



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 28ης Φεβρουαρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας – Οδηγία ΦΠΑ – Απαλλαγή των πάσης φύσεως μισθώσεων ακινήτων – Δικαίωμα επιλογής προς όφελος των υποκειμένων στον φόρο – Εφαρμογή από τα κράτη μέλη – Έκπτωση του φόρου εισροών – Χρήση για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο – Διακανονισμός της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως – Δεν επιτρέπεται»

Στην υπόθεση C-672/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] με απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Δεκεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, εκπροσωπούμενη από την S. Neto, advogada, καθώς και από τον J. Magalhães Ramalho, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, M. Figueiredo και R. Campos Laires,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την F. Clotuche-Duvieusart, καθώς και από τον B. Rechena,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 137, 167, 168, 184, 185 και 187 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (στο εξής: Imofloresmira) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) με αντικείμενο τον διακανονισμό των εκπτώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τις οποίες πραγματοποίησε η Imofloresmira στο πλαίσιο δραστηριοτήτων αγοράς, πωλήσεως, μισθώσεως και διαχειρίσεως ακινήτων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 18, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 1 με τίτλο «Παραδόσεις αγαθών», του επιγραφόμενου «Φορολογητέες πράξεις» τίτλου IV της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τη διάθεση για χρήση από την επιχείρηση από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχείρησής του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ,

[...].».

- 4 Το άρθρο 27, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3 που επιγράφεται «Παροχές υπηρεσιών», του ίδιου τίτλου IV της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Για την αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και μετά από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας την παροχή από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας για τις ανάγκες της επιχείρησής του, στην περίπτωση που η παροχή μιας τέτοιας υπηρεσίας από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ.»

- 5 Κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3 με τίτλο «Απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων», του τίτλου IX που επιγράφεται «Απαλλαγές», της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων».
- 6 Το άρθρο 137, παράγραφος 1, το οποίο περιλαμβάνεται στο ίδιο κεφάλαιο της οδηγίας αυτής, προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών μελών να παρέχουν στους φορολογουμένους τους το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως ορισμένων πράξεων, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται και οι πράξεις του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της εν λόγω οδηγίας. Το άρθρο 137, παράγραφος 2, της

ίδιας οδηγίας διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής που προβλέπει η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού και μπορούν να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής.

7 Κατά το άρθρο 167, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 1 με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», του τίτλου X που επιγράφεται «Εκπτώσεις», της οδηγίας ΦΠΑ, «[τ]ο δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

8 Το άρθρο 168, το οποίο περιλαμβάνεται στο ίδιο κεφάλαιο της οδηγίας αυτής, ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α), και το άρθρο 27,

[...]».

9 Το άρθρο 176 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3 με τίτλο «Περιορισμοί του δικαιώματος έκπτωσης», του εν λόγω τίτλου X, ορίζει τα εξής:

«Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

[...]»

10 Το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 5 με τίτλο «Διακανονισμός των εκπτώσεων», του ίδιου τίτλου X, ορίζει ότι «[η] αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιού[ν]ταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο».

11 Το άρθρο 185, παράγραφος 1, το οποίο περιλαμβάνεται στο ίδιο κεφάλαιο 5 της εν λόγω οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

«Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.»

12 Το άρθρο 187, το οποίο περιλαμβάνεται στο εν λόγω κεφάλαιο της ίδιας οδηγίας, έχει ως εξής:

«1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού.

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

2. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο ή, σε περίπτωση παράτασης της περιόδου διακανονισμού, το αντίστοιχο τμήμα του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης.

Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού.»

Το πορτογαλικό δίκαιο

- 13 Το άρθρο 12, με τίτλο «Παραίτηση από την απαλλαγή», του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: CIVA) ορίζει στις παραγράφους του 4, 6 και 7 τα εξής:

«4 – Οι υποκείμενοι στον φόρο που εκμισθώνουν αστικά ακίνητα ή αυτοτελή τμήματα αστικών ακινήτων σε άλλους υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι τα χρησιμοποιούν, εξ ολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο, σε δραστηριότητες που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, δύναται να παραιτηθούν από την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 9, σημείο 29.

[...]

