Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 8ης Σεπτεμβρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, άρθρο 9, παράγραφος 1, άρθρο 167 και άρθρο 168, στοιχείο α′ – Έκπτωση του φόρου εισροών – Έννοια του "υποκειμένου στον φόρο" – Εταιρία χαρτοφυλακίου – Δαπάνες συνδεόμενες με εισφορά σε είδος από εταίρο προς θυγατρικές – Μη συνυπολογισμός των δαπανών στα γενικά έξοδα – Δραστηριότητες των θυγατρικών σε μεγάλο βαθμό απαλλασσόμενες από τον φόρο»

Στην υπόθεση C-98/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Φεβρουαρίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt R

κατά

W GmbH,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. Passer, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, και N. Wahl, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η W GmbH, εκπροσωπούμενη από τους M. Dietrich και N. Penner, Rechtsanwälte,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και P.-L. Krüger,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Pethke και V. Uher,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 3ης Μαρτίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 167 και του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt R (φορολογικής αρχής του R, Γερμανία) και της W GmbH σχετικά με την άρνηση χορήγησης στη W GmbH έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών, ο οποίος καταβλήθηκε για τις παροχές βάσει των οποίων η εν λόγω εταιρία παρέσχε, εν είδει εισφοράς εταίρου, υπηρεσίες προς τις θυγατρικές της, οι οποίες παρέχουν και οι ίδιες υπηρεσίες, απαλλασσόμενες σε μεγάλο βαθμό από τον ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[…]».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

6 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[…]».

Το γερμανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 2 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), ορίζει τα εξής:

«(1) Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί ανεξάρτητη εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα. 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 αν ελλείπει η πρόθεση επιτεύξεως κέρδους και, στην περίπτωση ενώσεως προσώπων, ακόμη και αν αυτή ασκεί δραστηριότητα μόνον έναντι των μελών της.

(2) Η εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο:

1. όταν τα φυσικά πρόσωπα είναι ενταγμένα, ως άτομα ή συλλογικά, σε μια επιχείρηση κατά τρόπο ώστε να έχουν την υποχρέωση να ακολουθούν τις οδηγίες του επιχειρηματία,

2. όταν από τη συνολική δομή των πραγματικών σχέσεων προκύπτει ότι ένα νομικό πρόσωπο είναι ενσωματωμένο, από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, στην επιχείρηση της μητρικής εταιρίας (ενιαία φορολογική μονάδα). Η ενιαία φορολογική μονάδα παράγει αποτελέσματα μόνο σε σχέση με τις παροχές που εκπληρώνονται μεταξύ των επιχειρηματικών μονάδων που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή. Οι επιχειρηματικές αυτές μονάδες πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ενιαία επιχείρηση. […]»

8 Το άρθρο 15 του UStG, το οποίο επιγράφεται «Έκπτωση του φόρου επί των εισροών», ορίζει στην παράγραφο 1 τα ακόλουθα:

«Ο επιχειρηματίας δύναται να εκπέσει ως φόρο επί των εισροών τα εξής:

1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για αγαθά που παραδόθηκαν και υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησής του από άλλον επιχειρηματία. […]»

9 Το άρθρο 42 του Abgabenordnung (γερμανικού φορολογικού κώδικα) ορίζει τα εξής:

«(1) Δεν επιτρέπεται η καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου με κατάχρηση των δυνατοτήτων διευθέτησης που προβλέπει η νομοθεσία. Αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει μια φορολογική διάταξη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, οι νομικές συνέπειες καθορίζονται από την εν λόγω διάταξη. Στις λοιπές περιπτώσεις στις οποίες αποδεικνύεται κατάχρηση, κατά την έννοια της παραγράφου 2, ο φόρος οφείλεται με τους ίδιους όρους που ισχύουν για την προσήκουσα στις συγκεκριμένες οικονομικές πράξεις νομική διευθέτηση.

(2) Η κατάχρηση αποδεικνύεται όταν έχει επιλεγεί μη προσήκουσα νομική διευθέτηση, η οποία παρέχει σε φορολογούμενο ή σε τρίτο μη προβλεπόμενο από τον νόμο φορολογικό πλεονέκτημα σε σχέση με τις συνέπειες της προσήκουσας νομικής διευθέτησης. Ο κανόνας αυτός δεν έχει εφαρμογή αν ο φορολογούμενος αποδείξει την ύπαρξη μη φορολογικών λόγων που δικαιολογούν την επιλογή της συγκεκριμένης διευθέτησης, οι οποίοι πρέπει να ληφθούν υπόψη με γνώμονα τη συνολική κατάστασή του.»

