ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 8ης Ιουνίου 2000 *

Στην υπόθεση C-98/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Ηνωμένο Βασίλειο), προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Commissioners of Customs & Excise

και

Midland Bank plc,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), και 17, παράγραφοι 2, 3 και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Schintgen, πρόεδρο τμήματος, G. Hirsch (εισηγητή) και H. Ragnemalm, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Saggio
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Midland Bank plc, εκπροσωπούμενη από τους R. Cordara, QC, και P. A. McGrath, barrister, κατ' εντολήν του P. Kelly, solicitor,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, επικουρούμενο από τον K. P. E. Lasok, QC, και την M. Hall, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, και την F. Riddy, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένη στην ίδια υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Midland Bank plc, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 3ης Ιουνίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Σεπτεμβρίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 31ης Ιουλίου 1997, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Απριλίου 1998, το High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ) τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, 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 17, παράγραφοι 2, 3 και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Midland Bank plc (στο εξής: Midland) και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), αρμοδίων σε θέματα εισπράξεως φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στο Ηνωμένο Βασίλειο, επί του ζητήματος της εκπτώσεως του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί για παροχές νομικών υπηρεσιών.

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας ορίζει:

«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.»

4 Η οδηγία 77/388 τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

5 Σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση»:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος 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 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.

(...)

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενον 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 Κοινότητος ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν σε χώρα εκτός της Κοινότητος.

(...)

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 πρά-

ξεων, 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.

(...)»

Περαιτέρω, το άρθρο 17, παράγραφος 5, περιλαμβάνει διατάξεις που αφορούν τον κατ' αναλογία υπολογισμό της εκπτώσεως αφήνοντας συγχρόνως στα κράτη μέλη την επιλογή μεταξύ πλειόνων τρόπων καθορισμού της αναλογίας αυτής.

Το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, που αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας, απαλλάσσει ορισμένες πράξεις που πραγματοποιούνται συνήθως από τράπεζες.

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

6 Το Ηνωμένο Βασίλειο μετέφερε στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας εφαρμόζοντας «μηδενικό συντελεστή» στο είδος των πράξεων που αφορά το άρθρο αυτό, θεωρώντας τις συγχρόνως ως θεωρητικώς φορολογήσιμες, ώστε, αν υφίσταται το δικαίωμα εκπτώσεως, να μην εισπράττεται πράγματι κανείς φόρος.

7 Όσον αφορά τη μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη του άρθρου 17, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας, που αφορά την περίπτωση υποκειμένων στον φόρο που χρησιμοποιούν αγαθά και υπηρεσίες για να πραγματοποιήσουν συγχρόνως φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις, το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου περιλαμβάνει πολλούς τρόπους υπολογισμού του ΦΠΑ επί των εισροών που μπορεί να εκπέσει.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Η Midland είναι εντολοδόχος ομίλου εταιριών, που θεωρείται ως ένα ενιαίο σύνολο για τους σκοπούς του ΦΠΑ, περιλαμβάνον την τράπεζα επενδύσεων του Λονδίνου Samuel Montagu & Co. Ltd (στο εξής: Samuel Montagu), η οποία παρέχει άλλοτε φορολογούμενες και άλλοτε απαλλασσόμενες υπηρεσίες.

9 Το 1987, η Samuel Montagu ανέλαβε τον ρόλο τράπεζας επενδύσεων για την Quadrex Holdings Inc. (στο εξής: Quadrex), εταιρία εγκατεστημένη στο Delaware (Ηνωμένες Πολιτείες). Η Quadrex επιθυμούσε να εξαγοράσει τη Mercantile House Holding Ltd (στο εξής: Mercantile), εταιρία εισαγμένη στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου. Πάντως, η British and Commonwealth Holding plc (στο εξής: B & C) ενδιαφερόταν επίσης για την εξαγορά της Mercantile. Τον Αύγουστο του 1987, η Quadrex και η B & C συνήψαν σύμβαση σύμφωνα με την οποία η B & C θα αγόραζε τη Mercantile και κατόπιν θα μεταπωλούσε το τμήμα συγχωνεύσεων και εξαγορών της στην Quadrex. Στη συνέχεια, η B & C ανέλαβε τον έλεγχο της Mercantile. Πάντως, η Quadrex δεν μπόρεσε να αγοράσει από την B & C το τμήμα αυτό, λόγω ανεπαρκούς ρευστότητας.

