



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 21ης Φεβρουαρίου 2013\*

«Εκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α' — Δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών — Ανάγκη υπάρξεως ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ εισροών και εκροών — Κριτήριο καθορισμού της σχέσεως αυτής — Δικηγορικές υπηρεσίες παρασχεθείσες στο πλαίσιο ποινικής διώξεως για διαφθορά, η οποία ασκήθηκε ατομικώς κατά του διαχειριστή και βασικού εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης»

Στην υπόθεση C-104/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Φεβρουαρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

**Finanzamt Köln-Nord**

κατά

**Wolfram Becker,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, Μ. Berger, Α. Borg Barthet, Ε. Levits και J.-J. Kasel (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak,

γραμματέας: Α. Calot Escobar,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Τ. Henze και την Κ. Petersen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Β.-R. Killmann και την C. Soulay,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', 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 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001 (ΕΕ L 15, σ. 24, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt Köln-Nord (στο εξής: Finanzamt) και του Wolfram Becker, με αντικείμενο το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) εισροών που κατέβαλε ο W. Becker επί δικηγορικών αμοιβών στο πλαίσιο ποινικής διώξεως ασκηθείσας σε βάρος του ως διαχειριστή και βασικού εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η νομοθεσία της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ της οδηγίας αυτής, ορίζει τα 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 στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

- 4 Κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας:

«Για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:

- α) για την αναφερομένη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, [στοιχείο] α', έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3».

- 5 Δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28η της οδηγίας αυτής, τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της εν λόγω οδηγίας πρέπει, όσον αφορά την υπαγωγή στον ΦΠΑ, να περιέχουν το πλήρες όνομα και τη διεύθυνση του υποκειμένου στον φόρο και του πελάτη του.

#### *Η γερμανική νομοθεσία*

- 6 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του νόμου του 2005 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 2005, *BGBI.* 2005 I, σ. 386, στο εξής: UStG), ο επιχειρηματίας δύναται να εκπίπτει, ως φόρο επί των εισροών, τον νομίμως οφειλόμενο φόρο για παροχές που παρασχέθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.
- 7 Η έκπτωση αποκλείεται, κατά το άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG για παροχές τις οποίες ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για τη διενέργεια αφορολόγητων πράξεων.

## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, ο W. Becker είχε ατομική επιχείρηση και ήταν ο πλειοψηφών εταίρος της A-GmbH (στο εξής: A), εταιρίας περιορισμένης ευθύνης του γερμανικού δικαίου. Ο W. Becker και ο X ήταν διαχειριστές της A, της οποίας ο εταιρικός σκοπός συνίστατο στην ανάληψη έναντι ανταλλάγματος της εκτελέσεως κατασκευαστικών εργασιών υποκειμένων στον ΦΠΑ. Ο P, πληρεξούσιος της A, ορίστηκε αργότερα, επίσης, διαχειριστής της εταιρίας αυτής.
- 9 Οι W. Becker και A συνδέονταν ως ενιαίο από φορολογικής απόψεως πρόσωπο, κατά την έννοια του UStG. Κατά συνέπεια, οι W. Becker και A λογίζονταν ως ένας και μόνον υποκείμενος στον φόρο, καθόσον ο W. Becker βαρυνόταν, ως «ενσωματωμένη» ατομική επιχείρηση, με τις φορολογικές υποχρεώσεις του ομίλου επιχειρήσεων που απαρτιζόταν από την επιχείρησή του και την A.
- 10 Μετά την εκ μέρους της A εκτέλεση έναντι ανταλλάγματος μιας υποκείμενης σε φόρο συμβάσεως έργου που της είχε ανατεθεί, ο αρμόδιος εισαγγελέας άσκησε ποινική δίωξη κατά του W. Becker και του P. Πράγματι, υπήρχαν ενδείξεις ότι η A αποκόμισε, πριν από τη σύναψη της συμβάσεως, όφελος από εμπιστευτικές πληροφορίες σχετικές με τις προσφορές που είχαν υποβάλει ανταγωνιστικές επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να μπορέσει να υποβάλει την καλύτερη προσφορά. Για να λάβει τις εν λόγω πληροφορίες, είχε προβεί σε παροχές οι οποίες θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ποινικώς ως ενεργητική δωροδοκία ή συνέργια σ' αυτή όσον αφορά τον W. Becker και τον P, και ως παθητική δωροδοκία όσον αφορά τον λήπτη των παροχών αυτών.
- 11 Οι ποινικές διώξεις που είχαν ασκηθεί σε βάρος του W. Becker και του P έπαυσαν μετά την καταβολή συναλλακτικών ποσών, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του γερμανικού κώδικα ποινικής δικονομίας.
- 12 Στο πλαίσιο της ποινικής ανακριτικής διαδικασίας, ο W. Becker και ο P εκπροσωπήθηκαν έκαστος από τον δικηγόρο του. Εντούτοις, βάσει των συμφωνητικών που αφορούσαν τις αμοιβές των εν λόγω δικηγόρων, οι εντολές του δικηγόρου του W. Becker ήταν ο ίδιος, ως κατηγορούμενος, και η A, οι δε εντολές του δικηγόρου του P ήταν ο ίδιος, ως κατηγορούμενος, και η A επίσης. Αμφότερα τα συμφωνητικά υπεγράφησαν για λογαριασμό των εντολών από την A, η οποία εκπροσωπήθηκε από τους W. Becker και P ως διαχειριστές της, και έφεραν την εταιρική σφραγίδα.
- 13 Οι δικηγόροι εξέδωσαν τα τιμολόγιά τους στην A. Ο W. Becker, ως «ενσωματωμένη» επιχείρηση της A, προέβη κατά την επίμαχη χρήση, δηλαδή το έτος 2005, σε έκπτωση του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα εν λόγω τιμολόγια.
- 14 Όπως προκύπτει από την υποβληθείσα ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, η Finanzamt έκρινε ότι δεν ήταν δυνατή η έκπτωση του επίμαχου ΦΠΑ και εξέδωσε, ακολούθως, διορθωτική πράξη επιβολής φόρου σε βάρος του W. Becker. Μετά την απόρριψη της διοικητικής ενστάσεως που υπέβαλε ενώπιον της Finanzamt, ο W. Becker άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln, η οποία έγινε δεκτή.
- 15 Το Bundesfinanzhof, στο πλαίσιο αναιρέσεως που άσκησε η Finanzamt, υπενθυμίζει με την απόφασή του περί παραπομπής ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως προϋποθέτει ότι υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των εισρών και εκροών. Εντούτοις, η Finanzamt έχει αμφιβολίες σχετικά με το αν η ύπαρξη μιας τέτοιας σχέσεως καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή βάσει της γενεσιουργού αιτίας για την παροχή της υπηρεσίας αυτής.
- 16 Πράγματι, αφενός, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως εξαρτάται από αντικειμενικά στοιχεία (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 32) και από τον αντικειμενικό χαρακτήρα της επίμαχης πράξεως (απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group, Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 24). Εν προκειμένω, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμενικού χαρακτήρα της επίμαχης στην υπόθεση της

κύριας δίκης παροχής δικηγορικών υπηρεσιών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η εν λόγω παροχή σκοπούσε ευθέως και αμέσως στην προστασία των ιδιωτικών συμφερόντων των δύο κατηγορουμένων. Εξάλλου, οι ποινικές διώξεις ασκήθηκαν μόνον κατά των εν λόγω δύο προσώπων ατομικώς και όχι κατά της Α, καίτοι ήταν νομικώς δυνατή η άσκηση ποινικής διώξεως και σε βάρος της.

17 Αφενός, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι πρέπει, επίσης, να εξεταστεί αν η αποκτηθείσα παροχή έχει ως αποκλειστική αιτία τις φορολογητέες δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2007, C-435/05, Investrand, Συλλογή 2007, σ. I-1315, σκέψη 33). Τούτο ισχύει και στην υπόθεση της κύριας δίκης, διότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν θα είχαν παρασχεθεί από τους δύο δικηγόρους, αν η Α δεν ασκούσε μια δραστηριότητα η οποία απέφερε ορισμένο κύκλο εργασιών και ήταν, συνεπώς, φορολογητέα. Θα μπορούσε, επομένως, να γίνει δεκτό ότι υπήρχε ευθεία και άμεση σχέση των εν λόγω δραστηριοτήτων με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της Α. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο W. Becker, ως ενσωματωμένη επιχείρηση της Α, είχε δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών.

