



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 27ης Μαρτίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Έκπτωση του φόρου εισροών – Ακίνητο αγαθό επενδύσεως – Πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) – Διακανονισμός των εκπτώσεων του ΦΠΑ – Αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ – Αρχή της ίσης μεταχειρίσεως»

Στην υπόθεση C-201/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *cour d'appel de Mons* (εφετείο Μονς, Βέλγιο) με απόφαση της 9ης Μαρτίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Μαρτίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Mydibel SA

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους Τ. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, C. Vajda (εισηγητή) και P. G. Xuereb, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Mydibel SA, εκπροσωπούμενη από τον W. Huber, δικηγόρο,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J.-C. Halleux και P. Cottin καθώς και από την C. Rochet,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και N. Gossement,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 14, 15, 168, 184, 185, 187 και 188 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009 (ΕΕ 2010, L 10, σ. 14) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και των αρχών της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της ίσης μεταχειρίσεως.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Mydibel SA και του État belge (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με τον διακανονισμό μιας εκπτώσεως του ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Κατά το άρθρο 14 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«1. Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:

- α) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,
- β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,
- γ) η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν παράδοση αγαθών την εκτέλεση ορισμένων εργασιών σε ακίνητα.»

- 4 Το άρθρο 15 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ενσώματα αγαθά:

- α) ορισμένα δικαιώματα σε ακίνητα,
- β) τα εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο δικαίωμα χρήσης σε ακίνητα,
- γ) τα μερίδια και τις μετοχές, η κατοχή των οποίων εξασφαλίζει νομικά ή πραγματικά, την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ’ επικαρπία, ακινήτου ή τμήματος ακινήτου.»

5 Το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας έχει ως 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,
- β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α', και το άρθρο 27,
- γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i),
- δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,
- ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

6 Στο κεφάλαιο 5, το οποίο επιγράφεται «Διακανονισμός των εκπτώσεων», του τίτλου X της οδηγίας περί ΦΠΑ περιλαμβάνονται τα άρθρα 184 έως 189 της οδηγίας αυτής. Το άρθρο 184 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

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

7 Το άρθρο 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει 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 [έγινε μόνο] 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 [έγινε μόνο] μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

8 Κατά το άρθρο 186 της εν λόγω οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»

9 Το άρθρο 187 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για 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.»

10 Το άρθρο 188 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Σε περίπτωση παράδοσής του κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επένδυσης θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για την οικονομική δραστηριότητά του έως τη λήξη της περιόδου διακανονισμού.

Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου φορολογούμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης φορολογείται.

Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο.

2. Ο διακανονισμός της παραγράφου 1 γίνεται μια φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού. Εντούτοις, εφόσον η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο, τα κράτη μέλη μπορούν να μην απαιτούν διακανονισμό όταν ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό επένδυσης αποκλειστικά για πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.»

11 Το άρθρο 189 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα:

- α) να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης,
- β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον διακανονισμό,
- γ) να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς,
- δ) να επιτρέπουν απλουστεύσεις διοικητικής φύσεως.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Mydibel δραστηριοποιείται στην παραγωγή προϊόντων πατάτας και, στο πλαίσιο αυτό, υπόκειται στον ΦΠΑ. Η εν λόγω εταιρία είναι ιδιοκτήτρια πολλών κτιρίων για τα οποία εξέπεσε ολικώς τους φόρους που βάρυναν τα τιμολόγια κατασκευής, μετατροπής ή ανακαινίσεως.

13 Την 1η Οκτωβρίου 2009, η Mydibel, προκειμένου να αυξήσει τη ρευστότητά της, συνήψε με δύο χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πράξεις sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως), στις οποίες δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ και οι οποίες αφορούν τα εν λόγω κτίρια, τα οποία υποδιαιρούνται σε δύο τμήματα. Για κάθε τμήμα, η Mydibel συνήψε με τα ως άνω ιδρύματα δύο συμβάσεις με

