ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 22ας Φεβρουαρίου 2001 *

Στην υπόθεση C-408/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Ηνωμένο Βασίλειο), προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Abbey National plc

και

Commissioners of Customs & Excise,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 8, και 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', 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),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, P. Jann και L. Sevón (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs,
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Abbey National plc, εκπροσωπούμενη από τους R. Cordora, QC, και D. Southern, barrister, κατόπιν παραγγελίας του S. Rose, solicitor,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την R. Magrill, επικουρούμενη από τον K. Parker, QC, και την M. Hall, barrister,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον M. A. Fierstra,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa και την F. Riddy,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Abbey National plc, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον R. Lyal, κατά τη συνεδρίαση της 23ης Φεβρουαρίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Απριλίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 2ας Νοεμβρίου 1998, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 1998, το High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 8, και 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', 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: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Abbey National plc (στο εξής: Abbey National) και των Commissioners of Customs & Excise (υπηρεσία έμμεσων φόρων, στο εξής: Commissioners) σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που πληρώθηκε επί των αμοιβών για τις διάφορες αποκτηθείσες υπηρεσίες προκειμένου να πραγματοποιηθεί μεταβίβαση ακινήτου με συνέχιση εκμεταλλεύσεως («as a going concern»).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), ορίζει ότι «σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή».

4 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

5 Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών επραγματοποιήθη και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα. Τα κράτη μέλη δύνανται, όταν συντρέχει περίπτωση, να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο προς αποτροπή στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού, στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο.»

6 Κατά το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', «τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις μισθώσεως αγροτικού κτήματος και μισθώσεως ακινήτων».

7 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης 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 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».

8 Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση πράξεων οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι «η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας». Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας, «η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19».

Εθνική κανονιστική ρύθμιση

9 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, κάνοντας χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, θέσπισε ειδικότερα το άρθρο 5, παράγραφος 1, του Value Added Tax (Special Provisions) Order (κανονισμού περί ειδικών διατάξεων στον τομέα του ΦΠΑ, SI 1995, σ. 1268, στο εξής: VAT Order), το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 5, παράγραφος 1, του Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992, σ. 3129). Η εν λόγω διάταξη ορίζει ότι, όταν ένα πρόσωπο μεταβιβάζει επιχείρηση, ή μέρος της επιχειρήσεως, και υφίσταται συνέχεια της εκμεταλλεύσεως («as a going concern»), η μεταβίβαση δεν θεωρείται ούτε ως παράδοση αγαθών ούτε ως παροχή υπηρεσιών. Η διάταξη αυτή διευκρινίζει ότι ο προς ον η μεταβίβαση οφείλει να χρησιμοποιεί τα

αγαθά προς εκμετάλλευση του ίδιου τύπου επιχειρήσεως όπως και ο μεταβιβάζων και πρέπει να είναι, ή να καταστεί αμέσως, υποκείμενος στον φόρο και ότι, σε περίπτωση μεταβιβάσεως τμήματος της επιχειρήσεως, το τμήμα αυτό πρέπει να μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο χωριστής εκμεταλλεύσεως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Η Scottish Mutual Assurance plc (στο εξής: Scottish Mutual), μια ασφαλιστική εταιρία στον κλάδο ζωής, είναι θυγατρική κατά 100 % της Abbey National, την οποία αυτή εκπροσωπεί για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

11 Εκτός της δραστηριότητάς της στον ασφαλιστικό τομέα, η Scottish Mutual ασκεί δραστηριότητα μισθώσεως ακινήτων για επαγγελματική ή εμπορική χρήση. Στο πλαίσιο της τελευταίας αυτής δραστηριότητας, κατέχει με μίσθωση 125 ετών το κτίριο επαγγελματικής και εμπορικής χρήσεως Atholl House, στο Aberdeen, το οποίο υπομίσθωνε σε εμπορικούς μισθωτές. Η Scottish Mutual είχε επιλέξει τη χρέωση του ΦΠΑ επί των μισθωμάτων που εισέπραττε για το Atholl House, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου με την οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, και είχε έτσι τη δυνατότητα να ανακτήσει το σύνολο του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών για τα έξοδα των σχετικών με την κατοχή του κτιρίου.

