

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 29ης Απριλίου 2004 *

Στην υπόθεση C-137/02,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Finanzamt Offenbach am Main-Land

και

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR,

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τον P. Jann, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, A. Rosas και S. von Bahr (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs,
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, εκπροσωπούμενη από τους R. W. Horn και A. Kowol, Rechtsanwälte,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και M. Lumma,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross, επικουρούμενους από τον A. Böhlke, Rechtsanwalt,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Finanzamt Offenbach am Main-Land, εκπροσωπούμενου από τον J. Aue, της Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, εκπροσωπούμενης από τον R. W. Horn, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον

Μ. Lumma, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Κ. Gross, επικουρούμενο από τον Α. Böhlke, κατά τη συνεδρίαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Οκτωβρίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Απριλίου 2002, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε κατά την εκδίκαση διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Offenbach am Main-Land (στο εξής: Finanzamt) και της Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (στο εξής: Faxworld GbR), κατόπιν της αρνήσεως του Finanzamt να της επιτρέψει να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί πράξεων οι οποίες απευθύνονταν προς αυτήν.

- 3 Το ερώτημα αφορά, κατ' ουσίαν, το δικαίωμα μιας Vorgründungsgesellschaft, αστικής εταιρίας με αντικείμενο την προπαρασκευή των μέσων που απαιτούνται για την άσκηση δραστηριότητας εκ μέρους υπό ίδρυση ανώνυμης εταιρίας, να εκπέσει τον ΦΠΑ όταν η μόνη πράξη εκροής της, σύμφωνα με τον εταιρικό της σκοπό, είναι η μεταβίβαση του συνόλου των αγαθών της στην εν λόγω ανώνυμη εταιρία αμέσως μετά την ίδρυση της τελευταίας. Το ερώτημα βασίζεται επί της αποδοχής ότι το οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση της δυνατότητας, την οποία του παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, να θεωρήσει ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου, ή μέρους συνόλου, αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιήθηκε και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα.

Το νομικό πλαίσιο

Οι κοινοτικές διατάξεις

- 4 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.
- 5 Κατά το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της ίδιας οδηγίας:

«1. Θεωρείται ως υποκείμενος 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 δραστηριότητος 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 δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αύλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

- 6 Ως προς τις παραδόσεις αγαθών, το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιήθη και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα. Τα κράτη μέλη δύνανται, όταν συντρέχει περίπτωση, να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο προς αποτροπή στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού, στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο.»

- 7 Το άρθρο 6, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 8, ισχύει, υπό τους αυτούς όρους, και επί της παροχής υπηρεσιών.

- 8 Όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκλεπτός φόρος γίνεται απαιτητός.

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 οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξία στο εσωτερικό της χώρας 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·

[...]»

Οι εθνικές διατάξεις

- 9 Οι ασκούσες επιρροή διατάξεις της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκαν στο γερμανικό δίκαιο με τον Umsatzsteuergesetz του 1993 (νόμου του 1993 περί ΦΠΑ, BGBl. 1993 I, σ. 565, στο εξής: UStG 1993). Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του UStG 1993, όπως εφαρμόζεται επί της επίδικης χρήσεως 1996, προβλέπει ότι, κατ' αρχήν, υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, εξ επαχθούς αιτίας, από επιχειρηματία ενεργούντα στο πλαίσιο της επιχειρησήσ του.
- 10 Ωστόσο, δεδομένου ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έκανε χρήση των ευχερειών τις οποίες παρέχουν στα κράτη μέλη τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 1, παράγραφος 1a, του UStG 1993 ορίζει:

«(1a) Πράξεις οι οποίες διενεργούνται στο πλαίσιο εκχώρησης επιχειρησήσ σε άλλον επιχειρηματία για λογαριασμό της επιχειρησήσ του, δεν υπόκεινται στον [ΦΠΑ]. Ως εκχώρηση επιχειρησήσ νοείται η μεταβίβαση ή προς εταιρία εισφορά του συνόλου, εξ επαχθούς ή εκ χαρακτηριστικής

