



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 29ης Νοεμβρίου 2012*

«Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Άρθρα 167, 168 και 185 — Δικαίωμα εκπτώσεως — Διακανονισμός των εκπτώσεων — Απόκτηση οικοπέδου και των υφιστάμενων επ' αυτού κτισμάτων, με σκοπό την κατεδάφιση των εν λόγω κτισμάτων και την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών εντός του οικοπέδου αυτού»

Στην υπόθεση C-257/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel București (Ρουμανία) με απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Μαΐου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

SC Gran Via Moinești SRL

κατά

Agentia Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Administrația Finanțelor Publice București Sector 1,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), προεδρεύουσα του τρίτου τμήματος, K. Lenaerts, Γ. Αρέστη, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: R. Șereș, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 21ης Ιουνίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η SC Gran Via Moinești SRL, εκπροσωπούμενη από τους A. Lefter, V. Rădoi και M. Mitroi, avocați,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. H. Radu, καθώς και από τις R.-I. Munteanu και I. Bara,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Soulay και L. Bouyon,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

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 167, 168 και 185, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με τον κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της SC Gran Via Moinești SRL (στο εξής: GVM) και, αφετέρου, της Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (εθνικής φορολογικής αρχής, στο εξής: ANAF) και της Administrația Finanțelor Publice București Sector 1 (Διοίκησης Δημοσίων Οικονομικών Βουκουρεστίου, τομέας 1, στο εξής: AFP) σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που επιβλήθηκε στην GVM για την αγορά οικοπέδου και των υφιστάμενων επ' αυτού κτισμάτων με σκοπό την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 4 Το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής έχει ως ακολούθως:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

- 5 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα κατωτέρω:

«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 184 της ίδιας οδηγίας έχει ως ακολούθως:
- «Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»
- 7 Το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112 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.»

- 8 Κατά το άρθρο 186 της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185 αυτής.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 9 Με συμβόλαιο πωλήσεως της 16ης Μαρτίου 2007, η GVM αγόρασε οικοπέδο και τα υφιστάμενα επ' αυτού κτίσματα.
- 10 Δυνάμει του συμβολαίου αυτού, μεταβιβάστηκε ταυτόχρονα στην GVM και άδεια κατεδάφισης των εν λόγω κτισμάτων.
- 11 Βάσει της αδειας αυτής, η GVM εκτέλεσε εργασίες κατεδάφισης, για τις οποίες συντάχθηκε σχετικό πρωτόκολλο στις 30 Σεπτεμβρίου 2008.
- 12 Επιπλέον, στις 16 Απριλίου 2008, χορηγήθηκε στην GVM βεβαίωση της πολεοδομίας προκειμένου να ζητήσει την έκδοση οικοδομικής αδειας για την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών επί του οικοπέδου.
- 13 Η GVM εξέπεσε τον ΦΠΑ για τη συνολική επιφάνεια του οικοπέδου και των κτισμάτων που είχε αγοράσει και υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ, η οποία πρωτοκολλήθηκε στην ΑΦΡ στις 27 Οκτωβρίου 2007 και εμφάνιζε αρνητικό υπόλοιπο με επιλογή επιστροφής.
- 14 Κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, η ΑΦΡ συνέταξε, στις 8 Μαΐου 2009, έκθεση φορολογικού ελέγχου και, στις 12 Μαΐου, εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου κατά την οποία, λαμβανομένης υπόψη της κατεδάφισης των εν λόγω κτισμάτων, έπρεπε να διακανονιστεί ο σχετικός με τα κατεδαφισθέντα κτίσματα ΦΠΑ τον οποίο είχε εκπέσει η GVM.
- 15 Με διοικητική ένσταση που υπέβαλε στις 19 Ιουνίου 2009, η GVM ζήτησε την ακύρωση τόσο της έκθεσης φορολογικού ελέγχου όσο και της πράξης επιβολής φόρου, υποστηρίζοντας ότι ανέκαθεν πρόθεσή της υπήρξε αποκλειστικά και μόνον η κτήση του οικοπέδου προς ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών, ενώ, στο πλαίσιο αυτό, η μεταβίβαση των κτισμάτων ήταν αναπόφευκτη. Ως εκ τούτου, η GVM δεν προέβη σε διακανονισμό του σχετικού με την αγορά των κτισμάτων ΦΠΑ, τον οποίο είχε

εκπέσει αρχικώς, καθόσον η κατεδάφιση των εν λόγω κτισμάτων εντασσόταν εξαρχής στο επενδυτικό σχέδιό της, το δε σχεδιαζόμενο συγκρότημα κατοικιών επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

