

## ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

F. G. JACOBS

της 23ης Οκτωβρίου 2003<sup>1</sup>

1. Δυνάμει των άρθρων 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ<sup>2</sup>, τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν, ότι, κατά τη μεταβίβαση «συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών», ουδεμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών επραγματοποιήθη και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα.

εταιρία είτε η κεφαλαιουχική εταιρία δικαιούται να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών, ο οποίος καταβλήθηκε από την προσωπική εταιρία για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που απέκτησε κατά το ιδρυτικό στάδιο.

## Οι εφαρμοστέες διατάξεις

2. Η Γερμανία έκανε χρήση της ευχέρειας αυτής και, στο πλαίσιο της παρούσας προδικαστικής παραπομπής, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό δημοσιονομικό δικαστήριο) ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί της εφαρμογής του κανόνα σε ιδιαίτερη μορφή προσωπικής εταιρίας αστικού δικαίου (Vorgründungsgesellschaft GbR) η οποία ιδρύεται με μοναδικό σκοπό να προπαρασκευάσει –αλλά όχι να εκμεταλλευθεί– τη λειτουργία υπό ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας και να μεταβιβάσει προς την εταιρία αυτή, αμέσως μόλις η τελευταία συσταθεί, τη μη ευρισκομένη ακόμη σε λειτουργία επιχείρηση. Το κρίσιμο ζήτημα είναι εάν –και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, επί ποίας βάσεως– είτε η ίδια η προσωπική

## Οι κοινοτικές διατάξεις περί ΦΠΑ

3. Η κεντρική ιδέα του συστήματος του ΦΠΑ εκτίθεται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ<sup>3</sup>:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 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: Ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — Πρώτη οδηγία 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).

οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

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. Επομένως, το σύστημα αυτό λαμβάνει υπόψη μια αλυσίδα συναλλαγών, όπου το καθαρό οφειλόμενο ποσόν για κάθε κρίκο της αλυσίδας είναι ανάλογο προς την αξία που προστίθεται κατά το εν λόγω στάδιο. Στο τέλος της αλυσίδας, το εισπραττόμενο συνολικό ποσόν θα αντιστοιχεί προς την αναλογία με την οποία επιβαρύνεται η τελική τιμή. Λεπτομερέστεροι κανόνες περιλαμβάνονται στην έκτη οδηγία.

5. Δυνάμει του άρθρου 2 της εν λόγω οδηγίας, στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί μια οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Οικονομικές δραστηριότητες είναι «όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομέ-

νων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιουμένων προς αυτά», καθώς και η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αΐλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος». Βάσει των άρθρων 5 έως 7, φορολογητέες πράξεις είναι οι παραδόσεις αγαθών, οι παροχές υπηρεσιών και οι εισαγωγές.

6. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, ορίζει την παράδοση αγαθού ως μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Εντούτοις, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 8:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιήθηκε 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.»

7. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 5, το άρθρο 5, παράγραφος 8, ισχύει υπό τους αυτούς όρους και επί της παροχής υπηρεσιών -η οποία, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, ορίζεται ως κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

8. Τα ουσιώδη στοιχεία του δικαιώματος εκπτώσεως τίθενται με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, ορίζει: «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 προστιθέμενης 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 [...]». Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, το δικαίωμα αυτό γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται αιτητός.

9. Ωστόσο, ορισμένες πράξεις απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει των άρθρων 13 έως 16. Επί των απαλλασσόμενων πράξεων δεν οφείλεται ΦΠΑ, προκύπτει δε, επί πλέον, από το άρθρο 17, παράγραφος 2, το οποίο περιορίζει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ότι ο προμηθευτής δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο εισροών επί των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των εν λόγω πράξεων στο εσωτερικό της Κοινότητας<sup>4</sup>.

10. Οσάκις, όπως συμβαίνει συχνά, η απαλλασσόμενη πράξη είναι ο τελευταίος κρίκος της αλυσίδας (ιδιωτική κατανάλωση), το αποτέλεσμα είναι απλώς να μειώνεται η επιβάρυνση εκ του ΦΠΑ

κατά το ποσόν το οποίο θα εισπραττόταν επί της τελευταίας προστιθέμενης αξίας. Ωστόσο, η αδυναμία εκπτώσεως σε τέτοιες περιπτώσεις παραμένει ακόμη και εάν η απαλλασσόμενη πράξη αποτελεί στοιχείο, το οποίο συνθέτει την τιμή μεταγενέστερης φορολογητέας παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Επομένως, ο επί των εισροών φόρος ενδέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, να ευρεθεί «εγκλωβισμένος» στην αξία της πράξεως, με αποτέλεσμα, αντιθέτως προς ό,τι συμβαίνει επί κανονικής λειτουργίας του συστήματος, η αξία, επί της οποίας εισπράττεται ΦΠΑ σε μεταγενέστερα στάδια, να περιλαμβάνει τον φόρο που επιβλήθηκε σε προγενέστερα στάδια. Μπορεί να υποστηριχθεί ότι διακόπτεται η αλυσίδα των συναλλαγών, αρχίζει δε μία νέα αλυσίδα με μεγαλύτερη καθαρή αξία. Τέτοια κατάσταση ενδέχεται να προκύψει οσάκις αποκτώνται αγαθά από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί ως ιδιώτης (ήτοι ο οποίος δεν ενεργεί «υπό την ιδιότητά του αυτήν», κατά την έννοια των άρθρων 2 και 4, παράγραφος 1), τα οποία όμως μεταβιβάζονται ακολούθως στη σφαίρα της οικονομικής του δραστηριότητας<sup>5</sup>.

*Η ερμηνεία των κοινοτικών διατάξεων από το Δικαστήριο*

11. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε επανειλημμένως επί των περιστάσεων, υπό τις οποίες θεωρείται ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων εκροής, πράγμα που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

4 — Η κατάσταση αυτή πρέπει να διακρίνεται από την απαλλαγή με απόδοση του ΦΠΑ επί των εισροών ή με εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή.

5 — Βλ. την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3793, σκέψεις 8 και 9).