6 – Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της προβλεπόμενης στις παραγράφους 4 και 5 παραιτήσεως από την απαλλαγή ορίζονται σε ειδική νομοθεσία.

7 – Το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου σε αυτές τις περιπτώσεις διέπεται από τους κανόνες των άρθρων 19 επ., υπό την επιφύλαξη των διατάξεων που τυχόν περιέχονται σε ειδικές κανονιστικές ρυθμίσεις.»

- 14 Το άρθρο 24 του CIVA, με τίτλο «Διακανονισμοί των εκπτώσεων που αφορούν πάγια περιουσιακά στοιχεία», προβλέπει στις παραγράφους του 2, 3, 5 και 6 τα εξής:

«2 – Διακανονίζονται επίσης ετησίως οι εκπτώσεις για επενδυτικές δαπάνες σε ακίνητα, εάν υφίσταται θετική ή αρνητική διαφορά, ίση ή μεγαλύτερη του πέντε τοις εκατό, μεταξύ του τελικού ποσοστού που ορίζει το προηγούμενο άρθρο και ισχύει κατά τη διάρκεια του έτους κατοχής του ακινήτου και καθενός από τα επόμενα 19 ημερολογιακά έτη, και του ποσοστού που ορίστηκε κατά τη διάρκεια του έτους κτήσεως του ακινήτου ή περατώσεως των εργασιών που το αφορούν.

3 – Για τον διακανονισμό των εκπτώσεων που αφορούν πάγια περιουσιακά στοιχεία, στα οποία αναφέρονται οι προηγούμενες παράγραφοι, πρέπει να τηρούνται τα εξής:

- a) στο τέλος του έτους εντός του οποίου άρχισε η χρήση ή η κατοχή του ακινήτου και κατά τη διάρκεια καθενός από τα επόμενα 4 ή 19 ημερολογιακά έτη, ανάλογα με την περίπτωση, υπολογίζεται το ποσό της εφαρμοστέας εκπτώσεως σε περίπτωση κτήσεως ακινήτων ή περατώσεως των εργασιών που τα αφορούν κατά το επίμαχο έτος, βάσει του τελικού ποσοστού του εν λόγω έτους·
- b) το ούτως υπολογισθέν ποσό αφαιρείται από την πραγματοποιηθείσα έκπτωση κατά τη διάρκεια του έτους κτήσεως ή από το ποσό των εκπτώσεων που πραγματοποιήθηκαν έως το έτος κατά το οποίο περατώθηκαν οι διενεργούμενες στα ακίνητα εργασίες·

- c) η θετική ή αρνητική διαφορά διαιρείται διά του 5 ή του 20, ανάλογα με την περίπτωση, το δε αποτέλεσμα που προκύπτει αντιστοιχεί στο καταβλητέο ποσό ή στη συμπληρωματική έκπτωση που πρέπει να πραγματοποιηθεί για το επίμαχο έτος.

[...]

5 – Σε περίπτωση μεταβιβάσεως πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, διενεργείται εφάπαξ διακανονισμός για το εναπομένον χρονικό διάστημα της εν λόγω περιόδου, ενώ θεωρείται ότι τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία προορίζονται για δραστηριότητα φορολογητέα εξ ολοκλήρου κατά το έτος μεταβιβάσεώς τους και κατά τα επόμενα έτη μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Εάν, εντούτοις, η μεταβίβαση απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 9, σημεία 30 ή 32, τα περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται ότι προορίζονται για μη φορολογητέα δραστηριότητα και, στην πρώτη περίπτωση, πρέπει να διενεργείται κατάλληλος διακανονισμός.

6 – Ο προβλεπόμενος στην προηγούμενη παράγραφο διακανονισμός εφαρμόζεται επίσης, θεωρώντας ότι τα περιουσιακά στοιχεία προορίζονται για μη φορολογητέα δραστηριότητα, στην περίπτωση ακινήτων τα οποία αρχικώς παρείχαν δικαίωμα ολικής ή μερικής εκπτώσεως από τον φόρο που βαρύνει την αντίστοιχη κατασκευή, αγορά ή άλλες συναφείς επενδυτικές δαπάνες, όταν:

a) ο υποκείμενος στον φόρο, λόγω μεταβολής της ασκούμενης δραστηριότητας ή επιταγής του νόμου, πραγματοποιεί μόνον απαλλασσόμενες πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως·

b) ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί μόνον απαλλασσόμενες πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 3, ή του άρθρου 55, παράγραφοι 3 και 4·

c) το ακίνητο εμπίπτει στις απαλλασσόμενες μισθώσεις βάσει του άρθρου 9, σημείο 29.»