10 Έτσι, το 1988 έγιναν πλείονες δίκες ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Η B & C άσκησε κατά της Quadrex αγωγή αποζημιώσεως λόγω λύσεως της συμβάσεως. Στο πλαίσιο αυτής της διαφοράς, η Quadrex προσεπικάλεσε ως εγγυητή τη Samuel Montagu. Η B & C άσκησε επίσης αγωγή αποζημιώσεως κατά της Samuel Montagu λόγω των φερομένων ως ψευδών δηλώσεων από αμέλεια ενός διευθυντή της Samuel Montagu, σχετικά με τις χρηματοδοτικές δυνατότητες της Quadrex. Η ένδικη αγωγή αποτέλεσε τελικά το αντικείμενο συμβιβασμού στο τέλος του 1994.

11 Στο πλαίσιο της συμφωνίας μεταξύ Quadrex και B & C, το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance παρέσχε νομικές υπηρεσίες στη Samuel Montagu. Περαιτέρω, στο ίδιο αυτό δικηγορικό γραφείο ανατέθηκε η παρακολούθηση και η διαχείριση των

διαφορών που αναφέρθηκαν στην προηγουμένη σκέψη καθώς και των διαφόρων επιπτώσεών τους. Η Samuel Montagu χρεώθηκε συνεπώς με δικηγορικές αμοιβές αφορώσες τα έτη 1988 έως 1995 και η δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ σχετικά με τις αμοιβές αυτές είναι το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

12 Η Midland προέβαλε ότι οι νομικές υπηρεσίες που παρείχε το δικηγορικό γραφείο συνδέονταν πλήρως με την παροχή χρηματοδοτικών υπηρεσιών εκ μέρους της Samuel Montagu στην Quadrex, παροχή η οποία δημιουργεί δικαίωμα εκπτώσεως, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Συνεπώς, η Midland προέβαλε το δικαίωμά της εκπτώσεως όλου του ποσού του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί επί των αμοιβών που είχαν χρεωθεί από το εν λόγω γραφείο.

13 Οι Commissioners θεώρησαν ότι η Samuel Montagu δεν χρησιμοποίησε τις επίδικες νομικές υπηρεσίες μόνο για να πραγματοποιήσει πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Επομένως, αποφάσισαν ότι η Midland δικαιούνταν βασίμως εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνον εν μέρει.

14 Η Midland άσκησε έφεση ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, προβάλλοντας μεταξύ άλλων ότι το σύνολο των νομικών υπηρεσιών που παρέσχε το δικηγορικό γραφείο αφορούσε τις παροχές που είχε πραγματοποιήσει η Samuel Montagu υπέρ της Quadrex. Με απόφαση της 15ης Μαΐου 1996, το δικαστήριο αυτό δέχθηκε τα αιτήματα της Midland κρίνοντας ότι μπορούσε να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ των εισροών επί των τιμολογίων του εν λόγω γραφείου.

15 Οι Commissioners άσκησαν αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice. Προέβαλαν ότι οι παρασχεθείσες νομικές υπηρεσίες είχαν ως αντικείμενο να διασφαλίσουν την άμυνα της Samuel Montagu έναντι των αγωγών αποζημιώσεως που βασίζονταν σε πράξεις που η Samuel Montagu είχε εκπληρώσει παρέχοντας υπηρεσίες στην Quadrex. Έτσι, οι νομικές υπηρεσίες αφορούσαν επίσης γενικές δραστηριότητες της Samuel Montagu. Δεδομένου ότι οι γενικές αυτές δραστηριότητες αποτελούνται συγχρόνως από πράξεις που παρέχουν δικαίωμα

εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, είναι αναγκαίος ο καταμερισμός του φόρου επί των εισροών σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το High Court of Justice, θεωρώντας ότι η επίλυση της υποβληθείσας ενώπιόν του διαφοράς απαιτεί την ερμηνεία ορισμένων διατάξεων της πρώτης και έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα τρία προδικαστικά ερωτήματα:

«Για την ορθή ερμηνεία της οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, συγκεκριμένα δε του άρθρου 2, και της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, συγκεκριμένα δε του άρθρου 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και έχοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως:

1) Είναι απαραίτητο να αποδεικνύεται η άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης εισροής υπέρ προσώπου δρώντος υπό την ιδιότητά του ως υποκειμένου στον φόρο και συγκεκριμένης παροχής ή παροχών του, προκειμένου

α) να αποδειχθεί η ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου που έπληξε την εισροή αυτή· και

β) να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού;

