ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 16ης Ιουλίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — ΦΠΑ — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 17 — Δικαίωμα έκπτωσης — Αναλογική έκπτωση — ΦΠΑ που κατέβαλαν εταιρίες χαρτοφυλακίου για την άντληση κεφαλαίων που επένδυσαν σε θυγατρικές τους — Παροχές υπηρεσιών προς τις θυγατρικές — Θυγατρικές που έχουν συσταθεί με τη μορφή προσωπικών εταιριών — Άρθρο 4 — Σύσταση ομίλου προσώπων που μπορεί να θεωρηθεί ως ένα μόνον υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο — Προϋποθέσεις — Αναγκαία η ύπαρξη σχέσης εξάρτησης — Άμεσο αποτέλεσμα»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-108/14 και C-109/14,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τις οποίες υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 2013, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 6 Μαρτίου 2014, στο πλαίσιο των δικών

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

κατά

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

και

Finanzamt Hamburg-Mitte

κατά

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τη R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, και τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: I. Illéssy, υπάλληλος διοίκησης,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 7ης Ιανουαρίου 2015,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τις M. Hertwig και G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, και τον C. Hensell, Rechtsanwalt,

— η Marenave Schiffahrts AG, εκπροσωπούμενη από τον A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τις E. Creedon και J. Quaney και τον A. Joyce, που επικουρούνταν από τον N. J. Travers, barrister,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Pesendorfer,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την V. Kaye, επικουρούμενη από τον O. Thomas, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Wasmeier και την L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Μαρτίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής απόφασης αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 4 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 2006 (ΕΕ L 221, σ. 9, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ένδικων διαφορών, στην πρώτη από τις οποίες διάδικοι είναι η εταιρία Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (στο εξής: Larentia + Minerva) και το Finanzamt Nordenham (η ΔΟΥ του Nordenham, Γερμανία) (υπόθεση C-108/14) και στη δεύτερη το Finanzamt Hamburg-Mitte (η ΔΟΥ του Hamburg-Mitte, Γερμανία) και η εταιρία Marenave Schiffahrts AG (στο εξής: Marenave) (υπόθεση C-109/14) και οι οποίες έχουν ως αντικείμενο τις προϋποθέσεις έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών, τον οποίο κατέβαλαν οι εν λόγω εταιρίες χαρτοφυλακίου σε σχέση με την άντληση κεφαλαίων για την κτήση μεριδίων θυγατρικών εταιριών τους που έχουν συσταθεί με τη μορφή προσωπικών εταιριών και στις οποίες οι εταιρίες χαρτοφυλακίου αυτές παρέσχον σε μεταγενέστερο στάδιο διάφορες υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

[...]

4. Ο χρησιμοποιούμενος στην παράγραφο 1 όρος “κατά τρόπο ανεξάρτητο” αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα κατά το μέτρο που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότου.

Με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα [μόνο] υποκείμενο στον φόρο [πρόσωπο] τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

Το κράτος μέλος που ασκεί τη δυνατότητα επιλογής που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο μπορεί να θεσπίζει κάθε μέτρο που απαιτείται, ώστε η χρησιμοποίηση της διάταξης αυτής να μην οδηγεί σε φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή.

[...]»

4 Κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας:

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

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:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [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,

[...]

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 [ΦΠΑ] το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του, εφόσον τηρείται χωριστή λογιστική για καθέναν από τους τομείς αυτούς,

β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του και να τηρεί χωριστή λογιστική για καθέναν από τους τομείς αυτούς,

γ) να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών,

δ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις,

ε) να ορίσουν ότι, όταν ο [ΦΠΑ], ο οποίος δεν δύναται να εκπίπτεται από τον υποκείμενο στον φόρο, είναι ασήμαντος, τότε ο φόρος αυτός δεν θα λαμβάνεται υπόψη.

[...]»

Το γερμανικό δίκαιο

5 Το άρθρο 2 του νόμου του 2005 για τον φόρο κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 2005, *BGBl.* I, σ. 386) προβλέπει τα εξής:

«1. Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί ανεξάρτητη βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα. Η επιχείρηση περιλαμβάνει το σύνολο της βιομηχανικής, εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία. Ως "βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα" νοείται κάθε διαρκής δραστηριότητα που ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων, έστω και αν δεν υπάρχει πρόθεση αποκόμισης κέρδους ή αν μια ομάδα προσώπων ασκεί τις δραστηριότητές της μόνο έναντι των μελών της.

