



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 9ης Ιουλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Διακανονισμός των εκπτώσεων – Μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης – Αγαθό επένδυσης που χρησιμοποιείται συγχρόνως για φορολογούμενες και για απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις – Παύση της δραστηριότητας η οποία παρέχει δικαίωμα έκπτωσης – Υπολειμματική και αποκλειστική χρήση για απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις»

Στην υπόθεση C-374/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 27ης Μαρτίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Μαΐου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

HF

κατά

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. S. Rossi, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του τρίτου τμήματος, και N. Wahl, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η HF, εκπροσωπούμενη από τον M. S. Thum, Steuerberater,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και την S. Eisenberg,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και J. Jokubauskaitė, καθώς και από τον R. Pethke,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 185 και 187 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της HF και του Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (φορολογική αρχή του Bad Neuenahr-Ahrweiler, Γερμανία) (στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τον οποίο κατέβαλε η HF για την κατασκευή καφετέριας ως παράρτημα του οίκου ευγηρίας που αυτή εκμεταλλεύεται με σκοπό τη διενέργεια πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.
- 4 Το άρθρο 168 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,

[...].»

- 5 Το άρθρο 184 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

- 6 Το άρθρο 185 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. 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.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

7 Το άρθρο 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«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 τον 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 γερμανικό δίκαιο

8 Το άρθρο 15a, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), ορίζει τα εξής:

«Όταν, εντός πέντε ετών από την πρώτη χρήση ενός αγαθού επενδύσεως το οποίο δεν χρησιμοποιείται μία μόνο φορά για τη διενέργεια πράξεων, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού των αρχικώς πραγματοποιηθεισών εκπτώσεων, τότε επιβάλλεται να γίνεται αντιστάθμιση, για κάθε ημερολογιακό έτος που αντιστοιχεί στις μεταβολές αυτές, μέσω διακανονισμού της εκπτώσεως των φόρων με τους οποίους επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες αποκτήσεως ή παραγωγής. Προκειμένου περί ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των συστατικών τους στοιχείων, περί διακανονισμών επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αστικού δικαίου σχετικά με τα ακίνητα καθώς και περί κατασκευών επί εδάφους ανήκοντος σε τρίτον, η προθεσμία των πέντε ετών αντικαθίσταται από προθεσμία δέκα ετών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης είναι δεσπόζουσα εταιρία μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης η οποία εκμεταλλεύεται οίκο ευγηρίας με σκοπό τη διενέργεια πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ. Το 2003, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης κατασκεύασε μια καφετέρια ως παράρτημα του εν λόγω οίκου ευγηρίας, η οποία ήταν προσβάσιμη για τους μεν επισκέπτες από μια εξωτερική είσοδο, για τους δε τροφίμους του εν λόγω οίκου ευγηρίας μέσω της αίθουσας εστίασής του.

10 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης δήλωσε αρχικώς ότι θα χρησιμοποιούσε την επίμαχη καφετέρια αποκλειστικά για φορολογητέες πράξεις, καθόσον αυτή είχε σχεδιαστεί για τους εξωτερικούς επισκέπτες και όχι για τους τροφίμους του οίκου ευγηρίας, δεδομένου ότι οι τελευταίοι υποτίθεται ότι έπρεπε να παραμένουν στην αίθουσα εστίασης. Κατόπιν ενός πρώτου ελέγχου που διενεργήθηκε το 2006, η φορολογική αρχή συμφώνησε μεν κατ' ουσίαν με την ανωτέρω δήλωση, αλλά έκρινε απίθανο το να μη συχνάζει κανένας τρόφιμος του οίκου ευγηρίας στην εν λόγω καφετέρια, ούτε να την χρησιμοποιεί με τα πρόσωπα που τον επισκέπτονται. Οι διάδικοι της κύριας δίκης συμφώνησαν ως εκ

τούτου να γίνει δεκτή η χρήση της επίμαχης καφετέριας για πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ κατά ποσοστό 10%. Τούτο είχε ως αποτέλεσμα τη διενέργεια διακανονισμού βάσει του άρθρου 15a του UStG για τα έτη από το 2003 και εφεξής.

