

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

WALTER VAN GERVEN

της 24ης Απριλίου 1991 *

*Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. Η Polysar Investements Netherlands BV (στο εξής: Polysar) είναι μία εταιρία ολλανδικού δικαίου και ένας από τους κρικούς του επί παγκοσμίου επιπέδου ομίλου Polysar. Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, η Polysar δεν ασκεί «εμπορικές δραστηριότητες» και λειτουργεί αποκλειστικά ως εταιρία holding, της οποίας τα μερίδια συμμετοχής κατανέμονται σε μεγάλο αριθμό αλλοδαπών εταιριών, οι οποίες ασκούν δραστηριότητες στον τομέα της παραγωγής και πώλησης συνθετικού καουτσούκ και παρόμοιων προϊόντων. Η Polysar είναι κατά 100% θυγατρική εταιρία της Polysar Holdings Ltd, μία εταιρία holding που είναι εγκατεστημένη στον Καναδά, η οποία με τη σειρά της είναι κατά 100% θυγατρική εταιρία της Polysar Ltd, επίσης εγκατεστημένη στον Καναδά. Τα μερίδια της τελευταίας αυτής εταιρίας εν μέρει μεν είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο του Καναδά εν μέρει δε βρίσκονται στα χέρια ορισμένων τραπεζών και του «Canada Development Corporation».

Δεν είναι απίθανο η ίδρυση της Polysar στις Κάτω Χώρες να οφείλεται στην αποκαλούμενη «απαλλαγή λόγω συμμετοχής». Στις Κάτω Χώρες απαλλάσσονται υπό ορισμένες προϋποθέσεις από τον φόρο εταιριών τα κέρδη από συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρίες, εφόσον έχουν ήδη φορολογηθεί στην αλλοδαπή. Στην παρούσα υπόθεση πρόκειται εντούτοις για το κοινοτικό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών. Εν προκειμένω ανακύπτει ένα διπλό κύριο ζήτημα: πρώτον, αν στην περίπτωση εταιρίας η

οποία δεν ασκεί άλλες δραστηριότητες από αυτές που συνδέονται με την κατοχή μετοχών σε θυγατρικές εταιρίες μπορεί να γίνει λόγος για «υποκείμενο στον φόρο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας¹· δεύτερον, αν υποθεθεί ότι μία τέτοια εταιρία μπορεί πράγματι να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο, αν πρέπει να θεωρηθούν ότι απαλλάσσονται από τον φόρο κύκλου εργασιών οι δραστηριότητες τις οποίες ασκεί και αν η εταιρία μπορεί λόγω των δραστηριοτήτων αυτών να προβάλει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) που κατέβαλε.

2. Το ιστορικό της υπό κρίση διαφοράς μπορεί να συνοψισθεί ως ακολούθως: Η Polysar κατέβαλε λόγω υπηρεσιών (παροχής συμβουλών — μέσω ιδίως λογιστών — στις οποίες είχε προβεί ορισμένο ποσό ως φόρο κύκλου εργασιών. Η Polysar ζήτησε και πέτυχε την επιστροφή του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί για τα έτη 1981 έως και 1985. Ο επιθεωρητής του φόρου κύκλου εργασιών της απήθυνε εντούτοις διορθωτική πράξη σχετικά με τον εν λόγω κύκλο εργασιών. Το βάσιμο της διορθωτικής αυτής πράξεως αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας διαφοράς.

3. Το παραπέμπον δικαστήριο υπέβαλε τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) α) Πρέπει μια εταιρία holding, που δεν ασκεί άλλες δραστηριότητες εκτός από αυτές που συνδέονται με την

1 — Οδηγία 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).

