Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 30ής Μαΐου 2013 *

«ΦΠΑ — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 5, παράγραφος 8 — Έννοια της "μεταβιβάσεως συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών" — Μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων εταιρίας για την οποία ο μεταβιβάζων παρέχει υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-651/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, υποβληθείσα από το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Δεκεμβρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Staatssecretaris van Financiën

κατά

X BV,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. Malenovský, πρόεδρο τμήματος, U. Lõhmus (εισηγητή) και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Νοεμβρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η X BV, εκπροσωπούμενη από την T. K. M. Rookmaker-Penners και τον C. A. Peeters, belastingadviseurs,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Wissels και B. Koopman,

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

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους S. Ossowski και A. Robinson, επικουρούμενους από τους R. Hill και G. Peretz, barristers,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη L. Lozano Palacios και από τους W. Roels και A. Cordewener,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς την ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) και της X BV (στο εξής: X) σχετικά με μία εκ των υστέρων βεβαίωση φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που εκδόθηκε εις βάρος της X για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 1996 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1998.

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

3 Κατά το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας:

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

[...]

3. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως ενσώματα αγαθά:

[...]

γ) τα εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων.

[...]

8. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών επραγματοποιήθη και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα. Τα κράτη μέλη δύνανται, όταν συντρέχει περίπτωση, να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο προς αποτροπή στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού, στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο.»

4 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

Η πράξη αυτή δύναται να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε:

— εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,

[...]».

5 Κατά άρθρο 6, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας, το άρθρο της 5, παράγραφος 8, έχει εφαρμογή «υπό τους αυτούς όρους και επί της παροχής υπηρεσιών».

6 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», ορίζει στο μέρος του Β το οποίο επιγράφεται «Λοιπές απαλλαγές»:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

δ) τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

5. τις εργασίες, περιλαμβανομένης και της διαπραγματεύσεως, άλλ' εξαιρέσει της φυλάξεως και της διαχειρίσεως, οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιριών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους [...]».

Το εθνικό δίκαιο

7 Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών άσκησε τη δυνατότητα επιλογής που παρέχεται από τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και περιέλαβε την επιλογή αυτή στο άρθρο 31 του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting 1968), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329), στη μορφή που έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Το άρθρο αυτό είχε ως εξής:

«Σε περίπτωση μεταβιβάσεως επιχειρήσεως ή μέρους επιχειρήσεως σε εκείνον που συνεχίζει τη λειτουργία της επιχειρήσεως ή του μέρους της, τηρουμένων των προϋποθέσεων που καθορίζονται με υπουργική απόφαση δεν εισπράττεται φόρος για τις παραδόσεις και τις υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο της μεταβιβάσεως αυτής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Το 1996 η X κατείχε το 30 % των εταιρικών μεριδίων της A BV (στο εξής: A), εταιρίας που ασκούσε δραστηριότητες στον τομέα της αυτοματοποιήσεως. Τα υπόλοιπα εταιρικά μερίδια της A κατείχαν η B Holding BV, η X1 Beheer BV και η C BV σε ποσοστό, αντιστοίχως, 20,01, 30 και 19,99 % του εταιρικού κεφαλαίου.

9 Ως μέλος του οργάνου που ονομαζόταν «Management Board» (διοικητικό συμβούλιο), η X ασκούσε, όπως η B Holding BV και η X1 Beheer BV, δραστηριότητες διευθύνσεως της A έναντι αμοιβής καθορισμένης με σύμβαση.

10 Στο τέλος του 1996 η X καθώς και οι λοιποί κάτοχοι των εταιρικών μεριδίων της A πώλησαν στην D plc τη συμμετοχή τους. Στο πλαίσιο της πωλήσεως αυτής, δόθηκε τέλος στις διευθυντικές δραστηριότητες που είχαν ασκηθεί υπέρ της A και η X αποσύρθηκε από το Management Board της εν λόγω εταιρίας.

11 Σχετικά με αυτή την πώληση συμμετοχής, διάφορες υπηρεσίες παρασχέθηκαν στην X με αναγραφή του ΦΠΑ στα τιμολόγια. Η X προέβη σε έκπτωση του φόρου αυτού στις δηλώσεις της ΦΠΑ, θεωρώντας ότι η μεταβίβαση της συμμετοχής της συνιστά μεταβίβαση συνόλου αγαθών και υπηρεσιών και ότι τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της πράξεως αυτής πρέπει να θεωρηθούν μέρος των γενικών εξόδων που συνδέονται με το σύνολο της οικονομικής της δραστηριότητας και, επομένως, δύνανται να εκπέσουν εξ ολοκλήρου.

