ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ F. G. JACOBS

της 26ης Σεπτεμβρίου 2002 [1]

1. Σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [2], τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι, σε περίπτωση μεταβιβάσεως «συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών», ουδεμία παράδοση αγαθών επραγματοποιήθη και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα.

2. Με την παρούσα αίτησή του για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το Tribunal d'Arrondissement του Λουξεμβούργου ερωτά κατ' ουσίαν αν η αντιστοιχούσα στη διάταξη αυτή ρύθμιση της εθνικής νομοθεσίας πρέπει να εφαρμόζεται αυτομάτως οσάκις ο παραλήπτης ή ο δικαιούχος είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή αν θα έπρεπε επιπλέον να απαιτείται ο εν λόγω δικαιούχος να χρησιμοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία για συνέχιση της ίδιας επιχείρησης ή για τους σκοπούς επιχείρησης του αυτού είδους με αυτήν του μεταβιβάζοντος και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν το οικείο κράτος μέλος μπορεί ή οφείλει να απαιτήσει την απόκτηση διοικητικής άδειας που να επιτρέπει την εξακολούθηση της εν λόγω επιχείρησης.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

Εφαρμοστέα νομοθεσία

3. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, 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, υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, οποιοσδήποτε ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής. Στις οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνεται, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

4. Στο άρθρο 5 δίδεται ο ορισμός της παραδόσεως αγαθών. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, ως παράδοση αγαθού νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Ωστόσο, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 8:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών επραγμα-

τοποιήθη 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.»

5. Η δυνατότητα να μη θεωρούνται τέτοιου είδους μεταβιβάσεις ως παραδόσεις αγαθών τέθηκε σε εφαρμογή στο Λουξεμβούργο με το άρθρο 9, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ της 12ης Φεβρουαρίου 1979, όπως τροποποιήθηκε στη συνέχεια, κατά το οποίο, κατ' εξαίρεση, μία παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ως τέτοια, εφόσον συνιστά «μεταβίβαση, καθ' οιονδήποτε τρόπο και σε οποιαδήποτε βάση, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών σε άλλο υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο δικαιούχος θεωρείται ως διάδοχος του μεταβιβάζοντος» [3].

6. Δεν τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου άλλες εθνικές διατάξεις που να έχουν θεσπιστεί σύμφωνα με τη δεύτερη περίοδο του άρθρου 5, παράγραφος 8, με σκοπό την αποφυγή στρέβλωσης του ανταγωνισμού στις περιπτώσεις όπου ο δικαιούχος δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο.

3 — Σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 5, παράγραφος 8, ισχύει υπό τους αυτούς όρους και επί της παροχής υπηρεσιών, όπου υπάγεται και η εκχώρηση αλών αγαθών (άρθρο 6, παράγραφος 1).

Η κυρία δίκη

7. Η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου ανέκυψε κατά την πώληση από τη Zita Modes SARL (στο εξής: Zita Modes) προς την Parfumerie Milady (στο εξής: Milady) περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης λιανικής εμπορίας ενδυμάτων. Στο τιμολόγιο, το οποίο αφορούσε ποσό 1,7 εκατομμυρίων φράγκων Λουξεμβούργου, το αντικείμενο της πώλησης περιγραφόταν ως επιχείρηση (fonds de commerce) και αναγραφόταν η φράση: «Σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές διατάξεις, το παρόν τιμολόγιο δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.»

8. Η ταυτότητα των πωληθέντων περιουσιακών στοιχείων δεν πιστοποιήθηκε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αλλά, κατά τη διάταξη περί παραπομπής, η Zita Modes ισχυρίζεται ότι επρόκειτο για αξεσουάρ μόδας τα οποία συνόδευαν τα ενδύματα που εμπορευόταν, συμπεριλαμβανομένων προϊόντων αρωματοποιίας τα οποία παράγονταν από την ίδια εταιρία η οποία κατασκεύαζε τα ενδύματα και στη συνέχεια χρησιμοποιήθηκαν από τη Milady που συνέχισε τη δραστηριότητα της Zita Modes.

9. Οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου διαφώνησαν με την υπαγωγή της επίμαχης συναλλαγής σε αυτή την κατηγορία, στηριζόμενες ιδίως στο γεγονός ότι, για να ισχύσει η απαλλαγή, ο δικαιούχος πρέπει να είναι πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο το οποίο συνεχίζει τη δραστηριότητα του μεταβιβάζοντος και, κατά συνέπεια, νομμοποιείται να συνεχίσει το είδος αυτό της επιχειρήσεως, αλλά ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η

Milady δεν είχε άδεια της αρμοδίας διοικητικής αρχής για άσκηση εμπορικής δραστηριότητας στον συγκεκριμένο τομέα. Κατά συνέπεια, βεβαίωσαν εκ νέου το ποσό ΦΠΑ που οφειλόταν από τη Zita Modes (η οποία έχει πλέον λυθεί και εκκαθαριστεί).

10. Η Zita Modes (ή οι εκπρόσωποί της) προσέβαλαν την πράξη εκ νέου βεβαιώσεως του φόρου ενώπιον του Tribunal d'Arrondissement το οποίο, πριν από την έκδοση οριστικής αποφάσεως ζήτησε από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των κατωτέρω ερωτημάτων:

«1) Έχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, 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, την έννοια ότι η μεταβίβαση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων σε υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο συνιστά επαρκή προϋπόθεση για τη μη υπαγωγή της πράξης στον φόρο προστιθεμένης αξίας, όποια κι αν είναι η δραστηριότητα του υποκειμένου σε φόρο προσώπου και όπως και αν χρησιμοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία το εν λόγω πρόσωπο;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι η μεταβίβαση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων σε υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο θα πρέπει να νοείται ως μεταβίβαση του συνόλου ή μέρους του συνόλου μιας επιχείρησης σε υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο το οποίο συνεχίζει τη δραστηριότητα του μεταβιβάζοντος την επιχείρηση στο σύνολό της ή συνεχίζει τη δραστηριότητα του τομέα στον οποίο αντιστοιχούν τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, ή να νοείται απλώς ως μεταβίβαση του συνόλου ή μέρους του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων σε υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο το οποίο συνεχίζει εν όλω ή εν μέρει να δραστηριοποιείται στον τομέα δραστηριότητας του μεταβιβάζοντος, χωρίς να υπάρχει μεταβίβαση επιχείρησης ή τομέα επιχείρησης;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως σε οποιοδήποτε σκέλος του δευτέρου ερωτήματος, επιβάλλεται ή επιτρέπεται από το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας στα κράτη μέλη να θέτουν ως προϋπόθεση της εξαιρέσεως από τον ΦΠΑ η δραστηριότητα του αποκτώντος τα περιουσιακά στοιχεία να ασκείται σύμφωνα με την άδεια που έχει εκδοθεί από την αρμόδια για την εποπτεία της οικείας δραστηριότητας ή τομέα δραστηριότητας υπηρεσία, υπό τον αυτονόητο όρο ότι η ασκούμενη δραστηριότητα ευρίσκεται εντός των νομίμων εμπορικών καναλιών υπό την έννοια του όρου στη νομολογία του Δικαστηρίου;»

Παρατηρήσεις

11. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν μόνον η Administration d'enregistrement et des domaines de l'État (φορολογικές υπηρεσίες του Λουξεμβούργου) και η Επιτροπή. Δεν ζητήθηκε η διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζήτησης.