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

κατοχή μετοχών σε θυγατρικές εταιρίες, να θεωρείται ως υποκειμένη στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 4 και 17 της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών;

- β) Αν δοθεί αρνητική απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα, υφίσταται υπαγωγή στον φόρο, αν η εταιρία holding αποτελεί τμήμα και είναι αναπόσπαστο μέλος ενός επί παγκοσμίου επιπέδου ομίλου, ο οποίος συνήθως εμφανίζεται προς τα έξω με μία επωνυμία, την επωνυμία του ομίλου;

- 2) α) Αν μία εταιρία holding πρέπει να θεωρηθεί ως υποκειμένη στον φόρο, αποτελούν οι δραστηριότητες που ασκεί υπό την ιδιότητά της αυτή πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5, της ανωτέρω οδηγίας, οπότε πρέπει να θεωρηθούν ως υπηρεσίες απαλλασσόμενες του φόρου κύκλου εργασιών και έτσι δεν μπορεί να εκπέσει ο σχετικός φόρος κύκλου εργασιών τον οποίο χρέωσαν τρίτοι.

- β) Αν στο ερώτημα 2, σημείο α, δοθεί καταφατική απάντηση, πρέπει η απάντηση να είναι διαφορετική αν ο όμιλος, στον οποίο ανήκει η εταιρία holding, παρέχει υπό την ιδιότητά του αυτή, σύμφωνα με τα κριτήρια της ΕΟΚ, αποκλειστικά φορολογούμενες υπηρεσίες κατά την έννοια της ανωτέρω έκτης οδηγίας; »

Ο όρος « υποκειμένος στον φόρο »

4. Κατά την απάντηση στο ερώτημα 1, σημείο α, θα εκκινήσω από τον σκοπό και τα χαρακτηριστικά στοιχεία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Ο σκοπός του θεσπισθέντος με την έκτη οδηγία συστήματος έχει ήδη κατ' επανάληψη διευκρινιστεί από το Δικαστήριο: αυτό που επιδιώκεται είναι να διασφαλισθεί ότι όλες οι οικονομικές δραστηριότητες αντιμετωπίζονται από φορολογικής απόψεως τελείως ουδέτερα, αυτό δε μέσω επιβολής φόρου καταναλώσεως που είναι τελείως ανάλογος προς την τιμή αγαθών και υπηρεσιών και είναι απαιτητός μόνο κατόπιν εκπτώσεως του ποσού του ΦΠΑ με το οποίο έχουν ήδη επιβαρυνθεί τα διάφορα στοιχεία που αποτελούν την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών· το δικαίωμα αυτό εκπτώσεως έχουν μόνο οι υποκείμενοι στον φόρο ο οποίος και επιβαρύνει έτσι τελικά τον τελικό καταναλωτή².

Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, στο οποίο ορίζεται ποιος πρέπει να θεωρείται ως « υποκειμένος στον φόρο » έχει ως εξής:

« 1) Θεωρείται ως “ υποκειμένος στον φόρο ” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

- 2) Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστη-

2 — Βλ. π.χ. την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, υπόθ. 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψεις 16 έως 19).

ριότητων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομιομένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτων ή αβλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

(...)»

Σε συμφωνία με τον σκοπό της έκτης οδηγίας που συνίσταται στην διασφάλιση καλύτερης φορολογικής ουδετερότητας μέσω ενός ευρέως ορισμού της έννοιας «υποκείμενος στον φόρο»³, έχει τονισθεί κατ' επανάληψη στη νομολογία του Δικαστηρίου ότι το άρθρο 4 της οδηγίας παρέχει στον ΦΠΑ ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής, το οποίο εκτείνεται σε όλα τα στάδια της παραγωγής, της διανομής και της παροχής υπηρεσιών⁴.

5. Βάσει του γράμματος του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας και της ευρείας ερμηνείας που έχει δώσει το Δικαστήριο στην έννοια του υποκειμένου στον φόρο δεν μπορεί, κατά την Polysar, να υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς την ιδιότητά της ως υποκειμένης στον φόρο, αυτό δε επειδή ασκεί αυτοτελώς επιχειρηματικές δραστηριότητες και εκμεταλλεύεται ένα αντικείμενο (συγκεκριμένα τη συμμετοχή της σε θυγατρικές εταιρίες) προς άντληση εσόδων (συγκεκριμένα μερισμάτων) διαρκούς χαρακτήρα.

