Συλλογή της Νομολογίας

ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 12ης Ιανουαρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 — Έκπτωση του φόρου εισροών — Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί τόσο οικονομικές όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες — Εταιρία συμμετοχών που παρέχει υπηρεσίες στις θυγατρικές της χωρίς αντάλλαγμα»

Στην υπόθεση C-28/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) με απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

MVM Magyar Villamos Művek Zrt.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η MVM Magyar Villamos Művek Zrt., εκπροσωπούμενη από τους Sz. Vámosi-Nagy και P. Vaszari, ügyvédek,

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Bóra, G. Koós και M. Z. Fehér,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την J. Kraehling, επικουρούμενη από την H. L. McCarthy, solicitor,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον V. Bottka και την L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη σύμφωνα με το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου,

εκδίδει την ακόλουθη

Διάταξη

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 9, 26, 167, 168 και 173 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).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της MVM Magyar Villamos Művek Zrt. και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága (Διεύθυνση Ενστάσεων της Εθνικής Αρχής Φορολογίας και Τελωνείων, Ουγγαρία, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με το δικαίωμα της MVM να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών που βάρυνε υπηρεσίες τις οποίες αγόρασε για τις θυγατρικές της.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει 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 ως άνω οδηγίας έχει ως 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 26, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

6 Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

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

7 Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στο 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,

[…]».

8 Το άρθρο 173, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170, όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

[…]»

Το ουγγρικό δίκαιο

9 Τα άρθρα 2, 6, 14, 119, 120 και 123 του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμος αριθ. CXXVII του 2007 για τον ΦΠΑ) μεταφέρουν στην ουγγρική έννομη τάξη αντιστοίχως τα άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112. Οι διατάξεις αυτές του εσωτερικού δικαίου έχουν, κατ' ουσίαν, την ίδια διατύπωση με τα άρθρα της εν λόγω οδηγίας τα οποία μεταφέρουν στην εσωτερική έννομη τάξη.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Η MVM είναι κρατική εμπορική εταιρία η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της ενέργειας. Αφενός, εκμισθώνει σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και δίκτυα οπτικών ινών. Αφετέρου, είναι ιδιοκτήτρια διαφόρων εταιριών που, κατά κύριο λόγο, παράγουν ή διανέμουν ηλεκτρική ενέργεια.

11 Συνάπτοντας με τις θυγατρικές της την επονομαζόμενη σύμβαση «ελέγχου», κατά την έννοια του ουγγρικού δικαίου, η MVM συνέστησε όμιλο εταιριών αναγνωριζόμενο βάσει του εν λόγω δικαίου (στο εξής: όμιλος). Η σύσταση ενός τέτοιου ομίλου δεν είχε πάντως ως αποτέλεσμα τη δημιουργία χωριστού νομικού προσώπου ή την εξάλειψη της νομικής προσωπικότητας των μελών του ομίλου. Εξάλλου, τα μέλη αυτά δεν προσχώρησαν σε καθεστώς υπαγωγής ομίλου στον ΦΠΑ.

12 Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο την απόφαση την οποία έλαβε η φορολογική αρχή κατόπιν ελέγχου των δηλώσεων ΦΠΑ της MVM για τα έτη 2008 έως 2010.

13 Κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, η MVM ήταν επιφορτισμένη με τη στρατηγική διαχείριση του ομίλου. Για τον σκοπό αυτό, χρησιμοποίησε νομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες διοικήσεως επιχειρήσεων και υπηρεσίες δημοσίων σχέσεων, πρώτον, για δικό της όφελος, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες αυτές παρεσχέθησαν στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της με αντικείμενο την εκμίσθωση σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και δικτύων οπτικών ινών, που υπόκειται, ως τέτοια, στον ΦΠΑ, δεύτερον, προς όφελος ολόκληρου του ομίλου και, τρίτον, προς όφελος καθενός από τα μέλη του ομίλου αυτού. Η MVM εξέπεσε τον ΦΠΑ που αφορούσε το σύνολο των υπηρεσιών αυτών. Πάντως, ακόμη και στις περιπτώσεις που οι εν λόγω υπηρεσίες εξυπηρετούσαν τα συμφέροντα ολόκληρου του ομίλου ή συνδέονταν άμεσα με τις φορολογητέες δραστηριότητες των λοιπών μελών του ως άνω ομίλου, η MVM, πλην ορισμένων εξαιρέσεων, δεν χρέωσε τις υπηρεσίες αυτές στις θυγατρικές της. Η MVM δεν χρέωνε ούτε γενικό αντάλλαγμα, στο πλαίσιο του ομίλου, για τη στρατηγική της διαχείριση, με αποτέλεσμα η διαχείριση αυτή να πραγματοποιείται δωρεάν.

