Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 8ης Νοεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Σχεδιαζόμενη μεταβίβαση μετοχών θυγατρικής εταιρίας χαμηλότερης βαθμίδας – Δαπάνες που αφορούν υπηρεσίες παρασχεθείσες για τον σκοπό της μεταβιβάσεως αυτής – Μη πραγματοποιηθείσα μεταβίβαση – Αίτηση εκπτώσεως του φόρου εισροών – Πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-502/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Vestre Landsret (εφετείο δυτικής περιφέρειας, Δανία) με απόφαση της 15ης Αυγούστου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Αυγούστου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

C&D Foods Acquisition ApS

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο του πρώτου τμήματος, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η C&D Foods Acquisition ApS, εκπροσωπούμενη από τους T. Frøbert και K. Bastian, advokater,

– η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Nymann-Lindegren, επικουρούμενο από τον D. Auken, advokat,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την N. Gossement,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 C&D Foods Acquisition ApS (στο εξής: C&D Foods) και του Skatteministeriet (Υπουργείου Φορολογίας, Δανία) με αντικείμενο την άρνηση του τελευταίου να της χορηγήσει την έκπτωση του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών για τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που χρησιμοποίησε η εταιρία αυτή στο πλαίσιο σχεδιαζόμενης αλλά μη πραγματοποιηθείσας μεταβιβάσεως των μετοχών θυγατρικής εταιρίας χαμηλότερης βαθμίδας, στην οποία παρείχε υπηρεσίες διοικήσεως και πληροφορικής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 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 Κατά το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112:

«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,

[…].»

Το δανικό δίκαιο

6 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, οι σχετικές διατάξεις του momsloven (νόμου περί ΦΠΑ) περιλαμβάνονταν στον κωδικοποιημένο νόμο 966, της 14ης Οκτωβρίου 2005, όπως τροποποιήθηκε (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ).

7 Δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα.»

8 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«Ως “παράδοση αγαθού” νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

9 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 11, του εν λόγω νόμου έχει ως εξής:

«Απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ τα ακόλουθα εμπορεύματα και οι ακόλουθες υπηρεσίες:

11. Οι ακόλουθες χρηματοπιστωτικές δραστηριότητες:

[…]

e) οι εργασίες, συμπεριλαμβανομένης της διαπραγματεύσεως, εξαιρουμένης όμως της φυλάξεως και της διαχειρίσεως, που αφορούν κινητές αξίες, εξαιρουμένων των τίτλων που αντιπροσωπεύουν εμπορεύματα και των άλλων εγγράφων που παρέχουν ορισμένα δικαιώματα όπως, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα χρήσεως ακινήτων καθώς και εταιρικών μεριδίων και μετοχών των οποίων η κατοχή παρέχει στην πράξη ή κατά νόμον δικαιώματα κυριότητας ή χρήσεως ακινήτου ή τμήματος ακινήτου.»

10 Το άρθρο 37, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου προβλέπει τα εξής:

«Οι επιχειρήσεις που έχουν καταχωριστεί κατ’ εφαρμογήν των άρθρων 47, 49, 51 ή 51 a μπορούν, κατά τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου εισροών (βλ. άρθρο 56, παράγραφος 3), να εκπέσουν τον προβλεπόμενο από τον παρόντα νόμο φόρο για τις αγορές και λοιπές συναλλαγές της επιχειρήσεως οι οποίες αφορούν εμπορεύματα και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για τις μη απαλλασσόμενες του φόρου, δυνάμει του άρθρου 13, παραδόσεις της επιχειρήσεως, συμπεριλαμβανομένων των παραδόσεων που πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή, υπό την επιφύλαξη ωστόσο της παραγράφου 6.»