12. Κρίσιμες εν προκειμένω είναι οι αποφάσεις Rompelman<sup>6</sup>, INZO<sup>7</sup>, Ghent Coal Terminal<sup>8</sup>, Gabalfrisa<sup>9</sup>, Schloßstraße<sup>10</sup> και Breitsohl<sup>11</sup>, βάσει των οποίων οσάκις πρόσωπο εκδηλώνει την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα, αποκτά δε προς τούτο, τα πρώτα αγαθά ή υπηρεσίες που υπόκεινται στον φόρο, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν και ο οποίος έχει το δικαίωμα άμεσης εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί, χωρίς να οφείλει να αναμείνει την έναρξη της πραγματικής εκμεταλλεύσεως της επιχειρησεώς του και μάλιστα ακόμη και αν αυτή ουδέποτε λάβει χώραν εν τοις πράγμασι.

13. Ωστόσο, μέχρι τώρα, σε δύο μόνον υποθέσεις το Δικαστήριο ερωτήθηκε επί της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου εισροών σε περίπτωση «μεταβίβασης [...] συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών [...]», εάν κράτος μέλος έκανε χρήση της δυνατότητας που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 8: πρόκειται για τις υποθέσεις Abbey National<sup>12</sup> και Zita Modes<sup>13</sup>.

14. Η απόφαση Abbey National αφορούσε την πώληση, μεταξύ δύο ανεξάρτητων μεταξύ τους εταιριών, ακινήτου το οποίο αποτελούσε αντικείμενο εκμεταλλεύσεως διά μισθώσεως υποκειμένης σε ΦΠΑ. Το ακίνητο πωλήθηκε με συνέχιση εκμεταλλεύσεως, η εκμετάλλευση δε αυτή αποτελούσε μέρος των δραστηριοτήτων του μεταβιβάζοντος. Κρίσιμο ζήτημα στο πλαίσιο της υποθέσεως αυτής ήταν εάν ο μεταβιβάζων μπορούσε να εκπέσει τον φόρο εισροών επί των υπηρεσιών (κυρίως νομικών) που έλαβε για να προβεί στη μεταβίβαση.

15. Το Δικαστήριο επεσήμανε ότι το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων, πράγμα που εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς την 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. Εντούτοις, για να υπάρξει δικαίωμα εκπτώσεως, τα παραδοθέντα αγαθά ή οι παρασχεθείσες υπηρεσίες πρέπει να έχουν άμεση σχέση με φορολογούμενη πράξη εκροής —πρέπει, επομένως, να αποτελούν μέρος του κόστους της εν λόγω πράξεως<sup>14</sup>.

16. Εάν κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας να θεωρήσει ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιείται παράδοση

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

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

8 — Απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95 (Συλλογή 1998, σ. I-1).

9 — Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98 (Συλλογή 2000, σ. I-1577).

10 — Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4279).

11 — Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4321).

12 — Απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98 (Συλλογή 2001, σ. I-1361).

13 — Προτάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2002 στην υπόθεση C-497/01 (απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2003, Συλλογή 2003, σ. I-14393, I-14395).

14 — Σκέψεις 24 έως 29 της αποφάσεως, με τις οποίες παρατίθεται η σκέψη 19 της αποφάσεως Rompelman, η οποία παρατέθηκε στην υποσημείωση 6· σκέψη 15 της αποφάσεως Ghent Coal Terminal, παρατεθείσας με την υποσημείωση 8· σκέψη 44 της αποφάσεως Gabalfrisa, παρατεθείσας με την υποσημείωση 9· και υπόθεση C-98/8, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψεις 19, 20, 24 και 29.

αγαθών, από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι μια τέτοια μεταβίβαση δεν υπόκειται στον ΦΠΑ και δεν μπορεί να αποτελέσει φορολογουμένη πράξη, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2. Το γεγονός ότι θα αποτελούσε φορολογουμένη πράξη, εάν δεν είχε γίνει χρήση της ευχέρειας, είναι άνευ σημασίας. Εξάλλου, δεν υπάρχει άμεση σχέση με τις φορολογούμενες πράξεις εκροής του δικαιούχου [του προς τον μεταβίβαση]. Η έκπτωση παρέχεται μόνον επί των πράξεων εκροής του υποκειμένου ο οποίος την ζήτησε· εν πάση περιπτώσει, οι δαπάνες που έγιναν, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση, δεν πλήττονται ευθέως τα διάφορα συστατικά στοιχεία της τιμής των φορολογουμένων πράξεων του δικαιούχου, όπως επιβάλλει το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας<sup>15</sup>.

17. Ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων του μεταβιβάζοντος και, ως τέτοιες, αποτελούν συστατικά στοιχεία της τιμής των προϊόντων της επιχειρήσεώς του. Όταν ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει σύνολο αγαθών και δεν πραγματοποιεί πλέον πράξεις μετά τη μεταβίβαση αυτή, το κόστος των υπηρεσιών που απαιτούνται για την εν λόγω μεταβίβαση πρέπει να θεωρηθεί 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 οι 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. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα γινόταν αυθαίρετη διάκριση μεταξύ, αφενός, των δαπανών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως πριν από την πραγματική της εκμετάλλευση και κατά τη διάρκεια της εκμετάλλευσής αυτής και, αφετέρου, των δαπανών που πραγματοποιούνται προκειμένου να λήξει η εκμετάλλευση αυτή. Επομένως, οι υπηρεσίες, τις οποίες χρησιμοποίησε ο μεταβιβάζων για τις ανάγκες της μεταβιβάσεως συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, διατηρούν κατ' αρχήν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητάς του<sup>16</sup>.

18. Τα ερωτήματα, τα οποία τέθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως Zita Modes, επικεντρώνονται στον ορισμό της «μεταβιβάσεως συνόλου αγαθών» και στην ανάγκη, ή όχι, να ασκεί ο δικαιούχος την ίδια δραστηριότητα με αυτήν που ασκούσε προηγουμένως ο μεταβιβάζων. Επί της υποθέσεως αυτής δεν έχει ακόμη εκδοθεί απόφαση.

