ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 29ης Φεβρουαρίου 1996 *

Στην υπόθεση C-110/94,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Βέλγιο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), υπό εκκαθάριση,

και

Βελγικού Δημοσίου,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, 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),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (εισηγητή) και L. Sevón, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: C. O. Lenz
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Intercommunale voor zeewaterontzilting, υπό εκκαθάριση, εκπροσωπουμένη από τους Marc van Grimbergen και Xavier Leurquin, δικηγόρους Βρυξελλών,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Bernard van de Walle de Ghelcke, δικηγόρο Βρυξελλών,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τους Ernst Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και Bernd Kloke, Regierungsrat στο ίδιο υπουργείο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον Berend Jan Drijber, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Intercommunale voor zeewaterontzilting, της Βελγικής Κυβερνήσεως, της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 5ης Οκτωβρίου 1995,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Νοεμβρίου 1995,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 5ης Απριλίου 1994, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Απριλίου 1994, το Rechtbank van eerste aanleg te Brugge υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, 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, στο εξής: οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαδικασίας ανακοπής κατά διαταγής πληρωμής που εξέδωσαν οι βελγικές αρχές κατά της Intercommunale voor zeewaterontzilting, ανώνυμης εταιρίας υπό εκκαθάριση (στο εξής: Inzo), προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του ΦΠΑ που είχε επιστραφεί σ' αυτήν την τελευταία βάσει του δικαιώματός της προς έκπτωση.

3 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ορίζει:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. Οι οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος

υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

4 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας προβλέπει:

«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 οποίο 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 παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

(...)»

5 Κατά το άρθρο 18, παράγραφος 4, «Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μια περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν (...)».

6 Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 1, της οδηγίας, «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκειμένου στον φόρο».

7 Η Inzo ιδρύθηκε το 1974 κυρίως από τις επαρχίες της Δυτικής και της Ανατολικής Φλάνδρας και ορισμένο αριθμό δήμων και κοινοτήτων. Ως εταιρικός σκοπός της ορίστηκε η ανάπτυξη και η εκμετάλλευση μεθόδων σχετικών με την επεξεργασία του θαλάσσιου και του υφάλμυρου ύδατος καθώς και με τη μετατροπή των υδάτων αυτών σε πόσιμο εν όψει της διανομής τους.

8 Προς τούτο, η Inzo απέκτησε ορισμένα είδη εξοπλισμού και προέβη στην εκπόνηση μελέτης σχετικά με την αποδοτικότητα του σχεδίου κατασκευής μιας εγκαταστάσεως αφαλατώσεως ύδατος. Για τις δραστηριότητες αυτές, και κυρίως για την εκπόνηση μελέτης, κατέβαλε τον ΦΠΑ. Στη συνέχεια, ο φόρος αυτός της επιστράφηκε από τη φορολογική αρχή κατ' εφαρμογήν του άρθρου 76 του βελγικού κώδικα περί του ΦΠΑ.

9 Το 1988, επειδή η μελέτη του σχεδίου αποκάλυψε πολυάριθμα προβλήματα αποδοτικότητας, μερικοί δε επενδυτές αποσύρθηκαν, το σχέδιο εγκαταλείφθηκε και η Inzo τέθηκε υπό εκκαθάριση. Συνεπώς, ουδέποτε άρχισε τη σχεδιαζομένη δραστηριότητα.

10 Το 1983, επ' ευκαιρία φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η Inzo δεν είχε πραγματοποιήσει καμία φορολογητέα πράξη. Κατόπιν αυτού, της ζήτησε να επιστρέψει τον ΦΠΑ που είχε επιστραφεί στην Inzo μεταξύ 1978 και 1982, δηλαδή ποσό 4 913 001 βελγικών φράγκων (BFR), πλέον προστίμου 736 500 BFR και τόκων υπερημερίας.

11 Η INZO άσκησε ανακοπή κατά του αιτήματος αυτού ενώπιον του Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. Αναφερομένη ιδίως στην απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655), η Inzo ισχυρίστηκε ότι είχε εκφράσει με πράξεις, που δεν επιδέχονται αμφιβολία, τη βούλησή της για συστηματική εκτέλεση φορολογητέων πράξεων. Συναφώς, επικαλέστηκε το καταστατικό της και το γεγονός ότι είχε προσλάβει προσωπικό, είχε δημιουργήσει σύστημα οργανώσεως που καθιστούσε δυνατή την πραγματοποίηση του εταιρικού σκοπού της και είχε λάβει ορισμένες πιστώσεις.