- 15 Το άρθρο 26 του CIVA, με τίτλο «Διακανονισμός των εκπτώσεων που αφορούν ακίνητα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται για εμπορικούς σκοπούς», ορίζει στην παράγραφο του 1 τα εξής:

«Εάν ακίνητα, τα οποία παρείχαν δικαίωμα εκπτώσεως, δεν χρησιμοποιούνται για επιχειρηματικές δραστηριότητες, για ένα ή περισσότερα ημερολογιακά έτη μετά την έναρξη της περιόδου των 19 ετών που προβλέπει το άρθρο 24, παράγραφος 2, διενεργείται ετήσιος διακανονισμός του 1/20 της πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως που πρέπει να αναγράφεται στη δήλωση της τελευταίας περιόδου του επίμαχου έτους.»

- 16 Οι όροι και προϋποθέσεις ασκήσεως του προβλεπόμενου στο άρθρο 12 του CIVA δικαιώματος επιλογής της φορολογήσεως καθορίστηκαν στο νομοθετικό διάταγμα 241/86 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 190, της 20ής Αυγούστου 1986), το οποίο τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 21/2007 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 20, της 29ης Ιανουαρίου 2007) (στο εξής: καθεστώς παραίτησεως από την απαλλαγή).

- 17 Το άρθρο 10 του καθεστώτος αυτού, με τίτλο «Διακανονισμός του εκπιπτόμενου φόρου», όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο για την υπόθεση της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«1 – Με την επιφύλαξη του άρθρου 25, παράγραφος 1, του [CIVA], οι υποκείμενοι στον φόρο που χρησιμοποιούν ακίνητα τα οποία παρείχαν δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο που βαρύνει την αγορά τους πρέπει να προβαίνουν σε εφάπαξ διακανονισμό, κατά το άρθρο 24, παράγραφος 5, του [CIVA], των εφαρμοζόμενων εκπτώσεων, θεωρώντας ότι τα περιουσιακά στοιχεία προορίζονται για μη φορολογητέα δραστηριότητα, όταν:

a) το ακίνητο προορίζεται για χρήση διαφορετική από τη δραστηριότητα που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο·

b) ακόμη και εάν δεν προορίζεται για χρήση διαφορετική από τη δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, το ακίνητο δεν χρησιμοποιείται όντως από την επιχείρηση για περισσότερο από δύο συναπτά έτη.»

18 Το άρθρο 25, παράγραφος 1, του CIVA, στο οποίο παραπέμπει το παρατιθέμενο στην προηγούμενη σκέψη άρθρο 10 του καθεστώτος παραιτήσεως από την απαλλαγή, αντιστοιχεί στο παρατιθέμενο στη σκέψη 15 της παρούσας αποφάσεως άρθρο 26, παράγραφος 1, του CIVA, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο για την υπόθεση της κύριας δίκης.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

19 Η Imofloresmira έχει ως εταιρικό σκοπό την αγορά, πώληση, εκμίσθωση και διαχείριση ακινήτων ιδιοκτησίας της ή ιδιοκτησίας τρίτων για οικιστικούς, εμπορικούς και μικτούς σκοπούς.

20 Κατόπιν ελέγχων που διενήργησε κατά τα έτη 2015 και 2016, η φορολογική και τελωνειακή αρχή διαπίστωσε ότι ορισμένα αυτοτελή τμήματα δύο ακινήτων ιδιοκτησίας της Imofloresmira, των οποίων τη φορολόγηση είχε επιλέξει η εν λόγω επιχείρηση, παρέμεναν κενά για πάνω από δύο έτη και ότι, παρά το γεγονός αυτό, η Imofloresmira δεν είχε προβεί σε διακανονισμό του εκπεσθέντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 1, του CIVA και το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο b, του καθεστώτος παραιτήσεως από την απαλλαγή.

