ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 13ης Απριλίου 2000 [1]

1. Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [2], τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, «κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών επραγματοποιήθη» και ο δικαιούχος «διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα». Όταν ένα κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας αυτής, συνίσταται η συνέπεια απλώς στο ότι δεν οφείλεται ΦΠΑ επ' αυτής της μεταβιβάσεως ή ακόμη ότι ο ΦΠΑ που οφείλει ο μεταβιβάζων για τις κτηθείσες υπηρεσίες στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως δεν εκπίπτει επειδή δεν είναι εγγενής με τη φορολογηθείσα πράξη; Με άλλα λόγια, πρέπει η μεταβίβαση να εμπίπτει στο ίδιο καθεστώς με την παράδοση αγαθών που απαλλάσσεται του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας ή εμπίπτει σε διαφορετική κατηγορία, όπου «οι παραδόσεις αγαθών δεν θεωρούνται ως τέτοιες», και, σε μια τέτοια περίπτωση, ποιο είναι το καθεστώς που πρέπει να εφαρμοστεί;

Εφαρμοστέες νομοθετικές διατάξεις

Κοινοτικές διατάξεις

2. Η αρχή στην οποία στηρίζεται ο ΦΠΑ εκτίθεται ως εξής στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ [3]:

«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 πορείαν 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

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).

3 — 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, στο εξής: πρώτη οδηγία).

ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή» [4].

3. Το σύστημα εκπτώσεων σχεδιάστηκε για να αποφεύγεται το σωρευτικό αποτέλεσμα όταν ο ΦΠΑ επιβάλλεται επίσης επί των αγαθών και/ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των αγαθών και/ή των παρεχομένων υπηρεσιών, δηλαδή για να αποφεύγεται η εκ νέου είσπραξη του ΦΠΑ επί του καταβληθέντος ήδη ΦΠΑ. Έτσι, δημιουργείται μια αλυσίδα πράξεων, στην οποία το καθαρό ποσό, το οποίο οφείλεται στο στάδιο κάθε κρίκου της αλυσίδας, είναι συγκεκριμένη αναλογία της προστιθέμενης αξίας στο στάδιο αυτό. Όταν η αλυσίδα φθάνει στο τέλος της, το συνολικό ποσό το οποίο καταβλήθηκε αντιστοιχεί στην πρόσφορη αναλογία της τελικής τιμής.

4. Δυνάμει του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας [5], οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, υπόκεινται στον ΦΠΑ. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζει ότι υποκείμενος στον φόρο θεωρείται όποιος ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Οι οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, τις πράξεις που συνεπάγονται την εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αλυ αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

5. Το άρθρο 5 ορίζει τις παραδόσεις αγαθών. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Οι επόμενες παράγραφοι του άρθρου αυτού δίνουν, κατά τα ουσιώδη, τους θετικούς ορισμούς αυτού που θεωρείται ή μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση ή ως ενσώματο αγαθό. Μπορούν να θεωρηθούν ως ενσώματα αγαθά, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 3, ορισμένα δικαιώματα επί ακινήτων. Πάντως, εκτός αυτών των θετικών ορισμών, το άρθρο 5, παράγραφος 8, προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών επραγματοποιήθη 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.»

6. Βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 5, το άρθρο 5, παράγραφος 8, ισχύει υπό τους αυτούς όρους και επί της παροχής υπηρεσιών.

7. Είναι σημαντικό να διατηρούμε κατά νου ότι η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 8,

4 — Στις συζητήσεις για τη σχέση που συνδέει δύο πράξεις εκ των οποίων η μια είναι το συστατικό στοιχείο της τιμής της άλλης, η πρώτη χαρακτηρίζεται γενικά «πράξη εισροών» και η δεύτερη «πράξη εκροών», ο δε ΦΠΑ επί εκάστης πράξεως καλείται αντιστοίχως «φόρος επί των εισροών» και «φόρος επί των εκροών».

5 — Αν δεν ορίζεται άλλως, όλες οι ακολουθούσες παραπομπές στις νομοθετικές διατάξεις θα αφορούν τα άρθρα της έκτης οδηγίας.

περιλαμβάνεται στον ορισμό της παραδόσεως αγαθών (και, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 5, της παροχής υπηρεσιών) και όχι στον πίνακα των απαλλαγών από τον ΦΠΑ οι οποίες, εξαιρουμένου του διεθνούς εμπορίου, περιλαμβάνονται στο άρθρο 13. Το άρθρο 13, Α, απαριθμεί τις απαλλαγές για ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Το άρθρο 13, Β, απαριθμεί ορισμένες άλλες πράξεις που απαλλάσσονται, οι οποίες περιλαμβάνουν α) τις ασφαλιστικές πράξεις και β) τις μισθώσεις ακινήτων, αλλά το άρθρο 13, Γ, επιτρέπει στα κράτη μέλη να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως για τις συναλλαγές αυτές, στις οποίες περιλαμβάνονται α) οι μισθώσεις ακινήτων.

8. Οι εκπτώσεις διέπονται από τα άρθρα 17 έως 20.

9. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', ορίζει: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει [...] 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».

10. Όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για να πραγματοποιήσει τόσο πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως όσο και πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, 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» και «η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο». Το άρθρο 19 προβλέπει, ουσιαστικά, τον υπολογισμό της εκπτώσεως με βάση το κλάσμα που αντιστοιχεί στον κύκλο εργασιών που είναι συναφής με πράξεις για τις οποίες ο ΦΠΑ εκπίπτει, διαιρούμενο με τον συνολικό κύκλο εργασιών.

Εθνικές διατάξεις εφαρμογής

11. Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, τη μεταβίβαση σημαντικού συμφέροντος («major interest») επί ακίνητης περιουσίας ως μεταβίβαση αγαθών. Στη Σκωτία, όπου βρίσκεται η επίμαχη στην προκειμένη περίπτωση ιδιοκτησία, ο ορισμός ενός «σημαντικού συμφέροντος» περιλαμβάνει το δικαίωμα που έχει ο μισθωτής βάσει συμβάσεως μισθώσεως διάρκειας ίσης ή μεγαλύτερης των 20 ετών.

