



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 30ής Ιουνίου 2022 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 137 – Καθεστώς προαιρετικής υπαγωγής στον φόρο – Προϋποθέσεις – Εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να επιλέξει την υπαγωγή της πώλησης ακινήτου στον ΦΠΑ τελεί υπό την προϋπόθεση μεταβίβασης του ακινήτου σε υποκείμενο στον φόρο που έχει ήδη εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ – Υποχρέωση διακανονισμού των εκπτώσεων ΦΠΑ σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με την προϋπόθεση αυτή – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-56/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών που υπάγεται στην Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) με απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Ιανουαρίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

UAB «ARVI» ir ko

κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, J. Passer, F. Biltgen (εισηγητή), N. Wahl και M. L. Arastey Sahún, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η UAB «ARVI» ir ko, εκπροσωπούμενη από τους L. Augustinavičienė και A. Paulauskas, advokatai,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

- η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον K. Dieninis και τη V. Kazlauskaitė-Švenčionienė,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 24ης Μαρτίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 135 και 137 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, και διορθωτικό ΕΕ 2015, L 323, σ. 31) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της UAB «ARVI» ir ko (στο εξής: Arvi) και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (εθνικής υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου η οποία υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, στο εξής: εθνική φορολογική επιθεώρηση) με αντικείμενο την άσκηση του δικαιώματος επιλογής της φορολόγησης ακινήτου το οποίο πωλείται σε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά τον χρόνο της πώλησης, καθώς και τους λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ι) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών [που πραγματοποιούνται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά].

[...]

- 4 Το άρθρο 137 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκείμενους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολόγησης για τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

β) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών [που πραγματοποιούνται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά].

[...]

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος επιλογής που προβλέπεται στην παράγραφο 1.

Τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν την έκταση του εν λόγω δικαιώματος.»

5 Κατά το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας:

«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,

[...]».

6 Το άρθρο 213, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.»

7 Το άρθρο 214, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199,

[...]».

Το λιθουανικό δίκαιο

- 8 Το άρθρο 32, παράγραφος 3, του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας αριθ. IX-751 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 5ης Μαρτίου 2002 (Žin., 2002, αριθ. 35-1271), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«Στον υποκείμενο στον φόρο παρέχεται το δικαίωμα να επιλέξει αν θα υποβάλει σε ΦΠΑ, σύμφωνα με τις λεπτομέρειες που προβλέπονται στον παρόντα νόμο, την πώληση ή για άλλο λόγο μεταβίβαση ακινήτου, η οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ κατά τις παραγράφους 1 ή 2 του παρόντος άρθρου, προς έτερο πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, εγγεγραμμένο στο οικείο φορολογικό μητρώο [...], η δε επιλογή αυτή ισχύει για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 24 μηνών, αρχόμενο από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης της επιλογής, για το σύνολο των συναφών πράξεων που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο. Η δήλωση της επιλογής από τον υποκείμενο στον φόρο υποβάλλεται στις διατυπώσεις που καθορίζει η κεντρική φορολογική αρχή. [...]

- 9 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«Ο εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και/ή η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τις ακόλουθες δραστηριότητές του:

1) την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται σε ΦΠΑ·

[...]

- 10 Το άρθρο 67, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου έχει ως εξής:

«Οι εκπτώσεις του ΦΠΑ υπόκεινται σε διακανονισμό κατά τα προβλεπόμενα στο παρόν άρθρο: εκπτώσεις που αφορούν ακίνητα περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε δεκαετή διακανονισμό [...] με αφετηρία τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας διενεργήθηκε η ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ εισροών και/ή εισαγωγών που αφορά το ακίνητο (σε περίπτωση ουσιαστικής βελτίωσης κτιρίου/κατασκευής, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τα παραχθέντα ενσώματα αγαθά επένδυσης υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό, με αφετηρία τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας αποπερατώθηκαν οι εργασίες βελτίωσης). [...]