#### *Το γερμανικό δίκαιο*

19. Οι ως άνω κοινοτικές διατάξεις μεταφέρθηκαν στο γερμανικό δίκαιο με τον Umsatzsteuergesetz (ήτοι, με τον νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) του 1993.

15 — Σκέψεις 30 έως 34.

16 — Σκέψεις 35 και 36.

20. Το άρθρο 1, παράγραφος 1α, του εν λόγω νόμου ορίζει: «Πράξεις, οι οποίες διενεργούνται στο πλαίσιο εκχώρησης επιχειρήσεως (Geschäft) σε άλλον επιχειρηματία (Unternehmer) για λογαριασμό της επιχειρήσεώς του (Unternehmen), δεν υπόκειται στον φόρο κύκλου εργασιών. Ως εκχώρηση επιχειρήσεως νοείται η μεταβίβαση ή προς εταιρία εισφορά του συνόλου, εξ επαχθούς ή εκ χαριστικής αιτίας, επιχειρήσεως ή εγκαταστάσεως η οποία αποτελεί αντικείμενο χωριστής διαχειρίσεως εντός της διαρθρώσεως της επιχειρήσεως. Ο προς τον εκχώρηση επιχειρηματίας διαδέχεται τον εκχωρούμενο.»

21. Για την εφαρμογή αυτής της διατάξεως, οι έννοιες «επιχειρηματίας» και «επιχείρηση» ορίζονται στο άρθρο 2: «Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο. Η επιχείρηση περιλαμβάνει το σύνολο της εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία. Ως εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα νοείται οποιαδήποτε διαρκής δραστηριότητα προς επίτευξη εσόδων, ακόμη και εάν ελλείπει η πρόθεση επιτεύξεως κέρδους ή εάν μία ένωση προσώπων ασκεί τις δραστηριότητές της μόνον έναντι των μελών της.»

22. Το άρθρο 15 αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση. Δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 2, σημείο 1, δεν μπορεί να εκπεσθεί ο φόρος για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση, μεταξύ άλλων, των απαλλασσόμενων πράξεων.

23. Ορισμένες πτυχές του γερμανικού δικαίου περί εταιριών ασκούν επίσης επιρροή εν προκειμένω. Το αιτούν δικαστήριο τις εκθέτει ως ακολούθως.

24. Μία Aktiengesellschaft (ανώνυμη εταιρία — «AG») αποκτά νομική προσωπικότητα μόνον από της καταχωρίσεώς της στο εμπορικό μητρώο. Αναγκαίο προκαταρκτικό στάδιο είναι η Vorgesellschaft (εταιρία υπό καταχώριση), sui generis ένωση προσώπων η οποία συνιστάται πάντοτε με την κατάρτιση του καταστατικού. Της Vorgesellschaft ενδέχεται να προηγηθεί μια Vorgründungsgesellschaft, η οποία βασίζεται σε σύμβαση μεταξύ των ιδρυτών της εταιρίας να ενεργήσουν από κοινού για την ίδρυσή της, έχει δε συνήθως τη μορφή εταιρίας αστικού δικαίου (Gesellschaft bürgerlichen Rechts — «GbR»), με σκοπό τη ρύθμιση της ευθύνης των συμπραττόντων προσώπων. Οσάκις ιδρύεται Vorgründungsgesellschaft για να προπαρασκευάσει τις μελλοντικές δραστηριότητες της εταιρίας, τα περιουσιακά στοιχεία, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της δεν μεταβιβάζονται αυτομάτως στην Vorgesellschaft και, κατά συνέπεια, στην εταιρία αμέσως μόλις αυτή ιδρυθεί· τέτοια μεταβίβαση, εάν χρειάζεται, πρέπει να γίνει με χωριστή νομική πράξη.

### Η διαδικασία της κύριας δίκης

25. Η Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR («Faxworld GbR») ιδρύθηκε την 1η Οκτωβρίου 1996 με μοναδικό σκοπό να προπαρασκευάσει την ίδρυση της Fax-

world Telefonmarketing AG («Faxworld AG»). Προς τούτο, μίσθωσε και διαρρύθμισε γραφεία, απέκτησε πάγια περιουσιακά στοιχεία, απέστειλε ενημερωτικές επιστολές και προέβη σε διαφήμιση για την AG η οποία επρόκειτο να ιδρυθεί. Μετά την ίδρυση της Faxworld AG, με συμβολαιογραφική πράξη της 28ης Νοεμβρίου 1996, η Faxworld GbR έπαυσε τις δραστηριότητές της και μεταβίβασε έναντι τιμήματος, σύμφωνα με τον εταιρικό της σκοπό, το σύνολο των αγαθών, τα οποία είχε αποκτήσει προηγούμενως, στην AG, την 1η Δεκεμβρίου 1996. Η Faxworld AG ήταν σε θέση να αρχίσει αμέσως τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες, χρησιμοποιώντας τα γραφεία που μισθώθηκαν και διαρρυθμίστηκαν από την Faxworld GbR.

26. Το τίμημα της μεταβιβάσεως, 87 495,29 γερμανικά μάρκα (DEM), αντιστοιχούσε στη λογιστική αξία των αποκτηθέντων αγαθών, ήτοι στην τιμή αγοράς τους χωρίς ΦΠΑ. Επομένως, ο ΦΠΑ, ο οποίος καταβλήθηκε από την Faxworld GbR επί των αγαθών και υπηρεσιών που απέκτησε, δεν μετακυλίσθη στην Faxworld AG με την τιμή μεταβιβάσεως.

