

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
CARL OTTO LENZ

της 26ης Ιανουαρίου 1995 *

A — Εισαγωγή

1. Το Queen's Bench Division του High Court of Justice της Αγγλίας και Ουαλλίας ζήτησε από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, πρώτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών¹ (στο εξής: πρώτη οδηγία), και της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση² (στο εξής: έκτη οδηγία).

2. Η υπόθεση που ήλθε ενώπιον του High Court αφορά μια αίτηση που υπέβαλε η βρετανική εταιρία BLP Group plc (στο εξής: BLP) περί εκπτώσεως ορισμένων ποσών από τον οφειλόμενο για τις φορολογούμενες πράξεις της φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), τα οποία κατέβαλε ως αμοιβές για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν σχετικά με μια πώληση εταιρικών μεριδίων. Η αρμόδια φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση αυτή, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες είχαν

παρασχεθεί για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης πράξεως, γεγονός που αποκλείει την έκπτωση του φόρου. Επομένως, τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τις προϋποθέσεις και τους τρόπους ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών.

3. Το δικαίωμα αυτό συγκαταλέγεται στα αναφερόμενα στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας βασικά χαρακτηριστικά του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας. Ειδικότερα, η δεύτερη παράγραφος της διατάξεως αυτής αναφέρει τα εξής:

«Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.»³

4. Η διάταξη αυτή συγκεκριμενοποιείται με τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 17 ορίζει τα εξής:

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3 — Η υπογράμμιση δική μου.

«1) Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

2) Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος:

(...)

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

γ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του όλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών·

(...)

(...)

5. Το άρθρο 19 ορίζει μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

5) Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

«1) Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

— στον αριθμητή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,

Η αναλογία αυτή καθορίζεται, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

— στον παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ

φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπόμενων από το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, περίπτωση α'.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.

2) Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις παραδόσεις αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιούμενων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του. Δεν υπολογίζεται, επίσης, το ποσό του κύκλου εργασιών το οποίο αναφέρεται σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοδοτικές, ή στις πράξεις που προβλέπονται από το άρθρο 13, μέρος Β, περίπτωση δ', όταν πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις (...)

6. Εξάλλου, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η BLP και η αρμόδια φορολογική αρχή (οι Commissioners of Customs and Excise, στο εξής: Commissioners) έχουν συμφωνήσει σε μια ειδική μέθοδο προσδιορισμού του εκπέμποντος μέρους του φόρου εισροών για αγαθά ή υπηρεσίες που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί εξ ολοκλήρου για την πραγματοποίηση *φορολογουμένων* πράξεων ούτε έχουν χρησιμοποιηθεί εξ ολοκλήρου για την πραγματοποίηση *απαλλασσόμενων* πράξεων (ή για την ανάληψη

άλλης δραστηριότητας πλην της πραγματοποιήσεως φορολογουμένων πράξεων). Σύμφωνα με την ειδική αυτή μέθοδο, ο φόρος εισροών υπολογίζεται με βάση τη σχέση της αξίας των φορολογουμένων πράξεων προς την αξία του συνόλου των πράξεων. Ωστόσο, για τον υπολογισμό αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη η αξία του κύκλου εργασιών που ανάγεται σε παρεπόμενες χρηματοδοτικές πράξεις και ο αναλογών φόρος θεωρείται ότι αφορά άμεσα τις πράξεις αυτές.

7. Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτουν τα ακόλουθα.

8. Η BLP αναπτύσσει δραστηριότητα εταιρικής διαχείρισεως/χαρτοφυλακίου. Ασκεί έλεγχο επί ορισμένων εμπορικών εταιριών που παράγουν προϊόντα που χρησιμοποιούνται στη βιομηχανία επίπλου και για μαστορέματα και παρέχει διοικητικής φύσεως υπηρεσίες για λογαριασμό των εταιριών αυτών.

9. Το 1989 η BLP αγόρασε τα μερίδια⁴ που απαρτίζουν το κεφάλαιο μιας γερμανικής εταιρίας, της Berg Mantelprofilwerk GmbH (στο εξής: Berg).

4 — Στο εξής θα χρησιμοποιώ, σύμφωνα με την ορολογία της έκτης οδηγίας [βλ. το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ', σημείο 5, αυτής (για τη σημασία του οποίου βλ. κατωτέρω σημείο 24)], τις έννοιες «Anteile» (μερίδια) και «Gesellschaftsanteile» (εταιρικά μερίδια). Πρόκειται για έννοιες γένους που αφορούν όλα τα μερίδια εταιριών που δεν είναι ανώνυμες εταιρίες. Επομένως, στις έννοιες αυτές περιλαμβάνονται και τα μερίδια σε γερμανικές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Ο νόμος που αφορά τις εταιρίες αυτές [Reichsgesetzblatt (γερμανική Επίσημη Εφημερίδα) 1898, σ. 846, με μεταγενέστερες τροποποιήσεις] χαρακτηρίζει τα μερίδια αυτά ως «Geschäftsanteile» (εταιρικά μερίδια).

10. Τον Μάιο 1991 οι διευθυντές της BLP αποφάσισαν, ενόψει της κακής οικονομικής καταστάσεως της εταιρίας, ότι τα μερίδια της εταιρίας Berg έπρεπε να πωληθούν. Τον Ιούνιο 1991 η BLP πώλησε το 95 % των μεριδίων αυτών. Τα ποσά που απέφερε η πώληση χρησιμοποιήθηκαν για την εξόφληση των χρεών της BLP προς ορισμένες Τράπεζες.

11. Με τη δήλωση φόρου προστιθεμένης αξίας για το χρονικό διάστημα που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1991 η BLP ζήτησε την έκπτωση από τον ΦΠΑ που όφειλε του ΦΠΑ που περιεχόταν σε τρία τιμολόγια σχετικά με υπηρεσίες που της είχαν παρασχεθεί από την Τράπεζά της, τους δικηγόρους και τους φορολογικούς συμβούλους της. Στα τρία τιμολόγια οι εν λόγω υπηρεσίες περιγράφονται ως αφορώσες την εκποίηση των μεριδίων της εταιρίας Berg.

12. Η BLP και οι Commissioners συμφώνησαν ότι η εκποίηση των μεριδίων της εταιρίας Berg αποτελεί παροχή εκ μέρους της BLP υπηρεσίας η οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ και ότι δεν μπορεί να προβληθεί αίτημα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για υπηρεσίες που αφορούν εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη πράξη.