2) Αν δοθεί καταφατική απάντηση στα ερωτήματα 1α και 1β, ποια είναι η φύση της άμεσης αυτής σχέσης και, συγκεκριμένα, στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογούμενες και απαλλασσόμενες παροχές:

α) διαφέρει το κριτήριο για τον καθορισμό του ποσού του φόρου επί των εισροών που εκπίπτει των κριτηρίων του άρθρου 17, παράγραφοι 2, 3 και 5 (και, σε καταφατική περίπτωση, κατά τι διαφέρει)· και

β) δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο εκπτώσεως όλου του φόρου επί των εισροών που έπληξε εισροή χρησιμοποιηθείσα για την πραγματοποίηση πράξεως εμπίπτουσας στο άρθρο 17, παράγραφο 2 ή 3, συγκεκριμένα στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ;

3) Αν δοθεί αρνητική απάντηση στα ερωτήματα 1α ή 1β:

α) ποια είναι η σχέση που πρέπει να αποδειχθεί· και

β) στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις:

— διαφέρει το κριτήριο για τον καθορισμό του ποσού του φόρου επί των εισροών που εκπίπτει των κριτηρίων του άρθρου 17, παράγραφοι 2, 3 και 5 (και, σε καταφατική περίπτωση, κατά τι διαφέρει)· και

— δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο εκπτώσεως όλου του φόρου επί των εισροών που έπληξε εισροή χρησιμοποιηθείσα για την πραγματοποίηση πράξεως εμπίπτουσας στο άρθρο 17, παράγραφο 2 ή 3, συγκεκριμένα στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ';»

Επί του πρώτου ερωτήματος

17 Με το πρώτο ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 2 της πρώτης οδηγίας και 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι είναι αναγκαία η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως ώστε να αναγνωρίζεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών στον υποκείμενο του φόρου και να καθορίζεται η έκταση του δικαιώματος αυτού.

18 Η Midland, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή θεωρούν ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα.

19 Εισαγωγικώς, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί στο να ανακουφίσει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή έχει καταβληθεί στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες σε ΦΠΑ (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19· της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 44). Πάντως, κατ' εξαίρεση, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, όπως η Samuel Montagu, πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πράξεις, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημεία 1 έως 5, της έκτης οδηγίας, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, έχει και αυτός, δυνάμει της διατάξεως αυτής,

δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά το μέτρο που χρησιμοποίησε τα παραδοθέντα αγαθά και τις παρασχεθείσες υπηρεσίες που αποτελούν εισροές για τις ανάγκες των εν λόγω απαλλασσομένων πράξεων.

20 Όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, υπό το φως του οποίου πρέπει να ερμηνευθεί η παράγραφος 2 της διατάξεως αυτής, καθορίζει το εφαρμοστέο στο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ καθεστώς, όταν ο ΦΠΑ αυτός 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 παραδοθέντα αγαθά ή οι παρασχεθείσες 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 (βλ. απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group, Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψεις 18 και 19).

21 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο επιτρέπεται η έκπτωση μόνον του ποσού του ΦΠΑ ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή της φορολογούμενης πράξεως.

22 Πάντως, όπως επίσης έχει κρίνει το Δικαστήριο, το δικαίωμα εκπτώσεως, άπαξ και γεννηθεί, εξακολουθεί υφιστάμενο ακόμη και αν η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν οδήγησε σε φορολογούμενες πράξεις ή ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που δημιούργησαν το δικαίωμα εκπτώσεως στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων λόγω συνθηκών ανεξαρτήτων της θελήσεώς του (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO, Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψεις 20 και 21· Ghent Coal Terminal, προαναφερθείσα, σκέψη 20, και της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, Schloßstraße, Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 42).

23 Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι, κατ' εξαίρεση και υπό συγκεκριμένες συνθήκες, το δικαίωμα εκπτώσεως υφίσταται ακόμη και αν δεν μπορεί να αποδειχθεί

άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως.

