

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTONIO SAGGIO

της 30ής Σεπτεμβρίου 1999 *

1. Με την παρούσα αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, σας ζητεί να διευκρινίσετε τα κριτήρια που απαιτούνται για την αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί υπηρεσιών που παρασχέθησαν ως εισροές από υποκείμενο σε φόρο ως συνέπεια πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως που πραγματοποιήθηκαν ως εκροές. Πράγματι, η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αφορά το ζήτημα αν μια τράπεζα επενδύσεων που πραγματοποιεί συγχρόνως φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις δικαιούται εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, τον οποίο κατέβαλε για παροχές νομικών υπηρεσιών, τις οποίες χρησιμοποίησε τόσο για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως όσο και για την ενώπιον δικαστηρίου υπεράσπιση των συμφερόντων της στο πλαίσιο αγωγής αποζημιώσεως που στρεφόταν εναντίον της λόγω ψευδών δηλώσεων ενός από τους διευθυντές της επ' ευκαιρία της εν λόγω πράξεως.

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

2. Το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των

νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών¹ (στο εξής: πρώτη οδηγία ΦΠΑ), 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.»

3. Το άρθρο 17, παράγραφοι 1, 2, στοιχείο α', 3, στοιχείο γ', και 5, 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 βάση² (στο εξής: έκτη οδηγία), ορίζει τα εξής:

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

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

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

νται άμεσα με αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν σε χώρα εκτός της Κοινότητας.

(...)

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 φόρο³,

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από 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, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.»

(...)

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση:

Περαιτέρω, το άρθρο 17, παράγραφος 5, καθορίζει διάφορες μεθόδους του «κατ' αναλογία» υπολογισμού της εκπτώσεως, η επιλογή του οποίου εναπόκειται συνεπώς στα κράτη μέλη.

(...)

γ) πράξεών του που απαλλάσσονται κατά το άρθρο 13 υπό Β, περιπτώσεις α' και δ', υποπεριπτώσεις 1 έως 5, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέο-

Το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, που αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', απαλλάσσει ορισμένες πράξεις που πραγματοποιούνται συνήθως από τράπεζες (όπως η χορήγηση και η διαπραγμάτευση δανείων, καθώς και η διαχείριση δανείων, ασφαλειών και εγγυήσεων, πράξεις που αφορούν κεφάλαια, μετοχές, εταιρικά μερίδια και άλλους παρεμφερείς τίτλους).

³ - Όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, σημείο 22 (βλ. άρθρο 28ς) της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 1).

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

4. Το Ηνωμένο Βασίλειο μετέφερε στην εσωτερική έννομη τάξη του το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας εφαρμόζοντας «μηδενικό συντελεστή» στις πράξεις που αφορά το άρθρο αυτό, θεωρώντας τις κατ' αρχήν ως θεωρητικώς φορολογούμενες πράξεις ώστε να υφίσταται το δικαίωμα εκπτώσεως, προβλέποντας όμως συγχρόνως να μην εισπράττεται στην πράξη κανείς φόρος.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο υφίστανται διάφοροι μέθοδοι για τον υπολογισμό του ΦΠΑ επί των εισροών που μπορεί να εκπέσει στην περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο που χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για να πραγματοποιήσει συγχρόνως φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις.

Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

5. Η παρούσα αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ανακύπτει από διαφορά μεταξύ των Commissioners of Customs and Excise (υπηρεσίες ελέγχου των τελωνείων και των ειδικών φόρων, στο εξής: Commissioners) και της Samuel Montagu & Co. Ltd, τράπεζας επενδύσεων του Λονδίνου (μέλος του ομίλου Midland Bank, στο εξής: Midland), η οποία παρέχει άλλοτε φορολογούμενες και άλλοτε απαλλασσόμενες υπηρεσίες. Η διαφορά αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί

των υπηρεσιών που παρείχε στην υπηρεσία αυτή ένα αγγλικό δικηγορικό γραφείο (στο εξής: Clifford Chance).

Πράγματι, το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance παρείχε στη Midland νομικές συμβουλές σχετικά με την εξαγορά της εισαγμένης στο χρηματιστήριο εταιρίας Mercantile House Holding (στο εξής: Mercantile), διαδικασία την οποία η Midland είχε αναλάβει να πραγματοποιήσει για λογαριασμό της εταιρίας Quadrex Holdings Inc. (στο εξής: Quadrex), η έδρα της οποίας βρίσκεται στην πολιτεία Delaware στις Ηνωμένες Πολιτείες.

Η εταιρία British and Commonwealth Holding plc (στο εξής: B & C) ενδιαφερόταν επίσης για την εν λόγω εξαγορά. Τον Αύγουστο του 1987, οι εταιρίες B & C και Quadrex συνήψαν σύμβαση σύμφωνα με την οποία η B & C θα αγόραζε τη Mercantile και κατόπιν θα μεταπωλούσε στην Quadrex το «Τμήμα συγχωνεύσεων και εξαγορών» («Wholesale Broking Division»).

Η σύμβαση εντούτοις δεν κατέληξε στο επιδιωκόμενο αποτέλεσμα διότι η Quadrex δεν μπόρεσε να εξαγοράσει από την B & C το προαναφερθέν τμήμα λόγω ανεπαρκούς ρευστότητας. Συνελπώς, η B & C ενήγαγε την Quadrex λόγω μη εκτελέσεως της συμβάσεως, στις αρχές του 1988. Η Quadrex προσεπικάλεσε ως εγγυητή την Midland. Κατόπιν, η B & C άσκησε, τον Μάρτιο 1988, αγωγή αποζημιώσεως κατά της Midland λόγω των φερομένων ως ψευδών δηλώσεων προς την B & C ενός διευθυντή, σχετικά με τις χρη-

ματοδοτικές δυνατότητες της Quadrex. Για την άμυνά της ενώπιον του δικαστηρίου, η Midland απευθύνθηκε εκ νέου στο δικηγορικό γραφείο Clifford Chance. Η διαφορά έληξε με συμβιβασμό που επήλθε μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών στο τέλος του 1994.

Για τις νομικές του υπηρεσίες, το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance χρέωσε δικηγορικές αμοιβές από το 1988 έως το 1995⁴.

6. Οι Commissioners θεώρησαν ότι οι επίδικες νομικές υπηρεσίες, που παρασχέθηκαν στη Midland μεταξύ 1987 και 1995, χρησιμοποιήθηκαν εν μέρει μόνον για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, με συνέπεια ότι δεν είναι δυνατόν να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ των εισροών επί των υπηρεσιών αυτών· ο φόρος πρέπει να αποτελέσει το αντικείμενο καταμερισμού μεταξύ των φορολογουμένων και απαλλασσομένων πράξεων και η Midland δικαιούται εκπτώσεως μόνον κατά το μέρος του φόρου που αφορά τις φορολογούμενες πράξεις.

Η Midland άσκησε έφεση ενώπιον του VAT and Duties Tribunal κατά της αποφάσεως αυτής των Commissioners, προβάλλοντας ότι το σύνολο των νομικών υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που αφορούσαν την άμυνά της ενώπιον δικαστηρίων, πρέπει να καταλογιστούν στη φορολογούμενη υπηρεσία που παρείχε η Midland στην Quadrex (παροχή υπηρεσιών για την πραγ-

ματοποίηση της προαναφερθείσας χρηματοδοτικής πράξεως εξαγοράς ενός κλάδου δραστηριότητας εκ μέρους της Quadrex).