13. Το συνολικό ποσό που αξίωνε να εκπέσει η BLP ως ήδη καταβληθέντα ΦΠΑ για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν ήταν

45 975 λίρες στερλίνες (UK£)⁵. Οι Commissioners επέτρεψαν στην BLP να εκπέσει το ποσό των 6 120 UK£, το οποίο αντιστοιχούσε σε υπηρεσίες που είχαν παρασχεθεί πριν από τη λήψη της αποφάσεως για την πώληση των μεριδίων, ως μέρος επομένως των γενικών εξόδων της BLP. Οι Commissioners δεν επέτρεψαν στην BLP να εκπέσει το υπόλοιπο ποσό των 39 845 UK£, με την αιτιολογία ότι αφορούσε υπηρεσίες που είχαν παρασχεθεί σε σχέση με την πώληση των μεριδίων, η οποία και αποτελεί πράξη απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ και σχετικά με την οποία δεν χωρεί έκπτωση του ΦΠΑ.

14. Η BLP προσέφυγε κατά της αποφάσεως των Commissioners ενώπιον του Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου (στο εξής: Tribunal), υποστηρίζοντας ότι συνέτρεξε αφενός παράβαση των άρθρων 17 και 19 της έκτης οδηγίας και αφετέρου παράβαση της ειδικής μεθόδου. Το Tribunal απέρριψε τον ισχυρισμό που αφορούσε τα άρθρα 17 και 19 της έκτης οδηγίας και αποφάσισε, όσον αφορά την ειδική μέθοδο, ότι η επίμαχη πώληση των εταιρικών μεριδίων αποτελούσε παρέχόμενη χρηματοδοτική πράξη. Το Tribunal δεν διατύπωσε τελική κρίση σχετικά με τις συνέπειες του χαρακτηρισμού αυτού.

15. Η BLP άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι το Tribunal είχε προβεί σε εσφαλμένη ερμηνεία των άρθρων

5 — Όλοι οι αναφερόμενοι αριθμοί έχουν ληφθεί από την απόφαση περί παραπομπής. Ωστόσο, ο υπολογισμός που περιέχεται σε αυτήν είναι εσφαλμένος και η διαφορά μεταξύ 45 975 και 6 120 δεν είναι 39 845 αλλά 39 855. Εν πάση περιπτώσει, η ανακρίβεια αυτή δεν έχει καμία σημασία για την απάντηση των προδικαστικών ερωτημάτων.

17 και 19 της έκτης οδηγίας. Η BLP δέχθηκε ότι η διαφορά μπορεί να επιλυθεί βάσει μόνο των ζητημάτων κοινοτικού δικαίου που έχουν ανακύψει.

16. Η BLP φρονεί ότι για την εφαρμογή των άρθρων 17 και 19 της έκτης οδηγίας και ιδίως για την ερμηνεία της φράσεως «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του» του άρθρου 17, παράγραφος 2, το κρίσιμο στοιχείο δεν είναι η συγκεκριμένη συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας η BLP πραγματοποίησε (με την πώληση των μεριδίων της εταιρίας Berg) μια απαλλασσόμενη από τον φόρο πράξη. Αντιθέτως, προς το συμφέρον της ουδετερότητας του φόρου, πρέπει, κατά την άποψη της BLP, να δοθεί έμφαση στον ευρύτερο σκοπό της εν λόγω πράξεως, στην εξόφληση δηλαδή των χρεών της BLP προς την Τράπεζά της. Η πώληση των εταιρικών μεριδίων αποτελεί μια παρεπόμενη χρηματοδοτική πράξη, που εντάσσεται στο πλαίσιο της γενικής στρατηγικής που ακολουθεί η BLP κατά την ανάπτυξη των κύριων δραστηριοτήτων της και την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών της.

17. Αντιθέτως, οι Commissioners υποστήριξαν ότι, οσάκις παρέχονται υπηρεσίες σε πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο και, όπως στην προκειμένη περίπτωση, χρησιμοποιούνται για μια απαλλασσόμενη πράξη, ο φόρος δεν εκπέμπει. Ο σκοπός της απαλλασσόμενης πράξεως δεν ασκεί καμία επιρροή, κυρίως επειδή ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει μόνο το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή μιας φορολογούμενης πράξεως κατά την έννοια του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας.

Στην περίπτωση όπου, όπως εν προκειμένου, ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί μια απαλλασσόμενη από τον φόρο πράξη, με σκοπό τη συγκέντρωση χρημάτων, προκειμένου να εξοφλήσει τα χρέη του, ο φόρος που επιβάρυνει το κόστος των διαφόρων στοιχείων της τιμής της απαλλασσόμενης πράξεως δεν αποτελεί ΦΠΑ που επιβάρυνει άμεσα το κόστος των στοιχείων της τιμής των φορολογουμένων πράξεων του υποκείμενου στον φόρο.

18. Πριν από την εκδίκαση της εφέσεως, η BLP είχε ζητήσει να υποβληθεί στο Δικαστήριο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης. Το High Court απέρριψε την αίτηση αυτή. Η BLP άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Court of Appeal, το οποίο έκανε δεκτή την έφεση και ανέπεμψε την υπόθεση σε άλλον δικαστή του High Court, με το αιτιολογικό ότι το High Court δεν τήρησε απόλυτα τις οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τις οποίες είχε θέσει το Court of Appeal στην υπόθεση *Bulmer Ltd κατά Bollinger SA*⁶. Κατόπιν τούτου, το High Court υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

- 1) Λαμβανομένων υπόψη του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας και του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, στην περίπτωση όπου ένας υποκείμενος στον φόρο («Α») παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο («Β»), τις οποίες αυτός χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση απαλλασσόμενης από τον φόρο πράξεως

6 — *Bulmer (HP) Ltd κατά Bollinger SA* [1974] 2 All ER 1226.