2. Η βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, όταν

1. 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. από τη συνολική εικόνα των πραγματικών σχέσεων προκύπτει ότι ένα νομικό πρόσωπο είναι ενσωματωμένο, από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, στη δεσπόζουσα εταιρία (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. Αν τα κεντρικά διαχειριστικά όργανα της δεσπόζουσας εταιρίας βρίσκονται στην αλλοδαπή, ως επιχειρηματίας λογίζεται η οικονομικά σημαντικότερη επιχειρηματική μονάδα στην ημεδαπή.

[...]»

6 Το άρθρο 15 του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«1. Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπίπτει τα ακόλουθα καταβληθέντα ποσά φόρου εισροών:

1. τον οφειλόμενο κατά νόμο φόρο για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχείρησής του [...]

2. Δεν εκπίπτει ο φόρος εισροών για τις παραδόσεις, την εισαγωγή και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ή για τις παροχές υπηρεσιών που ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για τις ακόλουθες πράξεις:

1. για απαλλασσόμενες πράξεις,

[...]

3. Η απαγόρευση έκπτωσης που προβλέπεται στην παράγραφο 2 δεν ισχύει όταν οι πράξεις

1. στις περιπτώσεις του σημείου 1 της παραγράφου 2:

a) απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 4, σημεία 1 έως 7, του άρθρου 25, παράγραφος 2, ή των διατάξεων που αναφέρει το άρθρο 26, παράγραφος 5, [...]

[...]

4. Εάν η εκ μέρους του επιχειρηματία χρησιμοποίηση είτε αγαθού που παραδόθηκε, εισήχθη ή αποκτήθηκε στο εσωτερικό της Κοινότητας για την επιχείρησή του είτε υπηρεσίας που του παρασχέθηκε εξυπηρετεί εν μέρει μόνο την πραγματοποίηση πράξεων που αποκλείουν την έκπτωση του φόρου εισροών, δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου εισροών που μπορούν να καταλογιστούν, από οικονομική άποψη, στις πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ο επιχειρηματίας μπορεί να προβεί σε εύλογη εκτίμηση των ποσών που δεν μπορούν να εκπέσουν. Ο καθορισμός του μη εκπεστέου τμήματος του φόρου εισροών βάσει της αναλογίας μεταξύ των πράξεων που αποκλείουν την έκπτωση του φόρου εισροών και των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού επιτρέπεται μόνον στην περίπτωση που κανένας άλλος οικονομικής φύσης καταλογισμός δεν είναι δυνατός [...]»

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-108/14

7 Η Larentia + Minerva κατέχει, ως ετερόρρυθμος εταίρος, το 98 % των μεριδίων δύο θυγατρικών εταιριών της που έχουν συσταθεί με τη μορφή προσωπικών ετερόρρυθμων εταιριών με ομόρρυθμο εταίρο μια εταιρία περιορισμένης ευθύνης (GmbH & Co. KG). Η Larentia + Minerva τους παρέχει επίσης, ως «διευθύνουσα εταιρία χαρτοφυλακίου», διοικητικές και εμπορικές υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας.

8 Για τις υπηρεσίες αυτές που υπόκεινται σε ΦΠΑ, η Larentia + Minerva εξέπεσε εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ τον οποίο είχε καταβάλει για να αποκτήσει, από τρίτο πρόσωπο, κεφάλαια που χρησιμοποίησε για να χρηματοδοτήσει την απόκτηση μεριδίων στις θυγατρικές της και την παροχή των υπηρεσιών της.

9 Το Finanzamt Nordenham δέχθηκε αυτή την έκπτωση μόνον εν μέρει, καθόσον έκρινε ότι η απλώς και μόνο κατοχή μεριδίων σε θυγατρικές εταιρίες δεν γεννά δικαίωμα έκπτωσης. Κατά της τροποποιητικής απόφασης επιβολής φόρου της 24ης Σεπτεμβρίου 2007, η οποία αφορούσε τον ΦΠΑ που οφειλόταν για το έτος 2005, η Larentia + Minerva άσκησε ενώπιον του Niedersächsisches Finanzgericht προσφυγή, αλλά το δικαστήριο αυτό την απέρριψε με απόφαση της 12ης Μαΐου 2011. Κατά της απόφασης αυτής η Larentia + Minerva υπέβαλε στο Bundesfinanzhof αίτηση αναίρεσης.