Η υπόθεση της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Η W είναι εταιρία η οποία δραστηριοποιείται στους τομείς της αγοράς, της διαχείρισης και της εκμετάλλευσης ακινήτων καθώς και στους τομείς του σχεδιασμού, της αποκατάστασης και της κατασκευής οικοδομικών έργων.

11 Κατά το έτος 2013, η W συμμετείχε στο κεφάλαιο των εταιριών X GmbH & Co. KG και Y GmbH & Co. KG, που ασκούσαν τις δραστηριότητες της κατασκευής ακινήτων και της πώλησης κατοικιών, οι οποίες απαλλάσσονται σε μεγάλο βαθμό από τον ΦΠΑ.

12 Ειδικότερα, κατά το επίμαχο έτος, η W κατείχε το 94 % των μεριδίων της X, ενώ το υπόλοιπο 6 % ανήκε στη Z KG.

13 Με την από 31ης Ιανουαρίου 2013 τροποποιητική πράξη της εταιρικής σύμβασης της X, η Z και η W συμφώνησαν να καταβάλουν εισφορά ως εταίροι της X. Η εισφορά αυτή συνίστατο, όσον αφορά τη Z, στην καταβολή ποσού 600 000 ευρώ και, όσον αφορά τη W, στην παροχή, κατ' αναλογίαν προς τη συμμετοχή της, ήτοι για ποσό ύψους τουλάχιστον 9,4 εκατομμυρίων ευρώ, και άνευ ανταλλάγματος, αρχιτεκτονικών υπηρεσιών και υπηρεσιών σχετικά με στατικές μελέτες, σχεδιασμό θερμομόνωσης και ηχομόνωσης, ενεργειακή τροφοδοσία και σύνδεση δικτύων, καθώς και υπηρεσιών γενικής εργολαβίας, εγκατάστασης και εμπορίας, για δύο ακίνητα που θα κατασκεύαζε η X. Η W παρέσχε τις υπηρεσίες αυτές εν μέρει με δικό της προσωπικό ή εξοπλισμό και εν μέρει με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών από άλλες επιχειρήσεις.

14 Με άλλη σύμβαση της ίδιας ημέρας, συναφθείσα μεταξύ W και X, συμφωνήθηκε ότι η W θα παρείχε στην X, έναντι αμοιβής, λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες σχετικές με την κατασκευή των δύο ακινήτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη. Οι υπηρεσίες αυτές περιλάμβαναν την πρόσληψη και την απόλυση του προσωπικού, την αγορά υλικών, την κατάρτιση ετήσιων λογαριασμών και φορολογικών δηλώσεων και την υποβολή τους στη φορολογική αρχή. Εξαιρούνταν οι υπηρεσίες που όφειλε να παράσχει η W ως εισφορά εταίρου.

15 Επιπλέον, το 2013 η W κατείχε το 89,64 % των μεριδίων της Y, ενώ τα υπόλοιπα μερίδια ανήκαν στην P I GmbH.

16 Με την από 10ης Απριλίου 2013 τροποποιητική πράξη της εταιρικής σύμβασης της Υ, συμφωνήθηκε ότι η P I και η W θα προέβαιναν σε εισφορές ως εταίροι της Υ. Η εισφορά της P I συνίστατο στην καταβολή ποσού ύψους 3,5 εκατομμυρίων ευρώ, η δε εισφορά της W συνίστατο στην παροχή υπηρεσιών της ιδίας φύσεως με αυτές που παρασχέθηκαν στην Χ και περιγράφονται στη σκέψη 13 της παρούσας απόφασης, άνευ ανταλλάγματος και κατ' αναλογίαν προς τη συμμετοχή της, ήτοι για ποσό ύψους τουλάχιστον 30,29 εκατομμυρίων ευρώ, σε σχέση με την κατασκευή τρίτου ακινήτου. Η W παρέσχε τις υπηρεσίες αυτές εν μέρει με δικό της προσωπικό ή εξοπλισμό και εν μέρει με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών από άλλες επιχειρήσεις.

17 Με άλλη σύμβαση της ίδιας ημέρας, η W και η Υ συμφώνησαν ότι, στο πλαίσιο του έργου κατασκευής του τρίτου ακινήτου, η W θα παρείχε στην Υ, έναντι αμοιβής, λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες παρόμοιες με εκείνες που παρασχέθηκαν στην Χ και περιγράφονται στη σκέψη 14 της παρούσας απόφασης.

