ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CARL OTTO LENZ της 23ης Νοεμβρίου 1995 *

Α — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση, το Rechtbank van eerste aanleg te Brugge ζητεί την ερμηνεία του όρου της «οικονομικής δραστηριότητας» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας 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 (στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ) [1]. Η διαφορά της κύριας δίκης θέτει αντιμέτωπους την INZO (Intercommunale voor zeewaterontzilting), ανώνυμη εταιρία υπό εκκαθάριση, και το Βελγικό Δημόσιο. Η INZO ιδρύθηκε το 1974, μεταξύ άλλων, από τις επαρχίες της Δυτικής και της Ανατολικής Φλάνδρας και ορισμένους παραλιακούς δήμους και κοινότητες, με σκοπό την ανάπτυξη και εφαρμογή μεθόδων σχετικών με την επεξεργασία θαλάσσιου και υφάλμυρου ύδατος και για να καταστεί το ύδωρ αυτό πόσιμο προκειμένου να διατίθεται στην κατανάλωση. Η INZO εξόπλισε στη συνέχεια ένα γραφείο και συνήψε δάνεια καθώς και μια σύμβαση με την πόλη Οστάνδη σχετικά με ένα οικόπεδο για την κατασκευή εγκαταστάσεως αφαλατώσεως. Κυρίως όμως, κατά τα μετά το 1976 έτη, ανέθεσε την εκπόνηση μελέτης αποδοτικότητας.

2. Η εταιρία χαρακτηρίστηκε από τις βελγικές φορολογικές αρχές ως υποκείμενος στον φόρο και διεκδίκησε δικαίωμα προς έκπτωση του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου για τις αναφερθείσες δραστηριότητες ύψους 4 913 001 βελγικών φράγκων (BFR) για το χρονικό διάστημα 1978 έως 1982. Η έκπτωση αυτή έγινε δεκτή από τις φορολογικές αρχές.

3. Αφού η μελέτη κατέδειξε πολυάριθμα προβλήματα αποδοτικότητας και μερικοί επενδυτές απεσύρθησαν, η γενική συνέλευση αποφάσισε, στις 27 Μαΐου 1988, την πρόωρη λύση της εταιρίας. Επομένως, η σχεδιαζομένη εμπορική εκμετάλλευση δεν ήταν πλέον δυνατή.

4. Ήδη το 1983, οι φορολογικές αρχές είχαν διαπιστώσει, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, ότι η INZO δεν είχε έως τότε αποδείξει την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Για τον λόγο αυτόν, ζητήθηκε η επιστροφή του ΦΠΑ που είχε επιστραφεί στην εταιρία στο πλαίσιο του δικαιώματός της προς έκπτωση. Η διαταγή πληρωμής της φορολογικής αρχής της Οστάνδης, κατά της οποίας η INZO βάλλει, χρονολογείται από τις 3 Φεβρουαρίου 1992, κηρυχθείσα εκτελεστή στις 14 Φεβρουαρίου 1992. Με αυτήν

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

ζητείται η επιστροφή ποσού 4 913 001 BFR, επιπλέον 736 500 BFR ως προστίμου και τόκων υπερημερίας, για τον λόγο ότι δεν υφίστατο δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επειδή η INZO δεν ήταν υποκειμένη στον φόρο κατά την έννοια του νόμου περί φόρου προστιθεμένης αξίας. Κατά την άποψη του εθνικού δικαστηρίου, είναι αναγκαίο να υποβληθεί στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ, ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Οι εν λόγω παράγραφοι έχουν ως εξής:

«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 και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. 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 δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

5. Η εν προκειμένω συναφής διάταξη της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση, έχει ως εξής:

«Άρθρο 17

Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

(...)»

6. Το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε, στη συνέχεια, στο Δικαστήριο το εξής 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;»

Β — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

7. Δεν αμφισβητείται ότι η INZO δεν άρχισε ποτέ την οικονομική δραστηριότητα στην οποία είχε την πρόθεση να προβεί και, επομένως, δεν πραγματοποίησε ούτε φορολογητέες πράξεις. Η εθνική φορολογική αρχή ενέγραψε μεν την εταιρία ως υποκειμένη στον φόρο και της παρέσχε το δικαίωμα προς έκπτωση φόρου, αλλά η INZO απλώς ανέθεσε την εκπόνηση μελέτης αποδοτικότητας και προέβη σε άλλες προπαρασκευαστικές και μόνον πράξεις. Στο σημείο αυτό έγκειται η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της παρούσας υποθέσεως και των άλλων υποθέσεων επί των οποίων μέχρι τώρα έχει αποφανθεί το Δικαστήριο.