10 Το αιτούν δικαστήριο θέτει αφενός το ζήτημα του τρόπου υπολογισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών στις περιπτώσεις στις οποίες η έκπτωση αυτή είναι αναλογική μόνο και αφετέρου το ζήτημα αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή στους «ομίλους ΦΠΑ», στους οποίους αναφέρθηκε η Larentia + Minerva. Επί του τελευταίου αυτού σημείου το αιτούν δικαστήριο θέτει ιδίως το ζήτημα αν το εθνικό δίκαιο συμβιβάζεται με την παραπάνω διάταξη, μολονότι αποκλείει την εφαρμογή του μηχανισμού αυτού στις προσωπικές εταιρίες και απαιτεί την ύπαρξη σχέσης ιεραρχικής εξάρτησης των θυγατρικών από τη δεσπόζουσα εταιρία.

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Ποια μέθοδος υπολογισμού πρέπει να εφαρμόζεται για τον υπολογισμό της (αναλογικής) έκπτωσης του [ΦΠΑ] επί των εισροών, την οποία δικαιούται μια εταιρία χαρτοφυλακίου, όσον αφορά παροχές που έχουν σχέση με την άντληση κεφαλαίων για την κτήση μεριδίων θυγατρικών εταιριών, όταν η εταιρία χαρτοφυλακίου παρέχει σε αυτές τις εταιρίες σε μεταγενέστερο στάδιο (σύμφωνα με την αρχική της πρόθεση) διάφορες υπηρεσίες υποκείμενες στον [ΦΠΑ];

2) Απαγορεύει η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, η οποία προβλέπει την εξομοίωση ενός συνόλου προσώπων προς ένα μόνον υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο [...], την εθνική ρύθμιση που (πρώτον) ορίζει ότι μόνο νομικά πρόσωπα —όχι όμως προσωπικές εταιρίες— μπορούν να ενσωματώνονται στην επιχείρηση άλλου υποκείμενου στον φόρο προσώπου (τη λεγόμενη δεσπόζουσα εταιρία) και (δεύτερον) προϋποθέτει ότι το εν λόγω νομικό πρόσωπο "ενσωματώνεται στη δεσπόζουσα εταιρία" από άποψη χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική (υπό την έννοια σχέσης ιεραρχικής εξάρτησης);

3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο προηγούμενο ερώτημα: Μπορεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο να επικαλεσθεί απευθείας το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας [...];»

Υπόθεση C-109/14

12 Η Marenave αύξησε το 2006 το μετοχικό κεφάλαιό της και κατέβαλε, για την έκδοση των νέων μετοχών σε σχέση με την εν λόγω αύξηση, ΦΠΑ ύψους 373 347,57 ευρώ.

13 Η εν λόγω εταιρία χαρτοφυλακίου απέκτησε το ίδιο έτος μερίδια σε τέσσερις «ναυτιλιακές ετερόρρυθμες εταιρίες», στην εμπορική διαχείριση των οποίων συμμετείχε έναντι αμοιβής. Από τον οφειλόμενο ΦΠΑ για τα εισοδήματα που αποκόμισε από αυτή τη διαχειριστική δραστηριότητα εξέπεσε ως ΦΠΑ επί των εισροών, μεταξύ άλλων, ολόκληρο το ποσό των 373 347,57 ευρώ το οποίο είχε καταβάλει.

14 Με απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2009, το Finanzamt Hamburg-Mitte απέρριψε την έκπτωση του ποσού αυτού. Με απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2012, το Finanzgericht Hamburg-Mitte δέχτηκε την προσφυγή που είχε ασκήσει η Marenave κατά της απόφασης του Finanzamt. Το Finanzamt Hamburg-Mitte υπέβαλε ενώπιον του Bundesfinanzhof αίτηση αναίρεσης κατά της παραπάνω απόφασης του Finanzgericht.

15 Το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ίδια ερωτήματα με αυτά που παρατέθηκαν ανωτέρω στη σκέψη 11.