Με απόφαση της 15ης Μαΐου 1996, το προαναφερθέν δικαστήριο έκανε δεκτή την έφεση, κρίνοντας ότι η Midland μπορούσε να εκπέσει πλήρως τον φόρο εισροών επί των ποσών που κατέβαλε στο δικηγορικό γραφείο Clifford Chance ως αντιπαροχή για τις νομικές υπηρεσίες του.

Οι Commissioners άσκησαν αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice, Queen's Bench Division, προβάλλοντας ότι, ακόμη και αν οι νομικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν στη Midland υπό την ιδιότητά της ως υποκειμένου στον φόρο, συνδέονταν ως επί το πλείστον με την άμυνά της έναντι των αγωγών αποζημιώσεως που είχαν ασκηθεί εναντίον της λόγω πράξεων που μπορούσαν να της καταλογιστούν, οι οποίες είχαν εκπληρωθεί συγχρόνως με την παρασχεθείσα στην Quadrex παροχή [η τελευταία αυτή παροχή αποτελεί μέρος των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εφόσον πρόκειται, σύμφωνα με τη βρετανική κανονιστική ρύθμιση, για πράξη στην οποία επιβάλλεται φόρος «με μηδενικό συντελεστή», δηλαδή κατά συνέπεια για θεωρητικώς φορολογούμενη υπηρεσία, η δε υπηρεσία αυτή εμπίπτει στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της προαναφερθείσας έκτης οδηγίας, εφόσον η Midland παρείχε υπηρεσία σε εταιρία, την Quadrex, η οποία έχει την καταστατική της έδρα εκτός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας]⁵.

⁴ – Η Midland προσκόμισε στην επ' ακροατηρίου συζήτηση τα τιμολόγια που έλαβε από την Clifford Chance κατά την περίοδο αυτή.

⁵ – Η πτυχή αυτή ουδέποτε αμφισβητήθηκε.

Τελικώς, οι Commissioners εξακολουθούν να ισχυρίζονται ότι εν προκειμένω, εφόσον το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance παρείχε συγχρόνως φορολογούμενες και απαλλασσόμενες υπηρεσίες σε υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις, ο φόρος επί των εισροών πρέπει να καταμεριστεί και μόνον το μέρος του φόρου αυτού που αφορά τις φορολογούμενες παροχές μπορεί να εκπέσει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

και συγκεκριμένης παροχής ή παροχών του, προκειμένου

α) να αποδειχθεί η ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου που έπληξε την εισροή αυτή και

β) να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού;

7. Υπό τις συνθήκες αυτές, το High Court of Justice αποφάσισε να υποβάλει, μέσω προδικαστικής παραπομπής, στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

2) Αν δοθεί καταφατική απάντηση στα ερωτήματα 1α και 1β, ποια είναι η φύση της άμεσης αυτής σχέσης και, συγκεκριμένα, στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογούμενες και απαλλασσόμενες παροχές:

«Για την ορθή ερμηνεία της οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, συγκεκριμένα δε του άρθρου 2, και της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, συγκεκριμένα δε του άρθρου 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και έχοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως:

α) διαφέρει το κριτήριο για τον καθορισμό του ποσού του φόρου επί των εισροών που εκπίπτει των κριτηρίων του άρθρου 17, παράγραφοι 2, 3 και 5 (και, σε καταφατική περίπτωση, κατά τι διαφέρει) και

1) Είναι απαραίτητο να αποδεικνύεται η άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης εισροής υπέρ προσώπου δρώντος υπό την ιδιότητά του ως υποκειμένου στον φόρο

β) δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο εκπτώσεως όλου του φόρου επί των εισροών που έπληξε εισροή χρησιμοποιηθείσα για την πραγματοποίηση πράξεως εμπιπτουσας στο άρθρο 17, παράγραφο 2 ή 3, συγκε-

κρινόμενα στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ;

Τα επιχειρήματα των παρεμβαίνόντων

3) Αν δοθεί αρνητική απάντηση στα ερωτήματα 1α ή 1β:

α) ποια είναι η σχέση που πρέπει να αποδειχθεί και

β) στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις:

i) διαφέρει το κριτήριο για τον καθορισμό του ποσού του φόρου επί των εισροών που εκπίπτει των κριτηρίων του άρθρου 17, παράγραφοι 2, 3 και 5 (και, σε καταφατική περίπτωση, κατά τι διαφέρει) και

ii) δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο εκπτώσεως όλου του φόρου επί των εισροών που έπληξε εισροή χρησιμοποιηθείσα για την πραγματοποίηση πράξεως εμπίπτουσας στο άρθρο 17, παράγραφο 2 ή 3, συγκεκριμένα στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ;»

8. Οι διάδικοι συμφωνούν ότι το δικαίωμα εκπτώσεως υφίσταται υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ εισροών και εκροών, σύμφωνα με ό,τι έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση της 6ης Απριλίου 1995 επί της υποθέσεως BLP Group⁶.

9. Η Midland παρατηρεί ότι μπορεί να βρεθεί άλλο κριτήριο εκπτώσεως υπό την έννοια των διαδοχικών οδηγιών στο άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας που διευκρινίζει ότι εκπίπτει μόνον το ποσόν του «φόρου προστιθεμένης αξίας ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή» της πράξεως.

Η Midland φρονεί ότι στοιχεία του κόστους συνιστούν όλα τα βάρη που πρέπει να φέρει ο επιχειρηματίας λόγω της παροχής της υπηρεσίας (η οποία μπορεί να έχει ήδη πραγματοποιηθεί ή να πραγματοποιείται ή και τα δύο). Έτσι, σύμφωνα με τη γενική οικονομική έννοια που έχει η έννοια του «κύκλου εργασιών», αν στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσίας ανακύπτει διαφορά που επιβάλλει να αντιμετωπιστούν δικαστικά έξοδα, τα έξοδα αυτά δικαιολογείται να θεωρηθούν ως στοιχείο του κόστους της παροχής.

6 – C-4/94, Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 19.

10. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν αμφισβητεί το δικαίωμα της Midland για έκπτωση του ΦΠΑ, αλλά μόνον την αναλογία εκπτώσεως του φόρου. Πράγματι, η κυβέρνηση αυτή ισχυρίζεται ότι, εν προκειμένω, οι νομικές υπηρεσίες που παρείχε το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance στην Midland συνδέονται με τις γενικές δραστηριότητες της εταιρίας αυτής και ότι, εφόσον αυτές οι δραστηριότητες αποτελούνται συγχρόνως από πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας επιτρέπει τη μερική μόνον έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, και συγκεκριμένα την έκπτωση του μόνον καθόσον η επαγγελματική φύσεως παροχή υπηρεσιών αφορά δραστηριότητες που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αποκλείει ότι αυτές οι νομικές υπηρεσίες μπορούν να θεωρηθούν, σύμφωνα με το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, ως στοιχείο που συνθέτει το κόστος της χρηματοδοτικής πράξεως που πραγματοποίησε η Midland ή ως στοιχείο που συνθέτει πράξη ή γενική κατηγορία φορολογουμένων πράξεων.