21 Στηριζόμενη στη βάση αυτή, η φορολογική και τελωνειακή αρχή υποστήριξε ότι η εταιρία όφειλε να προβεί σε ετήσιο ή οριστικό διακανονισμό του εκπεσθέντος φόρου, ανάλογα με την περίπτωση, για τα κενά αυτοτελή τμήματα των ακινήτων ιδιοκτησίας της και ενημέρωσε την Imofloresmira ότι, καθόσον δεν είχε συντελεστεί ο διακανονισμός αυτός, έπρεπε να γίνουν διορθώσεις επί του οφειλόμενου φόρου συνολικού ύψους 1 375 954,71 ευρώ που αφορούσε τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013. Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει, επίσης, ότι οι διορθώσεις που αφορούσαν το έτος 2013 είχαν επιπτώσεις στον εκπιπτόμενο φόρο για το 2014.

22 Καθόσον η Imofloresmira διαφωνούσε με την απόφαση της φορολογικής και τελωνειακής αρχής να προβεί στις διορθώσεις αυτές, προσέφυγε ενώπιον του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικού δικαστηρίου για την επίλυση φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] ζητώντας την ακύρωση των συμπληρωματικών πράξεων επιβολής ΦΠΑ.

23 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η Imofloresmira προέβαινε αδιαλείπτως στην εμπορική προώθηση των χώρων που ήταν διαθέσιμοι εντός των συγκεκριμένων ακινήτων με σκοπό την εκμίσθωσή τους.

24 Συναφώς, το δικαστήριο αυτό διευκρινίζει ειδικότερα ότι, μεταξύ του έτους 2011 και του έτους 2013, η Imofloresmira συνήψε για τον σκοπό αυτό συμβάσεις με μεσιτικά γραφεία και, ακολουθώντας τις υποδείξεις τους, προέβη σε διάφορες ενέργειες μάρκετινγκ και εμπορικής προωθήσεως όπως, μεταξύ άλλων, τη δημιουργία φυλλαδίου, λίστας για την προώθηση μηνυμάτων και ιστοσελίδας στο διαδίκτυο, τη δημιουργία και αποστολή δελτίων Τύπου προς το ευρύ κοινό και την τοποθέτηση διαφημιστικών πλασιών στα εν λόγω ακίνητα. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ακόμη ότι η Imofloresmira προσάρμοσε επίσης την προσφορά της, αφενός, διαθέτοντας προς εκμίσθωση χώρους σε ανταγωνιστικότερες τιμές και, αφετέρου, παρέχοντας τη δυνατότητα διαπραγματεύσεως περιόδων χάριτος κατά τη διάρκεια της εγκαταστάσεως των μισθωτών.

25 Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι δαπάνες που σχετίζονταν με τις υπηρεσίες εμπορικής προωθήσεως των ακινήτων ιδιοκτησίας της Imofloresmira αντανakλώνται στους ισολογισμούς των ετών 2011 έως 2013.