συμβολαιογραφικές πράξεις. Αφενός, η εν λόγω εταιρία συνήψε σύμβαση συστάσεως δικαιώματος επιφανείας επί των εν λόγω κτιρίων υπέρ των εν λόγω ιδρυμάτων, διάρκειας 99 ετών, έναντι άμεσα καταβληθέντος εδαφονομίου ύψους 9 630 000 ευρώ για το πρώτο τμήμα και 2 700 000 ευρώ για το δεύτερο τμήμα, καθώς και έναντι ετήσιου εδαφονομίου ύψους 25 ευρώ. Αφετέρου, η εν λόγω εταιρία συνήψε σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως ακινήτου αφορώσα τα ίδια κτίρια, με την οποία τα ως άνω ιδρύματα παραχώρησαν στη Mydibel τη χρήση των επίμαχων κτιρίων για χρονικό διάστημα 15 ετών, κατά τη διάρκεια του οποίου δεν επιτρέπεται η καταγγελία της συμβάσεως, έναντι τριμηνιαίου μισθώματος αντιστοιχούντος σε επενδυτική αξία ύψους 9 630 000 ευρώ για το πρώτο τμήμα και 2 700 000 ευρώ για το δεύτερο τμήμα, πλέον τόκων. Δυνάμει της δεύτερης συμβάσεως, η Mydibel διατηρεί δικαίωμα αγοράς μετά τη λήξη της μισθώσεως, έναντι τιμήματος το οποίο αντιστοιχεί στο 10 % της επενδυτικής αξίας για το πρώτο τμήμα και στο 3 % της εν λόγω αξίας για το δεύτερο τμήμα.

- 14 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, ο οποίος διενεργήθηκε στις 11 Μαΐου 2012 και στις 8 Ιουνίου 2012 και ο οποίος αφορούσε τη χρονική περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2009 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2010, η βελγική φορολογική αρχή απέρριψε, δυνάμει του μηχανισμού αναθεωρήσεως, την αρχική έκπτωση του ΦΠΑ επί των επίμαχων κτιρίων λόγω των ως άνω πράξεων sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως).
- 15 Στις 18 Σεπτεμβρίου 2012 υποβλήθηκε στη Mydibel σημείωμα διακανονισμού προς επίτευξη συμφωνίας και στις 22 Νοεμβρίου 2013 συντάχθηκε έκθεση η οποία κοινοποιήθηκε, κατά την ίδια ημερομηνία, μαζί με την απόφαση περί διακανονισμού. Η τελευταία απόφαση αφορά, πρώτον, ποσό 981 381,28 ευρώ λόγω λανθασμένων εκπτώσεων του ΦΠΑ, δεύτερον, αναλογικό πρόστιμο ύψους 98 130 ευρώ, και, τρίτον, τόκους υπερημερίας από 21ης Ιανουαρίου 2011. Μέσω παρακρατήσεων επί του πιστωτικού υπολοίπου του τρεχούμενου λογαριασμού ΦΠΑ της Mydibel, η βελγική φορολογική αρχή εισέπραξε, προς εξόφληση του ποσού του διακανονισμού, το συνολικό ποσό των 1 363 971,20 ευρώ.
- 16 Την 1η Απριλίου 2014, η Mydibel άσκησε προσφυγή με την οποία ζήτησε την ακύρωση της αποφάσεως περί διακανονισμού και της εκθέσεως της 22ας Νοεμβρίου 2013 ενώπιον του tribunal de première instance du Hainaut (πρωτοδικείου Hainaut, Βέλγιο).
- 17 Με απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2015, το tribunal de première instance du Hainaut (πρωτοδικείο Hainaut) κήρυξε την εν λόγω προσφυγή παραδεκτή και εν μέρει βάσιμη. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι δεν οφειλόταν το πρόστιμο, υποχρέωσε το État belge να επιστρέψει στη Mydibel όλα τα εισπραχθέντα ποσά που αντιστοιχούσαν στο ακυρωθέν πρόστιμο, πλέον τόκων υπερημερίας, και απέρριψε κατά τα λοιπά το αίτημά της.
- 18 Στις 4 Μαρτίου 2016, η Mydibel άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του cour d'appel de Mons (εφετείου Μονς, Βέλγιο).
- 19 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβάλλουν υποχρέωση διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν ένας τέτοιος διακανονισμός συνάδει με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της ίσης μεταχειρίσεως.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το *cour d'appel de Mons* (εφετείο Μονς) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«[1] Πρέπει τα άρθρα 14, 15, 168, 184, 185, 187 και 188 της οδηγίας [2006/112] να ερμηνεύονται και να έχουν εφαρμογή κατά τρόπον ώστε να είναι δυνατή η αναθεώρηση/διακανονισμός του ΦΠΑ επί ακινήτου αγαθού επενδύσεως για το οποίο ορθώς ασκήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του αρχικού φόρου, όταν το εν λόγω ακίνητο αγαθό επενδύσεως αποτέλεσε αντικείμενο πράξεως *sale and lease back* (πώλησεως και επαναμισθώσεως), δεδομένου ότι:

- η σύμβαση *sale and lease back* αποτελείται από τον ταυτόχρονο συνδυασμό της παροχής δικαιώματος επιφάνειας (δηλαδή προσωρινού εμπράγματος δικαιώματος) εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο σε δύο χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και της χρηματοδοτικής μισθώσεως εκ μέρους των εν λόγω δύο χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων στον υποκειμένο στον φόρο·
- η εν λόγω πράξη *sale and lease back* συνιστά πράξη αμιγώς οικονομικού χαρακτήρα με σκοπό την αύξηση της ρευστότητας του υποκειμένου στον φόρο·
- δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ στην πράξη *sale and lease back* (πώληση και επαναμίσθωση)·
- το ακίνητο αγαθό επενδύσεως παρέμεινε στην κυριότητα του υποκειμένου στον φόρο και χρησιμοποιήθηκε στο πλαίσιο της φορολογηθείσας δραστηριότητάς του κατά τρόπο συνεχή και διαρκή, τόσο πριν όσο και μετά τη σύναψη της πράξεως;

[2] Συνάδουν μια ερμηνεία και μια εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, οι οποίες συνεπάγονται αναθεώρηση/διακανονισμό του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ, με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και/ή την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

21 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 184, 185, 187 και 188 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι επιβάλλουν υποχρέωση διακανονισμού του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει ένα ακίνητο και ο οποίος ορθώς είχε εκπέσει αρχικώς, όταν ως προς το εν λόγω ακίνητο έχει τελεσθεί πράξη *sale and lease back* (πώλησεως και επαναμισθώσεως) στην οποία δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.

22 Τα άρθρα 184 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθορίζουν εν γένει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η εθνική φορολογική αρχή οφείλει να απαιτεί διακανονισμό του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ. Αντιθέτως, τα άρθρα 187 έως 189 της εν λόγω οδηγίας προβλέπουν ειδικούς κανόνες για τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως (πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, σκέψεις 25 έως 28).

23 Προκαταρκτικώς, διαπιστώνεται ότι από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης ακίνητα μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «αγαθά επενδύσεως», όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει βάσει του εθνικού δικαίου. Πράγματι, δυνάμει του άρθρου 189, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν την έννοια των «αγαθών επενδύσεως». Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ως τέτοια αγαθά νοούνται τα χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας αγαθά που διακρίνονται για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι το