- 16 Με απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2009, η ANAF απέρριψε τη διοικητική ένσταση με την αιτιολογία ότι η GVM είχε προβεί παρανόμως σε έκπτωση του σχετικού με την αγορά των κτισμάτων ΦΠΑ, στο μέτρο που η εταιρία αυτή είχε αγοράσει τα εν λόγω κτίρια όχι προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, αλλά με μοναδικό σκοπό να τα κατεδαφίσει. Συναφώς, η ANAF επισημαίνει ότι τα κτίρια αυτά καταχωρίστηκαν στα λογιστικά βιβλία της GVM ως στοιχεία του αποθεματικού (σε αδράνεια) και όχι ως πάγια ενσώματα περιουσιακά στοιχεία.
- 17 Με προσφυγή που άσκησε στις 8 Οκτωβρίου 2009 ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η GVM ζήτησε την ακύρωση τόσο της ανωτέρω απόφασης όσο και της έκθεσης φορολογικού ελέγχου της 8ης Μαΐου καθώς και της πράξης επιβολής φόρου που εξέδωσε η ANAF στις 12 Μαΐου 2009.
- 18 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Curtea de Apel București αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Μπορεί η εκ μέρους εμπορικής εταιρίας υποκείμενης στον ΦΠΑ αγορά ενός οικοπέδου και των εντός αυτού προϋφιστάμενων κτισμάτων, τα οποία προορίζονται να κατεδαφισθούν προκειμένου να κατασκευασθεί συγκρότημα κατοικιών στο εν λόγω οικόπεδο, να αποτελεί, υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 167 και 168 της οδηγίας [2006/112], προπαρασκευαστική ενέργεια, συνδεόμενη με επενδυτικές δαπάνες για την ανέγερση του εν λόγω συγκροτήματος κατοικιών, ώστε να γεννάται δικαίωμα εκπτώσεως του βαρύνοντος την αγορά των επίδικων κτισμάτων ΦΠΑ;
- 2) Υπό το φως των διατάξεων του άρθρου 185, παράγραφος 2, της οδηγίας [2006/112], υπόκειται η κατεδάφιση κατεδαφιστέων κτισμάτων τα οποία έχουν αγορασθεί μαζί με το οικόπεδο εντός του οποίου κείνται, με σκοπό την κατασκευή συγκροτήματος κατοικιών στο εν λόγω οικόπεδο, σε [...] [διακανονισμό] του βαρύνοντος την αγορά των επίδικων κτισμάτων ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 19 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι μια εταιρία η οποία έχει αγοράσει οικόπεδο και τα εντός αυτού προϋφιστάμενα κτίσματα με σκοπό να κατεδαφίσει τα κτίσματα αυτά προκειμένου να ανεγείρει συγκρότημα κατοικιών στο εν λόγω οικόπεδο δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που βαρύνει την αγορά των οικείων κτισμάτων.
- 20 Υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 21 Συναφώς, όπως έχει τονίσει επανειλημμένα το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., ιδίως, αποφάσεις της

21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43· της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Centralan Property, Συλλογή 2005, σ. I-11087, σκέψη 50· της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 47, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid, σκέψη 38).

- 22 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19· της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15· προπαρατεθείσα απόφαση Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 44· απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 25· προπαρατεθείσες αποφάσεις Centralan Property, σκέψη 51, και Mahagében και Dávid, σκέψη 39).
- 23 Από το γράμμα του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει, αφενός, να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και, αφετέρου, τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Centralan Property, σκέψη 52).
- 24 Κατά το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, η έννοια «υποκείμενος στον φόρο» ορίζεται σε σχέση με την έννοια «οικονομική δραστηριότητα» (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Fini H, σκέψη 19).
- 25 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, τα αποκτά ως υποκείμενος στον φόρο, ακόμη και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για τις οικονομικές αυτές δραστηριότητες (βλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 14).
- 26 Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ενδέχεται να συνίσταται σε αρκετές διαδοχικές πράξεις, μεταξύ δε των πράξεων αυτών οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες, όπως είναι η απόκτηση των μέσων εκμεταλλεύσεως και, επομένως, η αγορά ακινήτου, πρέπει να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 22· απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO, Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψη 15, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Fini H, σκέψεις 21 και 22). Κατά πάγια νομολογία, οποιοσδήποτε προβαίνει σε προπαρασκευαστικές πράξεις θεωρείται υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της διάταξης αυτής, οπότε έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (προπαρατεθείσα απόφαση Fini H, σκέψη 22).
- 27 Επιπλέον, το πρόσωπο που προβαίνει σε επενδυτικές δαπάνες με πρόθεση, που επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 9, παράγραφος 1, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, έχει, υπ' αυτή την ιδιότητά του, σύμφωνα με τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε επί των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (προπαρατεθείσες αποφάσεις Rompelman, σκέψεις 23 και 24, INZO, σκέψεις 16 και 17, Ghent Coal Terminal, σκέψη 17, Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 47, καθώς και απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 34).
- 28 Επομένως, η απόκτηση ενός αγαθού από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητα είναι εκείνη που καθορίζει την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ και, επομένως, του μηχανισμού εκπτώσεως. Η ενεστώσα ή η σχεδιαζόμενη χρήση του αγαθού ή της υπηρεσίας καθορίζει