12. Κατά τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο έγινε χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της οδηγίας βάσει, μεταξύ άλλων, του

άρθρου 5, παράγραφος 1, του Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992/3129) [6] (κανονισμός περί ειδικών διατάξεων στον τομέα του ΦΠΑ, στο εξής: VAT Order) βάσει του οποίου, όταν ένα πρόσωπο μεταβιβάζει α) επιχείρηση, ή β) μέρος της επιχειρήσεως, και υφίσταται συνέχεια της εκμεταλλεύσεως («as a going concem»), η μεταβίβαση των αγαθών της επιχειρήσεως δεν θεωρείται ούτε ως παράδοση αγαθών ούτε ως παροχή υπηρεσιών. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η προϋπόθεση που τίθεται είναι ότι ο προς ον η μεταβίβαση χρησιμοποιεί τα αγαθά προς εκμετάλλευση του ίδιου τύπου επιχειρήσεως όπως και ο μεταβιβάζων και πρέπει να είναι, ή να καταστεί αμέσως, υποκείμενος στον φόρο. Σε περίπτωση μεταβιβάσεως τμήματος της επιχειρήσεως, υπάρχει μια πρόσθετη προϋπόθεση κατά την οποία το τμήμα αυτό πρέπει να μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο χωριστής εκμεταλλεύσεως.

13. Τέλος, το Ηνωμένο Βασίλειο εφάρμοσε το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', και Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας θεωρώντας τη χορήγηση ενός δικαιώματος, οποιοδήποτε και αν είναι, επί ακινήτου ως απαλλασσόμενη πράξη, επιτρέποντας όμως στους κυρίους εμπορικών ακινήτων ή στους κατόχους δικαιωμάτων επί εμπορικών ακινήτων να παραιτούνται της απαλλαγής για συγκεκριμένα ακίνητα.

Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

14. Τα ουσιώδη περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως προκύπτουν από τη διάταξη περί παραπομπής του εθνικού δικαστηρίου, την επισυναπτόμενη δικογραφία και τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, είναι τα εξής:

15. Η Scottish Mutual Assurance plc (στο εξής: Scottish Mutual) είναι θυγατρική της Abbey National plc (στο εξής: Abbey National), την οποία εκπροσωπεί για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Απαλλάσσεται εν μέρει του ΦΠΑ· εκτός της δραστηριότητάς της στον ασφαλιστικό τομέα (δραστηριότητα που απαλλάσσεται του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο α') ασκεί δραστηριότητα μισθώσεως ακινήτων για εμπορική χρήση, για την οποία επέλεξε τη φορολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις που θεσπίστηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο για τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 13, Γ, στοιχείο α'. Κατά συνέπεια, χρεώνει τον ΦΠΑ επί των μισθωμάτων και εκπίπτει από αυτόν τον ΦΠΑ τον φόρο που καταβάλλει επί των εισροών στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. Όσον αφορά τον υπόλοιπο φόρο επί των εισροών που δεν μπορεί να ενταχθεί ευθέως ούτε στις φορολογούμενες πράξεις ούτε στις απαλλασσόμενες πράξεις, ο όμιλος Abbey National κατέληξε σε συμφωνία με τους Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: Commissioners) για την εφαρμογή μιας μεθόδου κατανομής, σύμφωνα με τις διατάξεις που θεσπίστηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο για τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των άρθρων 17, παράγραφος 5, και 19.

16. Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της μισθώσεως ακινήτων, από καιρού εις καιρόν η Scottish Mutual αγοράζει και πωλεί ακίνητα. Ένα από τα ακίνητα αυτά ήταν το Atholl House, στο Aberdeen, για το οποίο είχε μίσθωση για 125 έτη που άρχισε το 1976 και

6 – Η διάταξη αυτή, η οποία φαίνεται ότι ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της κύριας δίκης, αντικαταστάθηκε εν τω μεταξύ από το άρθρο 5, παράγραφος 1, του Value Added Tax (Special Provisions) Order SI 1995/1268, του οποίου η διατύπωση φαίνεται να είναι πανομοιότυπη, στο οποίο γίνεται παραπομπή στην κύρια δίκη και στις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο.

το οποίο υπομίσθωσε για διάρκεια 40 ετών. Το 1993, πώλησε σε εταιρία μη ανήκουσα στον ίδιο όμιλο τα δικαιώματά της επί της μισθώσεως των 125 ετών, καθώς και τα δικαιώματά της στην υπομίσθωση, με συνέχιση της εκμεταλλεύσεως, ο δε αγοραστής επέλεξε επίσης τη φορολόγηση της δραστηριότητας αυτής. Βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 1, του VAT Order, δεν οφειλόταν ΦΠΑ επί της τιμής της μεταβιβάσεως η οποία ανερχόταν σε 5 400 000 λίρες στερλίνες (GBP).

17. Ωστόσο, στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως η Scottish Mutual έπρεπε να καταβάλει αμοιβές επί των οποίων επιβλήθηκε ΦΠΑ ύψους 4 365,04 GBP. Θεωρώντας ότι το ποσό αυτό αποτελούσε φόρο επί των εισροών συναφή με πράξη εμπίπτουσα στις φορολογούμενες δραστηριότητές της, η εταιρία θεώρησε ότι ο φόρος αυτός έπρεπε να εκπέσει από τον φόρο της επί των εκροών. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου το 1994, οι Commissioners θεώρησαν ότι η πώληση του Atholl House από τη Scottish Mutual ήταν μεταβίβαση με συνέχιση της εκμεταλλεύσεως και ως τέτοια δεν αποτελούσε φορολογητέα πράξη στην οποία μπορούσε να αποδοθεί ο φόρος επί των εισροών. Ένα μέρος του ΦΠΑ, που προσδιορίστηκε κατ' εφαρμογήν της συμφωνηθείσας μεθόδου για την κατανομή του υπόλοιπου φόρου επί των εισροών και ο οποίος δεν μπορούσε να υπαχθεί σε καμία κατηγορία, δεν ήταν ωστόσο δυνατό να εκπέσει.

18. Η Abbey National προσέβαλε τον φορολογικό έλεγχο ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, London, το οποίο απέρριψε την προσφυγή της το 1997. Το Tribunal αποφάσισε, κατ' ουσίαν, ότι το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για φορολογούμενη πράξη και έχουν ευθεία και άμεση σχέση με αυτήν· η μεταβίβαση του Atholl House δεν ήταν φορολογούμενη πράξη και, επομένως, δεν μπορούσε η ίδια να θεμελιώσει δικαίωμα εκπτώσεως· πράγματι, το Tribunal θεώρησε ότι δεν επρόκειτο για μεταβίβαση με συνέχιση της εκμεταλλεύσεως, αλλά πράξη εμπίπτουσα στη διαχείριση του χαρτοφυλακίου επενδύσεων σε ακίνητα της Scottish Mutual· ωστόσο, η δραστηριότητα μισθώσεως ακινήτων της Scottish Mutual απέβλεπε στη χρηματοδότηση αποζημιώσεων που όφειλε να καταβάλει στο πλαίσιο της ασφαλιστικής της δραστηριότητας· οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως αποτελούσαν επομένως γενικά έξοδα, τα οποία είχαν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις που πραγματοποίησε η εταιρία, τόσο πράξεις υποκείμενες στον φόρο όσο και απαλλασσόμενες από τον φόρο· κατά συνέπεια, η πράξη επιβολής φόρου έγινε επί ορθής βάσεως.