(πώληση εταιρικών μεριδίων) που θεωρήθηκε «παρεπόμενη χρηματοδοτική πράξη» και είχε ως σκοπό και ως αποτέλεσμα τη συγκέντρωση χρημάτων προς εξόφληση όλων των χρεών του B, αποτελούν οι εν λόγω υπηρεσίες που παρέχει ο A:

α) υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης πράξεως και ο φόρος επί των οποίων δεν εκπίπτει·

β) υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων (συγκεκριμένα για τις κύριες δραστηριότητες του B, που είναι η παροχή φορολογούμενων υπηρεσιών) και ο φόρος επί των οποίων εκπίπτει ολόκληρος·

γ) υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για φορολογούμενες και για απαλλασσόμενες πράξεις, οπότε ο εκπεστέος φόρος μπορεί να υπολογιστεί σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας;

2) Αν η απάντηση στο ερώτημα 1 είναι ότι ισχύει η περίπτωση γ' και αν το κράτος μέλος, ασκώντας την ευχέρεια που του παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας έχει θεσπίσει ειδική μέθοδο κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 5, στοιχείο γ', για τον προσδιορισμό του μέρους του φόρου που

μπορεί να εκπέσει, έχει εφαρμογή το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας για τον υπολογισμό του ύψους της εκπτώσεως;

3) Αν η απάντηση στο ερώτημα 2 είναι ότι το άρθρο 19 έχει εφαρμογή για τον υπολογισμό του μέρους του φόρου που εκπίπτει, επιτρέπει η παράγραφος 2 του άρθρου 19 την έκπτωση ολοκλήρου του φόρου με το να μη ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας της εκπτώσεως κατά το άρθρο 19, παράγραφος 1, η πώληση εταιρικών μεριδίων ως «παρεπόμενη χρηματοδοτική πράξη»;

19. Η BLP, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ελληνική Δημοκρατία καθώς και η Επιτροπή διατύπωσαν γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις είτε για όλα τα ερωτήματα είτε για ορισμένα από αυτά.

20. Στο δικόγραφο της η Επιτροπή διατύπωσε, πριν από την κατά κυριολεξία εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων, διεξοδικές παρατηρήσεις σχετικά με το πρόβλημα εάν η πώληση των εταιρικών μεριδίων εμπίπτει κατ' αρχήν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Σε περίπτωση που δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό, η Επιτροπή φρονεί ότι δεν τίθεται το ζήτημα της δυνατότητας εκπτώσεως. Εάν αντιθέτως η πράξη αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, υπό την έννοια ότι η πώληση των εταιρικών μεριδίων εμφανίζεται ως παροχή υπηρεσιών αντί αμοιβής, προς όφελος των θυγατρικών εταιριών της BLP, τότε το ζήτημα της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου πρέπει να επιλυθεί σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας αυτής. Ενόψει της αποφάσεως στην υπόθεση Polysar⁷, το τί από τα δύο συμβαίνει

7 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 1991 στην υπόθεση C-60/90, Polysar Investments Netherlands (Συλλογή 1991, σ. I-3111).

εξαρτάται από το εάν η BLP πραγματοποίησε την πώληση για δικούς της σκοπούς, δηλαδή υπό την ιδιότητά της ως εταιρείας holding, ή υπό την ιδιότητά της ως εταιρείας διαχείρισης («management company»), δηλαδή σε συνάφεια και στο πλαίσιο του συνόλου των υπηρεσιών διαχείρισης και των λοιπών υπηρεσιών που παρέχει στις θυγατρικές της εταιρείες αντί αμοιβής. Το ζήτημα αυτό πρέπει να εξετασθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις εφαρμοζόμενες εθνικές διατάξεις.

B — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

Αντικείμενο του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

21. Ωστόσο, στην προφορική διαδικασία η Επιτροπή εξήγησε ότι έθεσε το ζήτημα αυτό μόνο για λόγους πληρότητας. Η συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου πρέπει να διεξαχθεί εντός του πλαισίου που οροθετούν τα προδικαστικά ερωτήματα. Επομένως, και η Επιτροπή, όπως και όλοι οι διάδικοι, θεωρεί ως δεδομένο ότι η προκειμένη πώληση εταιρικών μεριδίων αποτελεί μια απαλλασσόμενη από τον φόρο πράξη κατά την έννοια του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας.

23. Σύμφωνα με τη διατύπωση και τη δομή της αποφάσεως περί παραπομπής, στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας εμπύπτον τόσο οι αποκαλούμενες κύριες δραστηριότητες της BLP όσο και η πώληση των εταιρικών μεριδίων. Τούτο δεν αμφισβητείται πλέον, όπως προκύπτει από τις εξηγήσεις που έδωσε κατά την προφορική διαδικασία, ούτε από την Επιτροπή.

24. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι οι «κύριες δραστηριότητες» της BLP, δηλαδή το σύνολο των δραστηριοτήτων — με εξαίρεση την πώληση των εταιρικών μεριδίων — τις οποίες ανέπτυξε η εταιρεία αυτή ως υποκείμενη στον φόρο κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, αφορούσαν αποκλειστικά *φορολογούμενες* πράξεις, ενώ η πώληση των εταιρικών μεριδίων καθεαυτή αποτελεί μια *απαλλασσόμενη* πράξη (βλ. το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας).

22. Στα επιχειρήματα των διαδίκων θα αναφερθώ διεξοδικότερα, καθόσον απαιτείται, κατά την ανάπτυξη κατωτέρω της γνώμης μου επί της υποθέσεως.

25. Με βάση τη θεώρηση αυτή, το High Court διερωτάται εάν ο φόρος που αναλογεί σε παροχές υπηρεσιών, οι οποίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο

«για την πραγματοποίηση πράξεων (...) που απαλλάσσονται» και οι οποίες, λόγω της χρησιμοποίησής τους αυτής⁸, δεν θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με την αρχή που θέτει το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, μπορεί, παρ' όλ' αυτά, ενόψει της ιδιαιτερότητας της περιπτώσεως, να εκπέσει. Σύμφωνα με την άποψη την οποία υποστήριξε η BLP ενώπιον του High Court και την οποία το εν λόγω δικαστήριο υποβάλλει στην κρίση του Δικαστηρίου, υφίσταται εν προκειμένω δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, επειδή η απαλλασσόμενη πράξη (πώληση των εταιρικών μεριδίων) και οι φορολογούμενες πράξεις (οι κύριες δραστηριότητες της BLP) συνδέονται μεταξύ τους: όπως αναφέρεται συναφώς στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα:

— η πώληση των εταιρικών μεριδίων θεωρήθηκε «παρεπόμενη χρηματοδοτική πράξη»

— που είχε ως σκοπό και ως αποτέλεσμα τη συγκέντρωση χρημάτων για την εξόφληση όλων των χρεών του υποκειμένου στον φόρο.