24 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2 της πρώτης οδηγίας και 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, κατ' αρχήν, είναι απαραίτητη η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, ώστε να αναγνωρίζεται στον υποκείμενο του φόρου δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορίζεται η έκταση του δικαιώματος αυτού.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

25 Στο μέτρο που το εθνικό δικαστήριο ζητεί, με το πρώτο μέρος του δευτέρου ερωτήματος, διευκρινίσεις ως προς τη φύση της «άμεσης σχέσης», η Midland, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή ορθώς συμφωνούν ότι δεν μπορεί πράγματι να γίνει προσπάθεια αναπτύξεως πιο συγκεκριμένης διατυπώσεως συναφώς. Πράγματι, λαμβανομένης υπόψη της ποικιλίας των εμπορικών και επαγγελματικών συναλλαγών, είναι αδύνατον να δοθεί πιο πρόσφορη απάντηση ως προς το κριτήριο καθορισμού, για όλες τις περιπτώσεις, της απαραίτητης σχέσης που πρέπει να υφίσταται μεταξύ εισροών και εκροών ώστε να μπορεί να εκπίπτει ο ΦΠΑ επί των εισροών. Στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να εφαρμόζουν το κριτήριο της άμεσης σχέσης σε κάθε υπόθεση της οποίας επιλαμβάνονται και να λαμβάνουν υπόψη όλες τις συνθήκες υπό τις οποίες συντελέστηκαν οι επίδικες πράξεις.

26 Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α', του εθνικού δικαστηρίου, η Midland, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή ορθώς επίσης συμφωνούν θεωρώντας ότι ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα μπορεί εντούτοις να δικαιούται εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, εφόσον αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες έχουν άμεση σχέση με τις εκροές που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, χωρίς να χρειάζεται να γίνεται διάκριση αναλόγως του αν εφαρμόζονται οι

παράγραφοι 2, 3 ή 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας. Άλλως, τα ίδια κατ' ουσίαν πραγματικά περιστατικά θα κατέληγαν σε διαφορετικά αποτελέσματα ανάλογα με τη διάταξη στην οποία θα ενέπιπταν οι πραγματοποιηθείσες από τον υποκείμενο του φόρου πράξεις.

27 Με το δεύτερο ερώτημα, στοιχείο β', το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ο υποκείμενος στον φόρο, που πραγματοποιεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, μπορεί να δικαιούται εκπτώσεως όλου του ΦΠΑ που επιβάρυνε προηγουμένως αγαθά ή υπηρεσίες, μολονότι αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση παροχής που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά στο πλαίσιο δραστηριοτήτων που αποτελούν απλώς τη συνέπεια της παροχής αυτής.

28 Η Midland, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή θεωρούν ότι, στην περίπτωση που υφίσταται σχέση ακολουθίας μεταξύ εισροής και εκροής, το αποφασιστικό κριτήριο ως προς το δικαίωμα εκπτώσεως είναι επίσης η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των δύο αυτών πράξεων. Στο πλαίσιο αυτό, η Midland τονίζει ότι η εν λόγω σχέση υπαγορεύει έναν αντικειμενικό σύνδεσμο μεταξύ εισροής και εκροής, ώστε η πρώτη να μπορεί να θεωρηθεί μέρος του κόστους που έφερε ο επιχειρηματίας για να πραγματοποιήσει τη δεύτερη, ότι η εισροή προετοιμάζει την εκροή ή είναι συνέπεια της πραγματοποιήσεώς της. Αντιθέτως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι οι νομικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε υποκείμενο του φόρου ο οποίος πραγματοποιεί συγχρόνως φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις, υπηρεσίες που αποτελούν τη συνέπεια της αμφισβητήσεως της ευθύνης αυτού του υποκειμένου στον φόρο όταν πραγματοποιεί φορολογούμενες πράξεις, δεν δημιουργούν τέτοια άμεση σχέση με τις πράξεις αυτές. Λόγω της φύσεώς τους, αυτές οι νομικές υπηρεσίες πρέπει οπωσδήποτε να θεωρηθούν ότι εμπίπτουν στα γενικά έξοδα, οπότε ο ΦΠΑ μπορεί να εκπέσει μόνον εν μέρει.

29 Επιβάλλεται η υπενθύμιση ότι, σύμφωνα με τη θεμελιώδη, εγγενή στο σύστημα του ΦΠΑ και απορρέουσα από τα άρθρα 2 της πρώτης και της έκτης οδηγίας αρχή, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαι-

ρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 16).

30 Από την αρχή αυτή καθώς και από τον θεσπιζόμενο στη σκέψη 19 της προαναφερθείσας αποφάσεως BLP Group κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο για να υπάρξει δικαίωμα εκπτώσεως, τα παραδοθέντα αγαθά ή οι παρασχεθείσες υπηρεσίες πρέπει να έχουν άμεση σχέση με τις φορολογούμενες πράξεις, απορρέει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες προϋποθέτει ότι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες για την κτήση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών πρέπει να έχουν αποτελέσει μέρος των στοιχείων που συνθέτουν την τιμή των φορολογουμένων πράξεων. Οι εν λόγω δαπάνες πρέπει επομένως να αποτελούν μέρος του κόστους των εκροών αυτών για τις οποίες χρησιμοποιούνται τα παραδοθέντα αγαθά και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες. Για τον λόγο αυτό, αυτά τα στοιχεία του κόστους πρέπει συνήθως να έχουν δημιουργηθεί προτού ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιήσει τις φορολογούμενες πράξεις με τις οποίες σχετίζονται.