- 11 Κατόπιν δεύτερου ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η εταιρία περιορισμένης ευθύνης την οποία αφορά η κύρια δίκη δεν είχε πλέον πραγματοποιήσει πράξεις στη συγκεκριμένη καφετέρια κατά τα έτη 2009 έως 2012, η δε σχετική εκμετάλλευση είχε μάλιστα διαγραφεί από το εμπορικό μητρώο τον Φεβρουάριο του 2013. Συνεπεία της διαπίστωσης αυτής, η φορολογική αρχή διενήργησε νέο διακανονισμό βάσει του άρθρου 15a του UStG για τα έτη αυτά, καθόσον δεν υπήρχε πλέον η παραμικρή χρήση της εν λόγω καφετέριας για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 12 Αφού άσκησε ανεπιτυχώς διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής να της επιβάλει δεύτερο διακανονισμό, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία), η οποία απορρίφθηκε. Με την απόφασή του, το ανωτέρω δικαστήριο επισήμανε ότι η προβλεφθείσα χρήση της επίμαχης καφετέριας για φορολογητέες πράξεις εστίασης είχε εκλείψει. Ελλείψει προσέλευσης εξωτερικών επισκεπτών στον χώρο αυτό, η χρήση εξελίχθηκε αυτομάτως υπό την έννοια ότι η καφετέρια αυτή χρησιμοποιείται πλέον αποκλειστικώς από τους τροφίμους του οίκου ευγηρίας, με αποτέλεσμα ότι υφίσταται πλέον μόνο χρήση της κατά 100% για πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ.
- 13 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι, μολονότι η επίμαχη καφετέρια, η οποία αποτελεί μέρος της περιουσίας της επιχειρήσεως χωρίς δυνατότητα ιδιωτικής χρήσεως, δεν χρησιμοποιείται πλέον για φορολογητέους σκοπούς, τούτο δεν συνιστά μεταβολή της χρήσεώς της ικανή να οδηγήσει σε διακανονισμό βάσει του άρθρου 15a του UStG. Η εν λόγω μη χρήση πρέπει να νοηθεί ως το αποτέλεσμα αποτυχημένης επένδυσης. Το γεγονός ότι η φορολογική αρχή αρνήθηκε μερική λογιστική απόσβεση της εν λόγω καφετέριας αποδεικνύει ότι υπήρχε ακόμη πρόθεση για χρήση της κατά τα έτη 2009 έως 2012. Η πρόσβαση στην επίμαχη καφετέρια είχε απαγορευθεί για λόγους ασφαλείας και μόνον. Η χρήση της από τους τροφίμους του οίκου ευγηρίας δεν είχε αυξηθεί.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο, παραπέμποντας μεταξύ άλλων στην απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), διευκρινίζει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών διατηρείται ακόμη και όταν ο υποκείμενος στον φόρο, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της θέλησής του, δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για τα οποία έγινε η έκπτωση. Με την περίπτωση αυτή μη χρήσεως των αγαθών ή των υπηρεσιών παρά την πρόθεση χρήσεώς τους για φορολογητέους σκοπούς θα μπορούσε να εξομοιωθεί τυχόν περίπτωση μη χρήσεώς τους ανεξάρτητα από τη βούληση του επιχειρηματία.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η παύση της εκμετάλλευσης της επίμαχης καφετέριας οφείλεται σε μη οικονομική αποδοτικότητα και, ως εκ τούτου, σε αποτυχία της αναιρεσείουσας της κύριας δίκης, πράγμα που δεν συνιστά, αυτό καθαυτό, καμία μεταβολή των περιστάσεων που παρέσχον δικαίωμα έκπτωσης κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι η χρήση της εν λόγω καφετέριας από τους τροφίμους του οίκου ευγηρίας για πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ παρέμεινε αμετάβλητη. Επομένως, η χρήση της εν λόγω καφετέριας για πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ έπαυσε παντελώς, χωρίς να αντικατασταθεί η προηγούμενη χρήση από αυξημένη χρήση της εκ μέρους των τροφίμων του οίκου ευγηρίας. Τυχόν ερμηνεία της μη χρήσεως της επίμαχης καφετέριας υπό την έννοια ότι πλέον υφίσταται μόνον η αποκλειστική χρήση της για πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ θα συνιστούσε ενδεχομένως πλάνη περί το δίκαιο.