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Κατόπιν ελέγχου της ορθότητας του υπολογισμού, της δήλωσης και της καταβολής του ΦΠΑ εκ μέρους της Arvi, η Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (φορολογική επιθεώρηση της περιφέρειας Kaunas, Λιθουανία, στο εξής: περιφερειακή φορολογική επιθεώρηση) συνέταξε στις 15 Απριλίου 2020 έκθεση φορολογικού ελέγχου με την οποία διαπιστώθηκε ότι η εταιρία αυτή κακώς είχε εφαρμόσει ΦΠΑ επί των εκροών στο πλαίσιο της πώλησης στις 8 Μαΐου 2015 ακινήτου στην UAB «Investicijų ir inovacijų fondas» (στο εξής: Fondas). Συγκεκριμένα, στην έκθεση αυτή, η περιφερειακή φορολογική επιθεώρηση έκρινε ότι, δεδομένου ότι η Fondas δεν είχε ακόμη αποκτήσει, κατά τον χρόνο της εν λόγω πώλησης, αριθμό φορολογικού μητρώου

ΦΠΑ, η Arvi δεν μπορούσε να επιλέξει τη φορολόγηση της πράξης αυτής ούτε, κατά συνέπεια, να χρεώσει τον αντίστοιχο ΦΠΑ επί των εκροών και, επομένως, όφειλε να διακανονίσει στη δήλωση της ΦΠΑ το ποσό του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

- 12 Με την από 22 Μαΐου 2020 απόφασή της, η ως άνω επιθεώρηση επικύρωσε την έκθεση ελέγχου και υποχρέωσε την Arvi να καταβάλει το αντίστοιχο ποσό ΦΠΑ, πλέον προστίμων και τόκων υπερημερίας.
- 13 Κατόπιν απορρίψεως της υποβληθείσας διοικητικής ενστάσεως κατά της αποφάσεως αυτής με απόφαση της εθνικής φορολογικής επιθεώρησης της 23ης Ιουλίου 2020, η Arvi προσέφυγε στην Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών που υπάγεται στην Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας).
- 14 Το όργανο αυτό διερωτάται, κατ' αρχάς, αν η επιλογή του Λιθουανού νομοθέτη, κατά την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας, να εξαρτήσει το δικαίωμα επιλογής της φορολόγησης από την προϋπόθεση να είναι ο αποκτών οπωσδήποτε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ συνάδει με την οδηγία ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών και του πνεύματός της. Στη συνέχεια εκφράζει αμφιβολίες αν, λόγω της επιλογής του υποκειμένου στον φόρο να υποβάλει σε φορολόγηση την παράδοση παλαιού ακινήτου, μολονότι η επιλογή αυτή δεν πληροί την προβλεπόμενη στο άρθρο 32 του νόμου περί ΦΠΑ προϋπόθεση να έχει εγγραφεί ο αποκτών στο οικείο μητρώο, η πράξη αυτή θα μπορούσε να θεωρηθεί ως φορολογητέα παράδοση αγαθού επένδυσης υποκείμενη στον ΦΠΑ, συνεπεία της οποίας δεν γεννάται για τον προμηθευτή υποχρέωση διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ. Η επιτροπή φορολογικών διαφορών ζητεί, τέλος, να διευκρινιστεί αν η εθνική φορολογική επιθεώρηση, απαιτώντας από τον προμηθευτή να διακανονίσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, παρά το γεγονός ότι ο αγοραστής απέκτησε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ένα μήνα μετά τη σύναψη της πράξης, ενεργεί σύμφωνα με το πνεύμα της οδηγίας ΦΠΑ και τις αρχές που απορρέουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου.
- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών που υπάγεται στην Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν της διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Είναι σύμφωνη με την ερμηνεία των άρθρων 135 και 137 της οδηγίας ΦΠΑ και με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας εθνική νομοθεσία κατά την οποία ο υποκείμενος στον ΦΠΑ μπορεί να έχει το δικαίωμα επιλογής υποβολής ή μη σε ΦΠΑ για απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ [παράδοση] ακινήτου μόνον αν το ακίνητο μεταβιβάζεται σε έτερο υπόχρεο που έχει ήδη εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ κατά τον χρόνο σύναψης της πράξης;
 - 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, συνάδει με τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ που διέπουν το δικαίωμα του πωλητή να εκπέσει τον ΦΠΑ και να διακανονίσει την έκπτωσή του, καθώς και με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας, ερμηνεία των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας σύμφωνα με την οποία ο πωλητής ακινήτου οφείλει –σε περίπτωση που έχει προβεί στην επιλογή να υποβάλει σε ΦΠΑ την παράδοση του ακινήτου, αλλά η επιλογή αυτή δεν επιτρέπεται κατά τις διατάξεις του εθνικού δικαίου, αποκλειστικά λόγω της μη συνδρομής μίας συγκεκριμένης προϋποθέσεως, ήτοι, λόγω του ότι ο αποκτών δεν έχει εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο ΦΠΑ– να διακανονίσει την έκπτωση του ΦΠΑ που βάρυνε την εκ μέρους του απόκτηση του μεταβιβαζόμενου ακινήτου;