8. Στην απόφαση Rompelman [2], για παράδειγμα, η οποία παρατίθεται σε όλα τα δικόγραφα, πρόκειται για το ερώτημα αν μια προπαρασκευαστική πράξη μπορεί να ληφθεί υπόψη ως προς μεταγενέστερη οικονομική δραστηριότητα και αν ναι, υπό ποιες προϋποθέσεις, με συνέπεια ο πράττων να μπορεί να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο δικαιούμενος εκπτώσεως. Δηλαδή, κατά τον χρόνο της εκδόσεως της αποφάσεως του Δικαστηρίου, η οικονομική δραστηριότητα είχε ήδη αρχίσει. Επομένως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε εκ των υστέρων αν μια πράξη έπρεπε να θεωρηθεί προπαρασκευαστική πράξη για μια οικονομική δραστηριότητα. Στο σκεπτικό της αποφάσεως το Δικαστήριο ανέφερε ότι μια οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να αποτελείται από περισσότερες διαδοχικές πράξεις, οι δε προπαρασκευαστικές δραστηριότητες πρέπει ήδη να αναχθούν στην οικονομική δραστηριότητα [3]. Αυτό όμως σημαίνει ότι οι ίδιες οι προπαρασκευαστικές πράξεις δεν αποτελούν ακόμη οικονομική δραστηριότητα, αλλά πρέπει να αντιμετωπίζονται ως τέτοια.

9. Στην παρούσα υπόθεση, καταρχάς, δεν πρόκειται για το ερώτημα αν μια δραστηριότητα μπορεί ήδη να αναχθεί ως προπαρασκευαστική δραστηριότητα σε μεταγενέστερη οικονομική δραστηριότητα, αλλά για το ερώτημα αν απόφαση εθνικής αρχής, θεωρούσα μια πράξη ως προπαρασκευαστική πράξη και τον πράττοντα ως υποκείμενο στον φόρο με δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο, μπορεί να ακυρωθεί όταν διαπιστώνεται ότι η σχεδιασθείσα οικονομική δραστηριότητα ποτέ δεν άρχισε και δεν πραγματοποιήθηκαν φορολογητέες πράξεις.

2 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83 (Συλλογή 1985, σ. 655).

3 — Απόφαση Rompelman, όπ.π., σκέψη 22.

10. Κατά την άποψη της αιτούσας, αυτό δεν είναι δυνατόν. Αυτή ισχυρίζεται ότι οι δραστηριότητές της, σύμφωνα με τη νομολογία στην υπόθεση Rompelman, πρέπει να θεωρηθούν ως προπαρασκευαστικές δραστηριότητες και, επομένως, ως οικονομικές δραστηριότητες. Το γεγονός ότι η οικονομική δραστηριότητα ποτέ δεν άρχισε, για λόγους τους οποίους η INZO δεν οφείλει να εξηγήσει, δεν έχει συναφώς καμία σημασία. Αφού πραγματοποίησε την προπαρασκευαστική δραστηριότητα, η INZO πρέπει να θεωρείται ως υποκειμένη στον φόρο. Η ιδιότητα δε αυτή δεν μπορεί εκ των υστέρων να της αμφισβητηθεί. Η αιτούσα επικαλείται συναφώς την απόφαση Rompelman, κατά την οποία το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους [4].

11. Κατά τη γνώμη μου, η νομολογία στην υπόθεση Rompelman δεν μπορεί άνευ ετέρου να εφαρμοσθεί στην παρούσα περίπτωση. Στην υπόθεση Rompelman ήταν σαφές ότι η οικονομική δραστηριότητα είχε αρχίσει. Έχοντας γνώση του γεγονότος αυτού, το Δικαστήριο έκρινε εκ των υστέρων την κατάσταση που υπήρχε κατά την εποχή που πραγματοποιήθηκαν οι προπαρασκευαστικές πράξεις. Διατύπωσε μεν την άποψη ότι, για λόγους φορολογικής ουδετερότητας, όλοι οι επιχειρηματίες πρέπει να αντιμετωπίζονται *ομοίως, ακόμη και ως προς τις προπαρασκευαστικές πράξεις*. Δεν δικαιολογείται, μέχρι την πραγματική έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας, να στερείται ένας επιχειρηματίας της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, να μην του παρέχεται για τις προπαρασκευαστικές δραστηριότητες δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο. Δεν είναι δυνατόν, για παράδειγμα, αυθαίρετα να γίνεται διάκριση μεταξύ δαπανών επενδύσεως πριν από την οικονομική δραστηριότητα και κατά τη διάρκεια της οικονομικής δραστηριότητας. Ακόμη και αν εχορηγείτο έκπτωση από τον φόρο, αλλά αυτό συνέβαινε μόλις κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της οικονομικής δραστηριότητας, θα υφίστατο οικονομική επιβάρυνση που θα ήταν ασυμβίβαστη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας [5]. Αυτό σημαίνει ότι ήδη κατά τον χρόνο της προπαρασκευαστικής πράξεως, δηλαδή από πριν, πρέπει να αποφασισθεί σχετικά με τη δυνατότητα της εκπτώσεως του φόρου. Το Δικαστήριο αναφέρει συναφώς περαιτέρω ότι εκείνος ο οποίος διεκδικεί δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου πρέπει να αποδείξει ότι πληροί τις αναγκαίες προϋποθέσεις, δηλαδή ότι είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Η εθνική φορολογική αρχή έχει στο πλαίσιο αυτό τη δυνατότητα να απαιτήσει την επιβεβαίωση της δηλωθείσας προθέσεως με αντικειμενικά στοιχεία [6].