- 16 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος κατασκευάζει επενδυτικό αγαθό προς τον σκοπό φορολογητέας χρήσεως που παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών (εν προκειμένω ανέγερση κτηρίου για τη λειτουργία καφετέριας), να προβεί σε διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου βάσει του άρθρου 185, παράγραφος 1, και του άρθρου 187 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], όταν διακόπτει την παρέχουσα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών δραστηριότητα (εν προκειμένω εκμετάλλευση της καφετέριας), το δε επενδυτικό αγαθό δεν χρησιμοποιείται πλέον στο πλαίσιο της προηγούμενης φορολογητέας χρήσεως;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 17 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί εάν τα άρθρα 184, 185 και 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στη δαπάνη για την κατασκευή καφετέριας την οποία ανήγειρε ως παράρτημα του οίκου ευγηρίας που αυτός εκμεταλλεύεται με σκοπό τη διενέργεια πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ και η οποία προορίζεται να χρησιμοποιείται τόσο για φορολογούμενες όσο και για απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις, υποχρεούται να διενεργήσει διακανονισμό της αρχικής έκπτωσης του ΦΠΑ, όταν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει παύσει κάθε φορολογούμενη πράξη στον χώρο της εν λόγω καφετέριας.
- 18 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 29).
- 19 Προκειμένου να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει, αφενός, να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ και, αφετέρου, τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, εξυπακουμένου ότι η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή υπηρεσιών καθορίζει μόνον την έκταση της αρχικής έκπτωσης την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψεις 33 και 39).
- 20 Ο μηχανισμός διακανονισμού που προβλέπεται στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καθιερώνεται με την οδηγία αυτή. Ο μηχανισμός αυτός αποσκοπεί στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, κατά τρόπον ώστε οι πράξεις που έχουν διενεργηθεί σε προγενέστερο στάδιο να εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης μόνον στο μέτρο που εξυπηρετούν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Επομένως, σκοπός του μηχανισμού αυτού είναι η καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών (πρβλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 21 Συγκεκριμένα, βάσει του κοινού συστήματος ΦΠΑ, μπορούν να εκπίπτουν μόνον οι φόροι επί των εισροών οι οποίοι έχουν επιβληθεί στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που οι υποκείμενοι στον φόρο χρησιμοποιούν στο πλαίσιο των φορολογούμενων πράξεών τους. Η έκπτωση των φόρων επί των εισροών συναρτάται με την είσπραξη των φόρων επί των 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 επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί εισροών (πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, σκέψη 38).
- 22 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης απέκτησε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ τον οποίο είχε καταβάλει για την ανέγερση της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης καφετέριας. Το δικαίωμα αυτό αποτέλεσε αντικείμενο ενός πρώτου διακανονισμού το 2006, με τον οποίο η φορολογική αρχή καθόρισε την έκταση του δικαιώματος έκπτωσης στο 90 % του σχετικού με την ανέγερση της καφετέριας αυτής ΦΠΑ βάσει της εκτίμησής της, την οποία δεν αμφισβήτησε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, κατά την οποία η εν λόγω καφετέρια θα χρησιμοποιούνταν κατά 10 % για απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις.
- 23 Όσον αφορά τον διακανονισμό για τα έτη 2009 έως 2012, ο οποίος αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η φορολογική αρχή διενήργησε τον διακανονισμό αυτόν κατόπιν της διαπίστωσης ότι, κατά την περίοδο αυτή, δεν είχε πραγματοποιηθεί καμία φορολογούμενη πράξη στην επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης καφετέρια, οπότε αυτή χρησιμοποιούνταν πλέον αποκλειστικώς για απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις. Η ως άνω περίπτωση συνιστά, κατά την εν λόγω φορολογική αρχή, μεταβολή κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία καθιστά αναγκαίο τον διακανονισμό της έκπτωσης για τα έτη αυτά.
- 24 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλει ως προς την ύπαρξη τέτοιας μεταβολής στην υπό κρίση υπόθεση, καθόσον εκτιμά ότι η απλή παύση της φορολογούμενης δραστηριότητας οφείλεται στο γεγονός ότι η φορολογητέα εκμετάλλευση της εν λόγω καφετέριας αποδείχθηκε οικονομικώς μη αποδοτική και, εν προκειμένω, δεν επέφερε καμία μεταβολή ούτε αύξηση της απαλλασσόμενης δραστηριότητας.
- 25 Συναφώς, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 20 της παρούσας απόφασης προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί, καταρχήν, να ασκηθεί μόνον εφόσον υφίσταται στενός και άμεσος δεσμός μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών. Ως εκ τούτου, και όσον αφορά αγαθά επένδυσης όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης καφετέρια, εφόσον αποδειχθεί, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού που καθορίζεται βάσει του άρθρου 187 παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι ο ανωτέρω δεσμός, μολονότι υφίστατο σε προγενέστερο στάδιο, έχει πλέον εκλείψει, υπάρχει, καταρχήν, μεταβολή υπό την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας αυτής, η οποία καθιστά υποχρεωτικό τον διακανονισμό της έκπτωσης.
- 26 Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα έκπτωσης εξακολουθεί καταρχήν να υφίσταται, μεταξύ άλλων, ακόμη και εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν χρησιμοποιεί στη συνέχεια, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βουλήσεώς του, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία πραγματοποιήθηκε έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, εάν γινόταν δεκτό ότι, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη «μεταβολών» κατά την έννοια του άρθρου 185 της προμνησθείσας οδηγίας, αρκεί το ακίνητο να παραμένει κενό μετά την καταγγελία της συμβάσεως μισθώσεώς του, για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεως του κυρίου του, ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι αυτός έχει 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 έκπτωσης μέσω διατάξεων που εφαρμόζονται στους διακανονισμούς (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 47).