αιτίας, επιχειρήσεως ή εγκαταστάσεως η οποία αποτελεί αντικείμενο χωριστής διαχειρίσεως εντός της διάρθρωσεως της επιχειρήσεως. Ο προς ον η εκχώρηση επιχειρηματίας διαδέχεται τον εκχωρούντα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 11 Η Faxworld GbR είναι προσωπική εταιρία αστικού δικαίου, η οποία ιδρύθηκε την 1η Οκτωβρίου 1996 με μοναδικό εταιρικό σκοπό να προπαρασκευάσει την ίδρυση της ανώνυμης εταιρίας Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft (στο εξής: Faxworld AG).
- 12 Όπως διευκρινίζει το αιτούν δικαστήριο, της ιδρύσεως μιας Aktiengesellschaft (ανώνυμης εταιρίας γερμανικού δικαίου) μπορεί να προηγηθεί, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, μια Vorgründungsgesellschaft. Η τελευταία βασίζεται σε προσύμφωνο των ιδρυτών της εταιρίας με σκοπό να ενεργήσουν από κοινού για την ίδρυση της Aktiengesellschaft. Ως εκ τούτου, σε περίπτωση που η τελευταία αυτή εταιρία, μετά την ίδρυσή της, επιθυμεί να αναλάβει τα κτηθέντα από την Vorgründungsgesellschaft περιουσιακά στοιχεία, καθώς και τα δικαιώματα και υποχρεώσεις της, αυτά πρέπει να της μεταβιβασθούν με ιδιαίτερη νομική πράξη, δεδομένου ότι δεν περιέχονται σε αυτήν αυτομάτως.
- 13 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Faxworld GbR, ως Vorgründungsgesellschaft, μίσθωσε γραφεία, απέκτησε πάγια περιουσιακά στοιχεία και διαρρύθμισε τους χώρους εντός των γραφείων. Επί πλέον, απέστειλε ενημερωτικές επιστολές και προέβη σε διαφήμιση για την υπό ίδρυση εταιρία. Μετά την ίδρυση της Faxworld AG, με συμβολαιογραφική πράξη της 28ης Νοεμβρίου 1996, η Faxworld GbR έπαυσε τις δραστηριότητές της και μεταβίβασε προς αυτήν την εταιρία το σύνολο των προηγούμενως αποκτηθέντων αγαθών, έναντι της λογιστικής τους αξίας, με τίμημα σχεδόν 90 000 γερμανικά μάρκα (DEM). Επομένως, η Faxworld AG ήταν σε θέση, χωρίς να προβεί σε περαιτέρω ενέργειες, να αρχίσει τη δραστηριότητά της χρησιμοποιώντας τα γραφεία που μισθώθηκαν και διαρρυθμίστηκαν για τις ανάγκες της από την Faxworld GbR.

- 14 Επομένως, σύμφωνα με τον μοναδικό εταιρικό σκοπό της, η Faxworld GbR δεν διενήργησε πράξεις εκροής, με εξαίρεση τη μεταβίβαση των από αυτήν αποκτηθέντων αγαθών προς την Faxworld AG.
- 15 Όσον αφορά την επίδικη χρήση του 1996, η Faxworld GbR θεώρησε την εν λόγω μεταβίβαση ως μη υποκείμενη σε φόρο εκχώρηση επιχειρήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1a, του UStG 1993. Για την ίδια αυτή χρήση, το Finanzamt δεν δέχθηκε ότι η Faxworld GbR έχει δικαίωμα να εμφανίσει ως φόρο εισροών τον ΦΠΑ ύψους σχεδόν 13 000 DEM, ο οποίος βάρυνε τις πράξεις εισροής της. Το Finanzamt αιτιολόγησε αυτή την άρνηση, με πράξη επιβολής φόρου της 5ης Ιανουαρίου 1998, εκθέτοντας ότι η Faxworld GbR δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιχειρηματίας, κατά την έννοια του άρθρου 2 του UStG 1993, εφόσον η μόνη πράξη εκροής την οποία σχεδίαζε να πραγματοποιήσει ήταν η μεταβίβαση επιχειρήσεως προς την υπό ίδρυση εταιρία, η οποία μεταβίβαση, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1a, του UStG 1993, δεν πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενη σε φορολογία παράδοση αγαθών.
- 16 Αντιθέτως, το Finanzgericht δέχθηκε την προσφυγή της Faxworld GbR κατά της αποφάσεως του Finanzamt, με το σκεπτικό ότι η εταιρία αυτή είναι επιχείρηση και ότι, εξ αυτού του λόγου, δικαιούται να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών. Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιβάλλει να συνεκτιμάται ο φόρος εισροών, ακόμη και εάν η Faxworld GbR, ως Vorgründungsgesellschaft, ουδέποτε είχε την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τις εισροές της για να διενεργήσει η ίδια φορολογήσιμες πράξεις.
- 17 Το Finanzamt άσκησε αναίρεση κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Finanzhof, προβάλλοντας ότι η Faxworld GbR δεν είχε δικαίωμα προς έκπτωση διότι, αφενός, δεν είναι επιχειρηματίας, καθόσον ουδέποτε είχε την πρόθεση να διενεργήσει η ίδια φορολογήσιμες πράξεις, και, αφετέρου, η δραστηριότητα της Faxworld AG δεν μπορεί να αποδοθεί σε αυτήν.

