ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 8ης Φεβρουαρίου 2007 *

Στην υπόθεση C-435/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2005, η οποία περιήλθε αυθημερόν στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της δίκης

Investrand BV

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη και T. von Danwitz, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: M.-A. Gaudissart, προϊστάμενος διοικητικής μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Νοεμβρίου 2006,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Investrand BV, εκπροσωπούμενη από τους H. Konijnenberg, R. van der Paardt και J. Streefland, advocaten,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster και τον M. de Grave,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Σ. Σπυρόπουλο και Ι. Μπακόπουλο,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την T. Harris,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους M. van Beek και Δ. Τριανταφύλλου,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Investrand BV (στο εξής: Investrand), εταιρίας ολλανδικού δικαίου, και του Staatssecretaris van Financiën [Υφυπουργού Οικονομικών], κατόπιν της αρνήσεως του δευτέρου να επιτρέψει στην Investrand να προβεί στην έκπτωση του καταβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί της τιμής συμβουλευτικών υπηρεσιών που της παρασχέθηκαν στο πλαίσιο διαδικασίας διαιτησίας περί καθορισμού του ύψους απαιτήσεως η οποία αποτελεί μέρος του ενεργητικού της επιχειρήσεως αλλά ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο της υπαγωγής του δικαιούχου της στον ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«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 δραστηριότητος 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 άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

[...]»

4 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει, στις παραγράφους 1 και 2, ότι:

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

2. Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος:

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

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

5 Το άρθρο 2 του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting 1968), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329, στο εξής: νόμος του 1968), ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος που επιβλήθηκε στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών προς τον επιχειρηματία, στις ενδοκοινοτικές αγορές αγαθών στις οποίες αυτός προέβη, καθώς και στις εισαγωγές εμπορευμάτων που προορίζονταν γι' αυτόν εκπίπτει από τον φόρο που πρέπει να καταβληθεί επί των παραδόσεων αγαθών και επί των παροχών υπηρεσιών.»

6 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του νόμου του 1968 ορίζει ότι:

«Ο κατά το άρθρο 2 φόρος τον οποίο εκπίπτει ο επιχειρηματίας είναι:

a) ο φόρος ο οποίος, για την χρονική περίοδο που αφορά η δήλωση, χρεώθηκε από άλλους επιχειρηματίες μέσω τιμολογίου εκδοθέντος κατά τους προβλεπόμενους κανόνες για παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών προς τον επιχειρηματία·

[...]

καθόσον ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.»

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Η Investrand ιδρύθηκε στις 22 Αυγούστου 1986. Κατείχε ποσοστό 43,57 % των μετοχών της Cofex BV (στο εξής: Cofex), επιχειρήσεως ειδών ενδύσεως.

8 Στις 3 Αυγούστου 1989, η Investrand μεταβίβασε τις μετοχές της Cofex τις οποίες κατείχε στην εταιρία Hi-Tec Sports plc (στο εξής: Hi-Tec Sports). Κατά τη μεταβίβαση αυτή συμφωνήθηκε ότι η Investrand θα λάβει, πέραν ενός καθορισμένου αντιτίμου, αποζημίωση το ύψος της οποίας θα εξαρτηθεί από την εξέλιξη των κερδών της Cofex κατά τα έτη 1989 ως 1992.

9 Μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1993, η Investrand είχε δραστηριότητα «παθητικής» εταιρίας χαρτοφυλακίου, η οποία κατείχε μερίδια εταιρικού κεφαλαίου άλλων εταιριών χωρίς να αναμειγνύεται στη διαχείριση των τελευταίων.

10 Πριν από την 1η Ιανουαρίου 1993, η Investrand ουδέποτε παρείχε υπηρεσίες επ' αμοιβή. Από την ημερομηνία αυτή, βάσει συμφωνίας που σύναψε με την Cofex, άσκησε, επ' αμοιβή, δραστηριότητες διαχειρίσεως της δεύτερης.