- 26 Η Imofloresmira προβάλλει ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι οι διορθώσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως είναι παράνομες, διότι η προκρινόμενη από τη φορολογική και τελωνειακή αρχή ερμηνεία της εφαρμοζόμενης στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης και ειδικότερα στην οδηγία ΦΠΑ, καθώς και στο άρθρο 26, παράγραφος 1, του CIVA και στο άρθρο 10, παράγραφος 1, του καθεστώτος παραιτήσεως από την απαλλαγή.
- 27 Διατηρώντας αμφιβολίες σχετικά με τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης της εθνικής νομοθεσίας που εφαρμόζεται στην υπόθεση της κύριας δίκης, και ειδικότερα του άρθρου 26, παράγραφος 1, του CIVA και του άρθρου 10, παράγραφος 1, του καθεστώτος παραιτήσεως από την απαλλαγή, όπως ερμηνεύθηκαν από τη φορολογική και τελωνειακή αρχή, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αναγκαία η ερμηνεία των άρθρων 137, 167, 168, 184, 185 και 187 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 28 Στο πλαίσιο αυτό, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Όταν ένα ακίνητο, το οποίο έχει παραμείνει κενό για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δύο ετών, αλλά είναι πάντα διαθέσιμο για εμπορική εκμετάλλευση, δηλαδή διατίθεται στην αγορά προς εκμίσθωση ή για την παροχή υπηρεσιών τύπου “office centre” και διαπιστώνεται ότι ο ιδιοκτήτης του προτίθεται να το εκμισθώσει ως υποκείμενο στον ΦΠΑ και καταβάλλει τις αναγκαίες προσπάθειες για την υλοποίηση αυτής της προθέσεως, είναι σύμφωνη προς τα άρθρα 167, 168, 184, 185 και 187 της [οδηγίας ΦΠΑ] η διαπίστωση ότι το ακίνητο αυτό “δεν χρησιμοποιείται όντως για επιχειρηματικές δραστηριότητες” και/ή “δεν χρησιμοποιείται όντως σε φορολογητέες δραστηριότητες” κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, του [CIVA] και του άρθρου 10, παράγραφος 1, στοιχείο b, του καθεστώτος παραιτήσεως από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε πράξεις επί ακινήτων, που εγκρίθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 21/2007, στις προϊσχύσασες μορφές του και, κατά συνέπεια, η διαπίστωση ότι η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση πρέπει να υποβληθεί σε διακανονισμό στο μέτρο που είναι ανώτερη της εκπτώσεως που θα δικαιούνταν ο υποκείμενος στον φόρο;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, υπό το πρίσμα της ορθής ερμηνείας των άρθρων 137, 167, 168, 184, 185 και 187 της [οδηγίας ΦΠΑ], μπορεί να επιβληθεί εφάπαξ διακανονισμός για ολόκληρη την περίοδο διακανονισμού που εξακολουθεί να ισχύει, όπως ορίζει η πορτογαλική νομοθεσία, και ειδικότερα το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχεία b και c, του καθεστώτος παραιτήσεως από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε πράξεις επί ακινήτων, όταν το ακίνητο είναι κενό για περισσότερο από δύο έτη, αλλά είναι πάντα διαθέσιμο στην αγορά προς εκμίσθωση (με δυνατότητα επιλογής της φορολογήσεως) και/ή για την (φορολογούμενη) παροχή υπηρεσιών, με σκοπό να διατεθεί τα επόμενα έτη για φορολογούμενες δραστηριότητες που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως;
- 3) Συνάδει προς τα άρθρα 137, 167, 168 και 184 της [οδηγίας ΦΠΑ] η διάταξη του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο c, σε συνδυασμό με το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο b, του καθεστώτος παραιτήσεως από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε πράξεις επί ακινήτων, η οποία στερεί από τον υποκείμενο στον ΦΠΑ το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως κατά τη σύναψη νέων μισθώσεων, αφότου έχει προβεί σε εφάπαξ διακανονισμό του ΦΠΑ, και υπονομεύει το καθεστώς επακόλουθης εκπτώσεως κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 29 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 167, 168, 184, 185 και 187 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, η οποία προβλέπει τον διακανονισμό του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ, διότι θεωρείται ότι το ακίνητο, για το οποίο ασκήθηκε το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως, δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, όταν το ακίνητο έχει παραμείνει κενό για χρονικό διάστημα άνω των δύο ετών, ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο αναζητούσε μισθωτή κατά το διάστημα αυτό.
- 30 Πρέπει να υπομνησθεί προκαταρκτικώς ότι, κατά τη λογική του συστήματος που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ, είναι δυνατή η έκπτωση των φόρων εισροών οι οποίοι έπληξαν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο για τους σκοπούς των φορολογούμενων δραστηριοτήτων του. Η έκπτωση του φόρου εισροών συναρτάται με την είσπραξη του φόρου εκροών. Όταν τα αγαθά που παραδίδονται ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη φόρου εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου εισροών (βλ., συναφώς, απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 24).
- 31 Η φορολόγηση των πράξεων που αφορούν τη μίσθωση πάσης φύσεως ακινήτων είναι μια δυνατότητα την οποία παρέχει στα κράτη μέλη ο νομοθέτης της Ένωσης κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που θέτει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, κατά τον οποίο οι περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων καταρχήν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν ασκείται αυτομάτως, αλλά μόνον αν τα κράτη μέλη έκαναν χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 137, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και υπό την επιφύλαξη ασκήσεως από τους υποκείμενους στον φόρο του παρεχόμενου σ' αυτούς δικαιώματος επιλογής (απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 32 Δεν αμφισβητείται ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει περαιτέρω ότι, κατά τη σύναψη των συμβάσεων μισθώσεως των επίμαχων στην κύρια δίκη ακινήτων, η οποία προηγήθηκε χρονικά της επίδικης περιόδου κατά την οποία τα ακίνητα αυτά παρέμειναν κενά, η Imofloresmira επέλεξε τη φορολόγηση της εκμισθώσεώς τους.
- 33 Εξάλλου, από το γράμμα του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, προκειμένου να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει, αφενός, να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και, αφετέρου, τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του (απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 52).
- 34 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται η ιδιότητα της Imofloresmira ως υποκειμένου στον φόρο. Αντιθέτως, η φορολογική και τελωνειακή αρχή της επέβαλε τον διακανονισμό των εκπτώσεων ΦΠΑ, διότι τα επίμαχα ακίνητα είχαν παραμείνει κενά για χρονικό διάστημα άνω των δύο ετών και θεωρούνταν, για τον λόγο αυτό, ότι δεν χρησιμοποιούνταν πλέον για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών της, μολονότι αποδεικνύεται ότι η εταιρία είχε πάντοτε, κατά το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, πρόθεση να εκμισθώσει τα ακίνητα αυτά με υπαγωγή τους σε φορολόγηση και έλαβε τα αναγκαία για τον σκοπό αυτό μέτρα.