12 Με σύμβαση της 16ης Δεκεμβρίου 1992, η Scottish Mutual πώλησε τα δικαιώματά της στη μίσθωση των 125 ετών, καθώς και τα σχετικά με την υπομίσθωση, αντί 5,4 εκατομμυρίων λιρών στερλινών (GBP) σε εταιρία η οποία δεν ανήκει στον ίδιο όμιλο. Οι Commissioners έκριναν ότι η πώληση συνιστούσε μεταβίβαση με συνέχεια της εκμεταλλεύσεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, του VAT Order, οι λοιπές προϋποθέσεις του εν λόγω άρθρου πληρούνταν και, επομένως, δεν οφειλόταν ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως.

13 Ωστόσο, για την πραγματοποίηση της εν λόγω μεταβιβάσεως, η Scottish Mutual προσέφυγε σε διάφορες υπηρεσίες και έτσι κατέβαλε αμοιβές επί των οποίων όφειλε να πληρώσει ποσό 4 365 GBP ως ΦΠΑ.

14 Επειδή οι Commissioners θεώρησαν ότι μόνον ένα τμήμα του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ για τα έξοδα αυτά μπορούσε να ανακτηθεί, η Abbey National, η οποία θεωρούσε ότι είχε δικαίωμα να ανακτήσει το σύνολο αυτού του ΦΠΑ, άσκησε προσφυγή ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, London (Ηνωμένο Βασίλειο). Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 9ης Ιουνίου 1997. Η Abbey National άσκησε τότε έφεση ενώπιον του High Court of Justice.

15 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το High Court of Justice αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Λαμβανομένης υπόψη της διατάξεως του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, σημαίνει η φράση "ο δικαιούχος (θεωρείται ότι) διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα" ότι η εκ μέρους του δικαιούχου παραδόσεις αγαθών πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εάν είχαν γίνει από τον μεταβιβάζοντα, ενόψει του προσδιορισμού της εκπτώσεως του φόρου που κατέβαλε ο μεταβιβάζων;

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

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

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

16 Με τα τρία αυτά ερωτήματα, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, το εθνικό δικαστήριο ερωτά ουσιαστικά αν, όταν ένα κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, οπότε η μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών θεωρείται ότι δεν συνιστά παράδοση αγαθών, μπορεί ο μεταβιβάζων να εκπέσει τον ΦΠΑ που πλήττει τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για τις κτηθείσες υπηρεσίες προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση αυτή.

Επιχειρήματα των διαδίκων

17 Η Abbey National θεωρεί ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ο μεταβιβάζων δικαιούται να εκπέσει τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ που πλήττει τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για τις κτηθείσες υπηρεσίες προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση αυτή.

18 Συναφώς, προβάλλει ειδικότερα ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όταν ο μεταβιβάζων και ο προς ον η μεταβίβαση χρησιμοποιούν αμφότεροι, ο μεν πριν, ο δε μετά τη μεταβίβαση, το ενεργητικό της μεταβιβασθείσας επιχειρήσεως για την πραγματοποίηση φορολογητέων στο σύνολό τους παραδόσεων, ο μεταβιβάζων μπορεί, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, να λάβει υπόψη τις φορολογητέες παραδόσεις του προς ον η μεταβίβαση ώστε να ανακτήσει το σύνολο του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, μολονότι δεν υπήρξε καθαυτό φορολογητέα πράξη, για τους σκοπούς του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ, εξακολουθεί πάντοτε να υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση με τις φορο-

λογητέες οικονομικές δραστηριότητες του προς ον η μεταβίβαση που αφορούν το μεταβιβασθέν ενεργητικό.