12 Ο επιθεωρητής εφοριών, ως αρμόδια αρχή στις Κάτω Χώρες για την είσπραξη του ΦΠΑ, αρνήθηκε την έκπτωση αυτή και προέβη σε εκ των υστέρων βεβαίωση. Στη συνέχεια, απέρριψε τη διοικητική ένσταση που η X είχε υποβάλει κατά της βεβαιώσεως αυτής, αλλά μείωσε το ποσό του φόρου που είχε επιβληθεί.

13 Το Gerechtshof te 's-Gravenhage (εφετείο Χάγης) κήρυξε βάσιμη την προσφυγή που η X είχε ασκήσει κατά της αποφάσεως του επιθεωρητή και ακύρωσε την εκ των υστέρων βεβαίωση. Κατά το δικαστήριο αυτό, η μεταβίβαση της συμμετοχής της X δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ επειδή δεν πρόκειται για οικονομική δραστηριότητα. Παρά ταύτα, εκτίμησε ότι ο φόρος εισροών μπορούσε να εκπέσει δεδομένου ότι η πώληση και η μεταβίβαση της συμμετοχής έγιναν από κοινού με πράξεις της X ως επιχειρηματία.

14 Ο Staatssecretaris van Financiën κατέθεσε ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden αίτηση αναιρέσεως της αποφάσεως του Gerechtshof te 's-Gravenhage.

15 Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στην απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF (Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψεις 32 έως 34 και σημείο 2 του διατακτικού), και συνάγει εντεύθεν ότι η επίμαχη μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων της A, η οποία έγινε από κοινού με τη μεταβίβαση των δραστηριοτήτων διευθύνσεως της εταιρίας αυτής, είναι οικονομική δραστηριότητα και πρέπει να απαλλαγεί σύμφωνα με το άρθρο 13, B, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

16 Παρά ταύτα, κατά το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο έκρινε στη σκέψη 41 της ίδιας αποφάσεως ότι η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων η οποία πρέπει να θεωρηθεί οικονομική δραστηριότητα δεν υπόκειται σε ΦΠΑ όταν η μεταβίβαση αυτή δύναται να εξομοιωθεί με μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών και όταν το περί ου πρόκειται κράτος μέλος άσκησε την ευχέρεια που προβλέπεται από το άρθρο 5, παράγραφος 8, πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας.

17 Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως εξαρτάται από τη δυνατότητα εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως επί μεταβιβάσεως συμμετοχής όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Δύναται η μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων εταιρίας –για την οποία ο μεταβιβάζων τα εταιρικά αυτά μερίδια παρέχει υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ– να εξομοιωθεί με μεταβίβαση (μέρους) συνόλου αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, και/ή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας;

2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, δύναται η κατά το εν λόγω ερώτημα μεταβίβαση να εξομοιωθεί με μεταβίβαση (μέρους) συνόλου αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, και/ή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας, αν οι λοιποί κάτοχοι εταιρικών μεριδίων, που επίσης παρείχαν υποκείμενες σε ΦΠΑ υπηρεσίες στην εταιρία της οποίας τα εταιρικά μερίδια μεταβιβάστηκαν, μεταβίβασαν (σχεδόν) συγχρόνως με το ίδιο πρόσωπο τα υπόλοιπα εταιρικά μερίδια της εταιρίας αυτής;

3. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως επίσης στο δεύτερο ερώτημα, δύναται τότε η κατά το πρώτο ερώτημα μεταβίβαση να θεωρηθεί μεταβίβαση (μέρους) επιχειρήσεως υπό την έννοια των άρθρων 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η μεταβίβαση αυτή συνδέεται στενά με τις διευθυντικές δραστηριότητες που ασκήθηκαν για τη συμμετοχή αυτή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