19. Η Abbey National άσκησε τότε έφεση ενώπιον του High Court of Justice (Queen's Bench Division) (Ηνωμένο Βασίλειο), το οποίο, στις 2 Νοεμβρίου 1998, λαμβάνοντας υπόψη το ότι οι διάδικοι συμφωνούσαν ότι επρόκειτο (αντίθετα προς τις διαπιστώσεις του VAT and Duties Tribunal) για μεταβίβαση με συνέχιση της εκμεταλλεύσεως και ότι στην υπόθεση αυτή ετίθετο ζήτημα σχετικά με το δίκαιο του ΦΠΑ, το οποίο είχε μεγάλη σημασία για τον τομέα της εμπορικής ιδιοκτησίας, αλλά επί του οποίου το Δικαστήριο δεν είχε ακόμη αποφανθεί, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Λαμβανομένης υπόψη της διατάξεως του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, σημαίνει η φράση "ο δικαιούχος (θεωρείται ότι) διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα" ότι η εκ μέρους του

δικαιούχου παραδόσεις αγαθών πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εάν είχαν γίνει από τον μεταβιβάζοντα, ενόψει του προσδιορισμού της εκπτώσεως του φόρου που κατέβαλε ο μεταβιβάζων;

2) Στην περίπτωση "μεταβιβάσεως [...] συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών" κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, όπου το κράτος μέλος, βάσει των εθνικών μέτρων που έλαβε κατ' εφαρμογήν του άρθρου αυτού, θεωρεί ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο, κατ' ορθή ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 8, και 17, παράγραφος 2, να εκπέσει το σύνολο του φόρου που κατέβαλε για έξοδα σχετικά με τη μεταβίβαση, αν αυτός, εφόσον δεν εφαρμοζόταν το άρθρο 5, παράγραφος 8, θα όφειλε να καταβάλει επί των εκροών φόρο για τη μεταβίβαση;

3) Στην περίπτωση που η οικονομική δραστηριότητα του μεταβιβάζοντος πριν από τη συναλλαγή η οποία εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 8, ήταν εξ ολοκλήρου φορολογητέα, μπορεί να εκπέσει ο φόρος που καταβλήθηκε για πληρωμή πραγματοποιηθείσα σε σχέση με τη λήξη αυτής της δραστηριότητας;»

20. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Abbey National, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή. Η Abbey National, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή ανέπτυξαν επίσης τα επιχειρήματά τους κατά την προφορική διαδικασία.

Ανάλυση

Αντικείμενο της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

21. Από τη διατύπωση των τριών ερωτημάτων προκύπτουν τρεις προσανατολισμοί (που φαίνεται να υποστηρίζει η Abbey National), οι οποίοι μπορεί να οδηγήσουν στην επίλυση της διαφοράς. Πάντως, δεν είναι οι μόνοι δυνατοί. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή προτείνουν μια διαφορετική ανάλυση. Επομένως, μολονότι αναγνωρίζω ότι οι σκέψεις που δημιουργούν τα τρία ειδικώς υποβληθέντα ερωτήματα μπορούν να ληφθούν υπόψη, θα θέσω, γενικότερα, το εξής ερώτημα: «Όταν ένα κράτος μέλος κάνει χρήση της ευχέρειας που του παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, οπότε η μεταβίβαση ενός συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, μπορεί ο μεταβιβάζων να εκπέσει τον ΦΠΑ που πλήττει τις παραδόσεις ή τις κτηθείσες υπηρεσίες προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση αυτή;»

Σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 8

22. Για την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 8, και την εφαρμογή του υπό περιστάσεις όπως εκείνες της Scottish Mutual, είναι χρήσιμο να έχει κανείς υπόψη τον σκοπό για τον οποίο το άρθρο αυτό θεσπίστηκε.

23. Το προοίμιο της έκτης οδηγίας ή εκείνης που προηγήθηκε αυτής, της δεύτερης οδηγίας ΦΠΑ [7], ουδόλως φωτίζει το ζήτημα αυτό. Πάντως, στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία [8], η εν λόγω ευχέρεια περιγραφόταν ως προταθείσα «με σκοπό την απλοποίηση και για να μην επιβαρυνθούν υπερβολικά τα οικονομικά της επιχειρήσεως».

24. Μολονότι το σχέδιο της οδηγίας ήταν περισσότερο περιοριστικό από τη διάταξη η οποία τελικά θεσπίστηκε, ο σκοπός εξακολουθεί σαφώς να είναι αυτός της απλοποιήσεως. Αν επιβαλλόταν ΦΠΑ επί της μεταβιβάσεως του ενεργητικού της επιχειρήσεως, σημαντικά χρηματικά ποσά μπορούσαν να ακινητοποιηθούν μόνο για να εκπέσουν αργότερα. Το πραγματικό αποτέλεσμα θα ήταν μηδενικό, η επιχείρηση όμως μπορούσε να βρεθεί σε δυσχερή χρηματοοικονομική κατάσταση κατά τη στιγμή, ίσως λεπτή, της αλλαγής του ιδιοκτήτη. Το κράτος μέλος μπορεί εύκολα να αποφύγει τη δημιουργία τέτοιων δυσχερειών, θέτοντας σε εφαρμογή το άρθρο 5, παράγραφος 8, καθόσον η συνολική επιβάρυνση του ΦΠΑ που βαρύνει την επιχείρηση και το συνολικό ποσό που εισπράττουν οι φορολογικές αρχές δεν επηρεάζονται.

Μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών

25. Το ζήτημα του τι είναι «μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών» δεν συζητήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου, μολονότι η Ολλανδική Κυβέρνηση εξέφρασε αμφιβολίες κατά πόσον η μεταβίβαση στην προκειμένη περίπτωση εμπίπτει στον ορισμό αυτόν, φαίνεται δε ότι το VAT and Duties Tribunal θεωρεί ότι δεν υπήρχε αποδείχθηκε ότι το Atholl House αποτελούσε εμπορική δραστηριότητα εξακριβώσιμη και ανεξάρτητη, όπως η πώληση του δικαιώματος του μισθωτή επί του εμπορικού μισθώματος μπορεί να χαρακτηριστεί «μεταβίβαση επιχειρήσεως με συνέχιση της εκμεταλλεύσεως».

26. Η μεταβίβαση «συνόλου αγαθών», εξεταζόμενη στο πλαίσιο παραδόσεως που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο — πρόσωπο το οποίο ασκεί οικονομική δραστηριότητα —, αναφέρεται προφανώς στη μεταβίβαση επιχειρήσεως, στο σύνολό της, με τη μεταβίβαση του ενεργητικού μάλλον παρά με συμμετοχή στην επιχείρηση.

