



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 18ης Οκτωβρίου 2012*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Δικαίωμα έκπτωσης — Εισφορά σε είδος — Καταστροφή ακινήτων —
Νέα κτίσματα — Διακανονισμός»

Στην υπόθεση C-234/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Varna (Βουλγαρία) με απόφαση της 3ης Μαΐου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Μαΐου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

TETS Haskovo AD

κατά

Direktor na Direktsiya «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), προεδρεύουσα του τρίτου τμήματος, K. Lenaerts, E. Juhász, T. Von Danwitz και D. Sváby, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Μαΐου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η TETS Haskovo AD, εκπροσωπούμενη από τον M. Dimitrov, advokat,
- ο Direktor na Direktsiya «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον S. Avramov,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Y. Atanasov και T. Ivanov,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον D. Roussanov,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 14ης Ιουνίου 2012,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 185 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της TETS Haskovo AD (στο εξής: TETS Haskovo) και του Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Προσφυγές και διαχείριση της εκτέλεσης» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Βάρνα), η οποία έχει ως αντικείμενο τον διακανονισμό μιας έκπτωσης φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.»
- 4 Το άρθρο 168 της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στον 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 οδηγίας προβλέπει ότι η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.
- 6 Το άρθρο 185 της οδηγίας έχει ως 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 καμία πληρωμή ή έγινε 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 [...].

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

- 7 Το άρθρο 186 της οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.

Το βουλγαρικό δίκαιο

- 8 Ο βουλγαρικός νόμος για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV* αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS) ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2007.

- 9 Το άρθρο 5 του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«Αποτελούν αγαθά, κατά την έννοια του παρόντος νόμου, όλα τα κινητά ή ακίνητα πράγματα, στα οποία περιλαμβάνονται η ηλεκτρική ενέργεια, το φυσικό αέριο, το νερό, η θερμότητα ή το ψύχος και τα παρεμφερή αντικείμενα, καθώς και τα τυποποιημένα λογισμικά.»

- 10 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«Ως παράδοση αγαθού, κατά την έννοια του παρόντος νόμου, νοείται η μεταβίβαση της κυριότητας ή άλλου εμπράγματου δικαιώματος επί του αγαθού.»

- 11 Το άρθρο 10 του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«(1) Δεν θεωρείται παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας η παράδοση αγαθού ή η παροχή υπηρεσίας στον αποκτώντα ή δικαιοδόχο στην οποία προβαίνει το πρόσωπο του οποίου μεταβάλλεται η νομική μορφή ή το οποίο εκποιεί ή εισφέρει, εφόσον πρόκειται για:

[...]

3. εισφορά σε είδος σε εμπορική εταιρία.

(2) Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 το πρόσωπο που είναι ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών υπεισέρχεται σε όλα τα δικαιώματα και σε όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τον παρόντα νόμο σε σχέση με τα αγαθά και τις υπηρεσίες αυτές, άρα και στο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και στην υποχρέωση διακανονισμού της πραγματοποιηθείσας έκπτωσης.

[...]»

- 12 Οι διακανονισμοί ως προς το ασκηθέν δικαίωμα έκπτωσης, εκτός από τις περιπτώσεις μεταβολής της βάσης επιβολής του φόρου ή του είδους της παράδοσης αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών, ρυθμίζονται από το άρθρο 79 του ZDDS, το οποίο προβλέπει τα εξής:

«[...]

(3) Το πρόσωπο το οποίο έχει καταχωριστεί ως υποκείμενο στον φόρο και έχει ασκήσει πλήρως ή εν μέρει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για τα αντικείμενα ή τις υπηρεσίες που έχει παραγάγει, αγοράσει, αποκτήσει ή εισαγάγει υπολογίζει το οφειλόμενο ποσό φόρου στο ύψος του φόρου εισροών που εξέπεσε, εφόσον τα αγαθά καταστράφηκαν ή διαπιστώθηκε ότι είναι ελλιπή ή άχρηστα ή έστω μεταβλήθηκε ο προορισμός τους και ο νέος προορισμός δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

(4) Ο διακανονισμός [...] πραγματοποιείται κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία ανέκυψαν οι σχετικές περιστάσεις και συντάσσεται πρακτικό για τον διακανονισμό [...].