18 Κατόπιν των προεκτεθέντων, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Η ευθεία και άμεση σχέση που έχει κριθεί, με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ως καθοριστικής σημασίας για την ερμηνεία της φράσεως “για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του”, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της [έκτης οδηγίας], καθορίζεται

— βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της υπηρεσίας που παρασχέθηκε στον υποκείμενο στον φόρο (εν προκειμένω: ενέργειες δικηγόρου υπερασπίσεως για την αποτροπή της ποινικής καταδίκης φυσικού προσώπου) ή

— βάσει της γενεσιουργού αιτίας της παρασχεθείσας υπηρεσίας (εν προκειμένω: οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, κατά την άσκηση της οποίας τελέσθηκε ποινικό αδίκημα από φυσικό πρόσωπο);

2) Στην περίπτωση που κριτήριο αποτελεί η γενεσιουργός αιτία: Έχει, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της [έκτης οδηγίας], ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος παραγγέλλει ορισμένη υπηρεσία από κοινού με έναν υπάλληλο, δικαίωμα ολικής ή αναλογικής μόνον εκπτώσεως, και ποιες είναι στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας σε περισσότερους λήπτες οι απαιτήσεις όσον αφορά την έκδοση τιμολογίου κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, πέμπτη περίπτωση, της [έκτης οδηγίας];»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

19 Για να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει, κατ' αρχάς, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ συγκεκριμένης πράξεως εισροής και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως είναι, καταρχήν, αναγκαία προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (βλ. αποφάσεις Midland Bank, προπαρατεθείσα, σκέψη 24, της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 26, και Investrand, προπαρατεθείσα, σκέψη 23). Το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που επιβαρύνει την απόκτηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που διενεργήθηκαν για την απόκτηση ή την παροχή τους αποτελούν μέρος των συστατικών

στοιχείων της τιμής των πράξεων στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Midland Bank, σκέψη 30, και Abbey National, σκέψη 28).

- 20 Εντούτοις αναγνωρίζεται, επίσης, ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ συγκεκριμένης πράξεως εισροής και μιας ή περισσοτέρων πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του και, ως τέτοιο, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (βλ., συναφώς, αποφάσεις Midland Bank, προπαρατεθείσα, σκέψη 31, και της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik, Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 36).
- 21 Πρέπει, ακολούθως, να επισημανθεί ότι, ως προς τη φύση της «ευθείας και άμεσης σχέσεως» που πρέπει να υφίσταται μεταξύ εισροών και εκροών, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι θα ήταν εκτός πραγματικότητας οποιαδήποτε προσπάθεια ακριβέστερης διατυπώσεως συναφώς. Πράγματι, λαμβανομένης υπόψη της ποικιλίας των εμπορικών και επαγγελματικών συναλλαγών, θα ήταν αδύνατο να δοθεί μια πλέον χρήσιμη απάντηση ως προς το κριτήριο καθορισμού, για όλες τις περιπτώσεις, της σχέσεως που πρέπει να υφίσταται μεταξύ εισροών και εκροών ώστε να μπορεί να εκπίπτει ο ΦΠΑ επί των εισροών (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank, σκέψη 25).
- 22 Τέλος, από τη νομολογία προκύπτει ότι, στο πλαίσιο εφαρμογής του κριτηρίου της άμεσης σχέσεως από τις φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια, πρέπει να συνεκτιμώνται εκ μέρους τους όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank, σκέψη 25) και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικώς με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 23 Πράγματι, η υποχρέωση να λαμβάνεται υπόψη μόνον το αντικειμενικό περιεχόμενο της επίμαχης πράξεως είναι η πλέον πρόσφορη για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, ο οποίος συνίσταται στην κατοχύρωση της ασφάλειας δικαίου και στη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του εν λόγω ΦΠΑ πράξεων (βλ., συναφώς, αποφάσεις BLP Group, προπαρατεθείσα, σκέψη 24, της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 33, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF, Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 47).
- 24 Το Δικαστήριο έχει, εξάλλου, αποφανθεί ότι πρέπει, επίσης, να καθορίζεται, βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου τους, αν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων αγαθών ή υπηρεσιών και μιας φορολογητέας πράξεως εκροής ή, εξαιρετικώς, μιας φορολογητέας πράξεως εισροής (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank, σκέψη 32, και, κατ' αναλογία, όσον αφορά τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για να αποδειχθεί η δεδηλωμένη πρόθεση ενός υποκειμένου στον φόρο να εντάξει συγκεκριμένο αγαθό σε πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 24).
- 25 Η ερμηνεία κατά την οποία, προκειμένου να καθοριστεί αν υφίσταται «ευθεία και άμεση σχέση» μεταξύ ορισμένης πράξεως και του συνόλου της φορολογητέας δραστηριότητας, κατά την έννοια της ανωτέρω νομολογίας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη αντικειμενικά στοιχεία των ληφθέντων αγαθών ή των ληφθεισών υπηρεσιών, δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση από το γεγονός ότι το Δικαστήριο έκρινε κατ' ουσίαν, με τις σκέψεις 33 και 36 της προπαρατεθείσας αποφάσεως του Investrand, ότι, εφόσον η άσκηση της φορολογητέας δραστηριότητας δεν συνιστά την αποκλειστική αιτία της αναλήψεως ορισμένων εξόδων και δαπανών, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ αυτών και της εν λόγω δραστηριότητας.