7 — Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία). Πρόγονος του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ήταν η υποσημείωση σχετική με το άρθρο 5, παράγραφος 1, στο παράρτημα Α της δεύτερης οδηγίας, που διαλαμβάνει: «τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν ότι, σε περίπτωση εισφοράς σε εταιρία συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, η δικαιούχος εταιρία διαδέχεται τον εισφέροντα».

8 — *Δελτίο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73.

27. Η έννοια του «μέρους συνόλου αγαθών» («part of a totality of assets»)[9] ωστόσο δεν είναι σαφής. Ειδικότερα, ανακύπτει το ζήτημα πώς μπορεί να γίνει διάκριση μεταξύ της μεταβιβάσεως ενός τέτοιου μέρους συνόλου αγαθών και της συνήθους μεταβιβάσεως ενός ή περισσοτέρων στοιχείων του ενεργητικού της επιχειρήσεως, που αποτελεί κανονικά φορολογητέα πράξη. Το κοινοτικό δίκαιο σιωπά επί του σημείου αυτού· καμία οδηγία ΦΠΑ δεν παρέχει απάντηση στο ζήτημα αυτό, το οποίο δεν έχει εξεταστεί ούτε από το Δικαστήριο μέχρι τώρα.

28. Η λύση που υιοθέτησε το Ηνωμένο Βασίλειο φαίνεται λογική: όταν στοιχεία του ενεργητικού συναφή με τμήμα της επιχειρήσεως, που μπορεί να λειτουργήσει χωριστά, μεταβιβάζονται κατά τρόπο ώστε να υφίσταται συνέχεια της εκμεταλλεύσεως, η ευχέρεια που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή και θεωρείται ότι δεν έγινε καμία παράδοση αγαθών. Τα κριτήρια αυτά δεν φαίνονται να έρχονται σε αντίφαση με την ευρεία διατύπωση της κοινοτικής διατάξεως και, επομένως, το ζήτημα αν πληρούνται στην προκειμένη περίπτωση πρέπει να εξακολουθήσει να εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου.

29. Στην προκειμένη υπόθεση πρόκειται για πράξη για την οποία προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι, κατ' εφαρμογήν του ορισμού που χρησιμοποιείται στο Ηνωμένο Βασίλειο, αποτελεί μεταβίβαση μέρους συνόλου αγαθών — με άλλα λόγια, ενός αυτοτελούς τμήματος της επιχειρήσεως. Το γεγονός ότι η μεταβίβαση δεν αφορούσε το σύνολο των αγαθών της Scottish Mutual αποτέλεσε αφορμή για ορισμένες συζητήσεις στην ένδικη αυτή διαφορά, ειδικότερα ως προς το ζήτημα αν ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επ' ευκαιρία της μεταβιβάσεως ήταν, κατά τον ένα ή τον άλλο τρόπο, συναφής με τη δραστηριότητα μισθώσεως ακινήτου — και που μπορούσε να εκπέσει στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής — που διατηρούσε και εξακολουθούσε να ασκεί ή ήταν συναφής με το σύνολο της δραστηριότητάς της που περιλαμβάνει τόσο τον ασφαλιστικό τομέα όσο και τον τομέα της μισθώσεως ακινήτων. Ωστόσο, αντί να εξετάσω τα ζητήματα αυτά αμέσως, θεωρώ περισσότερο χρήσιμο να εξετάσω πρώτα την απλή κατάσταση της μεταβιβάσεως του συνόλου αγαθών. Εν συνεχεία, θα εξετάσω σε ποιο βαθμό είναι αναγκαίο να εξεταστεί η ειδική κατάσταση της μεταβιβάσεως μέρους συνόλου αγαθών που ανήκει σε επιχείρηση ασκούσα και άλλες δραστηριότητες.

Μεταβίβαση συνόλου αγαθών

30. Η απλούστερη κατάσταση που πρέπει να εξεταστεί, και από την οποία είναι δυνατό να συναχθεί η αντιμετώπιση άλλων καταστάσεων, είναι εκείνη της μεταβιβάσεως όλου του ενεργητικού της επιχειρήσεως η οποία πραγματοποιεί αποκλειστικά φορολογούμενες πράξεις.

31. Για να μπορεί να εκπέσει ο ΦΠΑ πρέπει να έχει επιβαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών (πράξεις εισροών) που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες φορολογούμενων πράξεων (πράξεις εκροών) του υποκειμένου

9 — Και τα ισοδύναμά της στις άλλες γλώσσες — «universalité partielle de biens», «Teilvermögen», «gedeelte van een algemeenheid van goederen», για παράδειγμα.

στον φόρο. Αυτό προκύπτει σαφώς από το άρθρο 17, παράγραφος 2, ειδικότερα ενόψει του πλαισίου της διατάξεως που αντικατέστησε — άρθρο 11, παράγραφος 1, της δεύτερης οδηγίας, που αναφερόταν σε αγαθά ή υπηρεσίες «που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του» — και της προτάσεως της έκτης οδηγίας [10] η οποία αναφερόταν σε αγαθά ή υπηρεσίες «που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της φορολογούμενης δραστηριότητάς του». Επομένως, φαίνεται ότι ο νομοθέτης σκοπίμως επέλεξε μια διατύπωση αποβλέπουσα στον περιορισμό του πεδίου του δικαιώματος εκπτώσεως σε κατάσταση στην οποία τα αγαθά ή οι υπηρεσίες εισροών χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων οι οποίες μπορούν να εξακριβωθούν [11]. Η αρχή κατά την οποία η έκπτωση του φόρου εξαρτάται από την εγγενή προς τον φόρο πράξη είναι επίσης συμφυής προς τους κανόνες που διέπουν την κατανομή του φόρου που προβλέπουν τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19.

32. Υπό την έποψη αυτή, η κατάσταση των απαλλασσόμενων πράξεων είναι αντικανονική στο σύστημα του ΦΠΑ, ειδικότερα όταν αυτές αποτελούν συστατικά στοιχεία της τιμής μεταγενέστερων φορολογούμενων πράξεων. Το συνολικό τους κόστος, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ που εισπράττεται επί των πράξεων εισροών, θα μετακυληθεί — κατά πάσα πιθανότητα — επί της τιμής που χρεώνεται. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογία θα είναι διπλή ή σωρευτική, αφού ο ΦΠΑ θα χρεωθεί στο σύνολό του σε πράξη εκροής, της οποίας ένα από τα συστατικά στοιχεία της τιμής περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ. Υπάρχει ο κίνδυνος η αρχή που διέπει την είσπραξη του ΦΠΑ να θιγεί σοβαρά από το γεγονός ότι μια αλυσίδα πράξεων μπορεί κατ' αυτόν τον τρόπο να διακοπεί σε περισσότερα του ενός σημεία, συνεπαγόμενη επανάληψη της σωρευτικής φορολογίας. Τέτοιοι παράγοντες συνηγορούν υπέρ της περιοριστικής εφαρμογής του συστήματος των απαλλαγών [12] κατά το μέτρο του δυνατού, το καθεστώς κάθε πράξεως στον τομέα του ΦΠΑ πρέπει να είναι σύμφωνο προς τη βασική αρχή, προκειμένου να αποφεύγονται στρεβλώσεις.