11. Η Επιτροπή, όπως και η Midland, υποστηρίζει ότι η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της δραστηριότητας της εταιρίας και της επαγγελματικής υπηρεσίας, σχέση η οποία αποτελεί την προϋπόθεση υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως ΦΠΑ, δεν εξαρτάται από το αν η εκροή πραγματοποιήθηκε ήδη ή πρέπει να πραγματοποιηθεί μεταγενέστερα. Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει πράγματι ότι το δικαίωμα αυτό γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπαιστέος φόρος καθίσταται απαιτητός και όχι κατά τον χρόνο κατά τον οποίο οφείλεται ο φόρος επί των εκροών. Σύμφωνα με την Επιτροπή, αυτή η

έννοια της κανονιστικής ρυθμίσεως επιβεβαιώνεται με την απόφασή σας Ghent Coal Terminal του 1998⁷.

12. Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα του αγγλικού δικαστηρίου που σκοπεί να προσδιοριστεί η φύση της «άμεσης σχέσης» που προαναφέραμε, η Midland καθώς και η Επιτροπή υποστηρίζουν, κυρίως, ότι εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εξακριβώσει την ύπαρξη της άμεσης αυτής σχέσεως, ανά περίπτωση. Οι δύο διάδικοι φρονούν εν πάση περιπτώσει ότι, εν προκειμένω, υφίσταται σαφώς άμεση σχέση μεταξύ των νομικών υπηρεσιών που παρείχε το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance και της χρηματοδοτικής πράξεως που πραγματοποιήθηκε από τη Midland και ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, οι φόροι σχετικά με τις αμοιβές του δικηγορικού γραφείου μπορούν πλήρως να εκπέσουν.

Η Midland παρατηρεί ότι, για να καθοριστούν τα κριτήρια και οι μέθοδοι βάσει των οποίων μπορεί να εκτιμάται αν υφίσταται άμεση σχέση, πρέπει να ξεκινά κανείς από το γεγονός το οποίο, στη νομολογία του Δικαστηρίου, θεωρήθηκε ότι έχει επίπτωση στην αναγνώριση της εν λόγω σχέσης. Σύμφωνα με τις αποφάσεις Rompelman, που εκδόθηκε το 1985⁸, και BLP Group⁹, υπό την οπτική αυτή, οι σκοποί ή τα αποτελέσματα της εισροής και ο τελικός σκοπός που επιδιώκει ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχουν μεγάλη σημασία. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, το κρίσιμο κριτήριο είναι συνελπώς αντικειμενι-

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

8 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83 (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19).

9 — Βλ. σκέψη 24.

κό. Αντιθέτως, σημαντικό παράγοντα για την αναγνώριση της άμεσης σχέσης συνιστά η φύση των αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του, όπως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση Enkler, που εκδόθηκε το 1996¹⁰. Συνολπικώς, η Midland φρονεί ότι η εν λόγω σχέση υφίσταται κάθε φορά που διαπιστώνεται τέτοιου είδους αντικειμενική σχέση μεταξύ εισροής και εκροής ώστε η εισροή μπορεί να θεωρηθεί ως αποτελούσα μέρος του κόστους που φέρει ο επιχειρηματίας για να πραγματοποιήσει την εκροή ή ως προπαρασκευαστική της εκροής πράξη ή ακόμα ως συνέπεια της εκροής.

Τέλος, η Midland απαριθμεί διάφορα στοιχεία της συγκεκριμένης περιπτώσεως που αποδεικνύουν την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των επιδικίων πράξεων. Μεταξύ των στοιχείων αυτών περιλαμβάνεται παραδείγματος χάρη το γεγονός ότι οι δηλώσεις του διευθυντή της Midland, που προκάλεσαν την αγωγή αποζημιώσεως, πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο των επαγγελματικών δραστηριοτήτων της εταιρίας αυτής και αποκλειστικά σε σχέση με την επίδικη χρηματοδοτική πράξη: η Midland αναφέρει επίσης το γεγονός ότι η Quadrex είχε δώσει εντολή στον διευθυντή της Midland να διαπραγματευθεί με την B & C την εξαγορά της εταιρίας Mercantile και το γεγονός ότι οι διαπραγματεύσεις αυτές επικεντρώθηκαν συγκεκριμένα στην εξακρίβωση των χρηματοοικονομικών δυνατοτήτων της Quadrex (εξ ου και η σημασία των συναφών δηλώσεων του διευθυντή). Οι εν λόγω δηλώσεις οδήγησαν τελικά στη σύναψη της συμβάσεως μεταξύ Quadrex και B & C. Η Midland

συνάγει εξ αυτού ότι οι παρασχεθείσες από το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance νομικές υπηρεσίες συνδέονται στενά με την εν λόγω χρηματοδοτική πράξη.

13. Η Επιτροπή προσκόμισε ορισμένα συγκεκριμένα παραδείγματα για να καταδείξει τις περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη της προαναφερθείσας άμεσης σχέσης. Η Επιτροπή αναφέρει την περίπτωση υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί «μικτές» παραδόσεις αγαθών, ο οποίος ενάγεται για μη εκτέλεση της συμβάσεως (λόγω ελαττωμάτων των εμπορευμάτων) βάσει της παραδόσεως φορολογουμένου αγαθού και ο οποίος πρέπει, ως εκ τούτου, να καταβάλει δικηγορική αμοιβή για την άμυνά του. Η Επιτροπή φρονεί ότι, στην περίπτωση αυτή, υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των παρασχεθεισών νομικών υπηρεσιών και της παραδόσεως του φορολογουμένου αγαθού, αλλά ότι η σχέση αυτή δεν υφίσταται, αντιθέτως, μεταξύ των ιδίων αυτών υπηρεσιών και της γενικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως λαμβανομένης υπόψη στο σύνολό της: πράγμα το οποίο έχει ως συνέπεια ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται πλήρους εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των δικηγορικών αμοιβών, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2. Αν, ένας κατασκευαστής που ασκεί δραστηριότητα συνεπαγόμενη συγχρόνως παραδόσεις φορολογουμένων και μη φορολογουμένων αγαθών καταβάλλει αμοιβή σε λογιστή επιφορτισμένο να καταρτίζει τους ετήσιους λογαριασμούς της εταιρίας, δεν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της εργασίας του λογιστή και μιας συγκεκριμένης παραδόσεως αγαθών. Στην περίπτωση αυτή, η άμεση σχέση υφίσταται μόνον με τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως στο σύνολό της, πράγμα το οποίο έχει ως συνέπεια ότι, εφόσον η δραστηριότητα της επιχειρήσεως συνεπάγεται συγχρόνως φορολογούμενες

10 – Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94 (Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 26).

και απαλλασσόμενες παραδόσεις, ο ΦΠΑ εκπίπτει «κατ' αναλογία», σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

σχέση με την παροχή της Midland προς την Quadrex.

Τέλος, η Επιτροπή θεωρεί ότι είναι πολύ περιοριστική η ερμηνεία που προέττεινε το εθνικό δικαστήριο στο πλαίσιο του δευτέρου ερωτήματος, ότι «η άμεση σχέση» υφίσταται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν εισροές παρασχέθηκαν λόγω της εκπληρώσεως πράξεως που εμπίπτει στο άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας. Η Επιτροπή έχει τη γνώμη ότι η αρχή της άμεσης σχέσης καλύπτει αυτή την υποθετική περίπτωση.