27. Ακολούθως, η Faxworld GbR επεχείρησε να εκπέσει –ήτοι, υπό τις δεδομένες συνθήκες, να αναζητήσει– τον επιβληθέντα φόρο εισροών επί των αγαθών και των υπηρεσιών που είχε αποκτήσει και μεταβιβάσει. Η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα περί εκπτώσεως, με το σκεπτικό ότι η μοναδική πράξη εκροής της αιτούσας ήταν η εκχώρηση επιχειρήσεως, η οποία δεν πρέπει να θεωρηθεί ως

φορολογουμένη πράξη και ότι, κατά συνέπεια, η Faxworld GbR δεν είναι επιχειρηματίας (υποκείμενος στον φόρο). Η Faxworld GbR προσέβαλε την απόρριψη αυτή ενώπιον του αρμόδιου φορολογικού δικαστηρίου, το οποίο δέχθηκε την προσφυγή της βάσει της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ· ο φόρος εισροών μπορούσε να εκπασθεί ακόμη και εάν η προσφεύγουσα ουδέποτε είχε την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τις εισροές για να πραγματοποιήσει η ίδια φορολογούμενες πράξεις, δεδομένου ότι τις απέκτησε για τις ανάγκες της δραστηριότητας που θα ασκούσε η Faxworld AG.

28. Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο:

«Δικαιούται μια (προσωπική) εταιρία, η οποία ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας, εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για τη λήψη αγαθών και υπηρεσιών, εάν αυτή, μετά την ίδρυση της κεφαλαιουχικής εταιρίας, μεταβιβάσει τις ληφθείσες παροχές, με πράξη εξ επαχθούς αιτίας, στην εν λόγω, εκ των υστέρων ιδρυθείσα κεφαλαιουχική εταιρία, εάν, εξ αρχής, καμία πράξη εκροής δεν προβλεπόταν, το δε οικείο κράτος μέλος θεωρεί ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιήθη (άρθρα 5, παράγραφος 8, πρώτη περίοδος, και 6, παράγραφος 5, της [έκτης οδηγίας]);»

29. Το Bundesfinanzhof εκθέτει επίσης ότι, σε περίπτωση που η προσωπική εταιρία δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης υπό τις συνθήκες αυτές, θα αποφευγόταν μια νέα προδικαστική παραπομπή, εάν το Δικαστήριο αποφαινόταν επίσης επί του ζητήματος εάν τέτοιο δικαίωμα θα μπορούσε να έχει, αντ' αυτής, η ανώνυμη εταιρία.

### Οι διυστάμενες απόψεις που υποστηρίχθηκαν

30. Το Bundesfinanzhof δηλώνει ότι τείνει να αναγνωρίσει το δικαίωμα προς έκπτωση. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκλεστέος φόρος γίνεται απαιτητός, ήτοι όταν αποκτώνται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν τις εισροές. Εν προκειμένω, αποκτήθηκαν με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων εκροής. Εάν η Faxworld GbR είχε πραγματοποιήσει η ίδια τις πράξεις αυτές, ο φόρος εισροών θα μπορούσε να εκλεσθεί. Από την απόφαση Abbey National προκύπτει ότι, σε περίπτωση μεταβιβάσεως συνόλου αγαθών, ο μεταβιβάζων μπορεί να εκπέσει τον φόρο εισροών μόνον από τον οφειλόμενο φόρο επί των πράξεων εκροής που πραγματοποιεί ο ίδιος. Ωστόσο, το γεγονός ότι, εν προκειμένω, ο αποκτών τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποτελούν εισροές και ο διενεργών τις φορολογούμενες πράξεις εκροής δεν ταυτίζονται οφείλεται αποκλειστικώς στις διαδικαστικές απαιτήσεις του γερμανικού δικαίου περί εταιριών. Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχει, κατ' ανάγκην, ως συνέπεια ότι το δικαίωμα προς έκπτωση δεν επηρεάζεται από διαφορές μεταξύ εθνικών δικαίων ως προς τη νομική μορφή.

31. Με τις παρατηρήσεις, τις οποίες υπέβαλε στο Δικαστήριο, η Faxworld GbR υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι η ίδια και η Faxworld AG αποτελούν μία και την αυτή οντότητα (σύμφωνα με τη λεγόμενη «Fusionstheorie», η οποία προφανώς ακολουθείται από το Bundesfinanzhof, έχει δε προέλθει από το κληρονομικό δίκαιο και εκφράζει την ιδέα ότι ο δικαιούχος [ο προς τον η μεταβίβαση] ακολουθεί τα ίχνη του μεταβιβάζοντος –αντίστοιχη προς την αγγλική αντίληψη του «stepping into the transferor's shoes»). Δεδομένου ότι τα αποκτηθέντα από την Faxworld GbR αγαθά και υπηρεσίες επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων της Faxworld AG, η Faxworld GbR δικαιούται να εκπέσει τον φόρο εισροών επί των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών. Επί πλέον, υποστηρίζει ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με την απόφαση Breitsohl<sup>17</sup>, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των παροχών που αποκτήθηκαν ενόψει σκοπούμενης οικονομικής δραστηριότητας υφίσταται ακόμη και εάν η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη από της πρώτης βεβαίωσης του φόρου, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, η οποία ανεμένετο να έχει ως αποτέλεσμα φορολογούμενες πράξεις, δεν θα ασκηθεί. Ο κανόνας αυτός έχει εφαρμογή κατά μείζονα λόγο, οσάκις, όπως εν προκειμένω, η οικονομική δραστηριότητα ασκήθηκε.

32. Αντιθέτως, η άποψη η οποία υποστηρίχθηκε από τη φορολογική αρχή ενώπιον του Bundesfinanzhof και από τη Γερμανική Κυβέρνηση ενώπιον του Δικαστηρίου, είναι ότι η Faxworld GbR και η

17 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 11.



Faxworld AG είναι δύο διαφορετικά πρόσωπα, η δε Faxworld GbR δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου ότι ουδέποτε άσκησε ούτε είχε την πρόθεση να ασκήσει οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας ή να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε φορολογούμενη πράξη κατά την έννοια των άρθρων 5 ή 6. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει λόγος περί δικαιώματος προς έκπτωση, διότι, κατ' ουσίαν, δεν υπάρχει πρόσωπο δυνάμενο να τύχει τέτοιου δικαιώματος, ούτε πράξη, εμπίπτουσα στο σύστημα του ΦΠΑ, επί της οποίας να είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου. Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση στηρίζεται κυρίως στην απόφαση Abbey National.