26. Επομένως, στο πλαίσιο του πρώτου ερωτήματος πρέπει να εξετασθούν οι συνθήκες που έχουν τα στοιχεία αυτά, τα οποία θεωρούνται από την BLP ως συνδεδεμένα στοιχεία μεταξύ της απαλλασσόμενης πράξεως και των φορολογουμένων πράξεων, επί της καταρχήν υπάρξεως και (ενδεχομένως) της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου.

8 — Βλ. επίσης κατωτέρω τα σημεία 36 και 37.

Απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα

27. I. Σύμφωνα με το κύριο επιχείρημα το οποίο προέβαλε η BLP προς στήριξη της απόψεώς της και το οποίο ανέλυσε διεξοδικά στο δικόγραφο της, η φράση «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του» του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί ευρέως. Στην περίπτωση όπου, όπως εν προκειμένω, η εξόφληση των χρεών που επιτυγχάνεται με την απαλλασσόμενη πράξη αποβαίνει υπέρ της κύριας οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (εν προκειμένω: υπέρ των φορολογουμένων πράξεων), το κρίσιμο στοιχείο δεν είναι, κατά την άποψη της BLP, η (απαλλασσόμενη) πράξη για την πραγματοποίηση της οποίας χρησιμοποιήθηκε έμμεσα η παρασχεθείσα υπηρεσία, αλλά η κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

28. α) Προς στήριξη της απόψεως αυτής, η BLP ισχυρίζεται πρωτίστως ότι η κοινοτική ρύθμιση για τον φόρο προστιθεμένης αξίας δεν απαιτεί το συστατικό στοιχείο της τιμής που επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ να ενσωματώνεται άμεσα στο τελικό προϊόν. Η BLP παραπέμπει συνεπώς στο *σύστημα* που καθιερώνουν οι κοινοτικές διατάξεις περί ΦΠΑ σχετικά με την έκπτωση του φόρου. Επομένως, ο προαναφερθείς ισχυρισμός, συμπεριλαμβανομένων των επιμέρους επιχειρημάτων που έχουν προβληθεί προς στήριξή του, πρέπει να εξεταστεί στο πλαίσιο του συστήματος αυτού.

29. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της πρώτης οδηγίας, η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου

καταναλώσεως, τελούντος σε απόλυτη αναλογία προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών που διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Προκειμένου, επομένως, ο «αριθμός των συναλλαγών που διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου» να μην επηρεάζει το ποσό του ΦΠΑ που εισπράττει τελικά η φορολογική αρχή, το άρθρο 2, παράγραφος 2, της πρώτης οδηγίας θεσπίζει τον μηχανισμό της εκπτώσεως του φόρου.

30. Από μια γενική θεώρηση των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι ο κοινοτικός νομοθέτης, στηριζόμενος στο ιδεατό πρότυπο των «αλυσίδων συναλλαγών» — κατά την εύστοχη έκφραση που χρησιμοποίησε ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου κατά την προφορική διαδικασία —, θέλησε το ποσό της οφειλής του ΦΠΑ για καθένα συναλλαγή να ισούται προς την προστιθεμένη αξία που αντιστοιχεί στη συναλλαγή αυτή, με αποτέλεσμα ότι από το συνολικό ποσό πρέπει να εκπίπτει ο φόρος που οφείλονται εξαιτίας του προηγούμενου «κρίκου της αλυσίδας»⁹.

31. Όσον αφορά το ζήτημα εάν τα αγαθά που έχουν παραδοθεί και οι υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί στον υποκειμένο στον φόρο και που έχουν επιβαρυνθεί με φόρο μπορούν να χαρακτηρισθούν ως αφορώσες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο για τις οποίες δικαιολογείται η έκπτωση του φόρου, ο κοινοτικός νομοθέτης προέκρινε ένα κριτήριο αντίστοιχο προς το σύστημα αυτό: το εκπτεστέο ως φόρος ποσό πρέπει να έχει

επιβαρύνει «άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

32. Τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας συγκεκριμενοποιούν διττά τη ρύθμιση της εκπτώσεως του φόρου, καθόσον είναι κρίσιμη εν προκειμένω. Πρώτον, στις διατάξεις αυτές λαμβάνεται υπόψη ότι ο κοινοτικός νομοθέτης έχει απαλλάξει, με τα άρθρα 13 επ., ορισμένες πράξεις από τον ΦΠΑ. Σύμφωνα όμως με το σύστημα της κοινής ρυθμίσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεν χωρεί έκπτωση του φόρου σε σχέση με απαλλασσόμενες πράξεις, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, επειδή ο ΦΠΑ δεν επιρρίπτεται σε τρίτους, ο υποκειμένος στον φόρο εμφανίζεται ως τελικός καταναλωτής¹⁰. Δεύτερον, στα άρθρα 17 επ. λαμβάνεται υπόψη ότι συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες επιβάλλεται από τη φύση τους να χαρακτηρίζονται ως αφορώσες περισσότερες της μιας πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, και μάλιστα συγχρόνως πράξεις που ανήκουν στην κατηγορία των φορολογουμένων πράξεων και πράξεις που ανήκουν στην κατηγορία των απαλλασσομένων πράξεων.

33. Οι συλλογισμοί αυτοί δεν επηρεάζουν λογικά το γεγονός ότι έκπτωση του φόρου χωρεί μόνο κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που επιβαρύνονται με αυτόν εμφανίζονται ως «στατικά στοιχεία της τιμής» μιας φορολογουμένης πράξεως. Αντιθέτως, ο χαρακτηρισμός των αγαθών και υπηρεσιών ως τέτοιου είδους στατικών στοιχείων της τιμής αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία μέσω της θεσπίσεως της κατηγορίας των απαλλασσομένων πράξεων, δεδομένου ότι οι πράξεις αυτές δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όπως συμβαίνει εξάλλου και στην περίπτωση των

9 — Βλ. για παράδειγμα την απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988 στην υπόθεση 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Σύλλογη 1988, σ. 4797, σκέψη 16).

10 — Βλ. την απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982 στην υπόθεση 8/81, Becker (Σύλλογη 1982, σ. 53, σκέψη 44).

οικονομικών συναλλαγών οι οποίες εκφεύγουν του συστήματος ΦΠΑ και, επομένως, δεν παρέχουν, ήδη σύμφωνα με την πρώτη οδηγία, κανένα δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου.