μόνον την έκταση της αρχικής έκπτωσης στην οποία δικαιούται να προβεί ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112 και την έκταση των τυχόν διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, οι οποίοι πρέπει να πραγματοποιηθούν υπό τους όρους που προβλέπουν τα άρθρα 184 επ. της ίδιας οδηγίας (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Lennartz, σκέψη 15, Ghent Coal Terminal, σκέψη 18· απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, Schloßstrasse, Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 37· προπαρατεθείσες αποφάσεις Breitsohl, σκέψη 35, Centralan Property, σκέψη 54· απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjmont, σκέψη 57, και της 19ης Ιουλίου 2012, C-334/10, X, σκέψη 17).

- 29 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ελλείπει στοιχείων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση και υπό την επιφύλαξη ενδεχομένων διακανονισμών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 185 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα εκπτώσεως, εφόσον γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν οδήγησε σε φορολογούμενες πράξεις (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις INZO, σκέψεις 20 και 21, Ghent Coal Terminal, σκέψεις 19 έως 23, Schloßstrasse, σκέψη 42· απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 22, και προπαρατεθείσα απόφαση Fini H, σκέψη 22).
- 30 Όσον αφορά τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί το αιτούν δικαστήριο, από τη δικογραφία προκύπτει ότι η εκ μέρους της GVM αγορά του οικοπέδου και των κτισμάτων περί των οποίων πρόκειται στην κύρια δίκη συνιστά προπαρασκευαστική δραστηριότητα που αποβλέπει, όπως πιστοποιεί και η έκδοση της οικοδομικής άδειας που μνημονεύεται στη σκέψη 12 της παρούσας απόφασης, στην ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών επί του οικοπέδου αυτού η οποία εντάσσεται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αξιοποίησης ακινήτων που αναπτύσσει η εταιρία αυτή.
- 31 Επομένως, προβαίνοντας στην αγορά αυτή, η GVM ασκεί οικονομική δραστηριότητα ως υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.
- 32 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση που υπενθυμίζεται με τη σκέψη 23 της παρούσας απόφασης, δηλαδή τη χρήση αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν κτηθεί στο στάδιο των εισροών για τις ανάγκες φορολογούμενων πράξεων εκροών, από τη δικογραφία προκύπτει ότι η GVM είχε εκδηλώσει την πρόθεση, ήδη κατά τον χρόνο αγοράς του οικοπέδου και των κτισμάτων περί των οποίων πρόκειται στην κύρια δίκη, να κατεδαφίσει τα εν λόγω κτίσματα προκειμένου να ανεγείρει συγκρότημα κατοικιών επ' αυτού.
- 33 Η πρόθεση αυτή επιβεβαιώνεται και από αντικειμενικά στοιχεία, δεδομένου ότι, κατά την αγορά των επίμαχων στην κύρια δίκη κτισμάτων, στην GVM είχε μεταβιβαστεί άδεια κατεδάφισης και ότι η εταιρία αυτή, πριν καν υποβάλει τη δήλωση ΦΠΑ, είχε ήδη εκτελέσει τις εργασίες κατεδάφισης των εν λόγω κτισμάτων, ενώ της είχε χορηγηθεί και βεβαίωση της πολεοδομίας προκειμένου να ζητήσει την έκδοση οικοδομικής άδειας για την ανέγερση του εν λόγω συγκροτήματος κατοικιών.
- 34 Εντούτοις, υπό τις περιστάσεις αυτές, η πρόθεση αυτή δεν μπορεί να συνεπάγεται τη στέρηση από την GVM του δικαιώματος να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με την αγορά των επίμαχων στην κύρια δίκη κτισμάτων.
- 35 Συγκεκριμένα, τα εν λόγω κτίρια αγοράστηκαν μαζί με το οικόπεδο εντός του οποίου ανοικοδομήθηκαν, το οικόπεδο δε αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται από την GVM για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών της. Υπό τις περιστάσεις αυτές, η αντικατάσταση απαρχαιωμένων εγκαταστάσεων από περισσότερο σύγχρονα κτίρια και η συνακόλουθη χρήση των κτιρίων αυτών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών ουδόλως καταλύουν την άμεση σχέση που υπάρχει μεταξύ, αφενός, της αγοράς των οικείων κτιρίων κατά το στάδιο των εισροών και, αφετέρου, των οικονομικών δραστηριοτήτων που ασκεί στη συνέχεια το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Επομένως, η αγορά των κτιρίων αυτών και η μετέπειτα καταστροφή τους ενόψει της κατασκευής περισσότερο σύγχρονων εγκαταστάσεων μπορούν να θεωρηθούν ως διαδοχικές πράξεις,