15. Εντούτοις, όλοι οι παρεμβαίνοντες συμφωνούν ότι οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν δυνάμει ενός μόνου κριτηρίου (η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου τονίζει πάντως ότι τα κριτήρια μπορούν να διαφέρουν ανάλογα με τη μέθοδο που χρησιμοποίησαν τα κράτη μέλη για να υπολογίσουν την «αναλογία» υπό την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 5) και συνάγουν ότι δεν πρέπει να εξεταστεί το τρίτο ερώτημα του αγγλικού δικαστηρίου, λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων που προτείνουν να δοθούν στα δύο πρώτα ερωτήματα αντιστοίχως.

14. Αντιθέτως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται, εν προκειμένω, «άμεση σχέση» μεταξύ της χρηματοδοτικής πράξεως και των νομικών υπηρεσιών του δικηγορικού γραφείου Clifford Chance.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

Πράγματι, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η ασκηθείσα από την B & C αγωγή αποζημίωσης κατά της Midland αποτελεί μέρος της φορολογούμενης πράξεως, εφόσον δεν υπάρχει καμία σχέση με την πράξη αυτή σύμφωνα με την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, πρόκειται για εντελώς ευκαιριακή σχέση. Επιπλέον, η προαναφερθείσα αγωγή δεν αφορά αποκλειστικά τη χρηματοδοτική πράξη που δημιουργεί δικαίωμα εκπτώσεως και ασκήθηκε, εν πάση περιπτώσει, από την B & C, η οποία έχει την ιδιότητα τρίτου σε

16. Όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, η ανάλυση του μηχανισμού των επιτρεπομένων στο σύστημα του ΦΠΑ εκπτώσεων βρίσκεται στον πυρήνα του προβλήματος που θέτει το αιτούν δικαστήριο. Η αρχή της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών είναι ουσιώδες στοιχείου του κοινού συστήματος ΦΠΑ: πράγματι, σε κάθε φάση του κυκλώματος παραγωγής και θέσεως σε εμπορία, ο υποκείμενος στον φόρο καταβάλλει στην εφορία τον οφειλόμενο φόρο επί των πωλήσεων κατόπιν μείωσης του καταβληθέντος από τους προμηθευτές του κατά τη διάρκεια της προηγούμενης φάσεως φόρου. Με δεδομένο ότι ο μηχανισμός των εκπτώσεων λειτουργεί τοιουτοτρόπως γίνεται αντιληπτό γιατί το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας καθορίζει τον φόρο προστιθεμένης

αξίας ως «γενικό φόρο καταναλώσεως, ακριβώς ανάλογα προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου».

Το σύστημα εκπτώσεων «αποβλέπει στο να ανακουφίζεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων»¹¹. «Κατά συνέπεια, εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ»¹².

17. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα εκπτώσεως δημιουργείται όταν η εισροή συνδέεται με εκροή. Τούτο προκύπτει, μεταξύ άλλων, από το προαναφερθέν άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας που προβλέπει ότι υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνον «κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του». Αν πληρούνται αυτή η γενική προϋπόθεση, ο ΦΠΑ επί των εισροών πρέπει να εκτέσει πλήρως.

18. Εντούτοις, ο κοινοτικός νομοθέτης προέβλεψε ορισμένες περιπτώσεις όπου ο γενικός κανόνας δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής.

Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να συνοψιστούν ως ακολούθως:

- οι περιπτώσεις όπου ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος τις χρησιμοποιεί για να πραγματοποιήσει απαλλασσόμενη πράξη (βλ. το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας): στην περίπτωση αυτή, ο δεύτερος αυτός υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο, ελλείψει μεταβιβάσεως του ΦΠΑ σε τρίτους, εμφανίζεται ως τελικός καταναλωτής¹³ (και τούτο ακόμη αν ο έσχατος σκοπός της απαλλασσόμενης πράξεως είναι η πραγματοποίηση φορολογούμενης πράξεως). Ο κανόνας αυτός έχει εντούτοις εξαιρέσεις, όπως η περίπτωση που προβλέπεται στο προαναφερθέν άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας όπου επανέρχεται η γενική αρχή της πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ·
- οι περιπτώσεις όπου τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο συγχρόνως για πράξεις που δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως και για πράξεις που δεν δημιουργούν τέτοιο δικαίωμα (όπως οι απαλλασσόμενες πράξεις)¹⁴ (άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας): στις περιπτώσεις αυτές, η έκπτωση γίνεται δεκτή μόνον για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στην πρώτη κατηγορία πράξεων·

13 – Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 44)· βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz στην προαναφερθείσα υπόθεση BLP Group, που αναπτύχθηκαν στις 26 Ιανουαρίου 1995, σημείο 32.

14 – Π.χ., στην κατηγορία αυτή μπορεί να ανήκει η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρεία η οποία πραγματοποιεί συγχρόνως απαλλασσόμενες και φορολογούμενες πράξεις. Στην περίπτωση αυτή, το καταβαλλόμενο μίσθωμα δεν μπορεί να συνδεθεί αποκλειστικά με τη μία από τις δύο αυτές πράξεις.

11 – Προαναφερθείσα απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψη 15.

12 – Προαναφερθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 19.

— η περίπτωση δαπανών οι οποίες, ακόμη και αν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της συνήθους λειτουργίας της επιχείρησης, προορίζονται να ικανοποιήσουν ιδιωτικές ανάγκες (βλ. το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας)· για τις δαπάνες αυτές, δεν επιτρέπεται η έκπτωση.

19. Έτσι, η εκκρεμούσα ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου υπόθεση θέτει κατ' ουσίαν τα ακόλουθα ερωτήματα:

α) η παροχή υπηρεσιών εκ μέρους του δικηγορικού γραφείου Clifford Chance για τη διασφάλιση της ενώπιον δικαστηρίου άμυνας της Midland (παροχή επί της οποίας η Midland κατέβαλε ΦΠΑ) μπορεί να συνδεθεί άμεσα με την πράξη που πραγματοποιήθηκε από την εταιρία αυτή για λογαριασμό της Quadrex και, κατά συνέπεια, να δημιουργήσει δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ (σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας); Πράγματι, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, για πράξη τέτοιου είδους, ακόμη και αν εμπίπτει στις πράξεις του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγήσουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (το Ηνωμένο Βασίλειο εφάρμοσε «μηδενικό συντελεστή» στις προαναφερθείσες πράξεις)·

β) και, όταν δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί η ύπαρξη τέτοιας σχέσεως, η επίδικη παροχή εμπίπτει στις (επαγγελματικές) γενικές δραστηριότητες της Midland ή σε παροχές μικτής σκοπιμότητας (δηλαδή αυτές που χρησιμοποιούνται συγχρόνως για πράξεις που

παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και για πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα; Στην περίπτωση αυτή, η έκπτωση πρέπει να γίνει σύμφωνα με τα προαναφερθέντα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19 της έκτης οδηγίας (και κατ' εφαρμογήν του συστήματος που υιοθέτησε το Ηνωμένο Βασίλειο¹⁵), ή στις αναλογίες που καθορίζονται μέσω συμφωνίας μεταξύ της Midland και των Commissioners. Πράγματι, υπενθυμίζεται ότι η Midland είναι εταιρία η οποία παρέχει κατ' αρχήν άλλοτε φορολογούμενες και άλλοτε απαλλασσομένες υπηρεσίες.