34. Συνεπώς, πρέπει να γίνεται, εφόσον δεν έχουν εφαρμογή αντίθετες ρυθμίσεις, όπως αυτές που περιέχονται ιδίως στα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας, ένας κατά το δυνατόν σαφής διαχωρισμός μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών πράξεων των υποκειμένων στον φόρο. Όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα συστηματοποίηση, κατά την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', δεν μπορούν ορισμένα ιδίως αγαθά ή υπηρεσίες που έχουν χαρακτηριστεί ως συστατικά στοιχεία της τιμής μιας ιδιαίτερης απαλλασσομένης πράξεως να χαρακτηρισθούν ως αφορώντα άλλες πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ. Υπ' αυτό το φως πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια του «σκοπού», που εμπεριέχεται στη φράση του άρθρου 17, παράγραφος 2, «για την πραγματοποίηση». Επομένως, η έννοια αυτή δεν επιτρέπει να γίνει, με βάση κριτήρια που δεν έχουν σχέση με τη συστηματοποίηση αυτή, δυσδιάκριτος ο σαφής διαχωρισμός μεταξύ φορολογουμένων και απαλλασσομένων πράξεων.

35. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται, πρώτον, από το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή, χωρίς να χρησιμοποιεί τον όρο «σκοπός», κάνει λόγο μόνο για αγαθά και υπηρεσίες που «χρησιμοποιούνται (...) για την (...) πραγματοποίηση (...) πράξεων». Στο πλαίσιο όμως της διατάξεως αυτής ισχύουν αναπόφευκτα τα ίδια κριτήρια για τον χαρακτηρισμό των επιβαρυνόμενων με φόρο αγαθών και υπηρεσιών όπως στο άρθρο 17, παράγραφος 2. Δεύτερον, το προαναφερθέν συμπέρασμα επιβεβαιώνεται από το άρθρο 17, παράγρα-

φος 3. Συγκεκριμένα, το στοιχείο γ' της διατάξεως αυτής προβλέπει μια επακριβώς οριοθετημένη εξαίρεση από τον κανόνα ότι οι πράξεις οι οποίες (όπως εν προκειμένω η πώληση των εταιρικών μεριδίων) απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ', σημείο 5, δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου. Η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνο «όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν σε χώρα εκτός της Κοινότητας».

36. Όσον αφορά την προκειμένη περίπτωση, το High Court έκρινε, όπως αναφέρθηκε, ότι οι επιβαρυνθείσες με φόρο παροχές υπηρεσιών χρησιμοποιήθηκαν από τον υποκειμένο στον φόρο «για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης πράξεως»¹¹, δεδομένου ότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρασχέθηκαν, σύμφωνα με τα σχετικά τιμολόγια, «σε σχέση με την πώληση των μεριδίων της εταιρίας Berg»¹². Επομένως, διαπιστώνεται ότι οι εν λόγω υπηρεσίες αποτελούν συστατικό στοιχείο της τιμής ακριβώς της απαλλασσομένης παραδόσεως αγαθών (που διενεργήθηκε με την πώληση των εταιρικών μεριδίων).

37. Δεν ασκεί καμία επιρροή συναφώς το επιχείρημα που προέβαλε η BLP κατά την προφορική διαδικασία, ότι δηλαδή οι διαπάνες για τις παροχές υπηρεσιών που έχουν επιβαρυνθεί με φόρο (και επομένως ο ίδιος ο φόρος) ενσωματώνονταν τελικά και στην τιμή των αγαθών και υπηρεσιών που προσφέρει στο πλαίσιο των φορολογουμένων

11 — Βλ. τη διατύπωση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος και το σημείο 25 ανωτέρω.

12 — Βλ. το σημείο 8 του παρατηρήματος της αποφάσεως περί παραπομπής καθώς και το σημείο 11 ανωτέρω.

πράξεών της. Ακόμη και στην περίπτωση που, από εμπορικής ή λογιστικής απόψεως, επερχόταν μια τέτοια συνέπεια, θα επρόκειτο μόνο για ένα «φαινόμενο χιονοστιβάδας», το οποίο μπορεί πάντοτε να εμφανιστεί, όταν σε μια ενιαία επιχείρηση διενεργούνται ταυτοχρόνως φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις. Το γεγονός αυτό δεν καθιστά τις επίμαχες υπηρεσίες συστατικά στοιχεία της τιμής των φορολογουμένων πράξεων και επομένως δεν μπορεί να μεταβάλει τον προαναφερθέντα χαρακτηρισμό τους.

38. Με βάση τον χαρακτηρισμό αυτό αποκλείεται εν προκειμένω η έκπτωση του φόρου, χωρίς να έχει σημασία εάν η πώληση των εταιρικών μεριδίων απέβη προς όφελος της φορολογούμενης δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο λόγω της σκοπούμενης και επιτευχθείσας εξοφλήσεως των χρεών.

39. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από την ένταξη στο σύστημα του ΦΠΑ — κατά κάποιον τρόπο για τον έλεγχο των όσων προαναφέρθηκαν — της διαδικασίας που περιγράφηκε ανωτέρω (του ότι δηλαδή μέσω μιας συναλλαγής εξευρίσκονται κεφάλαια προς όφελος της φορολογούμενης δραστηριότητας του ενδιαφερομένου). Σύμφωνα με το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών υπόκεινται στον ΦΠΑ, μόνο όταν πραγματοποιούνται «εξ επαχθούς αιτίας». Αυτό προϋποθέτει ότι προβλέπεται αντιπαροχή (βλ. άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας), η οποία μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα¹³. Και στην

πραγματική οικονομική ζωή πρόκειται σχεδόν σε όλες τις περιπτώσεις για χρηματική παροχή. Επομένως, κάθε πράξη που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας μπορεί ουσιαστικά να θεωρηθεί ως εξεύρωση κεφαλαίων προς όφελος της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ή, ακριβέστερα, των φορολογουμένων πράξεων που ενδεχομένως διενεργεί. Είναι προφανές ότι η ιδιότητα αυτή, η οποία είναι σύμφυτη με κάθε τέτοια πράξη, δεν είναι κατάλληλη, αφεαυτής, να εξαλείψει τον διαχωρισμό μεταξύ φορολογουμένων και απαλλασσομένων πράξεων και να θέσει υπό αμφισβήτηση τον χαρακτηρισμό που δόθηκε με βάση το κριτήριο που αναπτύχθηκε ανωτέρω.

