

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 6ης Απριλίου 1995*

Στην υπόθεση C-4/94,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του High Court of Justice, Queen's Bench Division (Ηνωμένο Βασίλειο), προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

BLP Group plc

και

Commissioners of Customs & Excise,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2 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 εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), και του άρθρου 17, παράγραφος 2, 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 βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή) και D. A. O. Edward, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: C. O. Lenz
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η BLP Group plc, εκπροσωπούμενη από τον David Milne, QC, ενεργούντα κατ' εντολή των Tony Woodgate και Stephen Coleclough, solicitors,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, επικουρούμενο από τον K. P. E. Lasok, barrister,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Φωκίωνα Γεωργακόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και την Κυριακή Γρηγορίου, δικαστική αντιπρόσωπο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Thomas Cusack, νομικό σύμβουλο, και τον Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της εφεσείουσας, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ελληνικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 8ης Δεκεμβρίου 1994,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Ιανουαρίου 1995,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1993, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Ιανουαρίου 1994, το High Court of Justice, Queen's Bench Division, υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2 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 εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία), και του άρθρου 17, παράγραφος 2, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν κατά την εκδίκαση διαφοράς μεταξύ της εταιρίας BLP Group plc (στο εξής: BLP) και των Commissioners of Customs & Excise (της Εφορίας Εμμέσων Φόρων, στο εξής: Commissioners).
- 3 Η BLP είναι εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία παρέχει τις υπηρεσίες της σε έναν όμιλο εμπορικών εταιριών που παράγουν προϊόντα χρησιμοποιούμενα αφενός στη βιομηχανία επίπλου και αφετέρου για μαστορέματα. Το 1989 εξαγόρασε τη γερμανική εταιρία Berg Mantelprofilwerk GmbH (στο εξής: Berg). Τον Ιούνιο 1991 οι διαχειριστές της BLP πώλησαν, λόγω της ανησυχητικής οικονομικής καταστάσεως της εταιρίας αυτής, το 95 % των εταιρικών μεριδίων της Berg. Τα ποσά που απέφερε η πώληση χρησιμοποιήθηκαν για την εξόφληση των χρεών της BLP.
- 4 Με τη δήλωση ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1991 η BLP ζήτησε την έκπτωση του ΦΠΑ που είχε καταβάλει για τρία τιμο-

λόγια που αφορούσαν τις επαγγελματικές υπηρεσίες που της είχαν παράσχει, στο πλαίσιο της πώλησεως των μεριδίων της Berg, ορισμένες εμπορικές Τράπεζες και ορισμένοι νομικοί και φορολογικοί σύμβουλοι.

- 5 Οι Commissioners δεν δέχθηκαν την εν λόγω έκπτωση, η οποία ανερχόταν σε 39 845 λίρες στεργλίνες (UK£), με το σκεπτικό ότι αυτή η πώληση των μεριδίων της Berg αποτελούσε, από την άποψη της νομοθεσίας περί φόρου κύκλου εργασιών, απαλλασσόμενη πράξη.
- 6 Η BLP προσέφυγε ενώπιον του London Value Added Tax Tribunal κατά της αποφάσεως αυτής, επικαλούμενη κυρίως τα άρθρα 17 και 19 της έκτης οδηγίας.
- 7 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, της πρώτης οδηγίας, «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.»
- 8 Σε σχέση με το δικαίωμα εκπτώσεως το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«(...)

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει 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·

(...)

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.

(...».

9 Το δε άρθρο 19 αφορά τον υπολογισμό της κατά το άρθρο 17, παράγραφος 5, αναλογίας της εκπτώσεως. Η διάταξη αυτή ορίζει τα εξής:

«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,

— 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 (...)

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται (...) σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοδοτικές (...)

10 Κατόπιν της απορρίψεως της προσφυγής από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, η BLP άσκησε έφεση ενώπιον του Queen's Bench Division του High Court of Justice. Κατά της αρνήσεως του δικαστηρίου αυτού να υποβάλει προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο η BLP προσέφυγε στο Court of Appeal, το οποίο τη δικάωσε και ανέπεμψε την υπόθεση στο High Court .