11 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, σύμφωνα με την πρακτική της SKAT (δανικής φορολογικής αρχής), μητρική εταιρία χαρτοφυλακίου η οποία παρενέβη στη διαχείριση θυγατρικής δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ ο οποίος έχει επιβαρύνει τη δαπάνη παροχής συμβουλών κατά τη μεταβίβαση τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο της θυγατρικής αυτής, ακόμη και στην περίπτωση μεταβιβάσεως του συνόλου των τίτλων αυτών, διότι η εν λόγω μεταβίβαση απαλλάσσεται του φόρου κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 13, παράγραφος 1, σημείο 11, στοιχείο e), του νόμου περί ΦΠΑ.

12 Εφόσον η προγενέστερη απόκτηση και κατοχή των τίτλων της θυγατρικής αποτέλεσε οικονομική δραστηριότητα, η SKAT θεωρεί ότι η μεταβίβαση από την εταιρία χαρτοφυλακίου των μεριδίων της θυγατρικής που αυτή κατέχει συνιστά απαλλασσόμενη του φόρου πράξη. Επομένως δεν είναι εκπεστέος ο ΦΠΑ επί των εισροών που έχει επιβαρύνει τις σχετικές με τη μεταβίβαση δαπάνες.

13 Δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει δαπάνες παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως μεριδίων θυγατρικής εταιρίας μπορεί, εντούτοις, να χορηγηθεί εάν οι δαπάνες αυτές είναι δυνατό να θεωρηθούν ως μέρος των γενικών δαπανών της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Για τον σκοπό αυτόν απαιτείται οι δαπάνες που καταβλήθηκαν να μπορούν να θεωρηθούν ως συστατικά στοιχεία της τιμής των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας του συγκεκριμένου υποκειμένου στον φόρο. Αντιθέτως, αν οι δαπάνες αυτές μπορούν να ενσωματωθούν στην τιμή των μεταβιβαζόμενων μεριδίων, δεν χορηγείται κανένα δικαίωμα εκπτώσεως. Κατά την άποψη της SKAT, το δικαίωμα εκπτώσεως εξαρτάται από συγκεκριμένη εκτίμηση του ζητήματος αν οι καταβληθείσες δαπάνες μπορούν να ενσωματωθούν στην τιμή των μεταβιβαζόμενων μετοχών ή αν αποτελούν μόνο μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων που συνδέονται με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η C&D Foods, εταιρία του δανικού δικαίου, είναι μέλος του διεθνούς ομίλου Arovit (στο εξής: όμιλος Arovit). Ήταν η μητρική εταιρία της Arovit Holding A/S, επίσης εταιρίας του δανικού δικαίου, στην οποία ανήκε η Arovit Petfood, στην οποία ανήκαν με τη σειρά τους οι λοιπές εταιρίες του ομίλου.

15 Πριν από την 1η Μαρτίου 2007, η κύρια δραστηριότητα της C&D Foods ήταν ότι αποτελούσε τη μητρική εταιρία της Arovit Holding. Κατά την ημερομηνία αυτή η C&D Foods συνήψε σύμβαση διαχειρίσεως με τη θυγατρική της εταιρία χαμηλότερης βαθμίδας Arovit Petfood, για την παροχή υπηρεσιών διοικήσεως και πληροφορικής. Δυνάμει της συμβάσεως αυτής, η πρώτη εκ των ως άνω δύο εταιριών τιμολογούσε μηνιαίως τις υπηρεσίες της στη δεύτερη βάσει του ποσού των δαπανών προσωπικού της προσαυξημένων κατά 10 %, ποσό στο οποίο προσετίθετο ο ΦΠΑ.