19 Η Ολλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι, όταν ένα κράτος μέλος έκανε την επιλογή του για την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, «δεν λαμβάνονται υπόψη» οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, εκ φύσεως φορολογητέες, που παρέχονται στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών. Μια τέτοια «ουδέτερη» υποκατάσταση ενός υποκειμένου στον φόρο από άλλον, για τους σκοπούς εφαρμογής του ΦΠΑ, θα μπορούσε αποκλειστικά να συσχετιστεί με τις συνήθεις οικονομικές δραστηριότητες του μεταβιβάζοντος. Οι οικονομικές αυτές δραστηριότητες πρέπει επίσης να προσδιορίσουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση. Αν ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί αποκλειστικά απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις, δεν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως. Αν πραγματοποιεί επίσης τόσο πράξεις που υπόκεινται στον φόρο όσο και απαλλασσόμενες έχει εφαρμογή ο κανόνας prorata των άρθρων 17, παράγραφος 5, και 19 της έκτης οδηγίας. Όταν οι συνήθεις οικονομικές δραστηριότητες του μεταβιβάζοντος, προγενέστερες μιας μεταβιβάσεως που εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, είχαν φορολογηθεί πλήρως, πρέπει να εκπίπτει ο ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε επί των εισροών για τις δαπάνες οι οποίες είχαν αναληφθεί για τις ανάγκες που συνδέονται με τη λήξη αυτών των δραστηριοτήτων.

20 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει ότι, εφόσον οι δαπάνες οι οποίες είχαν αναληφθεί προκειμένου να πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες μιας πράξεως η οποία δεν υπέκειτο στον φόρο, δεν υπάρχει κανένα δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών για τις δαπάνες αυτές. Η αντίθετη λύση θα διακύβευε την ουδετερότητα του ΦΠΑ, διότι ο υποκείμενος στον φόρο θα απέλαυε τότε, για την ίδια πράξη, του οικονομικού πλεονεκτήματος της εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών χωρίς αντίστοιχη υποχρέωση να χρεώσει τον ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εκροών.

21 Επικουρικώς, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι οι αναληφθείσες δαπάνες λόγω της λήξεως μιας φορολογούμενης δραστηριότητας στο πλαίσιο της κύριας οικονομικής δραστηριότητας, που περιλαμβάνει συγχρόνως παραδόσεις οι οποίες φορολογούνται και παραδόσεις οι οποίες απαλλάσσονται, μπορούν να χαρακτηριστούν ως γενικά έξοδα. Ως φόρος επί των εισροών που δεν μπορεί να τύχει κατατάξεως, το εκπεστέο μέρος του φόρου αυτού πρέπει επομένως να προσδιοριστεί με τη μέθοδο που επιτρέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

22 Η Επιτροπή προβάλλει ότι είναι αναγκαίο να εξεταστεί αν οι υπηρεσίες που απέκτησε ο μεταβιβάζων προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση έχουν αρκούντως ευθεία και άμεση σχέση με τη φορολογούμενη οικονομική δραστηριότητα. Συναφώς, από το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιείται και ότι συνεχίζεται η ίδια οικονομική δραστηριότητα. Επομένως, οι αναληφθείσες δαπάνες προς απόκτηση των εν λόγω υπηρεσιών αποτελούν αναληφθέντα έξοδα για τις ανάγκες αυτής της οικονομικής δραστηριότητας, δηλαδή γενικά έξοδα της μεταβιβασθείσας δραστηριότητας.

23 Ωστόσο, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή περιορίζεται να παρατηρήσει ότι οι αναληφθείσες δαπάνες για τις εν λόγω υπηρεσίες μπορούν να θεωρηθούν ως γενικά έξοδα της οικονομικής δραστηριότητας η οποία μεταβιβάστηκε, οπότε ο μεταβιβάζων μπορεί να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ που τα πλήττει, δηλαδή ως γενικά έξοδα του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας του μεταβιβάζοντος.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

24 Προκαταρκτικά, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, 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, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19· της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15· της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 44, και της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 19).