- 3) Συνάδει με τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ που διέπουν το δικαίωμα του πωλητή να εκπέσει τον ΦΠΑ και να διακανονίσει την έκπτωσή του, καθώς και με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, διοικητική πρακτική κατά την οποία –υπό περιστάσεις όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας διαδικασίας– ο πωλητής ακινήτου υποχρεούται να διακανονίσει την έκπτωση του φόρου που βάρυνε την αγορά ή την κατασκευή ακινήτου, καθόσον η πράξη της πώλησης του ακινήτου αυτού θεωρείται παράδοση ακινήτου που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ διότι δεν υφίσταται δικαίωμα επιλογής υποβολής ή μη σε ΦΠΑ (δεδομένου ότι δεν έχει χορηγηθεί στον αποκτώντα αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ κατά τον χρόνο σύναψης της πράξης), μολοντί κατά τον χρόνο σύναψης της πράξης ο αποκτών το ακίνητο είχε ήδη υποβάλει αίτηση εγγραφής στο οικείο μητρώο, στο οποίο και εγγράφηκε έναν μήνα μετά την πραγματοποίηση της πράξης; Είναι δε κρίσιμο, στην περίπτωση αυτή, αν ο αποκτών το ακίνητο, ο οποίος εγγράφηκε στο οικείο μητρώο μετά την πραγματοποίηση της πράξης, χρησιμοποίησε πράγματι το αποκτηθέν ακίνητο στο πλαίσιο δραστηριοτήτων υποκείμενων στον ΦΠΑ και δεν υφίστανται ενδείξεις φοροδιαφυγής ή κατάχρησης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 16 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 135 και 137 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας το δικαίωμα υποκειμένου στον φόρο να επιλέξει την υπαγωγή της πώλησης ακινήτου στον ΦΠΑ τελεί υπό την προϋπόθεση ότι το αγαθό αυτό μεταβιβάζεται σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, κατά τον χρόνο σύναψης της πράξης, είναι ήδη εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ.
- 17 Συναφώς επισημαίνεται, αφενός, ότι το άρθρο 137 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει στην παράγραφο 1 ότι τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολόγησης, μεταξύ άλλων, για τις «παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών [που πραγματοποιούνται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά]» και διευκρινίζει στην παράγραφο 2 ότι τα κράτη μέλη «καθορίζουν τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος επιλογής που προβλέπεται στην παράγραφο 1» και «μπορούν να περιορίζουν την έκταση του εν λόγω δικαιώματος».
- 18 Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου η οποία αφορά το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), αλλά δύναται, κατ' αναλογία, να τύχει εφαρμογής και στην περίπτωση του άρθρου 137 της οδηγίας ΦΠΑ του οποίου το περιεχόμενο είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπο, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, στο πλαίσιο της ευχέρειας που διαθέτουν δυνάμει του άρθρου αυτού, να παρέχουν στους δικαιούχους των απαλλαγών που προβλέπει η εν λόγω οδηγία τη δυνατότητα να παραιτούνται από την απαλλαγή από τον φόρο, είτε σε όλες τις περιπτώσεις, είτε εντός ορισμένων ορίων, είτε ακόμη υπό ορισμένους όρους (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 19 Επομένως, το άρθρο 137 της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη όχι μόνο τη δυνατότητα χορήγησης στους υποκειμένους στον φόρο του δικαιώματος να επιλέξουν τη φορολόγηση των πράξεων τις οποίες αφορά η διάταξη αυτή, αλλά και την εξουσία να περιορίσουν την έκταση του δικαιώματος αυτού ή να το καταργήσουν. Εξ αυτού προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στο