16 Στις 13 Αυγούστου 2008 το ισλανδικό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα Kaupthing Bank εξαγόρασε τον όμιλο Arovit έναντι του ποσού του ενός ευρώ λόγω παύσεως πληρωμών του πρώην ιδιοκτήτη του ομίλου αυτού κατά την αποπληρωμή δανείου που του είχε χορηγηθεί. Η Kaupthing Bank, έχοντας πρόθεση να μεταβιβάσει όλες τις μετοχές της Arovit Petfood που είχε στην κατοχή της προκειμένου να παύσει να είναι πιστωτής του ομίλου αυτού, συνήψε, κατά τη διάρκεια της περιόδου από τον Δεκέμβριο του 2008 έως τον Μάρτιο του 2009, για λογαριασμό της C&D Foods συμβάσεις παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών στο πλαίσιο αυτής της σχεδιαζόμενης μεταβιβάσεως (στο εξής: επίδικες υπηρεσίες).

17 Αφού κατέβαλε τις δαπάνες που αφορούσαν το σχέδιο αυτό, κατά τη διάρκεια του έτους 2009, η C&D Foods εξέπεσε τον αντίστοιχο ΦΠΑ. Η διαδικασία μεταβιβάσεως ολοκληρώθηκε το φθινόπωρο ή προς το τέλος του έτους 2009, διότι δεν βρέθηκε κανένας ενδιαφερόμενος αγοραστής.

18 Με απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2012, η SKAT αρνήθηκε την έκπτωση του ΦΠΑ που αφορούσε τις δαπάνες για την παροχή των επίδικων υπηρεσιών. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε από την Landsskatteretten (εθνική φορολογική επιτροπή, Δανία), μεταξύ άλλων, λόγω ελλείψεως επαρκούς συνάφειας των δαπανών αυτών με τις υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις της C&D Foods.

19 Η C&D Foods άσκησε προσφυγή ενώπιον του Retten i Esbjerg (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου Esbjerg, Δανία), το οποίο παρέπεμψε την υπόθεση στο Vestre Landsret (εφετείο δυτικής περιφέρειας, Δανία) λόγω των ζητημάτων αρχής που τέθηκαν ενώπιόν του.

20 Το Vestre Landsret (εφετείο δυτικής περιφέρειας) διατηρεί αμφιβολίες ως προς το δικαίωμα εταιρίας χαρτοφυλακίου να εκπέσει τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις δαπάνες που αφορούν σχεδιαζόμενη αλλά μη πραγματοποιηθείσα μεταβίβαση μεριδίων θυγατρικής χαμηλότερης βαθμίδας στην οποία η εν λόγω εταιρία χαρτοφυλακίου παρέχει υπηρεσίες διοικήσεως και πληροφορικής.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές το Vestre Landsret (εφετείο δυτικής περιφέρειας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 υπό την έννοια ότι μια εταιρία χαρτοφυλακίου έχει δικαίωμα, υπό συνθήκες όπως εκείνες της κύριας δίκης, σε πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί παροχών εισροής σε σχέση με έρευνες "due diligence" πριν από μια σχεδιαζόμενη, αλλά μη πραγματοποιηθείσα τελικώς μεταβίβαση μετοχών θυγατρικής εταιρίας, στην οποία παρέχει υπηρεσίες διοίκησης και πληροφορικής που υπόκεινται σε ΦΠΑ;

2) Έχει σημασία για την απάντηση του προηγούμενου ερωτήματος το γεγονός ότι η τιμή των υποκειμένων σε ΦΠΑ υπηρεσιών διοικήσεως και πληροφορικής, τις οποίες παρέχει η εταιρία χαρτοφυλακίου στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, είναι καθορισμένη με τρόπο ώστε να αντιστοιχεί στις δαπάνες προσωπικού πλέον ενός "mark up" ύψους 10 %;

3) Δύναται να υφίσταται, ανεξαρτήτως της απαντήσεως επί των προηγουμένων ερωτημάτων, δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών για τις δαπάνες παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών που αναφέρονται στην κύρια δίκη ως γενικές δαπάνες και, αν ναι, υπό ποιες προϋποθέσεις;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

22 Πρέπει να επισημανθεί, καταρχάς, ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, τα υποβληθέντα ερωτήματα δεν αφορούν το ζήτημα ποιος ήταν ο πραγματικός οφειλέτης των σχετικών με την παροχή των επίδικων υπηρεσιών δαπανών, αλλά μόνον το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί για τις δαπάνες αυτές υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη.