16 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 26ης Μαρτίου 2014, οι υποθέσεις C-108/14 και C-109/14 ενώθηκαν προκειμένου να συνεκδικαστούν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής απόφασης.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

17 Το αιτούν δικαστήριο, εξετάζοντας την περίπτωση κατά την οποία η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών επιτρέπεται μόνο όταν οι δαπάνες στις οποίες έχει υποβληθεί ο υποκείμενος στον φόρο συναρτώνται εν μέρει μόνο προς την οικονομική δραστηριότητά του, θέτει, με το πρώτο ερώτημα, το ζήτημα με ποιον τρόπο ο ΦΠΑ επί των εισροών που έχει καταβάλει μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την άντληση κεφαλαίων για την αγορά εταιρικών μεριδίων θυγατρικών εταιριών της πρέπει να επιμερίζεται μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων της εν λόγω εταιρίας.

18 Συναφώς υπενθυμίζεται καταρχάς ότι δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας αυτής, ούτε δικαίωμα έκπτωσης κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας η εταιρία χαρτοφυλακίου της οποίας μοναδικός σκοπός είναι η κατοχή μεριδίων συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρία αυτή να αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση αυτών των επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει η εν λόγω εταιρία χαρτοφυλακίου ως μέτοχος ή εταίρος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 18, και Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 31).

19 Η απλή απόκτηση και η απλή κατοχή εταιρικών μεριδίων δεν πρέπει να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, οι οποίες προσδίδουν στον ενδιαφερόμενο την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί δηλαδή εκμετάλλευση αγαθού προς τον σκοπό της άντλησης εσόδων με διαρκή χαρακτήρα, διότι το ενδεχόμενο μέρισμα, καρπός αυτής της συμμετοχής, απορρέει απλώς από την κυριότητα επί του αγαθού (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 19, και Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 32).

20 Αυτό δεν ισχύει, όταν η συμμετοχή συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτάται η συμμετοχή αυτή, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο κάτοχος των μεριδίων συμμετοχής ως μέτοχος ή εταίρος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 20, και Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 33).

21 Η ανάμιξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, καθόσον συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής, όπως είναι η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών

υπηρεσιών από την εταιρία χαρτοφυλακίου προς τις θυγατρικές της (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 22, και Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 34).

22 Δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα έκπτωσης που καθιερώνουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πράξεις εισροών. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης επηρεάζει το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητά η έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 35).

23 Προκειμένου ο ΦΠΑ να μπορεί να εκπίπτει, οι πράξεις εισροών πρέπει να παρουσιάζουν άμεση και απευθείας σχέση με πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Έτσι, το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή υπηρεσιών αυτών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 31, και Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 36).

24 Πάντως, η ύπαρξη δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο εισροών, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, αναγνωρίζεται επίσης όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο προσώπου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 33, και Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 37).

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 39 των προτάσεών του, οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, η οποία μετέχει στη διαχείριση των θυγατρικών αυτών και επομένως ασκεί οικονομική δραστηριότητα, όπως υπενθυμίστηκε παραπάνω στη σκέψη 21, πρέπει να θεωρούνται ως εξυπηρετούσες την οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας αυτής και παρέχεται για τον ΦΠΑ που έχει καταβληθεί για τις δαπάνες αυτές δικαίωμα πλήρους έκπτωσης, κατ' εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

26 Το σύστημα εκπτώσεων που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας αφορά μόνο τις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο για τη διενέργεια συγχρόνως τόσο οικονομικής φύσης πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και οικονομικής φύσης πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, δηλαδή αγαθά και υπηρεσίες των οποίων γίνεται μικτή χρήση. Τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τις προβλεπόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής μεθόδους έκπτωσης μόνο για τα εν λόγω αγαθά και τις εν λόγω υπηρεσίες (απόφαση Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 40).

27 Οι κανόνες του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας αφορούν τον ΦΠΑ επί των εισροών που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται αποκλειστικά με οικονομικές δραστηριότητες. Ο καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων επιμερισμού του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων κατά την έννοια της έκτης οδηγίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών, τα οποία, κατά την άσκηση της ευχέρειάς τους αυτής, οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας αυτής και να προβλέπουν, προς τούτο, έναν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των

δαπανών για τις εισροές που αναλογεί σε καθεμία από τις δύο αυτές κατηγορίες δραστηριοτήτων (αποφάσεις Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψεις 33 και 39, και Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 42).