12. Οι φορολογικές αρχές υποστηρίζουν ότι σκοπός του άρθρου 9, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ του Λουξεμβούργου είναι να αποφεύγεται το ενδεχόμενο δημιουργίας οποιουδήποτε υπολειμματικού φόρου (rémanence de taxe) σε περιπτώσεις όπου ο αποκτών είναι φορολογούμενος ο οποίος δικαιούται μερικής μόνον εκπτώσεως του φόρου εισροών[4], ούτως ώστε να εξασφαλίζεται η ουδετερότητα όσον αφορά τις οικονομικές επιπτώσεις κατά την επιβολή του ΦΠΑ.

13. Αν ο αποκτών θεωρηθεί ως διάδοχος του μεταβιβάζοντος, πρέπει οπωσδήποτε να συνεχίσει να ασκεί επιχείρηση του αυτού είδους, διαφορετικά, η εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ θα καθίστατο εξαιρετικά δύσκολη και, στην πραγματικότητα, θα έχανε κάθε πρακτική αξία, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις όπου τίθεται ζήτημα προσαρμογής της αξίας κεφαλαιουχικών αγαθών[5]. Επομένως, η προϋπόθεση αυτή επιβάλλεται σιωπηρώς τόσο στο άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, όσο και στο άρθρο 9, παράγραφος 2, του νόμου του Λουξεμβούργου.

14. Η Επιτροπή λαμβάνει κατά τι διαφορετική θέση επί του ζητήματος αυτού.

15. Πρώτον, αναφερόμενη στον σκοπό του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, επικαλείται το επεξηγηματικό υπόμνημα της πρότασής της για την έκτη οδηγία[6], όπου εξέθετε ότι η εν λόγω δυνατότητα παρέχεται «για λόγους απλουστεύσεως της διαδικασίας και προκειμένου να μην επιβαρύνονται υπέρμετρα οι πόροι της επιχείρησης». Σκοπός, συνεπώς, της ρυθμίσεως είναι η αποφυγή τιμολόγησης μεγάλων, συνήθως, ποσών φόρου, τα οποία καταβάλλονται στο κράτος και στη συνέχεια ανακτώνται μέσω της εκπτώσεως του φόρου εισροών. Η δεύτερη περίοδος, η οποία δεν είχε περιληφθεί στο αρχικώς προταθέν κείμενο, σκοπεί να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να ρυθμίσουν τις περιπτώσεις όπου ο αποκτών δεν έχει πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως. Βεβαίως, και τα δύο σκέλη της διάταξης είναι προαιρετικά. Τέλος, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ υπαγορεύει η εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, να καταλήγει ακριβώς στο ίδιο αποτέλεσμα που θα προέκυπτε αν ο φόρος είχε επιβληθεί και στη συνέχεια εκπέσει κανονικά.

16. Κατόπιν, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, μολονότι το εθνικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι υπήρξε μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων επιχείρησης, θα πρέπει να αποσαφηνίσει περαιτέρω αν αυτή η μεταβίβαση αφορούσε «σύνολο ή μέρος συνόλου αγαθών», φράση στην οποία πρέπει να δοθεί ένας κοινοτικός ορισμός. Η Επιτροπή αναφέρεται σε μια σειρά διατυπώσεων, προερχομένων από τη νομολογία και τη νομοθεσία, που ενδεχομένως θα συμβάλουν στη διατύπωση ενός τέτοιου ορισμού και οι οποίες συ-

4 — Οι φορολογητέες παραδόσεις είναι κοινώς γνωστές ως «εκροές» από την πλευρά του προμηθευτή και ο επιβαλλόμενος σ' αυτές ΦΠΑ ως «φόρος εκροών»· εφόσον χρησιμοποιηθούν τα παραδοθέντα αγαθά από τον παραλήπτη για την πραγματοποίηση περαιτέρω παραδόσεων, από τη δική του πλευρά συνιστούν «εισροές» και ο επ' αυτών ΦΠΑ είναι γνωστός ως «φόρος εισροών» (βλ. ανάλυση στα σημεία 20 επ. κατωτέρω).

5 — Βλ. σημεία 23 και 29 κατωτέρω.

6 — *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73, σ. 10· η πρώτη, σήμερα, περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 8, ήταν το άρθρο 5, παράγραφος 4, στο αρχικώς προταθέν κείμενο.

γκλίνουν κατ' ουσίαν στην ύπαρξη μιας αυθύπαρκτης, οργανωμένης μονάδας που μπορεί να λειτουργήσει ως επιχείρηση. Η απλή πώληση μετοχών, ωστόσο, δεν εμπίπτει στον ορισμό αυτό.

17. Επανερχόμενη στα ερωτήματα του εθνικού δικαστηρίου, η Επιτροπή θεωρεί ότι δεν είναι απαραίτητο η επιχειρηματική δραστηριότητα του αποκτώντος να ταυτίζεται με τη δραστηριότητα του μεταβιβάζοντος. Εκείνο που έχει σημασία είναι η εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, να καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα που θα προέκυπτε αν ο φόρος είχε βεβαιωθεί, καταβληθεί και, στη συνέχεια, ανακτηθεί μέσω της εκπτώσεως του φόρου εισροών· συνεπώς, η μόνη απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο αποκτών να μπορεί να προβαίνει στις εν λόγω εκπτώσεις του φόρου, δηλαδή να είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο χρησιμοποιεί τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία για τους σκοπούς των υποκειμένων σε φόρο συναλλαγών του.