33. Το αποτέλεσμα αυτό επί των απαλλασσόμενων πράξεων αποτέλεσε τη βάση της προσεγγίσεως που ακολούθησε το Δικαστήριο στην απόφαση BLP Group [13]. Μια εταιρία διαχειρίσεως και χαρτοφυλακίου πώλησε το 95 % των εταιρικών μεριδίων της σε εταιρία που έλεγχε, η δε πώληση αυτή αποτελούσε απαλλασσόμενη πράξη (οι πράξεις επί των εταιρικών μεριδίων απαλλάσσονται υποχρεωτικά βάσει του άρθρου 13, Β, σημείο 5). Σκοπός της πωλήσεως ήταν η εξεύρεση πόρων για την εξόφληση χρεών που προέκυψαν από φορολογούμενες πράξεις. Όπως και στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρία είχε καταβάλει αμοιβές στο πλαίσιο της πωλήσεως και έπρεπε να προσδιοριστεί αν μπορούσε να εκπέσει ο ΦΠΑ που είχε χρεωθεί επί των αμοιβών αυτών. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, για να γεννάται δικαίωμα προς έκπτωση, «τα επίμαχα αγαθά ή οι επίμαχες υπηρεσίες πρέπει να αφορούν ευθέως και αμέσως τις φορολογούμενες πράξεις» [14] και, κατά συνέπεια, «όταν ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον

10 — Πρόταση για την έκτη οδηγία του Συμβουλίου, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (JO 1973, C 80, σ. 1).

11 — Βλ., για μια παρόμοια προσέγγιση, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding (Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψη 12).

12 — Το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τις απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά, δεδομένου ότι αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο· βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13), και, πλέον πρόσφατη, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 12).

13 — Απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94 (Συλλογή 1995, σ. I-983).

14 — Σκέψη 19 της αποφάσεως.

φόρο, ο οποίος τις χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης από τον φόρο πράξεως, ο δεύτερος δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών, ακόμη και αν ο τελικός σκοπός της απαλλασσόμενης πράξεως είναι η πραγματοποίηση φορολογουμένης πράξεως» [15]. Η απόφαση αυτή βασιζόταν όχι μόνο στο γράμμα της πρώτης και της έκτης οδηγίας, αλλά και στη σκέψη ότι θα ήταν αντίθετο προς την ανάγκη να εξασφαλίζεται η ασφάλεια δικαίου και να διευκολύνονται οι πράξεις που είναι συμφυείς με την εφαρμογή του φόρου το να απαιτείται από τις φορολογικές αρχές να προσδιορίζουν την πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο όταν οι παροχές αντικειμενικά δεν συνδέονται με τις φορολογούμενες πράξεις [16].

34. Ωστόσο, σε άλλες υποθέσεις φαίνεται ότι το Δικαστήριο υιοθέτησε μια ευρύτερη προσέγγιση. Στην υπόθεση Intiem [17] έκρινε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών «εφαρμόζεται σε αγαθά και υπηρεσίες που έχουν σχέση με τη συνέχιση της φορολογούμενης δραστηριότητας του ενδιαφερομένου»· στην απόφαση Sofitam [18] έκρινε ότι «το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπο ώστε το πεδίο εφαρμογής του να αντιστοιχεί, όσο είναι δυνατό, στον τομέα των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου σε φόρο»· και στην απόφαση Ghent Coal Terminal [19] έκρινε ότι το δικαίωμα προς έκπτωση εξακολουθεί να υφίσταται όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε η έκπτωση στο πλαίσιο φορολογουμένων πράξεων λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της θελήσεώς του. Με την ίδια απόφαση BLP Group, το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι, αν η εταιρία εξασφάλιζε χρήματα συνάπτοντας τραπεζικό δάνειο μάλλον παρά να πραγματοποιήσει απαλλασσόμενη πράξη, θα μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ που πλήττει τις αμοιβές που κατέλαβε προς τούτο καθόσον οι αμοιβές αυτές θα ήσαν γενικά έξοδα, τα οποία αποτελούν συστατικά στοιχεία της τιμής των φορολογουμένων πράξεών της [20].

35. Η αντίθεση μεταξύ των δύο αυτών προσεγγίσεων μπορεί να είναι περισσότερο φαινομενική παρά πραγματική. Η αναφορά στα συστατικά στοιχεία της τιμής, που γίνεται στην απόφαση BLP Group, αποτελεί υπόμνηση της βασικής αρχής που θέτει το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας: «Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας [...] είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή». Συνεπώς, αυτό που προέχει είναι κατά πόσον οι φορολογούμενες εισροές αποτελούν συστατικό στοιχείο πράξεως εκροών και όχι αν φορολογείται η ίδια η πράξη η οποία εμφανίζει τη στενότερη σχέση. Όπως παρατήρησε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση [21], το συμπέρασμα που πρέπει να συναχθεί από την απόφαση BLP Group είναι ότι το ζήτημα που πρέπει να τεθεί δεν

15 — Σκέψη 28 και διατακτικό της αποφάσεως.

16 — Σκέψη 24 της αποφάσεως.

17 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 165/86 (Συλλογή 1988, σ. 1471, σκέψη 13).

18 — Απόφαση της 22ας Ιουνίου 1993, C-333/91 (Συλλογή 1993, σ. I-3513, σκέψη 11).

19 — Απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95 (Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψεις 17 και 24 καθώς και διατακτικό). Βλ., επίσης, απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, Inzo (Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψεις 20 και 21).

20 — Σκέψη 25 της αποφάσεως.