28 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, στις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιόν του, οι εταιρίες χαρτοφυλακίου έχουν υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ για την οικονομική δραστηριότητα που αντιπροσωπεύουν οι παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας προς όλες τις θυγατρικές τους. Επομένως, ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τις δαπάνες απόκτησης των υπηρεσιών αυτών θα πρέπει να εκπίπτει εξ ολοκλήρου, εκτός αν οι οικονομικής φύσης πράξεις εισροών απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει της έκτης οδηγίας, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης θα μπορεί να ασκηθεί μόνο υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 17, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής.

29 Επομένως, μόνο στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι οι συμμετοχές στο εταιρικό κεφάλαιο που αποκτήθηκαν κατόπιν των πράξεων άντλησης κεφαλαίων στις οποίες προέβησαν οι εταιρίες χαρτοφυλακίου εν προκειμένω αφορούσαν εν μέρει άλλες θυγατρικές, στη διαχείριση των οποίων δεν μετέχουν οι εν λόγω εταιρίες χαρτοφυλακίου, όπως γίνεται προφανώς δεκτό με το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, δεν επιτρέπεται παρά η αναλογική μόνο έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε σχέση με τις δαπάνες για τις πράξεις αυτές. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, η κατοχή απλώς και μόνο μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο θυγατρικών εταιριών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα των εταιριών χαρτοφυλακίου, οπότε γεννάται υποχρέωση επιμερισμού του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών μεταξύ αφενός των οικονομικών και αφετέρου των μη οικονομικών δραστηριοτήτων των εν λόγω εταιριών χαρτοφυλακίου.

30 Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν, εφόσον είναι αναγκαίο, κλίμακα επιμερισμού ανάλογα με τη φύση της επένδυσης ή κλίμακα επιμερισμού ανάλογα με τη φύση της πράξης ή έστω οποιαδήποτε άλλη ενδεδειγμένη κλίμακα, χωρίς να είναι υποχρεωμένα να περιορίζονται σε μία μόνο από τις μεθόδους αυτές (απόφαση Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 38).

31 Κατά συνέπεια, στις εθνικές και μόνο αρχές εναπόκειται να καθορίζουν, λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της έκτης οδηγίας και υπό τον έλεγχο των δικαστηρίων, τα κριτήρια επιμερισμού μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων, τα οποία πρέπει να αντανακλούν αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί σε καθεμία από τις δύο αυτές κατηγορίες δραστηριοτήτων (απόφαση Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 39).

32 Υπό τις συνθήκες αυτές και για τους ίδιους λόγους που παρέθεσε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 20 και 21 των προτάσεών του, το Δικαστήριο δεν έχει την εξουσία να υποκαταστήσει ούτε τον νομοθέτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ούτε τις εθνικές αρχές για να καθορίσει μια γενική μέθοδο αναλογικού επιμερισμού μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων.

33 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι:

— οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, η οποία μετέχει στη διαχείριση των θυγατρικών αυτών και επομένως ασκεί οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρούνται ως τμήμα των γενικών δαπανών της και ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τις δαπάνες αυτές πρέπει καταρχήν να εκπίπτει εξ ολοκλήρου, εκτός αν ορισμένες από τις οικονομικής φύσης πράξεις εκροών απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει της έκτης οδηγίας, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης θα μπορεί να ασκείται μόνο υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 17, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής,

— οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, η οποία μετέχει στη διαχείριση ορισμένων μόνο από τις θυγατρικές της αυτές και η οποία, αντίθετα, δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα έναντι των λοιπών θυγατρικών της, πρέπει να θεωρούνται εν μέρει μόνο ως τμήμα των γενικών δαπανών της, οπότε ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τις δαπάνες αυτές μπορεί να εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία των δαπανών που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα, σύμφωνα με κριτήρια που καθορίζονται από τα κράτη μέλη, τα οποία, κατά την άσκηση της ευχέρειάς τους αυτής, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη —πράγμα που οφείλουν να εξακριβώνουν τα εθνικά δικαστήρια— τον σκοπό και την οικονομία της έκτης οδηγίας και να προβλέπουν, προς τούτο, έναν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί αφενός στην οικονομική και αφετέρου στη μη οικονομική δραστηριότητα.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

34 Το αιτούν δικαστήριο, με το δεύτερο ερώτημα, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν με τη νομοθεσία τους ότι η δυνατότητα σύστασης ομίλου προσώπων που μπορούν να θεωρούνται ως ένα μόνον υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο (στο εξής: όμιλος ΦΠΑ), την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, ισχύει μόνο για τις οντότητες που έχουν νομική προσωπικότητα και τελούν σε σχέση εξάρτησης από τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου αυτού.