Ο ισχυρισμός της Polysar στηρίζεται στο ότι η τοποθέτηση ήδη χρημάτων συνιστά «οικονο-

μική δραστηριότητα», πράγμα που, κατά τη γνώμη μου, δεν συνάγεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, ειδικότερα από τις αποφάσεις Rompelman⁵ και Van Tiem⁶. Οι αποφάσεις αυτές δεν αφορούσαν απλώς μία επένδυση, με άλλα λόγια την απόκτηση ενός αγαθού (δηλαδή μελλοντικό εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου καθώς και επί οικοπέδου προς ανοικοδόμηση), επειδή το αποκτηθέν αγαθό είχε στη συνέχεια *τεθεί στη διάθεση* ενός τρίτου αντί αντιπαροχής (δηλαδή με τη μίσθωση του ακινήτου και τη μεταβίβαση δικαιώματος επιφανείας επί του προς ανοικοδόμηση οικοπέδου). Η απόκτηση και μόνο ενός μεριδίου συμμετοχής σε μία εταιρία δεν συνεπάγεται μία τέτοιου είδους διάθεση. Τα μερίσματα που ενδεχομένως θα καταβληθούν αργότερα δεν μπορούν επομένως να θεωρηθούν ως «έσοδα διαρκούς χαρακτήρος» που αντλούνται από την «εκμετάλλευση»· αποτελούν απλώς τους καρπούς που θα αποκτήσει ενδεχομένως ο κύριος ενός αγαθού και οι οποίοι προκύπτουν από την απλή κατοχή του αγαθού. Αν διατυπωθεί διαφορετική κρίση, τότε κάθε μέτοχος ή ομολογιούχος θα πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο.

Διαφορετική θα είναι η κατάσταση σε σχέση με τα ανωτέρω, όταν μία εταιρία προβαίνει σε συναλλαγές επί των μετοχών της οι οποίες βαίνουν πέραν των δραστηριοτήτων ενός απλού επενδυτή στο πλαίσιο μιας συνήθους διαχειρίσεως περιουσιασκών στοιχείων, π.χ. όταν μία εταιρία αγοράζει και πωλεί συστηματικά μετοχές με τον σκοπό αποκομίσεως κέρδους από τις συναλλαγές. Σε μία τέτοια περίπτωση, οι κατ' επανάληψη διενεργούμενες πράξεις αγοράς και πωλήσεως μπορούν να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες. Στην περίπτωση μιας εταιρίας holding, όπως η Polysar, η οποία αποτελεί έναν «κρίκο» σε έναν όμιλο εταιριών και η οποία έχει αποκτήσει μετοχές των θυγατρικών της εταιριών

3 — Βλ. π.χ. την πέμπτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της έκτης οδηγίας.

4 — Βλ. τελευταία την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1990, υπόθ. C-186/89, Van Tiem (Συλλογή 1990, σ. I-4363), με παραπομπή στις αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1485, σκέψη 7), και της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 10).

5 — Ήδη προαναφερθείσα στην υποσημείωση 2.

6 — Ήδη προαναφερθείσα στη σημείωση 4.

με σκοπό να τις διατηρήσει, δεν υφίσταται εντούτοις μία τέτοια κατάσταση.

6. Απομένει ακόμα το ζήτημα αν μπορεί να συναχθεί υπαγωγή στον φόρο από τις άλλες δραστηριότητες μιας εταιρίας holding. Το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι η Polysar δεν έχει κανενός είδους άλλες δραστηριότητες από αυτές που συνδέονται με την κατοχή μετοχών στις θυγατρικές εταιρίες. Νομίζω ότι αυτού του είδους οι πράξεις, στις οποίες προβαίνει κανείς κατά την άσκηση δικαιωμάτων που συνδέονται με τη μετοχή, δεν αποτελούν «οικονομικές δραστηριότητες» κατά την έννοια της οδηγίας. Στην άσκηση αυτών των δικαιωμάτων περιλαμβάνονται έτσι η συμμετοχή στη γενική συνέλευση των μετόχων της θυγατρικής εταιρίας, η άσκηση στη συνέλευση αυτή του δικαιώματος ψήφου και η στη συνέλευση αυτή δυνατότητα επηρεασμού της πολιτικής της εταιρίας, μέσω αυτού του δικαιώματος ψήφου, ενδεχομένως επίσης η δυνατότητα συναποφάσεως σχετικά με τον διορισμό των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή των διαχειριστών και/ή η διανομή των κερδών στο πλαίσιο της θυγατρικής, περαιτέρω η είσπραξη των μερισμάτων που ενδεχομένως προσφέρει η θυγατρική ή η άσκηση του συνδεδεμένου με τη μετοχή δικαιώματος προτιμήσεως ή επιλογής.