23 Συναφώς πρέπει να υπομνησθεί, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 16 των προτάσεών της, ότι, βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα εκπτώσεως προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο λήπτης των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών.

24 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η Kaupthing Bank ζήτησε, για λογαριασμό της C&D Foods, την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για την προετοιμασία της μεταβιβάσεως των μετοχών της Arovit Petfood, τις οποίες κατείχε. Το προϊόν της εν λόγω σχεδιαζόμενης μεταβιβάσεως θα παρείχε στην Kaupthing Bank τη δυνατότητα να μην είναι πλέον πιστωτής του ομίλου Arovit.

25 Στο μέτρο που από την προδικαστική παραπομπή προκύπτει ότι η C&D Foods ήταν ο λήπτης τουλάχιστον ορισμένων εκ των επίδικων υπηρεσιών και, περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο εξήγησε τον λόγο για τον οποίο έκρινε αναγκαίο να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα, τα ερωτήματα αυτά δεν παρίστανται υποθετικά.

26 Στη συνέχεια, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει προηγουμένως να διαπιστωθεί εάν μια πράξη μεταβιβάσεως μετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, συνιστά οικονομική δραστηριότητα εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112.

27 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με τα ερωτήματα αυτά, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 2, 9 και 168 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι μια σχεδιαζόμενη αλλά μη πραγματοποιηθείσα μεταβίβαση μετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, να καθοριστεί εάν οι διατάξεις αυτές παρέχουν σε μια εταιρία το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για δαπάνες οι οποίες ανέκυψαν στο πλαίσιο πωλήσεως μετοχών μιας θυγατρικής χαμηλότερης βαθμίδας στην οποία η εταιρία αυτή

παρέχει υπηρεσίες διοικήσεως υποκείμενες στον ΦΠΑ, ενώ το προϊόν της πωλήσεως αυτής σχεδιάζεται να χρησιμοποιηθεί για την αποπληρωμή ληξιπρόθεσμης οφειλής, και, ενδεχομένως, να καθοριστεί η έκταση της εκπτώσεως αυτής.

28 Καταρχάς πρέπει να επισημανθεί ότι η οδηγία 2006/112, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, κατήργησε την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), χωρίς να επιφέρει ουσιαστικές αλλαγές σε σχέση με την οδηγία αυτή. Δεδομένου ότι οι κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 είναι κατ' ουσίαν ταυτόσημες προς εκείνες της έκτης οδηγίας 77/388, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την τελευταία αυτή οδηγία έχει, επίσης, εφαρμογή στην οδηγία 2006/112.

29 Από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, το οποίο ορίζει το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, προκύπτει ότι στο εσωτερικό του κράτους μέλους υπόκεινται στον φόρο αυτό μόνον οι δραστηριότητες που έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Κατά το άρθρο 9 της οδηγίας αυτής, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Επίσης, από το εν λόγω άρθρο 9 προκύπτει 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 (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 27).

30 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112, ούτε δικαίωμα εκπτώσεως, κατά το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής, η εταιρία της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, χωρίς να παρεμβαίνει άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση των εταιριών αυτών. Συγκεκριμένα, μόνη η κτήση και η κατοχή μετοχών δεν συνιστούν, αυτές καθαυτές, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, και δεν προσδίδουν στο οικείο πρόσωπο την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου ότι οι πράξεις αυτές δεν ενέχουν εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, καθόσον η μόνη ανταμοιβή των πράξεων αυτών έγκειται σε τυχόν κέρδος κατά την πώληση των μετοχών αυτών (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 16).