14 Η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο ΦΠΑ που αφορούσε τις νομικές υπηρεσίες, τις υπηρεσίες διοικήσεως επιχειρήσεων και τις υπηρεσίες δημοσίων σχέσεων δεν ήταν εκπεστέος, βάσει του νόμου CXXVII του 2007 για τον ΦΠΑ, παρά μόνο στο μέτρο που η MVM είχε χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες αυτές για να πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Έτσι, η ως άνω αρχή δεν δέχθηκε το δικαίωμα της MVM να εκπέσει τον ΦΠΑ που αφορούσε τις εν λόγω υπηρεσίες, όταν αυτές είχαν χρησιμοποιηθεί προς το συμφέρον των λοιπών μελών του ομίλου ή όταν επρόκειτο για υπηρεσίες διοικήσεως επιχειρήσεων σχετικές ιδίως με την απόκτηση συμμετοχών (στο εξής: επίμαχες υπηρεσίες). Ειδικότερα, στις περιπτώσεις αυτές, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η MVM αποτελούσε τον τελικό αποδέκτη των ως άνω υπηρεσιών.

15 Η MVM άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, υποστηρίζοντας ότι οι επίμαχες υπηρεσίες αποτελούσαν γενικές δαπάνες που αφορούσαν τη φορολογητέα δραστηριότητά της, δεδομένου ότι η ίδια έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ ο οποίος δεν ασκεί καμία δραστηριότητα που να απαλλάσσεται από τον φόρο. Στο πλαίσιο της προσφυγής αυτής, η MVM υποστήριξε ακόμη ότι η μη χρέωση των θυγατρικών της δεν έθιγε το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ.

16 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή αυτή, με το σκεπτικό ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν είχαν χρησιμοποιηθεί για την άσκηση δραστηριότητας υποκειμένου στον ΦΠΑ και ότι δεν υφίστατο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τέτοιες υπηρεσίες.

17 Η MVM άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία).

18 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, κατά την κρίσιμη για την ενώπιόν του υπόθεση περίοδο, η MVM ενεργούσε ως παθητική εταιρία συμμετοχών από πλευράς χρεώσεως, στο μέτρο που οι θυγατρικές της δεν της κατέβαλλαν, καταρχήν, παρά μόνο μερίσματα, αλλά ως ενεργητική εταιρία συμμετοχών σε ό,τι αφορούσε την άσκηση της συγκεντρωτικής διαχειρίσεως των δραστηριοτήτων του ομίλου.

19 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί όμως ότι, από οικονομικής απόψεως, η εκ μέρους εταιρίας συμμετοχών χρέωση υπηρεσιών στις θυγατρικές της δεν αποτελεί, για τους αμιγώς εθνικούς ομίλους εταιριών, παρά τεχνικό και μόνο ζήτημα. Εξάλλου, δεν υφίσταται χαριστικός χαρακτήρας, εφόσον η MVM λαμβάνει υψηλότερα μερίσματα για τις υπηρεσίες που παρέχει, δήθεν χωρίς αντάλλαγμα, στις θυγατρικές της.