- 18 Το Bundesfinanzhof, δεδομένου ότι τείνει να αναγνωρίσει στην Faxworld GbR το δικαίωμα προς έκπτωση επί του φόρου εισροών, θεωρεί, πρώτον, ότι οι υπηρεσίες προς την Faxworld GbR στο πλαίσιο της μελετώμενης ιδρύσεως της κεφαλαιουχικής εταιρίας αποτελούν έξοδα, τα οποία, εκ φύσεως, είναι εγγενή στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψεις 35 και 36).
- 19 Δεύτερον, το Bundesfinanzhof εκτιμά ότι, ακόμη και εάν η εκ μέρους της Faxworld GbR μεταβίβαση όλων των στοιχείων του ενεργητικού της στην Faxworld AG, η οποία ήταν η μοναδική της πράξη εκροής, θεωρηθεί ως «μεταβίβαση συνόλου αγαθών» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας και όχι ως φορολογούμενη πράξη κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της αυτής οδηγίας, θα είχε την τάση να συνδέσει τις εισροές της Faxworld GbR με τις πράξεις που σχεδίαζε να διενεργήσει η Faxworld AG.
- 20 Εντούτοις, διαπιστώνοντας ότι, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει μόνον τον ΦΠΑ επί των εισροών οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν για τις φορολογούμενες πράξεις που ο ίδιος πραγματοποίησε και ότι, κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη οι πράξεις του δικαιούχου [του προς ον η μεταβίβαση], το Bundesfinanzhof παρατηρεί ότι, στη διαφορά της κύριας δίκης, η απουσία νομικής συνέχειας μεταξύ, αφενός, της Faxworld GbR και, αφετέρου, της Faxworld AG οφείλεται αποκλειστικώς στις ιδιομορφίες του γερμανικού αστικού δικαίου σε περίπτωση συστάσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας. Εξάλλου, επισημαίνοντας ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία έχει εφαρμογή στο νομικό καθεστώς του ΦΠΑ, εμποδίζει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από την άποψη της επιβολής του φόρου, επιχειρήσεις οι οποίες διενήργησαν τις ίδιες πράξεις, θεωρεί ότι οι περί την ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας ιδιομορφίες του γερμανικού αστικού δικαίου δεν μπορεί να έχουν ως συνέπεια να αποκλεισθεί το δικαίωμα προς έκπτωση κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20).

- 21 Για τους ως άνω λόγους, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Δικαιούται μια (προσωπική) εταιρία, η οποία ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας, εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για τη λήψη αγαθών και υπηρεσιών, εάν αυτή, μετά την ίδρυση της κεφαλαιουχικής εταιρίας, μεταβιβάσει τις ληφθείσες παροχές, με πράξη εξ επαχθούς αιτίας, στην εν λόγω, εκ των υστέρων ιδρυθείσα, κεφαλαιουχική εταιρία, εάν, εξ αρχής, καμία πράξη εκροής δεν προβλεπόταν, το δε οικείο κράτος μέλος θεωρεί ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών επραγματοποιήθη (άρθρα 5, παράγραφος 8, πρώτη περίοδος, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας);»

- 22 Το Bundesfinanzhof διευκρινίζει ότι, στην περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο απαντούσε αρνητικά στο ως άνω ερώτημα, θα ετίθετο επικουρικός το ερώτημα εάν η κεφαλαιουχική εταιρία, εν προκειμένω η Faxworld AG, έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για τις παροχές προς την Vorgründungsgesellschaft, εν προκειμένω την Faxworld GbR, ακόμη και εάν η κεφαλαιουχική εταιρία δεν ήταν συνεστημένη κατά τη στιγμή των παροχών αυτών.