δραστηριότητας και, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής του συστήματος του ΦΠΑ. Εντούτοις, δεδομένου ότι τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες δεν χρησιμοποιήθηκαν από την ως άνω προσωπική εταιρία για δικές της φορολογητέες πράξεις εκροής –και δεν συνδέονται ευθέως και αμέσως με αυτές–, η Faxworld GbR δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο εισροών επ' αυτών. Αφετέρου, κατά την άποψη της Επιτροπής, η Faxworld AG, ως «διαδεχόμενη» την Faxworld GbR κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, και εκ του γεγονότος ότι χρησιμοποίησε τα αυτά αγαθά και υπηρεσίες για τις φορολογητέες της πράξεις εκροής, έχει πράγματι δικαίωμα προς έκπτωση. Μια τέτοια λύση δεν είναι αντίθετη προς την απόφαση επί της υποθέσεως Abbey National, η οποία αφορούσε αποκλειστικώς το δικαίωμα του μεταβιβάζοντος προς έκπτωση και όχι αυτό του δικαιούχου [του προς ον η μεταβίβαση].

33. Κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, η Γερμανική Κυβέρνηση ήγειρε αντίρρηση έναντι του επικουρικού ερωτήματος, το οποίο υπαινίχθηκε το Bundesfinanzhof, επί του ζητήματος εάν η Faxworld AG, και όχι η Faxworld GbR, θα μπορούσε να έχει δικαίωμα προς έκπτωση. Η Κυβέρνηση αυτή θεωρεί ότι το εν λόγω ερώτημα είναι καθαρώς υποθετικό και δεν μπορεί να ασκήσει επιρροή στην απόφαση επί της υποθέσεως της Faxworld GbR· τα εθνικά δικαστήρια δεν δικαιούνται να υποβάλλουν τέτοια ερωτήματα στο πλαίσιο του συστήματος του άρθρου 234 ΕΚ.

### Νομική εκτίμηση

35. Κατ' αρχάς, η αντίρρηση της Γερμανικής Κυβερνήσεως έναντι του επικουρικού ερωτήματος του Bundesfinanzhof δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να γίνει δεκτή. Το Bundesfinanzhof ρητώς απέφυγε να υποβάλει το ερώτημα αυτό ως τέτοιο αλλά το συμπεριέλαβε στην περί παραπομπής διάταξη, προκειμένου να θέσει ένα ζήτημα για το οποίο το Δικαστήριο θα μπορούσε να θεωρήσει ότι ασκεί επιρροή στην εκτίμησή του. Εν πάση περιπτώσει, σε μια κατάσταση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, δεν μου φαίνεται δυνατόν να εξετασθεί η κατάσταση του μεταβιβάζοντος ανεξαρτήτως αυτής του δικαιούχου.

34. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών εκ μέρους της Faxworld GbR εμπίπτει σαφώς στο πεδίο εφαρμογής του ορισμού της οικονομικής

36. Ακολούθως, πρέπει να επισημάνω ότι το αποτέλεσμα, το οποίο προκρίνουν οι γερμανικές αρχές, μου φαίνεται ασύμβατο προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθόσον αποκρούει οποιοδήποτε δικαίωμα προς έκπτωση του επίδικου φόρου εισροών, είτε υπέρ της Faxworld GbR είτε υπέρ της Faxworld AG.

37. Από οικονομικής απόψεως, είναι πρόδηλον ότι ιδρύθηκε μία μόνον επιχείρηση, η οποία τέθηκε σε λειτουργία μόνον αφού διήνυσε σειρά προπαρασκευαστικών σταδίων. Η συνέχεια της επιχειρήσεως από τα προπαρασκευαστικά στάδια έως αυτό της δυνατότητας λειτουργίας —η συνέχειά της ως μιας και της αυτής επιχειρήσεως δεν φαίνεται να τίθεται εν αμφιβόλω. Η κανονική λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ επιβάλλει ο φόρος εισροών επί των αγαθών και υπηρεσιών, τα οποία απέκτησε μια επιχείρηση τόσο κατά το ιδρυτικό στάδιο όσο και κατά το στάδιο της λειτουργίας της, να μπορεί να εκπίπτει από τον φόρο επί των εκροών της<sup>18</sup>.

38. Κατά την άποψή μου, παρέκκλιση από την κανονική λειτουργία και, κατά συνέπεια, από την αρχή της ουδετερότητας μπορεί να γίνει δεκτή μόνον εάν επιτρέπεται ρητώς από τη νομοθεσία, όπως ερμηνεύεται, κατά περίπτωση, από το Δικαστήριο.

39. Εν προκειμένω, από νομικής απόψεως, τα ιδρυτικά στάδια και το στάδιο λειτουργίας διανύθηκαν από δύο χωριστές οντότητες, μια προσωπική εταιρία και μια ανώνυμη εταιρία<sup>19</sup>. Οι γερμανικές

αρχές στηρίζουν την επιχειρηματολογία τους επί της διακρίσεως αυτής.

40. Η προσωπική εταιρία δεν ιδρύθηκε με σκοπό να διενεργεί φορολογούμενες πράξεις εκροής, ουδεμία τέτοια διενέργησε και ουδέποτε είχε την πρόθεση να το πράξει. Μοναδική πράγματι διενεργηθείσα ή σκοπούμενη πράξη εκροής της υπήρξε η πώληση της εμβρυώδους επιχειρήσεως, η οποία δεν ήταν ακόμη σε κατάσταση λειτουργίας, στην ανώνυμη εταιρία. Δυνάμει της γερμανικής νομοθεσίας διά της οποίας μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, η πράξη αυτή δεν υπέκειτο σε φορολογία<sup>20</sup>.

41. Παρά ταύτα, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι η Faxworld GbR εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ορισμού του υποκειμένου στον φόρο κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Οι δραστηριότητές της ήταν, αναμφιβόλως, οικονομικές, ενώ δεν ασκεί επιρροή ο σκοπός ή το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων αυτών. Σε αυτό το πλαίσιο, θεωρώ ότι ουχί ορθώς παραπέμπει η Γερμανική Κυβέρνηση στην απόφαση Lennartz<sup>21</sup>, η οποία αφορούσε την απόκτηση αγαθών

18 — Βλ., ιδίως, τη νομολογία της οποίας έγινε μνεία στη σκέψη 12 ανωτέρω.