- 35 Δυνάμει του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται όταν ο προς έκπτωση φόρος καθίσταται απαιτητός. Κατά συνέπεια, μόνον η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ιδιώτης κατά τον χρόνο αυτό μπορεί να καθορίσει εάν τυχόν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 8, και της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 38).
- 36 Από τη στιγμή κατά την οποία η φορολογική αρχή δέχεται, βάσει των διαβιβασθέντων από μια επιχείρηση στοιχείων, ότι η επιχείρηση έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, το καθεστώς αυτό δεν μπορεί πλέον, καταρχήν, να της αφαιρεθεί στη συνέχεια αναδρομικώς λόγω επελεύσεως ή μη επελεύσεως ορισμένων γεγονότων (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 21), εκτός εάν συντρέχει περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως.
- 37 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 167 έως 172 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, καταρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 38 Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Πρέπει, επίσης, να υπομνησθεί ότι η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι το κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και, συνεπώς, του μηχανισμού εκπτώσεως. Η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή υπηρεσιών καθορίζει μόνον την έκταση της αρχικής εκπτώσεως την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 15).
- 40 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως εξακολουθεί καταρχήν να υφίσταται, ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν χρησιμοποιεί, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βουλήσεώς του, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 20, και της 15ης Ιανουαρίου 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, σκέψεις 19 και 20).
- 41 Εν προκειμένω, κατά την ερμηνεία της φορολογικής και τελωνειακής αρχής, το γεγονός ότι ένα ακίνητο παραμένει κενό για ορισμένο χρονικό διάστημα διακόπτει τη χρήση του ακινήτου για επιχειρηματικές δραστηριότητες, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε διακανονισμό του εκπεσθέντος φόρου, ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι αυτός είχε πάντοτε πρόθεση να συνεχίσει να ασκεί φορολογούμενη δραστηριότητα.
- 42 Από τη νομολογία που παρατίθεται στις σκέψεις 39 και 40 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο διατηρεί το δικαίωμα εκπτώσεως, από τη στιγμή που γεννάται το δικαίωμα αυτό, ακόμη και αν δεν μπόρεσε, για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεώς του, να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο εκπτώσεως στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων.