18 Στις φορολογικές δηλώσεις ΦΠΑ για το έτος 2013, η W εξέπεσε το σύνολο του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών για τις επίμαχες παροχές. Η γερμανική φορολογική αρχή έκρινε ότι οι εισφορές εταίρου της W υπέρ των Χ και Υ έπρεπε να χαρακτηριστούν ως μη υποκείμενες στον φόρο δραστηριότητες για τον λόγο ότι δεν είχαν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση εσόδων κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσαν να καταλογιστούν στην εμπορική δραστηριότητα της W. Επομένως, τα ποσά του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκαν σε σχέση με τις δραστηριότητες αυτές δεν μπορούσαν να εκπέσουν.

19 Η W, κατόπιν της απόρριψης της διοικητικής της ένστασης κατά της εν λόγω άρνησης έκπτωσης του ΦΠΑ, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου Κάτω Σαξονίας, Γερμανία), το οποίο, με απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, την έκανε δεκτή. Κατά το δικαστήριο αυτό, η παροχή λογιστικών και διαχειριστικών υπηρεσιών από τη W στην Χ και στην Υ συνεπαγόταν άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών αυτών έναντι αμοιβής. Λαμβανομένης υπόψη της εν λόγω ανάμειξης μέσω λογιστικών και διαχειριστικών υπηρεσιών, η παροχή χωριστών υπηρεσιών που αντιστοιχούν στην εισφορά εταίρου σε είδος προς τις θυγατρικές εμπίπτει στην εμπορική δραστηριότητα της ενεργούς διαχείρισης των συμμετοχών. Η ανάλυση αυτή προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία οι παροχές σε είδος που χρησιμοποιήθηκαν για τη συγκέντρωση κεφαλαίων που καταβλήθηκαν στις εταιρίες χαρτοφυλακίου ως εισφορές εταίρου αποτελούν μέρος της εμπορικής δραστηριότητας των εταιριών χαρτοφυλακίου. Κατά συνέπεια, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η W μπορούσε να εκπέσει το σύνολο του φόρου κύκλου εργασιών που επιβάρυνε τις υπηρεσίες που η ίδια παρέσχε στις Χ και Υ ως εισφορά εταίρου. Επιπλέον, διευκρίνισε ότι δεν υπήρξε κατάχρηση δικαιώματος και ότι υπήρχαν μη φορολογικοί λόγοι που δικαιολογούσαν την επιλεγείσα για την επίμαχη πράξη διευθέτηση.

20 Η φορολογική αρχή της R άσκησε αναίρεση (Revision) κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι επίδικες υπηρεσίες, ήτοι αυτές που συνδέονται με τις εισφορές εταίρου προς τις θυγατρικές, οι οποίες πρέπει να διακρίνονται από τις διαχειριστικές και λογιστικές υπηρεσίες που παρέχονται έναντι αμοιβής, δεν αποτελούν, ελλείψει ανταλλάγματος, αντικείμενο ανταλλαγής παροχών. Εξάλλου, υποστήριξε ότι οι πράξεις που πραγματοποίησε η W απέρρεαν από κατάχρηση των διευθετήσεων που προβλέπει η νομοθεσία για την έκπτωση του ΦΠΑ.

21 Στο πλαίσιο της απόφασης περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι η W δεν συναποτελεί με την X και την Y ενιαία οικονομική μονάδα, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, του UStG.

22 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, εφόσον η W παρέσχε στις θυγατρικές της, έναντι αμοιβής, λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες και, ως εκ τούτου, αναμείχθηκε στη διαχείριση των θυγατρικών της, μπορούσε, παρά την ιδιότητά της ως εταιρίας χαρτοφυλακίου, να τύχει, κατ' αρχήν, πλήρους έκπτωσης του φόρου που κατέβαλε για τις ληφθείσες υπηρεσίες εισροών. Υπενθυμίζει συναφώς ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δικαίωμα έκπτωσης υπέρ του υποκειμένου στον φόρο αναγνωρίζεται επίσης ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον οι δαπάνες των επίμαχων υπηρεσιών εντάσσονται στα γενικά έξοδά της και είναι, ως τέτοια, συστατικά στοιχεία της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτή παρέχει. Το αιτούν δικαστήριο συνάγει εξ αυτού ότι οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε μια εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία αναμειγνύεται στη διαχείριση θυγατρικής, για τις διάφορες υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της απόκτησης συμμετοχών στην εν λόγω θυγατρική εταιρία, εντάσσονται στα γενικά έξοδα του υποκειμένου στον φόρο και είναι, ως τέτοια, συστατικά στοιχεία της τιμής των υπηρεσιών της, έχουν δε συνεπώς κατ' αρχήν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου.

23 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η W δικαιούται ή όχι να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών διότι απέκτησε τις υπηρεσίες εισροών προκειμένου να τις εισφέρει στις θυγατρικές που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις, με αποτέλεσμα οι εν λόγω υπηρεσίες εισροών να έχουν ευθεία και άμεση σχέση με απαλλασσόμενες πράξεις εκροών.