- 26 Πράγματι, από τις σκέψεις 25 έως 34 της αποφάσεως αυτής προκύπτει ότι το Δικαστήριο, αφού έλαβε προηγουμένως υπόψη όλες τις περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση και, ειδικότερα, τα πραγματικά στοιχεία που προέκυπταν από την υποβληθείσα ενώπιόν του δικογραφία, έκρινε, αφενός, ότι η Investrand BV δεν είχε διενεργήσει καμία συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη εισροής όσον αφορά τον ΦΠΑ που προέκυπτε από τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης έξοδα. Αφετέρου, αποφάνθηκε ότι, εάν η Investrand BV δεν αποδεικνυε ότι δεν θα είχε υποβληθεί στα έξοδα αυτά, εάν δεν ασκούσε μια υποκείμενη στον φόρο οικονομική δραστηριότητα, δεν θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι υποβλήθηκε στα έξοδα αυτά για τις ανάγκες του συνόλου των φορολογητέων δραστηριοτήτων της.
- 27 Το Δικαστήριο έκρινε, με τη σκέψη 34 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Investrand, ότι η περίπτωση της Investrand BV ήταν συγκρίσιμη με εκείνη του ιδιώτη κατόχου μετοχών και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω πράξεις δεν μπορούσαν να θεωρηθούν ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, για τον λόγο και μόνο ότι έλαβε υπόψη, στο πλαίσιο του ελέγχου που διενήργησε, το αντικειμενικό περιεχόμενο των επίμαχων πράξεων.
- 28 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, με την προπαρατεθείσα απόφαση Investrand BV, το Δικαστήριο δεν απέκλεισε ότι, λαμβανομένου υπόψη του περιεχομένου τους, οι επίμαχες πράξεις θα μπορούσαν, σε μια άλλη περίπτωση, να συνδέονται με ορισμένη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα. Το Δικαστήριο δέχθηκε μόνον, όπως προκύπτει κατ' ουσίαν από τη σκέψη 33 της εν λόγω αποφάσεως, ότι, ακόμη και αν η Investrand BV δεν ασκούσε καμία φορολογητέα δραστηριότητα, η εταιρία αυτή θα μπορούσε, εντούτοις, να υποβληθεί στα επίμαχα έξοδα, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει δεκτό ότι υποβλήθηκε στα έξοδα αυτά λόγω των φορολογητέων δραστηριοτήτων της.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως υποστήριξε η Γερμανική Κυβέρνηση, το γεγονός ότι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και του συνόλου της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της εν λόγω παροχής υπηρεσιών δεν αποκλείει τη δυνατότητα να ληφθεί επίσης υπόψη η αποκλειστική αιτία της επίμαχης πράξεως, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως κριτήριο καθορισμού του αντικειμενικού περιεχομένου. Εφόσον αποδεικνύεται ότι μια πράξη δεν διενεργήθηκε για τις ανάγκες των φορολογητέων δραστηριοτήτων ενός υποκειμένου στον φόρο, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση της πράξεως αυτής με τις εν λόγω δραστηριότητες, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, ακόμη και αν η εν λόγω πράξη υπόκειται, βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της, στον ΦΠΑ.
- 30 Εν προκειμένω, πρώτον, βάσει των στοιχείων που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης παροχή δικηγορικών υπηρεσιών σκοπούσε ευθέως και αμέσως στην προστασία των ιδιωτικών συμφερόντων των δύο κατηγορουμένων, οι οποίοι διώκονταν για ποινικά αδικήματα λόγω της προσωπικής συμπεριφοράς τους. Εξάλλου, όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως, οι ποινικές διώξεις ασκήθηκαν μόνον κατά των κατηγορουμένων ατομικώς και όχι κατά της Α, καίτοι ήταν νομικώς δυνατή η άσκηση ποινικής διώξεως και σε βάρος της. Το αιτούν δικαστήριο συμπεραίνει ορθώς εκ των ανωτέρω ότι, βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου τους, οι σχετικές με τις εν λόγω υπηρεσίες αμοιβές δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι καταβλήθηκαν για τις ανάγκες του συνόλου των φορολογητέων δραστηριοτήτων της Α.
- 31 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, εάν οι υπηρεσίες δεν είχαν παρασχεθεί από τους εν λόγω δύο δικηγόρους, σε περίπτωση που η Α δεν ασκούσε καμία δραστηριότητα που να αποφέρει ορισμένο κύκλο εργασιών και να είναι, συνεπώς, φορολογητέα, θα υπήρχε αιτιώδης συνάφεια μεταξύ των σχετικών με τις εν λόγω υπηρεσίες αμοιβών και του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας της Α. Επιβάλλεται, εντούτοις, η διαπίστωση ότι αυτή η αιτιώδης συνάφεια δεν μπορεί να θεμελιώσει μια ευθεία και άμεση σχέση κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου. Όπως επισημαίνει το ίδιο το αιτούν δικαστήριο, δεν υπάρχει νομική σχέση μεταξύ των ποινικών διώξεων και της Α, με αποτέλεσμα οι εν λόγω υπηρεσίες να πρέπει να θεωρηθούν ως παρασχεθείσες στο σύνολό τους εκτός του πλαισίου των φορολογητέων δραστηριοτήτων της Α.