25 Το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, υπό το φως του οποίου πρέπει να ερμηνευθεί η παράγραφος 2 της διατάξεως αυτής, θεσπίζει το εφαρμοστέο σύστημα στο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όταν ο φόρος αφορά πράξεις εισροών που

χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο «για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση». Το γεγονός ότι στη διάταξη αυτή χρησιμοποιείται η φράση «για την πραγματοποίηση» αποδεικνύει ότι, για να γεννάται δικαίωμα προς έκπτωση κατά την παράγραφο 2, τα επίμαχα αγαθά ή οι επίμαχες υπηρεσίες πρέπει να αφορούν ευθέως και αμέσως τις φορολογούμενες πράξεις και ότι δεν έχει από την άποψη αυτή καμία σημασία ο τελικός σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο υποκείμενος στον φόρο (βλ. απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group, Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψεις 18 και 19, και προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank, σκέψη 20).

26 Όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 24 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Midland Bank, τα άρθρα 2 της πρώτης οδηγίας και 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, κατ' αρχήν, είναι απαραίτητη η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως και μιας ή περισσοτέρων πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, ώστε να αναγνωρίζεται στον υποκείμενο τον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορίζεται η έκταση του δικαιώματος αυτού.

27 Επιβάλλεται εξάλλου η υπόμνηση ότι, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που είναι εγγενής στο σύστημα του ΦΠΑ και απορρέει από τα άρθρα 2 της πρώτης και της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή (προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank, σκέψη 29).

28 Από την αρχή αυτή καθώς και από τον κανόνα σύμφωνα με τον οποίο, για να υπάρξει δικαίωμα εκπτώσεως, τα παραδοθέντα αγαθά ή οι παρασχεθείσες υπηρεσίες πρέπει να έχουν άμεση σχέση με τις φορολογούμενες πράξεις, απορρέει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες προϋποθέτει ότι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες για την κτήση των αγαθών ή των υπηρεσιών πρέπει να έχουν αποτελέσει μέρος των στοιχείων που συνθέτουν την τιμή των φορολογουμένων πράξεων. Οι εν λόγω δαπάνες πρέπει επομένως να αποτελούν μέρος του κόστους των εκροών αυτών για τις οποίες χρησιμοποιούνται τα παραδοθέντα αγαθά και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες. Για τον λόγο αυτό, αυτά τα στοιχεία του κόστους πρέπει συνήθως να έχουν δημιουργηθεί προτού ο υποκείμενος στον

φόρο πραγματοποιήσει τις φορολογούμενες πράξεις με τις οποίες σχετίζονται (προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank, σκέψη 30).

29 Επομένως, επιβάλλεται να εξεταστεί αν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των διαφόρων υπηρεσιών που απέκτησε ο μεταβιβάζων προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών και μιας ή περισσοτέρων από τις φορολογούμενες πράξεις εκροών.

30 Συναφώς, το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, κατά την μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιήθηκε καμία παράδοση αγαθών και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα. Επομένως, όταν κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας αυτής, η μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών για τους σκοπούς της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, μια τέτοια μεταβίβαση δεν υπόκειται επομένως στον ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αποτελέσει φορολογούμενη πράξη κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

31 Πάντως, κατά την Abbey National, δεδομένου ότι, βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα, ο τελευταίος μπορεί να λάβει υπόψη τις φορολογητέες παραδόσεις του μεταβιβάζοντος προκειμένου να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ που πλήττει τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση.

32 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Συγκεκριμένα, αφενός, από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί αποκλειστικά να εκπέσει τον ΦΠΑ που πλήττει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες των δικών του φορολογούμενων πράξεων. Αφετέρου, εν πάση περιπτώσει, το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε ο μεταβιβάζων επί των δαπανών που πραγματοποίησε για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πλήττει ευθέως τα διάφορα συστατικά στοιχεία της τιμής των φορολο-

γούμενων πράξεων του δικαιούχου, όπως επιβάλλει το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας. Πράγματι, οι εν λόγω δαπάνες δεν αποτελούν μέρος του κόστους των εκροών για τις οποίες χρησιμοποιούνται τα παραδοθέντα αγαθά και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.