πλαίσιο του άρθρου αυτού, διότι σ' αυτά εναπόκειται να εκτιμήσουν αν πρέπει να θεσπίσουν ή όχι το δικαίωμα επιλογής, ανάλογα με το αν το θεωρούν σκόπιμο σε συνάρτηση προς την κατάσταση που υφίσταται στη χώρα τους σε δεδομένη χρονική στιγμή (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψεις 28 και 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 20 Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης, ασκώντας την εξουσία εκτιμήσεως που διαθέτουν, να αποκλείουν ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο από το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω δικαιώματος (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψη 30).
- 21 Εντούτοις, οσάκις τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της ευχέρειας που διαθέτουν να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής και να καθορίζουν τον τρόπο άσκησής του, πρέπει να σέβονται τους σκοπούς και τις γενικές αρχές της οδηγίας ΦΠΑ, ιδίως δε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την επιταγή της ορθής, απλής και ομοιόμορφης εφαρμογής των προβλεπόμενων απαλλαγών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψη 31).
- 22 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, στο μέτρο που καθορίζει τον τρόπο παραιτήσεως από τη φορολογική απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας ΦΠΑ, ορίζει απλώς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του να επιλέξει τη φορολόγηση της παράδοσης ακινήτων που θα του παράσχει το δικαίωμα έκπτωσης.
- 23 Η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση είναι, συναφώς, παρόμοια με την επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), η οποία είχε θεσπισθεί από κράτος μέλος που έκανε χρήση της ευχέρειας παροχής στους υποκειμένους στον φόρο του δικαιώματος να επιλέγουν τη φορολόγηση των πάσης φύσεως μισθώσεων ακινήτων και η οποία εξαρτούσε την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από τη λήψη προηγούμενης έγκρισης, μη αναδρομικής ισχύος, από τη φορολογική αρχή. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε, αφενός, ότι, όταν ένα κράτος μέλος εξαρτά το δικαίωμα επιλογής της φορολόγησης από ορισμένες νόμιμες προϋποθέσεις, η διαδικασία προηγούμενης έγκρισης παρέχει τη δυνατότητα να εξακριβώνεται αν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές και, αφετέρου, ότι μια διαδικασία έγκρισης όπως η θεσπισθείσα από το εν λόγω κράτος μέλος δεν έχει ως σκοπό να θίξει το δικαίωμα εκπτώσεως αλλά, αντιθέτως, παρέχει τη δυνατότητα πλήρους ασκήσεώς του, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως ορισμένων όρων (πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, Vermietungsgesellschaft Obekt, C-269/03, EU:C:2004:512, σκέψεις 26 και 28).
- 24 Το ίδιο συμπέρασμα επιβάλλεται και στην περίπτωση ρύθμισης όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, διότι η ρύθμιση αυτή καθορίζει απλώς τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος των υποκειμένων στον φόρο να επιλέγουν τη φορολόγηση πράξεων οι οποίες, κατ' αρχήν, απαλλάσσονται του φόρου. Μια τέτοια ρύθμιση δεν θίγει το δικαίωμα εκπτώσεως αλλά, αντιθέτως, όταν η επιλογή αυτή ασκείται σύμφωνα με τον προβλεπόμενο τρόπο, παρέχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος αυτού, το οποίο θα αποκλειόταν αν δεν υπήρχε αυτή η επιλογή. Επιπλέον, η προϋπόθεση κατά την οποία ο πωλητής ακινήτου μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση της