12. Το Δικαστήριο, εντούτοις, έλαβε ως βάση στην προπαρατεθείσα υπόθεση ότι η προβλεπομένη οικονομική δραστηριότητα είχε πράγματι αρχίσει. Δηλαδή, ακόμη και αν η εταιρία απέδειξε, προς ικανοποίηση των εθνικών αρχών, την πρόθεσή της να δραστηριοποιηθεί οικονομικά, δεν είναι ακόμη βέβαιον ποια πρέπει να είναι η απόφαση αν η οικονομική δραστηριότητα δεν αρχίσει.

13. Όταν το Δικαστήριο αναφέρει στην απόφαση Rompelman ότι η φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών

4 — Απόφαση Rompelman, όπ.π., σκέψη 19.

5 — Απόφαση Rompelman, όπ.π., σκέψη 23.

6 — Απόφαση Rompelman, όπ.π., σκέψη 24.

δραστηριοτήτων γίνεται κατά τρόπο ουδέτερο *ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους*, αυτό σημαίνει: ανεξαρτήτως του ποιο είναι το αποτέλεσμα της οικονομικής δραστηριότητας. Στην παρούσα υπόθεση, δεν υπήρξε εντούτοις οικονομική δραστηριότητα, επομένως, δεν μπορεί επίσης να υπάρχει αποτέλεσμα αυτής. Η προπαρασκευαστική πράξη (η ανάθεση εκπονήσεως της μελέτης αποδοτικότητας) είχε ένα αποτέλεσμα· το αρνητικό αυτό αποτέλεσμα είχε ως συνέπεια η οικονομική δραστηριότητα να μη αναληφθεί. Αλλά η προπαρασκευαστική πράξη καθ' εαυτή δεν αποτελεί ήδη οικονομική δραστηριότητα. Θα μπορούσε το πολύ να αναχθεί σε μια τέτοια δραστηριότητα. Το ερώτημα αν αυτό είναι δυνατό ή αν μια τέτοια αναγωγή μπορεί να διατηρηθεί όταν η οικονομική δραστηριότητα δεν αναλήφθηκε, αποτελεί εν προκειμένω το υπό κρίση ερώτημα.

14. Συναφώς δεν έχει καμία σημασία το γεγονός ότι η INZO δεν ευθύνεται για την πλήρη παύση των δραστηριοτήτων της· αν και αυτό το τελευταίο είναι αμφίβολο, διότι η δραστηριότητα ανεστάλη βεβαίως κυρίως λόγω του ότι δεν ήταν αποδοτική — και γι' αυτό ευθύνεται η INZO.

15. Εντούτοις, εδώ δεν πρόκειται για τους λόγους για τους οποίους δεν άρχισε η οικονομική δραστηριότητα. Αντιθέτως, τίθεται το ερώτημα αν η πρόθεση μόνον για οικονομική δραστηριοποίηση αρκεί για να θεωρηθεί κάποιος υποκείμενος στον φόρο, ακόμη και αν η προπαρασκευαστική πράξη δεν μπόρεσε να αναχθεί σε μεταγενέστερη οικονομική δραστηριότητα.