33 Πρέπει επίσης να απορριφθεί το επιχείρημα το οποίο η Abbey National αντλεί από το γεγονός ότι, αν η συναλλαγή ήταν η συνήθης μεταβίβαση ενεργητικού επιχειρήσεως και, επομένως, φορολογούμενη πράξη, η Scottish Mutual θα μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ που πλήττει τις δαπάνες που πραγματοποίησε για τις διάφορες υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν για να πραγματοποιήσει αυτή τη μεταβίβαση δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Το γεγονός ότι η μεταβίβαση του συνόλου ή μέρους αγαθών δεν συνιστά φορολογούμενη πράξη για τις ανάγκες του εν λόγω άρθρου δεν αποτελεί παρά την αναμφίλεκτη συνέπεια του ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος επέλεξε την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας και, συνεπώς, η μεταβίβαση δεν θεωρείται παράδοση αγαθών. Κατά συνέπεια, δεν ασκεί επιρροή το αν η μεταβίβαση ενεργητικού επιχειρήσεως μπορούσε να αποτελέσει φορολογούμενη πράξη παρέχουσα δικαίωμα εκπτώσεως των εν λόγω δαπανών στην περίπτωση κατά την οποία το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν θα είχε κάνει χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο αυτό.

34 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι διάφορες παρασχεθείσες υπηρεσίες στον μεταβιβάζοντα, προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους αγαθών, δεν εμφανίζουν ευθεία και άμεση σχέση με μία ή περισσότερες πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως.

35 Πάντως, το κόστος αυτών των υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, ως τέτοιο, αποτελεί συστατικό στοιχείο της τιμής των προϊόντων της επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, ακόμη και στην περίπτωση μεταβιβάσεως συνόλου αγαθών, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν πραγματοποιεί πλέον πράξεις μετά τη χρησιμοποίηση των εν λόγω υπηρεσιών, το κόστος αυτών των τελευταίων πρέπει να θεωρείται ως εγγενές στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως πριν από τη μεταβίβαση. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας θα ήταν αντίθετη προς την αρχή η οποία επιβάλλει το σύστημα του ΦΠΑ να είναι πλήρως ουδέτερο ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως, υπό την προϋπόθεση ότι

αυτές οι ίδιες δραστηριότητες υπόκεινται στον ΦΠΑ, και θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας χωρίς να του παρέχει τη δυνατότητα να τον εκπέσει (βλ., κατά την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 45). Έτσι, θα γινόταν αυθαίρετη διάκριση μεταξύ, αφενός, των δαπανών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως πριν από την πραγματική της εκμετάλλευση και εκείνων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της εν λόγω εκμεταλλεύσεως και, αφετέρου, των δαπανών που πραγματοποιούνται προκειμένου να λήξει η εκμετάλλευση αυτή.

36 Επομένως, οι διάφορες υπηρεσίες που χρησιμοποίησε ο μεταβιβάζων για τις ανάγκες της μεταβιβάσεως μέρους ή συνόλου αγαθών διατηρούν κατ' αρχήν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας αυτού του υποκειμένου στον φόρο.

37 Συναφώς, από το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος προβαίνει συγχρόνως σε πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και σε πράξεις οι οποίες δεν παρέχουν το δικαίωμα αυτό, μπορεί αποκλειστικά να εκπέσει το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο συναφές με τις πρώτες πράξεις ποσό.

38 Πάντως, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 26 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Midland Bank, ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα μπορεί εντούτοις να δικαιούται εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, εφόσον αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες έχουν άμεση σχέση με τις εκροές που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, χωρίς να χρειάζεται να γίνεται διάκριση αναλόγως του αν εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2, 3 ή 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας.