πώλησης μόνον αν ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο που έχει ήδη εγγραφεί, κατά τον χρόνο σύναψης της πώλησης, στο μητρώο ΦΠΑ συμβάλλει στη διασφάλιση της ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής, τηρουμένης της ασφάλειας δικαίου.

- 25 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το επιχείρημα που προέβαλε, μεταξύ άλλων, η Επιτροπή, ότι δηλαδή η προϋπόθεση αυτή προσκρούει στη νομολογία του Δικαστηρίου που διαμορφώθηκε ιδίως με τη σκέψη 32 της αποφάσεως της 7ης Μαρτίου 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), κατά την οποία η προβλεπόμενη στο άρθρο 214 της οδηγίας ΦΠΑ απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και η προβλεπόμενη στο άρθρο 213 της οδηγίας αυτής υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να δηλώσει την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση των δραστηριοτήτων του αποτελούν μόνον τυπικές απαιτήσεις προς τους σκοπούς διενέργειας ελέγχου και δεν μπορούν, επομένως, να θέτουν εν αμφιβόλω, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ στην περίπτωση κατά την οποία πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη γένεση του δικαιώματος αυτού. Πράγματι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεών της, η νομολογία αυτή δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω, διότι η υπόθεση της κύριας δίκης δεν αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως του αποκτώντος που δεν έχει ακόμη εγγραφεί στο μητρώο κατά τον χρόνο κτήσεως του επίμαχου ακινήτου, αλλά τον τρόπο ασκήσεως, από τον πωλητή, του δικαιώματός του να επιλέξει τη φορολόγηση της πράξης παράδοσης του ακινήτου.
- 26 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 135 και 137 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να επιλέξει την υποβολή σε ΦΠΑ της πώλησεως ακινήτου τελεί υπό την προϋπόθεση μεταβίβασης του αγαθού αυτού σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, κατά τον χρόνο σύναψης της πράξης, είναι ήδη εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 27 Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία και πρακτική δυνάμει των οποίων ο πωλητής ακινήτου υποχρεούται να διακανονίσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που βάρυνε το αγαθό αυτό κατόπιν μη αναγνωρίσεως του δικαιώματός του να επιλέξει τη φορολόγηση της πώλησης, διότι, κατά την ημερομηνία σύναψης της πώλησης, ο αγοραστής δεν πληρούσε τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις για να μπορεί ο πωλητής να ασκήσει το δικαίωμα επιλογής.
- 28 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, επιβάλλεται, πρώτον, η διαπίστωση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη υποχρέωση διακανονισμού απορρέει από το γεγονός ότι δεν υπήρξε, εν προκειμένω, έγκυρη παραίτηση από τη φορολογική απαλλαγή της πράξης αυτής.
- 29 Δεύτερον, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η αρχή αυτή απαγορεύει, μεταξύ άλλων, τη διαφορετική μεταχείριση, ως προς τον ΦΠΑ, παρόμοιων παροχών υπηρεσιών οι οποίες, ως εκ τούτου, είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30. Εν προκειμένω, δεν προκύπτει ούτε από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ούτε από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση ή πρακτική εισάγει διαφορετική μεταχείριση παρόμοιων και ανταγωνιστικών μεταξύ τους πράξεων. Πράγματι, για τους λόγους που ανέπτυξε εκτενέστερα η γενική εισαγγελέας στα σημεία 30 έως 35 και 46 των προτάσεών της, το δικαίωμα επιλογής της φορολόγησης για την παράδοση ακινήτου έχει ως σκοπό να αποτρέψει ανταγωνιστικά μειονεκτήματα εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο που διενεργεί την παράδοση αυτή, προκειμένου ακριβώς να εφαρμοστεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, οι δε προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής της φορολόγησης τις οποίες θέτει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση είναι ίδιες για όλους τους υποκειμένους στον φόρο, ανεξαρτήτως της ιδιότητας ή της νομικής μορφής τους, δεδομένου ότι η άσκηση του δικαιώματος αυτού εξαρτάται αποκλειστικά και μόνον από την εγγραφή του αποκτώντος στο μητρώο ΦΠΑ κατά τον χρόνο παράδοσης του αγαθού.
31. Τρίτον, όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, η οποία δεν επιτρέπει να καθιστά μια εθνική δικονομική διάταξη πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, εν προκειμένω δε την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, μια ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη καθορίζει απλώς τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος των υποκειμένων στον φόρο να επιλέγουν τη φορολόγηση πράξεων οι οποίες, κατ' αρχήν, απαλλάσσονται του φόρου και δεν θίγει το δικαίωμα εκπτώσεως. Επιπλέον, δεν προκύπτει ούτε από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ούτε από τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση ή η εφαρμογή της από τη διοίκηση θα μπορούσε κατά κάποιον τρόπο να καταστήσει πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως.
32. Αντιθέτως, οι προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής είναι εκ των προτέρων γνωστές και, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 53 των προτάσεών της, ένας υποκείμενος στον φόρο όπως η Arvi έχει διάφορα μέσα στη διάθεσή του προκειμένου να είναι σε θέση να συμμορφωθεί με τις προϋποθέσεις που τίθενται σε εθνικό επίπεδο και, συνεπώς, να ασκήσει πράγματι το δικαίωμά του εκπτώσεως.
33. Επομένως, η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη.
34. Τέταρτον, όσον αφορά το ζήτημα αν η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση ή η εφαρμογή της από τη φορολογική αρχή συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας, την οποία επίσης επικαλείται το αιτούν δικαστήριο, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για να είναι σύμφωνο με την εν λόγω αρχή, ένα εθνικό μέτρο πρέπει να είναι κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (πρβλ. απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψη 58).
35. Εν προκειμένω, η απαίτηση να είναι ο αποκτών υποκείμενος στον φόρο που διαθέτει ήδη κατά τον χρόνο της πώλησης αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, προκειμένου ο πωλητής να μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση της πράξης, συμβάλλει στην προστασία της ασφάλειας δικαίου για τον παρέχοντα υπηρεσίες, διότι του παρέχει τη δυνατότητα να βεβαιωθεί ότι θα είναι σε θέση να ασκήσει εγκύρως το δικαίωμά του να επιλέξει τη φορολόγηση, αλλά και στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ. Μια τέτοια απαίτηση είναι συνεπώς κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