18. Όσον αφορά το γεγονός ότι η Milady δεν είχε άδεια να συνεχίσει να ασκεί την ίδια δραστηριότητα με τη Zita Modes, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, κατά τη νομολογία, μία παράνομη επιχειρηματική δραστηριότητα δεν τίθεται εκτός του πεδίου επιβολής του ΦΠΑ, εφόσον μπορεί κατά οποιοδήποτε τρόπο να ανταγωνίζεται νόμιμες δραστηριότητες. Εάν, ωστόσο, στην περίπτωση αυτή, η εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, ενδέχεται να καταλήξει σε στρέβλωση του ανταγωνισμού, το οικείο κράτος μέλος δικαιούται να υιοθετήσει διορθωτικά μέτρα σύμφωνα με τη δεύτερη περίοδο της διάταξης.

Ανάλυση

Σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 8

19. Όπως ορθώς έχει επισημανθεί, το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματα του άρθρου 5, παράγραφος 8, πρέπει να διευκρινίζονται υπό το πρίσμα του σκοπού του.

20. Ο σκοπός αυτός με τη σειρά του πρέπει να εκτιμάται με αναφορά στο σύστημα του ΦΠΑ ως συνόλου, η ουσία του οποίου διατυπώνεται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ [7]:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

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

7 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

21. Επομένως, με το σύστημα εκπτώσεως του ΦΠΑ επιδιώκεται να αποφεύγεται η σωρευτική επιβολή του, στις περιπτώσεις που έχουν ήδη επιβαρυνθεί με ΦΠΑ αγαθά και/ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή περαιτέρω αγαθών και/ή υπηρεσιών, δηλαδή, να αποφεύγεται η εκ νέου επιβολή ΦΠΑ στα ήδη καταβληθέντα ποσά ΦΠΑ. Δημιουργείται μια αλυσίδα συναλλαγών, όπου το καθαρό καταβλητέο ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε κρίκο της —δηλαδή το συνολικώς καταβλητέο ποσό για την οικεία παράδοση μείον τα ήδη επιβληθέντα δίκην φόρου εισροών ποσά— συνιστά συγκεκριμένο ποσοστό της αξίας που προστίθεται στο κάθε στάδιο. Όταν η αλυσίδα φθάνει στο τέλος της, με την παράδοση στον τελικό καταναλωτή, το συνολικό ποσό φόρου το οποίο έχει επιβληθεί —και βαρύνει τελικώς τον καταναλωτή, καθότι οι διάφοροι έμποροι που παρεμβάλλονται στην αλυσίδα έχουν εκπέσει όλα τα καταβληθέντα απ' αυτούς ποσά φόρου— αντιστοιχεί στο ισχύον ποσοστό της τελικής τιμής.

22. Ωστόσο, τέτοια έκπτωση δεν πρέπει να εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που ο φόρος εισροών έχει καταβληθεί για παραδόσεις αγαθών τα οποία δεν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή φορολογητέων εκροών. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται περιπτώσεις στις οποίες υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο χρησιμοποιεί τα παραδιδόμενα αγαθά για προσωπικές του ανάγκες (και συνεπώς ενεργεί ως τελικός καταναλωτής) ή για να πραγματοποιήσει περαιτέρω απαλλασσόμενες παραδόσεις, για τις οποίες δεν οφείλεται ΦΠΑ [8].

23. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο μπορεί να ασκεί το δικαίωμά του προς έκπτωση κατά το μέτρο που χρησιμοποιεί τα φορολογηθέντα αγαθά που του παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του». Οσάκις τα χρησιμοποιεί τόσο για την πραγματοποίηση πράξεων οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, το άρθρο 17, παράγραφος 5, ορίζει ότι «η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας», οπότε η αναλογία καθορίζεται (με την επιφύλαξη ορισμένων προαιρετικών παραλλαγών) σύμφωνα με το άρθρο 19, το οποίο ορίζει, κατ' ουσίαν, ότι η αναλογούσα έκπτωση προκύπτει από το κλάσμα του ποσού του κύκλου εργασιών από συναλλαγές που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση προς το συνολικό ποσό του κύκλου εργασιών. Το άρθρο 20 προβλέπει περαιτέρω τη δυνατότητα διακανονισμού, ιδίως σε περίπτωση μετέπειτα μεταβολής των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως [9] και, προκειμένου για κεφαλαιουχικά αγαθά, ο διακανονισμός μπορεί να αφορά περίοδο πέντε έως είκοσι ετών [10].

8 — Ορισμένες ενδοσυνοριακές συναλλαγές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, ενώ τα άρθρα 14 έως 16 προβλέπουν εξαιρέσεις στο διεθνές εμπόριο. Τουλάχιστον στο εσωτερικό εμπόριο, ωστόσο, το γεγονός ότι μία συγκεκριμένη συναλλαγή απαλλάσσεται δεν σημαίνει ότι εξαιρούνται και οι προηγηθείσες συναλλαγές στην οικεία αλληλουχία παραδόσεων· αντίθετα, ο καταβληθείς σε προηγούμενα στάδια φόρος δεν μπορεί πλέον να ανακτηθεί μέσω εκπτώσεως, ακόμη και αν η απαλλασσόμενη παράδοση καθίσταται συστατικό στοιχείο του κόστους επομένης φορολογουμένης παραδόσεως, μολονότι στην περίπτωση αυτή η αιτιολογία γεννά ίσως περισσότερες αμφιβολίες.

9 — Βλ. άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β'.

10 — Βλ. άρθρο 20, παράγραφος 2.

24. Αφήνοντας προς στιγμήν κατά μέρος το ζήτημα του ακριβούς περιεχομένου του όρου «σύνολο αγαθών ή μέρος συνόλου αγαθών» και δεχόμενος ότι με αυτόν νοείται γενικότερα μια «επιχείρηση», συμφωνώ κατ' ουσίαν με την άποψη της Επιτροπής όσον αφορά τη λειτουργία του άρθρου 5, παράγραφος 8, στο πλαίσιο αυτό.

25. Όταν ο Α πωλεί την επιχείρησή του στον Β, πρόκειται καταρχήν για υποκείμενη σε φόρο συναλλαγή. Εφόσον, πράγμα πιθανό, ο Β συνεχίσει την επιχείρηση, είτε αυτοτελώς είτε ως μέρος άλλης επιχείρησης, ο καταβληθείς επί της ανωτέρω συναλλαγής φόρος είναι εκπεστέος στον βαθμό που οι διενεργούμενες από τον Β παραδόσεις υπόκεινται με τη σειρά τους στον φόρο, δεδομένου ότι η αγορά της επιχείρησης αποτελεί συστατικό του κόστους πραγματοποιήσεως των εν λόγω παραδόσεων. Σε αρκετές περιπτώσεις, θα πρόκειται για επιχείρηση που πραγματοποιεί μόνον υποκείμενες στον φόρο παραδόσεις και, συνεπώς, ολόκληρο το ποσό θα μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εκπτώσεως.

