

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 3ης Μαρτίου 2005*

Στην υπόθεση C-32/03,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσα από το Højesteret (Δανία) με απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Ιανουαρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

I/S Fini H

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas, πρόεδρο τμήματος, Α. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský και U. Løhmus (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η I/S Fini H, εκπροσωπούμενη από τους S. Halling-Overgaard και M. Krarup, advokaterne,
- το Skatteministeriet, εκπροσωπούμενο από τον P. Biering,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Molde και P. Biering,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και T. Fich,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Οκτωβρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1 έως 3, 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 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της ετερόρρυθμης εταιρίας I/S Fini H (στο εξής: Fini H) και του Skatteministeriet (Υπουργείου Οικονομικών). Το δεύτερο ζητεί από την πρώτη να επιστρέψει το ποσό του αρνητικού φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) το οποίο της είχε καταβάλει κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Οκτωβρίου 1993 μέχρι τις 31 Μαρτίου 1998. Επί πλέον, το πρώτο αρνείται να καταβάλει στη Fini H αρνητικό ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από την 1η Απριλίου 1998 μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου 1998.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Κατά την τέταρτη αιτιολογική της σκέψη, η έκτη οδηγία έχει ως σκοπό, μεταξύ άλλων, να εξασφαλίσει την ουδετερότητα του κοινού συστήματος φόρου κύκλου εργασιών.
- 4 Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«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 επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αΰλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

3. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγομένη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες [...].

[...]»

5 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, έχει ως εξής:

«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 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·

[...]»

Η εθνική ρύθμιση

- 6 Το άρθρο 3 του *momsloven* (νόμου περί ΦΠΑ), όπως κωδικοποιήθηκε με τον κανονισμό 804 της 16ης Αυγούστου 2000 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), έχει ως εξής:

«Υποκείμενο στον φόρο θεωρείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί μια ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα.»

- 7 Το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ με τον οποίο χρεώθηκαν τα έξοδα που συνδέονται με ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα προβλέπεται στο άρθρο 37 του νόμου περί ΦΠΑ.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Η *Fini H* είναι ετερόρρυθμη εταιρία η οποία ιδρύθηκε το 1989 και της οποίας ο εταιρικός σκοπός ήταν η δραστηριότητα εστίασεως. Για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, μίσθωνε επαγγελματικούς χώρους από τις 20 Μαΐου 1988. Η σύμβαση μισθώσεως, η οποία συνήφθη για δέκα χρόνια, μπορούσε να καταγγελθεί ή λυθεί μόνο μετά τις 30 Σεπτεμβρίου 1998.
- 9 Η *Fini H* έπαυσε τη δραστηριότητα εστίασεως στο τέλος του 1993 και στη συνέχεια οι επαγγελματικοί χώροι έμειναν αχρησιμοποίητοι. Η *Fini H* προσπάθησε να καταγγείλει τη μίσθωση, αλλά ο εκμισθωτής αντιτάχθηκε σ' αυτό επικαλούμενος την έλλειψη στο μισθωτήριο συμφωνητικό ρήτρας πρόωρης λύσεως ή καταγγελίας. Εξάλλου, η *Fini H* δεν μπόρεσε να υπεκμισθώσει το μίσθιο, η δε μίσθωση έληξε στο χρονικό σημείο που είχε συμφωνηθεί αρχικά.