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το δικαστήριο αυτό ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Λαμβανομένων υπόψη του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας και του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, στην περίπτωση όπου ένας υποκαίμενος στον φόρο (“Α”) παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκαίμενο στον φόρο (“Β”), τις οποίες αυτός χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης από τον φόρο πράξεως (πώληση εταιρικών μεριδίων) που θεωρήθηκε “παρεπόμενη χρηματοδοτική πράξη” και είχε ως σκοπό και ως αποτέλεσμα τη συγκέντρωση χρημάτων προς εξόφληση όλων των χρεών του Β, αποτελούν οι εν λόγω υπηρεσίες που παρέχει ο Α:

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 Β, 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»;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 12 Κατά την εφεσείουσα της κύριας δίκης, το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως, ώστε να επιπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ο ΦΠΑ που οφείλεται ή έχει καταβληθεί σε σχέση με παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που αφορούν άμεσα ή έμμεσα τις φορολογούμενες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, ιδίως δε σε σχέση με τις απαλλασσόμενες από τον φόρο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων. Εν προκειμένω οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της πώλησης των μεριδίων της Berg χρησιμοποιήθηκαν για την εξεύρεση των χρημάτων που

ήσαν αναγκαία για την εξόφληση των χρεών της BLP, τα οποία οφείλονταν ακριβώς στην πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών της.

- 13 Κατά την BLP, αν η έκπτωση κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, ίσχυε μόνο για τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν άμεση σχέση προς φορολογούμενες πράξεις, τούτο θα αντέβαινε ακόμη και στο γράμμα της διατάξεως αυτής, θα καθιστούσε αναγκαία τη διαφορετική μεταχείριση πράξεων που θα έπρεπε να υπόκεινται στο ίδιο καθεστώς και θα ήταν ασυμβίβαστο με την αρχή περί ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 14 Συναφώς η BLP παρατηρεί ότι δεν υπάρχει κανείς λόγος να προβλέπεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που παρέχουν οι επιθεωρητές (ελεγκτές) επιχειρήσεων ή οι νομικοί σύμβουλοι για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων και να μην παρέχεται το ίδιο δικαίωμα σε μια περίπτωση όπως η προκειμένη. Σε καμία από τις δύο ανωτέρω περιπτώσεις δεν ενσωματώνονται οι επίμαχες υπηρεσίες στο τελικό προϊόν.
- 15 Η BLP τονίζει επίσης ότι, αν είχε συνάψει, προκειμένου να αντιμετωπίσει τις ανάγκες ρευστότητας που είχε, τραπεζικό δάνειο, ο ΦΠΑ επί των υπηρεσιών του φορολογικού συμβούλου, οι οποίες θα ήσαν αναγκαίες για τη σύναψη του δανείου αυτού, θα μπορούσε να εκπέσει πλήρως. Η αρχή της ουδετερότητας του φόρου απαιτεί όμως να μην επηρεάζονται οι οικονομικής φύσεως αποφάσεις από παράγοντες φορολογικού χαρακτήρα.
- 16 Εξάλλου, η BLP ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση αφενός μιας πράξεως η οποία δεν παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση, της πωλήσεως των εταιρικών μεριδίων, και αφετέρου φορολογουμένων πράξεων, δηλαδή όλων των πράξεων που καλύπτονται από τον εταιρικό σκοπό της εφεσείουσας εταιρίας. Κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμοσθεί το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά τον υπολογισμό της αναλογίας στην περίπτωση μικτών πράξεων, και, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας κατά την παράγραφο 1 η απαλλασσόμενη πράξη, η οποία συνιστά χρηματοδοτική πράξη.

- 17 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 18 Καταρχάς επιβάλλεται να τονισθεί ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται σε συσχετισμό με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου.
- 19 Η προπαρατεθείσα παράγραφος 5 ρυθμίζει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, όταν ο ΦΠΑ αφορά αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο 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». Το γεγονός ότι στη διάταξη αυτή χρησιμοποιείται η φράση «για την πραγματοποίηση» αποδεικνύει ότι, για να γεννάται δικαίωμα προς έκπτωση κατά την παράγραφο 2, τα επίμαχα αγαθά ή οι επίμαχες υπηρεσίες πρέπει να αφορούν ευθέως και αμέσως τις φορολογούμενες πράξεις και ότι δεν έχει από την άποψη αυτή καμία σημασία ο τελικός σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο υποκείμενος στον φόρο.
- 20 Η ορθότητα της ανωτέρω ερμηνείας επιβεβαιώνεται αφενός από το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας και αφετέρου από το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.
- 21 Όσον αφορά το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, επιτρέπεται η έκπτωση μόνο του ποσού του φόρου ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.