- 36 Επίσης, η εν λόγω απαίτηση δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο, καθόσον διασφαλίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, πριν από τη σύναψη της πράξης που θα ήθελε να υποβάλει σε φόρο κατόπιν ασκήσεως του δικαιώματός του επιλογής, είναι σε θέση να γνωρίζει αν θα έχει τη δυνατότητα να ασκήσει εγκύρως το δικαίωμα επιλογής, και τούτο χωρίς να είναι αναγκαίο για τον ίδιο ή τη φορολογική αρχή να προβεί σε μακροχρόνιες εξακριβώσεις ή έρευνες σχετικά με την ιδιότητα του αποκτώντος ως υποκειμένου στον φόρο.
- 37 Υπό το πρίσμα των διευκρινίσεων που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, πρέπει να επισημανθεί επίσης ότι οι αρμόδιες αρχές δεν μπορούν να λάβουν υπόψη, πέραν του αν η πράξη απαλλάσσεται ή όχι, και άλλες περιστάσεις όπως η χρήση του ακινήτου από τον αποκτώντα. Πράγματι, το κρίσιμο στοιχείο για το δικαίωμα εκπτώσεως και την ενδεχόμενη υποχρέωση διακανονισμού είναι η φύση της δραστηριότητας για την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πωλητής χρησιμοποίησε το επίμαχο ακίνητο. Αν λαμβανόταν δε υπόψη και η μεταγενέστερη χρήση του ακινήτου από τον αποκτώντα, προκειμένου να καθοριστεί αν υφίσταται ή όχι πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, θα υπονομευόταν η αρχή της ασφάλειας δικαίου. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο διότι ο αποκτών θα έπρεπε να διακανονίσει τον εκπεσθέντα ΦΠΑ επί των εισροών σε περίπτωση που θα χρησιμοποιούσε το επίμαχο ακίνητο για πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου ή μη εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Μια τέτοια αλλαγή της χρήσης δεν θα έπρεπε εντούτοις να έχει ως αποτέλεσμα ο διακανονισμός μιας έκπτωσης του ΦΠΑ που αφορά παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών να επιβαρύνει άλλον υποκείμενο στον φόρο εκτός από εκείνον ο οποίος προέβη στην εν λόγω έκπτωση (πρβλ. απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2020, *Sögaard Fastigheter*, C-787/18, EU:C:2020:964, σκέψεις 46 και 47).
- 38 Εν προκειμένω, η εκ μέρους της *Fondas* χρήση του ακινήτου που αυτή απέκτησε από την *Arvi* δεν μπορεί συνεπώς να επηρεάσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε η *Arvi* κατά την αγορά του ακινήτου. Πρόκειται για δύο χωριστές πράξεις που αφορούν διαφορετικούς υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι ασκούν έκαστος τη δική του οικονομική δραστηριότητα.
- 39 Κατά τα λοιπά, όσον αφορά το ζήτημα αν εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει ότι δεν υπήρξε απάτη ή κατάχρηση, αρκεί να υπομνησθεί, αφενός, ότι, αν η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκήθηκε με δόλιο τρόπο ή καταχρηστικώς, μπορεί να ζητήσει αναδρομικώς την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 52). Αφετέρου, οι υποκείμενοι στον φόρο είναι γενικώς ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές ή τους τρόπους άσκησης της επιχειρηματικής δράσης τους που κρίνουν ως πλέον κατάλληλους για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβάρυνσής τους, δεδομένου ότι η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών συνεπάγεται την απαγόρευση μόνον των καθαρώς επίπλαστων σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό την απόκομιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση αντιβαίνει στους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση και πρακτική δυνάμει των οποίων ο πωλητής ακινήτου υποχρεούται να διακανονίσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που βάρυνε το αγαθό αυτό κατόπιν μη