- 10 Από το τέλος του 1993 μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου 1998 η Fini H έμεινε εγγεγραμμένη στο μητρώο των εταιριών που υπόκεινται σε ΦΠΑ μολονότι δεν ασκούσε πλέον δραστηριότητα εστίασεως. Κατά συνέπεια, συνέχισε να επικαλείται το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών τον οποίο είχε καταβάλει σχετικά με τα έξοδα που συνδέονταν με την εν λόγω μίσθωση, δηλαδή τα έξοδα για τα μισθώματα και για τους λογαριασμούς θερμάνσεως, ηλεκτρισμού και τηλεφώνου. Εφόσον το εστιατόριο δεν λειτουργούσε πλέον και η Fini H δεν είχε να δηλώσει φόρο εκροών, το αποτέλεσμα ήταν να καταβάλλονται χρηματικά ποσά στη Fini H.
- 11 Τον Σεπτέμβριο του 1998, η told-og skatterregionen (τοπική εφορία, στο εξής: εφορία) ζήτησε την επιστροφή των ποσών που είχε καταβάλει στη Fini H ως αρνητικό ΦΠΑ μεταξύ του Οκτωβρίου του 1993 και του Μαρτίου του 1998. Αποφάσισε επίσης να μην καταβληθούν τα ποσά του ΦΠΑ που δεν είχαν ακόμη καταβληθεί για το χρονικό διάστημα από την 1η Απριλίου 1998 μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου 1998. Η εφορία ισχυρίστηκε εν προκειμένω ότι από το πρώτο τρίμηνο του 1993 η Fini H δεν ασκούσε πλέον δραστηριότητα που υπόκειται σε ΦΠΑ.
- 12 Η άποψη αυτή επιβεβαιώθηκε από τη Landsskatteretten (κεντρική εφορία). Η Landsskatteretten θεώρησε ότι η Fini H δεν άσκησε, μετά την παύση της δραστηριότητας εστίασεως, οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 3 του νόμου περί ΦΠΑ. Η σχετική σύμβαση μισθώσεως δεν μπορεί από μόνη της να συνεπάγεται την υπαγωγή στον ΦΠΑ βάσει του πιο πάνω άρθρου 3. Η Landsskatteretten προσέθεσε ότι το γεγονός ότι κατά τη διάρκεια κάποιου χρονικού διαστήματος οι επαγγελματικοί χώροι χρησιμοποιήθηκαν για οικονομικούς σκοπούς υπό τη μορφή δραστηριότητας εστίασεως δεν δικαιολογεί την υπαγωγή της Fini H στον ΦΠΑ, βάσει του πιο πάνω άρθρου 3, μετά τη λήξη της δραστηριότητας αυτής.
- 13 Κατόπιν αυτών, η Fini H άσκησε κατά της αποφάσεως της Landsskatteretten προσφυγή ενώπιον του Vestre Landsret (Δανία), το οποίο την απέρριψε με απόφαση της 29ης Αυγούστου 2001. Το δικαστήριο αυτό εκτίμησε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών προϋποθέτει ότι τα φορολογητέα έξοδα συνδέονται

με ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 3 του νόμου περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι τα έξοδα για το μίσθωμα και για τους λογαριασμούς μετά την παύση της δραστηριότητας εστίασεως της Fini H που δεν μπορούν να δικαιολογηθούν στο πλαίσιο συνήθων πράξεων εκκαθαρίσεως δεν μπορούν να θεωρηθούν έξοδα εκμεταλλεύσεως συνδεδεμένα με ανεξάρτητη δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 3 του νόμου περί ΦΠΑ.

14 Η Fini H άσκησε κατά της πιο πάνω αποφάσεως του Vestre Landsret ένδικο μέσο ενώπιον του Højesteret.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Højesteret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί ένα πρόσωπο να θεωρηθεί ότι ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ όταν αρχικά συνάπτει σύμβαση μισθώσεως στο πλαίσιο ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας αλλά παύει να ασκεί τη δραστηριότητα αυτή, μολονότι η μίσθωση συνεχίζεται για ορισμένο διάστημα διότι υπάρχει ρήτρα που δεν επιτρέπει την καταγγελία της συμβάσεως, και όταν, μετά την παύση της δραστηριότητας, δεν πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της μισθώσεως φορολογητέες πράξεις με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα;

2) Είναι η απάντηση στο πρώτο ερώτημα διαφορετική αν ο ενδιαφερόμενος επεδίωξε ενεργώς κατά το υπόλοιπο χρονικό διάστημα, όταν δεν μπορούσε να καταγγείλει τη σύμβαση μισθώσεως, να χρησιμοποιήσει το μίσθιο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα ή να υπεκμισθώσει το μίσθιο; Έχει εν προκειμένω σημασία η διάρκεια της περιόδου κατά την οποία δεν χωρεί καταγγελία ή του εναπομένοντος μέρους της περιόδου αυτής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων*Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 16 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει την εμπορική του δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη καταγγελίας, θεωρείται υποκείμενος στον φόρο και, κατά συνέπεια, δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά.
- 17 Η Fini H υποστηρίζει ότι αντλεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ από το γεγονός ότι η σύμβαση μισθώσεως συνήφθη για την έναρξη ή την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας. Αν δεν της αναγνωριστεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απέκτησε για τις ανάγκες μιας εμπορικής εκμεταλλεύσεως.
- 18 Κατά τη Δανική Κυβέρνηση και την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο δεν ασκεί πλέον οικονομική δραστηριότητα, δεν ισχύει για γ' αυτόν το δικαίωμα εκπτώσεως από την ημερομηνία κατά την οποία έπαυσε η δραστηριότητα αυτή ή μετά από ένα εύλογο χρονικό διάστημα, μικρής διάρκειας, το οποίο υπολογίζεται από την ημερομηνία αυτή. Συγκεκριμένα, ο υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να έχει επ' αόριστον δικαίωμα εκπτώσεως λόγω του γεγονότος ότι κατά το παρελθόν άσκησε μια οικονομική δραστηριότητα.
- 19 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ευθύς εξ αρχής ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η έννοια του υποκειμένου στον φόρο ορίζεται σε σχέση με την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, η ύπαρξη τέτοιας δραστηριότητας είναι εκείνη που δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό του υποκειμένου στον φόρο, στον οποίο η έκτη οδηγία αναγνωρίζει δικαίωμα εκπτώσεως.