26. Πάντως, ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην πώληση μιας επιχείρησης κατά κανόνα αντιπροσωπεύει ένα διόλου αμελητέο ποσό, το οποίο στερείται η επιχείρηση ή ο νέος της ιδιοκτήτης σε μία κρίσιμη από εμπορικής απόψεως συγκυρία, αν και τελικώς δεν είναι δυνατόν να μην αποδοθεί από τις φορολογικές αρχές [11].

27. Προφανώς, υπ' αυτές τις συνθήκες, θα ήταν ίσως προτιμότερο να θεωρηθεί ότι δεν έλαβε χώρα υποκείμενη στον φόρο συναλλαγή, ώστε να αποφευχθεί η ανάγκη καταβολής χρημάτων στις φορολογικές αρχές μόνο και μόνο για να ανακτηθούν αργότερα με τη μορφή εκπτώσεων. Το γεγονός ότι η πρώτη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας συνετάγη με αυτό το σκεπτικό συνάγεται σαφώς από το επεξηγηματικό υπόμνημα το οποίο επικαλείται η Επιτροπή: η διάταξη υιοθετήθηκε «για λόγους απλουστεύσεως της διαδικασίας και προκειμένου να μην επιβαρύνονται υπέρμετρα οι πόροι της επιχείρησης».

28. Στο σημείο αυτό πρέπει να προστεθεί ότι, χάρη στην απλούστευση αυτή, αποφεύγονται επίσης δυσχέρειες αποτιμήσεως συνδεόμενες με το ότι τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ. Όπως δε επισημαίνουν οι υπηρεσίες Customs and Excise του Ηνωμένου Βασιλείου, στην παράγραφο 1.5 της ανακοινώσεώς τους 700/9 του Μαρτίου 2002, με τίτλο «Transfer of a business as a going concern» (Μεταβίβαση επιχειρήσεως χωρίς διακοπή της δραστηριότητάς της) [12], η εν λόγω ρύθμιση προστατεύει επίσης τις φορολογικές αρχές από το ενδεχόμενο ο μεταβιβάζων, αφού εισπράξει τον ΦΠΑ κατά τη μεταβίβαση, να μην τον καταβάλει στη συνέχεια. Σε περιπτώσεις τέτοιων επιχειρή-

11 — Βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-408/98 απόθαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National (Συλλογή 2001, σ. I-1361, σημεία 23 και 24).

12 — Βλ. www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

σεων, που είναι γνωστές ως επιχειρήσεις «που ως φοίνικες αναγεννώνται από τις στάχτες τους», οι οποίες σκοπίμως τίθενται σε εκκαθάριση καταλείποντας σημαντικό φορολογικό χρέος και μηδενικούς πόρους, οι αρχές θα έπρεπε, ελλείψει της εν λόγω ρυθμίσεως, να επιτρέπουν παρά ταύτα στον αποκτώντα να προβεί στην έκπτωση του φόρου εισροών, αποδεχόμενες καθαρή ζημία λόγω απωλείας φορολογικών εσόδων.

29. Ωστόσο, η επιδίωξη του σκοπού αυτού δικαιολογείται μόνο στις περιπτώσεις όπου ο αποκτών θα είχε ούτως ή άλλως τη δυνατότητα έκπτωσης του επιβληθέντος ΦΠΑ. Εφόσον η αποκτώμενη επιχείρηση χρησιμοποιείται εν όλω ή εν μέρει για την πραγματοποίηση παραδόσεων μη υποκειμένων σε ΦΠΑ, η εν λόγω προϋπόθεση δεν συντρέχει (πλήρως). Εάν δε δεν επιβαλλόταν ΦΠΑ κατά την απόκτηση, ο αποκτών θα ετύγχανε ενδεχομένως μη δικαιολογουμένου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος έναντι άλλων επιχειρηματιών που προβαίνουν σε απαλλασσόμενες του φόρου παραδόσεις του αυτού είδους. Παρόμοια κατάσταση θα εδημιουργείτο στην περίπτωση που ο αποκτών θα αγόραζε (κυρίως κεφαλαιουχικά) αγαθά, επί των οποίων η έκπτωση του ΦΠΑ θα είχε ήδη πραγματοποιηθεί από τον μεταβιβάζοντα, σε τιμή ελεύθερη παντός φόρου που θα επιβάρυνε την τιμή αυτή αν τα μεταβιβαζόμενα αγαθά είχαν αποκτηθεί υπό διαφορετικές συνθήκες και όπου ο ίδιος ο αποκτών δεν θα είχε δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως [13].

30. Ήταν, συνεπώς, λογικό να προστεθεί η δεύτερη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 8, ώστε τα κράτη μέλη που κάνουν χρήση της δυνατότητας αυτής να μπορούν επίσης να λαμβάνουν μέτρα ώστε να αποτρέπουν οποιαδήποτε στρέβλωση του ανταγωνισμού σε τέτοιες περιπτώσεις.

31. Στην εν λόγω περίοδο, η φράση «στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο» μπορεί, κατά την άποψή μου, να θεωρηθεί ότι καλύπτει και τις περιπτώσεις όπου ο αποκτών δεν υπόκειται καθόλου σε φόρο. Επομένως, η τιθέμενη στο άρθρο 9, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ του Λουξεμβούργου προϋπόθεση, σύμφωνα με την οποία ο αποκτών πρέπει να είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, μπορεί να δικαιολογηθεί τουλάχιστον επί αυτής της βάσεως, ακόμη και αν δεν τίθεται ρητώς ανάλογη προϋπόθεση στο άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, μολονότι μπορεί ίσως και να θεωρηθεί ότι η διάταξη θέτει σιωπηρώς τέτοια προϋπόθεση.

32. Έτσι, εξεταζόμενος στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ ως συνόλου, ο σκοπός της ρυθμίσεως δεν είναι, όπως φαίνεται να πιστεύουν οι αρχές του Λουξεμβούργου, η αποφυγή επιβολής μη εκπεστέου φόρου αλλά, μάλλον, η αποτροπή, προς το συμφέρον του υγιούς ανταγωνισμού, του ενδεχομένου να αποφεύγουν ορισμένοι επιχειρηματίες την καταβολή του εν λόγω φόρου υπό συνθήκες όμοιες με εκείνες υπό τις οποίες άλλοι θα έπρεπε να τον καταβάλουν και να τον μετακυλίσουν στους πελάτες τους.

13 — Βλ. επεξηγηματικό υπόμνημα της απόφασης 90/127/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 12ης Μαρτίου 1990, που επιτρέπει στο Ηνωμένο Βασίλειο να εφαρμόσει μέτρο κατά παρέκκλιση του άρθρου 5, παράγραφος 8, και του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ΕΕ 1990, L 73, σ. 32, όπου παραπομπή από Terra, B. J. M. και Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD 1993, σ. 288.