11 Κατά τον υπολογισμό της αποζημιώσεως που οφειλόταν στην Investrand βάσει των κερδών της Cofex για τη χρήση του 1992, ανέκυψε διαφορά μεταξύ της Investrand και της Hi-Tec Sports. Η διαφορά αυτή αποτέλεσε, το 1996, αντικείμενο διαδικασίας διαιτησίας, στο πλαίσιο της οποίας χρεώθηκαν στην Investrand έξοδα παροχής νομικών συμβουλών.

12 Η Investrand εξέπεσε τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εξόδων αυτών, ύψους 8 495,5 ολλανδικών φιορινιών (NLG), για τη χρήση του 1996.

13 Κρίνοντας ότι η Investrand δεν είχε το δικαίωμα να προβεί σ' αυτήν την έκπτωση φόρου, η ολλανδική δημόσια οικονομική υπηρεσία της απέστειλε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Κατόπιν διοικητικής ενστάσεως της Investrand, η υπηρεσία αυτή εξέδωσε απόφαση με την οποία επικύρωσε τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου.

14 Η Investrand άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam. Το δικαστήριο αυτό αποφάνθηκε ότι κακώς η

Investrand προέβη στην έκπτωση του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί επί των επιμάχων εξόδων, για τον λόγο ότι οι συμβουλευτικές υπηρεσίες της παρασχέθηκαν στο πλαίσιο δραστηριότητας που δεν ασκούσε κατ' εκείνη τη χρονική περίοδο ως επιχειρηματίας και δεν είχαν ευθεία και άμεση σχέση με δραστηριότητα που ασκούσε υπό την ιδιότητα αυτή.

15 Η Investrand άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te Amsterdam ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden.

16 Ο πρώτος λόγος αναιρέσεως βάλλει κατά της κρίσεως του Gerechtshof te Amsterdam ότι η μεταβίβαση μετοχών δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Το αιτούν δικαστήριο φρονεί, όμως, ότι αυτός ο λόγος αναιρέσεως δεν μπορεί να γίνει δεκτός, δεδομένου ότι η κρίση αυτή συνάδει με τη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-77/01, EDM, Συλλογή 2004, σ. I-4295, και της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik, Συλλογή 2005, σ. I-4357).

17 Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η Investrand υποστηρίζει ότι το Gerechtshof te Amsterdam, καθόσον δεν συνέδεσε τα έξοδα για τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το 1996 στην εταιρία με τις δραστηριότητες που αυτή άσκησε ως επιχειρηματίας, κατά τη χρήση του έτους αυτού, αλλά με τη χρονική περίοδο κατά την οποία μεταβιβάσθηκαν οι μετοχές, όταν η εταιρία δεν είχε την ιδιότητα αυτή, ερμήνευσε πεπλανημένα την απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank (Συλλογή 2000, σ. I-4177).

18 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, φορολογούμενος του οποίου οι δραστηριότητες υπόκεινται στον ΦΠΑ δικαιούται, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να εκπίπτει τον φόρο αυτό εφόσον υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων αγαθών και υπηρεσιών, αφενός, και των πράξεων στις οποίες πρέπει να προβεί και ως προς τις οποίες υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως, αφετέρου.

19 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μπορεί να γίνει δεκτό ότι υφίσταται τέτοια σχέση όταν στον φορολογούμενο παρέχονται υπηρεσίες με σκοπό να καθορισθεί το ύψος απαιτήσεως η οποία αποτελεί μέρος των στοιχείων του ενεργητικού της επιχειρήσεώς του αλλά ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο της υπαγωγής του στον ΦΠΑ.