31 Συναφώς, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ εμπίπτουν μόνον οι πληρωμές που συνιστούν την αντιπαροχή πράξεως ή οικονομικής δραστηριότητας και ότι τούτο δεν ισχύει όταν οι πληρωμές είναι επακόλουθο της απλής κυριότητας αγαθού, όπως συμβαίνει με τα μερίσματα ή άλλα μετοχικά προϊόντα (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Ωστόσο, τα πράγματα έχουν άλλως όταν η οικονομική συμμετοχή σε άλλη εταιρία συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση της εταιρίας, στο κεφάλαιο της οποίας αποκτάται η συμμετοχή, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο αποκτών τη συμμετοχή υπό την ιδιότητά του ως μετόχου ή εταίρου, στον βαθμό που μια τέτοια ανάμειξη συνεπάγεται την πραγματοποίηση συναλλαγών υποκειμένων στον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 2 της οδηγίας 2006/112, όπως είναι η παροχή διοικητικών, λογιστικών και μηχανογραφικών υπηρεσιών (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, περαιτέρω, ότι οι πράξεις που αφορούν τις μετοχές ή τα μερίδια εταιρίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ όταν διενεργούνται στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας διαπραγματεύσεως τίτλων, για την πραγματοποίηση άμεσης ή έμμεσης

αναμείξεως στη διαχείριση των εταιριών όπου αποκτάται η συμμετοχή ή όταν αποτελούν την άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση της φορολογητέας δραστηριότητας (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Όσον αφορά το ζήτημα αν οι δαπάνες που συνδέονται με πράξη μεταβιβάσεως μετοχών εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι, με την απόφασή του της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), το Δικαστήριο κλήθηκε να εξετάσει το ζήτημα αυτό σχετικά με τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε μητρική εταιρία στο πλαίσιο μεταβιβάσεως μετοχών μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας στις οποίες η ως άνω πρώτη εταιρία παρείχε, ως μητρική εταιρία, υπηρεσίες υποκείμενες στον ΦΠΑ.

35 Το Δικαστήριο επισήμανε, με τη σκέψη 33 της αποφάσεως της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), ότι, στο πλαίσιο αυτό, πράξη μεταβιβάσεως η οποία πραγματοποιήθηκε για την αναδιάρθρωση ενός ομίλου εταιριών από τη μητρική εταιρία του ομίλου αυτού μπορεί να θεωρηθεί πράξη συνιστάμενη στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από δραστηριότητες που υπερβαίνουν το πλαίσιο της απλής πωλήσεως μετοχών. Το Δικαστήριο έκρινε, συνεπώς, ότι η πράξη αυτή συνδέεται άμεσα με την οργάνωση της δραστηριότητας που ασκεί ο επίμαχος όμιλος και συνιστά, ως εκ τούτου, την άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση της φορολογητέας δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, με αποτέλεσμα να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

36 Επίσης, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι πρέπει να καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου τους αν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων αγαθών ή υπηρεσιών και μιας φορολογητέας πράξεως εκροής ή, εξαιρετικώς, μιας φορολογητέας πράξεως εισροής (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η αποκλειστική αιτία της επίμαχης πράξεως, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως κριτήριο καθορισμού του αντικειμενικού περιεχομένου. Εφόσον αποδεικνύεται ότι μια πράξη δεν διενεργήθηκε για τις ανάγκες των φορολογητέων δραστηριοτήτων υποκειμένου στον φόρο, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η πράξη αυτή τελεί σε ευθεία και άμεση σχέση με τις ως άνω δραστηριότητες, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, ακόμη και αν η εν λόγω πράξη υπόκειται, βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της, στον ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, σκέψη 29).

38 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, για να μπορεί μια μεταβίβαση μετοχών να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πρέπει η εν λόγω πράξη, καταρχήν, να έχει την άμεση αποκλειστική αιτία της στη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα της επίμαχης μητρικής εταιρίας ή να συνιστά άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση της δραστηριότητας αυτής. Τέτοια περίπτωση συντρέχει όταν η εν λόγω πράξη πραγματοποιείται προκειμένου το προϊόν της εν λόγω μεταβιβάσεως να χρησιμοποιηθεί ευθέως στη φορολογητέα δραστηριότητα της επίμαχης μητρικής εταιρίας ή στην οικονομική δραστηριότητα που ασκείται από τον όμιλο του οποίου αυτή είναι η μητρική εταιρία.