Σύνολο ή μέρος συνόλου αγαθών

33. Με γνώμονα τον σκοπό του άρθρου 5, παράγραφος 8, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, θα εξετάσω στη συνέχεια το περιεχόμενο της διατάξεως και το είδος συναλλαγών στις οποίες μπορεί να εφαρμόζεται.

34. Προκειμένου για σύνολο αγαθών, δεν υφίστανται ιδιαίτερες δυσκολίες. Η μεταβίβαση στην περίπτωση αυτή αφορά μία επιχείρηση ως σύνολο, η οποία, όπως επισήμανε η Επιτροπή, περιλαμβάνει διάφορα στοιχεία. Παραδείγματος χάριν, ο γαλλικός όρος fonds de commerce, ο οποίος χρησιμοποιήθηκε στο τιμολόγιο που αφορά η κυρία δίκη, σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται στα νομικά λεξικά [14], περιλαμβάνει τόσο ενσώματα (όπως το εργοστάσιο, τον εξοπλισμό και το εμπόρευμα) όσο και άϋλα στοιχεία (όπως το δικαίωμα του μισθωτή από τη σύμβαση μισθώσεως, την εμπορική επωνυμία ή τον διακριτικό τίτλο, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα και φήμη και πελατεία). Στα στοιχεία αυτά θα μπορούσαν να προστεθούν τα εμπορικά μυστικά, τα αρχεία της επιχείρησης, το πελατολόγιο, τα οφέλη από τις υφιστάμενες συμβάσεις κ.ο.κ.

35. Το συνεκτικό στοιχείο μεταξύ των στοιχείων αυτών είναι το γεγονός ότι συνδυάζονται ώστε να καταστεί δυνατή η άσκηση συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας ή συνόλου δραστηριοτήτων, ενώ καθένα από τα στοιχεία αυτά μεμονωμένα δεν θα αρκούσε για τον σκοπό αυτό. Μεμονωμένα, αποτελούν απλώς επιμέρους στοιχεία της επιχειρήσεως· συνδυασμένα μεταξύ τους αποτελούν την επιχείρηση.

36. Από τα ανωτέρω συνάγεται, κατά τη γνώμη μου, ότι ο όρος «μέρος συνόλου αγαθών» δεν αναφέρεται σε ένα ή περισσότερα μεμονωμένα στοιχεία του καταλόγου αυτού, αλλά στον συνδυασμό επαρκούς αριθμού τέτοιων στοιχείων που καθιστά δυνατή την άσκηση συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας, έστω και αν η δραστηριότητα αυτή συνιστά μέρος μόνο μιας ευρύτερης επιχείρησης από την οποία έχει αποσπασθεί.

37. Στην περιγραφή αυτή μπορεί να αντιπαρατεθεί η περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση λιανικού εμπορίου κλείνει ένα από τα καταστήματά της και πωλεί το εμπόρευμά του σε άλλη εμπορική επιχείρηση, ή μία επιχείρηση παροχής υπηρεσιών διακόπτει την παροχή συγκεκριμένης υπηρεσίας και μεταβιβάζει ολόκληρο τον συναφή εξοπλισμό σε ανταγωνιστή της. Τέτοιου είδους συναλλαγές θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι εμπίπτουν στη γραμματική έννοια του όρου «μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών», αλλά το ίδιο θα μπορούσε να ισχύει για οποιαδήποτε πώληση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, ενόψει του σκοπού του άρθρου 5, παράγραφος 8, είναι προφανές ότι δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο και με τον εξεταζόμενο όρο νοείται η μεταβίβαση ενός αυτοτελούς μέρους μιας ευρύτερης επιχείρησης.

38. Υπενθυμίζεται επίσης ότι πρόθεση του νομοθέτη ήταν το άρθρο 5, παράγραφος 8, να εφαρμόζεται στις περιπτώσεις όπου το ποσό του καταβλητέου ΦΠΑ θα ήταν εξαιρετικά επαχθές για την οικεία επιχείρηση. Μολονότι με το σύστημα της εκπτώσεως του

14 — Βλ., π.χ., Cornu, G., (ed.), *Vocabulaire juridique* (δεύτερη έκδοση, 1990), Presses universitaires de France, και Guillien, R., και Vincent, J., (ed.), *Lexique de termes juridiques* (έκτη έκδοση, 1985), Dalloz.

ΦΠΑ επιδιώκεται να μην επιβαρύνεται καθόλου η επιχείρηση με τον ΦΠΑ που καθίσταται καταβλητέος στο πλαίσιο της ασκήσεως όλων των οικονομικών της δραστηριοτήτων [15] —«αρχή της ουδετερότητας»—, η λειτουργία του συστήματος συνήθως συνεπάγεται στην πράξη υποχρέωση των εμπορικών επιχειρήσεων να προκαταβάλλουν ποσά (επιβαλλόμενα στις εισροές τους) τα οποία στη συνέχεια ανακτούν παρακρατώντας ένα ποσοστό του φόρου (επί των εκροών) που καταβάλλουν οι πελάτες τους. Η μετακύλιση αυτή των προκαταβαλλομένων φόρων μπορεί να θεωρηθεί θεμιτή στο πλαίσιο της ομαλής ασκήσεως εμπορικών δραστηριοτήτων, αλλά είναι σημαντικά επαχθέστερη για τον νέο ιδιοκτήτη μιας επιχείρησης, ο οποίος καλείται να προκαταβάλει φόρο επί της συνολικής αξίας της και μάλιστα εφάπαξ.

39. Οσάκις υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο αποκτά μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία —π.χ. ένα εμπορικό σήμα ή μέρος ή ακόμη και το σύνολο του αποθέματος εμπορευμάτων ή του εξοπλισμού— από άλλο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, η οικεία συναλλαγή μπορεί να θεωρηθεί ως συνήθης επιχειρηματική πράξη ή επένδυση και η προκαταβολή του ΦΠΑ ως μέρος των συνήθων υποχρεώσεων της εμπορικής επιχείρησης. Οσάκις, ωστόσο, η μεταβίβαση αφορά ολόκληρη επιχείρηση, πρόκειται για εξαιρετικό γεγονός που μπορεί να δικαιολογεί ειδική μεταχείριση, καθότι το ποσό του προκαταβλητέου ΦΠΑ για τη μεταβίβαση πιθανολογείται να είναι ιδιαιτέρως υψηλό σε σχέση με τους πόρους της εν λόγω επιχείρησης.