Επιπλέον των προαναφερθεισών πράξεων στις οποίες προβαίνει μία εταιρία holding ως μέτοχος άλλων εταιριών, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «οικονομικές δραστηριότητες» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ούτε οι πράξεις τις οποίες διενεργεί αυτή η ίδια, όπως ακριβώς κάθε άλλη εταιρία, μέσω των οργάνων της, καθόσον αυτές διενεργούνται εντός του πλαισίου της εταιρίας (σε σχέση με τους μετόχους της και τα εταιρικά όργανα). Στις πράξεις αυτές περιλαμβάνεται η διαχείριση της εταιρικής περιουσίας, η κατάρτιση των ετησίων λογαριασμών της, η διοργάνωση της γενικής συνελεύσεως, η απόφαση για τη

διάθεση των κερδών της εταιρίας holding και η διάθεση (ενδεχομένως πληρωμή) των μερισμάτων.

Κατά τη γνώμη μου, δεν μπορεί να γίνει λόγος ούτε για διενεργούμενες κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας στην περίπτωση πράξεων στις οποίες προβαίνει η εταιρία holding, ή τα πρόσωπα που ενεργούν επ' ονόματί της υπό την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου ή διαχειριστή μιας θυγατρικής εταιρίας. Ο διοικητικός σύμβουλος ή ο διαχειριστής δεν ενεργεί πράγματι ιδίω ονόματι αλλά δεσμεύει απλώς τη (θυγατρική) εταιρία της οποίας είναι όργανο· με άλλα λόγια όταν ενεργεί στο πλαίσιο των κατά το καταστατικό καθηκόντων του, δεν μπορεί να γίνει λόγος για «κατά τρόπο ανεξάρτητο» δράση. Η δραστηριότητά του από αυτή την άποψη πρέπει μάλλον να προσομοιασθεί με τη δραστηριότητα ενός επιχειρηματία ως προς τον οποίο το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας λέει ρητώς ότι δεν ενεργεί «κατά τρόπο ανεξάρτητο».

7. Επομένως, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο ερώτημα 1, σημείο α, είναι ότι μία εταιρία holding η οποία δεν ασκεί κανενός είδους άλλες δραστηριότητες εκτός από αυτές που συνδέονται με την κατοχή μετοχών στις θυγατρικές εταιρίες και την άσκηση των συναφών δικαιωμάτων ή αυτές που δεν εξέρχονται από το εσωτερικό εταιρικό πλαίσιο (της holding ή της θυγατρικής εταιρίας) δεν ασκεί «οικονομικές δραστηριότητες» κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και, επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

8. Πρέπει να δοθεί διαφορετική απάντηση, σύμφωνα με το ερώτημα 1, σημείο β, αν η εταιρία holding αποτελεί έναν κρικο και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα ενός επί παγκοσμίου επιπέδου ομίλου, ο οποίος εμφανίζεται γενικώς προς τα έξω με μία επωνυμία, την επωνυμία του ομίλου;

Το ερώτημα αυτό οφείλεται προφανώς στο γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει ως εξής:

« Με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. »⁷

9. Η διάταξη αυτή επιτρέπει να θεωρηθούν δύο ή περισσότερες ενότητες οι οποίες, αν και είναι ανεξάρτητες από νομική άποψη και επομένως μπορούν να ληφθούν ξεχωριστά υπόψη ως υποκείμενες στον φόρο, ως ένας υποκείμενος στον φόρο για την εφαρμογή του συστήματος του κοινού ΦΠΑ, όταν οι ενότητες αυτές συνδέονται στενά μεταξύ τους υπό χρηματοδοτικής, οικονομικής ή οργανωτικής απόψεως. Το ζήτημα που ανακύπτει τότε είναι αν η δυνατότητα αυτή επιλογής που έχει ένα κράτος μέλος επιτρέπει να θεωρηθούν δύο στενά συνδεδεμένες μεταξύ τους ενότητες ως ένας υποκείμενος στον φόρο, όταν δεν αμφισβητείται ότι μία από τις ενότητες αυτές δεν ασκεί « οικονομικές δραστηριότητες » κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας. Κατά τη γνώμη μου, πρέπει στο ζήτημα αυτό να δοθεί αρνητική απάντηση. Πράγματι, συμμερίζομαι την άποψη της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, η διαβούλευση αυτή πραγματοποιήθηκε στην περίπτωση των Κάτω Χωρών.

7 — Με την έκφραση της « διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29 » εννοείται η διαβούλευση συμβουλευτικής επιτροπής για τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Κατά τις παρατηρήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, η διαβούλευση αυτή πραγματοποιήθηκε στην περίπτωση των Κάτω Χωρών.

του ομίλου στο σύνολό τους. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν παρεκκλίνει από την αρχή αυτή: πρόκειται για έναν κανόνα απλοποίησης που επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αντιμετωπίζει για την εφαρμογή του ΦΠΑ ως μία ενότητα δύο ή περισσότερες νομικώς αυτοτελείς ενότητες οι οποίες ασκούν για ίδιο λογαριασμό οικονομικές δραστηριότητες, συνδέονται όμως στενά μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής ή οργανωτικής απόψεως, οπότε οι συναλλαγές μεταξύ δύο ενότητων να μην αποτελούν αιτία για την επιβολή και τη χρέωση του φόρου κύκλου εργασιών.

Αντιθέτως, η διάταξη αυτή δεν έχει, όπως νομίζω, ως σκοπό την τροποποίηση των προϋποθέσεων επιβολής φόρου που ορίζονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Εξάλλου, ακόμη και αν αυτός ήταν ο σκοπός του εν λόγω άρθρου, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, η διάταξη αυτή παράγει αποτελέσματα απλώς και μόνο ως προς τα πρόσωπα που είναι όλα εγκατεστημένα « στο εσωτερικό της χώρας », δηλαδή (όπως προκύπτει ιδίως από το άρθρο 3, παράγραφος 1, και το άρθρο 7, της έκτης οδηγίας) πρόσωπα που είναι όλα εγκατεστημένα στο ίδιο κράτος μέλος⁸.

Το δικαίωμα εκπτώσεως

10. Αν γίνει δεκτό (όπως πρότεινα προηγουμένως) ότι μία εταιρία όπως η Polysar δεν πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο, τότε το δεύτερο ερώτημα καθίσταται άνευ αντικειμένου, δεδομένου ότι το δικαίωμα

8 — Από το ιστορικό της διαφοράς που εκτίθεται στη Διάταξη περί παραλομής προκύπτει ότι ο όμιλος Polysar διαθέτει στις Κάτω Χώρες εκτός από την Polysar και δύο άλλες παραγωγικές εταιρίες. Αν το Δικαστήριο σχηματίσει την πεποίθηση ότι μία εταιρία όπως η Polysar διενεργεί εντούτοις « κατά τρόπο ανεξάρτητο (...) οικονομικές δραστηριότητες » κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, εναπόκειται στις αρμόδιες εθνικές αρχές να διαπιστώσουν αν η Polysar συνδέεται με τις εταιρίες αυτές « από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως », οπότε μπορεί να γίνει λόγος για μία φορολογική ενότητα.