Απάντηση του Δικαστηρίου

- 23 Με το ερώτημά του, το Bundesfinanzhof εγείρει, κατ' ουσίαν, το ζήτημα εάν η έκτη οδηγία επιτρέπει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ο οποίος καταβλήθηκε από προσωπική εταιρία ιδρυθείσα με μοναδικό σκοπό την ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας, εάν η μόνη πράξη εκροής της εν λόγω προσωπικής εταιρίας ήταν η μεταβίβαση του συνόλου των αγαθών της στην κεφαλαιουχική εταιρία μετά την ίδρυση της τελευταίας, σε περίπτωση που, ένεκα του γεγονότος ότι το οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση των επιλογών που του παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, θεωρείται ότι δεν πραγματοποιείται παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών κατά τη μεταβίβαση αυτή.

- 24 Όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος, τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, «κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του». Επομένως, από το γράμμα αυτής της διατάξεως προκύπτει ότι, προκειμένου ο ενδιαφερόμενος να έχει δικαίωμα προς έκπτωση, πρέπει, αφενός, να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά και οι υπηρεσίες περί των οποίων πρόκειται να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

Επί του χαρακτηρισμού της Faxworld GbR ως «υποκειμένου στον φόρο»

- 25 Όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της Faxworld GbR ως υποκειμένου στον φόρο, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες, που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του αυτού άρθρου θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο», ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Σύμφωνα με την εν λόγω παράγραφο 2, οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες.
- 26 Μόνον η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η Faxworld GbR δεν είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, με το σκεπτικό ότι η εταιρία αυτή δεν ασκεί οικονομικές δραστηριότητες. Προς στήριξη του επιχειρήματος αυτού, η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει, αφενός, ότι όλες οι δραστηριότητες εισροών της Faxworld GbR είχαν ως μόνο σκοπό να προπαρασκευάσουν την οικονομική δραστηριότητα άλλου, υπό ίδρυση, νομικού προσώπου, ήτοι της Faxworld AG. Αφετέρου, η μεταβίβαση των αγαθών της Faxworld GbR στην Faxworld AG, μόνη δραστηριότητα εκροών της Faxworld GbR, υπήρξε μη φορολογήσιμη μεταβίβαση επιχειρήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.

- 27 Τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας ορίζει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής στον ΦΠΑ, καταλαμβάνοντας όλα τα στάδια της παραγωγής, της διανομής και της παροχής υπηρεσιών (βλ. τις αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 7, της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 10, και της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89, van Tiem, Συλλογή 1990, σ. I-4363, σκέψη 17).
- 28 Κατά πάγια νομολογία, ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 4, το πράττει ως υποκείμενος στον φόρο (αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 14, της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 47, και της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 34), ακόμη και εάν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για τις οικονομικές αυτές δραστηριότητες (βλ., υπ' αυτό το πνεύμα, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 22). Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, οι διαπιστώσεις αυτές ισχύουν ανεξαρτήτως της ταυτότητας του επιχειρηματία, από τον οποίον εξαρτώνται οι περί των ο λόγος οικονομικές δραστηριότητες.
- 29 Δεύτερον, το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως, το οποίο αντλείται από την εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας χρήση της ευχέρειας του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, προκειμένου να εξαιρεθεί του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 4 της αυτής οδηγίας η μόνη πράξη εκροών της Faxworld GbR, είναι εσφαλμένο. Σύμφωνα με τον σκοπό της έκτης οδηγίας, η οποία αποβλέπει, μεταξύ άλλων, να στηρίξει το κοινό σύστημα ΦΠΑ σε ενιαίο ορισμό των «υποκειμένων στον φόρο», η ιδιότητα αυτή πρέπει να κρίνεται αποκλειστικά βάσει των κριτηρίων που αναφέρονται στο άρθρο 4 της έκτης οδηγίας (προπαρατεθείσα απόφαση van Tiem, σκέψη 25). Κατά συνέπεια, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να μεταβάλλεται από το εάν ένα κράτος μέλος κάνει, ή όχι, χρήση της ευχέρειας,

την οποία του παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της αυτής οδηγίας, να θεωρήσει ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιήθηκε (βλ., όσον αφορά τη χρήση από κράτος μέλος της ευχέρειας του άρθρου 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, την προπαρατεθείσα απόφαση van Tiem, σκέψη 26).

