ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO SAGGIO

της 7ης Οκτωβρίου 1999 *

1. Με διάφορες διατάξεις με πανομοιότυπο περιεχόμενο, το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 17 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 [1] (στο εξής: οδηγία).

Ειδικότερα, το Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει αν αντίκειται προς την προπαρατεθείσα διάταξη το να εξαρτά μια εθνική νομοθεσία, όπως η ισπανική νομοθεσία, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας, που έχει καταβάλει μια επιχείρηση για τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε πριν από την έναρξη της δραστηριότητάς της, από τη ρητή προϋπόθεση ότι η επιχείρηση έχει υποβάλει στην αρμόδια υπηρεσία ad hoc δήλωση προτού υποβληθεί στα εν λόγω έξοδα και ότι δεν έχει παρέλθει η προθεσμία ενός έτους από της υποβολής της δηλώσεως αυτής μέχρι την πραγματική έναρξη της εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001.

Το κανονιστικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

2. Η οδηγία ρυθμίζει με το άρθρο 17 τη γένεση και το εύρος του δικαιώματος για έκπτωση. Οι παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της διατάξεως αυτής προβλέπουν τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

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

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

3. Το άρθρο 22 της οδηγίας, που τιτλοφορείται «Υποχρεώσεις στο εσωτερικό καθεστώς», έχει επίσης σχέση με τη συγκεκριμένη περίπτωση. Στην παράγραφο 1 ορίζει ότι «κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση της δραστηριότητός του ως υποκειμένου στον φόρο». Σύμφωνα με την παράγραφο 8, «τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις, που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων».

Η εθνική νομοθεσία

4. Η ισπανική διάταξη, το συμβατό της οποίας προς την οδηγία αμφισβητείται στο πλαίσιο της κύριας δίκης, είναι το άρθρο 111 του νόμου 37/1992, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, για τη θέσπιση του φόρου προστιθεμένης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 13/1996, της 30ής Δεκεμβρίου 1996 [2]. Κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής, οι επιχειρηματίες ή οι ελεύθεροι επαγγελματίες μπορούν να εκπίπτουν τον φόρο που καταβλήθηκε πριν από την έναρξη των επιχειρηματικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων τους από τη στιγμή που πράγματι αρχίζουν τις δραστηριότητες αυτές ή τις δραστηριότητες διαφορετικού τομέα, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα για έκπτωση δεν έχει απολεσθεί λόγω παρόδου της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 100 του νόμου αυτού (5 έτη). Η επόμενη παράγραφος 3 διευκρινίζει ότι ως έναρξη των δραστηριοτήτων νοείται η ημερομηνία κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο (επιχειρηματίας ή ελεύθερος επαγγελματίας) αρχίζει να πραγματοποιεί σε διαρκή βάση τις παραδόσεις αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που αποτελεί το αντικείμενο της επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας.

Η παράγραφος 5 προσθέτει ότι, κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της παραγράφου 1, οι επιχειρηματίες ή ελεύθεροι επαγγελματίες που ζητούν έκπτωση του φόρου που έχουν καταβάλει πριν από την έναρξη των δραστηριοτήτων τους πρέπει να πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) να έχουν υποβάλει, πριν από την καταβολή του φόρου, δήλωση πριν από την έναρξη των επιχειρηματικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων·

β) να αρχίσουν τις εν λόγω δραστηριότητες εντός προθεσμίας ενός έτους από της υποβολής της δηλώσεως. Η αρμόδια αρχή μπορεί ωστόσο να παρατείνει την προθεσμία ενός έτους όταν η φύση των δραστηριοτήτων που πρόκειται να ασκηθούν στο μέλλον ή οι περιστάσεις που έχουν σχέση με την έναρξη των δραστηριοτήτων το δικαιολογούν.

Όταν οι προϋποθέσεις δεν πληρούνται, εφαρμόζεται το γενικό καθεστώς, οπότε η έκπτωση των καταβληθέντων φόρων δεν μπορεί να διενεργηθεί παρά κατά την πραγματική έναρξη των δραστηριοτήτων. Εν πάση περιπτώσει, η ευνοϊκότερη από το γενικό καθεστώς διάταξη δεν εφαρμόζεται για την έκπτωση φόρου που έχει καταβληθεί για την απόκτηση γηπέδων: στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα για έκπτωση γεννάται κατά την ημερομηνία της πραγματικής ενάρξεως της σχετικής οικονομικής δραστηριότητας.

5. Το καθεστώς που εισήγαγε ο νέος νόμος του 1996 προβλέπει συνεπώς μια διττή

2 — *BOE* αριθ. 315, της 31ης Δεκεμβρίου 1996.

δυνατότητα για τον υποκείμενο στον φόρο. Πρώτον, το καινούργιο καθεστώς προβλέπει ότι οι φόροι που έχουν καταβληθεί πριν από την έναρξη της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν μπορούν να εκπέσουν παρά μόνον όταν η δραστηριότητα αρχίζει πράγματι να ασκείται. Δεύτερον, κατ' εξαίρεση από τον γενικό κανόνα, επιτρέπεται η άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση πριν από την έναρξη της δραστηριότητας, υπό την επιφύλαξη ότι πληρούνται οι δύο προαναφερθείσες προϋποθέσεις. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει συνεπώς ότι το δικαίωμα για έκπτωση μπορεί να μετατεθεί σε σχέση με τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός, όπως στην περίπτωση κατά την οποία έχει παρέλθει έτος χωρίς υποβολή αιτήσεως παρατάσεως ή, σε περίπτωση αιτήσεως, όταν η αρμόδια αρχή θεωρεί ότι δεν πρέπει να τη χορηγήσει. Αντιθέτως, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν πραγματοποιεί καμία φορολογητέα πράξη παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δεν χορηγείται καταρχήν το δικαίωμα για έκπτωση των φόρων που καταβλήθηκαν για δαπάνες που σχετίζονται για δραστηριότητες «προπαρασκευαστικές» ή συνδεόμενες με την κύρια δραστηριότητα.

Τα πραγματικά περιστατικά και το προδικαστικό ερώτημα

6. Οι προσφεύγοντες στις διαφορές της κύριας δίκης είναι επιχειρηματίες ή ελεύθεροι επαγγελματίες που έχουν την έδρα ή την κατοικία τους στην Ισπανία [3]. Στους προσφεύγοντες δεν χορηγήθηκε το δικαίωμα για έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που καταβλήθηκε για πράξεις πραγματοποιηθείσες πριν από την έναρξη της δραστηριότητάς τους — συχνά κατασκευαστικές δραστηριότητες — λόγω μη τηρήσεως των προϋποθέσεων του άρθρου 111 του νόμου 37/1992, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 13/1996. Η άρνηση της διοικητικής αρχής αιτιολογήθηκε, σε ορισμένες περιπτώσεις, από το γεγονός ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν είχαν τηρήσει τη μέγιστη προθεσμία ενός έτους μεταξύ της υποβολής της δηλώσεως που προβλέπεται στον νόμο και της πραγματικής ενάρξεως των επαγγελματικών ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων· Σε άλλες περιπτώσεις, η άρνηση αιτιολογήθηκε από το γεγονός ότι ο προσφεύγοντες δεν είχαν υποβάλει την αίτηση παρατάσεως που προβλέπει ο νόμος ή επειδή η αίτηση αυτή είχε απορριφθεί. Οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις άσκησαν, κατά των αποφάσεων της φορολογικής υπηρεσίας, προσφυγή ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Οι προσφεύγοντες προέβαλαν το ασύμβατο της εθνικής νομοθεσίας προς το κοινοτικό δίκαιο, στον βαθμό που η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής έχει ως αποτέλεσμα να μην τους χορηγείται το δικαίωμα για έκπτωση που αναγνωρίζεται από το άρθρο 17 της οδηγίας.