19 Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, χωρίς να προβάλει ρητώς ένσταση απαραδέκτου της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, με τις παρατηρήσεις της που υπέβαλε στο Δικαστήριο διατυπώνει παρά ταύτα αμφιβολίες σχετικά με τη λυσιτέλεια των τεθέντων ερωτημάτων. Η Επιτροπή θεωρεί ότι το αιτούν δικαστήριο βάσει των πραγματικών περιστατικών που γνωρίζει είναι σε θέση να αποφανθεί επί της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ. Κατά την Επιτροπή, δεν έχει σημασία να καθοριστεί αν η επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη βρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ ή αν απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι το κρίσιμο ερώτημα είναι αν ο ΦΠΑ τον οποίο η Χ κατέβαλε για τις υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν δύναται ή όχι να εκπέσει και, για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, είναι αρκετό να εξεταστεί αν τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Χ συνδέονται με τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή με τις λοιπές δραστηριότητες της Χ, δηλαδή τις διευθυντικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτήν.

20 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που ο εθνικός δικαστής έχει θέσει εντός του κανονιστικού και πραγματικού πλαισίου το οποίο αυτός με δική του ευθύνη ορίζει καλύπτονται με τεκμήριο λυσιτέλειας (βλ. αποφάσεις της 7ης Οκτωβρίου 2010, C-515/08, dos Santos Palhota κ.λπ., Συλλογή 2010, σ. I-9133, σκέψη 20, και της 5ης Απριλίου 2011, C-119/09, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, Συλλογή 2011, σ. I-2551, σκέψη 21).

21 Η από το Δικαστήριο απόρριψη αιτήσεως εθνικού δικαστηρίου είναι δυνατή μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει πραγματικά και νομικά στοιχεία αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του τέθηκαν (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 2006, C-94/04 και C-202/04, Cipolla κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-11421, σκέψη 25· της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R., Συλλογή 2010, σ. I-12605, σκέψη 32, και της 19ης Ιουνίου 2012, C-307/10, Chartered Institute of Patent Attorneys, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

22 Τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Πράγματι, μολονότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την άρνηση να χορηγηθεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά παροχές που ελήφθησαν σε συνάρτηση με τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων και όχι τη φορολογική μεταχείριση αυτής της πράξεως, παρά ταύτα η ύπαρξη του δικαιώματος εκπτώσεως καθορίζεται ιδίως σε συνάρτηση με τη φορολογική μεταχείριση των πράξεων εκροής με τις οποίες συνδέονται οι πράξεις εισροής (προαναφερθείσα απόφαση SKF, σκέψη 60).

23 Κατά συνέπεια, η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης η οποία ζητείται για να διευκρινιστεί ποια φορολογική μεταχείριση πρέπει να επιφυλαχθεί σε μια πράξη όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη όντως ανταποκρίνεται σε αντικειμενική ανάγκη σύμφυτη με τη λύση μιας διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

24 Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί της ουσίας

25 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και/ή 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι η μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων εταιρίας, για την οποία ο μεταβιβάζων παρέχει υπηρεσίες που υπόκεινται σε ΦΠΑ, συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών ή υπηρεσιών υπό την έννοια των διατάξεων αυτών. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, το δικαστήριο αυτό ζητεί να διευκρινιστεί αν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων πληρούνται παρά ταύτα όταν, αφενός, οι λοιποί κάτοχοι εταιρικών μεριδίων μεταβιβάζουν σχεδόν συγχρόνως στο ίδιο πρόσωπο τα υπόλοιπα εταιρικά μερίδια της εταιρίας αυτής και, αφετέρου, η μεταβίβαση αυτή συνδέεται στενά με τις διευθυντικές δραστηριότητες που ασκήθηκαν για την ίδια εταιρία.

26 Κατ' αρχάς, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρει δύο διατάξεις της έκτης οδηγίας οι οποίες αφορούν, αντιστοίχως, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, η μεταβίβαση άυλου αγαθού, είτε αυτό αντιπροσωπεύεται από τίτλο είτε όχι, θεωρείται παροχή υπηρεσιών. Επομένως, το άρθρο 6, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας είναι εκείνο που, κατ' αρχήν, πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκεί επιρροή λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης.