αναγνώρισεως του δικαιώματός του να επιλέξει τη φορολόγηση της πώλησης, διότι, κατά την ημερομηνία σύναψης της πώλησης, ο αγοραστής δεν πληρούσε τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις για να μπορεί ο πωλητής να ασκήσει το δικαίωμα επιλογής. Μολονότι η πραγματική χρήση του επίμαχου ακινήτου από τον αγοραστή στο πλαίσιο δραστηριοτήτων υποκειμένων στον ΦΠΑ δεν ασκεί συναφώς επιρροή, εντούτοις οι αρμόδιες αρχές οφείλουν να εξακριβώνουν αν τυχόν υφίσταται απάτη ή κατάχρηση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος είχε την πρόθεση να ασκήσει για την επίμαχη πράξη το δικαίωμά του να επιλέξει τη φορολόγησή της.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 41 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 135 και 137 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 βάσει της οποίας το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να επιλέξει την υποβολή σε φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της πώλησεως ακινήτου τελεί υπό την προϋπόθεση μεταβίβασης του αγαθού αυτού σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, κατά τον χρόνο σύναψης της πράξης, είναι ήδη εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ.
- 2) Οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση και πρακτική δυνάμει των οποίων ο πωλητής ακινήτου υποχρεούται να διακανονίσει την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών που βάρυνε το αγαθό αυτό κατόπιν μη αναγνώρισεως του δικαιώματός του να επιλέξει τη φορολόγηση της πώλησης, διότι, κατά την ημερομηνία σύναψης της πώλησης, ο αγοραστής δεν πληρούσε τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις για να μπορεί ο πωλητής να ασκήσει το δικαίωμα επιλογής. Μολονότι η πραγματική χρήση του επίμαχου ακινήτου από τον αγοραστή στο πλαίσιο δραστηριοτήτων υποκειμένων στον ΦΠΑ δεν ασκεί συναφώς επιρροή, εντούτοις οι αρμόδιες αρχές οφείλουν να εξακριβώνουν αν τυχόν υφίσταται απάτη ή κατάχρηση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος είχε την πρόθεση να ασκήσει για την επίμαχη πράξη το δικαίωμά του να επιλέξει τη φορολόγησή της.

(υπογραφές)