15 — Βλ., π.χ., Abbey National, υποσημείωση 11 ανωτέρω, σκέψη 24 της απόφασης, μαζί με την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

40. Η προσέγγιση που συνοψίζεται στην παράγραφο 36 ανωτέρω συνάδει, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, με τους ορισμούς που έχουν δοθεί κατά καιρούς, τόσο από το Δικαστήριο όσο και από τον κοινοτικό νομοθέτη. Στην υπόθεση Commerz-Credit-Bank [16], το Δικαστήριο δέχθηκε ότι ως «μέρος συνόλου αγαθών» πρέπει να νοείται, για τους σκοπούς της οδηγίας 69/335/ΕΚ του Συμβουλίου [17], «σύνολο περιουσιακών στοιχείων και προσώπων ικανών να συμβάλλουν στην άσκηση ορισμένης δραστηριότητας». Στην οδηγία 2001/23/ΕΚ του Συμβουλίου [18] ως «μεταβίβαση επιχείρησης, εγκατάστασης ή τμήματος επιχείρησης ή εγκατάστασης» ορίζεται η «μεταβίβαση μιας οικονομικής οντότητας που διατηρεί την ταυτότητά της, η οποία νοείται ως σύνολο οργανωμένων πόρων με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, είτε κυρίας είτε δευτερεύουσας».

41. Ο τελευταίος αυτός ορισμός, ο οποίος είχε ήδη περιληφθεί στην οδηγία 98/50/ΕΚ του Συμβουλίου [19], απηχούσε τη νομολογία

16 — Απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 1992, C-50/91 (Συλλογή 1992, σ. I-5225, σκέψη 17 και διατακτικό). Βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση αυτή και την απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1991, C-164/90, Muwi Bouwgroep (Συλλογή 1991, σ. I-6049, ιδίως σκέψη 22 της απόφασης και σημείο 18 των προτάσεών μου).

17 — Οδηγία της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20· βλ. άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β').

18 — Οδηγία της 12ης Μαρτίου 2001, περί προσεγγίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, σχετικά με τη διατήρηση των δικαιωμάτων των εργαζομένων σε περίπτωση μεταβιβάσεων επιχειρήσεων, εγκαταστάσεων ή τμημάτων εγκαταστάσεων ή επιχειρήσεων (ΕΕ 2001, L 82, σ. 16· βλ. άρθρο 1, παράγραφος 1).

19 — Οδηγία της 29ης Ιουνίου 1998, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/187/ΕΟΚ περί προσεγγίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τη διατήρηση των δικαιωμάτων των εργαζομένων σε περίπτωση μεταβιβάσεων επιχειρήσεων, εγκαταστάσεων ή τμημάτων εγκαταστάσεων (ΕΕ 1998, L 201, σ. 88· βλ. άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β').

του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Spijkers [20] και Redmond Stichting [21], σύμφωνα με την οποία το αποφασιστικό κριτήριο για τη διαπίστωση της υπάρξεως τέτοιας μεταβίβασης είναι αν η επιχείρηση διατηρεί την ταυτότητά της, όπως καταδεικνύεται ιδίως από το γεγονός ότι, στην πράξη, η λειτουργία της συνεχίζεται ή ξεκινά εκ νέου, ενώ προς εξακρίβωση αυτού είναι απαραίτητο να εξετάζονται όλα τα χαρακτηριστικά της συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένου του είδους της επιχείρησης, του αν τα ενσώματα στοιχεία του ενεργητικού της μεταβιβάζονται, της αξίας των αλων περιουσιακών στοιχείων της, του βαθμού στον οποίο το προσωπικό αναπροσλαμβάνεται από τον νέο εργοδότη, του αν μεταβιβάζονται πελάτες, του βαθμού ομοιότητας μεταξύ των δραστηριοτήτων που ασκούνταν πριν και μετά τη μεταβίβαση και της χρονικής περιόδου κατά την οποία, ενδεχομένως, ανεστάλησαν οι δραστηριότητες αυτές. Δεν πρέπει να λησμονείται, ωστόσο, ότι όλες αυτές οι προϋποθέσεις αποτελούν απλώς επιμέρους παράγοντες στο πλαίσιο της συνολικής εκτίμησης.

42. Μολονότι οι ως άνω ορισμοί δεν είναι δεσμευτικοί στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι σαφώς επιθυμητό τέτοιες συγγενείς έννοιες να έχουν ομοιόμορφο περιεχόμενο στο σύνολο του κοινοτικού δικαίου, εκτός αν υφίσταται συγκεκριμένος λόγος που να δικαιολογεί το αντίθετο.

20 — Απόφαση της 18ης Μαρτίου 1986, 24/85 (Συλλογή 1986, σ. 1119, σκέψεις 11 έως 13).

21 — Απόφαση της 19ης Μαΐου 1992, C-29/91 (Συλλογή 1992, σ. I-3189, σκέψεις 22 έως 27).

43. Οι ανωτέρω παρατηρήσεις θα βοηθήσουν πιθανώς το εθνικό δικαστήριο να αποφανθεί επί του ζητήματος αν τα μεταβιβασθέντα από τη Zita Modes στη Milady περιουσιακά στοιχεία συνιστούσαν σύνολο ή μέρος συνόλου περιουσιακών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.

Ανάγκη άσκησης επιχείρησης της ιδίου είδους με αυτήν του μεταβιβάζοντος

44. Πρώτον, επισημαίνεται ότι το άρθρο 5, παράγραφος 8, είναι διατυπωμένο με γενικό τρόπο και δεν επιβάλλει υποχρεώσεις όσον αφορά τη χρήση του «συνόλου ή μέρους συνόλου περιουσιακών στοιχείων» που ακολουθεί τη μεταβίβαση. Καταρχήν, επομένως, δεν θα πρέπει να προστεθούν διά της ερμηνείας τέτοιες υποχρεώσεις εάν αυτό δεν υπαγορεύεται από κάποιον επιτακτικό λόγο.

45. Οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου υποστήριξαν ότι ο αποκτών πρέπει οπωσδήποτε να συνεχίσει να ασκεί το ίδιο είδος επιχείρησης με τον μεταβιβάζοντα, καθότι πρόκειται να αντιμετωπισθεί ως διάδοχός του. Το νομικό έρεισμα του επιχειρή-

ματος αυτού προκύπτει ίσως με περισσότερη σαφήνεια από ορισμένες γλωσσικές εκδοχές του άρθρου 5, παράγραφος 8, απ' ό,τι από άλλες. Ενώ σε αρκετές γλώσσες χρησιμοποιείται ένας ισοδύναμος με την αγγλική λέξη «successor» (διάδοχος) όρος, σε άλλες γλώσσες, συμπεριλαμβανομένης της γαλλικής στην οποία παραπέμπουν τα δικόγραφα της κυρίας δίκης, γίνεται λόγος για «συνέχιση της προσωπικότητας» του μεταβιβάζοντος. Έτσι, κατά την άποψη των φορολογικών αρχών, δεν μπορεί να υπάρξει συνέχιση της ιδίας προσωπικότητας χωρίς συνέχιση ασκήσεως επιχειρήσεως του αυτού είδους.