- 20 Το άρθρο 4 απαριθμεί, στην παράγραφο του 2, τις περιπτώσεις που πρέπει να θεωρούνται ως «οικονομικές δραστηριότητες», οι οποίες αφορούν μεταξύ άλλων όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων με αυτά. Η έκφραση «όλες οι δραστηριότητες» που περιέχεται στη διάταξη αυτή δείχνει ότι η σχετική οικονομική δραστηριότητα δύναται να αποτελείται από περισσότερες διαδοχικές πράξεις.
- 21 Και από τη νομολογία προκύπτει ότι η οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της έκτης οδηγίας δεν αποτελείται οπωσδήποτε μόνον από μία πράξη, αλλά δύναται να αποτελείται από σειρά διαδοχικών πράξεων (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 22).
- 22 Έτσι, οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες πρέπει να θεωρηθούν οικονομικές δραστηριότητες υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, οποιοσδήποτε προβαίνει σε προπαρασκευαστικές πράξεις θεωρείται υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας αυτής και έχει δικαίωμα εκπτώσεως (προαναφερθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 23, και απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO, Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψη 18). Το δικαίωμα εκπτώσεως διατηρείται ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο αποφασίσει μετά, λαμβανομένων υπόψη των πορισμάτων μιας μελέτης αποδοτικότητας, να μην προχωρήσει στο εκτελεστικό στάδιο και να θέσει τη σχετική εταιρία υπό εκκαθάριση, με αποτέλεσμα η σχεδιασθείσα οικονομική δραστηριότητα να μην οδηγήσει σε φορολογητέες πράξεις (προαναφερθείσα απόφαση INZO, σκέψη 20).
- 23 Όσον αφορά τη μεταβίβαση ομάδας αγαθών, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν πραγματοποιεί πλέον πράξεις μετά τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών που παρασχέθηκαν για τη μεταβίβαση αυτή, το κόστος των πιο πάνω υπηρεσιών πρέπει να θεωρηθεί σύμφυτο με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεώς του πριν από τη μεταβίβαση και ότι πρέπει να του αναγνωριστεί δικαίωμα εκπτώσεως. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα κατέληγε στη δημιουργία αυθαίρετης διακρίσεως μεταξύ, αφενός, των δαπανών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως πριν από την πραγματική εκμετάλλευσή της και εκείνων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της εν λόγω εκμεταλλεύσεως και, αφετέρου, των δαπανών που πραγματοποιούνται για να

τεθεί τέλος στην εκμετάλλευση αυτή (βλ. τις αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 35, και της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, Faxworld, Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψη 39).

- 24 Βάσει των ίδιων σκέψεων, πράξεις, όπως οι πληρωμές στις οποίες η Fini H υποχρεώθηκε να συνεχίσει να προβαίνει κατά το χρονικό διάστημα εκκαθάρισεως της επιχειρήσεως εστίασεως, πρέπει να θεωρηθούν μέρος της οικονομικής δραστηριότητας υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας.
- 25 Η ερμηνεία αυτή δικαιολογείται από το καθεστώς των εκπτώσεων, το οποίο, όπως κατ' επανάληψη έχει κρίνει το Δικαστήριο, έχει ως σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι, κατ' αρχήν, οι ίδιες υπόκεινται στον ΦΠΑ (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 19, τις αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 44, και της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 19, και την προαναφερθείσα απόφαση Abbey National, σκέψη 24).
- 26 Ωστόσο, μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως είναι αναγκαίο να υπάρχει άμεση σχέση προκειμένου να αναγνωριστεί στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών και να καθοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (προαναφερθείσα απόφαση Midland Bank, σκέψη 24).
- 27 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η υποχρέωση της Fini H να συνεχίσει να πληρώνει τα μισθώματα και τους λογαριασμούς για ένα ακίνητο

το οποίο είχε μισθώσει για την άσκηση δραστηριότητας εστίασεως μέχρι την κανονική λήξη της συμβάσεως μισθώσεως, λόγω του ότι η σύμβαση αυτή είχε ρήτρα μη καταγγελίας, δύναται κατ' αρχήν να θεωρηθεί ότι έχει άμεση σχέση με τη δραστηριότητα εστίασεως.