7. Το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña αποφάσισε κατόπιν αυτού να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο είναι κοινό σε όλες τις διαδικασίες:

«Όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας που έχει καταβληθεί από υποκείμενο σ' αυτόν φορολογούμενο πριν από την κανονική έναρξη πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων, επιτρέπει ο τρόπος κατά τον οποίον το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, έχει ρυθμίσει το δικαίωμα για έκπτωση η άσκηση του δικαιώματος αυτού να εξαρτάται, λόγω της ανάγκης αποφυγής φοροδιαφυγής, από ορισμένες προϋποθέσεις — όπως η υποβολή ρητής αιτήσεως πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός

3 — Εξαιρέσει της εταιρίας που είναι προσφεύγουσα στην υπόθεση C-147/98, Bungy Fun Germany GBDR, η οποία έχει την έδρα της στο Ochensfurt, στη Γερμανία.

καθώς και η έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων εντός συγκεκριμένης προθεσμίας υπολογιζομένης από την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως αυτής — των οποίων η μη τήρηση κολάζεται με την απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση ή, τουλάχιστον, από την αναβολή ενάρξεως ισχύος του δικαιώματος μέχρι την έναρξη της εν λόγω συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων;»

8. Σύμφωνα με το άρθρο 43 του Κανονισμού Διαδικασίας, οι υποθέσεις ενώθηκαν λόγω συναφείας, για τη διεξαγωγή της έγγραφης διαδικασίας και για την έκδοση της αποφάσεως, με διάταξη του Προέδρου της 8ης Μαΐου 1998.

Επί του παραδεκτού

9. Προτού περάσουμε στην επί της ουσίας εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε στο Δικαστήριο το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, πρέπει να ελεγχθεί αν ο οργανισμός αυτός μπορεί να θεωρηθεί «δικαστήριο κράτους μέλους» υπό την έννοια και προς εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ). Σε ρητή ερώτηση που υπέβαλε το Δικαστήριο, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, η Επιτροπή και η Ισπανική Κυβέρνηση έδωσαν όλοι καταφατική απάντηση. Ενώ οι πρώτοι δεν παρέσχον καμία αιτιολογία προς στήριξη της απαντήσεώς τους, η Επιτροπή συμμερίστηκε ρητώς τη θετική εκτίμηση που εξέφρασε το Tribunal Económico-Administrativo Central με διάταξη που εξέδωσε στις 29 Μαρτίου 1990. Πρέπει ωστόσο να διευκρινιστεί ότι, στη διάταξη αυτή, και συνεπώς στις παρατηρήσεις που κατέθεσε η Επιτροπή, ναι μεν αναφέρονται τα κανονιστικά στοιχεία που αφορούν ορισμένες από τις προϋποθέσεις που θέτει το Δικαστήριο, ειδικότερα η ίδρυση του οργανισμού με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της διαδικασίας, η εφαρμογή κανόνων δικαίου, πλην όμως δεν λαμβάνεται υπόψη η προϋπόθεση που δημιουργεί ωστόσο σοβαρά προβλήματα, ήτοι η ανεξαρτησία του οργανισμού και η ιδιότητά του ως τρίτου έναντι της εκτελεστικής εξουσίας. Η Ισπανική Κυβέρνηση εξέθεσε με υπόμνημα διά μακρών το σύστημα αναθεωρήσεως των πράξεων της φορολογικής υπηρεσίας μέσω των «οικονομικοδιοικητικών προσφυγών», τη σύνθεση και τη λειτουργία των «οικονομικοδιοικητικών δικαστηρίων», κατόπιν δε κατέληξε ότι τα τελευταία αυτά πρέπει να θεωρούνται «δικαστήρια» υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, στον βαθμό που όλες οι προϋποθέσεις που θέτει το δικαστήριο πληρούνται εν προκειμένω. Σημειωτέον ωστόσο ότι, ακόμη και στο υπόμνημα που κατέθεσε η Ισπανική Κυβέρνηση, δεν παρατίθεται καμία διάταξη διευκρινίζουσα τις εγγυήσεις ανεξαρτησίας σε σχέση με την εκτελεστική εξουσία τις οποίες απολαμβάνουν τα οικονομικοδιοικητικά δικαστήρια.

10. Λέγω ευθύς αμέσως ότι η προαναφερθείσα θέση που εξέφρασαν οι διάδικοι και οι παρεμβαίνοντες δεν μου φαίνεται πειστική. Ειδικότερα, θεωρώ ότι πρέπει να υπάρχουν σοβαρές αμφιβολίες ως προς την ανεξαρτησία και την ιδιότητά του ως τρίτου του εν λόγω οργανισμού, καθώς και ως προς την αρχή της κατ' αντιμωλία διαδικασίας.

11. Συναφώς, υπενθυμίζω καταρχάς ότι, για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής του κοινο-

τικού δικαίου, η έννοια του «δικαστηρίου» που είναι αρμόδιο να υποβάλλει προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο έχει αυτοτελή σημασία σε σχέση με τους ορισμούς που χρησιμοποιούν οι εθνικές έννομες τάξεις. Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ένα σύνολο στοιχείων, όπως είναι η ίδρυση του οργάνου με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδικασίας, η εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή των κανόνων δικαίου, καθώς και η αμεροληψία και η ανεξαρτησία του [4].

12. Σε σχέση με την υπό κρίση περίπτωση, θεωρώ ότι δεν μπορεί να τεθεί εν αμφιβόλω ότι, υπό το φως της σχετικής ισπανικής νομοθεσίας [5], το Tribunal Económico-Administrativo Regional έχει ιδρυθεί με νόμο και αποτελεί μόνιμο οργανισμό. Έχει ως αποστολή την εκδίκαση των προσφυγών που ασκούν ιδιώτες κατά των πράξεων που εκδίδουν όργανα υπαγόμενα στη φορολογική διοίκηση. Επιπλέον, η παρέμβασή του είναι υποχρεωτική: τα μέτρα που λαμβάνει η φορολογική διοίκηση δεν μπορούν να προσβληθούν ενώπιον των οργάνων της διοικητικής δικαιοσύνης παρά μόνον εφόσον έχει πρώτα ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του Tribunale Económico-Administrativo [6]. Ομοίως δεν μπορεί να αμφισβητηθεί το γεγονός ότι ο εν λόγω οργανισμός αποφαίνεται εφαρμόζοντας κανόνες δικαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 38, 44 και 102 του RPEA.