20 Κατά το δικαστήριο αυτό, το γεγονός ότι, εν προκειμένω, τα καταβληθέντα έξοδα αφορούν χρονική περίοδο κατά την οποία η Investrand δεν είχε την ιδιότητα του φορολογουμένου κατά την έννοια της έκτης οδηγίας αποκλείει να γίνει δεκτό ότι υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση με τη δραστηριότητα που άσκησε ως επιχείρηση και, κατά συνέπεια, συνηγορεί υπέρ του ότι δεν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως. Αντίθετα, το γεγονός ότι η απαίτηση που αντιστοιχούσε στην οφειλόμενη στην Investrand αποζημίωση αποτελεί μέρος του ενεργητικού της εταιρίας αυτής, καθώς και το ότι υποβάλλεται σε έξοδα προκειμένου να διασφαλίσει την περιουσία αυτή θα μπορούσε να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι τα εν λόγω έξοδα αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της ενδιαφερομένης και, συνεπώς, έχουν ευθεία και άμεση σχέση με την κατ' αυτόν τον τρόπο ασκούμενη δραστηριότητα, ικανή να δικαιολογήσει την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως.

21 Λόγω των σχετικών αμφιβολιών του, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει, προκειμένου περί του κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δικαιώματος εκπτώσεως, να γίνει δεκτό ότι υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ ορισμένων υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε φορολογούμενο και φορολογητέων πράξεων στις οποίες πρέπει να προβεί ο ίδιος φορολογούμενος, όταν οι υπηρεσίες αυτές του παρασχέθηκαν προκειμένου να καθορισθεί το ύψος χρηματικής απαιτήσεως η οποία αποτελεί μέρος της περιουσίας του αλλά ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο της υπαγωγής του προσώπου αυτού στον ΦΠΑ;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

22 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το καθεστώς εκπτώσεων της έκτης οδηγίας σκοπεί να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, καταρχήν, στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, 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, και της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24).

23 Κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροής και μιας ή περισσοτέρων πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως είναι, καταρχήν, αναγκαία προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Midland Bank, σκέψη 24, και Abbey National, σκέψη 26, καθώς και την απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 26). Το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που επιβαρύνει την απόκτηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που διενεργήθηκαν για την απόκτηση ή την παροχή τους αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Midland Bank, σκέψη 30, και Abbey National, σκέψη 28, καθώς και απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, C-16/00, Cibo Participations, Συλλογή 2001, σ. I-6663, σκέψη 31).

24 Πάντως, αναγνωρίζεται, επίσης, η ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροής και μιας ή περισσοτέρων πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του και, ως τέτοιο, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Midland Bank, σκέψεις 23 και 31, και Kretztechnik, σκέψη 36).

25 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να υπομνησθεί, όπως έπραξε και το αιτούν δικαστήριο, ότι, κατά πάγια νομολογία, η μεταβίβαση μετοχών δεν συνιστά, αυτή καθαυτή, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας και, επομένως, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996, C-155/94, Wellcome Trust, Συλλογή 1996, σ. I-3013, σκέψεις 33 ως 37, και προπαρατεθείσες αποφάσεις EDM, σκέψεις 57 ως 62, και Kretztechnik, σκέψη 19).

26 Αντίθετα προς ό,τι υποστήριξε η Investrand, δεν είναι επίσης δυνατό να εξομοιωθούν με μια τέτοια δραστηριότητα οι ενέργειες στις οποίες προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο, για λογαριασμό του, προκειμένου να εισπράξει μια απαίτηση ή να καθορίσει το ύψος της. Συγκεκριμένα, οι ενέργειες αυτές δεν συνιστούν εκμετάλλευση αγαθού η οποία σκοπεί στη δημιουργία εσόδων επί μονίμου βάσεως, δεδομένου ότι το ενδεχόμενο αποτέλεσμα των ενεργειών αυτών απορρέει από την ιδιότητα απλώς του δικαιούχου της επίμαχης απαιτήσεως και δεν συνιστά την αντιπαροχή καμίας οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik, σκέψη 19).