46. Στη πραγματικότητα, δεν φαίνεται να υφίστανται αντίφαση μεταξύ των δύο διατυπώσεων. Από τη συνδυασμένη ανάγνωσή τους, προκύπτει ότι αναφέρονται σαφώς στην έννοια της καθολικής διαδοχής, κατά την οποία ένα πρόσωπο αναλαμβάνει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις άλλου προσώπου (που, βεβαίως, στην προκειμένη περίπτωση, περιορίζονται στο σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ΦΠΑ που έχουν σχέση με τη μεταβιβαζόμενη επιχείρηση).

47. Ενόψει του στοιχείου αυτού, θα διαφωνήσω με την άποψη των φορολογικών αρχών, τουλάχιστον με τον περιοριστικό τρόπο που φαίνεται ότι αυτή διατυπώθηκε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου.

48. Πρώτον, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, είναι σαφές από το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 8, ότι η αντιμετώπιση του αποκτώντος ως διαδόχου του μεταβιβάζοντος αποτελεί συνέπεια και όχι προϋπόθεση του ότι θεωρείται ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία παράδοση.

49. Δεύτερον, μολονότι η μεταβίβαση αυτή καθαυτή δεν συνεπάγεται την επιβολή ΦΠΑ, φόρος έχει συνήθως καταβληθεί (και δεν έχει ακόμη εκπέσει) επί ορισμένων τουλάχιστον από τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία και θα ενσωματωθεί στο τίμημα της μεταβίβασης. Αν είχε διατηρήσει την επιχείρησή του, ο μεταβιβάζων θα εδικαιούτο να προβεί σε έκπτωση του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 17, μετά δε τη μεταβίβαση ο αποκτών βρίσκεται στην ιδία θέση —υποκείμενος στον αυτό όρο, ο οποίος επιβάλλει οι παραδόσεις για τις οποίες έχει καταβληθεί φόρος εισροών να χρησιμοποιηθούν για περαιτέρω παραδόσεις υποκείμενες σε φόρο εκροών. Αντίστροφα, όλες οι οφειλές ΦΠΑ του μεταβιβάζοντος θα αναληφθούν από τον αποκτώντα, ο οποίος θα είναι και το πρόσωπο το οποίο θα αφορούν μεταγενέστεροι διακανονισμοί που τυχόν θα χωρήσουν, σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, σε σχέση με τον φόρο που έχει καταβληθεί από τον μεταβιβάζοντα.

50. Για να ισχύσουν τα ανωτέρω, δεν είναι απαραίτητο να συνεχίσει ο αποκτών ακριβώς το ίδιο είδος επιχείρησης με τον μεταβιβάζοντα. Η θέση του ομολογουμένως θα επηρεαστεί αν οι υποκείμενες σε φόρο παραδόσεις του αντικατασταθούν από εξαιρούμενες του φόρου παραδόσεις, όχι όμως περισσότερο απ' ό,τι θα επηρεαζόταν η θέση του μεταβιβάζοντος αν είχε προχωρήσει σε ανάλογη αλλαγή χωρίς να μεταβιβάσει την επιχείρησή του. Στον βαθμό που θα εξακολουθήσουν να υφίστανται οποι-

εσδήποτε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού [22], αυτές θα αντιμετωπισθούν σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις, κατά τα οριζόμενα στη δεύτερη περίοδο του άρθρου 5, παράγραφος 8.

51. Ωστόσο, μπορεί να τεθεί το ερώτημα αν ένα κράτος μέλος μπορεί να κάνει μερική μόνο χρήση της ευχερείας που του παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, θεωρώντας ότι η μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου περιουσιακών στοιχείων δεν συνιστά παράδοση αγαθών μόνον εφόσον πληρούνται περαιτέρω προϋποθέσεις —όπως, π.χ. ο δικαιούχος να χρησιμοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία για την άσκηση επιχειρήσεως του αυτού είδους με αυτήν του μεταβιβάζοντος— αν και δεν φαίνεται να έχει ενσωματωθεί τέτοιος κανόνας στον νόμο περί ΦΠΑ του Λουξεμβούργου.

52. Το άρθρο 5, παράγραφος 8, παρέχει στα κράτη μέλη κάποια διακριτική ευχέρεια, υπό την έννοια ότι τους παρέχει τη δυνατότητα να λαμβάνουν μέτρα προκειμένου να αποτρέψουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού σε περιπτώσεις όπου ο αποκτών δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο. Ωστόσο, η ευχέρεια αυτή φαίνεται ότι περιορίζεται εντός των συγκεκριμένων ορίων και δεν εκτείνεται σε μέτρα που αποβλέπουν σε σκοπούς εκτός της αποτροπής στρεβλώσεων του ανταγωνισμού ή σε περιπτώσεις όπου ο παραλήπτης υπόκειται πλήρως στον φόρο. Γενικός κανόνας που επιβάλλει στον αποκτώντα την υποχρέωση να ασκεί επιχείρηση του αυτού είδους με την επιχείρηση του μεταβιβάζοντος δεν φαίνεται, εκ πρώτης όψεως, να ευρίσκεται εντός των ορίων αυτών.

53. Περαιτέρω, το Δικαστήριο υιοθέτησε αρκετά αυστηρή θέση σε μία τουλάχιστον παρόμοια υπόθεση [23]. Με το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας, παρέχεται στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια για παροχή στους φορολογουμένους τους της δυνατότητας να επιλέγουν να φορολογηθούν για ορισμένες συναλλαγές που υπό κανονικές συνθήκες εξαιρούνται του φόρου, όπως η μίσθωση και η εκμίσθωση ακινήτων, για περιορισμό του πεδίου του εν λόγω δικαιώματος επιλογής και για καθορισμό των ειδικοτέρων όρων ασκήσεώς του. Όμως, ακόμη και στην περίπτωση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι το οικείο κράτος μέλος δεν μπορεί, αφού παράσχει το δικαίωμα επιλογής, να περιορίσει στη συνέχεια το αντικείμενό του, παραδείγματος χάριν, μόνο στο οικόπεδο, αλλά όχι και στα επ' αυτού κτίρια. Κατά μείζονα λόγο, επομένως, τα κράτη μέλη, κατά την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, δεν επιτρέπεται να κάνουν χρήση της παρεχομένης ευχερείας επιβάλλοντας περιορισμούς διαφορετικούς από αυτούς που προβλέπονται στη δεύτερη περίοδο. Θα ήταν δε ακόμη λιγότερο αποδεκτό, από άποψη ασφαλείας δικαίου, τέτοιοι περιορισμοί να εφαρμόζονται απλώς δίκην διοικητικής πρακτικής, χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε σχετική νομοθετική ρύθμιση.