εκπτώσεως παρέχεται μόνο σε υποκείμενους στον φόρο. Εντούτοις, νομίζω ότι είναι χρήσιμο να εξεταστεί το δεύτερο ερώτημα. Το σύστημα της έκτης οδηγίας συνεπάγεται πράγματι ότι μία εταιρία όπως η Polysar μπορεί να αποκτήσει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο με πολύ απλό τρόπο, δηλαδή προβαίνοντας σε ορισμένες πράξεις που πρέπει να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας. Παραδείγματος χάριν, θα μπορούσε η Polysar να αποκτήσει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, προβαίνοντας υπέρ άλλων εταιριών του ομίλου σε ορισμένες υπηρεσίες λογιστικής ή συμβουλευτικής φύσεως (οι οποίες, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως στο σημείο 6, εξέρχονται της κανονικής διεκπεραίωσης των κατά το καταστικό καθηκόντων που εκλαμβάνονται ότι της έχουν ανατεθεί στο πλαίσιο μιας θυγατρικής εταιρίας) ή παρέχοντας δάνεια σε άλλες εταιρίες του ομίλου.

11. Με το ερώτημα 2, σημείο α, ερωτά το αιτούν δικαστήριο αν οι πράξεις μιας εταιρίας holding τις οποίες διενεργεί « υπό αυτή την ιδιότητα » (και επομένως αποκλεισμό άλλων δραστηριοτήτων, οι οποίες δέχθηκα καθ' υπόθεση ότι ασκούνται από την Polysar και της παρέχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο), μπορούν να θεωρηθούν ως απαλλασσόμενες πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 13 μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5, της έκτης οδηγίας.

Για την καλύτερη κατανόηση αυτού του ερωτήματος πρέπει προηγουμένως να υπενθυμίσω τη συστηματική διάρθρωση της έκτης οδηγίας σε σχέση με το δικαίωμα εκπτώσεως. Ο γενικός κανόνας σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως περιέχεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 17 της οδηγίας και έχει ως εξής: ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την παράδοση αγαθών

και την παροχή υπηρεσιών, *εφόσον και καθόσον* τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στη συνέχεια για *φορολογούμενες* πράξεις. Αυτό σημαίνει ότι πράξεις που διενεργούνται δωρεάν δεν γεννούν δικαίωμα εκπτώσεως, δεδομένου ότι δυνάμει του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας ο ΦΠΑ επιβάλλεται μόνο για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας⁹. Το ίδιο ισχύει για (κατ' αρχήν φορολογητέες) πράξεις οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει της οδηγίας.

Όμως, νομίζω ότι μία εταιρία holding όπως η Polysar « υπό την ιδιότητά της αυτή » (βλ. ανωτέρω) δεν ασκεί δραστηριότητες οι οποίες μπορούν να θεωρηθούν δυνάμει του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας ως φορολογητέες πράξεις (ανεξάρτητα από το ζήτημα που θα εξετάσω κατωτέρω, στο σημείο 13, αν οι πράξεις αυτές, σε περίπτωση που είναι παρ' όλα αυτά φορολογητέες πράξεις, quod non, θα πρέπει να θεωρηθούν ως απαλλασσόμενες πράξεις). Όπως εξέθεσα προηγουμένως, έχω πράγματι τη γνώμη ότι δραστηριότητες τις οποίες ασκεί μία εταιρία holding ως μέτοχος ή διοικητικός σύμβουλος της θυγατρικής της εταιρίας ή των θυγατρικών της εταιριών ή οι οποίες περιλαμβάνονται στην εσωτερική λειτουργία της εταιρίας, ιδίως στις σχέσεις της με τον ή τους μετόχους της, δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να θεωρηθούν ως « οικονομικές δραστηριότητες » κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας. Όμως, ούτε τέτοιου είδους πράξεις μπορούν να θεωρηθούν ως πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ρυθμίσεως ΦΠΑ και οι οποίες έτσι είναι κατ' αρχήν φορολογητέες, με άλλα λόγια ως παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

9 — Βλ. συναφώς, εξάλλου, την εκδοθείσα ήδη υπό το κράτος της δεύτερης οδηγίας απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, 89/81, Hong Kong Trade (Συλλογή 1982, σ. 1277), στην οποία από το γεγονός ότι ένα πρόσωπο διενεργεί πράξεις αποκλειστικώς δωρεάν (και έτσι δεν αποκτά δικαίωμα εκπτώσεως) συνήχθη και το ότι το πρόσωπο αυτό δεν είναι υποκείμενο στον φόρο.