39 Ο κανόνας αυτός πρέπει επίσης να εφαρμόζεται στο κόστος των αγαθών και υπηρεσιών που αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων των συναφών με σαφώς οριοθε-

τημένο μέρος των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο του οποίου όλες οι πράξεις υπόκεινται στον ΦΠΑ, όπως αγαθά και υπηρεσίες που εμφανίζουν έτσι ευθεία και άμεση σχέση με αυτό το μέρος των οικονομικών δραστηριοτήτων του.

40 Επομένως, αν οι διάφορες παρασχεθείσες στον μεταβιβάζοντα υπηρεσίες για την πραγματοποίηση της μεταβιβάσεως του συνόλου ή μέρους αγαθών εμφανίζουν άμεση και ευθεία σχέση με σαφώς οριοθετημένο μέρος των οικονομικών του δραστηριοτήτων, οπότε το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων αυτού του τμήματος της επιχειρήσεως, και όλες οι πράξεις οι οποίες περιλαμβάνονται σ' αυτό το τμήμα υπόκεινται στον ΦΠΑ, μπορεί να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ που έπληξε τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για να αποκτήσει τις εν λόγω υπηρεσίες.

41 Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να προσδιορίσει αν τα κριτήρια αυτά πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης.

42 Επομένως, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν ένα κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, οπότε η μεταβίβαση του συνόλου ή μέρους αγαθών θεωρείται ότι δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο μεταβιβάζων για τις υπηρεσίες που απέκτησε προκειμένου να πραγματοποιήσει αυτή τη μεταβίβαση αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων αυτού του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, έχουν κατ' αρχήν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας αυτού του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, αν ο μεταβιβάζων πραγματοποιεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, από το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι μπορεί αποκλειστικά να εκπέσει το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο συναφές με τις πρώτες πράξεις ποσό. Πάντως, αν οι διάφορες παρασχεθείσες στον μεταβιβάζοντα υπηρεσίες για την πραγματοποίηση της μεταβιβάσεως του συνόλου ή μέρους αγαθών εμφανίζουν άμεση και ευθεία σχέση με σαφώς οριοθετημένο μέρος των οικονομικών του δραστηριοτήτων, οπότε το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων αυτού του τμήματος της επιχειρήσεως, και όλες οι πράξεις οι οποίες περιλαμβάνονται σ' αυτό το τμήμα υπόκεινται στον ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ που έπληξε τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για να αποκτήσει τις εν λόγω υπηρεσίες.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, καθώς και η Επιτροπή, που 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 των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 2ας Νοεμβρίου 1998 το High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), αποφαίνεται:

Όταν ένα κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, οπότε η μεταβίβαση του συνόλου ή μέρους αγαθών θεωρείται ότι δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο μεταβιβάζων για τις υπηρεσίες που απέκτησε προκειμένου να πραγματοποιήσει αυτή τη μεταβίβαση αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων αυτού του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, έχουν κατ' αρχήν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο

της οικονομικής δραστηριότητας αυτού του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, αν ο μεταβιβάζων πραγματοποιεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, από το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας 77/388 προκύπτει ότι μπορεί αποκλειστικά να εκπέσει το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας που αναλογεί στο συναφές με τις πρώτες πράξεις ποσό. Πάντως, αν οι διάφορες παρασχεθείσες στον μεταβιβάζοντα υπηρεσίες για την πραγματοποίηση της μεταβιβάσεως του συνόλου ή μέρους αγαθών εμφανίζουν άμεση και ευθεία σχέση με σαφώς οριοθετημένο μέρος των οικονομικών του δραστηριοτήτων, οπότε το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων αυτού του τμήματος της επιχειρήσεως, και όλες οι πράξεις οι οποίες περιλαμβάνονται σ' αυτό το τμήμα υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει το σύνολο του φόρου προστιθεμένης αξίας που έπληξε τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για να αποκτήσει τις εν λόγω υπηρεσίες.

Edward Jann Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 22 Φεβρουαρίου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

A. La Pergola