[...]

(6) [...] για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που συνιστούν επενδυτικά αγαθά κατά την έννοια του νόμου φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο οφείλει να καταβάλει φόρο [...]».

13 Στο άρθρο 80, παράγραφος 2, του ZDDS προβλέπονται οι ακόλουθοι περιορισμοί ως προς τους διακανονισμούς:

«Δεν πραγματοποιούνται διακανονισμοί κατά το άρθρο 79, παράγραφος 3, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. καταστροφή αγαθών, ελλιπή ή άχρηστα αγαθά, ως αποτέλεσμα ανωτέρας βίας, καθώς και στην περίπτωση καταστροφής αγαθών που υπόκεινται στην καταβολή έμμεσων φόρων κατανάλωσης και τελούν υπό την επίβλεψη των διοικητικών αρχών κατά τον νόμο για τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης και τις φορολογικές αποθήκες,

2. καταστροφή αγαθών, ελλιπή ή άχρηστα αγαθά, ως αποτέλεσμα βλάβης ή ατυχήματος, σε σχέση με τα οποία μπορεί να αποδειχθεί από τον ενδιαφερόμενο ότι δεν προκλήθηκαν με δική του υπαιτιότητα,

[...]

4. άχρηστα αγαθά από τεχνική άποψη, εφόσον δεν υπάρχει υπέρβαση των επιτρεπόμενων ορίων, τα οποία καθορίζονται από τις τεχνικές προδιαγραφές για την οικεία παραγωγή ή δραστηριότητα,

5. άχρηστα αγαθά λόγω παρέλευσης της ημερομηνίας λήξης, η οποία καθορίζεται σύμφωνα με τις προδιαγραφές που τίθενται με νομοθετική πράξη,

6. διαγραφή επενδυτικών αγαθών κατά την έννοια του νόμου για το σύστημα λογιστικής, εφόσον η αξία τους στον ισολογισμό υπολείπεται του 10 % του κόστους απόκτησής τους.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η TETS Haskovo έχει ως κύρια δραστηριότητα την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και τη μεταφορά και τη διανομή θερμότητας. Η εν λόγω εταιρία εκμεταλλεύεται ένα θερμοηλεκτρικό σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στο Χάσκοβο (Βουλγαρία).

15 Στις 2 Απριλίου 2008 η εταιρία Finans inzhenering AD (στο εξής: Finans inzhenering) αγόρασε από τον Δήμο του Χάσκοβο ένα σύμπλεγμα ακινήτων, αποτελούμενο, μεταξύ άλλων, από τρία κτίσματα προοριζόμενα για την παραγωγή ενέργειας (έναν πύργο ψύξης, έναν κλίβανο και ένα κτίριο παραγωγής). Για την πώληση αυτή καταβλήθηκε ΦΠΑ.

16 Στις 4 Ιουλίου 2008 η TETS Haskovo προέβη σε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της με τη μορφή εισφοράς σε είδος, η οποία συνίστατο σε αυτό το σύμπλεγμα ακινήτων, το οποίο ανήκε στη Finans inzhenering, που το είχε αγοράσει από τον Δήμο του Χάσκοβο.

