών των αγαθών ή υπηρεσιών, ανεξαρτήτως της χρήσεώς τους, όταν τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες αφορούν την κτήση ή την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως και η υπαγωγή αυτή είναι, στην πράξη, δυσχερώς πραγματοποιήσιμη.

Περαιτέρω, τα κράτη μέλη μπορούν, όταν κάνουν χρήση ορισμένων εκ των επιλογών που προβλέπονται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, να εφαρμόζουν μέθοδο υπολογισμού διαφορετική από τη συνιστάμενη στην εφαρμογή κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, υπό την προϋπόθεση, μεταξύ άλλων, ότι η μέθοδος που επιλέγουν εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από εκείνον που προκύπτει από την εφαρμογή της πρώτης αυτής μεθόδου. Η εν λόγω προϋπόθεση δεν συνεπάγεται πάντως ότι η επιλεγόμενη μέθοδος πρέπει κατ' ανάγκην να είναι η πλέον ακριβής. Απαιτείται αποκλειστικώς η επιλεγόμενη μέθοδος να εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

Τέλος, η επιλογή στην οποία προβαίνει ένα κράτος μέλος περί προσφυγής σε μέθοδο εκπτώσεως διαφορετική από εκείνη που προβλέπει η έκτη οδηγία δεν αναιρεί την ευχέρεια την οποία διαθέτει αυτό το κράτος μέλος να προβλέπει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υποχρεούνται να συσχετίσουν με μια συγκεκριμένη πράξη, που πραγματοποιείται ως εισροή, κάθε αγαθό ή υπηρεσία που

χρησιμοποιείται για την κτήση ή την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως, στον βαθμό που η απαίτηση για ακρίβεια αφορά τον τρόπο υπολογισμού της αναλογίας του ποσού του ΦΠΑ που παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση και όχι την υπαγωγή των χρησιμοποιηθέντων αγαθών και υπηρεσιών.

(βλ. σκέψεις 26, 28, 32, 33, 35, 36, διατακτ. 1)

2. Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, έχει την έννοια ότι απαιτεί τη διενέργεια διακανονισμού των εκπτώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας που πραγματοποιήθηκαν για αγαθά ή υπηρεσίες που εμπίπτουν στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας μετά την έκδοση, κατά τη διάρκεια της περιόδου του εξεταζόμενου διακανονισμού, κλείδας κατανομής του φόρου αυτού χρησιμοποιηθείσας για τον υπολογισμό των εκπτώσεων αυτών η οποία αποκλίνει από τη μέθοδο καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η ίδια οδηγία.

Συγκεκριμένα, το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι οι αρχικώς ενεργηθείσες εκπτώσεις πρέπει να υπόκεινται σε διακανονισμό όταν επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού αυτών των εκπτώσεων μετά την υποβολή της δηλώσεως βάσει της οποίας προσδιορίστηκε η έκπτωση.

Επομένως, η κλείδα κατανομής και, ως εκ τούτου, η εφαρμοζόμενη μέθοδος υπολογισμού του ποσού της εκπτώσεως συνιστούν στοιχεία τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

(βλ. σκέψεις 38, 42, 47, διατακτ. 2)

3. Οι γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης περί ασφάλειας δικαίου και περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εφαρμοζόμενη εθνική νομοθεσία η οποία δεν προβλέπει ρητώς διακανονισμό, κατά την έννοια του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, του φόρου επί των εισροών, μετά την τροποποίηση της κλείδας κατανομής του φόρου προστιθέμενης αξίας που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό ορισμένων εκπτώσεων, ούτε προβλέπει μεταβατική ρύθμιση ενώ η κατανομή του φόρου επί των εισροών στην οποία προέβη ο υποκείμενος στον φόρο βασιζόμενος στην κλείδα κατανομής που εφαρμόζοταν προ της τροποποίησης αυτής είχε αναγνωρισθεί εν γένει ως προσήκουσα από το ανώτατο δικαιοδοτικό όργανο.

Συγκεκριμένα, όσον αφορά την απουσία ρητής προβλέψεως, σε εθνική νομοθεσία, περί υποχρέωσης διενέργειας διακανονισμού σε περίπτωση τροποποίησης της μεθόδου υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση, υπενθυμίζεται ότι τέτοια υποχρέωση απορρέει από τις διατάξεις του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας. Τα κράτη μέλη υποχρεούνται, όταν εφαρμόζουν τις διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου με τις οποίες μεταφέρεται στην εσωτερική έννομη τάξη οδηγία, να τις ερμηνεύουν, στο μέτρο του δυνατού, σύμφωνα με την οδηγία αυτή.

Συνεπώς, οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν μπορούν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, προκειμένου να επιβληθεί διακανονισμός του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση τροποποίησης της μεθόδου υπολογισμού του δικαιώματος αυτού, πρέπει να έχει γίνει ρητή μνεία του υποχρεωτικού χαρακτήρα του διακανονισμού στην εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας επήλθε η εν λόγω τροποποίηση.

Ωστόσο, σε ειδικές περιπτώσεις, όταν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης το απαιτούν, η εισαγωγή τέτοιας ρυθμίσεως προσαρμοσμένης στις περιστάσεις μπορεί να είναι επιβεβλημένη. Μπορεί να συντρέχει παραβίαση εκ μέρους του εθνικού νομοθέτη των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

όταν θεσπίζει, αιφνίδια και απρόβλεπτα, νέα νομοθεσία η οποία καταργεί δικαίωμα του οποίου απήλαυαν έως τότε οι υποκείμενοι στον φόρο, χωρίς να αφήνει σε αυτούς τον αναγκαίο χρόνο για να προσαρμοστούν στη νέα νομοθεσία, και τούτο ενώ ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν το απαιτούσε. Τούτο επιβάλλεται ιδίως καθόσον οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να διαθέτουν χρόνο προσαρμογής όταν η κατάργηση δικαιώματος του οποίου απήλαυαν έως τότε τους υποχρεώνει να προβούν σε οικονομικές προσαρμογές.

Πάντως, ακόμη και αν υποθεθεί ότι ορισμένη τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας που προσδιορίζει τη μέθοδο υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση μπορεί να θεωρηθεί αιφνίδια και απρόβλεπτη, επισημαίνεται, αφενός, ότι η τροποποίηση της μεθόδου υπολογισμού δεν συνεπάγεται την κατάργηση του δικαιώματος προς έκπτωση το οποίο έχουν οι υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ρυθμίζει την έκτασή του.

Αφετέρου, μια τέτοια τροποποίηση καταρχήν δεν συνεπάγεται αυτή καθαυτή ότι οι υποκείμενοι στον φόρο προβαίνουν σε συνακόλουθες οικονομικές προσαρμογές, οπότε δεν διαφαίνεται ότι είναι απολύτως αναγκαίος ορισμένος χρόνος προσαρμογής.

(βλ. σκέψεις 52-54, 57-62, 65, διατακτ. 3)