22 Το δε άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', προβλέπει τα εξής:

«Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκειμενον στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση:

(...)

γ) πράξεών του που απαλλάσσονται κατά το άρθρο 13, υπό Β, περιπτώσεις α' και δ', υποπεριπτώσεις 1 έως 5, 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.»

23 Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι κατ' εξαίρεση μόνο η οδηγία προβλέπει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για απαλλασσόμενες πράξεις.

24 Επιπλέον, αν γινόταν δεκτή η ερμηνεία την οποία υποστηρίζει η BLP, οι φορολογικές αρχές θα έπρεπε, όταν οι παροχές, όπως εν προκειμένω, αντικειμενικά δεν αφορούν φορολογούμενες πράξεις, να διεξάγουν ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της προθέσεως του υποκειμένου στον φόρο. Η υποχρέωση αυτή θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς του συστήματος του ΦΠΑ, δηλαδή την εξασφάλιση ασφάλειας δικαίου και τη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του φόρου πράξεων με το να λαμβάνεται υπόψη, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, η αντικειμενική φύση της οικείας πράξεως.

- 25 Είναι αναμφισβήτητο ότι μια επιχείρηση της οποίας οι δραστηριότητες υπόκεινται στον ΦΠΑ έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο επί των υπηρεσιών που παρέχουν οι επιθεωρητές επιχειρήσεων ή οι νομικοί σύμβουλοι σε σχέση με τις φορολογούμενες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο και ότι, αν η BLP είχε αποφασίσει να συνάψει τραπεζικό δάνειο για να αντιμετωπίσει τις ίδιες ανάγκες, θα είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των υπηρεσιών του νομικού συμβούλου που θα ήταν αναγκαίες για το δάνειο αυτό. Εντούτοις, τούτο είναι η συνέπεια του γεγονότος ότι οι υπηρεσίες αυτές, το κόστος των οποίων εντάσσεται στα γενικά έξοδα της επιχειρήσεως και συνεπώς στα στοιχεία που συνθέτουν την τιμή των προϊόντων, χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων.
- 26 Συναφώς πρέπει να τονισθεί ότι η επιλογή στην οποία προβαίνει ο επιχειρηματίας μεταξύ απαλλασσομένων πράξεων και φορολογουμένων πράξεων ενδέχεται να βασίζεται σε ένα σύνολο στοιχείων, π.χ. σε εκτιμήσεις φορολογικής φύσεως αναγόμενες στο σύστημα του ΦΠΑ. Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν έχει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, την έννοια που της προσδίδει η BLP. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τον σκοπό ή τα αποτελέσματά τους, υπό την προϋπόθεση όμως ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19).
- 27 Όσον αφορά τέλος το επιχείρημα που στηρίζεται στην εφαρμογή του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, πρέπει να τονισθεί ότι η διάταξη αυτή προϋποθέτει ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση αφενός πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και αφετέρου πράξεων που δεν παρέχουν το δικαίωμα αυτό. Στην προκειμένη όμως περίπτωση οι επίμαχες υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης πράξεως.
- 28 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας και το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, πλην των περιπτώσεων που προβλέπονται ρητά από τις οδηγίες αυτές, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος τις χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης από τον φόρο πράξεως, ο δεύτερος δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών, ακόμη και αν ο τελικός σκοπός της απαλλασσόμενης πράξεως είναι η πραγματοποίηση φορολογουμένης πράξεως.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

- 29 Κατόπιν της ανωτέρω απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 30 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ελληνική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1993, το High Court of Justice, Queen's Bench Division, αποφαινεται:

Το άρθρο 2 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 εργασιών, και το άρθρο 17 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 βάση, έχουν την έννοια ότι, πλην των περιπτώσεων που προβλέπονται ρητά από τις οδηγίες αυτές, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος τις χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης από τον φόρο πράξεως, ο δεύτερος δεν έχει

το δικαίωμα να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών, ακόμη και αν ο τελικός σκοπός της απαλλασσόμενης πράξεως είναι η πραγματοποίηση φορολογουμένης πράξεως.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 6 Απριλίου 1995.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

C. Gulmann