27 Πάντως, το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να θεωρούν ως ενσώματα αγαθά τα μερίδια και τις μετοχές των οποίων η κατοχή διασφαλίζει από νομικής ή πραγματικής απόψεως την περιέλευση, κατά κυριότητα ή κατ' επικαρπία, ακινήτου ή τμήματος ακινήτου (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, C-259/11, DTZ Zadelhoff, , σκέψη 31). Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας δύναται ενδεχομένως να ασκεί επιρροή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

28 Δεδομένου ότι το Δικαστήριο δεν διαθέτει επαρκή πληροφοριακά στοιχεία για να αποφασίσει ποια από τις δύο διατάξεις τις οποίες αφορούν τα προδικαστικά ερωτήματα έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, εφόσον η διάταξη αυτή εκθέτει το περιεχόμενο του κανόνα μη παραδόσεως, και, εν ανάγκη, να εφαρμοστούν mutatis mutandis επί του άρθρου 6, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας τα ερμηνευτικά στοιχεία που θα παρασχεθούν σχετικά με το εν λόγω άρθρο 5, παράγραφος 8.

29 Πρώτον, ως προς το ζήτημα αν η μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων εταιρίας δύναται να αποτελέσει μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 5, παράγραφος 8, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιήθηκε και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα. Επομένως, όταν κράτος μέλος έχει ασκήσει την ευχέρεια αυτή, η μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών δεν θεωρείται παράδοση αγαθών όσον αφορά τους σκοπούς εφαρμογής της έκτης οδηγίας και βάσει του άρθρου της 2 δεν υπόκειται σε ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 30, και της 27ης Νοεμβρίου 2003, C-497/01, Zita Modes, Συλλογή 2003, σ. I-14393, σκέψη 29· προαναφερθείσα απόφαση SKF, σκέψη 36, και απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, C-444/10, Schriever, Συλλογή 2011, σ. I-1107, σκέψη 20).

30 Δεν αμφισβητείται ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών άσκησε την ευχέρεια που προβλέπεται από την εν λόγω διάταξη.

31 Ελλείψει ρητής παραπομπής, από την έκτη οδηγία, στο δίκαιο των κρατών μελών για να καθοριστεί το περιεχόμενο της έννοιας της μεταβιβάσεως συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, η έννοια αυτή αποτελεί αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης και, επομένως, πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα για να αποφεύγονται αποκλίσεις κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ εντός των κρατών μελών (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Zita Modes, σκέψεις 32 και 35, και Schriever, σκέψη 22).

32 Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει την εν λόγω έννοια ως καλύπτουσα τη μεταβίβαση στοιχείων του ενεργητικού επιχειρήσεως ή αυτοτελούς μέρους επιχειρήσεως που περιλαμβάνουν ενσώματα και, ενδεχομένως, άυλα στοιχεία, τα οποία συναποτελούν μια επιχείρηση ή ένα μέρος επιχειρήσεως που είναι σε θέση να συνεχίσει αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα, αλλά όχι ως καλύπτουσα την απλώς και μόνο μεταβίβαση αγαθών, όπως η πώληση αποθέματος προϊόντων (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Zita Modes, σκέψη 40· SKF, σκέψη 37, και Schriever, σκέψη 24). Επίσης, για την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, ο προς ον η μεταβίβαση πρέπει να έχει την πρόθεση να εκμεταλλευθεί τα μεταβιβασθέντα στοιχεία του ενεργητικού επιχειρήσεως ή το μεταβιβασθέν μέρος επιχειρήσεως και όχι απλώς και μόνο να προβεί στην άμεση ρευστοποίηση των στοιχείων ενεργητικού που εξυπηρετούν την άσκηση της περί ης πρόκειται δραστηριότητας (προαναφερθείσες αποφάσεις Zita Modes, σκέψη 44, και Schriever, σκέψη 37).

33 Ασφαλώς, όπως σημειώνει το αιτούν δικαστήριο, από τις σκέψεις 38 και 40 της προαναφερθείσας αποφάσεως SKF προκύπτει ότι το Δικαστήριο δεν έχει αποκλείσει ότι η μεταβίβαση μιας κατά το 100 % συμμετοχής δύναται, υπό ορισμένες συνθήκες, να εξομοιωθεί με μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, αρκεί η μεταβίβαση αυτή να έχει ως συνέπεια την ολική ή μερική μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού των περί ων πρόκειται επιχειρήσεων. Παρά ταύτα, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο δεν διέθετε στοιχεία αναγκαία προκειμένου να αποφανθεί επί της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας σε μια πράξη όπως η επίμαχη στην υπόθεση εκείνη και άφησε στο αιτούν δικαστήριο τη φροντίδα να το εξετάσει.