19 — Μολονότι φαίνεται πιθανόν οι δύο εταιρείες της προσωπικής εταιρίας να ταυτίζονται με τους δύο (μόνον) μετόχους της ανώνυμης εταιρίας.

20 — Μπορεί να επισημανθεί ότι, δυνάμει της γερμανικής νομοθεσίας, τέτοιες πράξεις «δεν υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών», ενώ το άρθρο 5, παράγραφος 8, επιτρέπει στα κράτη μέλη να «θεωρούν ότι [...] ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιήθηκε [...]». Παρά ταύτα, είναι σημαντικό να γίνει διάκριση μεταξύ απαλλασσομένων πράξεων και εκείνων οι οποίες λογίζονται ότι δεν έγιναν (βλ. τη σκέψη 10 ανωτέρω και τη σκέψη 49 κατωτέρω).

21 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 5.

για ιδιωτική χρήση, τα οποία όμως χρησιμοποιήθηκαν εκ των υστέρων για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες, που απετέλεσαν τις εισροές, αποκτήθηκαν για επαγγελματικούς σκοπούς και όχι για ιδιωτική χρήση.

42. Πέραν αυτού, το δικαίωμα προς έκπτωση δεν απωλέσθη, διότι ουδεμία φορολογουμένη πράξη εκροής έγινε πράγματι –βλ. τις αποφάσεις INZO<sup>22</sup> και Ghent Coal Terminal<sup>23</sup>— αλλά είναι αναγκαίο, δυνάμει της αυτής νομολογίας, να υπήρχε πρόθεση διενέργειας τέτοιων πράξεων, η δε Faxworld GbR δεν φαίνεται να είχε την πρόθεση να διενεργήσει τέτοιες πράξεις η ίδια.

43. Εντούτοις, μολονότι η προσωπική εταιρία και η ανώνυμη εταιρία είναι, εν προκειμένω, δύο χωριστά νομικά πρόσωπα, υφίσταται μεταξύ τους όχι μόνον σαφής οικονομική συνέχεια, αλλά επίσης, σε κάποιο βαθμό, νομική συνέχεια.

44. Το άρθρο 5, παράγραφος 8, επιβάλλει, εάν θεωρηθεί ότι ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιήθη, ο δικαιούχος να θεωρείται ότι «διαδέχεται» τον μεταβιβάζοντα. Στη γερμανική γλωσσική μορφή του άρθρου 5, παράγραφος 8, χρησιμοποιείται ο όρος «Rechtsnachfolger», ο οποίος είναι ανάλογος του όρου «succes-

sor» της αγγλικής γλωσσικής μορφής. Στις γερμανικές διατάξεις μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο χρησιμοποιείται η έκφραση «an die Stelle treten» (υπεισέρχεται στη θέση), ενώ το γερμανικό δίκαιο φαίνεται επίσης να δέχεται την «Fußstarfentheorie»<sup>24</sup>. Στη γαλλική και ορισμένες γλωσσικές μορφές του άρθρου 5, παράγραφος 8, γίνεται λόγος για «συνέχιση της προσωπικότητας» του μεταβιβάζοντος.

45. Όπως εξέθετα με τις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Zita Modes<sup>25</sup>, οι διάφορες διατυπώσεις υπενθυμίζουν σαφώς την έννοια της καθολικής διαδοχής, κατά την οποία ένα πρόσωπο αναλαμβάνει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις άλλου προσώπου (που, στην προκειμένη περίπτωση, περιορίζονται στο σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ΦΠΑ που έχουν σχέση με τη μεταβιβαζόμενη επιχείρηση), οπότε ο δικαιούχος, με την απόκτηση της επιχείρησης, αναδέχεται τις εκκρεμείς υποχρεώσεις ΦΠΑ και αποκτά το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο εισροών, του οποίου δεν έγινε ακόμη έκπτωση, από τον οφειλόμενο φόρο εκροών επί των φορολογουμένων πράξεων<sup>26</sup>. Επί της υποθέσεως Abbey National<sup>27</sup> υποστήριξα, χρησιμοποιώντας τη συνήθη μεταφορά της αλυσίδας του ΦΠΑ, ότι, εάν ένας κρίκος της αλυσίδας θεωρείται ανύπαρκτος, η συνέχεια δεν είναι η διακοπή και η επανέναρξη της αλυσίδας –όπως θα συνέβαινε

24 — Βλ. τη σκέψη 31 ανωτέρω.

25 — Σκέψεις 46 και 49.

26 — Ωστόσο, φαίνεται ότι οι περί ΦΠΑ διατάξεις ορισμένων κρατών μελών υποχρεώνουν τον μεταβιβάζοντα να εξοφλήσει κάθε υποχρέωση ΦΠΑ πριν από τη μεταβίβαση, οπότε η «διαδοχή», σε τέτοιες περιπτώσεις, περιορίζεται σε διακανονισμούς κατά το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.

27 — Σκέψη 38 των προτάσεων.

22 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψεις 19 και 20.

23 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψεις 17 και 24 της αποφάσεως.

στην περίπτωση απαλλασσόμενης πράξεως-, αλλά μάλλον σχέση αλληλουχίας μεταξύ των κρίκων στις δύο άκρες της αλυσίδας.

46. Υπ' αυτό το πρίσμα, είναι δυνατόν η πρόθεση της Faxworld AG να διενεργήσει φορολογούμενες πράξεις να αποδοθεί επίσης στην Faxworld GbR, οπότε θα συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση υπέρ της τελευταίας;

47. Ορισμένες νομοθετικές διατάξεις, καθώς και νομολογιακές ενδείξεις φαίνονται, ενδεχομένως, να αποκρούουν μια τέτοια δυνατότητα. Δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός -ήτοι, όταν αποκτώνται τα αγαθά και οι υπηρεσίες που αποτελούν τις εισροές- και το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με την απόφαση Lennartz<sup>28</sup>, ότι «μόνον η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ιδιώτης κατά τον χρόνο αυτόν μπορεί να είναι καθοριστική για την ύπαρξη δικαιώματος έκπτωσης». Κατά τη στιγμή της κτήσεως των εισροών, η Faxworld GbR ενεργούσε ως «υποκείμενος στον φόρο»<sup>29</sup> αλλά οι εισροές δεν προορίζονταν για τις δικές της φορολογούμενες πράξεις εκροής.