24 Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ειδικότερα κατά πόσον οι παροχές εισροών τις οποίες η W παρέσχε στις X και Y ως εισφορά εταίρου μπορούν να θεωρηθούν ότι αποκτήθηκαν από τη W για την άσκηση ιδίας επιχειρηματικής δραστηριότητας και αν οι σχετικές δαπάνες αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της, ήτοι στοιχεία που συνθέτουν τις δαπάνες των φορολογούμενων πράξεών της σε μεταγενέστερο λογιστικό και διαχειριστικό στάδιο για τις θυγατρικές της. Το ερώτημα αυτό απορρέει από την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, σκέψεις 37 επ.), από την οποία το αιτούν δικαστήριο συνάγει ότι, για την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε από εταιρία χαρτοφυλακίου, η φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας αυτής πρέπει να αποτελεί την άμεση και αποκλειστική αιτία της οικείας πράξης ή η εν λόγω πράξη πρέπει να συνιστά την άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση της δραστηριότητας αυτής. Επομένως, ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των δαπανών για τις παροχές εισροών και της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου, οι δαπάνες αυτές δεν μπορούν να αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της W και δεν μπορούν να αποτελούν συστατικά στοιχεία της τιμής των εκ μέρους της παραδοθέντων αγαθών ή παρασχεθεισών υπηρεσιών. Το αιτούν δικαστήριο επικαλείται επίσης τις αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), της 3ης Ιουλίου 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), και της 1ης Οκτωβρίου 2020, Vos Aannemingen (C-405/19, EU:C:2020:785). Μολονότι οι υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις αυτές δεν αφορούν εταιρίες χαρτοφυλακίου, επιβεβαιώνουν την ανάγκη ύπαρξης άμεσης σχέσης μεταξύ των παροχών εισροών και των φορολογούμενων πράξεων της οικείας εταιρίας προκειμένου να επιτρέπεται η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Πλην όμως, εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι παροχές εισροών θα μπορούσαν να αποκτηθούν όχι για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της W και τις

φορολογούμενες πράξεις της, αλλά για τις πράξεις των θυγατρικών της. Οι παροχές αυτές έχουν, επομένως, ευθεία και άμεση σχέση με τις σε μεγάλο βαθμό απαλλασσόμενες δραστηριότητες των θυγατρικών.

25 Δεύτερον, σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι ο φόρος επί των παροχών εισροών είναι, παρά ταύτα, εκπεστέος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως η παρεμβολή μητρικής εταιρίας στην απόκτηση υπηρεσιών για τη θυγατρική της, με σκοπό την έκπτωση του φόρου εισροών την οποία κατ' αρχήν δεν δικαιούται η θυγατρική αυτή, συνιστά κατάχρηση δικαιώματος. Υπενθυμίζει συναφώς ότι, κατά την εθνική νομοθεσία, δεν μπορεί μια μητρική εταιρία να αποκτήσει, διά της παρεμβολής της στο στάδιο των εισροών, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το οποίο δεν θα είχε σε περίπτωση ευθείας απόκτησης των παροχών. Εν προκειμένω, όμως, ο μηχανισμός είναι ο ίδιος από οικονομικής απόψεως με εκείνον της παρεμβολής στο στάδιο των εισροών και, επομένως, μια τέτοια κατάχρηση θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως κατάφωρη. Επιπλέον, εκτιμά ότι, αν μια τέτοια διευθέτηση θεωρηθεί μη καταχρηστική, υπάρχει κίνδυνος έντονης αύξησης των περιπτώσεων ανάμειξης των εταιριών χαρτοφυλακίου στο σύνολο των αποκτήσεων υπηρεσιών από τους υποκειμένους στον φόρο.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 168, στοιχείο α', [της οδηγίας ΦΠΑ] σε συνδυασμό με το άρθρο 167 [της εν λόγω οδηγίας], υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, την έννοια ότι διευθύνουσα εταιρία χαρτοφυλακίου που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις εκρών υπέρ θυγατρικών δικαιούται να εκπίπτει τον φόρο επί των εισροών ακόμη και για παροχές τις οποίες αγοράζει από τρίτους και εισφέρει στις θυγατρικές έναντι απόκτησης συμμετοχής στο συνολικό κέρδος τους, μολονότι οι παροχές εισροών δεν έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις της εταιρίας χαρτοφυλακίου που πραγματοποιούνται για ίδιο λογαριασμό αλλά με τις (σε μεγάλο βαθμό) απαλλασσόμενες δραστηριότητες των θυγατρικών, δεν ενσωματώνονται στην τιμή των (παρεχόμενων προς τις θυγατρικές) φορολογητέων πράξεων και δεν αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της ιδίας οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα: Συνιστά κατάχρηση δικαιώματος, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου […], το γεγονός ότι διευθύνουσα εταιρία χαρτοφυλακίου "παρεμβάλλεται" στην αγορά υπηρεσιών από τις θυγατρικές, αγοράζοντας η ίδια τις παροχές για τις οποίες οι θυγατρικές –στην περίπτωση της απευθείας αγοράς– δεν δικαιούνται έκπτωση του φόρου επί των εισροών, προκειμένου να εισφέρει τις εν λόγω παροχές στις θυγατρικές έναντι συμμετοχής στο κέρδος τους και στη συνέχεια, επικαλούμενη την ιδιότητά της ως διευθύνουσας εταιρίας χαρτοφυλακίου, να ζητά πλήρη έκπτωση του φόρου επί των εισροών, ή μήπως η εν λόγω παρεμβολή μπορεί να δικαιολογείται από λόγους μη απτόμενους του φορολογικού δικαίου, μολονότι η πλήρης έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών είναι αυτή καθεαυτήν αντίθετη προς το σύστημα του φόρου και οδηγεί σε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των εταιριών χαρτοφυλακίου έναντι των επιχειρήσεων με μονοεπίπεδη διάρθρωση;»