- 27 Πλην όμως, εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη περίπτωση, όπως εκτίθεται από το αιτούν δικαστήριο, διαφέρει αισθητά από εκείνες από τις οποίες προέκυψε η ως άνω νομολογία.
- 28 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η ως άνω νομολογία αφορά περιπτώσεις στις οποίες, μολονότι οι οικείες δαπάνες είχαν πραγματοποιηθεί με σκοπό τη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων, οι τελευταίες δεν υλοποιήθηκαν, με αποτέλεσμα να μην έχει διενεργηθεί καμία πράξη. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των δαπανών αυτών θεωρείται ότι διατηρεί στενό και άμεσο δεσμό με την πραγματοποίηση σχεδιαζόμενων φορολογούμενων πράξεων, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 20 της παρούσας απόφασης.
- 29 Αντιθέτως, στην επίμαχη στην κύρια δίκη περίπτωση, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, κατά τη διάρκεια μιας πρώτης περιόδου, μεταξύ των ετών 2003 και 2008, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης καφετέρια λειτούργησε πράγματι για τη διενέργεια τόσο φορολογούμενων όσο και απαλλασσόμενων πράξεων, οπότε υφίστατο, τουλάχιστον κατά τα έτη αυτά και στο μέτρο της αναλογίας του 90 % που είχε καθορισθεί από τη φορολογική αρχή, στενός και άμεσος δεσμός μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τις δαπάνες ανέγερσης της καφετέριας αυτής και των πραγματικών φορολογούμενων πράξεων για τις οποίες αυτή χρησιμοποιούνταν.
- 30 Εντούτοις, από τα στοιχεία αυτά προκύπτει επίσης ότι, κατά τη διάρκεια μιας δεύτερης περιόδου, μεταξύ των ετών 2009 και 2012, η οποία αποτελεί το μοναδικό αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, οι φορολογούμενες πράξεις έπαυσαν, για οιονδήποτε λόγο, ενώ εξακολούθησαν να διενεργούνται πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ. Τούτο συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι, αντιθέτως προς τις περιστάσεις της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), ο χώρος της εν λόγω καφετέριας, ο οποίος μάλιστα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα οίκου ευγηρίας που λειτουργεί με σκοπό τη διενέργεια πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ, δεν έμεινε άδειος, αλλά χρησιμοποιείται πλέον αποκλειστικώς για απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις.
- 31 Η κατάσταση θα ήταν διαφορετική μόνον εάν, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης είχε βρει για τον εν λόγω χώρο, κατά την περίοδο αυτή, άλλες χρήσεις για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Μολονότι, λαμβανομένης υπόψη της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, δεν φαίνεται να συντρέχει τέτοια περίπτωση, εναπόκειται, ενδεχομένως, στο αιτούν δικαστήριο να προβεί στις αναγκαίες προς τούτο εξακριβώσεις.
- 32 Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τη νομολογία που μνημονεύθηκε στις σκέψεις 20 και 21 της παρούσας απόφασης, στο μέτρο που τα αγαθά που απέκτησε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης ή οι υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν για την κατασκευή της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης καφετέριας χρησιμοποιήθηκαν, κατά τα έτη 2009 έως 2012, αποκλειστικώς για τις ανάγκες των απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ πράξεων της, πράγμα που εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, οι πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο προηγούμενο στάδιο δεν χρησιμεύουν πλέον για την παροχή φορολογούμενων υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, υπόκεινται στον μηχανισμό διακανονισμού των εκπτώσεων. Πράγματι, υπό τις περιστάσεις αυτές, ο στενός και άμεσος δεσμός μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των δαπανών εισροών που πραγματοποιήθηκαν και των φορολογούμενων δραστηριοτήτων που πραγματοποίησε στη συνέχεια ο υποκείμενος στον φόρο, μολονότι υπήρχε σε προγενέστερο στάδιο, έχει πλέον διαρραγεί.