27 Όπως επισήμανε η Ολλανδική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Investrand δεν μπορεί να βρει προς τούτο έρεισμα στην απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (Συλλογή 2003, σ. I-6729). Συγκεκριμένα, η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση αφορούσε τη δραστηριότητα η οποία, στο πλαίσιο συμβάσεως πρακτορείας εξ επαχθούς αιτίας, συνίσταται στην εξαγορά απαιτήσεων και στην ανάληψη του κινδύνου μη ικανοποιήσεως των απαιτήσεων αυτών εκ μέρους των οφειλετών, με αντιπαροχή την είσπραξη προμήθειας που καταβάλλει ο πελάτης ο οποίος απαλλάσσεται από τον κίνδυνο αυτό. Ενώ η Investrand ενήργησε για δικό της λογαριασμό, η επίμαχη στην εν λόγω υπόθεση δραστηριότητα εισπράξεως απαιτήσεων ασκούνταν υπέρ τρίτων και επ' αμοιβή. Λαμβανομένων υπόψη αυτών των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων, το Δικαστήριο χαρακτήρισε τη δραστηριότητα αυτή ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, η οποία ενδέχεται να παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως.

28 Δεδομένου ότι ούτε η μεταβίβαση μετοχών ούτε οι ενέργειες στις οποίες προέβη η Investrand σχετικά με την απαίτησή της έναντι της Hi-Tec Sports συνιστούν

πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, τα επίμαχα στην κύρια δίκη έξοδα για συμβουλευτικές υπηρεσίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ως έχοντα ευθεία και άμεση σχέση με ειδική πράξη ή ειδικές πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως.

29 Λαμβανομένης υπόψη της υπομνησθείσας με τη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας, πρέπει επίσης να καθορισθεί αν, όπως υποστήριξε η Investrand επικαλούμενη την προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank, τα επίμαχα στην κύρια δίκη έξοδα αποτελούν γενικά έξοδα έχοντα ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της υποκείμενης στον φόρο, για τον λόγο ότι αφορούν απαίτηση που αποτελεί μέρος του ενεργητικού της επιχειρήσεως της οποίας την εκμετάλλευση έχει η υποκείμενη στον φόρο.

30 Η Ολλανδική και η Ελληνική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υποστηρίζουν ότι δεν υφίσταται τέτοια σχέση, δεδομένου ότι τα έξοδα αυτά σχετίζονται αποκλειστικά με τη μεταβίβαση των μετοχών της Cofex από την Investrand στην Hi-Tec Sports. Οι κυβερνήσεις αυτές προσθέτουν ότι, εξάλλου, η ως άνω πράξη τελέσθηκε σε χρονικό σημείο κατά το οποίο η Investrand δεν υπέκειτο ακόμη στον ΦΠΑ.

31 Πρέπει, συναφώς να υπογραμμισθεί, όπως υπογράμμισαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, ότι το γεγονός ότι η απαίτηση εκ της μεταβιβάσεως των μετοχών της Cofex από την Investrand στην Hi-Tec Sports αποτελεί, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, περιουσιακό στοιχείο της επιχειρήσεως της οποίας την εκμετάλλευση έχει η Investrand δεν αρκεί για να διαπιστωθεί η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ των σχετικών με την απαίτηση αυτή εξόδων για συμβουλευτικές υπηρεσίες, στα οποία υποβλήθηκε η Investrand, και των οικονομικών δραστηριοτήτων της τελευταίας.

32 Πράγματι, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν προκύπτει ότι, αν δεν ασκούσε υποκείμενες στον ΦΠΑ οικονομικές δραστηριότητες από την 1η Ιανουαρίου 1993, η Investrand δεν θα προσέφευγε στις επίμαχες στην κύρια δίκη συμβουλευτικές

υπηρεσίες. Επομένως, είτε ασκούσε τέτοιες δραστηριότητες από την ημερομηνία αυτή είτε όχι, η Investrand θα προσέφευγε στις εν λόγω υπηρεσίες προκειμένου να διασφαλίσει την χρηματική αντιπαροχή της μεταβιβάσεως μετοχών στην Hi-Tec Sports που πραγματοποιήθηκε το 1989.