20. Η περίπτωση του ερωτήματος α' υποστηρίζεται από τη Midland και την Επιτροπή, ενώ η περίπτωση του ερωτήματος β' υποστηρίζεται από το Ηνωμένο Βασίλειο. Πράγματι, όπως είδαμε, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν αμφισβητεί το δικαίωμα της Midland να επιτύχει έκπτωση του καταβληθέντος επί των δικηγορικών αμοιβών ΦΠΑ, αλλά μόνον το ποσό που δύναται να τύχει εκπτώσεως (δηλαδή την πλήρη έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των δικηγορικών αμοιβών του δικηγορικού γραφείου Clifford Chance).

21. Επομένως, το ζήτημα της «άμεσης σχέσης» τίθεται κυρίως στην κατάσταση που

15 — Πράγματι, υπενθυμίζεται ότι ο κοινοτικός νομοθέτης χορήγησε σε κάθε κράτος μέλος την ευχέρεια να εγκρίνει και να εφάρμοζε στους υποκειμένους στον φόρο να υπολογίζουν την αναλογία σύμφωνα με ορισμένες μεθόδους. Βλ. το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

αφορά το ερώτημα α' και, μόνον έμμεσα, στο πλαίσιο του ερωτήματος β'¹⁶.

Επί της ουσίας

Επί του πρώτου ερωτήματος

22. Κατόπιν τούτου, ας εξετάσουμε το πρώτο ερώτημα. Με το ερώτημα αυτό, το αγγλικό δικαστήριο σας ζητεί να διευκρινίσετε αν, για να μπορεί να εκπέσει πλήρως ο ΦΠΑ σε κατάσταση όπως η κατάσταση στην οποία βρίσκεται η Midland (δηλαδή επιχείρηση που πραγματοποιεί άλλοτε φορολογούμενες και άλλοτε απαλλασσόμενες πράξεις), πρέπει να υφίσταται «άμεση σχέση» μεταξύ της εισροής (οι νομικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance στη Midland για την ενώπιον δικαστηρίου άμυνα των συμφερόντων της) και της εκροής (δηλαδή η εξαγορά της εταιρίας Mercantile).

23. Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η έκφραση «άμεση σχέση» δεν περιλαμβάνεται στην κοινοτική κανονιστική ρύθμιση, αλλά προ-

16 – Σύμφωνα με την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα σχετικά με τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance για την άμυνα ενώπιον δικαστηρίου μπορούν να θεωρηθούν ως γενικά έξοδα αρχεί γι' αυτό να καταδειχθεί ότι η Midland έφερε τα έξοδα αυτά ως επιχειρηματίας που πραγματοποιεί φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις και όχι, αντίθετως, προσωπικά.

κύπτει από τη νομολογία. Επομένως, πρέπει να διευκρινιστεί προκαταρκτικώς σε ποιο πραγματικό και νομικό πλαίσιο το Δικαστήριο χρησιμοποίησε την έκφραση αυτή.

Το πλαίσιο αυτό είναι η απόφαση BLP Group, που προαναφέρθηκε πλειστάκις, εντός του οποίου το Δικαστήριο εκλήθη να αποφανθεί επί του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί ορισμένων υπηρεσιών (παροχή συμβουλών οικονομικής και νομικής φύσεως) που παρασχέθηκαν σε εταιρία και χρησιμοποιήθηκαν σε εταιρία αυτή για την πραγματοποίηση απαλλασσόμενης πράξεως. Στην περίπτωση αυτή, το εθνικό δικαστήριο είχε ρωτήσει το Δικαστήριο αν η εταιρία BLP Group μπορούσε να τύχει πλήρους εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, δεδομένου ότι η πραγματοποίηση της απαλλασσόμενης πράξεως σκοπούσε και κατέληγε στην πλήρη αντιστάθμιση φορολογούμενης πράξεως και, ειδικότερα, στην εξόφληση των χρεών της εταιρίας.

Το Δικαστήριο απάντησε αρνητικά και έκρινε ότι, για να υπάρξει το δικαίωμα εκπτώσεως του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, «οι επίμαχες υπηρεσίες πρέπει να αφορούν ευθέως και αμέσως τις φορολογούμενες πράξεις και (...) δεν έχει από την άποψη αυτή καμία σημασία ο τελικός σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο υποκείμενος στον φόρο»¹⁷.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται, αφενός, με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της πρώτης οδηγίας το οποίο προβλέπει ότι, για να υπάρξει έκπτωση, ο φόρος επί των εισροών πρέπει «να επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή φορολογούμενης

17 – Σκέψη 19.

πράξεως», και, αφετέρου, με το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας¹⁸.

24. Είναι αληθές ότι, όπως παρατηρεί η Επιτροπή, η υπόθεση της αποφάσεως BLP Group διαφέρει από την παρούσα υπόθεση, εφόσον αυτό που αμφισβητείται εν προκειμένω δεν είναι το δικαίωμα της Midland να επιτύχει την έκπτωση του ΦΠΑ, αλλά μόνον το ποσόν της δυναμένης να εφαρμοστεί έκπτωσης. Εντούτοις, ακόμη και υπό αυτή τη διαφορετική προοπτική, είναι απαραίτητο να καθορισθεί αν υφίσταται «άμεση σχέση» μεταξύ εισροής και εκροής, εφόσον από το στοιχείο αυτό εξαρτάται εν πάση περιπτώσει η έστω μερική έκπτωση του ΦΠΑ.

Επ' αυτού, πρέπει κατ' αρχάς να διευκρινιστεί ότι η σημασία της σχέσης αυτής μπορεί να διαφέρει ανάλογα με την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και τη φύση των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν ως εκροές και ότι οι διάφορες αυτές δυνατότητες μπορεί επίσης να έχουν επίπτωση στο βάρος αποδείξεως της υπέρθεσης της σχέσης που εναπόκειται στον ενδιαφερόμενο από την έκπτωση επιχειρηματία¹⁹. Έτσι, σύμφωνα με

τη νομολογία (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Enkler), όταν ένας υποκείμενος στον φόρο ασκεί οικονομικές δραστηριότητες με σκοπό να πραγματοποιήσει μόνον φορολογούμενες πράξεις, για να μπορέσει να τύχει πλήρους εκπτώσεως του φόρου, δεν χρειάζεται να αποδείξει, για κάθε εισροή, την ύπαρξη άμεσης σχέσης με μία συγκεκριμένη φορολογούμενη πράξη. Πράγματι, ο κοινοτικός νομοθέτης αιταιεί μόνον τα αγαθά και οι υπηρεσίες να χρησιμοποιούνται ή να μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την «πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων» (άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας). Η χρησιμοποίηση του πληθυντικού δείχνει ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι αναγκαίο να υφίσταται σχέση με συγκεκριμένη φορολογούμενη πράξη, αλλά αρκεί η σχέση με τη δραστηριότητα της εταιρίας.