Επί του αιτήματος επανάληψης της προφορικής διαδικασίας

27 Κατόπιν της ανάπτυξης των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, η W, με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 12 Απριλίου 2022, ζήτησε τη διεξαγωγή προφορικής διαδικασίας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου. Δεδομένου ότι η προφορική διαδικασία περατώθηκε μετά την ανάπτυξη των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, το αίτημα αυτό πρέπει να νοηθεί υπό την έννοια ότι αφορά την επανάληψη της διαδικασίας αυτής κατ' εφαρμογήν του εν λόγω άρθρου.

28 Προς στήριξη του αιτήματος αυτού η W υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι ο γενικός εισαγγελέας στις προτάσεις του, ειδικότερα δε στα σημεία 39 έως 43 και 55 έως 62, δεν έλαβε θέση επί ορισμένων στοιχείων ως προς τα οποία απαιτούνταν η διεξαγωγή συζήτησης με τους διαδίκους ή έλαβε θέση χωρίς τα στοιχεία αυτά να συζητηθούν από τους διαδίκους. Οι ως άνω ελλείψεις στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα δικαιολογούν κατά τη W τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

29 Υπενθυμίζεται επ' αυτού ότι, δυνάμει του άρθρου 252, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, ο γενικός εισαγγελέας διατυπώνει δημοσία, με πλήρη αμεροληψία και ανεξαρτησία, αιτιολογημένες προτάσεις επί των υποθέσεων οι οποίες, σύμφωνα με τον Οργανισμό του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαιτούν την παρέμβασή του. Το Δικαστήριο δεν δεσμεύεται ούτε από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα ούτε από την αιτιολογία βάσει της οποίας αυτός καταλήγει στις εν λόγω προτάσεις (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σημείο 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι ο Οργανισμός του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κανονισμός Διαδικασίας δεν προβλέπουν τη δυνατότητα των ενδιαφερόμενων μερών να διατυπώνουν παρατηρήσεις σε απάντηση των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα (απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, η διαφωνία οποιουδήποτε από τους ενδιαφερομένους με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, όποια και αν είναι τα ζητήματα που εξετάζει ο γενικός εισαγγελέας με τις προτάσεις του αυτές, δεν συνιστά επαρκή λόγο για την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας (αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, σκέψη 24, και της 29ης Νοεμβρίου 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Με τα επιχειρήματά της, η W επιδιώκει να απαντήσει στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα αμφισβητώντας τις εκτιμήσεις του επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος.

32 Βεβαίως, κατά το άρθρο 83 του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο μπορεί οποτεδήποτε, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, ιδίως αν κρίνει ότι δεν έχει διαφωτισθεί επαρκώς, ή όταν ένας διάδικος, μετά τη λήξη της διαδικασίας αυτής, επικαλείται νέο πραγματικό περιστατικό δυνάμενο να ασκήσει αποφασιστική επιρροή επί της αποφάσεως του Δικαστηρίου, ή ακόμη όταν, προς επίλυση της διαφοράς, το Δικαστήριο χρειάζεται να στηριχθεί σε επιχείρημα επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων ή των κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενδιαφερομένων.