12 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η φορολογική αρχή απάντησε, κατ' ουσίαν, ότι η Inzo δεν ενέπιπτε στον ορισμό της εννοίας του υποκειμένου στο φόρο κατά την έννοια των άρθρων 4 και 17 της οδηγίας. Κατ' αυτήν, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης δεν μπορούσε να χαρακτηριστεί ως πράξη δηλούσα, κατά τρόπο μη επιδεχόμενο αμφιβολία, τη βούληση της Inzo να περάσει κατόπιν σε εμπορική φάση, διότι το καταστατικό της της επέτρεπε να περιοριστεί σ' αυτήν και μόνον την εργασία εκπονήσεως μελέτης, οι δε εταίροι της εξασφάλισαν το δικαίωμα να μπορούν να λάβουν συναφώς, μετά την εκπόνηση της εν λόγω μελέτης, αρνητική απόφαση.

13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Rechtbank αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Στο μέτρο που η συγκεκριμένη δραστηριότητα μιας εταιρίας, που ιδρύθηκε με σαφώς καθοριζόμενο εταιρικό σκοπό (την έρευνα, τη μελέτη, την εγκατάσταση, την εκμετάλλευση και την προώθηση όλων των μεθόδων που αποσκοπούν στην επεξεργασία, την παραγωγή και την πώληση του θαλάσσιου και υφάλμυρου ύδατος), περιορίζεται στην παραγγελία εκπονήσεως και στην πληρωμή ευρείας μελέτης αποδοτικότητας αφορώσας τη μέθοδο που πρέπει να αναπτυχθεί, η οποία μελέτη απέδειξε τη μη αποδοτικότητα της μεθόδου αυτής, και, συγχρόνως, προκάλεσε την εκκαθάριση της εταιρίας, πρέπει η εν λόγω δραστηριότητα να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, της 17ης Μαΐου 1977;»

14 Με το ερώτημα αυτό, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 4 της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι

— όταν η φορολογική αρχή έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία, η οποία δήλωσε την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζομένη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου αυτού, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζομένη δραστηριότητα είναι αποδοτική, και

— η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο μπορεί να αρθεί από την εν λόγω εταιρία αναδρομικώς, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής, αποφασίστηκε να μη ακολουθήσει η εκτελεστική φάση και να τεθεί η εταιρία υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζομένη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις.

15 Με την προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 22, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, είναι δυνατό να αποτελούνται από αρκετές διαδοχικές πράξεις και ότι οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες, όπως η απόκτηση των μέσων εκμεταλλεύσεως και, επομένως, η αγορά ακινήτου, πρέπει ήδη να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες.

16 Σύμφωνα με την ίδια απόφαση, σκέψη 23, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως απαιτεί να θεωρούνται οι πρώτες δαπάνες επενδύσεως, που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει μιας επιχειρήσεως, ως οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή να αρχίζουν οι σχετικές δραστηριότητες μόνον κατά τον χρόνο που υφίσταται πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, δηλαδή όταν γεννάται το φορολογητέο εισόδημα. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας χωρίς να του δίνει τη δυνατότητα να τον εκπίπτει, σύμφωνα με το άρθρο 17, και θα διέκρινε αυθαίρετα μεταξύ των επενδυτικών δαπανών πριν και κατά την πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου.

17 Από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας και ότι, στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη δηλωθείσα πρόθεση της επιχειρήσεως.

18 Στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία που έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η

πραγματοποίηση μελέτης επί των τεχνικών και οικονομικών στοιχείων της σχεδιαζομένης δραστηριότητας μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας, ακόμη και αν η μελέτη αυτή έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζομένη δραστηριότητα είναι αποδοτική.

19 Συνεπώς, υπό τις ίδιες αυτές προϋποθέσεις, ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για μια τέτοια μελέτη περί αποδοτικότητας μπορεί κατ' αρχήν να εκπέσει, σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας.