48. Παρά ταύτα, φρονώ ότι η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 8, όπου γίνεται λόγος περί «διαδοχής», όχι μόνον δικαιολογεί αλλά και επιβάλλει να γίνει ουσιαστική διάκριση μεταξύ της καταστά-

σεως, την οποίαν αφορά, και άλλων, συνηθέστερων καταστάσεων.

49. Πρέπει να καταστεί σαφές ότι η χρήση της δυνατότητας του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να οδηγήσει σε απαλλασσόμενη πράξη<sup>30</sup>. Εάν ήταν τέτοια η πρόθεση του νομοθέτη, η εν λόγω διάταξη θα είχε συμπεριληφθεί στον τίτλο X της οδηγίας, περί απαλλαγών, και όχι στον τίτλο V, όπου ορίζονται οι φορολογητέες πράξεις. Ένδειξη περί του πράγματι επιδιωκόμενου σκοπού παρέχεται στην αιτιολογική έκθεση επί της προτάσεως έκτης οδηγίας της Επιτροπής<sup>31</sup> όπου η εν λόγω δυνατότητα εμφανίζεται ότι παρέχεται «χάριν απλουστεύσεως και για να μην επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις». Συνεπώς, επιδιώκεται να αποφευχθεί η βεβαίωση μεγάλων χρηματικών ποσών ως φόρου, η καταβολή τους στο Δημόσιο, ακολούθως δε η επιστροφή τους μέσω της έκπτωσης του φόρου εισροών. Περαιτέρω πλεονέκτημα αποτελεί η προστασία των αρχών από τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων σε περίπτωση αφερεγγυότητας του μεταβιβάζοντος<sup>32</sup>.

50. Εάν δεν ήταν δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών επί των περιουσιακών στοιχείων διαβιβαζόμενης επιχειρήσεως, θα επερχόταν σοβαρή στρέβλωση του ανταγωνισμού σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις. Εξάλλου, όπως το Δικαστήριο

30 — Στη σκέψη 10 υπαγράμμισα τα ανεπιθύμητα αποτελέσματα τα οποία ενδέχεται να προκύψουν από τέτοιες πράξεις.

31 — *Bulletin de Communautés Européennes*, Supplément 11/73, p. 10 [*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73, σ. 10]: η πρώτη περίοδος του σημερινού άρθρου 5, παράγραφος 8, αποτελούσε το άρθρο 5, παράγραφος 4, στην αρχική πρόταση.

32 — Για κατά τι ενδεδειγμένη εξέταση, βλ. τις σκέψεις 19 έως 32 των προτάσεων μου επί της υποθέσεως Zita Modes.

28 — Σκέψη 8 της παρατεθείσας, με την υποσημείωση 5, αποφάσεως.

29 — Βλ. τη σκέψη 41 ανωτέρω.

επανάλαβε με την απόφαση Abbey National<sup>33</sup>, 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, πράγμα που 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.

51. Εν προκειμένω, τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία αποκτήθηκαν από την Faxworld GbR για τις μελλοντικές ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων εκροής, τις οποίες θα διενεργούσε η Faxworld AG, κατά συνέπεια δε αποτελούν στοιχεία που υπεισέρχονται στο κόστος των εν λόγω πράξεων. Επί πλέον, τα αγαθά και οι υπηρεσίες, που αποτελούν τις εισροές, συνδέονται ευθέως και αμέσως με τις πράξεις εκροής, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση<sup>34</sup>, δεδομένου ότι, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 8, θεωρείται ότι ουδεμία ενδιάμεση πράξη επραγματοποιήθη μεταξύ της απόκτησεως των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών και της χρησιμοποίησώς τους για τις ανάγκες των πράξεων εκροής. Η Faxworld AG «διαδέχεται» –ή «συνεχίζει την προσωπικότητα» («continues the person»)– της Faxworld GbR. Κατά τη στιγμή που εγεννήθη το δικαίωμα προς έκπτωση– ήτοι, όταν κατέστη απαιτητός ο φόρος εισροών– η Faxworld GbR ενεργούσε ως «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια του άρθρου

4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Επομένως, κατά την άποψή μου, πληρούνται οι προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση.

52. Ούτως εχόντων των πραγμάτων, είναι προφανές ότι ο βέλτιστος τρόπος ενεργείας (modus operandi), από πρακτικής απόψεως, είναι, οσάκις το επιτρέπει το εθνικό δίκαιο, το τμήμα της μεταβίβασης να αφορά πάντοτε, υπό παρόμοιες συνθήκες, τη συνολική αξία των μεταβιβαζομένων αγαθών, περιλαμβανομένου ενδεχομένως του μη εκπεσθέντος ακόμη ΦΠΑ εισροών. Πράγματι, στις περισσότερες περιπτώσεις, θα είναι δυσχερές, αν όχι αδύνατον, να απομονωθεί η παρουσία (ή η απουσία) ενός τέτοιου στοιχείου στο τμήμα.

53. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το εθνικό δίκαιο ενδέχεται να ορίζει άλλως –επί παραδείγματι, ότι ο εκκρεμής φόρος εισροών πρέπει να εκπίπτει πριν από τη μεταβίβαση. Εν προκειμένω, ενώ δεν φαίνεται να υπάρχει τέτοια απαίτηση εκ της νομοθεσίας, ο φόρος φαίνεται μάλλον να μη μετακυλίσθηκε.