21 — Η θέση που υιοθέτησε η Επιτροπή κατά την προφορική διαδικασία διαφέρει εκείνης που εξέθεσε με τις γραπτές της παρατηρήσεις, στις οποίες προέβαλε, κατ' ουσίαν, ότι ο συναφής με πράξεις εκροών ΦΠΑ ο οποίος έχει ευθεία και άμεση σχέση με μεταβίβαση η οποία δεν θεωρείται ως παράδοση δεν μπορούσε να εκπέσει. Κατά την προφορική διαδικασία, ανέφερε ότι «είναι επηρεασμένη από τη διατύγεια» των γραπτών παρατηρήσεων της Ολλανδικής Κυβερνήσεως. Ωστόσο, πρέπει επίσης να παρατηρηθεί ότι έγγραφο της Επιτροπής προς τον οικονομικό σύμβουλο της Abbey National με ημερομηνία 26 Φεβρουαρίου 1997, το οποίο βρίσκεται στον φάκελο που διαβίβασε το High Court, ανέφερε ότι η χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, «δεν μπορούσε να συνεπάγεται διαφορετικό φορολογικό σύστημα του κόστους που συνδέεται με τη μεταβίβαση. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του φόρου και προς τις γενικές αρχές του συστήματος ΦΠΑ».

είναι ποια είναι η πράξη με την οποία το συστατικό στοιχείο της τιμής εμφανίζει την πλέον ευθεία και άμεση σχέση, αλλά αν υπάρχει επαρκής και άμεση σχέση με τη φορολογούμενη οικονομική δραστηριότητα. Πρέπει εξάλλου να τονιστεί ότι, στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο έπρεπε να αποφανθεί επί παραδόσεων οι οποίες *δεν συνδέονταν αντικειμενικά* με φορολογητέες πράξεις [22]. Εντούτοις, από την απόφαση BLP Group προκύπτει σαφώς ότι το αποτέλεσμα της «διακοπής της αλυσίδας», που είναι ένα από τα εγγενή χαρακτηριστικά μιας απαλλασσόμενης πράξεως, θα εμποδίζει πάντοτε ο ΦΠΑ, που καταβλήθηκε για αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για μια τέτοια πράξη, να εκπίπτει του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται για πράξη εκροών της οποίας η απαλλασσόμενη πράξη είναι συστατικό στοιχείο της τιμής. Η ανάγκη «ευθείας και άμεσης σχέσεως», συνεπώς, δεν κάνει αποκλειστικά αναφορά στον εγγύτερο κρίκο της αλυσίδας, αλλά χρησιμεύει στο να αποκλείονται καταστάσεις στις οποίες η αλυσίδα διακόπηκε με απαλλασσόμενη πράξη [23].

36. Εν συνεχεία, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι η μεταβίβαση συνόλου αγαθών εντός κράτους μέλους το οποίο έκανε χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, δεν αποτελεί φορολογούμενη πράξη. Επί του σημείου αυτού, συμμερίζομαι την άποψη που εξέφρασαν κατά την προφορική διαδικασία τόσο η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου όσο και η Επιτροπή, κατά την οποία δεν χρησιμεύει σε τίποτε να θεωρηθεί η μεταβίβαση ως πράξη η οποία άλλως θα ήταν φορολογητέα. Εφόσον πρέπει να θεωρηθεί ότι ουδόλως αποτελεί παράδοση αγαθών, είναι άνευ αντικειμένου ο ισχυρισμός ότι θα αποτελούσε φορολογούμενη παράδοση αγαθών αν δεν είχε γίνει χρήση της προσφερόμενης ευχέρειας. Κατά συνέπεια, νομίζω, όπως και η Επιτροπή, ότι το δεύτερο ερώτημα του High Court δεν ασκεί επιρροή για την επιδιωκόμενη λύση στην προκειμένη περίπτωση.

37. Δεδομένου ότι η μεταβίβαση δεν αποτελεί φορολογούμενη πράξη, αναπόφευκτα προκύπτει ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να αποτελέσει τη βάση εκπτώσεως του φόρου εισροών που καταβλήθηκε σε σχέση με τη μεταβίβαση.

38. Ωστόσο, δεν πρόκειται ούτε για απαλλασσόμενη πράξη. Μια απαλλασσόμενη πράξη έχει ως αποτέλεσμα να διακόπτει την αλυσίδα του ΦΠΑ. Δεν υπάρχει κανένας λόγος να θεωρηθεί ότι η αλυσίδα διακόπηκε με μια πράξη στην οποία «δεν πραγματοποιήθηκε καμία παράδοση αγαθών [παροχή υπηρεσιών]». Αντιθέτως, η διάταξη σύμφωνα με την οποία «ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα» υπογραμμίζει τη συνέχεια της καταστάσεως υπό την έποψη του ΦΠΑ. Μολονότι — για να επαναλάβουμε τη μεταφορά — ένας κρίκος της αλυσίδας θεωρείται ανύπαρκτος, αυτός ο «ελλείπων κρίκος» δεν συνεπάγεται διακοπή και εκ νέου επανάληψη της αλυσίδας, αλλά μάλλον σχέση αλληλουχίας μεταξύ των κρίκων στις δύο άκρες της αλυσίδας. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τη μέχρι τώρα συλλογιστική, το σύστημα των απαλλαγών πρέπει να εφαρμόζεται στενά. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να διευρυνθεί η έρευνα προκειμένου να εξακριβωθεί αν ο ΦΠΑ, για τον οποίο ζητείται έκπτωση, επιβάρυνε παράδοση αγαθών που αποτελεί συστατικό στοιχείο της τιμής άλλης φορολογούμενης πράξεως.

22 — Βλ. σκέψη 24 της αποφάσεως.

23 — Επί του σημείου αυτού συμμερίζομαι την άποψη που εξέφρασε ο γενικός εισαγγελέας Saggio στις προτάσεις που ανέπτυξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1999 στην υπόθεση C-98/98, Midland Bank (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I-4177, 4179, σημείο 29), όπου είπε ότι οι όροι «ευθεία» και «άμεση» σημαίνουν «ιδιαίτερα στενή σχέση» μεταξύ δύο πράξεων, μεταξύ των οποίων δεν παρεμβάλλεται καμία τρίτη πράξη για να «διακόψει τη συνέχεια της αιτιώδους σχέσεως».

39. Κατά γενικό κανόνα, όταν πωλείται το ενεργητικό μιας επιχειρήσεως ο πωλητής (μεταβιβάζων) υπολογίζει την τιμή κατά τρόπο που να μετακυλίονται σ' αυτήν όλα τα συναφή με την πώληση έξοδα. Επομένως, τα έξοδα αυτά αποτελούν μέρος, όπως και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ο αγοραστής (δικαιούχος), των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα. Πάντως, ο ΦΠΑ που πλήττει τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της πωλήσεως δεν μπορεί να εκπεσθεί από τον αγοραστή — ο οποίος είναι το πρόσωπο που πραγματοποίησε τις μεταγενέστερες πράξεις — παρά μόνον αν έχει καταβάλει τον φόρο. Και αν ο φόρος δεν μπορεί να εκπέσει, αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα — κατ' αντίθεση προς τη θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας που διέπει το σύστημα του ΦΠΑ — διπλή φορολόγηση. Για να αντιμετωπισθεί η δυσχέρεια αυτή, η προφανής λύση είναι ο ΦΠΑ να είναι εκπεστέος για τον μεταβιβάζοντα. Κατ' αυτόν τον τρόπο, εξάλλου, ο δικαιούχος βρίσκεται στην ίδια κατάσταση ως να είχε ο ίδιος καταβάλει όλα τα έξοδα και μπορούσε να ανακτήσει τον καταβληθέντα επ' αυτών ΦΠΑ.