- 17 Η υπηρεσία εσόδων της περιφερειακής διεύθυνσης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Βάρνα θεώρησε ότι η εισφορά αυτή της *Finans inzhenering* δεν συνιστά παράδοση αγαθών, διότι η εν λόγω εταιρία μεταβίβασε ένα σύνολο κτιρίων που αποτελούσε ένα σύνολο περιουσιακών αγαθών.
- 18 Στις 29 Ιουλίου 2009 χορηγήθηκε στην TETS Haskovo οικοδομική άδεια για την εκτέλεση ενός σχεδίου εκσυγχρονισμού του θερμοηλεκτρικού σταθμού στο Χάσκοβο, λόγω της οποίας θα κατεδαφιζόταν ένα μέρος των κτιρίων που είχε εισφέρει στο κεφάλαιο της επιχείρησης αυτής η *Finans inzhenering*, και συγκεκριμένα ενός πύργου ψύξης, ενός κλιβάνου και ενός κτιρίου παραγωγής. Οι εργασίες κατεδάφισης, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου και της 28ης Φεβρουαρίου 2010, εκτελέστηκαν από άλλη εταιρία. Τα μέταλλα που περιέχονταν στα υλικά κατεδάφισης πωλήθηκαν και για την πώληση αυτή καταβλήθηκε ΦΠΑ.
- 19 Τον Απρίλιο του 2010 διενεργήθηκε στην TETS Haskovo φορολογικός έλεγχος για την περίοδο από 1η Νοεμβρίου 2009 μέχρι 28 Φεβρουαρίου 2010. Κατά τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω ακίνητα, πριν αποτελέσουν το αντικείμενο εισφοράς στο κεφάλαιο της TETS Haskovo, είχαν αγοραστεί από τη *Finans inzhenering*, η οποία είχε ήδη εκπέσει τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει για την αγορά αυτή.
- 20 Κατόπιν των διαπιστώσεων αυτών και με βάση κυρίως το γεγονός ότι ένα μέρος των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης κτιρίων είχε κατεδαφιστεί, η υπηρεσία εσόδων της περιφερειακής διεύθυνσης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Βάρνα έκρινε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών στην οποία είχε προβεί η *Finans inzhenering*.
- 21 Η εν λόγω υπηρεσία έκρινε, με διορθωτική πράξη που εξέδωσε στις 19 Ιουλίου 2010, ότι η TETS Haskovo, ως δικαιοδόχος της *Finans inzhenering*, όφειλε ποσό 1 268 581 βουλγαρικών λέβα (BGN), λόγω του διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ στην οποία είχε προβεί η τελευταία αυτή εταιρία, καθώς και τόκους επί του ποσού αυτού, που ανέρχονταν σε 45 606 BGN.
- 22 Κατά της διορθωτικής αυτής πράξης η TETS Haskovo υπέβαλε διοικητική προσφυγή ενώπιον του Direktor, ισχυριζόμενη ότι δεν υπήρχε κανείς λόγος για διακανονισμό, διότι η κατεδάφιση των κτιρίων αποσκοπούσε στην αντικατάστασή τους από νέα κτίρια, τα οποία επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων. Την 1η Δεκεμβρίου 2010 ο Direktor απέρριψε την προσφυγή αυτή.
- 23 Κατόπιν αυτού η TETS Haskovo άσκησε ενώπιον του Administrativen sad Varna ένδικη προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής απόφασης.
- 24 Το δικαστήριο αυτό εκθέτει ότι η εθνική νομοθεσία κάνει διάκριση μεταξύ της ηθελμένης καταστροφής περιουσιακών στοιχείων και της καταστροφής που οφείλεται σε εξωτερικά αίτια και ότι ο φορολογούμενος δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση διακανονισμού παρά μόνο στη δεύτερη περίπτωση. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια “καταστροφή περιουσιακού στοιχείου” του άρθρου 185, παράγραφος 2, της οδηγίας [...]; Έχουν σημασία για τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου εισροών, η οποία πραγματοποιήθηκε κατά την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, τα παραγωγικά αίτια της βούλησης για την καταστροφή και/ή οι συνθήκες υπό τις οποίες έγινε η καταστροφή αυτή;
- 2) Πρέπει η δεόντως αποδεδειγμένη καταστροφή οικονομικών αγαθών, που έχει ως μόνο σκοπό τη δημιουργία νέων, πιο σύγχρονων οικονομικών αγαθών που έχουν τον ίδιο προορισμό, να θεωρηθεί “μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης” του φόρου εισροών κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας [...];