13. Υπάρχουν ωστόσον αμφιβολίες όσον αφορά την ανεξαρτησία του οργανισμού και την ιδιότητά του ως τρίτου σε σχέση με την εκτελεστική εξουσία, καθώς και όσον αφορά την κατ' αντιμωλία φύση της διαδικασίας [7]. Η εξέταση της υπάρξεως των προϋποθέσεων αυτών έχει προφανώς καθοριστική σημασία. Είναι πράγματι αυτονόητο ότι η τήρηση των προϋποθέσεων της νομιμότητας, της ιδρύσεως με νόμο και της υποχρεωτικής υποβολής της διαφοράς δεν αρκούν προφανώς για να διακρίνουν μια διοικητική αρχή από ένα δικαιοδοτικό όργανο [8].

14. Τονίζω συνεπώς επί του σημείου αυτού καταρχάς ότι, σε σχέση με την κατ' αντιμωλία διαδικασία, το Tribunal Económico-Administrativo Central δέχεται, με την προπαρατεθείσα διάταξή του, ότι η συνδρομή της προϋποθέσεως αυτής «είναι ενδεχομένως πιο συζητήσιμη», για να καταλήξει εν συνεχεία ότι «το άρθρο 177 της Συνθήκης της Ρώμης δεν εξαρτά τη δυνατότητα προσφυγής στο Δικαστήριο από τον stricto sensu κατ' αντιμωλία χαρακτήρα της διαδικασίας». Ναι μεν είναι αληθές ότι, με βάση όσα προσφάτως

4 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 1966, 61/65, Vaassen-Göebbles (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 337)· της 14ης Δεκεμβρίου 1971, 43/71, Politi (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 1077)· της 11ης Ιουνίου 1987, 14/86, Pretore di Salò κατά X (Συλλογή 1987, σ. 2545, σκέψη 7)· της 30ής Μαρτίου 1993, C-24/92, Corbiau (Συλλογή 1993, σ. I-1277, σκέψη 15)· της 19ης Οκτωβρίου 1995, C-111/94, Job Center (Συλλογή 1995, σ. I-3361, σκέψη 9)· της 12ης Δεκεμβρίου 1996, C-74/95 και C-129/95, X (Συλλογή 1996, σ. I-6609, σκέψη 18)· της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-54/96, Dorsch Consult (Συλλογή 1997, σ. I-4961, σκέψη 23)· της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-9/97 και C-118/97, Jokela και Pitkäranta (Συλλογή 1998, σ. I-6267)· της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-134/97, Victoria Film (Συλλογή 1998, σ. I-7023, σκέψη 14), και της 2ας Μαρτίου 1999, C-416/96, El-Yassini (Συλλογή 1999, σ. I-1209, σκέψη 17).

5 — Ley 230/1963 της 28ης Δεκεμβρίου 1963 (Ley General Tributaria, *BOE* της 31ης Δεκεμβρίου 1963)· Real Decreto Legislativo 2795/1980, της 12ης Δεκεμβρίου 1980, *por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de Julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo* (*BOE* της 30ής Δεκεμβρίου 1980)· Real Decreto 391/1996, της 1ης Μαρτίου, *por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas* (*BOE* της 23ης Μαρτίου 1996· στο εξής: RPEA).

6 — Βλ. άρθρο 163, Ley General Tributaria· άρθρο 23, Real Decreto Legislativo 2795/1980.

7 — Υπενθυμίζω συναφώς ότι οι αμφιβολίες αυτές εκφράστηκαν από τον γενικό εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer στις προτάσεις του της 18ης Ιουνίου 1996 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-74/95 και C-129/95, όπ.π., υποσημείωση 5, καθώς στον τόμο *El Juez Nacional como Juez Comunitario*, Μαδρίτη, 1993, σ. 81 επ.

8 — Τούτο, καθόσον, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας Darmon στις προτάσεις του στην προπαρατεθείσα υπόθεση Corbiau, «αλλιώς έπρεπε να γίνει δεκτό ότι μπορεί να προσφύγει στο Δικαστήριο οποιοδήποτε διοικητικό όργανο, κατάσταση στην αποφυγή της οποίας αποσκοπεί το άρθρο 177» (σημείο 16).

έχει πει το Δικαστήριο, η έλλειψη του κατ' αντιμωλία χαρακτήρα της διαδικασίας δεν είναι καθεαυτή καθοριστική για να μην χαρακτηριστεί ως δικαστήριο το αιτούν όργανο [9], είναι ωστόσο σαφές ότι, στις περιπτώσεις στις οποίες το Δικαστήριο δέχθηκε προδικαστικές παραπομπές πραγματοποιηθείσες στο πλαίσιο συνοπτικής διαδικασίας στην οποία δεν παρίσταται ο καθού, το έπραξε λαμβάνοντας την πρόνοια να αντισταθμίσει το κενό αυτό με έναν υψηλό βαθμό αμεροληψίας και ανεξαρτησίας του δικάζοντος οργάνου [10]. Εν πάση περιπτώσει, θεωρώ ότι η διαδικασία ενώπιον των Tribunales, όπως ρυθμίζεται από τον RPEA, δεν είναι παρά εν μέρει κατ' αντιμωλία σε σχέση με τους ενδιαφερομένους. Τους επιτρέπεται συγκεκριμένα να υποβάλλουν υπομνήματα και να προσκομίζουν αποδείξεις προς στήριξη των αιτημάτων τους (άρθρο 90 του RPEA), καθώς και να ζητούν τη διεξαγωγή δημόσιας συνεδρίασης (άρθρο 97 του RPEA), η οποία ωστόσο μπορεί να επιτραπεί ή όχι από το Tribunale βάσει διακριτικής εκτιμήσεως η οποία, με ρητή διάταξη του νόμου, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από τον ενδιαφερόμενο (άρθρο 97, παράγραφος 2, του RPEA).

15. Για να επανέλθω στην περί ανεξαρτησίας προϋπόθεση, πρέπει να τονιστεί καταρχάς ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως υπενθυμίσει εμφατικά ότι αιτήσεις βάσει του άρθρου 177 μπορούν να του υποβάλλουν «μόνο όργανα τα οποία καλούνται να αποφανθούν, με πλήρη ανεξαρτησία γνώμης, στο πλαίσιο διαδικασίας που πρόκειται να καταλήξει στην έκδοση αποφάσεως δικαιοδοτικού χαρακτήρα» [11]. Θεωρώ όμως ότι δεν μπορεί να συναχθεί από τις διατάξεις που διέπουν τη συγκρότηση και λειτουργία των Tribunales económico-Administrativos ότι αυτά λειτουργούν με όλες τις εγγυήσεις αμεροληψίας και ανεξαρτησίας — που θα επέβαλλε ωστόσο η «δομική» εγγύητα προς τη διοίκηση — όταν εκδικάζουν προσφυγές ασκούμενες από φορολογούμενο κατά των αποφάσεων που έχει λάβει η φορολογική υπηρεσία.