16. Στην απόφαση Lennartz [7] επίσης, με την οποία το Δικαστήριο ακόμη μια φορά αναφέρεται στη νομολογία του στην υπόθεση Rompelman, πρόκειται για την εκ των υστέρων κρίση αν μια επένδυση, η οποία χρησιμοποιείται μόνον εκ των υστέρων για μια οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρείται ήδη κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται ως οικονομική δραστηριότητα. Και στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο έλαβε ως βάση ότι η προβλεπομένη οικονομική δραστηριότητα είχε αρχίσει. Ανέφερε μάλιστα ως κριτήριο για την εξέταση του ερωτήματος το χρονικό διάστημα μεταξύ της επενδύσεως και της μεταγενέστερης οικονομικής δραστηριότητας [8].

17. Κατά τη γνώμη μου, από αυτό προκύπτει ότι η νομολογία στην υπόθεση Rompelman δεν μπορεί να εφαρμοσθεί άνευ ετέρου στην παρούσα υπόθεση, κατά την οποία η εταιρία ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε οικονομικώς.

18. Η Επιτροπή επίσης επισημαίνει στο δικόγραφό της τη διαφορά μεταξύ των πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση Rompelman και στην παρούσα υπόθεση. Οπωσδήποτε, αυτή καταλήγει στην άποψη ότι η νομολογία της υποθέσεως Rompelman θα έπρεπε να εφαρμοσθεί και στην παρούσα υπόθεση. Από τη στιγμή που ένα πρόσωπο δήλωσε ότι άσκησε δραστηριότητες, υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, ότι το έπραξε χωρίς πρόθεση απάτης, προς ικανοποίηση δε των εθνικών φορολογικών αρχών προσκόμισε αντικειμενικά στοιχεία, δεν έχει σημασία αν πραγματοποιήθηκαν ή όχι φορολογητέες πράξεις. Το γεγονός ότι

7 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90 (Συλλογή 1991, σ. I-3795).

8 — Απόφαση Lennartz, όπ.π., σκέψη 20.

δεν πραγματοποιήθηκαν φορολογητέες πράξεις δεν εμποδίζει να θεωρηθούν οι επενδύσεις ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και να παρασχεθεί, στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Αν η φορολογική αρχή, λόγω των υποβληθέντων σ' αυτήν δικαιολογητικών, θεωρεί ως δεδομένη την πρόθεση για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας και εγγράφει για τον λόγο αυτό κάποιον ως υποκείμενο στον φόρο και του παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο, δεν μπορεί να ανακαλέσει το δικαίωμα αυτό εκ των υστέρων λόγω απρόβλεπτων μεταγενέστερων γεγονότων. Αυτό είναι δυνατό μόνον αν ο ενδιαφερόμενος παρουσίασε αναληθή στοιχεία με πρόθεση εξαπατήσεως.

19. Η Επιτροπή στηρίζεται συναφώς στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Η αρχή αυτή απαγορεύει την εκ των υστέρων ανάκληση άπαξ χορηγηθέντος δικαιώματος προς έκπτωση. Οπωσδήποτε, η ίδια η Επιτροπή προβλέπει έναν περιορισμό: η εθνική φορολογική αρχή δεσμεύεται από την απόφασή της ενόσω δεν επέρχεται καμία μεταβολή στη δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

20. Κατά τη γνώμη μου, η κατάσταση στην παρούσα υπόθεση θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μεταβολή της οικονομικής δραστηριότητας, και μάλιστα ως η πλέον ριζοσπαστική που είναι δυνατή: δεν ασκείται καμία οικονομική δραστηριότητα. Ίσως δεν αλλάζει τίποτε ως προς την πρόθεση και την προπαρασκευαστική δραστηριότητα καθ' εαυτή, αλλά η σχεδιαζομένη οικονομική δραστηριότητα, στην οποία θα έπρεπε να αναχθεί η προπαρασκευαστική πράξη, δεν αρχίζει. Δηλαδή, υφίσταται μια μεταβολή, η οποία — και κατά τη γνώμη της Επιτροπής — αίρει τη δέσμευση της εθνικής διοικητικής αρχής από την αρχική απόφασή της.

21. Ένα κατά τη γνώμη μου σημαντικό επιχείρημα για τη δυνατότητα της απαιτήσεως του ήδη χορηγηθέντος δικαιώματος εκπτώσεως έγκειται στο ότι η ίδια η έκτη οδηγία ΦΠΑ, στο άρθρο 20, προβλέπει διακανονισμό της εκπτώσεως. Αυτός ο διακανονισμός μπορεί να διενεργηθεί αν το ποσό της εκπτώσεως μεταβάλλεται, για παράδειγμα, σε περίπτωση ακυρώσεως πωλήσεως ή επιτεύξεως εκπτώσεως επί του τιμήματος. Από αυτό προκύπτει, καταρχάς, ότι η άπαξ χορηγηθείσα έκπτωση μπορεί απολύτως να μεταβάλλεται.