20 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αποτελεί εταιρία συμμετοχών [holding], η οποία διαδραματίζει ενεργό ρόλο στη διαχείριση συγκεκριμένων δραστηριοτήτων των θυγατρικών και ολόκληρου του ομίλου εταιριών, αλλά δεν μετακυλίει στις θυγατρικές ούτε το κόστος των υπηρεσιών που χρησιμοποίησε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της ως ασκούσας ενεργό διαχείριση εταιρίας συμμετοχών ούτε τον ΦΠΑ που βάρυνε τις υπηρεσίες αυτές, υποκείμενο στον ΦΠΑ όσον αφορά τις εν λόγω υπηρεσίες;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορεί η ασκούσα ενεργό διαχείριση εταιρία συμμετοχών να ασκήσει, και ενδεχομένως με ποιον τρόπο, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που αναλογεί στις υπηρεσίες που η ίδια χρησιμοποίησε και οι οποίες σχετίζονται άμεσα με την υποκείμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα ορισμένων θυγατρικών;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορεί η ασκούσα ενεργό διαχείριση εταιρία συμμετοχών να ασκήσει, και ενδεχομένως με ποιον τρόπο, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που αναλογεί στις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για να εξυπηρετηθούν τα συμφέροντα ολόκληρου του ομίλου εταιριών;

4) Διαφέρουν οι απαντήσεις στα προηγούμενα ερωτήματα, και ενδεχομένως σε ποιο μέτρο, εάν η ασκούσα ενεργό διαχείριση εταιρεία συμμετοχών χρεώνει στις θυγατρικές, ως ενδιάμεσες παροχές, τις επίμαχες χρησιμοποιηθείσες υπηρεσίες;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

21 Κατά το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, όταν ερώτημα που υποβάλλεται με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι ταυτόσημο με ερώτημα επί του οποίου το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί, όταν η απάντηση σε τέτοιο ερώτημα μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία ή όταν δεν υπάρχει καμία εύλογη αμφιβολία ως προς την απάντηση που προσήκει στο υποβληθέν με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ερώτημα, το Δικαστήριο, κατόπιν προτάσεως του εισηγητή δικαστή και αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, μπορεί οποτεδήποτε να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη.

22 Το άρθρο αυτό πρέπει να εφαρμοσθεί στην υπό κρίση υπόθεση.

23 Με τα τέσσερα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στη διαχείριση των θυγατρικών της, σε περίπτωση που αυτή δεν έχει χρεώσει στις εν λόγω θυγατρικές της ούτε το τίμημα των υπηρεσιών που αγόρασε προς το συμφέρον ολόκληρου του ομίλου εταιριών ή ορισμένων από τις θυγατρικές της, ούτε τον σχετικό ΦΠΑ, μπορεί να θεωρηθεί ως «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, παρέχουσα το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για τις υπηρεσίες αυτές.

24 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι η οδηγία 2006/112 ορίζει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, στον φόρο αυτό υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν οικονομικό χαρακτήρα (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ειδικότερα, από το άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας προκύπτει ότι, από τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο έδαφος κράτους μέλους, στον ΦΠΑ υπόκεινται μόνον οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

25 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι κατά κανόνα μια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως «οικονομική» οσάκις εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία λαμβάνει εκείνος που διενεργεί την πράξη (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στα άρθρα 167 επόμενα της οδηγίας 2006/112, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ και δεν δύναται, καταρχήν, να περιορισθεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 37 και 38 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 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 του 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 καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του και ότι, προηγουμένως, τα ως άνω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παραδίδονται ή να παρέχονται, αντιστοίχως, από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, προκειμένου να είναι εκπεστέος ο ΦΠΑ, πρέπει οι πράξεις εισροών να παρουσιάζουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Έτσι, το δικαίωμα προς 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 των υπηρεσιών αυτών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Όσον αφορά, ειδικότερα, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο έχει μια εταιρία συμμετοχών, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112, ούτε δικαίωμα προς έκπτωση, κατά το άρθρο 167 της ως άνω οδηγίας, εταιρία συμμετοχών μοναδικός σκοπός της οποίας είναι η απόκτηση μεριδίων συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρία αυτή να αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση των επιχειρήσεων αυτών, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει η εν λόγω εταιρία συμμετοχών ως μέτοχος ή εταίρος (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Η απλή απόκτηση και κατοχή εταιρικών μεριδίων δεν πρέπει να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, 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 διαρκούς χαρακτήρα, διότι το ενδεχόμενο μέρισμα, καρπός αυτής της συμμετοχής, απορρέει απλώς και μόνον από την κυριότητα επί του αγαθού (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Αυτό δεν ισχύει όταν η συμμετοχή συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτώνται μερίδια συμμετοχής, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο κάτοχος των μεριδίων αυτών ως μέτοχος ή εταίρος (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, καθόσον συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της ως άνω οδηγίας, όπως είναι η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών από την εταιρία συμμετοχών προς τις θυγατρικές της (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Συνακόλουθα, η απλή ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών στη διαχείριση των θυγατρικών της, χωρίς τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας 2006/112, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας (βλ., υπ' αυτή την έννοια, διάταξη της 12ης Ιουλίου 2001, Welthgrove, C-102/00, EU:C:2001:416, σκέψεις 16 και 17). Συνεπώς, μια τέτοια διαχείριση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112.