16. Συναφώς, τονίζω προπάντων ότι το Tribunal económico-Administrativo, όπως ομολογεί η ίδια η Ισπανική Κυβέρνηση, δεν ανήκει στη δικαστική εξουσία, αλλά εξαρτάται οργανικά από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (Ministerio de Economia y Hacienda). Είναι χρήσιμο να υπενθυμιστεί ότι πρόκειται για τη διοικητική αρχή, της οποίας οι πράξεις αποτελούν το αντικείμενο προσφυγών που ασκούν οι φορολογούμενοι ενώπιον του Tribunal. Όσον αφορά τη συγκρότηση του οργανισμού, ο πρόεδρος και τα μέλη του Tribunal είναι υπάλληλοι της διοίκησης, διοριζόμενοι από τον υπουργό [12]. Ο υπουργός έχει επίσης, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 16, παράγραφος 5, του RPEA, την εξουσία ανακλήσεως, η οποία δεν φαίνεται εξάλλου να συνδέεται με υποθέσεις προβλεπόμενες κατά σαφή και περιοριστικό τρόπο από τον νόμο. Συνεπώς, δεν προκύπτει ότι οι κανόνες περί

9 — Αναφέρομαι ειδικότερα στην προπαρατεθείσα απόφαση Dorsch Consult, στην οποία το Δικαστήριο, απορρίπτοντας τη θέση της Επιτροπής ότι ο αιτών οργανισμός «σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε [ο ίδιος], δεν αποφαίνεται κατόπιν κατ' αντιμωλία διαδικασίας», περιορίστηκε να πει ότι «η προϋπόθεση της κατ' αντιμωλία διαδικασίας δεν αποτελεί απόλυτο κριτήριο». Η κρίση αυτή, στερούμενη αιτιολογίας σε σχέση με τη συγκεκριμένη περίπτωση, προκαλεί αμηχανία αν θεωρηθεί ότι, προηγουμένως, το Δικαστήριο είχε δεχθεί προδικαστικές παραπομπές πραγματοποιηθείσες στο πλαίσιο διαδικασιών στις οποίες το κατ' αντιμωλία στοιχείο δεν ήταν ανύπαρκτο, αλλά απλώς είχε αναβληθεί για μια (ενίοτε ενδεχόμενη) μετέπειτα φάση (βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Politi και Pretore di Salò κατά X, καθώς και τις αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 1978, 70/77, Simmenthal, Συλλογή τόμος 1978, σ. 455, και της 21ης Απριλίου 1988, 338/85, Pardini, Συλλογή 1988, σ. 2041).

10 — Βλ. τις παρατεθείσες στην προηγούμενη υποσημείωση αποφάσεις και ειδικότερα την απόφαση Pretore di Salò κατά X, σκέψη 7, καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Darmon στην υπόθεση Corbiau, όπ.π., σημεία 7 έως 10. Είναι επιπλέον χρήσιμο να υπογραμμιστεί ότι η σχέση μεταξύ της κατ' αντιμωλία φύσεως της διαδικασίας, αφενός, και της ανεξαρτησίας, αφετέρου, του δικάζοντος οργανισμού, προβάλλεται στο υπόμνημα που κατέθεσε η Ισπανική Κυβέρνηση.

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση X, όπ.π., σκέψη 18.

12 — Τα καθήκοντα του γραμματέα του Tribunale ασκούνται από έναν abogado del Estato, ο οποίος έχει δικαίωμα ψήφου όπως και ο πρόεδρος και τα μέλη (άρθρο 16, παράγραφοι 1 και 7, του RPEA).

λειτουργίας του οργανισμού εγγυώνται τη μονιμότητα των μελών του Tribunal. Υπό τις συνθήκες αυτές, φαίνεται ότι είναι τουλάχιστον αμφίβολο ότι το Tribunal διαθέτει την ανεξαρτησία που απαιτείται ως συγκεκριμένη εγγύηση κατά των παρεμβάσεων και των πιέσεων εκ μέρους της εκτελεστικής εξουσίας.

17. Πρέπει εν συνεχεία να παρατηρηθεί ότι μια επαρκής εγγύηση αμεροληψίας δεν μπορεί βεβαίως να συναχθεί από το γεγονός — που στην πραγματικότητα είναι το μοναδικό που αναφέρει η Ισπανική Κυβέρνηση προς στήριξη της απόψεώς της — ότι το άρθρο 90 του Ley General Tributaria προβλέπει ότι, στο εσωτερικό των οικονομικών υπηρεσιών, τα καθήκοντα διαχειρίσεως, εκκαθαρίσεως και εισπράξεως των φόρων, αφενός, και επιλύσεως των διαφορών που αφορούν τη διαχείριση αυτή, αφετέρου, ανατίθενται σε διαφορετικούς, τυπικά χωριστούς, οργανισμούς. Η «ιεραρχική και λειτουργική» ανεξαρτησία που η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι απολαμβάνει το Tribunal Económico-Administrativo σε σχέση με τους οργανισμούς που ασχολούνται με τη διαχείριση των φόρων, όχι μόνο δεν επιτρέπει τον χαρακτηρισμό του πρώτου ως «δικαστηρίου», αλλά επιβεβαιώνει και την εντύπωση ότι πρόκειται, τελικώς, για παρακλάδι της διοικήσεως που καλείται ειδικώς να αποφανθεί επί της νομιμότητας των μέτρων που λαμβάνουν τα όργανα διαχειρίσως.

Πρόκειται εξάλλου για εκτιμήσεις που η Ισπανική Κυβέρνηση φαίνεται να συμμερίζεται, αν και, όπως προείπα, καταλήγει σε διαφορετικό συμπέρασμα — όταν αναφέρει, στο υπόμνημά της, ότι η διαδικασία «οικονομικοδιοικητικής προσφυγής» (reclamación económico-administrativa), χαρακτηριζόμενη από αυτήν ως «διοικητική προσφυγή», συνιστά «διαδικασία αναθεωρήσεως» της προσβαλλομένης πράξεως. Το ουσιώδες χαρακτηριστικό της διαδικασίας αυτής, διευκρινίζει η κυβέρνηση, είναι ότι το αρμόδιο όργανο διαθέτει την εξουσία επανεξετάσεως των ζητημάτων που ανέκυψαν κατά τη φάση της «διαχειρίσεως», *ακόμη και όταν τα εν λόγω ζητήματα δεν αποτέλεσαν αντικείμενο ενστάσεως εκ μέρους των ενδιαφερομένων ιδιωτών*[13]. Πρόκειται, προφανώς, για μια λειτουργία η οποία, ναι μεν ανήκει στον lato sensu τομέα της «δικαιοσύνης», στον βαθμό που παρέχει στους διοικουμένους ένα μέσο για την επίλυση μιας διαφοράς και την απονομή της δικαιοσύνης στη συγκεκριμένη περίπτωση, πλην όμως δεν μπορεί να οριστεί ως «δικαιοδοτική». Το επίμαχο σύστημα παρουσιάζει συγκεκριμένα τα τυπικά χαρακτηριστικά μιας διοικητικής προσφυγής που αποσκοπεί στην προσβολή μιας πράξεως και προστίθεται στη γενική εξουσία ανακλήσεως των ανίσχυρων πράξεων, η οποία έγκειται εν προκειμένω στην εξουσία της διοικήσεως να αποσύρει τις ανίσχυρες διοικητικές πράξεις, ακόμη και αν δεν υφίσταται ρητή αίτηση εκ μέρους του αποδέκτη της πράξεως. Είναι προφανές ότι μια εξουσία του είδους αυτού δεν θα μπορούσε αντιθέτως να αναγνωριστεί σε ένα πραγματικό δικαστήριο, του οποίου η παρέμβαση περιορίζετια κατά παράδοση από την αρχή της αντιστοιχίας μεταξύ της αιτήσεως και της δικαστικής αποφάσεως.