35 Το αιτούν δικαστήριο έχει ορισμένα ερωτηματικά ως προς το περιεχόμενο της διάταξης αυτής, της οποίας έγινε επίκληση ενώπιόν του. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 55 των προτάσεών του, η απάντηση στα ερωτηματικά αυτά ενδέχεται να παρουσιάζει ενδιαφέρον, παρά τις αμφιβολίες που εξέφρασε συναφώς η Ιρλανδία με τις γραπτές παρατηρήσεις της, για την επίλυση των εκκρεμών στις κύριες δίκες διαφορών. Συγκεκριμένα, αν η εταιρία χαρτοφυλακίου και οι θυγατρικές της αναγνωριστούν ως ενιαίος όμιλος ΦΠΑ, το αποτέλεσμα θα ήταν να παρέχεται στον όμιλο αυτό, εφόσον στη συνέχεια διενεργούνται πράξεις εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ των θυγατρικών της και τρίτων επιχειρήσεων, το δικαίωμα να εκπίπτει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο για τις πράξεις άντλησης κεφαλαίων που διενήργησε η εταιρία χαρτοφυλακίου.

36 Ενόψει απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα επί της ουσίας, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο, σε σχέση με την ερμηνεία του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), η διατύπωση του οποίου συμπίπτει σχεδόν με τη διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δέχτηκε ότι οι διατάξεις αυτές, οι οποίες επιτρέπουν σε κάθε κράτος μέλος να θεωρεί ως ένα μόνον υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο τα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στο έδαφός του και τα οποία είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομική άποψη, αλλά είναι στενά συνδεδεμένα από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, δεν επιβάλλουν καμία άλλη προϋπόθεση για της εφαρμογή τους (βλ. επ' αυτού απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψη 36).

37 Κατά συνέπεια, πρέπει να τονιστεί, πρώτον, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το οποίο, αντίθετα από ό,τι άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας, και συγκεκριμένα τα άρθρα 28α και 28β, τα οποία κάνουν ρητά λόγο για «νομικά πρόσωπα, κάνει λόγο απλώς για «πρόσωπα», δεν αποκλείει αυτόματα από το πεδίο εφαρμογής του τις οντότητες που, όπως οι επίμαχες στις κύριες δίκες ετερόρρυθμες εταιρίες, δεν έχουν νομική προσωπικότητα.

38 Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει ρητά ούτε τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν άλλες προϋποθέσεις στους επιχειρηματίες που επιθυμούν να δημιουργήσουν όμιλο ΦΠΑ (βλ. επ' αυτού απόφαση Επιτροπή κατά Σουηδίας,

C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 35) ούτε, ειδικότερα, τη δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν ότι μόνο οι οντότητες που έχουν νομική προσωπικότητα μπορούν να είναι μέλη ομίλου ΦΠΑ.

39 Επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί αν τα περιθώρια της διακριτικής ευχέρειας που έχουν τα κράτη μέλη να επιτρέπουν τη σύσταση τέτοιων ομίλων ΦΠΑ στην επικράτειά τους τους επιτρέπει να εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας τις οντότητες που δεν έχουν νομική προσωπικότητα.

40 Από την αιτιολογική έκθεση της πρότασης της Επιτροπής [COM(73) 950 τελικό] που κατέληξε στην έκδοση της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, θεσπίζοντας το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, θέλησε να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να μη συνδέουν συστηματικά την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο με την έννοια της αμιγώς νομικής ανεξαρτησίας, είτε χάριν της απλούστευσης των διοικητικών διαδικασιών είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταστρατηγήσεις, όπως π.χ. η κατάτμηση μιας επιχείρησης σε πλείονες υποκειμένους στον φόρο, ώστε να εφαρμόζεται ειδική ρύθμιση (βλ. επ' αυτού απόφαση Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψεις 37).