33 Εντούτοις, το ζήτημα κατά πόσον ο γενικός εισαγγελέας έλαβε ή δεν έλαβε θέση επί ορισμένων στοιχείων, ως προς το οποίο διαμαρτύρεται η W, αφορά μόνον στοιχεία τα οποία η W και οι λοιποί διάδικοι μπορούσαν να αξιολογήσουν κατά την έγγραφη διαδικασία. Στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα δεν προβλήθηκε κανένα πραγματικά νέο στοιχείο.

34 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, εκτιμά ότι διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία για να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

35 Κατά συνέπεια, δεν συντρέχει λόγος να διαταχθεί η επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

36 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι εταιρία χαρτοφυλακίου που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις εκρών υπέρ θυγατρικών δικαιούται να εκπίπτει τον φόρο επί των εισροών για παροχές τις οποίες αποκτά από τρίτους και εισφέρει στις θυγατρικές έναντι απόκτησης συμμετοχής στο συνολικό κέρδος τους, όταν οι παροχές εισροών, πρώτον, δεν έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις της εταιρίας χαρτοφυλακίου που πραγματοποιούνται για ίδιο λογαριασμό, αλλά με τις (σε μεγάλο βαθμό) απαλλασσόμενες δραστηριότητες των θυγατρικών, δεύτερον, δεν ενσωματώνονται στην τιμή των (παρεχόμενων προς τις θυγατρικές) φορολογητέων πράξεων και, τρίτον, δεν αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της ιδίας οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου.

37 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και δεν δύναται, κατ' αρχήν, να περιορισθεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει, συνεπώς, την 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 στον ΦΠΑ (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Εντούτοις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για να είναι δυνατή η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, πρέπει να πληρούνται δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Δεύτερον, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση, από το άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ως υποκείμενος στον φόρο νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Το εν λόγω άρθρο 9 διευκρινίζει επιπλέον ότι η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» καλύπτει όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες και, ειδικότερα, τις πράξεις που έχουν ως αντικείμενο την εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

41 Κατά πάγια νομολογία, μόνη η κτήση και η κατοχή μεριδίων συμμετοχής σε εταιρία δεν συνιστούν, αυτές καθεαυτές, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και δεν προσδίδουν στο οικείο πρόσωπο την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου ότι μόνη η απόκτηση οικονομικής συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις δεν συνιστά εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, η ενδεχόμενη είσπραξη μερίσματος, ως καρπός της συμμετοχής αυτής, ή κέρδους, κατόπιν της πώλησής της, απορρέει απλώς και μόνον από την κυριότητα επί του αγαθού. Επομένως, εταιρία χαρτοφυλακίου της οποίας μοναδικός σκοπός είναι η συμμετοχή σε άλλες εταιρίες δεν έχει ούτε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ ούτε, κατά συνέπεια, δικαίωμα έκπτωσης (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 16, και της 8ης Νοεμβρίου 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, σκέψη 30).

42 Δεν ισχύει το ίδιο για τις μικτές εταιρίες χαρτοφυλακίου, στις οποίες η συμμετοχή συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες έχει αποκτηθεί συμμετοχή. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, μια τέτοια ανάμειξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής. Το Δικαστήριο διευκρίνισε συναφώς ότι η έννοια της «ανάμειξης εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση της θυγατρικής της» πρέπει να νοείται ως καλύπτουσα όλες τις πράξεις οι οποίες συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά την οδηγία ΦΠΑ, και οι οποίες διενεργούνται από την εταιρία χαρτοφυλακίου προς όφελος της θυγατρικής της, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται, ενδεικτικά, η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 20 και 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψεις 31 και 32). Ως εκ τούτου, για τις παρεχόμενες επ' αμοιβή υπηρεσίες, οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ και εμπίπτουν στην ανάμειξη αυτή, η μικτή εταιρία χαρτοφυλακίου είναι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει όμως δικαίωμα αναλογικής μόνον έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών (πρβλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η δραστηριότητα της W δεν περιοριζόταν στην απόκτηση και την κατοχή εταιρικών μεριδίων των X και Y, αλλά η W παρείχε στις δύο θυγατρικές της, έναντι αμοιβής, λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες που συνιστούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η W πρέπει να χαρακτηριστεί ως υποκείμενος στον φόρο, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πληροί δε την πρώτη από τις δύο προϋποθέσεις που μνημονεύονται στη σκέψη 39 της παρούσας απόφασης προκειμένου να έχει δικαίωμα έκπτωσης.

44 Όσον αφορά τη δεύτερη από τις προϋποθέσεις αυτές, από το γράμμα του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών απαιτεί τη χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του.