- 32 Συναφώς, πρέπει επιπροσθέτως να επισημανθεί ότι το γεγονός ότι το εθνικό αστικό δίκαιο υποχρεώνει μια επιχείρηση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, να αναλάβει τα έξοδα που συνδέονται με την υπεράσπιση, σε ποινικό επίπεδο, των συμφερόντων των οργάνων της είναι άνευ σημασίας για την ερμηνεία και την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Πράγματι, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμενικού συστήματος ΦΠΑ που τίθεται σε εφαρμογή με το σύστημα αυτό, καθοριστικής σημασίας είναι μόνον η αντικειμενική σχέση μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών και της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Συλλογή 2010, σ. I-13805, σκέψη 54), διαφορετικά θα μπορούσε να τεθεί σε σοβαρό κίνδυνο η ενιαία εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης στον τομέα αυτό.
- 33 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ ορισμένης πράξεως και του συνόλου της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, προκειμένου να καθορισθεί αν τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν από αυτόν «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του», κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου του αγαθού ή της υπηρεσίας που έλαβε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο. Εν προκειμένω, η παροχή δικηγορικών υπηρεσιών, με σκοπό να αποτραπεί η επιβολή ποινικών κυρώσεων σε βάρος φυσικών προσώπων, διαχειριστών επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο, δεν παρέχει στην επιχείρηση αυτή το δικαίωμα να εκπέσει ως φόρο εισροών τον οφειλόμενο επί των εν λόγω παρασχεθεισών υπηρεσιών ΦΠΑ.

#### **Επί του δευτέρου ερωτήματος**

- 34 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

**Η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ ορισμένης πράξεως και του συνόλου της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, προκειμένου να καθορισθεί αν τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν από αυτόν «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του», κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', 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 τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001, καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου του αγαθού ή της υπηρεσίας που έλαβε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.**

Εν προκειμένω, η παροχή δικηγορικών υπηρεσιών, με σκοπό να αποτραπεί η επιβολή ποινικών κυρώσεων σε βάρος φυσικών προσώπων, διαχειριστών επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο, δεν παρέχει στην επιχείρηση αυτή το δικαίωμα να εκπέσει ως φόρο εισροών τον οφειλόμενο επί των εν λόγω παρασχεθεισών υπηρεσιών φόρο προστιθεμένης αξίας.

(υπογραφές)