Η ερμηνεία αυτή συνάδει με τις αρχές επί των οποίων στηρίζεται το γενικό καθεστώς εκπτώσεων και συγκεκριμένα με την αρχή της «πλήρους ουδετερότητας ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση [πάντως] ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ»²⁰. Εξάλλου, η ερμηνεία αυτή συνάδει με τη σκοπιμότητα του μηχανισμού εκπτώσεως του ΦΠΑ, ο οποίος πρέπει να εφαρμόζεται, σύμφωνα με το Δικαστήριο, «κατά τρόπο ώστε το πεδίο εφαρμογής του να αντιστοιχεί, όσο είναι δυνατό, στον τομέα των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο»²¹.

25. Αντιθέτως, αυτή η άμεση σχέση έχει ιδιαίτερη σημασία, όπως παρατηρεί το Ηνω-

18 — Σκέψεις 20, 21 και 22. Από το τελευταίο αυτό άρθρο προκύπτει ότι «κατ' εξαίρεση μόνο η οδηγία προβλέπει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για απαλλασσόμενες πράξεις» (σκέψη 23).

19 — Π.χ., το Δικαστήριο επιβεβαίωσε στην προαναφερθείσα απόφαση Enkler, (σκέψη 26), ότι το κριτήριο της φύσεως των αγαθών μπορεί να υποθεθεί ως κριτήριο κατάλληλο να διευκρινίσει αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τα αγαθά για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας. Π.χ., «το γεγονός ότι ένα αγαθό προσφέρεται για οικονομική απολειτουργική εκμετάλλευση αρκεί, κατά κανόνα, για να θεωρηθεί ότι ο κύριός του το εκμεταλλεύεται για τις ανάγκες οικονομικών δραστηριοτήτων και, κατά συνέπεια, για να πραγματοποιήσει έσοδα διαρκούς χαρακτήρα. Αν, αντιθέτως, το αγαθό είναι, ως εκ της φύσεώς του, δεκτικό τόσο οικονομικής όσο και ιδιωτικής χρήσεως, θα πρέπει να αναλυθεί το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες χωρεί η εκμετάλλευσή του για να προσδιορισθεί αν χρησιμοποιείται με σκοπό την άντληση εσόδων τα οποία είναι πράγματα διαρκούς χαρακτήρα» (σκέψη 27).

20 — Προαναφερθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 19.

21 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 165/86, Intiem (Συλλογή 1988, σ. 1471, σκέψη 14).

μένο Βασίλειο, όταν η γενική αρχή της πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ χρειάζεται να εφαρμοστεί σε καταστάσεις όπως η περιγραφείσα από το αιτούν δικαστήριο, όπου ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί φορολογούμενες και/ή απαλλασσόμενες πράξεις και/ή απολαύει αγαθών ή υπηρεσιών που μπορεί να χρησιμοποιηθούν συγχρόνως για απαλλασσόμενες και για φορολογούμενες πράξεις. Πράγματι, στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ αγαθών ή υπηρεσιών και φορολογουμένης πράξεως, το δικαίωμα εκπτώσεως περιορίζεται με την εφαρμογή μιας «αναλογίας» ή δεν υφίσταται όταν η εκροή είναι απαλλασσόμενη πράξη.

26. Επομένως, προτείνω να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, και πιο συγκεκριμένα υπό την έννοια ότι, σε κατάσταση όπως αυτή που περιγράφεται στην παρούσα υπόθεση, η δημιουργία δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ προϋποθέτει ότι πρέπει να αποδεικνύεται η ύπαρξη «άμεσης σχέσης» μεταξύ ενός συγκεκριμένου φορολογούμενου στοιχείου, το οποίο μπορεί να διαθέτει υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δρα ως τέτοιος, και συγκεκριμένης ή συγκεκριμένων φορολογουμένων πράξεων, που πραγματοποιούνται από το πρόσωπο αυτό. Αν αποδειχθεί η σχέση αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί της εισροής.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

27. Με το δεύτερο ερώτημα, το αγγλικό δικαστήριο ερωτά ποια είναι η φύση της προαναφερθείσας «άμεσης σχέσης», και συγκεκριμένα αν ένα πρόσωπο (εν προκειμένω

η Midland), που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, μπορεί να εκπίπτει το σύνολο των φόρων επί των εισροών (εν προκειμένω, των φόρων που έχει καταβάλει επί των αμοιβών του δικηγορικού γραφείου Clifford Chance) που βαρύνουν ένα φορολογούμενο στοιχείο (τις υπηρεσίες που παρείχε δικηγορικό γραφείο ως δραστηριότητες άμυνας ενώπιον δικαστηρίου) για τον λόγο ότι το στοιχείο αυτό χρησιμοποιείται ως συνέπεια πράξεως που εμπίπτει στο άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3, στοιχείο γ'.

28. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν είναι εύκολη, διότι δεν είναι απλό να προσδιοριστεί μια αόριστη παράμετρος επιτρέπουσα να καθοριστεί, ανά περίπτωση, αν υφίσταται η προαναφερθείσα άμεση σχέση μεταξύ πράξεων.

Δεν νομίζω ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να οδηγήσει στην επανάληψη της αρχής ότι η σχέση πρέπει να είναι άμεση τούτο θα αντιστοιχούσε πράγματι στο να εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο όχι μόνο η μέριμνα να εξακριβώνει συγκεκριμένα την ύπαρξη της σχέσης αυτής (πράγμα το οποίο εμπίπτει ασφαλώς στην αρμοδιότητά του), αλλά και το βάρος καθορισμού των κριτηρίων σύμφωνα με τα οποία το δικαστήριο αυτό πρέπει να προβεί σ' αυτή την εξακρίβωση.

Για να ληφθεί ακριβώς υπόψη αυτή η αναγκαιότητα, το εθνικό δικαστήριο ζήτησε στην παρούσα υπόθεση από το Δικαστήριο να μη του παράσχει απλώς και μόνον έναν ορισμό, αλλά ενδεικτικά στοιχεία για τη φύση της

επίδικης σχέσης. Τα στοιχεία αυτά θα επιτρέψουν στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει τον τρόπο με τον οποίο θα αντιμετωπίσει έναν υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, όπως εν προκειμένω, προβάλλει ότι εκπίπτει πλήρως τον καταβληθέντα επί των νομικών υπηρεσιών ΦΠΑ τις οποίες χρησιμοποίησε συγχρόνως για να πραγματοποιήσει πράξη που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως και για να αμυνθεί ενώπιον δικαστηρίου στο πλαίσιο διαφοράς η οποία προέκυψε κατόπιν της πράξεως αυτής.

29. Οι διάδικοι δεν φαίνεται να υποστηρίζουν πολύ διαστάμενες απόψεις επί του θέματος αυτού μολονότι καταλήγουν, εν προκειμένω, σε διαφορετικά συμπεράσματα, όπως είδαμε.

Η έννοια της διατυπώσεως, νομολογιακής δημιουργίας, «άμεση σχέση» πρέπει να αναζητηθεί τόσο στους όρους που τη συνθέτουν όσο και στις αρχές που θέσπισε το Δικαστήριο ως προς τους τρόπους λειτουργίας της εκπτώσεως του ΦΠΑ.