- 43 Τυχόν άλλη ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ θα ήταν ασυμβίβαστη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως. Θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογητέες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξαρτιόταν από το ζήτημα αν οι επενδύσεις αυτές καταλήγουν ή όχι σε φορολογητέες πράξεις (απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 22).
- 44 Συνεπώς, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία, εξαρτώντας την οριστική αποδοχή των εκπτώσεων ΦΠΑ από τα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο, δημιουργεί, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων σε ακίνητα, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ επιχειρήσεων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά και ασκούν την ίδια δραστηριότητα.
- 45 Το συμπέρασμα αυτό δεν μπορεί να αναιρεθεί από το επιχείρημα της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως ότι, λόγω της καταγγελίας των συμβάσεων μισθώσεως που είχαν συναφθεί προγενεστέρως, επήλθαν «μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης» κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, και ότι, συνεπώς, έπρεπε να γίνει αναλογικός διακανονισμός του εκπεσθέντος φόρου.
- 46 Πράγματι, πρώτον, μολονότι είναι αληθές ότι ο διακανονισμός του εκπεσθέντος φόρου μπορεί να είναι αναγκαίος και λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βουλήσεως των υποκειμένων στον φόρο (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Gemeente Leusden και Holin Groep, C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 55), εντούτοις παραμένει γεγονός ότι η διάταξη αυτή δεν μπορεί να θίγει θεμελιώδεις αρχές στις οποίες στηρίζεται το σύστημα που θεσπίζει η οδηγία ΦΠΑ και, ιδίως, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 47 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, αν γινόταν δεκτό ότι, για να υπάρχουν «μεταβολές» κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας ΦΠΑ, αρκεί το ακίνητο να παραμένει κενό μετά την καταγγελία της συμβάσεως μισθώσεώς του για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεως του ιδιοκτήτη του, ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι αυτός είχε πάντοτε πρόθεση να το εκμεταλλευθεί στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας και λαμβάνει τα αναγκαία για τον σκοπό αυτό μέτρα, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως μέσω διατάξεων που εφαρμόζονται στους διακανονισμούς.
- 48 Δεύτερον, το άρθρο 137, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει μεν στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια, η οποία τους επιτρέπει να καθορίζουν τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής, ακόμη και να το καταργήσουν (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Turnund Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψεις 27 έως 30), πλην όμως τα κράτη μέλη δεν μπορούν να χρησιμοποιούν την ευχέρεια αυτή κατά παράβαση των άρθρων 167 και 168 της οδηγίας αυτής, ανακαλώντας ένα κεκτημένο δικαίωμα εκπτώσεως.
- 49 Πράγματι, ο περιορισμός των εκπτώσεων ΦΠΑ που συνδέονται με φορολογούμενες δραστηριότητες, μετά την άσκηση του δικαιώματος επιλογής, δεν θα αφορούσε την «έκταση» του δικαιώματος επιλογής, το οποίο μπορούν να περιορίζουν τα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 137, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά τις συνέπειες της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (βλ., συναφώς, απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 46).
- 50 Τέλος, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποκτάται οριστικώς μόνον εάν η δήλωση της προθέσεως για την έναρξη των σχεδιαζόμενων οικονομικών δραστηριοτήτων έχει γίνει καλόπιστα από τον ενδιαφερόμενο. Σε περιπτώσεις απάτης ή καταχρήσεως, στις οποίες ο ενδιαφερόμενος υποκρίθηκε ότι επιθυμεί να ασκήσει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, αλλά

στην πραγματικότητα επιδίωξε να προσθέσει στην ιδιωτική του περιουσία αγαθά δυνάμενα να αποτελέσουν το αντικείμενο εκπτώσεως, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει, αναδρομικώς, την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών, εφόσον οι εκπτώσεις αυτές χορηγήθηκαν βάσει ψευδών δηλώσεων (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, *Gabalfrija* κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 46).

- 51 Πρέπει, συναφώς, να υπομνησθεί ότι η καταπολέμηση ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεων είναι σκοπός τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, όπως υπενθυμίζεται στο άρθρο 131 της οδηγίας αυτής (απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, *Gemeente Leusden* και *Holin Groep*, C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 76).
- 52 Κατά συνέπεια, αν η φορολογική διοίκηση διαπιστώσει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκήθηκε με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή καταχρηστικώς, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, έχει τη δυνατότητα να ζητήσει, αναδρομικώς, την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 53 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167, 168, 184, 185 και 187 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τον διακανονισμό του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ για τον λόγο ότι ένα ακίνητο, για το οποίο ασκήθηκε το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως, θεωρείται ότι δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, όταν το ακίνητο έχει παραμείνει κενό για χρονικό διάστημα άνω των δύο ετών, ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο αναζητούσε μισθωτή κατά το διάστημα αυτό.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

- 54 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα.