41 Συναφώς το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, για την εφαρμογή του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της ευχέρειάς τους, μπορούν να επιβάλλουν ορισμένους περιορισμούς στην εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπεται για τους ομίλους ΦΠΑ, εφόσον οι περιορισμοί αυτοί εξυπηρετούν την επίτευξη των σκοπών της οδηγίας αυτής που συνίστανται στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών και στην καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (βλ. επ' αυτού, μεταξύ άλλων, απόφαση Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψεις 38 και 39).

42 Μολονότι πάντως η έκτη οδηγία δεν περιελάμβανε, μέχρι να τεθεί σε ισχύ το τρίτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 4, το οποίο προστέθηκε με την οδηγία 2006/69, ρητές διατάξεις που να είναι αντίστοιχες προς το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, το γεγονός αυτός δεν στερούσε από τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίζουν, πριν τεθεί σε ισχύ το εν λόγω τρίτο εδάφιο, ισοδύναμα πρόσφορα μέτρα, καθόσον η εκ μέρους των κρατών μελών καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής συνιστά σκοπό τον οποίο αναγνώριζε και ενθάρρυνε η έκτη οδηγία, έστω και αν δεν υπήρχε ρητή εξουσιοδότηση από τον νομοθέτη της Ένωσης (βλ. επ' αυτού, μεταξύ άλλων, απόφαση Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 70 και 71).

43 Στο αιτούν δικαστήριο πάντως εναπόκειται να εξακριβώσει αν η εξαίρεση των οντοτήτων χωρίς νομική προσωπικότητα από τις ευεργετικές διατάξεις που διέπουν τους ομίλους ΦΠΑ, την οποία προβλέπει η εθνική νομοθεσία που έχει εφαρμογή στις υποθέσεις των κύριων δικών, συνιστά πρόσφορο και απαραίτητο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών αυτών, οι οποίοι συνίστανται στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών και στην καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

44 Δεύτερον, από το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα μόνον υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομική άποψη, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη. Το γεγονός ότι οι σχέσεις μεταξύ των προσώπων αυτών πρέπει να είναι απλώς και μόνο στενές δεν σημαίνει συνεπώς, αφού δεν προβλέπεται καμία άλλη απαίτηση, ότι η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να υπάγονται στις ευεργετικές διατάξεις που διέπουν τους ομίλους ΦΠΑ οι οντότητες μόνο που τελούν σε σχέση εξάρτησης από τη δεσπόζουσα εταιρία του οικείου ομίλου επιχειρήσεων.

45 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 99 των προτάσεών του, η ύπαρξη τέτοιας σχέσης εξάρτησης, μολονότι δημιουργεί το τεκμήριο ότι τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα έχουν στενές σχέσεις μεταξύ τους, δεν μπορεί καταρχήν να θεωρηθεί ως αναγκαία προϋπόθεση για τη σύσταση ομίλου

ΦΠΑ. Το αντίθετο θα ίσχυε μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες η προϋπόθεση αυτή θα ήταν κατ' εξαίρεση, εντός του δεδομένου εθνικού πλαισίου, αφενός πρόσφορο και αφετέρου απαραίτητο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών που συνίστανται στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών και στην καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

46 Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν με τη νομοθεσία τους ότι η δυνατότητα σύστασης ομίλου ΦΠΑ, την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή, ισχύει μόνο για τις οντότητες που έχουν νομική προσωπικότητα και τελούν σε σχέση εξάρτησης από τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου αυτού, εκτός αν οι δύο αυτές απαιτήσεις συνιστούν πρόσφορα και απαραίτητα μέτρα για την επίτευξη του σκοπού της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή του σκοπού της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του τρίτου ερωτήματος

47 Το αιτούν δικαστήριο, με το τρίτο ερώτημα, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα κατά πόσον μπορεί να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας έχει άμεσο αποτέλεσμα και επιτρέπει στα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα να το επικαλούνται έναντι του κράτους μέλους τους, όταν η νομοθεσία του κράτους μέλους αυτού δεν συνάδει προς τη διάταξη αυτή και δεν θα μπορούσε να ερμηνευθεί σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη.