34 Στη σκέψη 25 της προαναφερθείσας αποφάσεως Schriever, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι, για να διαπιστωθεί κατά το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας μεταβίβαση στοιχείων του ενεργητικού επιχειρήσεως ή αυτοτελούς μέρους επιχειρήσεως, πρέπει το σύνολο των στοιχείων που μεταβιβάστηκαν να είναι επαρκές για τη συνέχιση αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας.

35 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι η κατοχή των μετοχών/εταιρικών μεριδίων επιχειρήσεως, σε αντίθεση με την κατοχή του ενεργητικού της, δεν είναι επαρκής για να καταστεί δυνατή η συνέχιση αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας.

36 Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η απλώς και μόνον κτήση, η απλώς και μόνον κατοχή και η απλώς και μόνον πώληση μεριδίων συμμετοχής σε εταιρία δεν συνιστούν, από μόνες τους, οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι η απλώς και μόνον απόκτηση οικονομικής συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις δεν συνιστά εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Το ενδεχόμενο μέρισμα, καρπός της συμμετοχής αυτής, απορρέει απλώς και μόνον από την κυριότητα επί του αγαθού (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1991, C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Συλλογή 1991, σ. I-3111, σκέψη 13· της 14ης Νοεμβρίου 2000, C-142/99, Floridienne και Berginvest, Συλλογή 2000, σ. I-9567, σκέψεις 17 και 22· της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, C-16/00, Cibo Participations, Συλλογή 2001, σ. I-6663, σκέψη 19, και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-496/11, Portugal Telecom, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Τα πράγματα είναι διαφορετικά όταν η συμμετοχή συνοδεύεται με άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτήθηκε συμμετοχή, αν η συμμετοχή αυτή συνεπάγεται την τέλεση πράξεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, όπως η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσες αποφάσεις Polysar Investments Netherlands, σκέψη 14· Floridienne και Berginvest, σκέψεις 18 και 19· Cibo Participations, σκέψεις 20 και 21, και Portugal Telecom, σκέψεις 33 και 34).

38 Κατά συνέπεια, όπως διατείνεται η Γερμανική Κυβέρνηση, η μεταβίβαση των μετοχών/εταιρικών μεριδίων εταιρίας δύναται, ανεξαρτήτως του μεγέθους της συμμετοχής, να εξομοιωθεί με μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας μόνον αν η συμμετοχή ανήκει σε αυτοτελή μονάδα καθιστώσα δυνατή την άσκηση αυτοτελούς

οικονομικής δραστηριότητας και αν η δραστηριότητα αυτή συνεχίζεται από τον αποκτώντα. Πάντως, η απλώς και μόνον μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων που δεν συνοδεύεται με τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων δεν παρέχει στον προς ον η μεταβίβαση τη δυνατότητα να συνεχίσει αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα ως έλκων το δικαίωμα του μεταβιβάσαντος.

39 Πράγματι, οι μέτοχοι/κάτοχοι εταιρικών μεριδίων δεν είναι κύριοι των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως στην οποία έχουν συμμετοχή, αλλά είναι κύριοι του μεριδίου συμμετοχής και, ως εκ τούτου, έχουν δικαίωμα λήψεως μερισμάτων και πληροφοριών και έχουν δυνατότητα αναμείξεως στη λήψη των σημαντικών αποφάσεων για τη διαχείριση της επιχειρήσεως. Όταν πρόκειται για συμμετοχή της τάξεως του 30 % σε μια εταιρία, διαπιστώνεται ότι η συμμετοχή αυτή παρέχει μόνο περιορισμένο δικαίωμα επί της εταιρίας αυτής.

40 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων εταιρίας δεν δύναται να εξομοιωθεί με μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.

41 Η διαπίστωση αυτή ουδόλως τίθεται υπό αμφισβήτηση από τον σκοπό της εν λόγω διατάξεως. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο συγκεκριμένος σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας είναι να διευκολύνει τις μεταβιβάσεις επιχειρήσεων ή μερών επιχειρήσεων, απλοποιώντας τις και αποφεύγοντας να επιβαρύνει την περιουσία του δικαιούχου με δυσανάλογο φορολογικό βάρος το οποίο αυτός, ούτως ή άλλως, θα ανακτούσε αργότερα με έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Zita Modes, σκέψη 39, και Schriever, σκέψη 23).