18. Σ' αυτό προστίθεται ότι οι αποφάσεις που λαμβάνουν τα Tribunales είναι καταρχήν πάντοτε δεκτικές προσφυγής (αμέσως ή μετά

13 — Βλ. άρθρο 17 του Real Decreto Legislativo 2795/1980 και άρθρο 40 του RPEA. Σημειωτέον ότι οι διατάξεις που διέπουν την οικονομικοδιοικητική διαδικασία χαρακτηρίζουν τον ιδιώτη ως «interesado» (ενδιαφερόμενο), και όχι ως «διάδικο».

την έκδοση της αποφάσεως του Tribunal Central) ενώπιον των οργάνων της διοικητικής δικαιοσύνης [14]· η λειτουργία της reclamación económico-administrativa είναι συνεπώς, πράγμα πολύ χαρακτηριστικό των διοικητικών προσφυγών, να παρέχει στη διοίκηση τη δυνατότητα να καθιστά, ακόμη και στο πλαίσιο κατ' αντιμωλία διαδικασίας με τη συμμετοχή των ενδιαφερομένων, οριστική τη δικαιοδοτική της απόφαση. Τούτο δεν αποτελεί παρά εκδήλωση πρόσθετη, και υψηλότερης βαθμίδας σε σχέση με τις προηγούμενες εκδηλώσεις που αποτέλεσαν το αντικείμενο της ενστάσεως, της διοικητικής λειτουργίας. Το μέτρο, αφού καταστεί οριστικό με την εξάντληση των διοικητικών προσφυγών τις οποίες διαθέτουν ιδιώτες, μπορεί κατόπιν να προσβληθεί ενώπιον των οργάνων της διοικητικής δικαιοσύνης [15]. Σ' αυτό προστίθεται ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 23 του Real Decreto Legislativo 2795/1980 και από τα άρθρα 64 και 104 του RPEA, οι οργανισμοί που ασχολούνται με τις οικονομικοδιοικητικές ενστάσεις δεν υποχρεούνται να εξετάσουν επί της ουσίας τις προσφυγές που ασκούν οι «ενδιαφερόμενοι». Οι διατάξεις που μόλις υπενθύμισα προβλέπουν συγκεκριμένα ότι, εάν τα Tribunales δεν αποφανθούν εντός προθεσμίας ενός έτους μετά την κατάθεση της προσφυγής, η προσφυγή θεωρείται απορριφθείσα, με συνέπεια να καθίσταται μετά από αυτό δυνατή η πρόσβαση του ιδιώτη στη διοικητική δικαιοσύνη. Θεωρώ ότι το γεγονός αυτό επιβεβαιώνει περαιτέρω ότι η δραστηριότητα των εν λόγω οργανισμών υπάγεται στην τυπικά διοικητική λειτουργία και όχι στη δικαστική. Επιπλέον, το άρθρο 4, παράγραφος 1.3.a, του Real Decreto Legislativo 2795/1980 επιτρέπει στο Tribunal Económico-Administrativo Central να παραπέμπει στο Υπουργείο Οικονομικών για την έκδοση αποφάσεως τις υποθέσεις που κρίνει ιδιαίτερα σημαντικές ή τις υποθέσεις των οποίων το αντικείμενο είναι υψηλής αξίας. Αν ληφθεί υπόψη ότι το Tribunal Económico-Administrativo Central είναι οργανισμός στον οποίο ο φορολογούμενος προσφεύγει σε δεύτερο βαθμό κατά των αποφάσεων των τοπικών Tribunales, είναι προφανές ότι όλο το σύστημα των οικονομικοδιοικητικών προσφυγών εξαρτάται από την εξουσία επανακρίσεως που ο νόμος παρέχει στην εκτελεστική εξουσία.

19. Πρέπει επιπλέον να ληφθεί υπόψη ότι το να μην αναγνωριστεί στο αιτούν όργανο η ιδιότητα του «δικαστηρίου» στο πλαίσιο του μηχανισμού προδικαστικής παραπομπής δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια να θιγεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου. Ο κίνδυνος αυτός, τον οποίο το Δικαστήριο έλαβε δεόντως υπόψη στην απόφαση Broekmeulen [16] αναγνωρίζοντας την ιδιότητα του δικαστηρίου στην επιτροπή προσφυγών σχετικά με τη γενική ιατρική, της οποίας οι αποφάσεις θεωρούνται απρόσβλητες στην εθνική έννομη τάξη [17], δεν υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση. Συγκεκριμένα, όπως παρατήρησα ανωτέρω, οι αποφάσεις που λαμβάνουν τα όργανα επιλύσεως των οικονομικοδιοικητικών διαφορών είναι εν πάση περιπτώσει δεκτικές προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Τα δικαστήρια αυτά θα μπορέσουν ενδεχομένως να εκτιμήσουν την ανάγκη προδικαστικής παραπομπής ενώπιον του Δικαστηρίου,

14 — Άρθρο 40 του Real Decreto Legislativo 2795/1980· άρθρο 4, παράγραφος 2 του RPEA.

15 — Είναι σημαντικό ότι η Ισπανική Κυβέρνηση αναγνωρίζει, στην αρχή του υπομνήματός της, ότι «η αναθεώρηση των πράξεων μέσω διοικητικής προσφυγής αποτελεί προνόμιο των διοικητικών αρχών, το οποίο αναγνωρίζεται ως γενική αρχή του δημοσίου δικαίου που προβλέπει την προσφυγή αυτή ως στάδιο προηγούμενο της ένδικης προσφυγής, παρέχοντας έτσι *στη διοικητική αρχή που εξέδωσε την πράξη* την ευκαιρία να επανεξετάσει τη δράση της» (η υπογράμμιση δική μου).

16 — Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1981, 246/80 (Συλλογή 1981, σ. 2311).

17 — Το Δικαστήριο τόνισε συγκεκριμένα, με την ευκαιρία αυτή, το γεγονός «της ελλείψεως, στην πράξη, αποτελεσματικού ενδίκου μέσου ενώπιον των τακτικών δικαστηρίων, επί θεμάτων που αφορούν την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου» (προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 17).

διασφαλίζοντας έτσι την παρέμβαση του Δικαστηρίου και συνεπώς το δικαίωμα των ιδιωτών για αποτελεσματικό δικαστικό έλεγχο [18].

20. Θεωρώ τέλος ότι η λύση στην οποία κατέληξα δεν αναιρείται από το γεγονός ότι, με την απόφαση Diversinte και Iberlacta [19] το Δικαστήριο απάντησε σε αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως που του υπέβαλε το Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid, χωρίς να θέσει εν αμφιβόλω τη φύση του αιτούντος οργανισμού ως «δικαστηρίου», υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης. Συγκεκριμένα, κατά τη γνώμη μου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η απόφαση αυτή αποτελεί νομολογιακό προηγούμενο, δεδομένου ότι ουδόλως το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα του παραδεκτού της παραπομπής για τους λόγους που προανέφερα. Το ζήτημα της δικαστικής φύσεως του αιτούντος οργανισμού δεν είχε εξάλλου τεθεί από κανέναν από τους διαδίκους, συμπεριλαμβανομένων της Επιτροπής και των κυβερνήσεων που είχαν παρέμβει. Η εν λόγω απόφαση δεν εμποδίζει συνεπώς το Δικαστήριο να εκτιμήσει, με βάση τις εφαρμοστέες διατάξεις, τους κανόνες που διέπουν τη συγκρότηση και τη λειτουργία του Tribunal Económico-Administrativo Regional, προκειμένου να κρίνει αν αυτό πρέπει να χαρακτηριστεί δικαστήριο υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης.

21. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να θεωρήσει απαράδεκτο το ερώτημα που υπέβαλε το Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña.

Επί της ουσίας

22. Για την περίπτωση κατά την οποία, αντίθετα προς όσα πρότεινα ανωτέρω, το Δικαστήριο θα χαρακτηρίσει τον αιτούντα οργανισμό ως «δικαστήριο» υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, θα τεθεί το πρόβλημα της εξετάσεως επί της ουσίας του προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε το Tribunal. Οι παρατηρήσεις που ακολουθούν αφορούν την εξέταση αυτή.

23. Υπενθυμίζω ότι το ερώτημα αφορά, σε τελική ανάλυση, το συμβατό προς την οδηγία περί ΦΠΑ της ισπανικής νομοθεσίας περί εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε από υποκείμενο στον φόρο για δαπάνες που πραγματοποίησε πριν από την πραγματική έναρξη επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η ισπανική νομοθεσία εξαρτά το δικαίωμα για έκπτωση από διττή προϋπόθεση, ήτοι από την υποβολή σχετικής δηλώσεως και από την πραγματική έναρξη της δραστηριότητας εντός προθεσμίας ενός έτους από της τηρήσεως των διατυπώσεων.

24. Λέγω ευθύς εξαρχής ότι το συμβατό του συστήματος αυτού προς την οδηγία μου φαίνεται πολύ αμφίβολο. Θεωρώ συγκεκριμένα ότι οι διατάξεις της οδηγίας, όπως και η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, δεν επιτρέπουν σε κράτος μέλος να εξαρτά ή να περιορίζει το δικαίωμα για έκπτωση των φόρων που κατέβαλε ένας

18 — Βλ. εμπ απόψεις εκτ 15ης Ιαν 1986, 222/84, Johnston (Συλλογή 1986, σ. 1651), και τις σχετικές προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Darmon (σημείο 4)· πιο πρόσφατα, απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-126/97, Eco Swiss Συλλογή 1999, I-3055, με τις προτάσεις μου, σημείο 43.

υποκείμενος στον φόρο, κατά τον τρόπο που προβλέπει η ισπανική νομοθεσία.

Για να δικαιολογήσω το συμπέρασμα αυτό, θεωρώ ότι αρκεί να προχωρήσω σε ανάλυση της νομολογίας του Δικαστηρίου που αφορά την κατάταξη των προπαρασκευαστικών δραστηριοτήτων στις «οικονομικές δραστηριότητες» που διαλαμβάνονται στο άρθρο 4 της οδηγίας. Υπενθυμίζω ότι το κείμενο της διατάξεως αυτής, που περιλαμβάνεται στον τίτλο IV της οδηγίας, που τιτλοφορείται «Υποκείμενοι στον φόρο», είναι το ακόλουθο:

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

2. Οικονομικές δρασηριότητες, 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 άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος».

25. Το προαναφερθέν ερώτημα υποβλήθηκε για πρώτη φορά στην κρίση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Rompelman, στην οποία επρόκειτο για το ζήτημα αν η απόκτηση αξιώσεως μελλοντικής συγκυριότητας επί τμήματος ανεγειρομένου ακινήτου, με την πρόθεση εκμισθώσεως εν συνεχεία, μπορούσε να θεωρηθεί «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας. Το Δικαστήριο, αφού ανακεφαλαίωσε τα χαρακτηριστικά του συστήματος του ΦΠΑ, ειδικότερα την αρχή που το διαπνέει (αρχή της ουδετερότητας), τον μηχανισμό των εκπτώσεων και την έννοια του υποκειμένου στον φόρο, θεώρησε 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. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ» [20].

26. Σε σχέση με την ερμηνεία της εννοίας «οικονομικές δραστηριότητες», το Δικαστήριο έκρινε, με την ίδια απόφαση, ότι οι δρστηριότητες αυτές «είναι δυνατό να αποτελούνται από αρκετές διαδοχικές πράξεις όπως ήδη υποδηλώνει το ίδιο το γράμμα της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου, το οποίο αναφέρεται σε "όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες". Μεταξύ των παραπάνω πράξεων, οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες όπως η απόκτηση των μέσων εκμεταλλεύσεως και, επομένως, η αγορά ακινήτου πρέπει ήδη να αναχθούν στις οικονομικές δραστηριότητες» [21]. Το Δικαστήριο δέχθηκε συνεπώς μία ευρεία ερμηνεία της εννοίας «οικονομικές δραστηριότητες» σε σχέση με την εφαρμογή του

20 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985 (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19).

21 — Προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 22.

άρθρου 4 της οδηγίας, περιλαμβάνοντας στην έννοια αυτή και τις πράξεις που συνδέονται με την άσκηση της κύριας εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας.

Το Δικαστήριο, αφού τόνισε καταρχάς ότι «δεν πρέπει να γίνεται διάκριση ανάλογα με τη διαφορετική μορφή των παραπάνω προπαρασκευαστικών πράξεων», προσέθεσε, στην ίδια απόφαση, ότι «η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως απαιτεί να θεωρούνται οι πρώτες δαπάνες για επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και εν όψει μιας επιχειρήσεως ως οικονομικές δραστηριότητες. Θα ήταν αντίθετο προς την παραπάνω αρχή να αρχίζουν οι σχετικές δραστηριότητες μόνον κατά τον χρόνο που υφίσταται πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, δηλαδή όταν γεννάται το φορολογητέο εισόδημα» [22]. Πράγματι, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, αν γινόταν δεκτή η αντίθετη ερμηνεία, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα να επιβαρυνθεί με τον ΦΠΑ ο επιχειρηματίας χωρίς να του δοθεί η δυνατότητα να τον εκπέσει σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας, και θα γινόταν αυθαίρετη διάκριση μεταξύ των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν πριν και μετά την πραγματική άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας.

27. Πρέπει επιπλέον να προστεθεί ότι, ακόμη και σε σχέση με τον προβλεπόμενο και στην επίμαχη ισπανική νομοθεσία μηχανισμό που συνίσταται στο να αναστέλλεται μέχρι την πραγματική έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, το Δικαστήριο έχει ήδη λάβει αρνητική θέση. Στην ίδια αυτή απόφαση Rompelman αναφέρεται πράγματι ότι «ακόμα και στην περίπτωση όπου ύστερα από πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου θα προβλεπόταν επιστροφή του φόρου που είχε καταβληθεί σε προγενέστερο στάδιο για τις προπαρασκευαστικές πράξεις, το αγαθό θα υφίστατο οικονομική επιβάρυνση επί σημαντικού ενίοτε διαστήματος, μεταξύ των πρώτων επενδυτικών δαπανών και της πραγματικής εκμετάλλευσης. Κατά συνέπεια, οποιοσδήποτε πραγματοποιεί παρόμοιες πράξεις επενδύσεως, στενά συνδεδεμένες και αναγκαίες για τη μελλοντική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4» [23].