κόστος της αγοράς τους δεν καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά αποσβέννυται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μιας χρήσεις (απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 24 Πρώτον, πρέπει να εξεταστεί αν η διενέργεια διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ είναι επιβεβλημένη δυνάμει των άρθρων 184 και 185 της ίδιας οδηγίας.
- 25 Από το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να αποτελεί αντικείμενο διακανονισμού όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο. Δυνάμει του άρθρου 185 της εν λόγω οδηγίας, ο διακανονισμός πρέπει να διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως του φόρου.
- 26 Όσον αφορά ενδεχόμενες συνέπειες που επιφέρουν επί της εκπτώσεως του ΦΠΑ στην οποία προέβη υποκείμενος στον φόρο γεγονότα που συνέβησαν μετά την έκπτωση αυτή, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η παρούσα ή μελλοντική χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει την έκταση της αρχικής εκπτώσεως που δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο, καθώς και την έκταση των ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους (απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Kollroß και Wirtl, C-660/16 και C-661/16, EU:C:2018:372, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 27 Συγκεκριμένα, ο μηχανισμός διακανονισμού που προβλέπεται στα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που καθιερώνεται με την οδηγία αυτή. Σκοπός του μηχανισμού αυτού είναι ο ακριβέστερος υπολογισμός 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 εκπτώσεως μόνον αν 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 εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών και της χρήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών (απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Kollroß και Wirtl, C-660/16 και C-661/16, EU:C:2018:372, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης κτίρια χρησιμοποιήθηκαν από τη Mydibel κατά τρόπο συνεχή και διαρκή για τις επαγγελματικές δραστηριότητές της. Επιπλέον, σύμφωνα με τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην εν λόγω απόφαση, ενώ οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως) έδωσαν λαβή για την άμεση καταβολή εδαφονομίου στη Mydibel, η εταιρία αυτή ανέλαβε ταυτοχρόνως τη δέσμευση να καταβάλει στα οικεία χρηματοπιστωτικά ιδρύματα τριμηνιαίο μίσθωμα για χρονικό διάστημα 15 ετών, το συνολικό ποσό του οποίου αντιστοιχεί σε εκείνο του εν λόγω εδαφονομίου, πλέον τόκων. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρία εξακολούθησε να χρησιμοποιεί τις πράξεις οι οποίες διενεργήθηκαν για τους σκοπούς της κατασκευής, της μετατροπής ή της ανακαινίσεως των επίμαχων κτιρίων για τις πράξεις της στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών. Η εν λόγω διαπίστωση καθιστά φανερή, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, ότι δεν υπήρξε μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ.
- 29 Σε αντίθεση προς ό,τι υποστήριξε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, απλώς και μόνον η σύσταση δικαιώματος επιφανείας, που δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μεταβολή των στοιχείων τα οποία ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, μεταβολή η οποία έχει επέλθει μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ. Πράγματι, μια τέτοια σύσταση δεν έχει, αφ' εαυτής, ως αποτέλεσμα να διαρραγεί η στενή και άμεση σχέση μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών και της χρήσεως των περιών πρόκειται αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών.

- 30 Επομένως, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, τα άρθρα 184 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν επιβάλλουν διακανονισμό του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 31 Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί αν οι περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης εμπίπτουν στους ειδικούς κανόνες για τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως και, ιδίως, στα άρθρα 187 και 188 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 32 Το άρθρο 187 της εν λόγω οδηγίας παραθέτει ορισμένες λεπτομερείς ρυθμίσεις περί διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως. Ειδικότερα, από το άρθρο 187, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι, όσον αφορά τέτοια αγαθά, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιόδου η οποία μπορεί να επεκτείνεται έως είκοσι έτη για τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως.
- 33 Δυνάμει του άρθρου 188, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, σε περίπτωση παραδόσεως του κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται ότι είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για την οικονομική δραστηριότητά του έως τη λήξη της περιόδου διακανονισμού.
- 34 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η έννοια της «παραδόσεως αγαθών» δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά καλύπτει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από έναν συμβαλλόμενο η οποία παρέχει τη δυνατότητα στον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (πρβλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Καίτοι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προσδιορίζει κατά περίπτωση, ανάλογα με τα περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως, αν η συγκεκριμένη πράξη συνιστά μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος (πρβλ. απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 63), το Δικαστήριο μπορεί, εντούτοις, να παράσχει στο ως άνω δικαστήριο κάθε χρήσιμο συναφώς στοιχείο.
- 36 Διαπιστώνεται ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως) χαρακτηρίζονται από τον ταυτόχρονο συνδυασμό, αφενός, της παροχής δικαιώματος επιφανείας εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο στα δύο επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και, αφετέρου, της χρηματοδοτικής μισθώσεως ακινήτου εκ μέρους των εν λόγω δύο ιδρυμάτων στον υποκείμενο στον φόρο.
- 37 Επομένως, επιβάλλεται να προσδιορισθεί αν, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει η παροχή του δικαιώματος επιφανείας και η σύναψη της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως ακινήτου να εξετασθούν χωριστά ή από κοινού.
- 38 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρόκειται για ενιαία παροχή όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν τα στοιχεία που του υποβλήθηκαν υποδηλώνουν την ύπαρξη ενιαίας πράξεως, ανεξαρτήτως του αν αυτή απαρτίζεται από περισσότερες συμβάσεις (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 54).