35 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά την κρίσιμη για την υπόθεση της κύριας δίκης περίοδο, η MVM συνήθως δεν ελάμβανε αμοιβή από τις θυγατρικές της για την εκ μέρους της συγκεντρωτική διαχείριση των δραστηριοτήτων του ομίλου. Έτσι, βάσει των προηγούμενων εκτιμήσεων, διαπιστώνεται ότι η ανάμειξη της MVM στη διαχείριση των θυγατρικών της δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, δυνάμενη να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας.

36 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος επιβάρυνε δαπάνες του υποκειμένου στον φόρο στο μέτρο που ο εν λόγω ΦΠΑ αφορά δραστηριότητες οι οποίες, λόγω του μη οικονομικού χαρακτήρα τους, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 30, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 59).

37 Εξ αυτού συνάγεται ότι η MVM δεν μπορεί να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις επίμαχες υπηρεσίες, στο μέτρο που οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται με πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112.

38 Η εκτίμηση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η MVM άσκησε και άλλες δραστηριότητες, όπως η εκμίσθωση σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και δικτύων οπτικών ινών, εφόσον οι επίμαχες υπηρεσίες δεν φαίνονται να έχουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με οποιαδήποτε φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της παρατιθέμενης στη σκέψη 29 της παρούσας διατάξεως νομολογίας, πράγμα του οποίου η επαλήθευση αποτελεί πάντως έργο του αιτούντος δικαστηρίου.

39 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 24 της αποφάσεως της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496), η ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση αναγνωρίζεται υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και ελλείψει αμέσου και απευθείας συνδέσμου μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών δαπανών του υποκειμένου στον φόρο

προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο. Ειδικότερα, το κόστος αυτό εμφανίζει άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

40 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, κατά την κρίσιμη για την υπόθεση της κύριας δίκης περίοδο, η MVM άσκησε μια φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα, δηλαδή την εκμίσθωση σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και δικτύων οπτικών ινών. Δύσκολα όμως νοείται να έχουν οι επίμαχες υπηρεσίες, δηλαδή υπηρεσίες οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν προς το συμφέρον των λοιπών μελών του ομίλου και υπηρεσίες διοικήσεως επιχειρήσεων που αφορούσαν ιδίως την απόκτηση συμμετοχών, άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με τη δραστηριότητα αυτή εκμισθώσεως, έστω και θεωρούμενη στο σύνολό της, πράγμα του οποίου η επαλήθευση αποτελεί πάντως έργο του αιτούντος δικαστηρίου.

41 Κατά τα λοιπά, η MVM υποστηρίζει, στις παρατηρήσεις που υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου, ότι, από 1ης Ιανουαρίου 2015, έχει ένα περιθώριο κέρδους επί των πράξεων που αφορούν τη στρατηγική διαχείριση των μετεχουσών στον όμιλο εταιριών.

42 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, ακόμη και στην περίπτωση που η διαχείριση αυτή πρέπει να θεωρηθεί, από την ημερομηνία αυτή και μετά, ως οικονομική δραστηριότητα, οι δαπάνες που δηλώθηκαν μεταξύ 2008 και 2010 για την απόκτηση των επίμαχων υπηρεσιών δεν μπορούν να αποτελέσουν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των νέων αυτών φορολογητέων πράξεων και δεν μπορούν επομένως να παράσχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

43 Ενώπιον του Δικαστηρίου, η MVM υποστήριξε επίσης ότι οι επίμαχες υπηρεσίες εξυπηρέτησαν τα συμφέροντα του ομίλου και ότι, δεδομένου ότι οι θυγατρικές της ασκούσαν δραστηριότητες οι οποίες παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται με τις οικονομικές δραστηριότητες ολόκληρου του ομίλου.