Επί του περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως

- 55 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η Πορτογαλική Κυβέρνηση ζητεί από το Δικαστήριο να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του.
- 56 Προς στήριξη του αιτήματός της, η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει, πρώτον, ότι η ανά περίπτωση επαλήθευση όλων των εννόμων σχέσεων, προκειμένου να καθοριστεί εάν οι υποκείμενοι στον φόρο εκμισθωτές υπολόγισαν και κατέβαλαν ορθώς στο οικείο κράτος μέλος τα ποσά που αντιστοιχούν στους διακανονισμούς του ΦΠΑ, συνιστά καθήκον το οποίο απαιτεί τη χρήση «αναρίθμητων» και μη διαθέσιμων διοικητικών και δικαστικών πόρων, και το οποίο, αν δεν εκτελεσθεί, μπορεί να οδηγήσει σε καταχρήσεις και σε μια ακόμη μεγαλύτερη απώλεια φορολογικών εσόδων.
- 57 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, δεύτερον, ότι σε μια τέτοια περίπτωση η απώλεια φόρων που έχουν ήδη εν τω μεταξύ διακανονισθεί ή εισπραχθεί ανέρχεται σε σημαντικά ποσά και δημιουργεί μια ανεπίτρεπτη δημοσιονομική ανισορροπία.
- 58 Τρίτον, η Πορτογαλική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι σκοπός της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας είναι να διασφαλίσει ότι τα ποσά του εκπιπτόμενου ΦΠΑ επί των εισροών συνδέονται ευθέως και αναλογικώς με την πραγματική φορολόγηση των εκροών, πράγμα το οποίο επιβεβαιώνει την καλή πίστη του πορτογαλικού κράτους και των εθνικών φορολογικών αρχών.

- 59 Συναφώς πρέπει να υπομνησθεί ότι ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως αποτελεί εξαιρετικό μέτρο, το οποίο προϋποθέτει ότι υπάρχει κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων οφειλόμενων ιδίως στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που συστάθηκαν καλόπιστα βάσει ρυθμίσεως η οποία εθεωρείτο εγκύρως θεσπισθείσα, και ότι καθίσταται σαφές ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές ωθήθηκαν σε συμπεριφορά ασυμβίβαστη προς το δίκαιο της Ένωσης λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας συνέβαλε ενδεχομένως η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 60 Πρέπει να υπομνησθεί ότι ένας περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ έναντι των υποκειμένων στον φόρο συνιστά εξαίρεση από θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, η οποία είναι νόμιμη, κατά πάγια νομολογία, μόνον υπό εξαιρετικές περιστάσεις (βλ., συναφώς, απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 67).
- 61 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν υπάρχει αντικειμενική και σοβαρή αβεβαιότητα όσον αφορά το περιεχόμενο του δικαίου της Ένωσης, και ειδικότερα των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως και του ρόλου που διαδραματίζει εντός του συστήματος που θεσπίζει η οδηγία αυτή (βλ., συναφώς, απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 68).
- 62 Οι πορτογαλικές αρχές δεν μπορούν, συνεπώς, να προβάλουν αντικειμενική και σοβαρή αβεβαιότητα όσον αφορά το περιεχόμενο των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης. Εφόσον δεν πληρούται το κριτήριο αυτό, δεν χρειάζεται να επαληθευθεί το κριτήριο σχετικά με την ύπαρξη σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων.
- 63 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι δεν χωρεί ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

Τα άρθρα 167, 168, 184, 185 και 187 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τον διακανονισμό του αρχικός εκπεσθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας για τον λόγο ότι ένα ακίνητο, για το οποίο ασκήθηκε το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως, θεωρείται ότι δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, όταν το ακίνητο έχει παραμείνει κενό για χρονικό διάστημα άνω των δύο ετών, ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο αναζητούσε μισθωτή κατά το διάστημα αυτό.

(υπογραφές)