20 Αντίθετα προς όσα υποστηρίζουν η Βελγική και η Γερμανική Κυβέρνηση, η έκπτωση αυτή ισχύει ακόμη και αν, εν συνεχεία, αποφασίστηκε, ενόψει των αποτελεσμάτων της εν λόγω μελέτης, η μη μετάβαση στην εκτελεστική φάση και η θέση της εταιρίας υπό εκκαθάριση, οπότε η σχεδιαζομένη οικονομική δραστηριότητα δεν συνεπήχθη φορολογητέες πράξεις.

21 Πράγματι, όπως παρατηρεί η Επιτροπή, η αρχή της ασφάλειας δικαίου απαγορεύει να εξαρτώνται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο από πραγματικά περιστατικά, περιστάσεις ή γεγονότα που γεννήθηκαν μετά την εκ μέρους της φορολογικής αρχής διαπίστωσή τους. Συνεπώς, από τη στιγμή κατά την οποία αυτή η τελευταία δέχθηκε, βάσει των διαβιβασθέντων από μια επιχείρηση στοιχείων, να τύχει της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, το καθεστώς αυτό δεν μπορεί πλέον, κατ' αρχήν, να της αφαιρεθεί στη συνέχεια αναδρομικώς λόγω της επελεύσεως ή της μη επελεύσεως ορισμένων γεγονότων.

22 Εξάλλου, άλλη ερμηνεία της οδηγίας θα ήταν ασυμβίβαστη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως. Θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση ομοίων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα εκπορεύσουν φορολογητέες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξηρτάτο από το ερώτημα αν οι επενδύσεις αυτές θα κατέληγαν ή όχι σε φορολογητέες πράξεις.

23 Πρέπει τέλος να προστεθεί, όπως το Δικαστήριο διαπίστωσε με την προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 24, ότι σ' αυτόν που ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ εναπόκειται να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να τύχει αυτής της εκπτώσεως και ότι το άρθρο 4 δεν απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απαιτούν να επιβεβαιώνεται με αντικειμενικά στοιχεία η δηλωθείσα πρόθεση για έναρξη οικονομικών δραστηριοτήτων που οδηγούν σε φορολογητέες πράξεις.

24 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπογραμμιστεί, όπως έπραξε η Επιτροπή, ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποκτάται οριστικώς μόνον αν η δήλωση της προθέσεως για την έναρξη των σχεδιαζομένων οικονομικών δραστηριοτήτων έγινε καλοπίστως από τον ενδιαφερόμενο. Στο πλαίσιο καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, κατά τις οποίες, για παράδειγμα, αυτός ο τελευταίος προσποιήθηκε ότι ήθελε να αναπτύξει ειδική οικονομική δραστηριότητα, αλλά στην πραγματικότητα επιδίωξε να περιέλθουν στην ιδιωτική περιουσία του αγαθά δυνάμενα να αποτελέσουν αντικείμενο εκπτώσεως, οι φορολογικές αρχές μπορούν να ζητήσουν, με αναδρομικό αποτέλεσμα, την επιστροφή των εκπεσόντων ποσών, εφόσον οι εν λόγω εκπτώσεις χορηγήθηκαν βάσει ψευδών δηλώσεων.

25 Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι το άρθρο 4 της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι

— οσάκις οι φορολογικές αρχές έχουν δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία, η οποία δήλωσε την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζομένη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου αυτού, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζομένη δραστηριότητα είναι αποδοτική, και ότι

— εκτός της περιπτώσεως των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή καταχρήση, η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής, αποφασίστηκε να μη περάσει η εταιρία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζομένη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις.

Επί των δικαστικών εξόδων

26 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες 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 (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 5ης Απριλίου 1994 το Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, αποφαίνεται:

Το άρθρο 4 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι

— οσάκις οι φορολογικές αρχές έχουν δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία, η οποία δήλωσε την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζομένη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου αυτού, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζομένη δραστηριότητα είναι αποδοτική, και ότι

— εκτός της περιπτώσεως των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής, αποφασίστηκε να μη περάσει η εταιρία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζομένη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις.

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Φεβρουαρίου 1996.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

D. A. O. Edward