28. Η λύση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Rompelman, σύμφωνα με την οποία η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων» περικλείει και τις προπαρασκευαστικές δραστηριότητες, που συνδέονται με τις πρώτες, επιβεβαιώθηκε στη συνέχεια. Στην υπόθεση Lennartz, το Δικαστήριο κλήθηκε, μεταξύ άλλων, να διευκρινίσει αν αρκεί, για να εφαρμοστεί η διάταξη περί διακανονισμού της αρχικής εκπτώσεως (άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας), η απόκτηση των αγαθών εκ μέρους ιδιώτη ως υποκειμένου στον φόρο ή αν τα αγαθά πρέπει να χρησιμοποιούνται αμέσως για οικονομικές δραστηριότητες. Το Δικαστήριο, επαναλαμβάνοντας τα σχετικά χωρία της αποφάσεως Rompelman, διευκρίνισε με την ευκαιρία αυτή ότι «από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 4 το πράττει ως υποκείμενος στον φόρο, ακόμη και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για τις οικονομικές αυτές δραστηριότητες [24]». Κατά συνέπεια, συνέχισε το Δικαστήριο, «η εφαρ-

22 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 23.

23 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 23. Στην επόμενη σκέψη, απαντώντας στο ερώτημα αν η πρόθεση ασκήσεως δραστηριότητας αρκεί για να θεωρηθεί το πρόσωπο που πραγματοποιεί επένδυση ως υποκείμενος στον φόρο από την άποψη της υπαγωγής στο καθεστώς του ΦΠΑ, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι εναπόκειται στον αιτούντα την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις για να τύχει της εκπτώσεως αυτής. Το άρθρο 4 της οδηγίας δεν έρχεται σε αντίθεση με την απαίτηση της φορολογικής υπηρεσίας να επιβεβαιώνεται η δηλωθείσα πρόθεση με αντικειμενικά στοιχεία, όπως είναι η καταλληλότητα των σχεδιαζομένων χώρων ειδικά για εμπορική εκμετάλλευση. Σημειωτέον ότι επρόκειτο στην περίπτωση αυτή για έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν φυσικά πρόσωπα προκειμένου να αρχίσουν εμπορική δραστηριότητα, εν προκειμένω την εκμίσθωση ακινήτου.

24 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90 (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 14).

μογή του συστήματος ΦΠΑ και επομένως του μηχανισμού εκπτώσεως εξαρτάται από την απόκτηση των αγαθών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Η πραγματοποιούμενη ή μελετώμενη χρήση των εμπορευμάτων προσδιορίζει μόνο την έκταση του δικαιώματος της αρχικής εκπτώσεως την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο κατά το άρθρο 17 και την έκταση των ενδεχομένων μετέπειτα κανονισμών». Το Δικαστήριο κατέληξε συνεπώς ότι η άμεση χρησιμοποίηση των αγαθών για φορολογούμενες ή απαλλασσόμενες παραδόσεις δεν συνιστά, αυτή καθεαυτή, προϋπόθεση για την εφαρμογή της διατάξεως που αφορά το δικαίωμα διακανονισμού των εκπτώσεων.

29. Περαιτέρω, η απόφαση INZO [25] είναι εξαιρετικά ενδιαφέρουσα σε σχέση με όσα μας απασχολούν. Στην περίπτωση αυτή, επρόκειτο να αποφασιστεί αν οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες — ειδικότερα οι δαπάνες που αφορούν μελέτες αποδοτικότητας — τις οποίες πραγματοποιεί ένας υποκείμενος στον φόρο για τη μελλοντική διενέργεια εμπορικών πράξεων έπρεπε να θεωρηθούν «οικονομικές δραστηριότητες» υπό την έννοια τὸυ άρθρου 4 της οδηγίας, ακόμη και όταν οι εν λόγω πράξεις, κατόπιν της εκτιμήσεως της αποδοτικότητάς τους βάσει των ως άνω μελετών, στην πραγματικότητα ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν. Το Δικαστήριο, αναφερόμενο στις αρχές που διατυπώθηκαν με την προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, υπενθύμισε ότι «ακόμα 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» [26]. Από αυτό προκύπτει συνεπώς ότι, εφόσον η φορολογική αρχή αναγνώρισε σε μια εταιρία την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο όσον αφορά τον ΦΠΑ, ο φόρος που καταβλήθηκε για τις εν λόγω προπαρασκευαστικές δραστηριότητες «μπορεί καταρχήν να εκπέσει, σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας» [27]. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι η έκπτωση αυτή αφορά «οικονομικές δραστηριότητες» δεν μπορεί παρά να εξακολουθεί να θεωρείται χορηγηθείσα, έστω και αν οι μέτοχοι της οικείας εταιρίας αποφάσισαν, σε μεταγενέστερο χρόνο, να μην περάσουν στην επιχειρησιακή φάση και να θέσουν την εταιρία υπό εκκαθάριση, οπότε η προβλεπόμενη οικονομική δραστηριότητα ουδέποτε δημιούργησε φορολογητέες πράξεις. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι «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».

30. Τελικώς, αυτό που το Δικαστήριο θέλησε να υπενθυμίσει με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις είναι ότι η «έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων» όσον αφορά την εφαρμογή της οδηγίας περιλαμβάνει και τις δραστηριότητες που προηγούνται και συνδέονται με τις δραστηριότητες που αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας. Κατά συνέπεια, η φορολογική μεταχείριση δεν μπορεί, καταρχήν, παρά να είναι πανο-

25 — Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94 (Συλλογή 1996, σ. I-857).

26 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 17.

27 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 19.

μοιότυπη. Το δικαίωμα για έκπτωση, που διαλαμβάνεται στο άρθρο 17, πρέπει να περιλαμβάνει και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις «προπαρασκευαστικές» ή επικουρικές δραστηριότητες, όπως είναι η αγορά κτιρίου ή γηπέδου, υπό την προϋπόθεση ότι ασκήθηκαν από άτομο στο οποίο η φορολογική υπηρεσία έχει αναγνωρίσει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Επιπλέον, το δικαίωμα για έκπτωση, όπως αναφέρεται σαφώς στο άρθρο 17, παράγραφος 1, γεννάται άμεσα, ακριβώς «κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός».

Φυσικά, όπως το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει με τις αποφάσεις Rompelman [28] και INZO [29], η λύση αυτή δεν αποκλείει τη δυνατότητα της φορολογικής υπηρεσίας να απαιτεί να επιβεβαιώνεται με αντικειμενικά στοιχεία η δηλωθείσα πρόθεση ενάρξεως των οικονομικών δραστηριοτήτων. Είναι προφανές ότι, όταν ο ενδιαφερόμενος δήλωσε δολίως ότι επιθυμεί να αρχίσει μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, επιδιώκοντας στην πραγματικότητα να ενσωματώσει στην ιδιωτική περιουσία του αγαθά για τα οποία του χορηγήθηκε έκπτωση ΦΠΑ, η φορολογική υπηρεσία μπορεί να αποφασίσει, με αναδρομική ισχύ, την απόδοση των εκπεσθέντων ποσών, στον βαθμό που οι εκπτώσεις χορηγήθηκαν βάσει ψευδών δηλώσεων. Στην περίπτωση αυτή, προφανώς, γίνονται εκτιμήσεις ουσίας όσον αφορά την πραγματική συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο, βάσει της μη επιδεχομένης συζήτηση παραδοχής ότι το δικαίωμα για έκπτωση γεννάται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 17, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