22. Επιπλέον, τίθεται το ερώτημα γιατί, όταν είναι δυνατός ο διακανονισμός της εκπτώσεως σε περίπτωση μεταβολής του ποσού, η έκπτωση αυτή δεν θα μπορεί κατά μείζονα λόγο να αλλάξει όταν δεν υπήρξε καμία οικονομική δραστηριότητα και, επομένως, δεν υπήρξε δικαίωμα εκπτώσεως. Γιατί δεν μπορεί κάποιος, ο οποίος δεν δραστηριοποιείται οικονομικά και ο οποίος, επομένως, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως, να τύχει διακανονισμού, ενώ ένας υποκείμενος στον φόρο πρέπει, σε περίπτωση μεταβολής του ποσού της εκπτώσεως, να επιστρέψει τη διαφορά; Για μια τέτοια διάκριση δεν υπάρχει προφανής δικαιολογία. Επομένως, η απαίτηση επιστροφής της παρασχεθείσας εκπτώσεως πρέπει να είναι δυνατή.

23. Από αυτό μπορούν να προκύπτουν προβλήματα στον τομέα της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Αυτό όμως εξαρτάται κυρίως από τις προβλεπόμενες στο εθνικό δίκαιο διατάξεις. Η Γερμανία, για παράδειγμα, ανέφερε ότι, στην περίπτωση προπαρασκευαστικών πράξεων, η απόφαση σχετικά με την ιδιότητα του επιχειρηματία και το δικαίωμα εκπτώσεως είναι αρχικά προσωρινή, δηλαδή εξαρτώνται από την αναβλητική αίρεση ότι θα εκτελεσθούν εν γένει επαχθείς παροχές. Μόνον όταν οι ασκούμενες δραστηριότητες πράγματι καταλήξουν σε φορολογητέες πράξεις θα καταστεί η απόφαση οριστική.

24. Δεν υπάρχουν ενδείξεις σχετικά με το ότι η έκτη οδηγία ΦΠΑ επιβάλλει μια τέτοια ενέργεια. Εντούτοις, εύκολα μπορεί να αναγνωρισθεί ότι, σε περίπτωση μιας τέτοιας εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως, δύσκολα εμφανίζονται προβλήματα στον τομέα της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, αν απαιτείται η επιστροφή μιας ήδη χορηγηθείσας εκπτώσεως — εκτός αν συντρέχουν εξαιρετικές περιστάσεις, όπως για παράδειγμα ένα εξαιρετικά μακρύ χρονικό διάστημα μεταξύ της προσωρινής αποφάσεως και της ακυρώσεως της εν λόγω αποφάσεως.

25. Ακριβώς αυτό είναι που προβληματίζει στην παρούσα υπόθεση. Η έκπτωση χορηγήθηκε για πρώτη φορά το έτος 1978. Έως τον πρώτο φορολογικό έλεγχο εκ μέρους της εθνικής αρχής παρήλθαν πέντε έτη και έως την επίδοση της διαταγής πληρωμής παρήλθαν άλλα εννέα έτη. Εξ αυτής της καταστάσεως μπορούν να προκύπτουν προβλήματα προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Εντούτοις, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να το κρίνει, στο πλαίσιο των εφαρμοστέων εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

26. Αντιθέτως, το Δικαστήριο πρέπει να αποφανθεί επί του βασικού ερωτήματος αν η επιστροφή της εκπτώσεως είναι καν δυνατή. Επειδή, όπως ανωτέρω είδαμε, και στην περίπτωση της επιστροφής μπορούν να ληφθούν επαρκώς υπόψη τα ζητήματα της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, είναι κατά τη γνώμη μου δυνατή η απαίτηση επιστροφής, καθόσον μάλιστα η ίδια η έκτη οδηγία ΦΠΑ προβλέπει διακανονισμό. Αυτό σημαίνει ότι η δυνατότητα της απαιτήσεως επιστροφής της χορηγηθείσας εκπτώσεως δεν χάνεται για λόγους προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

27. Ως ένα περαιτέρω επιχείρημα κατά της δυνατότητας απαιτήσεως της επιστροφής της εκπτώσεως, η Επιτροπή αναφέρει την τονισθείσα από το Δικαστήριο, στην υπόθεση Rompelman, αρχή της ουδετερότητας του φόρου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, όλοι οι επιχειρηματίες πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο ουδέτερο όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση, ανεξαρτήτως του αν αυτοί προβαίνουν σε προπαρασκευαστικές μόνον ενέργειες ή ασκούν ήδη φορολογητέες πράξεις.

28. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει επίσης να επισημανθεί ξανά ότι, στην παρούσα υπόθεση, δεν άρχισε καμία οικονομική δραστηριότητα. Για τον λόγο αυτό, σε περίπτωση μη

επιστροφής της χορηγηθείσας εκπτώσεως, αντιθέτως, θα παραβιασθεί ακριβώς, κατά τη γνώμη μου, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου. Για μια δραστηριότητα, η οποία δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, δεν χορηγείται έκπτωση. Οι προπαρασκευαστικές πράξεις αντιμετωπίζονται συναφώς ιδιαίτερα, επειδή και εφόσον μπορούν να αναχθούν σε μεταγενέστερη οικονομική δραστηριότητα. Εντούτοις, αν αυτό δεν είναι δυνατόν επειδή δεν υφίσταται μεταγενέστερη οικονομική δραστηριότητα, η έκπτωση δεν είναι δυνατή. Πράγματι, σημασία δεν έχει η προπαρασκευαστική πράξη, αλλά η οικονομική δραστηριότητα. Αυτή αποτελεί τη βάση των συλλογισμών. Αυτή πρέπει να εξετάζεται κατά τρόπο ουδέτερο ως προς τους μεμονωμένους επιχειρηματίες. Αυτό επισημαίνει επίσης η καθής με τα δικόγραφά της. Γιατί, επομένως, θα πρέπει κάποιος, ο οποίος δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα, να αντιμετωπίζεται κατά τον ίδιο τρόπο με κάποιον ο οποίος ασκεί οικονομική δραστηριότητα;

29. Στο πλαίσιο αυτό, τόσον η καθής όσον και η Γερμανία ορθώς παραπέμπουν στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Κατά το άρθρο αυτό, η έκπτωση είναι δυνατή μόνον αν οι δαπάνες του υποκειμένου στον φόρο χρησιμοποιήθηκαν «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του».

30. Και εδώ θα μπορούσε να προβληθεί ξανά το επιχείρημα ότι σημασία έχει μόνον η πρόθεση. Αν εν τέλει πραγματικά διενεργήθησαν πράξεις δεν έχει σημασία. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, μόνον ένας *υποκείμενος στον φόρο* δικαιούται εκπτώσεως. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, αυτός είναι κάποιος ο οποίος *ασκεί* οικονομική δραστηριότητα — όχι κάποιος ο οποίος *προτίθεται* να προβεί σε τέτοια δραστηριότητα.

31. Όπως ορθώς η Γερμανία αναφέρει, στην υπόθεση Rompelman επρόκειτο για το ερώτημα *πότε* η οικονομική αυτή δραστηριότητα, η οποία ασκείται, αρχίζει. Χάριν της ουδετερότητας της φορολογήσεως, οι προπαρασκευαστικές πράξεις θεωρήθηκαν ως αποτελούσες ήδη μέρος της οικονομικής δραστηριότητας και, επομένως, ελήφθη υπόψη η σχέση μεταξύ των προπαρασκευαστικών ενεργειών και των μεταγενεστέρων οικονομικών δραστηριοτήτων. Αν όμως ο ενδιαφερόμενος δεν ασκήσει αργότερα οικονομική δραστηριότητα, οι σκέψεις αυτές δεν μπορούν να διατηρηθούν. Δεν υπάρχει κανένας λόγος να χορηγείται δικαίωμα εκπτώσεως όταν δεν υπάρχει καν οικονομική δραστητιότητα.

32. Η καθής και η Γερμανία παραπέμπουν επίσης σε μια άλλη αρχή, στο πλαίσιο του συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, η οποία είναι τουλάχιστον τόσο σημαντική όσο και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Πρόκειται για την αρχή σύμφωνα με την οποία ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός πάντοτε από τον τελικό καταναλωτή. Αυτό σημαίνει ότι πρόκειται για μια αλυσίδα διαδοχικών παροχών. Ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί πράξεις και παρέχει υπηρεσίες σε άλλους, δεν βρίσκεται στο τέλος της αλυσίδας και, επομένως, μπορεί να διεκδικεί έκπτωση από τον φόρο. Ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, το πρώτον, από τον τελικό καταναλωτή, προς τον οποίον ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο παρείχε υπηρεσίες. Αν όμως ο «υποκείμενος στον φόρο» δεν πραγματοποιεί πράξεις και, επομένως, δεν παρέχει υπηρεσίες, αυτός είναι στην πράξη