- 3) Έχει το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας [...] την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν διακανονισμό σε περίπτωση καταστροφής περιουσιακού αγαθού, αν κατά την απόκτησή του δεν έγινε καμία πληρωμή ή έγινε μερική πληρωμή;
- 4) Έχει το άρθρο 185, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας [...] την έννοια ότι αντιβαίνει σ' αυτό μια εθνική ρύθμιση όπως το άρθρο 79, παράγραφος 3, του [ZDDS] ή το άρθρο 80, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου αυτού, η οποία προβλέπει τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου εισροών στις περιπτώσεις καταστροφής περιουσιακών στοιχείων κατά την απόκτηση των οποίων καταβλήθηκαν ολοσχερώς το βασικό ποσό και ο υπολογισθείς φόρος και εξαρτά τη μη διενέργεια του διακανονισμού από άλλη προϋπόθεση και όχι την πληρωμή;
- 5) Έχει το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας [...] την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα διακανονισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών στην περίπτωση της κατεδάφισης ενός συγκροτήματος κτισμάτων που πραγματοποιείται με μόνο σκοπό την ανέγερση, στη θέση του, ενός νέου, πιο σύγχρονου συγκροτήματος κτισμάτων που θα εξυπηρετεί τον ίδιο σκοπό όπως τα κατεδαφισθέντα κτίσματα και πρόκειται να χρησιμοποιείται για τη διενέργεια πράξεων για τις οποίες γεννάται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 25 Με το δεύτερο ερώτημα, στο οποίο ενδείκνυται να δοθεί απάντηση πρώτα, το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας έχει την έννοια ότι η καταστροφή διαφόρων κτιρίων που προορίζονται για την παραγωγή ενέργειας και η αντικατάστασή τους από πιο σύγχρονα κτίρια που έχουν τον ίδιο προορισμό, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, αποτελούν μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου εισροών, μεταβολή που επήλθε μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να γεννάται υποχρέωση διακανονισμού της εν λόγω έκπτωσης.
- 26 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να τονιστεί ευθύς εξαρχής ότι τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας αποτελούν τη ρύθμιση που διέπει τη γένεση του δικαιώματος που έχουν ενδεχομένως οι φορολογικές αρχές να απαιτήσουν από το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο τον διακανονισμό της έκπτωσης, ακόμη και όταν πρόκειται για διακανονισμό εκπτώσεων σχετικών με επενδυτικά αγαθά.
- 27 Πρέπει να υπενθυμιστεί εξάλλου ότι το προβλεπόμενο από την οδηγία καθεστώς εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται καταρχήν καθαυτές στον ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, C-153/11, Klub, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Από το άρθρο 168 της οδηγίας προκύπτει ότι το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, το οποίο απέκτησε ένα αγαθό με την ιδιότητα ακριβώς του φορολογικού υποχρέου, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί το αγαθό για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το αγαθό αυτό. Αυτό το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, δηλαδή κατά την παράδοση των αγαθών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Klub, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 29 Όσον αφορά τις συνέπειες που έχουν ενδεχομένως επί της έκπτωσης αυτής ορισμένα μεταγενέστερα γεγονότα, από τη νομολογία προκύπτει ότι η παρούσα ή μελλοντική χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο και την έκταση των ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, οι οποίοι πρέπει να πραγματοποιούνται υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 185 έως 187 της οδηγίας (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, *Centralan Property*, Συλλογή 2005, σ. I-11087, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Πράγματι, ο μηχανισμός του διακανονισμού τον οποίο προβλέπουν αυτά τα άρθρα της οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος εκπτώσεων του ΦΠΑ το οποίο καθιερώνει η εν λόγω οδηγία.