- 40 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως) συνιστούν πράξεις αμιγώς οικονομικού χαρακτήρα, με σκοπό την αύξηση της ρευστότητας της Mydibel, και ότι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης κτίρια παρέμειναν στην κατοχή της τελευταίας, η οποία τα χρησιμοποίησε κατά τρόπο συνεχή και διαρκή για τις ανάγκες των πράξεών της που υπόκεινται σε φόρο. Τα εν λόγω περιστατικά προφανώς καταδεικνύουν, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, ότι καθεμία από τις εν λόγω πράξεις συνιστά ενιαία πράξη, λαμβανομένου υπόψη ότι η σύσταση του δικαιώματος επιφανείας που αφορά τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης κτίρια είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τη χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτου που αφορά τα ίδια ακίνητα αγαθά.
- 41 Επομένως, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, κάθε επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως) συνιστά ενιαία πράξη. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι εν λόγω πράξεις δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «παραδόσεις αγαθών», διότι τα δικαιώματα που μεταβιβάστηκαν στα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατόπιν των εν λόγω πράξεων, ήτοι τα κατά το αστικό δίκαιο δικαιώματα επιφανείας των οποίων το εύρος μειώθηκε λόγω των δικαιωμάτων που απορρέουν από τη χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτου της οποίας δικαιούχος είναι η Mydibel, δεν τους παρέχουν την εξουσία να διαθέτουν τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης κτίρια ως κύριοι.
- 42 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, και υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, τα άρθρα 187 και 188 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν επιβάλλουν διακανονισμό του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 43 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό την επιφύλαξη του ελέγχου των κρίσιμων πραγματικών στοιχείων και στοιχείων του εθνικού δικαίου από το αιτούν δικαστήριο, τα άρθρα 184, 185, 187 και 188 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιβάλλουν υποχρέωση διακανονισμού του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει ένα ακίνητο και ο οποίος ορθώς είχε εκπέσει αρχικώς, όταν ως προς το εν λόγω ακίνητο έχει τελεσθεί πράξη sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως) στην οποία δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 44 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν μια ερμηνεία των άρθρων 184, 185, 187 και 188 της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι τα εν λόγω άρθρα επιβάλλουν υποχρέωση διακανονισμού του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης συνάδει με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της ίσης μεταχείρισεως.
- 45 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα τίθεται μόνο σε περίπτωση κατά την οποία το αιτούν δικαστήριο κρίνει, κατόπιν ελέγχου, ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως) συνιστούν μεταβολή των στοιχείων τα οποία ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων που έλαβαν χώρα μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ή παράδοση, κατά την έννοια του άρθρου 188 της εν λόγω οδηγίας, και ότι, ως εκ τούτου, υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 46 Εν προκειμένω, μια τέτοια υποχρέωση διακανονισμού του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ θα ήταν, εν πάση περιπτώσει, σύμφωνη με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της ίσης μεταχείρισεως.

- 47 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, ένας υποκείμενος στον φόρο που έχει συνάψει μια τέτοια πράξη στην οποία δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ και η οποία αφορά κτίριο του οποίου είναι κύριος δεν τελεί, από την άποψη του ΦΠΑ, σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη ενός υποκειμένου στον φόρο ο οποίος έχει παραμείνει κύριος ενός κτιρίου αδιαλείπτως από την εκτέλεση των εργασιών που παρέσχε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.
- 48 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι μια ερμηνεία των άρθρων 184, 185, 187 και 188 της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι τα εν λόγω άρθρα επιβάλλουν υποχρέωση διακανονισμού του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης συνάδει με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της ίσης μεταχειρίσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 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 (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Υπό την επιφύλαξη του ελέγχου των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών και στοιχείων του εθνικού δικαίου από το αιτούν δικαστήριο, τα άρθρα 184, 185, 187 και 188 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιβάλλουν υποχρέωση διακανονισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ο οποίος βαρύνει ένα ακίνητο και ο οποίος ορθώς είχε εκπέσει αρχικώς, όταν ως προς το εν λόγω ακίνητο έχει τελεσθεί πράξη sale and lease back (πωλήσεως και επαναμισθώσεως) στην οποία δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 2) Μια ερμηνεία των άρθρων 184, 185, 187 και 188 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162, υπό την έννοια ότι τα εν λόγω άρθρα επιβάλλουν υποχρέωση διακανονισμού του αρχικώς εκπεσθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης συνάδει με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της ίσης μεταχειρίσεως.

(υπογραφές)