40. Όλοι αυτοί οι συλλογισμοί ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν η απαλλασσόμενη πράξη εμπίπτει ή όχι στο καθαυτό αντικείμενο της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο. Σε αντίθεση προς την άποψη που φαίνεται να υποστηρίζει η BLP, δεν βλέπω καμία διαφορά μεταξύ της προκειμένης περιπτώσεως και της περιπτώσεως ενός υποκειμένου στον φόρο του οποίου η καθαυτό επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνει τόσο απαλλασσόμενες όσο και φορολογούμενες πράξεις και ο οποίος επιδιώκει κυρίως την πραγματοποίηση απαλλασσομένων πράξεων, προκειμένου να εξεύρει κεφάλαια για το μέρος της δραστηριότητάς του που αφορά τις φορολογούμενες πράξεις¹⁴.

41. Πριν περατώσω το παρόν τμήμα των προτάσεών μου, σχετικά με το σύστημα των διατάξεων περί ΦΠΑ, πρέπει ακόμη να

13 — Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981 στην υπόθεση 154/80, Staatssecretaris van Financiën (Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 13)· απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988 στην υπόθεση 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16).

14 — Για τη σημασία που έχει στο πλαίσιο αυτό η έννοια των «παρατεταμένων χρηματοδοτικών πράξεων» βλ. κατωτέρω τα σημεία 52 έως 54 και 62 έως 64.

αναφερθώ σε ένα επιχείρημα που προέβαλε η BLP με τη μορφή παραδείγματος.

42. Το παράδειγμα αυτό αφορά έναν κατασκευαστή ποδηλάτων, ο οποίος χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες επιθεωρητών (ελεγκτών) επιχειρήσεων και δικηγόρων. Η BLP υποστηρίζει ότι η δραστηριότητα του ελεγκτή ή του δικηγόρου δεν ενσωματώνεται στο τελικό προϊόν ούτε συμβάλλει στην παραγωγή του. Ωστόσο, ο φόρος επί των υπηρεσιών αυτών είναι εκπεστέος. Τούτο δείχνει ότι δεν είναι απαραίτητο το οικείο συστατικό στοιχείο της τιμής να ενσωματώνεται άμεσα στο τελικό προϊόν.

43. Δεν μπορώ να δεχθώ το επιχείρημα αυτό. Είναι βέβαια ορθό ότι στο παράδειγμα αυτό οι επιβαρυνόμενες με φόρο παροχές υπηρεσιών δεν ενσωματώνονται υλικώς στο παραγόμενο από τον υποκειμένο στον φόρο προϊόν. Ωστόσο, η αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές συγκαταλέγεται, ως μέρος των γενικών εξόδων, στα συστατικά στοιχεία της τιμής του προϊόντος αυτού και, επομένως, πρέπει σαφώς να καταταχθεί στις φορολογούμενες πράξεις — και μόνο σ' αυτές — του υποκειμένου στον φόρο.

44. Επομένως, από το σύστημα των κοινοτικών διατάξεων περί του ΦΠΑ πρέπει να συναχθεί ότι, στην προκειμένη περίπτωση, δεν χωρεί έκπτωση του επίμαχου φόρου.

45. β) Προς στήριξη των επιχειρημάτων της ¹⁵, η BLP επικαλείται επιπλέον τη γενική αρχή της ουδετερότητας του φόρου, την οποία συνάγει από τις αιτιολογικές σκέψεις της έκτης οδηγίας ¹⁶ και από τη νομολογία, ιδίως από τις αποφάσεις Rompelman ¹⁷ και Sofitam ¹⁸. Κατά την άποψη της BLP, είναι ασυμβίβαστη προς την αρχή αυτή η διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση των διαφορετικών μορφών εξευρέσεως χρημάτων. Η BLP αναφέρει ιδίως ότι είχε τη δυνατότητα, αντί να πωλήσει τα εταιρικά μερίδια, να λάβει ένα (μικροπρόθεσμο και καλυπτόμενο από εγγύηση) τραπεζικό δάνειο. Οι δαπάνες που θα συνεπαγόταν η παροχή υπηρεσιών ενημερώσεως και συμβουλών σχετικά με τη λήψη του δανείου αυτού θα ήταν πλήρως εκπεστέες. Εάν σε μια περίπτωση όπως η προκειμένη δεν γινόταν δεκτή η ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως, αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα, σε αντίθεση προς την προαναφερθείσα βασική αρχή, αποφάσεις οικονομικής φύσεως να επηρεάζονταν από φορολογικούς παράγοντες.

46. Το επιχείρημα αυτό δεν είναι βάσιμο.

47. Οι σκοποί του κοινού συστήματος ΦΠΑ ουδόλως επιτάσσουν την ίση μεταχείριση όλων των μορφών εξευρέσεως χρημάτων. Το ότι σκοπός της εναρμονίσεως που προβλέπεται με το σύστημα αυτό είναι η πρόληψη μιας νοθεύσεως των όρων ανταγωνισμού, όπως αναφέρεται στις αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας, σημαίνει

15 — Βλ. ανωτέρω σημείο 27.

16 — Βλ. την πρώτη, δεύτερη, τρίτη και όγδοη αιτιολογική σκέψη. Σε αυτές αναφέρεται κατ' ουσίαν ότι, ενόψει των ελλείψεων των «εν ισχύ» ρυθμίσεων περί του ΦΠΑ, πρέπει να θεσπιστούν εναρμονισμένες διατάξεις, οι οποίες να μη νοθεύουν τους όρους ανταγωνισμού.

17 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985 στην υπόθεση 268/83 (Συλλογή 1985, σ. 655). Η BLP επικαλέστηκε την απόφαση αυτή ιδίως ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου: βλ. σημείο 17 του παραρτήματος της αποφάσεως περί παραπομπής.

18 — Απόφαση της 22ας Ιουνίου 1993 στην υπόθεση C-333/91 (Συλλογή 1993, σ. I-3513). Η BLP επικαλέστηκε την απόφαση αυτή με το δικόγραφο των παρατηρήσεών της.