48 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες προκύπτει ότι, από άποψη περιεχομένου, οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι ανεπιφύλακτες και επαρκώς ακριβείς, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους, είτε όταν το τελευταίο έχει παραλείψει να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εθνικό δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε πλημμελή μεταφορά της (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, σκέψη 29).

49 Μια διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι ανεπιφύλακτη, όταν επιβάλλει υποχρέωση που δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη και δεν προϋποθέτει για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της την έκδοση πράξης είτε των οργάνων της Ένωσης είτε των κρατών μελών (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, σκέψη 30).

50 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 112 των προτάσεών του, η προϋπόθεση την οποία προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, ότι δηλαδή για τη σύσταση ομίλου ΦΠΑ απαιτείται η ύπαρξη στενών σχέσεων μεταξύ των ενδιαφερόμενων προσώπων από χρηματοδοτική, οικονομική ή οργανωτική άποψη, πρέπει οπωσδήποτε να διασαφηνίζεται σε εθνικό επίπεδο. Επομένως, το άρθρο αυτό θέτει προϋποθέσεις, καθόσον απαιτεί την έκδοση εθνικών διατάξεων που να προσδιορίζουν το ακριβές περιεχόμενο των σχέσεων αυτών.

51 Κατά συνέπεια, το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας δεν πληροί όλες τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την παραγωγή άμεσου αποτελέσματος.

52 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας έχει άμεσο αποτέλεσμα και επιτρέπει στα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα να το επικαλούνται έναντι του κράτους μέλους τους, όταν η νομοθεσία του κράτους μέλους αυτού δεν συνάδει προς τη διάταξη αυτή και δεν θα μπορούσε να ερμηνευθεί σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) **Το άρθρο 17, παράγραφοι 2 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 βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 2006, έχει την έννοια ότι:**

   — **οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, η οποία μετέχει στη διαχείριση των θυγατρικών αυτών και επομένως ασκεί οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρούνται ως τμήμα των γενικών δαπανών της και ο φόρος προστιθέμενης αξίας που έχει καταβληθεί σε σχέση με τις δαπάνες αυτές πρέπει καταρχήν να εκπίπτει εξ ολοκλήρου, εκτός αν ορισμένες από τις οικονομικής φύσης πράξεις εκροών απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας δυνάμει της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/69, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης θα μπορεί να ασκείται μόνο υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 17, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής,**

   — **οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, η οποία μετέχει στη διαχείριση ορισμένων μόνο από τις θυγατρικές της αυτές και η οποία, αντίθετα, δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα έναντι των λοιπών θυγατρικών της, πρέπει να θεωρούνται εν μέρει μόνο ως τμήμα των γενικών δαπανών της, οπότε ο φόρος προστιθέμενης αξίας που έχει καταβληθεί σε σχέση με τις δαπάνες αυτές μπορεί να εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία των δαπανών που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα, σύμφωνα με κριτήρια που καθορίζονται από τα κράτη μέλη, τα οποία, κατά την άσκηση της ευχέρειάς τους αυτής, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη —πράγμα που οφείλουν να εξακριβώνουν τα εθνικά δικαστήρια— τον σκοπό και την οικονομία της έκτης οδηγίας και να προβλέπουν, προς τούτο, έναν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί αφενός στην οικονομική και αφετέρου στη μη οικονομική δραστηριότητα.**

2) **Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/69, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν με τη νομοθεσία τους ότι η δυνατότητα σύστασης ομίλου προσώπων που μπορούν να θεωρούνται ως ένα μόνον υποκείμενο στον φόρο προστιθέμενης αξίας πρόσωπο, την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, ισχύει μόνο για τις οντότητες που έχουν νομική προσωπικότητα και τελούν σε σχέση εξάρτησης από τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου αυτού, εκτός αν οι δύο αυτές απαιτήσεις συνιστούν πρόσφορα και απαραίτητα μέτρα για την επίτευξη του σκοπού της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή του σκοπού της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.**

3) Το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/69, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει άμεσο αποτέλεσμα και ότι επιτρέπει στα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα να το επικαλούνται έναντι του κράτους μέλους τους, όταν η νομοθεσία του κράτους μέλους αυτού δεν συνάδει προς τη διάταξη αυτή και δεν θα μπορούσε να ερμηνευθεί σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη.

(υπογραφές)