40. Στην περίπτωση αυτή είναι αναγκαίο να θεωρηθεί ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες εισροών που απέκτησε ο μεταβιβάζων αποκτήθηκαν για τις ανάγκες φορολογούμενων πράξεων εκροών που πραγματοποίησε μεταγενέστερα ο δικαιούχος, προσέγγιση που υποστήριξε η Abbey National και στην οποία αναφέρεται το πρώτο ερώτημα του High Court. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αντέταξε ότι αυτό θα συνεπαγόταν απαράδεκτη ανατροπή της σειράς που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 8, μετατρέποντας τον μεταβιβάζοντα σε συνεχιστή του προσώπου του δικαιούχου. Η αντίρρηση αυτή δεν μου φαίνεται δικαιολογημένη. Η εν λόγω προσέγγιση συνεπάγεται απλώς ότι οι ανάγκες για τις οποίες χρησιμοποιήθηκαν η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών μπορούν να είναι εκείνες του προσώπου που θεωρείται στην ειδική αυτή περίπτωση ως ο διάδοχος του προσώπου το οποίο πραγματοποίησε την αγορά σε προγενέστερο στάδιο, και ουδόλως επιβάλλει την ανατροπή της αλυσίδας.

41. Πάντως, η συλλογιστική που ακολουθήθηκε στις δύο τελευταίες παραγράφους βασίζεται, σε κάποιο βαθμό, στην υπόθεση της χρονολογικής διαδοχής όταν προσδιορίζεται η σχέση μεταξύ των πράξεων εισροών και των πράξεων εκροών. Επιπροσθέτως, στη συλλογιστική αυτή το συμπέρασμα διαφέρει αναλόγως του αν τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ο μεταβιβάζων στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως μετακυλίονται ή όχι στον δικαιούχο μαζί με την τιμή. Όμως, η οικονομική πραγματικότητα στις επιχειρηματικές πράξεις δεν συμφωνεί κατ' ανάγκη με τη χρονολογική αυτή υπόθεση, πράγμα που εξάλλου δεν είναι εγγενές προς το σύστημα του ΦΠΑ, αφού ο εκπεστέος φόρος είναι «ο οφειλόμενος ή καταβληθείς φόρος για αγαθά που παρεδόθησαν ή πρόκειται να παραδοθούν και για υπηρεσίες που παρεσχέθησαν ή πρόκειται να παρασχεθούν».

42. Σύμφωνα με ευρύτερη προσέγγιση, όταν ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τη διάρκεια της οποίας προβαίνει σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στο σύνολό τους, όλα τα αγαθά και όλες οι υπηρεσίες που αποκτά για τις ανάγκες της δραστηριότητας αυτής αποτελούν συστατικά στοιχεία της τιμής των πράξεων εισροών και ο ΦΠΑ που πλήττει τις πράξεις αυτές είναι εκπεστέος στο σύνολό του. Το γεγονός ότι, υπό καθαρά λογιστική έποψη, οι πράξεις εισροών δεν συσχετίζονται με συγκεκριμένες πράξεις εκροών, ούτε και κατανέμονται μεταξύ αυτών, δεν έχει καμία σημασία εν προκειμένω. Είναι προφανές ότι όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες που καταναλώνει ο υποκείμενος στον φόρο δεν ενσωματώνονται

ευθέως σε εξακριβώσιμη πράξη εισροής. Ορισμένες πράξεις έχουν τη φύση γενικών εξόδων και, στο μέτρο που αυτά τα γενικά έξοδα αποτελούν συστατικά στοιχεία της τιμής φορολογούμενων παραδόσεων αγαθών, ο ΦΠΑ που καταβάλλεται επ' αυτών μπορεί να εκπίπτει [24]. Πολλές κατηγορίες γενικών εξόδων μπορούν να απορροφώνται από τη συνολική επιχειρηματική δραστηριότητα και απλώς επηρεάζουν έμμεσα το επιδιωκόμενο περιθώριο κέρδους.

43. Μια από αυτές τις κατηγορίες γενικών εξόδων περιλαμβάνει τα συναφή με την έναρξη της δραστηριότητας έξοδα. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου [25] προκύπτει σαφώς ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που πλήττει τα έξοδα αυτά, ακόμη και σε ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες δεν υπάρχει φόρος εισροών από τον οποίο μπορεί να εκπέσει, η δε συνέπεια είναι ότι η έκπτωση ισοδυναμεί στην πράξη με πληρωμή από τις φορολογικές αρχές στον υποκείμενο στον φόρο. Κατά τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου [26], το ίδιο ισχύει για τον ΦΠΑ που πλήττει τα αναληφθέντα έξοδα στο πλαίσιο παύσεως της δραστηριότητας, η δε Επιτροπή φάνηκε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, να δέχεται ότι μια τέτοια προσέγγιση είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο.

44. Συμφωνώ με την άποψη αυτή. Με την απόφαση Rompelman [27], το Δικαστήριο έκρινε ότι «το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να ανακουφίζεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων». Προφανώς, ο στόχος αυτός δεν επιτυγχάνεται αν ο επιχειρηματίας εξακολουθεί να οφείλει τον μη εκπεστέο ΦΠΑ κατά τον χρόνο παύσεως της δραστηριότητάς του. Εξάλλου, μπορεί να υποστηριχθεί ότι, από οικονομική άποψη, τα έξοδα που γεννώνται από την παύση μιας δραστηριότητας αποτελούν έξοδα της επιχειρήσεως στο σύνολό της και, επομένως, συστατικά στοιχεία της τιμής των πράξεων που πραγματοποιεί, έστω και αν δεν καταχωρούνται ειδικά ως τέτοια στους λογαριασμούς.