Από γραμματολογικής απόψεως, ας υπενθυμίσουμε κατ' αρχάς ότι το Δικαστήριο επέλεξε τη διατύπωση «άμεση σχέση»²² στην πλειστάκις προαναφερθείσα απόφαση BLP Group, επειδή αποκαδικοποιεί τους όρους

που έχουν χρησιμοποιηθεί στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας²³. Η χρησιμοποίηση του επιθέτου «άμεση» δεν μπορεί παρά να υπενθυμίζει την ιδιαίτερα στενή σχέση μεταξύ των φορολογουμένων πράξεων (εν προκειμένω, η χρηματοδοτική πράξη) που πραγματοποιεί ένας υποκείμενος στον φόρο (εν προκειμένω, η Midland) και των αγαθών ή των υπηρεσιών που παραδόθηκαν ή παρασχέθησαν από άλλον υποκείμενο στον φόρο (εν προκειμένω, το δικηγορικό γραφείο Clifford Chance).

Συγκεκριμένα, το επίθετο «άμεση» αποκλείει την ύπαρξη αποφασιστικής σχέσης μεταξύ δύο πράξεων όταν προστίθεται μία τρίτη που διακόπτει την αιτιώδη συνάφεια ή όταν οι δύο πράξεις έχουν μεγάλη χρονική απόσταση. Το παράδειγμα που ανέφερε το Ηνωμένο Βασίλειο στην επ' ακροατηρίου συζήτηση φαίνεται πρόσφορο: ο Α παρέχει ένα αγαθό στον Β και, κατά την παράδοση στον Β, ένας υπάλληλος του Α αφήνει να πέσει το εν λόγω αγαθό στο πόδι ενός περαστικού Γ και τον τραυματίζει. Ο Γ ενάγει τον Α. Συναφώς μπορεί να αναρωτηθεί κανείς αν τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ο Α για να αμυνθεί κατά του Γ μπορούν να αντιπροσωπεύουν στοιχείο που συνθέτει το κόστος της παροχής του Β, ή αν υφίσταται άλλη σχέση με την παροχή αυτή. Νομίζω, όπως και το Ηνωμένο Βασίλειο, ότι, στην περίπτωση αυτή, η σχέση είναι πολύ απομακρυσμένη για να θεωρηθεί άμεση.

23 – Πιο συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έκρινε (στις σκέψεις 18 και 19 της αποφάσεως) ότι «η παράγραφος 2 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται σε σχέση με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου. Η προπαρατεθείσα παράγραφος 5 ρυθμίζει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, όταν ο ΦΠΑ αφορά αγαθά ή υπηρεσίες 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 ενδύως και άμεσα τις φορολογούμενες πράξεις και ότι δεν έχει από την άποψη αυτή καμία σημασία ο τελικός σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο υποκείμενος στον φόρο».

22 – Στην προαναφερθείσα απόφαση BLP Group, στην αγγλική γλώσσα «direct and immediate link».

Περαιτέρω το επίθετο «άμεση», τονίζει μια ιδιαίτερη χρονική συνέχεια μεταξύ των δύο πράξεων. Παρ' όλ' αυτά, τούτο δεν σημαίνει, όπως ορθώς παρατήρησε ο δικηγόρος της Midland, ότι ο φόρος επί της εισροής πρέπει να καταστεί απαιτητός προτού πραγματοποιηθεί η εκροή²⁴. αρκεί να μην παρέλθει μεταξύ των δύο πράξεων ιδιαίτερα μακρά χρονική περίοδος.

30. Σύμφωνα με τη νομολογία σας, η αναγνώριση αυτής της «άμεσης σχέσης», που εναπόκειται συγκεκριμένα στο εθνικό δικαστήριο, πρέπει να πραγματοποιηθεί βάσει ενός αντικειμενικού κριτηρίου²⁵, χωρίς να χρειάζεται συνεπώς να ληφθεί υπόψη ο έσχατος σκοπός και τα αποτελέσματα των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος προτίθεται να τύχει της εκπτώσεως του ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση πάντως, σαφώς, ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται οι ίδιες σε ΦΠΑ²⁶.

Ας δούμε ακόμα ένα συγκεκριμένο παράδειγμα. Η εταιρία Α, η οποία παρέχει υπηρεσίες άλλοτε για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και άλλοτε για πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως μπορεί να εκπίπτει πλήρως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που έλαβε από την εταιρία Β, εάν αποδεικνύεται ότι οι τελευταίες αυτές υπηρεσίες συνδέονται αντικειμενικώς με πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Συναφώς, αρκεί να

καταδειχθεί ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες της εταιρίας Β μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση πράξεως που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως ή για την προετοιμασία τέτοιας πράξεως²⁷ ή ακόμη ότι μπορούν να θεωρηθούν ως παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως²⁸. Πράγματι η σχέση αυτή δεν αποκλείεται στην περίπτωση που οι υπηρεσίες δεν χρησιμοποιούνται στην πραγματικότητα για πράξη που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως λόγω συνθηκών ξένων τη θέληση της εταιρίας Α, καθόσον δεν πρόκειται για απάτη ή κατάχρηση, όπως στην περίπτωση που η εταιρία Α υποκρίνεται ότι θέλει να ασκήσει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα²⁹.

Η προσέγγιση αυτή διασφαλίζει όχι μόνον «την πλήρη ουδετερότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως για όλες τις οικονομικές δραστηριότητες»³⁰, αλλά και την τήρηση της αρχής της ασφαλείας δικαίου. Πράγματι, η αρχή αυτή αντίκειται στο «να εξαρτώνται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο από περιστατικά, συνθήκες ή γεγονότα που επήλθαν μετά τη διαπίστωσή τους από τη φορολογική αρχή»³¹.

24 — Άλλη λύση θα ήταν προφανώς αντίθετη προς τις αρχές που θέσπισε το Δικαστήριο, συγκεκριμένα στην προαναφερθείσα απόφαση Ghent Coal Terminal. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως υφίσταται όταν, για λόγους ξένους προς τη θέληση του υποκειμένου στον φόρο, ο υποκείμενος αυτός στον φόρο δεν χρησιμοποίησε ποτέ τα προαναφερθέντα αγαθά ή τις υπηρεσίες για να πραγματοποιήσει φορολογούμενες πράξεις.

25 — Βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις BLP Group, σκέψεις 24 και 26, και Rompelman, σκέψη 19.

26 — Τούτο συνάδει προς τη νομολογία του Δικαστηρίου. Βλ., πρόσφατα, την προαναφερθείσα απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψη 15.

27 — Στην προαναφερθείσα απόφαση Rompelman, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι οικονομικές δραστηριότητες, που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, είναι δυνατόν να αποτελούνται από αρκετές διαδοχικές και προπαρασκευαστικές πράξεις, όπως η απόκτηση των μέσων εκμεταλλεύσεως και, επομένως, η αγορά αγαθών πρέπει ήδη να αναχθεί στις οικονομικές δραστηριότητες (σκέψη 22).