- 31 Επιβάλλεται να τονιστεί συναφώς ότι σκοπός των κανόνων που περιλαμβάνει η έκτη οδηγία σχετικά με τον διακανονισμό είναι ο ακριβέστερος υπολογισμός των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι οι πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο στάδιο εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση μόνο αν εξυπηρετούν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτό. Επομένως, σκοπός της οδηγίας είναι να συσχετιστεί στενά και άμεσα, μέσω των κανόνων αυτών, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών με τη χρήση των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Centralan Property*, σκέψη 57).
- 32 Όσον αφορά τη γένεση ενδεχόμενης υποχρέωσης διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας καθιερώνει την αρχή ότι πρέπει να διενεργείται τέτοιος διακανονισμός όταν μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εν λόγω έκπτωσης.
- 33 Υπό τις συνθήκες αυτές, τίθεται το ερώτημα αν, σε μια υπόθεση όπως η υπόθεση της κύριας δίκης, όπου η κατεδάφιση των ακινήτων πραγματοποιείται στο πλαίσιο του εκσυγχρονισμού ενός θερμοηλεκτρικού σταθμού και με σκοπό τη συνέχιση οικονομικών δραστηριοτήτων που έχουν ως αντικείμενο την παραγωγή ενέργειας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπάρχουν τέτοιες μεταβολές, κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας, και αν συνεπώς έχει καταρχήν εφαρμογή ο μηχανισμός του διακανονισμού.
- 34 Σε μια περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη, η αντικατάσταση απαρχαιωμένων εγκαταστάσεων από πιο σύγχρονα κτίρια, που επιτελούν την ίδια λειτουργία, και η χρήση συνεπώς των κτιρίων αυτών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών δεν διαρρηγνύουν την άμεση σχέση που υπάρχει μεταξύ αφενός της προγενέστερης αγοράς των οικείων κτιρίων και αφετέρου των οικονομικών δραστηριοτήτων που ασκεί στη συνέχεια το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Η αγορά των επίμαχων κτιρίων και η καταστροφή τους στη συνέχεια, ενόψει του εκσυγχρονισμού τους, μπορούν συνεπώς να θεωρηθούν ως μια διαδοχή πράξεων που έχουν σχέση μεταξύ τους και αποσκοπούν στη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων, όπως ακριβώς και η αγορά καινούριων κτιρίων και η άμεση χρησιμοποίησή τους.
- 35 Η ερμηνεία αυτή πρέπει να γίνεται κατά μείζονα λόγο δεκτή στις περιπτώσεις στις οποίες τα αγορασθέντα κτίρια καταστρέφονται εν μέρει μόνο, τα νέα κτίρια ανεγείρονται στα ίδια οικοπέδα, τα οποία έχουν αγοραστεί προηγουμένως, και ορισμένα άχρηστα υλικά από την κατεδάφιση των παλιών κτιρίων πωλούνται, και μάλιστα στις πωλήσεις αυτές επιβάλλεται φόρος εκροών.
- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας έχει την έννοια ότι η καταστροφή διαφόρων κτιρίων που προορίζονται για την παραγωγή ενέργειας και η αντικατάστασή τους από πιο σύγχρονα κτίρια που έχουν τον ίδιο προορισμό, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αποτελούν μεταγενέστερη της

υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου εισροών, οπότε δεν γεννιάται υποχρέωση διακανονισμού της εν λόγω έκπτωσης.

- 37 Κατόπιν της απάντησης που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, σύμφωνα με την οποία δεν υπάρχει, όταν συντρέχουν περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, καμία μεταβολή των κρίσιμων για τον ΦΠΑ στοιχείων, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στα άλλα προδικαστικά ερωτήματα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η καταστροφή διαφόρων κτιρίων που προορίζονται για την παραγωγή ενέργειας και η αντικατάστασή τους από πιο σύγχρονα κτίρια που έχουν τον ίδιο προορισμό, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αποτελούν μεταγενέστερη της υποβολής της δήλωσης φόρου προστιθέμενης αξίας μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου εισροών, οπότε δεν γεννιάται υποχρέωση διακανονισμού της εν λόγω έκπτωσης.

(υπογραφές)