45. Η μεταβίβαση συνόλου αγαθών μιας επιχειρήσεως — ειδικότερα όταν, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 8, θεωρείται ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία παράδοση αγαθών και ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα — δεν είναι ταυτόσημη με την εκκαθάριση της επιχειρήσεως και, εκ νέου, οφείλω να συμφωνήσω με την άποψη της Επιτροπής ότι η προσέγγιση που γίνεται με το τρίτο ερώτημα του High Court δεν είναι ίσως η πλέον κατάλληλη. Είναι ωστόσο δυνατό, όπως πρότεινε η Επιτροπή κατά την προφορική διαδικασία, να παράσχει ένα χρήσιμο σημείο συγκρίσεως. Αν είναι δυνατόν να εκπέσει ο καταβληθείς ΦΠΑ, μετά την πραγματοποίηση των τελευταίων φορολογούμενων πράξεων, σε σχέση με τη λήξη των δραστηριοτήτων, τότε θα πρέπει επίσης να ισχύει το ίδιο όταν η επιχείρηση δεν εκκαθαρίζεται αλλά μεταβιβάζεται, οπότε εξακολουθεί να λειτουργεί και να πραγματοποιεί τις φορολογούμενες πράξεις, με άλλα λόγια, όταν το μέτρο το οποίο λαμβάνεται είναι γεγονός που εντάσσεται στο πλαίσιο συνεχίσεως της δραστηριότητας μάλλον, παρά γεγονός το οποίο θέτει τέρμα στη δραστηριότητα αυτή.

24 — Βλ. απόφαση BLP Group, σκέψη 25.

25 — Βλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655), καθώς και τις αποφάσεις Ghent Coal Terminal και Inzo, αμφότερες παρατεθείσες στην υποσημείωση 19 και, την πλέον πρόσφατη, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577).

26 — Βλ. άρθρο 94, παράγραφος 5, του Value Added Tax Act 1994.

27 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 25· σκέψη 19 της αποφάσεως.

46. Κατά συνέπεια, οι δύο προσεγγίσεις οδηγούν στο ίδιο συμπέρασμα: όταν, στο πλαίσιο του άρθρου 5, παράγραφος 8, μεταβιβάζεται το σύνολο αγαθών μιας επιχειρήσεως η οποία πραγματοποιεί μόνο φορολογούμενες πράξεις, ο μεταβιβάζων μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των πράξεων εισροών που πραγματοποίησε στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως, διότι αυτές οι πράξεις εισροών είναι συναφείς με φορολογούμενες πράξεις εκροών και η αλυσίδα που συνδέει τις πράξεις εισροών με τις πράξεις εκροών δεν διακόπηκε από ενδιάμεση απαλλασσόμενη πράξη.

47. Επί της βάσεως αυτής, από τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19 προκύπτει σαφώς ότι, όταν η μεταβίβαση συνόλου αγαθών αφορά επιχείρηση η οποία πραγματοποιεί τόσο φορολογούμενες πράξεις όσο και απαλλασσόμενες πράξεις, κάθε ΦΠΑ εισροών πρέπει να κατανέμεται μεταξύ αυτών κατά τέτοιο τρόπο ώστε μόνον ένα τμήμα του ΦΠΑ είναι εκπεστέος.

Μεταβίβαση μέρους συνόλου αγαθών

48. Το ζήτημα της κατανομής του φόρου δεν εμφανίζεται τόσο απλό όταν η μεταβίβαση αφορά μέρος συνόλου αγαθών του μεταβιβάζοντος και όταν, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ο μεταβιβάζων πραγματοποιεί συγχρόνως φορολογούμενες πράξεις και απαλλασσόμενες πράξεις. Πράγματι, στην προκειμένη περίπτωση ανακύπτει πρόσθετη δυσχέρεια υπό την έννοια ότι τα μεταβιβαζόμενα αγαθά αντιπροσωπεύουν τμήμα μόνον της φορολογούμενης δραστηριότητας του μεταβιβάζοντος η οποία, με τη σειρά της, αποτελεί τμήμα μόνον του συνόλου της δραστηριότητάς του.

49. Πάντως, υπό το φως των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξα σχετικά με τη μεταβίβαση συνόλου αγαθών, νομίζω ότι η περιπλοκότητα αυτή είναι μόνον φαινομενική. Αν ο ΦΠΑ που πλήττει τις κτηθείσες υπηρεσίες στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως είναι εκπεστέος, αυτό οφείλεται στο ότι είναι εγγενής — λόγω υπάρξεως ευθείας και άμεσης σχέσεως — προς τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν για το τμήμα της επιχειρήσεως του οποίου τα αγαθά μεταβιβάζονται. Κατά συνέπεια, αν οι πράξεις αυτές φορολογούνται στο σύνολό τους, ο ΦΠΑ εκπίπτει στο σύνολό του και δεν χρειάζεται περαιτέρω διερεύνηση. Θα πρέπει να γίνει κατανομή του φόρου αν οι πράξεις είναι εν μέρει φορολογούμενες και εν μέρει απαλλασσόμενες.

50. Η μόνη περίπτωση στην οποία θα είναι αναγκαίο να εξετασθούν άλλες επόψεις της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, προκειμένου να προσδιοριστεί πώς πρέπει να κατανεμηθεί ο φόρος, θα ανέκυπτε μόνον αν κριθεί ότι, αντίθετα από την άποψή μου, ο εν λόγω ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί σχετικός με τις φορολογούμενες πράξεις του τμήματος της επιχειρήσεως που αποτελεί αντικείμενο της μεταβιβάσεως.

51. Σε μια τέτοια περίπτωση, θεωρώ ότι θα ήταν αναγκαίο, προτού αποκλεισθεί κάθε δυνατότητα εκπτώσεως, να εξεταστεί — περίπτωση που είχε εξεταστεί για παράδειγμα στη σκέψη 25 της αποφάσεως BLP Group — αν τα έξοδα μεταβιβάσεως απο-

τελούσαν συστατικά στοιχεία της τιμής, υπό μορφή γενικών εξόδων, των πράξεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση στο σύνολό της (στην προκειμένη περίπτωση, η ασφαλιστική δραστηριότητα), ή από μέρος αυτής (στην προκειμένη περίπτωση, η δραστηριότητα μισθώσεως ακινήτων), της οποίας το μεταβιβασθέν τμήμα αποτελούσε μικρότερο τμήμα. Ωστόσο, τέτοια ζητήματα αποτελούν πραγματικά ζητήματα τα οποία εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου.

Πρόταση

52. Συνεπώς, κατά την άποψή μου, στην προκειμένη περίπτωση το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει ως εξής στο High Court of Justice (Queen's Bench Division):

«Όταν ένα κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας που του παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, οπότε η μεταβίβαση του συνολου ή μέρους αγαθών θεωρείται ότι δεν αποτελεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ο ΦΠΑ που είναι συναφής με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποκτήθηκαν ενόψει της πραγματοποιήσεως της μεταβιβάσεως αυτής είναι εκπεστέος για τον μεταβιβάζοντα:

— στο σύνολό του όταν τα αγαθά ανήκουν σε επιχείρηση που πραγματοποιεί αποκλειστικά φορολογούμενες πράξεις·

— σύμφωνα με τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19 της οδηγίας, όταν τα αγαθά ανήκουν σε επιχείρηση που πραγματοποιεί τόσο φορολογούμενες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις.»