45 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, προκειμένου να αναγνωριστεί στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών είναι κατ' αρχήν αναγκαίο να υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μίας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση αυτών περιλαμβάνονται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (πρβλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Ωστόσο, δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται επίσης υπέρ του υποκειμένου στον φόρο ακόμη και σε περίπτωση που δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, επιβάλλεται το κόστος των αγαθών ή των υπηρεσιών εισροής να ενσωματώνεται αντιστοίχως στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροής ή στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει εντός του πλαισίου των οικονομικών δραστηριοτήτων του (πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Το Δικαστήριο έχει επιπλέον διευκρινίσει ότι η ύπαρξη σχέσεων μεταξύ των πράξεων πρέπει να αξιολογείται με γνώμονα το αντικειμενικό περιεχόμενο των πράξεων. Ειδικότερα, πρέπει να συνεκτιμώνται όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικά με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Υπό την έννοια αυτή, έχει κριθεί ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη η πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, σκέψη 66) και η αποκλειστική αιτία της επίμαχης πράξης, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως κριτήριο καθορισμού του αντικειμενικού περιεχομένου (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

50 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η W απέκτησε υπηρεσίες σχετικά με στατικές μελέτες, σχεδιασμό θερμομόνωσης και ηχομόνωσης, ενεργειακή τροφοδοσία και σύνδεση δικτύων, καθώς και υπηρεσίες γενικής εργολαβίας, εγκατάστασης και εμπορίας, προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της όσον αφορά τις εισφορές εταίρου προς τις θυγατρικές της.

51 Προκειμένου η W να μπορέσει να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές, εναπόκειται, σύμφωνα με τη νομολογία που παρατίθεται στις σκέψεις 45 και 46 της παρούσας απόφασης, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει είτε ότι οι εν λόγω υπηρεσίες έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις εκροών της εταιρίας αυτής που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση είτε ότι αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της εταιρίας αυτής και, επομένως, συστατικά στοιχεία της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει.

52 Όσον αφορά την ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης με τις πράξεις εκροών της W, πρέπει να σημειωθεί ότι οι υπηρεσίες εισροών που μνημονεύονται στη σκέψη 50 της παρούσας απόφασης δεν χρησιμοποιούνται από τη W για να μπορεί η ίδια να προσφέρει ως εκροές τις λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες της, οι οποίες περιλαμβάνουν την πρόσληψη και την απόλυση του προσωπικού, την αγορά υλικών, την κατάρτιση ετήσιων λογαριασμών και φορολογικών δηλώσεων και την υποβολή τους στη φορολογική αρχή. Επομένως, οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε η W για να λάβει τις υπηρεσίες εισροών δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν συστατικό στοιχείο της τιμής των φορολογούμενων ως εκροών υπηρεσιών της που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης.

53 Όσον αφορά το ζήτημα αν οι υπηρεσίες που απέκτησε η W ως εισροές, οι οποίες μνημονεύονται στη σκέψη 50 της παρούσας απόφασης, αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της W, με αποτέλεσμα να είναι συστατικά στοιχεία της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει και, ως εκ τούτου, να έχουν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής της δραστηριότητας, πρέπει να επισημανθεί ότι οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν αντικείμενο των εισφορών της W ως εταίρου προς τις θυγατρικές της X και Y. Όπως σημείωσε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 58 των προτάσεών του, δεν πρόκειται για δαπάνες αναγκαίες για την απόκτηση συμμετοχών από τη W, αλλά για δαπάνες που αποτελούν οι ίδιες το αντικείμενο της εισφοράς της W ως εταίρου στις θυγατρικές. Μια τέτοια εισφορά εταιρίας χαρτοφυλακίου προς τις θυγατρικές της, είτε σε χρήμα είτε σε είδος, εμπίπτει στην κατοχή εταιρικών μεριδίων η οποία, όπως εξηγείται στη σκέψη 41 της παρούσας απόφασης, δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης. Η αποκλειστική αιτία της εν λόγω πράξης είναι εισφορά εταίρου εκ μέρους της W.

54 Επιπλέον, όταν λαμβάνεται υπόψη η πραγματική χρήση των υπηρεσιών που απέκτησε η W, πρέπει να υπομνησθεί ότι η W ισχυρίστηκε ότι οι υπηρεσίες αυτές αποτελούσαν εισφορά σε είδος και ότι, προς τούτο, όφειλε να τις μεταβιβάσει άνευ ανταλλάγματος στις θυγατρικές της προκειμένου αυτές να τις χρησιμοποιήσουν για τις δικές τους πράξεις. Το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από τις θυγατρικές της W ιδρύει ευθεία σχέση με τις πράξεις των θυγατρικών αυτών και επιβεβαιώνει την απουσία ευθείας και άμεσης σχέσης με την οικονομική δραστηριότητα της W. Η διαπίστωση ότι οι εν λόγω υπηρεσίες συνδέονται ευθέως με τις δραστηριότητες των θυγατρικών δεν αναιρείται από το γεγονός ότι μεταβιβάστηκαν σε αυτές από τη W, δεδομένου ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η πραγματική χρήση των εν λόγω υπηρεσιών.