- 33 Επομένως, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης, υπό τις περιστάσεις αυτές, υφίσταται, καταρχήν, μεταβολή κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία καθιστά αναγκαία τη διενέργεια διακανονισμού της έκπτωσης. Το γεγονός ότι τούτο οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες από τη βούληση των υποκειμένων στον φόρο δεν αναιρεί, αυτό καθαυτό, την αναγκαιότητα αυτή (πρβλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, *Gemeente Leusden και Holin Groep*, C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 55).
- 34 Τέλος, επισημαίνεται ότι το ως άνω συμπέρασμα δεν προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Πράγματι, η περίπτωση επιχείρησης η οποία πραγματοποιεί επενδύσεις προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας συνεπαγόμενης τόσο φορολογούμενες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις και η οποία εξακολουθεί να πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πράξεις διακρίνεται από εκείνη επιχείρησης η οποία πραγματοποιεί επενδύσεις προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας συνεπαγόμενης μόνο φορολογούμενες πράξεις, χωρίς η δραστηριότητα αυτή να καταλήξει εν τέλει σε τέτοιες πράξεις.
- 35 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 184, 185 και 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στη δαπάνη για την κατασκευή καφετέριας την οποία ανήγειρε ως παράρτημα του οίκου ευγηρίας που αυτός εκμεταλλεύεται με σκοπό τη διενέργεια πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ και η οποία προορίζεται να χρησιμοποιείται τόσο για φορολογούμενες όσο και για απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις, υποχρεούται να διενεργήσει διακανονισμό της αρχικής έκπτωσης του ΦΠΑ, όταν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει παύσει κάθε φορολογούμενη πράξη στον χώρο της εν λόγω καφετέριας, εφόσον εξακολούθησε να πραγματοποιεί πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ στον χώρο αυτό και, ως εκ τούτου, τον χρησιμοποιεί πλέον μόνο για τις τελευταίες αυτές πράξεις.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Τα άρθρα 184, 185 και 187 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που αναλογεί στη δαπάνη για την κατασκευή καφετέριας την οποία ανήγειρε ως παράρτημα του οίκου ευγηρίας που αυτός εκμεταλλεύεται με σκοπό τη διενέργεια πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ και η οποία προορίζεται να χρησιμοποιείται τόσο για φορολογούμενες όσο και για απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις, υποχρεούται να διενεργήσει διακανονισμό της αρχικής έκπτωσης του ΦΠΑ, όταν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει παύσει κάθε φορολογούμενη πράξη στον χώρο της εν λόγω καφετέριας, εφόσον εξακολούθησε να πραγματοποιεί πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ στον χώρο αυτό και, ως εκ τούτου, τον χρησιμοποιεί πλέον μόνο για τις τελευταίες αυτές πράξεις.

(υπογραφές)