33 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η Investrand υποβλήθηκε στα σχετικά με τις υπηρεσίες αυτές έξοδα για τις ανάγκες και ενόψει των φορολογητέων δραστηριοτήτων της. Μη έχοντας ως αποκλειστική αιτία τους τις δραστηριότητες αυτές, τα εν λόγω έξοδα δεν έχουν, επομένως, ευθεία και άμεση σχέση μ' αυτές.

34 Όπως υποστήριξε η Επιτροπή, η θέση της Investrand δεν διαφέρει εν προκειμένω από αυτήν ενός ιδιώτη κατόχου μετοχών, ο οποίος, αφότου τις μεταβίβασε, αναζήτησε νομικές συμβουλές και υποβλήθηκε στις αντίστοιχες δαπάνες στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ αυτού και του αγοραστή ως προς τον καθορισμό της απαιτήσεως που αντιστοιχεί στο τίμημα της μεταβιβάσεως αυτής. Αυτή η τελευταία περίπτωση, όμως, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση EDM, σκέψεις 60 και 61).

35 Επιβάλλεται, επίσης, να διευκρινισθεί ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει εκείνης επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik. Συγκεκριμένα, τα έξοδα για συμβουλευτικές υπηρεσίες που αφορούσε η υπόθεση εκείνη και για τα οποία το Δικαστήριο δέχθηκε, με την αιτιολογική σκέψη 36 της εν λόγω αποφάσεως, ότι συνιστούσαν γενικά έξοδα έχοντα ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της υποκείμενης στον φόρο αφορούσαν έκδοση μετοχών σκοπούσα στην αύξηση του κεφαλαίου της προς όφελος της οικονομικής δραστηριότητάς της.

36 Ενώ από κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν προκύπτει ότι, εν προκειμένω, η Investrand δεν θα προσέφευγε στις επίμαχες συμβουλευτικές υπηρεσίες αν δεν ασκούσε υποκείμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα, οι συμβουλευτικές

υπηρεσίες που αφορούσε η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik είχαν, αντίθετα, ως αποκλειστική αιτία την οικονομική δραστηριότητα της υποκείμενης στον φόρο και την αύξηση κεφαλαίου που αποφάσισε για να αυξήσει τα χρηματοοικονομικά μέσα της προς όφελος της δραστηριότητας αυτής.

37 Αντίθετα προς τα επίμαχα στην κύρια δίκη έξοδα για συμβουλευτικές υπηρεσίες, τα έξοδα για συμβουλευτικές υπηρεσίες που αφορούσε η προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik είχαν, επομένως, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της υποκείμενης στον φόρο.

38 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο ερώτημα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι δαπάνες για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να καθορισθεί το ύψος απαιτήσεως που αποτελεί μέρος του ενεργητικού της επιχειρήσεώς του και συνδέεται με μεταβίβαση μετοχών προγενέστερη της υπαγωγής του στον ΦΠΑ δεν έχουν, ελλείψει στοιχείων ικανών να αποδείξουν ότι η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει ως αποκλειστική αιτία την οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο, ευθεία και άμεση σχέση με τη δραστηριότητα αυτή και, συνεπώς, δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβλήθηκε σ' αυτές.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 17, παράγραφος 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι δαπάνες για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να καθορισθεί το ύψος απαιτήσεως που αποτελεί μέρος του ενεργητικού της επιχειρήσεώς του και συνδέεται με μεταβίβαση μετοχών προγενέστερη της υπαγωγής του στον φόρο προστιθεμένης αξίας δεν έχουν, ελλείψει στοιχείων ικανών να αποδείξουν ότι η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει ως αποκλειστική αιτία την οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο, ευθεία και άμεση σχέση με τη δραστηριότητα αυτή και, συνεπώς, δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας που επιβλήθηκε σ' αυτές.

(υπογραφές)