55 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 38 της παρούσας απόφασης, σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι δαπάνες που δεν συνδέονται με τις φορολογούμενες πράξεις που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά με πράξεις που πραγματοποιούνται από τρίτον, δεν μπορούν να παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, σκέψη 38). Το γεγονός ότι η τελευταία αυτή εκτίμηση διατυπώθηκε στο πλαίσιο υπόθεσης που δεν αφορούσε εταιρία χαρτοφυλακίου είναι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η W, αδιάφορο εφόσον αντιστοιχεί σε κανόνα που ισχύει γενικά για το δικαίωμα έκπτωσης. Δεδομένου ότι από την πραγματική χρήση των υπηρεσιών που απέκτησε η W προκύπτει άμεση σχέση τους με τις πράξεις των θυγατρικών της, η σχέση αυτή αποκλείει τη χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης στη W για τις επίμαχες υπηρεσίες.

56 Επομένως, από το αντικειμενικό περιεχόμενο της πράξης προκύπτει ότι δεν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των δαπανών των υπηρεσιών που απέκτησε η W και της οικονομικής της δραστηριότητας. Οι εν λόγω δαπάνες δεν αποτελούν μέρος, ως γενικά έξοδα, των συστατικών στοιχείων των διαχειριστικών και λογιστικών υπηρεσιών της W.

57 Το συμπέρασμα αυτό δεν κλονίζεται από τον προβαλλόμενο από τη W ισχυρισμό ότι μόνο χάρη στις εισφορές της ως εταίρου θα μπορούσαν οι θυγατρικές της να συνεχίσουν τις δικές τους δραστηριότητες και ότι, ως εκ τούτου, ήταν αναγκαίο να τους παρασχεθούν οι λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες. Πράγματι, ακόμη και αν θεωρηθεί αληθής ο ισχυρισμός αυτός, δεν αποδεικνύει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των υπηρεσιών που αποτελούσαν το αντικείμενο των ως άνω εισφορών και της οικονομικής δραστηριότητας της W. Ο σκοπός της απόκτησης των υπηρεσιών εισροών ήταν να καταστεί δυνατή η εισφορά εταίρου η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πράξη έχουσα την αποκλειστική και άμεση αιτία της στην οικονομική δραστηριότητα της W, ήτοι την παροχή προς τις θυγατρικές της λογιστικών και διαχειριστικών υπηρεσιών που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

58 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι εταιρία χαρτοφυλακίου που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις εκροών υπέρ θυγατρικών δεν δικαιούται να εκπίπτει τον φόρο επί των εισροών για παροχές τις οποίες αποκτά από τρίτους και εισφέρει στις θυγατρικές έναντι απόκτησης συμμετοχής στο συνολικό κέρδος τους, όταν οι παροχές εισροών, πρώτον, δεν έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις της εταιρίας χαρτοφυλακίου που πραγματοποιούνται για ίδιο λογαριασμό αλλά με τις (σε μεγάλο βαθμό) απαλλασσόμενες δραστηριότητες των θυγατρικών, δεύτερον, δεν ενσωματώνονται στην τιμή των (παρεχόμενων προς τις θυγατρικές) φορολογητέων πράξεων και, τρίτον, δεν αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της ιδίας οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

59 Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής,

έχει την έννοια ότι:

εταιρία χαρτοφυλακίου που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις εκροών υπέρ θυγατρικών δεν δικαιούται να εκπίπτει τον φόρο επί των εισροών για παροχές τις οποίες αποκτά από τρίτους και εισφέρει στις θυγατρικές έναντι απόκτησης συμμετοχής στο συνολικό κέρδος τους, όταν οι παροχές εισροών, πρώτον, δεν έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις της εταιρίας χαρτοφυλακίου που πραγματοποιούνται για ίδιο λογαριασμό αλλά με τις (σε μεγάλο βαθμό) απαλλασσόμενες δραστηριότητες των θυγατρικών, δεύτερον, δεν ενσωματώνονται στην τιμή των (παρεχόμενων προς τις θυγατρικές) φορολογητέων πράξεων και, τρίτον, δεν αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της ιδίας οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου.

(υπογραφές)