- 28 Συγκεκριμένα, εφόσον η σύμβαση μισθώσεως συνήφθη από τη Fini H για να μπορέσει να διαθέτει τους αναγκαίους επαγγελματικούς χώρους για την άσκηση της δραστηριότητας εστίασεως και λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι επαγγελματικοί χώροι όντως χρησιμοποιήθηκαν για τη δραστηριότητα αυτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση της εταιρίας να συνεχίσει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς μετά την παύση της εν λόγω δραστηριότητας απορρέει ευθέως από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, η διάρκεια της υποχρέωσης πληρωμής του μισθώματος και των λογαριασμών για τους πιο πάνω επαγγελματικούς χώρους δεν έχει σημασία για το ζήτημα αν υπάρχει οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αρκεί το χρονικό αυτό διάστημα να είναι απολύτως αναγκαίο για την ολοκλήρωση των εργασιών εκκαθάρισεως.
- 30 Επομένως, για την πληρωμή των μισθωμάτων και των λογαριασμών των επαγγελματικών χώρων που είχαν προηγουμένως χρησιμοποιηθεί για την άσκηση της δραστηριότητας εστίασεως, πληρωμή η οποία έγινε κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος εντός του οποίου δεν έγινε εκμετάλλευση του εστιατορίου, δηλαδή από τον Οκτώβριο του 1993 μέχρι τον Σεπτέμβριο του 1998, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όπως είχε κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της δραστηριότητας εστίασεως μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία έπαυσε η δραστηριότητα αυτή, καθόσον, καθ' όλη τη διάρκεια της μισθώσεως, οι επαγγελματικοί χώροι είχαν άμεση σχέση με την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 31 Έτσι, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, λόγω εκκαθάρισεως της εκμεταλλεύσεως, πρέπει να αναγνωριστεί αρκεί η εφαρμογή του να μη δημιουργεί καταστάσεις φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως.

- 32 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι τα υποκείμενα δικαίου δεν μπορούν να επικαλούνται κοινοτικούς κανόνες με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-367/96, Κεφάλας κ.λπ., Συλλογή 1998, σ. I-2843, σκέψη 20, και της 23ης Μαρτίου 2000, C-373/97, Διαμαντής, Συλλογή 2000, σ. I-1705, σκέψη 33). Τούτο θα συνέβαινε, π.χ., αν η Fini H, ενώ επικαλούνταν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για την πληρωμή των μισθωμάτων και λογαριασμών για χρονικό διάστημα μετά την παύση της δραστηριότητας εστίασεως, συνέχιζε να χρησιμοποιεί για καθαρά ιδιωτικούς σκοπούς τους επαγγελματικούς χώρους που προηγουμένως χρησιμοποιούνταν για εστίαση.
- 33 Η εφορία, αν διαπιστώσει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκήθηκε με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση, έχει την εξουσία να ζητήσει, αναδρομικά, την επιστροφή των ποσών που εξέπεσαν (βλ., μεταξύ άλλων, τις προαναφερθείσες αποφάσεις Rompelman, σκέψη 24, INZO, σκέψη 24, και Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 46).
- 34 Ούτως ή άλλως, του εθνικού δικαστηρίου έργο είναι να αρνηθεί το ευεργέτημα του δικαιώματος εκπτώσεως αν αποδειχθεί, με γνώμονα αντικειμενικά στοιχεία, ότι έγινε επίκληση του δικαιώματος αυτού με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση.
- 35 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη καταγγελίας, θεωρείται υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου αυτού και δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά, αρκεί να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των γενομένων πληρωμών και της εμπορικής δραστηριότητας και αρκεί να έχει αποδειχθεί ότι δεν υπήρχε σκοπός φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 36 Μετά την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, το δεύτερο ερώτημα κατέστη άνευ αντικειμένου.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 37 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται ν' αποφανθεί επί των εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη καταγγελίας, θεωρείται υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου αυτού και δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά, αρκεί να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των γενομένων πληρωμών και της εμπορικής δραστηριότητας και αρκεί να έχει αποδειχθεί ότι δεν υπήρχε σκοπός φοροδιαφυγής ή καταστροφολογίας.

(υπογραφές)