συνδεδεμένες μεταξύ τους, οι οποίες αποσκοπούν στη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων, όπως ακριβώς και η αγορά καινούριων κτιρίων και η άμεση χρησιμοποίησή τους (βλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, C-234/11, TETS Haskono, σκέψη 34).

- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, μια εταιρία η οποία έχει αγοράσει οικοπέδο και τα εντός αυτού προϋφιστάμενα κτίσματα με σκοπό να κατεδαφίσει τα κτίσματα αυτά προκειμένου να ανεγείρει συγκρότημα κατοικιών στο εν λόγω οικόπεδο δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που βαρύνει την αγορά των οικείων κτισμάτων.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 37 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η κατεδάφιση κτιρίων που έχουν ανοικοδομηθεί εντός οικοπέδου το οποίο αγοράστηκε με σκοπό την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών αντί των κτιρίων αυτών συνεπάγεται υποχρέωση διακανονισμού της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του ΦΠΑ σχετικά με την αγορά των εν λόγω κτιρίων.
- 38 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι κανόνες σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων αποτελούν ουσιώδες στοιχείο του συστήματος που προβλέπει η οδηγία 2006/112, διότι αποσκοπούν στο να εξασφαλίσουν την ακρίβεια των εκπτώσεων και, επομένως, την ουδετερότητα της φορολογικής επιβάρυνσης (βλ. απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 26). Σκοπός της οδηγίας αυτής 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. προπαρατεθείσες αποφάσεις Centralan Property, σκέψη 57, και TETS Haskono, σκέψη 31).
- 39 Επομένως, ο μηχανισμός του διακανονισμού τον οποίο προβλέπει η οδηγία 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος εκπτώσεων του ΦΠΑ το οποίο καθιερώνει η οδηγία αυτή (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση TETS Haskono, σκέψη 30).
- 40 Όσον αφορά τη γένεση ενδεχόμενης υποχρέωσης διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, το άρθρο 185, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας καθιερώνει την αρχή ότι πρέπει να διενεργείται τέτοιος διακανονισμός ιδιαίτερα όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εν λόγω έκπτωσης (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση TETS Haskono, σκέψη 32).
- 41 Πάντως, ως προς τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί το αιτούν δικαστήριο, η κατεδάφιση των επίμαχων στην κύρια δίκη κτισμάτων δεν συνιστά μεταβολή κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 185, παράγραφος 1, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 32 έως 35 της παρούσας απόφασης, η κατεδάφιση αυτή σχεδιαζόταν από την GVM ήδη κατά τον χρόνο αγοράς των κτισμάτων αυτών.
- 42 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, η κατεδάφιση κτιρίων που αγοράστηκαν μαζί με το οικόπεδο εντός του οποίου ανοικοδομήθηκαν, η οποία πραγματοποιείται με σκοπό την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών αντί των κτιρίων αυτών, δεν συνεπάγεται υποχρέωση διακανονισμού της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του ΦΠΑ σχετικά με την αγορά των εν λόγω κτιρίων.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 43 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:

- 1) Τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, μια εταιρία η οποία έχει αγοράσει οικόπεδο και τα εντός αυτού προϋφιστάμενα κτίσματα με σκοπό να κατεδαφίσει τα κτίσματα αυτά προκειμένου να ανεγείρει συγκρότημα κατοικιών στο εν λόγω οικόπεδο δικαιούται να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας που βαρύνει την αγορά των οικείων κτισμάτων.
- 2) Το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, η κατεδάφιση κτιρίων που αγοράστηκαν μαζί με το οικόπεδο εντός του οποίου ανοικοδομήθηκαν, η οποία πραγματοποιείται με σκοπό την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών αντί των κτιρίων αυτών, δεν συνεπάγεται υποχρέωση διακανονισμού της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας σχετικά με την αγορά των εν λόγω κτιρίων.

(υπογραφές)