44 Πρέπει όμως να επισημανθεί εν προκειμένω ότι η αδυναμία εκπτώσεως του αφορώντος τις επίμαχες υπηρεσίες ΦΠΑ είναι απόρροια της επιλογής της MVM να μη χρεώσει στα μέλη του ομίλου τις υπηρεσίες διαχειρίσεως τις οποίες παρείχε.

45 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, αφενός, οι επιχειρηματίες είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τις μεθόδους συναλλαγών που κρίνουν ως πλέον κατάλληλες για τις δραστηριότητές τους (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 46) και, αφετέρου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν συνεπάγεται ότι ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο πράξεων μπορεί να επιλέξει τη μία και να επικαλεστεί τα αποτελέσματα της άλλης (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526, σκέψη 33).

46 Τέλος, αν το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει, κατόπιν της διαλαμβανόμενης στις σκέψεις 38 και 40 της παρούσας διατάξεως εξετάσεως, ότι ορισμένες από τις επίμαχες υπηρεσίες αφορούν τόσο οικονομικές, όσο και μη οικονομικές, δραστηριότητες της MVM, υπενθυμίζεται ότι οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 δεν περιέχουν κανόνες για τις μεθόδους ή τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμόσουν τα κράτη μέλη κατά τη θέσπιση διατάξεων που επιτρέπουν τον επιμερισμό του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών αναλόγως του αν οι αντίστοιχες δαπάνες συνδέονται με οικονομικές ή με μη οικονομικές δραστηριότητες (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 33).

47 Υπ' αυτές τις συνθήκες, προκειμένου οι υποκείμενοι στον φόρο να μπορέσουν να προβούν στους αναγκαίους υπολογισμούς, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέψουν τις ενδεδειγμένες προς τούτο μεθόδους και κριτήρια, τηρώντας τις αρχές στις οποίες στηρίζεται το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Ιδίως, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν την εξουσία τους εκτιμήσεως κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζουν ότι η έκπτωση πραγματοποιείται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό το οποίο αντιστοιχεί στις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση πράξεις. Πρέπει ως εκ τούτου να μεριμνούν

ώστε ο υπολογισμός της αναλογίας μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί σε καθεμία από τις δύο αυτές κατηγορίες δραστηριοτήτων (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψεις 34 και 37).

48 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, όταν η ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στη διαχείριση των θυγατρικών της δεν συνιστά «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, για τον λόγο ότι η ως άνω εταιρία συμμετοχών δεν έχει χρεώσει στις εν λόγω θυγατρικές της ούτε το τίμημα των υπηρεσιών που αγόρασε προς το συμφέρον ολόκληρου του ομίλου εταιριών ή ορισμένων από τις θυγατρικές της, ούτε τον σχετικό ΦΠΑ, μια τέτοια εταιρία συμμετοχών δεν μπορεί να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές τις οποίες αγόρασε, στο μέτρο που οι εν λόγω υπηρεσίες συνδέονται με πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, όταν η ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στη διαχείριση των θυγατρικών της δεν συνιστά «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια της ως άνω οδηγίας, για τον λόγο ότι η ως άνω εταιρία συμμετοχών δεν έχει χρεώσει στις εν λόγω θυγατρικές της ούτε το τίμημα των υπηρεσιών που αγόρασε προς το συμφέρον ολόκληρου του ομίλου εταιριών ή ορισμένων από τις θυγατρικές της, ούτε τον σχετικό φόρο προστιθέμενης αξίας, μια τέτοια εταιρία συμμετοχών δεν μπορεί να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές τις οποίες αγόρασε, στο μέτρο που οι εν λόγω υπηρεσίες συνδέονται με πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας.

(υπογραφές)