42 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ειδική μεταχείριση δικαιολογείται ιδίως λόγω του ότι το ποσό του ΦΠΑ που πρέπει να προκαταβληθεί βάσει της μεταβιβάσεως δύναται να είναι ιδιαίτερα σημαντικό σε σχέση με τους πόρους που αποδίδει η περί ης πρόκειται εκμετάλλευση (προαναφερθείσα απόφαση Zita Modes, σκέψη 41).

43 Πάντως, τέτοια δυσκολία δεν εμφανίζεται στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως συμμετοχής, όποιο και αν είναι το μέγεθός της. Πράγματι, όπως απορρέει από τις σκέψεις 36 και 37 της παρούσας αποφάσεως, η πώληση μετοχών/εταιρικών μεριδίων είτε δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε ΦΠΑ είτε απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας αν σκοπός της είναι η άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση της εταιρίας στην οποία αποκτάται η συμμετοχή (απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996, C-155/94, Wellcome Trust, Συλλογή 1996, σ. I-3013, σκέψη 35). Τόσο στη μία όσο και στην άλλη περίπτωση, ο αποκτών τις μετοχές/τα εταιρικά μερίδια δεν βαρύνεται με ΦΠΑ.

44 Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί αν η απάντηση που δόθηκε θα ήταν διαφορετική αν λαμβανόταν υπόψη το γεγονός ότι το σύνολο των κατόχων εταιρικών μεριδίων πώλησε σχεδόν συγχρόνως τη συμμετοχή του στον ίδιο αγοραστή, με αποτέλεσμα ο τελευταίος να καταστεί κύριος του 100 % των εταιρικών μεριδίων της περί ης πρόκειται επιχειρήσεως.

45 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη θεμελιώδη αρχή που είναι σύμφυτη με το σύστημα του ΦΠΑ, ο φόρος αυτός πλήττει κάθε πράξη παραγωγής ή διανομής, ενώ εκπίπτει ο ΦΠΑ που ευθέως επιβάρυνε το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνέθεσαν την τιμή (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 29, και προαναφερθείσα απόφαση Abbey National, σκέψη 27).

46 Επιπλέον, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας χρησιμοποιεί τον όρο «μεταβιβάζων» στον ενικό, πράγμα που συνεπάγεται ότι η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως δεν προβλέπεται στην περίπτωση που περισσότεροι μεταβιβάζοντες πωλούν τη συμμετοχή τους στον ίδιο αποκτώντα.

47 Επομένως, κάθε πράξη πρέπει να αξιολογείται ατομικώς και αυτοτελώς.

48 Ασφαλώς, αληθεύει ότι το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 79 της προαναφερθείσας αποφάσεως SKF, ότι το γεγονός ότι η μεταβίβαση μετοχών έγινε με διάφορες διαδοχικές πράξεις δεν επηρεάζει την ανάλυσή του όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση της οποίας πρέπει να τύχει η μεταβίβαση αυτή.

49 Παρά ταύτα, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση SKF, το Δικαστήριο δεν διέθετε επαρκή στοιχεία για να κρίνει αν το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας είχε εφαρμογή επί της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξεως και απάντησε ερμηνεύοντας το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της οδηγίας αυτής.

50 Εν πάση περιπτώσει, οι περιστάσεις της τελευταίας υποθέσεως διαφέρουν από τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης στο μέτρο που δεν επρόκειτο για πλειάδα πωλητών που είχαν προβεί σε διαδοχικές πράξεις υπέρ του ίδιου αγοραστή.

51 Κατά συνέπεια, η υπέρ του ίδιου προσώπου μεταβίβαση του συνόλου των εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας από όλους τους κατόχους εταιρικών μεριδίων δεν δύναται να εξομοιωθεί με τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.

52 Τρίτον, όσον αφορά τη σημασία που έχει για τη δοθείσα απάντηση το γεγονός ότι η μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων συνδέεται στενά με τις διευθυντικές δραστηριότητες που ο πωλητής άσκησε για την εταιρία στην οποία είχε συμμετοχή, επισημαίνεται, όπως σημείωσαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ότι η παύση των διευθυντικών δραστηριοτήτων φαίνεται να ήταν η άμεση και λογική συνέπεια της πωλήσεως της συμμετοχής της X.