ο τελικός καταναλωτής. Αυτό σημαίνει ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός από αυτόν. Αν του αναγνωριζόταν δικαίωμα εκπτώσεως, οι δραστηριότητές του θα έμεναν αφορολόγητες. Όπως ορθώς ισχυρίζεται η καθής, αυτό θα προσέκρουε σε θεμελιώδη αρχή του συστήματος του ΦΠΑ. Για τον λόγο αυτό, δεν μπορεί να παραχωρηθεί στην INZO, εν προκειμένω, δικαίωμα εκπτώσεως. Δεν αμφισβητείται ότι η INZO ουδέποτε άσκησε οικονομική δραστηριότητα, επομένως, ουδέποτε πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις. Αυτό σημαίνει ότι η εταιρία πρέπει να αντιμετωπισθεί ως τελικός καταναλωτής, ο δε φόρος προστιθεμένης αξίας πρέπει να καταστεί απαιτητός από αυτόν. Για τον λόγο αυτόν, η INZO πρέπει να επιστρέψει τη χορηγηθείσα έκπτωση.

33. Αντίθετα προς την άποψη της Επιτροπής, η εν λόγω υποχρέωση επιστροφής δεν θίγει το σύστημα του ΦΠΑ. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, αν δεν του χορηγήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να πληρώσει τον ΦΠΑ ακόμη και αν αργότερα εκτελέσει μια πράξη. Με τον τρόπο αυτό όμως, ο φόρος προστιθεμένης αξίας θα πληρωθεί δύο φορές και ο υποκείμενος στον φόρο θα αυξήσει αναλόγως την τιμή του προϊόντος.

34. Δεν είναι όμως τέτοια η κατάσταση στην παρούσα υπόθεση. Εν προκειμένω χορηγήθηκε έκπτωση και στο εξής, εφόσον διαπιστώθηκε ότι η INZO ουδέποτε εξετέλεσε πράξεις, η έκπτωση αυτή απαιτείται να επιστραφεί. Επομένως, δεν αμφισβητείται ότι η INZO είναι ο τελικός καταναλωτής. Αυτό σημαίνει ότι δεν υφίσταται ο κίνδυνος της διπλής φορολογήσεως αλλά ο κίνδυνος μια παροχή να μη φορολογηθεί καν. Στην τελευταία αυτή περίπτωση θίγεται το σύστημα του ΦΠΑ.

35. Κατά την προφορική διαδικασία, η Γερμανία ορθώς επεσήμανε, επίσης, τον κίνδυνο καταχρήσεως. Η πρόθεση ενός προσώπου ή μιας εταιρίας να ασκήσει οικονομικές δραστηριότητες δύσκολα μπορεί να διαπιστωθεί εκ των προτέρων. Είναι πολύ εύκολο να υπάρξει απάτη και, επομένως, ο κίνδυνος καταχρήσεως είναι αντίστοιχα υψηλός. Αυτό σημαίνει ότι, σε πολλές περιπτώσεις, μπορεί να χορηγηθεί δικαίωμα εκπτώσεως, παρόλον ότι στην πραγματικότητα δεν σχεδιάζεται οικονομική δραστηριότητα. Για τον λόγο αυτό, πρέπει να είναι δυνατόν στη συνέχεια να επιχειρούνται έλεγχοι και, ενδεχομένως, διόρθωση της εκπτώσεως. Όπως ήδη ανωτέρω διευκρινίστηκε, η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης μπορεί στην περίπτωση αυτή να λαμβάνεται επαρκώς υπόψη. Το γεγονός ότι η απαίτηση επιστροφής της εκπτώσεως είναι δυνατή δεν σημαίνει ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι δυνατή η παραίτηση από την απαίτηση επιστροφής των εν λόγω ποσών για λόγους προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

36. Επιπλέον, η Γερμανία αναφέρει στο δικόγραφό της την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Hong-Kong Trade [9], με την οποία αποφασίστηκε ότι δωρεάν παροχές υπηρεσιών δεν μπορούν να αιτιολογήσουν φορολογική υποχρέωση. Από αυτό η Γερμανία συνάγει ότι δεν μπορεί να υπάρξει φορολογική υποχρέωση αν δεν υπήρξαν παροχές. Το επιχείρημα αυτό δεν μου φαίνεται ότι ταιριάζει εντελώς εν προκειμένω, διότι δεν πρόκειται για την οροθέτηση μεταξύ επαχθών και δωρεάν παροχών, αλλά για το αν η πρόθεση ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας αρκεί καθ' εαυτή ή αν αυτή πρέπει να υλοποιηθεί. Η INZO είχε την

9 — Απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, 89/81 (Συλλογή 1982, σ. 1277, σκέψη 10).