54. Κατά τα λοιπά, ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 8, και η έννοια της «μεταβίβασης συνόλου ή μέρους συνόλου περιουσιακών στοιχείων», θεωρούμενη υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού, προϋποθέτουν οπωσδή-

22 — Για παραδείγματα, βλ. σημείο 29 ανωτέρω.

23 — Βλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl (Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψεις 43 επ.).

ποτε ότι η επιχείρηση μεταβιβάζεται και εξακολουθεί να λειτουργεί ως επιχείρηση μετά τη μεταβίβαση.

55. Εναπόκειται, επομένως, στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν η κυρία υπόθεση αφορά τέτοια περίπτωση. Είναι δύσκολο να διατυπωθεί ένας κοινοτικός ορισμός για τον σκοπό αυτό, καθότι ο βαθμός ομοιότητας ενδέχεται να εξαρτάται ως ένα σημείο από συνθήκες που προσιδιάζουν στα κατ' ιδίαν κράτη μέλη. Ωστόσο, κριτήρια σαν αυτά που διατύπωσε το Δικαστήριο στις υποθέσεις Spijkers και Redmond Stichting [24] μπορούν να αποτελέσουν βοήθημα, ο καθορισμός δε της επίμαχης εννοίας είναι, κατά την άποψή μου, θεμιτό να στηρίζεται σε εθνικούς κανόνες που συνάδουν με την προσέγγιση του Δικαστηρίου. Στην παρούσα υπόθεση, ωστόσο, δεν τέθηκε υπόψη του Δικαστηρίου η ύπαρξη τέτοιων εθνικών κανόνων.

Ανάγκη κατοχής διοικητικής αδείας προς άσκηση της οικείας επιχειρηματικής δραστηριότητας

56. Με το τρίτο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το γεγονός ότι ο δικαιούχος δεν έχει άδεια προς άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας, την οποία ασκεί χρησιμοποιώντας τα περιουσιακά στοιχεία της μεταβιβαζομένης επιχειρήσεως, επηρεάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο την εφαρμογή της δυνατότητας του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.

24 — Βλ. σημείο 41 ανωτέρω.

57. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι, σε αντίθεση με τις συναλλαγές που αφορούν παράνομα λόγω της ίδιας της φύσεώς τους ή λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους αγαθά, τα οποία ουδέποτε μπορούν να εισαχθούν στα οικονομικά κανάλια, οι παραδόσεις που μπορούν να λειτουργήσουν ανταγωνιστικά σε σχέση με νόμιμες παραδόσεις εξακολουθούν να υπόκεινται στους φόρους που οφείλονται υπό κανονικές συνθήκες με βάση τους κοινοτικούς κανόνες, ακόμη κι αν αυτές οι ίδιες είναι παράνομες [25], παραδείγματος χάριν λόγω της ελλείψεως αδείας. Επιπλέον, ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής μιας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνο στις παραδόσεις που είναι σύννομες κατά το εθνικό δίκαιο, όταν οι κοινοτικές διατάξεις που καθιερώνουν την απαλλαγή δεν διακρίνουν μεταξύ νομίμων και παρανόμων συναλλαγών [26].

58. Επομένως, όποιες άλλες επιπτώσεις και αν επιφέρει κατά το εθνικό δίκαιο το γεγονός ότι, όπως υποστηρίζεται, η Milady δεν έχει άδεια προς άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας στην οποία αντιστοιχούν τα περιουσιακά στοιχεία για την άσκηση επιχείρησης τα οποία απέκτησε από τη Zita Modes —και τα οποία, όπως γίνεται μάλλον δεκτό από όλες τις πλευρές, δεν είναι παράνομα λόγω της ίδιας της φύσεώς τους ή λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους— η κατάσταση όσον αφορά τον ΦΠΑ ουδόλως επηρεάζεται, τόσο από την άποψη της μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων αυτή καθαυτή όσο και από οποιαδήποτε άλλη άποψη.

25 — Βλ., ιδίως, απόφαση της 29ης Ιουνίου 2000, C-455/98, Salumets (Συλλογή 2000, σ. I-4993, σκέψεις 19 έως 24 της απόφασης, σε συνδυασμό με τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 19). Βλ., επίσης, σημεία 15 έως 21 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Saggio.

26 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψεις 35 και 36 της απόφασης).

Συμπέρασμα

59. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, το Δικαστήριο θα πρέπει να απαντήσει στα ερωτήματα του Tribunal d'Arrondissement του Λουξεμβούργου ως εξής:

«1) Στην περίπτωση που ένα κράτος μέλος κάνει χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, θα πρέπει να θεωρεί ότι δεν έχει χωρήσει παράδοση οσάκις πραγματοποιείται μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου περιουσιακών στοιχείων υπό την έννοια της διάταξης αυτής, με την επιφύλαξη μόνον των προβλεπομένων στο εθνικό δίκαιο περιορισμών που αποσκοπούν στην αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού σε περιπτώσεις όπου ο αποκτών δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο.

2) Για να στοιχειοθετηθεί τέτοιου είδους μεταβίβαση, τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να απαρτίζουν ένα σύνολο επαρκές προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, η δραστηριότητα δε αυτή θα πρέπει να ασκείται από τον αποκτώντα. Η συναλλαγή και οι περιβάλλουσες αυτήν περιστάσεις πρέπει να εκτιμώνται σφαιρικά, προκειμένου να προσδιορισθεί αν πρόκειται για τέτοια μεταβίβαση, ιδίως ενόψει της φύσεως των μεταβιβαζομένων περιουσιακών στοιχείων και του βαθμού συνεχείας και συναφείας μεταξύ των ασκουμένων δραστηριοτήτων πριν και μετά τη μεταβίβαση. Στο πλαίσιο αυτό, δεν είναι απαραίτητο η επιχείρηση του αποκτώντος να είναι ίδια με την επιχείρηση του μεταβιβάζοντος.

3) Για τους σκοπούς επιβολής του ΦΠΑ, δεν ενδιαφέρει αν ο αποκτών είναι κάτοχος διοικητικής αδείας που του επιτρέπει άσκηση της οικείας επιχείρησης.»