53 Η κατάσταση θα ήταν διαφορετική μόνον αν οι διευθυντικές δραστηριότητες του πωλητή αποτελούσαν αυτοτελές μέρος της δικής του επιχειρήσεως της οποίας την εκμετάλλευση μπορούσε να αναλάβει αυτοτελώς ο προς ον η μεταβίβαση και για την οποία ο τελευταίος θα κατέβαλλε αντάλλαγμα χωριστό από το τίμημα των εταιρικών μεριδίων. Παρά ταύτα, σε μια τέτοια περίπτωση, η μεταβίβαση συνόλου αγαθών θα κάλυπτε μόνο τις διευθυντικές δραστηριότητες και όχι τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων επειδή οι δύο αυτές πράξεις αφορούν διαφορετικές επιχειρήσεις.

54 Κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρηθεί ότι το γεγονός ότι η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων έγινε συγχρόνως με την παύση των διευθυντικών δραστηριοτήτων δεν ασκεί επιρροή για την απάντηση που δόθηκε στα προδικαστικά ερωτήματα.

55 Τέλος, για να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση λαμβανομένου υπόψη ότι η απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματά του είναι αναγκαία για να κρίνει αν υπό τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως, πρέπει να υπομνησθεί ότι δικαίωμα εκπτώσεως υφίσταται όταν οι πράξεις εισροής έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Αν δεν συμβαίνει αυτό, πρέπει να εξετάζεται αν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών εισροής αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων που συνδέονται με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Τόσο στη μία όσο και στην άλλη περίπτωση, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως προϋποθέτει ότι το κόστος των παροχών εισροής ενσωματώνεται, αντιστοίχως, στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροής ή στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει εντός του πλαισίου των οικονομικών του δραστηριοτήτων (προαναφερθείσες αποφάσεις Cibo Participations, σκέψεις 31 και 33, και SKF, σκέψη 60, και αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, σκέψη 48, και της 21ης Φεβρουαρίου 2013, C-104/12, Becker, σκέψεις 19 και 20).

56 Εφόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων πρέπει να χαρακτηριστεί ως πράξη που απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα εκπτώσεως δύναται να γίνει δεκτό μόνον αν το κόστος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στη X σε σχέση με την εν λόγω μεταβίβαση ανήκει στα γενικά έξοδα που αφορούν το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να ενσωματώνεται στην τιμή πωλήσεως των εν λόγω εταιρικών μεριδίων.

57 Κατά συνέπεια, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν πληρούται η εν λόγω προϋπόθεση, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις περιστάσεις υπό τις οποίες τελέστηκαν οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις.

58 Από το σύνολο των κρίσεων αυτών προκύπτει ότι στα ερωτήματα που τέθηκαν πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και/ή 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι η μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων εταιρίας, για την οποία ο μεταβιβάζων παρέχει υπηρεσίες που υπόκεινται σε ΦΠΑ, δεν συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών ή υπηρεσιών υπό την έννοια των διατάξεων αυτών, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι οι λοιποί κάτοχοι των εταιρικών μεριδίων μεταβιβάζουν σχεδόν συγχρόνως στο ίδιο πρόσωπο τα υπόλοιπα εταιρικά μερίδια της εταιρίας αυτής και ότι η μεταβίβαση αυτή συνδέεται στενά με τις διευθυντικές δραστηριότητες που ασκήθηκαν για την ίδια εταιρία.

Επί των δικαστικών εξόδων

59 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 (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και/ή 6, παράγραφος 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, έχουν την έννοια ότι η μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων εταιρίας, για την οποία ο μεταβιβάζων παρέχει υπηρεσίες που υπόκεινται σε ΦΠΑ, δεν συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών ή υπηρεσιών υπό την έννοια των διατάξεων αυτών, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι οι λοιποί κάτοχοι των εταιρικών μεριδίων μεταβιβάζουν σχεδόν συγχρόνως στο ίδιο πρόσωπο τα υπόλοιπα εταιρικά μερίδια της εταιρίας αυτής και ότι η μεταβίβαση αυτή συνδέεται στενά με τις διευθυντικές δραστηριότητες που ασκήθηκαν για την ίδια εταιρία.

(υπογραφές)