31 Επομένως, αντίθετα προς ό,τι υποστηρίζει η Midland, συνήθως δεν υφίσταται άμεση σχέση υπό την έννοια της προαναφερθείσας αποφάσεως BLP Group μεταξύ της εκροής και των υπηρεσιών που χρησιμοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση της εν λόγω εκροής. Πράγματι, είναι αληθές ότι οι πραγματοποιηθείσες για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών δαπάνες είναι συνέπεια της εκροής. Πάντως, οι δαπάνες αυτές δεν αποτελούν συνήθως μέρος των στοιχείων που συνθέτουν το κόστος της εκροής, πράγμα το οποίο πάντως επιτάσσεται από το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας. Οι εν λόγω υπηρεσίες δεν έχουν επομένως άμεση σχέση με την εκροή. Αντιθέτως, το κόστος των υπηρεσιών αυτών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, ως τέτοια, είναι συστατικά στοιχεία της τιμής των προϊόντων της επιχειρήσεως. Επομένως, τέτοιου είδους υπηρεσίες έχουν άμεση σχέση με το σύνολο της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, οπότε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εμπίπτει στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και ο ΦΠΑ μπορεί, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, να εκπέσει μόνον εν μέρει.

32 Θα συνέβαινε άλλως μόνο στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει, με αντικειμενικά στοιχεία, ότι, κατ' εξαίρεση, οι δαπάνες σχετικά με τα αγαθά

ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε συνεπεία της πραγματοποιήσεως πράξεως που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως αποτελούν μέρος των στοιχείων που συνθέτουν το κόστος της πράξεως αυτής.

33 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εφαρμόζει το κριτήριο της άμεσης σχέσης σε υπόθεση της οποίας επιλαμβάνεται. Υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα μπορεί να δικαιούται εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, εφόσον αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες έχουν άμεση σχέση με τις εκροές που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, χωρίς να χρειάζεται να γίνεται διάκριση αναλόγως του αν εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2, 3 ή 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας. Πάντως, ένας τέτοιος υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται εκπτώσεως όλου του ΦΠΑ που επιβάρυνε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ως εισροές, αν οι υπηρεσίες αυτές δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεως που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά στο πλαίσιο δραστηριοτήτων που είναι απλώς συνέπεια της πράξεως αυτής, εκτός εάν αυτός ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει, με αντικειμενικά στοιχεία, ότι οι συνδεόμενες με την παροχή των υπηρεσιών αυτών δαπάνες αποτελούν μέρος του κόστους των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή της εκροής.

Επί του τρίτου ερωτήματος

34 Λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων που δόθηκαν στα δύο πρώτα ερωτήματα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

35 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς 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 παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 31ης Ιουλίου 1997 το High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, και 17, παράγραφοι 2, 3 και 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, έχουν την έννοια ότι, κατ' αρχήν, είναι απαραίτητη η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως ώστε να αναγνωρίζεται στον υποκείμενο του φόρου δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών και να καθορίζεται η έκταση του δικαιώματος αυτού.**

2) **Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εφαρμόζει το κριτήριο της άμεσης σχέσης σε κάθε υπόθεση της οποίας επιλαμβάνεται. Υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα μπορεί να δικαιούται εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, εφόσον αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες έχουν άμεση σχέση με τις εκροές που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, χωρίς να χρειάζεται να γίνεται διάκριση αναλόγως του αν εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2, 3 ή 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας 77/388. Πάντως, ένας τέτοιος υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να δικαιούται εκπτώσεως όλου του φόρου προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ως εισροές, αν οι υπηρεσίες αυτές δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεως που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά στο πλαίσιο δραστηριοτήτων που είναι απλώς συνέπεια της πράξεως αυτής, εκτός εάν αυτός ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει, με αντικειμενικά στοιχεία, ότι οι συνδεόμενες με την παροχή των υπηρεσιών αυτών δαπάνες αποτελούν μέρος του κόστους των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή της εκροής.**

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Ιουνίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του δευτέρου τμήματος

R. Schintgen