54. Συνεπώς, πρέπει, εν προκειμένω, να γίνει διάκριση μεταξύ του μεταβιβαζόμενου και του δικαιούχου. Ο σκοπός της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν θα επιτυγχανόταν εάν ο καταβληθείς φόρος μπορούσε να εκπίπτει από πρόσωπο άλλο από εκείνο το οποίο τον υπέστη. Ακόμη και εάν, στην προκειμένη υπόθεση, οι εταίροι ή οι μέτοχοι αμφοτέρων των νομικών προσώπων είναι, στην πραγματικότητα, οι ίδιοι –οπότε, εν τέλει, τα ίδια «θυλάκια» θα επιβαρυνθούν–, τούτο δεν θα συμβαίνει πάντοτε. Σε περίπτωση που το τμήμα μεταβίβασης της επιχειρήσεως είναι ίσο προς τη λογιστική αξία των περιουσιακών

33 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 11· σκέψη 24 της απόφασως.

34 — Βλ. την απόφαση Abbey National, σκέψη 25, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

στοιχείων μη υπολογιζόμενου του ΦΠΑ, εάν επιτρεπόταν στον δικαιούχο και όχι στον μεταβιβάζοντα να προβαίνει στην έκπτωση φόρου, η συνέπεια θα ήταν — όπως τόνισε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία— να παρασχεθεί στον πρώτο αδικαιολόγητο οικονομικό πλεονέκτημα· εκ παραλλήλου, ο δεύτερος θα υφίστατο φορολογική επιβάρυνση μη δυναμένη να του αποδοθεί. Αντιθέτως, σε περίπτωση που η επιβάρυνση εκ του ΦΠΑ εισροών μετακυλιέται στο τίμημα της μεταβίβασης, το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να παρασχεθεί στον δικαιούχο [στον προς ον η μεταβίβαση]. Εάν γινόταν διαφορετικά, το αποτέλεσμα θα ήταν και πάλι στρέβλωση του ανταγωνισμού, ένα αποτέλεσμα το οποίο, πέραν του ότι θα ήταν ασύμβατο με τις αρχές του συστήματος του ΦΠΑ και το κοινοτικό δίκαιο εν γένει, μνημονεύεται ειδικώς στο άρθρο 5, παράγραφος 8, ως απευκταίο.

55. Συνεπώς, εν προκειμένω, η Faxworld GbR και όχι η Faxworld AG πρέπει να τύχει του δικαιώματος προς έκπτωση.

56. Μπορεί να τεθεί το ερώτημα εάν το συμπέρασμα αυτό συνάδει πλήρως προς την απόφαση του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως Abbey National. Υπενθυμίζεται ότι, με τις σκέψεις 32 έως 35 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί αποκλειστικά να εκλέσει τον ΦΠΑ που πλήττει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες των δικών του φορολογούμενων πράξεων και ότι το ποσόν του ΦΠΑ που κατέβαλε ο μεταβιβάζων επί των δαπανών που πραγματοποίησε για τις υπηρεσίες που του παρασχεθήκαν, προκειμένου να πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρος συνόλου αγαθών, δεν πλήττει ευθέως τα διάφορα συστατικά στοιχεία της τιμής των

φορολογούμενων πράξεων του δικαιούχου. Παρά ταύτα, το κόστος αυτών των υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκείμενου στον φόρο και, ως τέτοιο, αποτελεί συστατικό στοιχείο της τιμής των προϊόντων της επιχειρήσεως αυτής· επομένως, ο δικαιούχος [ο προς ον η μεταβίβαση] έχει δικαίωμα προς έκπτωση σε αυτή τη βάση.

57. Ωστόσο, φρονώ ότι ο συλλογισμός αυτός έχει εφαρμογή ειδικώς στις περιπτώσεις της υποθέσεως Abbey National. Ο επίδικος, σε εκείνη την υπόθεση φόρος καταλογίσθηκε επί των υπηρεσιών, οι οποίες ελήφθησαν για τις ανάγκες της μεταβίβασης, και όχι επί των πράγματι μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων. Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, τα οποία αφορά η παρούσα υπόθεση, σαφώς περιλαμβάνονται μεταξύ αυτών που συνθέτουν το κόστος των πράξεων του δικαιούχου, η δε συνέχεια της προσωπικότητας μεταξύ του μεταβιβάζοντος και του διαδόχου του, του δικαιούχου, δικαιολογεί να γίνει δεκτό ότι ο ΦΠΑ εισροών για την απόκτησή τους παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως επ' αυτής της βάσεως.

58. Προκειμένου να τηρηθεί η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και να αποφευχθεί οποιαδήποτε στρέβλωση του ανταγωνισμού, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ανήκει στο πρόσωπο, είτε πρόκειται για τον μεταβιβάζοντα είτε για τον δικαιούχο, το οποίο πράγματι υφίσταται την οικονομική επιβάρυνση εκ του φόρου, υπό συνθήκες επί των οποίων έχει εφαρμογή το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας. Μόνον υπό όλως εξαιρετικές συνθήκες —τις οποίες είναι δύσκολο να φαντασθούμε— οι στόχοι αυτοί μπορούν να επιτευχθούν με την παροχή και στο έτερο μέρος του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου.

## Πρόταση

59. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως ακολούθως στο ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof:

### Εάν

- κράτος μέλος έκανε χρήση της δυνατότητας που του παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, οπότε θεωρείται ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών επραγματοποιήθη, και
- αποκτώνται αγαθά και/ή υπηρεσίες από φυσικό ή νομικό πρόσωπο (τον μεταβιβάζοντα) με μοναδικό σκοπό την ίδρυση, αλλά όχι την εκμετάλλευση, επιχειρήσεως, και τα περιουσιακά στοιχεία της εν λόγω επιχειρήσεως μεταβιβάζονται σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (τον δικαιούχο), το οποίο προτίθεται να τα χρησιμοποιήσει για τη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων,

το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ή οφειλομένου ΦΠΑ επί των αποκτηθέντων αγαθών και/ή των αποκτηθεισών υπηρεσιών ανήκει, κατ' αρχήν,

- στον μεταβιβάζοντα, σε περίπτωση που η επιβάρυνση εκ του φόρου δεν μετακυλίσθηκε στον δικαιούχο με το τίμημα της μεταβιβάσεως, και
- στον δικαιούχο, σε περίπτωση που η επιβάρυνση εκ του φόρου μετακυλίσθηκε σε αυτόν με το τίμημα της μεταβιβάσεως.