12. Από τα προηγούμενα συνάγεται ότι μία εταιρία holding όπως η Polysar δεν αποκτά για τις πράξεις που διενεργεί υπό την ιδιότητά της αυτή κανένα δικαίωμα εκπτώσεως βάσει του γενικού κανόνα του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας, επειδή δεν διενεργεί φορολογητέες πράξεις.

Εντούτοις, στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ, περιέχεται μία εξαίρεση από τον γενικό αυτό κανόνα της μη δυνατότητας εκπτώσεως. Δυνάμει αυτής της διατάξεως, παρέχεται παρ' όλα αυτά κατ' εξαίρεση στους υποκειμένους στον φόρο (δηλαδή καθ' υπόθεση εν προκειμένω — βλ. ανωτέρω στο σημείο 10 — και σε μία εταιρία holding όπως η Polysar) δικαίωμα εκπτώσεως για ορισμένες (κατ' αρχήν φορολογητέες αλλά) *απαλλασσόμενες* πράξεις υπό την προϋπόθεση ότι ο αποδέκτης των πράξεων είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας. Εδώ υπάγονται οι πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5, της έκτης οδηγίας και στις οποίες αναφέρεται το ερώτημα 2, σημείο α, του αιτούντος δικαστηρίου.

Όσον αφορά επίσης το ιδιαίτερο αυτό δικαίωμα εκπτώσεως, έχω τη γνώμη ότι η Polysar δεν μπορεί να προβάλει καμία αξίωση ως προς τις πράξεις που διενεργεί υπό την ιδιότητά της αυτή, δηλαδή ως εταιρία holding, αυτό δε για τους ίδιους λόγους, δηλαδή επειδή οι δραστηριότητες αυτές δεν είναι οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και, επομένως, δεν αποτελούν κατ' αρχήν φορολογητέες (και κατά συνέπεια ούτε απαλλασσόμενες) πράξεις.

13. Στην περίπτωση που το Δικαστήριο θα έκρινε εντούτοις ότι οι δραστηριότητες που ασκεί μία εταιρία holding, όπως η Polysar, υπό

την ιδιότητά της αυτή αποτελούν κατ' αρχήν φορολογητέες πράξεις, πρέπει να εξετάσω περαιτέρω αν οι πράξεις αυτές εμπίπτουν στο αναφερόμενο στο ερώτημα 2, σημείο α, άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5 (ή γενικότερα στο στοιχείο δ) και αν τότε βάση αυτών των πράξεων γεννάται στην προκειμένη περίπτωση ιδιαίτερο δικαίωμα εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ.

Δεν πιστεύω ότι ακόμη και στην περίπτωση αυτή μπορεί το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ, να εφαρμόζεται σε δραστηριότητες μιας εταιρίας holding όπως η Polysar. Ειδικότερα, νομίζω ότι η απαλλαγή η οποία αναφέρεται στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 3, για «εργασίες, περιλαμβανομένων και των διαπραγματεύσεων, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές (...)» δεν έχει καμία σχέση με τις διενέργειες πληρωμών που γίνονται εντός της εταιρίας (όπως π. χ. καταβολή μερίσματος από την εταιρία holding στον ή στους μετόχους της). Το ίδιο ισχύει και ως προς την προβλεπόμενη στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5, απαλλαγή, για «εργασίες (...) οι οποίες αφορούν μετοχές», οι οποίες νομίζω ότι δεν έχουν καμία σχέση με την άσκηση από τον μέτοχο των δικαιωμάτων που συνδέονται με τις μετοχές του¹⁰. Εξάλλου, ούτε η τελευταία αυτή δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτεται από την έκφραση «της φύλαξεως και της διαχειρίσεως» (μία δραστηριότητα η οποία εξαιρείται από την απαλλαγή του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5, και, επομένως, αποτελεί φορολογητέα πράξη): κατά τη γνώμη μου, η έκφραση αυτή αναφέρεται στη φύλαξη και τη διαχείριση μετοχών *τρίτων*¹¹.

10 — Την ίδια έννοια έχει και η αγγλική, η γαλλική και η ιταλική διατύπωση όπου γίνεται λόγος αντιστοίχως για «transactions (...) in shares», «opérations (...) portant sur les actions» και «operazioni (...) relative ad azioni».