απλώς ότι παρόμοιες πράξεις πρέπει να τυγχάνουν παρόμοιας μεταχειρίσεως. Η λήψη όμως δανείου και η πώληση εταιρικών μεριδίων δεν είναι παρόμοιες πράξεις από την άποψη του συστήματος ΦΠΑ¹⁹, δεδομένου ότι το σύστημα αυτό στηρίζεται στον κύκλο εργασιών και διακρίνει σαφώς μεταξύ του φορολογουμένου και του απαλλασσομένου κύκλου εργασιών. Εάν ο υποκείμενος στον φόρο πωλεί εταιρικά μερίδια, πραγματοποιεί (αυτοτελή) πράξη, κατά την έννοια των κοινών διατάξεων ΦΠΑ, η οποία, ως απαλλασσόμενη πράξη, αποκλείει την έκπτωση του αναλογούντος φόρου. Εάν, αντιθέτως, ο υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει ένα δάνειο, δεν πραγματοποιεί ο ίδιος καμία πράξη κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων. Αντιθέτως, είναι αποδέκτης μιας υπηρεσίας, η οποία είναι αντικείμενο του κύκλου εργασιών ενός τρίτου. Υπ' αυτές τις συνθήκες, ο φόρος που αναλογεί στις υπηρεσίες των συμβούλων, οι οποίες παρασχέθηκαν με αφορμή τη λήψη του δανείου, μπορεί να εκπέσει, εάν μπορεί να χαρακτηριστεί ως αφορών φορολογούμενες πράξεις.

Στην υπόθεση *Sofitam*, υποβλήθηκε στην κρίση του Δικαστηρίου το ερώτημα εάν τα μερίσματα μιας επιχειρήσεως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον παρονομαστή του υπολογισμού σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ή πρέπει να εξαιρούνται από αυτόν. Το Δικαστήριο αποφάσισε ότι πρέπει να εξαιρούνται, επειδή τα μερίσματα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και επειδή ο υπολογισμός του άρθρου 19 θα νοθευόταν, αν περιελάμβανε και τα μερίσματα αυτά. Ενόψει των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών και των νομικών ζητημάτων που αφορούσαν οι δύο αυτές υποθέσεις, καμία από αυτές δεν συνιστά εν προκειμένω κρίσιμο νομολογιακό προηγούμενο.

49. Όσον αφορά τη γενική αρχή της ουδετερότητας του φόρου που αναγνωρίστηκε με τις προαναφερθείσες αποφάσεις, η αρχή αυτή αναφέρεται σε συσχετισμό με τη σκέψη ότι

48. Αυτός ο τρόπος θεωρήσεως είναι συμβατός με τις αποφάσεις *Rompelman* και *Sofitam*, τις οποίες επικαλέστηκε η BLP. Η απόφαση *Rompelman* αφορούσε το ερώτημα εάν η κτήση ενός δικαιώματος επί ακινήτου ως αναγκαία προϋπόθεση για την (υποκείμενη στον ΦΠΑ) χρήση του ακινήτου αποτελεί ήδη μέρος της οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εάν (κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της εκτιμήσεως) δεν έχει αρχίσει ακόμη η χρήση, υπάρχει όμως σχετική πρόθεση. Στο ερώτημα αυτό το Δικαστήριο απάντησε καταρχήν καταφατικά.

«το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του»

και ότι

«κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους,

19 — Εξάλλου, οι εν λόγω πράξεις δεν προσομοιάζουν ούτε από απόψεις οικονομικής διαχειρίσεως των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι τα έσοδα από την πώληση μετοχών ανήκουν στα ίδια κεφάλαια της επιχειρήσεως, ενώ αντιθέτως το ποσό του δανείου ανήκει στις πιστώσεις.

υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται στον ΦΠΑ»²⁰.

50. Από τον συσχετισμό αυτό προκύπτει ότι η αρχή της ουδετερότητας του φόρου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ανεξάρτητη από το «κοινό σύστημα του ΦΠΑ» και ότι κατά την εφαρμογή της πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σε ποιο βαθμό οι οικονομικές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο «υπόκεινται στον ΦΠΑ».

51. Επομένως, η λύση που υποστηρίζω δεν αντίκειται στη γενική αρχή της ουδετερότητας του φόρου, όπως θεμελιώνεται στις αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας και στη νομολογία. Αντιθέτως, με τη λύση αυτή αποφεύγεται η διαφορετική μεταχείριση παρόμοιων πράξεων, ανάλογα με το εάν ο υποκειμένος στον φόρο πραγματοποιεί παράλληλα με τις απαλλασσόμενες πράξεις και φορολογούμενες πράξεις. Όλες δε οι πράξεις που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισεως, ανεξάρτητα από τέτοια τυχαία περιστατικά.

52. II. Για λόγους πληρότητας πρέπει να εξετασθεί ακόμη το ερώτημα εάν ο χαρακτηρισμός της πωλήσεως των εταιρικών μεριδίων ως «παρεπομένης χρηματοδοτικής πράξεως» παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του εν προκειμένω κρίσιμου φόρου.

20 — Σκέψη 19 της προαναφερθείσας αποφάσεως Rompelman (υποσημείωση 17) και σκέψη 10 της προαναφερθείσας αποφάσεως Sofitam (υποσημείωση 18).

53. Κατά τη γνώμη μου, στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

54. Το άρθρο 17 δεν προβλέπει ιδιαίτερο κανόνα για τέτοιες πράξεις. Οι πράξεις αυτές αναφέρονται μόνο στο άρθρο 19, παράγραφος 2. Σύμφωνα μ' αυτό, οι εν λόγω πράξεις δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας, τον οποίο προβλέπει η παράγραφος 1 της διατάξεως αυτής για την περίπτωση στην οποία αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται τόσο για την πραγματοποίηση πράξεων που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου όσο και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν δημιουργούν τέτοιο δικαίωμα (άρθρο 17, παράγραφος 5, εδάφιο 1). Εν προκειμένω όμως δεν συντρέχει η περίπτωση αυτή, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες παροχής συμβουλών στις οποίες αναλογεί ο εν προκειμένω κρίσιμος φόρος χρησιμοποιήθηκαν εξ ολοκλήρου για μια απαλλασσόμενη πράξη, με αποτέλεσμα να μη χωρεί, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, έκπτωση του φόρου αυτού. Στην ερμηνεία του άρθρου 19, παράγραφος 2, θα αναφερθώ αμέσως μετά, στο πλαίσιο της εξετάσεως του τρίτου ερωτήματος, δεδομένου ότι το ερώτημα αυτό στηρίζεται στην υπόθεση ότι στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19.