31. Θεωρώ ότι οι εκτιμήσεις που διατύπωσε το Δικαστήριο με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις είναι πειστικές. Περαιτέρω, είναι και απολύτως κατάλληλες για να δοθεί απάντηση στο υπό εξέταση ερώτημα. Συγκεκριμένα, και στην περίπτωσή μας, το δικαίωμα για έκπτωση εξαρτάται — και ενίοτε δεν χορηγείται — από μια προϋπόθεση που στηρίζεται όχι σε επί της ουσίας εκτιμήσεις όσον αφορά τη συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο, αλλά στην εφαρμογή ενός γενικού κανόνα βάσει του οποίου ως «οικονομικές δραστηριότητες» νοείται αποκλειστικά η πραγματική διενέργεια των πράξεων που αποτελούν το αντικείμενο της επαγγελματικής ή εμπορικής δραστηριότητας. Οι πράξεις που συνδέονται με τις προαναφερθείσες πράξεις τυγχάνουν του καθεστώτος των εκπτώσεων αποκλειστικά όταν ακολουθούνται από «οικονομικές δραστηριότητες» υπό την προπαρατεθείσα έννοια και υπό την προϋπόθεση τηρήσεως ορισμένων διατυπώσεων επιβαλλομένων από τον νόμο. Θεωρώ ότι ένα τέτοιο καθεστώς συνιστά κατάφωρη παράβαση των κανόνων της οδηγίας, όπως ερμηνεύει τους κανόνες αυτούς το Δικαστήριο.

32. Τούτων δοθέντων, τίθεται ωστόσο το πρόβλημα να εξεταστεί αν τα μέτρα που έλαβε ο Ισπανός νομοθέτης μπορούν, εν πάση περιπτώσει, να δικαιολογηθούν, καθόσον προορίζονται για την πρόληψη ενδεχομένων απατών κατά του Δημοσίου Ταμείου. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, της οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποφυγή καταστρατηγήσεων.

Ωστόσο, με την απόφαση Molenheide κ.λπ. [30], το Δικαστήριο διατύπωσε με σαφήνεια τα όρια εντός των οποίων μπορεί να ασκηθεί η ευχέρεια αυτή. Το Δικαστήριο, καλούμενο να αποφανθεί επί του συμβατού προς την οδηγία νομοθετικών μέτρων

28 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 24.

29 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 23.

30 — Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96 (Συλλογή 1997, σ. I-7281).

θεσπισθέντων στο Βέλγιο, τα οποία επέτρεπαν στις φορολογικές αρχές να προβαίνουν σε συντηρητική παρακράτηση των δυναμένων να επιστραφούν ποσών ΦΠΑ εφόσον υπήρχαν ενδείξεις φοροδιαφυγής, διευκρίνισε ότι η εκτίμηση πρέπει να πραγματοποιηθεί με βάση την αρχή της αναλογικότητας [31] και ότι, συνεπώς, «τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το ιστορικό δίκαιο, πλην όμως θίγουν στο μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη κοινοτική νομοθεσία. Επομένως, μολονότι είναι θεμιτό να σκοπούν τα θεσπιζόμενα από τα κράτη μέλη μέτρα στην αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέρα του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου. Κατά συνέπεια, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει εγκαθιδρύσει η σχετική κοινοτική νομοθεσία».

33. Φαίνεται όμως προφανές ότι το επίδικο ισπανικό καθεστώς, στον βαθμό που καθυστερεί συστηματικά την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση ή αποκλείει εντελώς τη χορήγησή του όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν αρχίζει να πραγματοποιεί κατά συνήθη τρόπο τις φορολογητέες πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο της δραστηριότητας, περιλαμβάνει μέτρα δυσανάλογα σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Η έλλειψη δηλώσεως πριν από τις «προπαρασκευαστικές» δαπάνες, καθώς και η καθυστέρηση της διενέργειας των πράξεων που αποτελούν το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, θα μπορούσαν στην πραγματικότητα να αποτελέσουν αυτοτελώς αντικείμενο κυρώσεων, χωρίς να θιγεί το δικαίωμα για έκπτωση όσον αφορά δαπάνες οι οποίες, το υπενθυμίζω για μια ακόμη φορά, αποτελούν «οικονομικές δραστηριότητες» βάσει της οδηγίας.

34. Η αρνητική κρίση που διατύπωσα όσον αφορά τα μέτρα που απαιτεί η ισπανική νομοθεσία δεν θα μπορούσε εξάλλου να τροποποιηθεί από το γεγονός ότι η νομοθεσία αυτή απονέμει στη φορολογική υπηρεσία την ευχέρεια να παρατείνει την προθεσμία ενός έτους που διαλαμβάνεται στο άρθρο 111, παράγραφος 1, του νόμου 37/92, όταν τούτο δικαιολογείται από τη φύση των δραστηριοτήτων που θα ασκηθούν στο μέλλον ή από τις περιστάσεις υπό τις οποίες άρχισε η δραστηριότητα. Είναι προφανές ότι, αν οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες εμπίπτουν πλήρως στην κατά το άρθρο 4 της οδηγίας έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», η δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου που καταβλήθηκε για τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής δεν μπορεί να εξαρτάται από κατά διακριτική ευχέρεια επιλογές των διοικητικών αρχών.

35. Εν κατακλείδι, θεωρώ ότι, στον βαθμό που εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε πριν από τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων που αποτελούν το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας από τη διττή προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει υποβάλει δήλωση πριν από την έναρξη της δραστηριότητας και ότι οι επαγγελματικές ή εμπορικές δραστηριότητες αρχίζουν εντός έτους από της υποβολής της δηλώσεως αυτής, η ισπανική νομοθεσία δεν είναι συμβατή προς την οδηγία. Τούτο δε, στον βαθμό που, αφενός, κατ' εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής, δεν θεωρείται «πραγματική έναρξη των φορολογητέων πράξεων» η

31 — Απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-28/95, Leur-Bloem (Συλλογή 1997, σ. I-4161, σκέψεις 46 και 47).

διενέργεια πράξεων προπαρασκευαστικών και συνδεομένων προς την κύρια δραστηριότητα και, αφετέρου, η άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση αναστέλλεται, χωρίς να υπάρχει βάση προς τούτο, μέχρι την πραγματική έναρξη των φορολογητέων πράξεων που αποτελούν το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Πρόταση

36. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει απαράδεκτο το ερώτημα που του υπέβαλε το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, στον βαθμό που προέρχεται από οργανισμό ο οποίος δεν αποτελεί «δικαστήριο κράτους μέλους» υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ).

Επικουρικώς, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

«Το άρθρο 17 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, έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική διάταξη η οποία

— εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που έχει καταβάλει ένας υποκείμενος στον φόρο πριν από την έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων από τη διττή προϋπόθεση ότι

α) έχει υποβληθεί ρητή προς τούτο δήλωση προτού ο φόρος καταστεί απαιτητός,

β) έχει τηρηθεί η προθεσμία ενός έτους μεταξύ της υποβολής της αιτήσεως αυτής και της πραγματικής ενάρξεως των φορολογητέων πράξεων·

— επιβάλλει για τη μη τήρηση των προαναφερθεισών προϋποθέσεων κύρωση συνισταμένη στην απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση ή στην αναστολή της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού μέχρι την πραγματική έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων που αποτελούν το αντικείμενο της δραστηριότητας.»