39 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι ο σκοπός της επίμαχης στην κύρια δίκη μεταβιβάσεως μετοχών ήταν να χρησιμοποιηθεί το προϊόν της μεταβιβάσεως αυτής για την αποπληρωμή των ποσών που οφείλονταν στην Kaupthing Bank, τη νέα ιδιοκτήτρια του ομίλου Arovit. Μια τέτοια μεταβίβαση, όπως εκτέθηκε στην προηγούμενη σκέψη, δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως πράξη έχουσα την άμεση αποκλειστική αιτία της στη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα της C&D Foods ούτε ως πράξη που συνιστά άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας αυτής. Υπό τις συνθήκες αυτές, η εν λόγω μεταβίβαση δεν αποτελεί πράξη συνιστάμενη στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από δραστηριότητες που υπερβαίνουν το πλαίσιο της απλής πωλήσεως μετοχών και δεν εμπίπτει, συνεπώς, στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, δεν είναι εκπεστέος ο ΦΠΑ που αφορά τις επίδικες υπηρεσίες.

40 Το συμπέρασμα αυτό δεν μπορεί να κλονιστεί από το γεγονός και μόνον ότι ενδεχόμενη πώληση μετοχών της Arovit Petfood θα κατέληγε στη μεταβίβαση των υπηρεσιών διοικήσεως και πληροφορικής που παρείχε η C&D Foods για την εν λόγω πρώτη εταιρία. Συγκεκριμένα, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η Kaupthing Bank σκόπευε, εν πάση περιπτώσει, να πωλήσει τις μετοχές της Arovit Petfood. Συνεπώς, φαίνεται ότι οι δαπάνες για την παροχή των επίδικων υπηρεσιών θα είχαν ούτως ή άλλως ανακύψει, ακόμη κι αν η C&D Foods δεν είχε παράσχει καμία υπηρεσία διοικήσεως και πληροφορικής στην Arovit Petfood. Επομένως, ενδεχόμενη μεταβίβαση των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών δεν μπορεί να έχει την άμεση αποκλειστική αιτία της στην οικονομική δραστηριότητα της C&D Foods.

41 Τέλος, πρέπει επίσης να διευκρινιστεί ότι το εν λόγω συμπέρασμα δεν μπορεί να κλονιστεί ούτε από το γεγονός ότι δεν πραγματοποιήθηκε η σχεδιαζόμενη μεταβίβαση. Πράγματι, στο συγκεκριμένο πλαίσιο, αυτό που έχει σημασία είναι ότι, αν είχε όντως πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση αυτή, οι δαπάνες που έχουν σχέση με την παροχή των επίδικων υπηρεσιών δεν θα ενέπιπταν, εν πάση περιπτώσει, στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και, συνεπώς, δεν θα μπορούσαν να θεμελιώσουν δικαίωμα εκπτώσεως.

42 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, 9 και 168 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι μια σχεδιαζόμενη αλλά μη πραγματοποιηθείσα μεταβίβαση μετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν έχει την άμεση αποκλειστική αιτία της στη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα της οικείας εταιρίας ή δεν συνιστά την άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση αυτής της οικονομικής δραστηριότητας δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 2, 9 και 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι μια σχεδιαζόμενη αλλά μη πραγματοποιηθείσα μεταβίβαση μετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν έχει την άμεση αποκλειστική αιτία της στη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα της οικείας εταιρίας ή δεν συνιστά την άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση αυτής της οικονομικής δραστηριότητας δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας.

(υπογραφές)