28 — Το Δικαστήριο, π.χ., έκρινε στην προαναφερθείσα απόφαση Enkler ότι μεταξύ των κριτηρίων «βάσει των οποίων οι φορολογικές αρχές πρέπει να εξετάζουν αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τα αγαθά για τις ανάγκες των οικονομικών δραστηριοτήτων του περιλαμβάνεται η φύση του οικείου αγαθού» (σκέψη 26). Βλ. επίσης την απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, Inzo (Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψη 21).

29 — Βλ., συναφώς, την προαναφερθείσα απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψεις 20, 21 και 22.

30 — Προαναφερθείσα απόφαση Ghent Coal Terminal, σκέψη 15.

31 — Προαναφερθείσα απόφαση Inzo.

Τέτοιου είδους ερμηνεία έχει ως φυσική συνέπεια ότι πρέπει να αποκλειστεί η ύπαρξη σχέσεως και, κατά συνέπεια, η δυνατότητα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ όταν, κατά τη χρονική στιγμή που ο υποκείμενος στον φόρο Β παρέχει αγαθό ή υπηρεσία στον υποκείμενο στον φόρο Α, η πραγματοποίηση της φορολογούμενης εκροής φαίνεται αντικειμενικώς αδύνατη.

31. Κατόπιν τούτου, κρίνω ότι σε κατάσταση όπως αυτή που αντιμετωπίζει το αιτούν δικαστήριο, η «άμεση σχέση» μεταξύ, αφενός, φορολογούμενης πράξεως και, αφετέρου, της παροχής συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών υφίσταται κάθε φορά που προκύπτει από αντικειμενική εξέταση (στην οποία εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προβεί) ότι αυτά τα αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο για να πραγματοποιήσει μία ή περισσότερες φορολογούμενες πράξεις. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας, η σχέση αυτή υφίσταται εάν προκύπτει ότι το ποσό του καταβληθέντος φόρου για την παράδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας βάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή της φορολογούμενης πράξεως. Αντιθέτως, για να μπορέσει να εκπέσει πλήρως ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε από υποκείμενο στον φόρο (όπως η Midland) για την παροχή υπηρεσίας (όπως η άμυνα ενώπιον δικαστηρίου), δεν αρκεί το γεγονός και μόνον ότι η υπηρεσία αυτή παρασχέθηκε ως συνέπεια πράξεως που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως. Πρέπει επίσης η σχέση να χαρακτηρίζεται από αντικειμενικά κριτήρια: τούτο σημαίνει ότι αντιστοιχεί, κατά γενικό κανόνα, στη συνήθη σχέση που υφίσταται μεταξύ των δύο παροχών, υπό την έννοια ότι η δεύτερη έπεται της πρώτης όχι μόνον μηχανικώς, αλλά σύμφωνα με τη συνήθη και κανονική πορεία της αιτιώδους συνάφειας.

32. Προτείνω επομένως στο Δικαστήριο να απαντήσει αρνητικά στο ερώτημα του σημείου 2, στοιχείο β', δηλαδή υπό την έννοια ότι, για να υφίσταται δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ για υπηρεσία από υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, δεν αρκεί η υπηρεσία αυτή να παρασχέθηκε ως συνέπεια πράξεως που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως.

33. Τέλος, όσον αφορά το ερώτημα του σημείου 2, στοιχείο α', με το οποίο το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το κριτήριο βάσει του οποίου μπορεί να καθορισθεί το ποσό του φόρου επί των εισροών που εκπίπτει διαφέρει στις παράγραφους 2, 3 ή 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, η απάντηση εξαρτάται από τη μέθοδο που χρησιμοποιεί το οικείο κράτος μέλος για τον υπολογισμό του μεριδίου του εκπεστέου φόρου, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 17. Στην περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου, όπως προκύπτει από τα υποβληθέντα υπομνήματα αντικρούσεως, η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε αντιστοιχεί στη μέθοδο των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού. Στην περίπτωση αυτή, συνελπώς, το κριτήριο που πρέπει να γίνει δεκτό είναι ενιαίο.

Επί του τρίτου ερωτήματος

34. Λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων στα προηγούμενα ερωτήματα, το τρίτο ερώτημα καθίσταται άνευ αντικειμένου. Επομένως, απαντώ στο ερώτημα αυτό μόνον επικουρικώς.

Αν το Δικαστήριο κρίνει ότι, σε κατάσταση όπως αυτή που αντιμετωπίζει το αιτούν δικαστήριο, δεν χρειάζεται να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ ενός συγκεκριμένου φορολογουμένου στοιχείου, το οποίο μπορεί να διαθέτει ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δρα ως τέτοιος, και μιας συγκεκριμένης ή συγκεκριμένων πράξεων που πραγματοποίησε αυτός ο υποκείμενος στον φόρο, προτείνω ότι πρέπει να επιλεγεί ένα

κριτήριο το οποίο θα μπορεί εν πάση περιπτώσει να διασφαλίζει την εφαρμογή του μηχανισμού των εκπτώσεων, σύμφωνα με τις νομολογιακές αρχές που προαναφέρθηκαν.

Όσον αφορά το στοιχείο β' του τρίτου ερωτήματος, παραπέμπω σε ό,τι ήδη αναφέρθηκε ως απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Πρόταση

35. Για τους λόγους που αναπτύχθηκαν ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα ερωτήματα του High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division:

- «1) 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι, για να κριθεί αν ο ΦΠΑ μπορεί να εκπέσει πλήρως, σε κατάσταση όπως η υποβληθείσα στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να εξακριβωθεί αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ ενός συγκεκριμένου φορολογουμένου στοιχείου, το οποίο διαθέτει υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δρα ως τέτοιος, και μιας ή περισσότερων συγκεκριμένων φορολογουμένων εκροών, που πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο αυτό υποκείμενο στον φόρο. Αν αποδειχθεί η ύπαρξη τέτοιας σχέσης, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει πλήρως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών.
- 2) Το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, για να υφίσταται δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για υπηρεσία από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί άλλοτε πράξεις

που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και άλλοτε πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, δεν αρκεί η υπηρεσία αυτή να έχει χρησιμοποιηθεί και ως συνέπεια πράξεως που εμπίπτει στο άρθρο 17, παράγραφος 2, ή στο άρθρο 17, παράγραφος 3, και συγκεκριμένα στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

Αντιθέτως, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υφίσταται κάθε φορά που προκύπτει από αντικειμενική εξέταση — στην οποία εναπόκειται να προβεί το εθνικό δικαστήριο — ότι ένας υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί την παροχή υπηρεσίας, σύμφωνα με τη συνήθη και κανονική πορεία της αιτιώδους συνάφειας, για να πραγματοποιήσει μία ή περισσότερες φορολογούμενες πράξεις εμπίπτουσες στα προαναφερθέντα άρθρα. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα αυτό υφίσταται, σύμφωνα με το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αν προκύπτει ότι το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για την παροχή υπηρεσίας επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή της φορολογούμενης πράξεως.

Για να εκτιμηθεί αν το κριτήριο που επιτρέπει τον καθορισμό του ποσού του εκπεστέου φόρου εισροών διαφέρει στις παραγράφους 2, 3 και 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, πρέπει κατ' αρχάς να αναζητηθεί ποια είναι η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε από το εν λόγω κράτος μέλος για να υπολογίσει την “αναλογία” του ΦΠΑ υπό την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.»