- 30 Συνεπώς, πρέπει να θεωρηθεί ότι εταιρία όπως η Faxworld GbR είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

Επί της υπάρξεως φορολογουμένων πράξεων, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας

- 31 Όπως διαπιστώθηκε με τη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του». Όσον αφορά τον καθορισμό των φορολογουμένων πράξεων ενός υποκειμένου στον φόρο, το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας επιβάλλει ως γενικό κανόνα ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

- 32 Ωστόσο, εφόσον κράτος μέλος έκανε χρήση των επιλογών που του παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, θεωρείται ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιείται παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

- 33 Για την Faxworld GbR, δεδομένου ότι η μόνη πράξη εκροής της υπήρξε, στο πλαίσιο της χρήσεως, από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, των επιλογών που παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, η μεταβίβαση του συνόλου των αγαθών της, προκύπτει ότι δεν πραγματοποίησε η ίδια φορολογούμενες πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.
- 34 Συναφώς, η Faxworld GbR υποστηρίζει ότι η ίδια και η Faxworld AG πρέπει να θεωρηθούν ως μία μόνον οικονομική οντότητα. Δεδομένου ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που έλαβε η Faxworld GbR προορίζονταν να χρησιμοποιηθούν για τις φορολογούμενες πράξεις της Faxworld AG, αυτή δικαιούται να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών. Η Faxworld GbR παρατηρεί, εξάλλου, ότι, κατά την προπαρατεθείσα απόφαση Breitsohl, το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που ελήφθησαν ενόψει της πραγματοποίησης ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας εξακολουθεί να υφίσταται, ακόμη και όταν η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν θα ασκηθεί. Ο κανόνας αυτός έχει εφαρμογή κατά μείζονα λόγο, οσάκις, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οικονομική δραστηριότητα ασκήθηκε.
- 35 Σύμφωνα με τη Γερμανική Κυβέρνηση, η Faxworld GbR, εάν θεωρηθεί, αντιθέτως προς όσα η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει, ως «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, δεν θα έχει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών της. Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, από την προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National προκύπτει ότι, όταν το οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, η έκπτωση του φόρου εισροών, σε περίπτωση πλήρους μεταβίβασης της επιχείρησεως, είναι δυνατή μόνον εάν οι πράξεις εισροών αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων του επιχειρηματία. Ωστόσο, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, η μόνη πράξη εκροής της Faxworld GbR υπήρξε η μεταβίβαση των αγαθών της στην Faxworld AG,

πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι η Faxworld GbR δεν μπορεί να επικαλεσθεί το δικαίωμα προς έκπτωση κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

- 36 Μολονότι δεν αμφισβητεί τον χαρακτηρισμό της Faxworld GbR ως υποκειμένης στον φόρο, η Επιτροπή συμερίζεται την ανάλυση της Γερμανικής Κυβερνήσεως όσον αφορά την απόκτηση, από την εταιρία αυτή, του δικαιώματος προς έκπτωση. Στηριζόμενη στην προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National, σκέψη 28, κατά την οποία το δικαίωμα εκπτώσεως προϋποθέτει ότι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες για την κτήση των αγαθών ή των υπηρεσιών εισροής πρέπει να έχουν αποτελέσει μέρος των στοιχείων που συνθέτουν την τιμή των φορολογουμένων πράξεων, υποστηρίζει ότι η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών έχει ως προϋπόθεση την ύπαρξη φορολογουμένων πράξεων, πράξεων τις οποίες η Faxworld GbR ουδέποτε είχε την πρόθεση να πραγματοποιήσει.
- 37 Καταρχάς, πρέπει να παρατηρηθεί ότι το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να ανακουφίζεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., υπ' αυτό το πνεύμα, τις αποφάσεις Rompelman, προπαρατεθείσα, σκέψη 19· της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15· Gabalfrisa κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 44· της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. II-4177, σκέψη 19, και Abbey National, προπαρατεθείσα, σκέψη 24). Λόγω του γενικού χαρακτήρα αυτού του δικαιώματος, παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνον στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η οδηγία (βλ., υπ' αυτό το πνεύμα, την προπαρατεθείσα απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψη 16).
- 38 Στην υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National, ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος προέβη σε μεταβίβαση επιχειρήσεως, επιθυμούσε να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που ήταν συναφής προς τις υπηρεσίες τις οποίες απέκτησε προκειμένου να πραγματοποιήσει την εν λόγω μεταβίβαση, ενώ η μεταβίβαση αυτή, εκ του γεγονότος ότι το οικείο κράτος μέλος άσκησε την επιλογή που του παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, δεν αποτελούσε φορολογούμενη πράξη.