πρόθεση να ασκήσει επαχθείς δραστηριότητες. Τίθεται μόνον το ερώτημα αν η πρόθεση αυτή αρκεί καθ' εαυτή για να θεωρηθεί η INZO ως υποκειμένη στον φόρο. Όπως ήδη ανέφερα, κατά τη γνώμη μου, μόνον η πρόθεση δεν αρκεί.

37. Εξάλλου, όλοι οι μετέχοντες στη δίκη διεξέρχονται το ερώτημα αν, κατά τον χρόνο της αναθέσεως της εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας, πράγματι υπήρχε η πρόθεση για άσκηση οικονομικής δραστηριότητας. Η καθής, για παράδειγμα, αναφέρει ότι η INZO ήθελε να αποφασίσει αν αυτή θα αναλάβει πράγματι την οικονομική δραστηριότητα ή όχι μετά την υποβολή του αποτελέσματος της μελέτης και ότι όλες οι δραστηριότητες έως τότε τελούσαν υπό την επιφύλαξη αυτή. Εντούτοις, το σημείο αυτό δεν πρέπει να εξετασθεί περαιτέρω, διότι με τον τρόπο αυτό θίγεται η αρχική απόφαση της εθνικής φορολογικής αρχής, η οποία λέει ότι η INZO είναι υποκειμένη στον φόρο και έχει δικαίωμα εκπτώσεως. Αυτό σημαίνει ότι δεν λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η INZO αργότερα δεν άσκησε οικονομική δραστηριότητα αλλά υποστηρίζεται ότι η INZO ήδη τότε δεν έπρεπε να έχει θεωρηθεί ως υποκειμένη στον φόρο. Εντούτοις, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να εξετάσει το σημείο αυτό.

38. Αν η εθνική αρχή μπορεί να ακυρώσει την αρχική απόφασή της είναι ζήτημα του εθνικού διοικητικού δικαίου και πρέπει να κριθεί από το εθνικό δικαστήριο, τηρουμένης της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

39. Συναφώς, επιθυμώ να παρατηρήσω μόνον τα εξής. Δεν μπορεί να ληφθεί ως βάση το γεγονός ότι η INZO δεν είχε καν την πρόθεση να ασκήσει οικονομικές δραστηριότητες. Αντιθέτως, δεν αμφισβητείται ότι η INZO είχε τη σταθερή πρόθεση, σε περίπτωση θετικού αποτελέσματος της μελέτης αποδοτικότητας, να ασκήσει οικονομικές δραστηριότητες. Αν σ' αυτή την περίπτωση απαγορεύεται εκ των προτέρων η χορήγηση δικαιώματος προς έκπτωση, τότε πρέπει να σκεφθούμε μήπως ακριβώς αυτή η απαγόρευση προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Πράγματι, σε περίπτωση θετικού αποτελέσματος της μελέτης, η οικονομική δραστηριότητα θα είχε αρχίσει. Η δραστηριότητα αυτή όμως — σε περίπτωση αρνήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως — θα είχε αντιμετωπισθεί, από φορολογική άποψη, διαφορετικά απ' ό,τι μια οικονομική δραστηριότητα και οι προπαρασκευαστικές αυτής ενέργειες, που άρχισαν χωρίς προηγουμένη εξέταση της αποδοτικότητας. Αυτή η διάκριση δεν έχει νομικό έρεισμα.

40. Αυτό όμως δεν αποτελεί το πραγματικό πρόβλημα της υποθέσεως. Το πρόβλημα αυτό έγκειται στο να διαπιστωθεί τί πρέπει να γίνει όταν η οικονομική δραστηριότητα δεν αρχίζει. Σ' αυτή την περίπτωση, η προπαρασκευαστική πράξη, από μόνη της, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα. Όπως ήδη ανωτέρω αποδείχθηκε, μπορεί να απαιτηθεί η επιστροφή της ήδη χορηγηθείσας εκπτώσεως (τηρουμένης της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από το εθνικό δικαστήριο).

Γ — Πρόταση

41. Επομένως, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η ακόλουθη απάντηση:

«Η δραστηριοποίηση μιας εταιρίας, η οποία αποσκοπεί στην προετοιμασία μελλοντικής οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια 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, όταν διαπιστώνεται ότι η εν λόγω εταιρία λύθηκε, χωρίς να έχει αρχίσει την οικονομική δραστηριότητά της.»