55. III. Για όλους αυτούς τους λόγους, πρέπει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι ισχύει η περίπτωση α', δεδομένου ότι σε μια περίπτωση όπως η προκειμένη οι υπηρεσίες στις οποίες αναλογεί ο φόρος πρέπει να θεωρηθούν ότι χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση απαλλασσόμενης πράξεως, με αποτέλεσμα να μη χωρεί έκπτωση του φόρου αυτού.

56. Στην περίπτωση που το Δικαστήριο δεχθεί την άποψη αυτή, το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα καθίστανται άνευ αντικειμένου. Πράγματι, τα ερωτήματα αυτά τέθηκαν μόνο για την περίπτωση που στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ισχύει η περίπτωση γ'. Αυτό θα σήμαινε, σε αντίθεση προς τη λύση που προτείνω εγώ, ότι οι υπηρεσίες των οποίων έκανε χρήση η BLP θα θεωρούνταν ότι χρησιμοποιήθηκαν τόσο για απαλλασσόμενες όσο και για φορολογούμενες πράξεις, με αποτέλεσμα να χωρεί έκπτωση του φόρου που αναλογεί σε αυτές, η οποία θα υπολογιζόταν «σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας».

57. Επομένως, θα εξετάσω στη συνέχεια το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα επικουρικής και μόνο.

Ως προς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

58. Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει εάν το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που μπορεί να εκπέσει, εάν ένα κράτος μέλος έχει θεσπίσει, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 5, στοιχείο γ', ειδική μέθοδο για τον προσδιορισμό του ποσού αυτού.

59. Κατά την άποψή μου, η απάντηση προκύπτει σαφώς από τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 5. Ενώ το εδάφιο

2 της διατάξεως αυτής προβλέπει ότι για τον υπολογισμό του ποσού που μπορεί να εκπέσει εφαρμόζεται κατά κανόνα το άρθρο 19, το εδάφιο 3, το οποίο αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν εξαιρέσεις από τον κανόνα αυτό, μεγαλύτερης ή μικρότερης εκτάσεως.

60. Εφόσον ορισμένη περίπτωση υπόκειται σε μια τέτοια εξαιρετική ρύθμιση, εκφεύγει αυτομάτως του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 19. Έτσι, το άρθρο 17, εδάφιο 3, στοιχείο γ', παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν, για όλα ή για συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, μια άμεση υπαγωγή και, επομένως, να περιορίζουν την εφαρμογή του κανόνα του άρθρου 19, παράγραφος 1, περί αναλογίας.

61. Αυτή είναι η απάντηση που θα έπρεπε να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα. Ωστόσο, επισημαίνω ευθύς εξαρχής ότι η ιδιαίτερη μέθοδος που έχει εφαρμογή στην BLP είναι σύμφωνη, κατά το μέτρο που ενδιαφέρει εν προκειμένω, με το άρθρο 19, παράγραφοι 1 και 2, οπότε η απάντηση αυτή θα είχε θεωρητική μόνο αξία.

Ως προς το τρίτο προδικαστικό ερώτημα

62. Για την περίπτωση που το άρθρο 19 έχει εφαρμογή για τον προσδιορισμό του ποσού

του φόρου που μπορεί να εκπέσει, το High Court θέτει το ερώτημα εάν η παράγραφος 2 της διατάξεως αυτής επιτρέπει την έκπτωση ολογλήρου του φόρου με το να μη ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 1, η πώληση των μεριδίων ως «παρεπόμενη χρηματοδοτική πράξη».

63. Εάν η παρούσα περίπτωση θεωρούνταν, με βάση την — όπως αναφέρθηκε εσφαλμένη — υπόθεση στην οποία βασίζεται το ερώτημα αυτό, ως περίπτωση μικτής χρησιμοποίησης, υπό την έννοια ότι τα επίμαχα έξοδα για τις υπηρεσίες παροχής συμβουλών (ως γενικά έξοδα) χρησιμοποιήθηκαν τόσο για φορολογούμενες πράξεις όσο και για μια απαλλασσόμενη παρεπόμενη χρηματοδοτική πράξη, ο φόρος θα μπορούσε, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 2, να εκπέσει.

Γ — Πρόταση

65. Για τους ανωτέρω εκτεθέντες λόγους, προτείνω να δοθεί στο High Court η ακόλουθη απάντηση:

Στην περίπτωση όπου ένας υποκειμένος στον φόρο παρέχει σ' έναν άλλο υποκειμένο στον φόρο υπηρεσίες, τις οποίες ο τελευταίος αυτός χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση μιας απαλλασσόμενης από τον φόρο πράξεως, υπό την έννοια ότι οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν συστατικό στοιχείο της τιμής της πράξεως αυτής, ο φόρος επί των εν λόγω υπηρεσιών έχει χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση μιας απαλλασσόμενης πράξεως, υπό την έννοια του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, και, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, δεν χωρεί έκπτωση του φόρου αυτού. Τούτο ισχύει ακόμη και στην περίπτωση όπου η απαλλασσόμενη πράξη θεωρήθηκε ως «παρεπόμενη χρηματοδοτική πράξη» και είχε ως σκοπό και ως αποτέλεσμα την εξεύρεση χρημάτων για την εξόφληση όλων των χρεών του δευτέρου των υποκειμένων στον φόρο.

64. Πράγματι, κατά την εξέταση της διατάξεως αυτής θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι οι παρεπόμενες πράξεις που αναφέρονται σε αυτήν ενδέχεται να αποτελούν μεγάλο μέρος του συνολικού κύκλου εργασιών, χωρίς ωστόσο να συμβάλλουν κατά τρόπο αξιοσημείωτο στα γενικά έξοδα. Υπ' αυτές τις συνθήκες, δεν θα ήταν σκόπιμο να λαμβάνονται υπόψη οι παρεπόμενες πράξεις για τον υπολογισμό της αναλογίας του άρθρου 19, παράγραφος 1. Αντιθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 2, οι πράξεις αυτές «δεν λαμβάνονται υπόψη». Εάν πάλι, εκτός της κρίσιμης παρεπομένης πράξεως, υπόκεινται στον ΦΠΑ όλες οι πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, προκύπτει σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 1, μια αναλογία 1 : 1. Σ' αυτή την περίπτωση, ο φόρος μπορεί να εκπέσει πλήρως. Αυτή η απάντηση θα έπρεπε να δοθεί στο τρίτο ερώτημα.