- 39 Με την αναγνώριση, υπέρ του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο, κατ' αρχήν, του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες για τις εν λόγω υπηρεσίες αποτελούσαν μέρος των γενικών εξόδων του και ότι, ακόμη και σε περίπτωση μεταβίβασης ενός συνόλου αγαθών, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν πραγματοποιεί πλέον πράξεις μετά τη χρήση των εν λόγω υπηρεσιών, το κόστος των υπηρεσιών αυτών πρέπει να θεωρείται ως εγγενές προς το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεώς του πριν από τη μεταβίβαση. Διαφορετικά, θα γινόταν αυθαίρετη διάκριση μεταξύ, αφενός, των δαπανών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως πριν από την πραγματική της εκμετάλλευση και εκείνων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της εν λόγω εκμετάλλευσής και, αφετέρου, των δαπανών που πραγματοποιούνται προκειμένου να λήξει η εκμετάλλευση αυτή (προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National, σκέψη 35).
- 40 Η ερμηνεία αυτή παρέχει τη δυνατότητα να ανακουφισθεί ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο από το βάρος του καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του. Υπό τις συνθήκες αυτές, το συμπληρωματικό επιχείρημα του υποκειμένου στον φόρο, σύμφωνα με το οποίο αυτός έπρεπε να μπορεί να επικαλεσθεί τις φορολογούμενες πράξεις του μεταβιβάζοντος προκειμένου να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες, δεν έγινε δεκτό (προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National, σκέψεις 31 και 32).
- 41 Ωστόσο, αντιθέτως προς τις περιστάσεις της υποθέσεως επί της οποίας η προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National, η υποκείμενη στον φόρο στην υπόθεση της κύριας δίκης, ήτοι η Faxworld GbR, δεν είχε την πρόθεση, ως Vorgründungsgesellschaft, να πραγματοποιήσει η ίδια φορολογήσιμες πράξεις, ο δε μοναδικός εταιρικός σκοπός της ήταν να προπαρασκευάσει τη δραστηριότητα της Aktiengesellschaft. Εν τούτοις, είναι αληθές ότι ο ΦΠΑ, τον οποίον επιθυμεί να εκπέσει η Faxworld GbR, αφορά τις παροχές, τις οποίες αυτή απέκτησε ενόψει της πραγματοποιήσεως των φορολογουμένων πράξεων, μολονότι οι τελευταίες απλώς εσκοπούντο από την Faxworld AG.
- 42 Υπ' αυτές ακριβώς τις συνθήκες, προκειμένου δε να διασφαλισθεί η ουδετερότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, οσάκις το κράτος μέλος έκανε χρήση των ευχερειών που του παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, εκ του

γεγονότος ότι, κατά τις διατάξεις αυτές, «ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα», μια *Vorgründungsgesellschaft*, ως μεταβιβάζουσα, πρέπει να μπορεί να λάβει υπόψη τις φορολογούμενες πράξεις του δικαιούχου, ήτοι της *Aktiengesellschaft*, ώστε να μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών της όσον αφορά τις παροχές που αποκτήθηκαν για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του εν λόγω δικαιούχου.

- 43 Κατά συνέπεια, στο ερώτημα του *Bundesfinanzhof* προσήκει η απάντηση ότι προσωπική εταιρία, η οποία ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας, δικαιούται εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, στην περίπτωση που, σύμφωνα με τον εταιρικό της σκοπό, η μοναδική της πράξη εκροής υπήρξε η μεταβίβαση των αποκτηθέντων, με πράξη εξ επαχθούς αιτίας, στην εν λόγω κεφαλαιουχική εταιρία μετά την ίδρυση της τελευταίας, το δε οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση των ευχερειών που παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, οπότε θεωρείται ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 44 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2002 το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

Προσωπική εταιρία, η οποία ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας, δικαιούται εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, στην περίπτωση που, σύμφωνα με τον εταιρικό της σκοπό, η μοναδική της πράξη εκροής υπήρξε η μεταβίβαση των αποκτηθέντων, με πράξη εξ επαχθούς αιτίας, στην εν λόγω κεφαλαιουχική εταιρία μετά την ίδρυση της τελευταίας, το δε οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση των ευχερειών που παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας 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, όπως η οδηγία αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, οπότε θεωρείται ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται.

Jann

Rosas

von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Απριλίου 2004.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

V. Skouris