11 — Με αυτή την έννοια και Wachweger, D., κ.λπ., «Die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, 3. Teil: Artikel 13 bis 16», *Umsatzsteuer—Rundschau* 1977, n° 8, σ. 141, ειδικότερα σ. 146 και 147.

Εξάλλου, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι οι εν λόγω δραστηριότητες αποτελούν εντούτοις φορολογούμενες πράξεις που εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ, δεν νομίζω ότι μπορούν να θεμελιώσουν δικαίωμα εκπτώσεως δυνάμει του προαναφερθέντος άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ. Το ιδιαίτερο αυτό δικαίωμα εκπτώσεως αναγνωρίζεται μόνο όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τις οποίες καταβάλλεται ΦΠΑ «χρησιμοποιούνται», κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 3, πρώτη φράση, για τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες. Όμως, νομίζω ότι λόγω του ειδικού χαρακτήρα του αναγνωριζόμενου από το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ, ιδιαίτερου δικαιώματος εκπτώσεως, ο όρος αυτός πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως παρέχεται μόνο όταν και καθόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται *απ' ευθείας* για μία από τις πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ. Διαφορετική ερμηνεία θα

συνεπήγετο περίπλοκα προβλήματα καταλογισμού και θα εγκυμονούσε τον κίνδυνο καταχρηστικής χρήσεως.

14. Ως προς το ερώτημα 2, σημείο β, μπορώ να είμαι σύντομος. Η απάντηση επί του ερωτήματος αυτού απορρέει από τις απόψεις που διατύπωσα ήδη ανωτέρω σε σχέση με το ερώτημα 1, σημείο β. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεωρούν σε ορισμένες περιπτώσεις ως έναν υποκείμενο στον φόρο δύο ή περισσότερες νομικώς αυτοτελείς ενότητες που ασκούν δι' ίδιο λογαριασμό οικονομικές δραστηριότητες. Η ευχέρεια αυτή δεν έχει εντούτοις ως συνέπεια την κατά οποιονδήποτε τρόπο επέκταση των γενικών ή ειδικών κανόνων περί εκπτώσεως που εξετάστηκαν ανωτέρω.

Συμπέρασμα

15. Βάσει των προηγούμενων σκέψεων προτείνω να δοθούν στα προδικαστικά ερωτήματα οι ακόλουθες απαντήσεις:

« Ερώτημα 1, σημείο α

Μία εταιρία holding η οποία δεν ασκεί άλλες δραστηριότητες εκτός από αυτές που συνδέονται με την κατοχή μετοχών θυγατρικών εταιριών και την άσκηση των συναφών δικαιωμάτων ή οι οποίες δεν εξέρχονται του εσωτερικού πλαισίου της εταιρίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

Ερώτημα 2, σημείο α

Αν, παρ' όλα αυτά, θα πρέπει να θεωρηθεί μία εταιρία holding ως υποκείμενη στον φόρο λόγω άλλων δραστηριοτήτων εκτός από αυτές που αναφέρονται στην προανα-

φερθείσα απάντηση επί του ερωτήματος 1, σημείο α, τότε οι δραστηριότητες που αναφέρονται στην απάντηση επί του ερωτήματος 1, σημείο α, δεν αποτελούν εντούτοις φορολογούμενες πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και δεν ισχύουν ούτε οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ, απαλλαγές για τέτοιου είδους δραστηριότητες. Έτσι, ούτε βάσει αυτών των δραστηριοτήτων θεμελιώνεται ιδιαίτερο δικαίωμα εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

Ερωτήματα 1, σημείο β, και 2, σημείο β

Δεν έχει σημασία για την απάντηση στα ερωτήματα 1, σημείο α, και 2, σημείο α, το ότι η εταιρία holding αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός επί παγκοσμίου επιπέδου ομίλου ο οποίος εμφανίζεται γενικώς προς τα έξω με μία επωνυμία, την επωνυμία του ομίλου, και του οποίου άλλες εταιρίες πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενες στον φόρο οι οποίες προβαίνουν σε φορολογούμενες παροχές υπηρεσιών.