

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PAOLO MENGGOZZI

της 12ης Φεβρουαρίου 2009¹**I — Εισαγωγή**

1. Η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 4, 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση², όπως τροποποιήθηκε, εσχάτως, με την οδηγία 2006/18/ΕΚ του Συμβουλίου της 14ης Φεβρουαρίου 2006³ (στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και την ερμηνεία των άρθρων 2, 9, 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', και 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας⁴.

2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Skatteverket (σουηδικής φορολογικής υπηρεσίας), προσφεύγουσας της κύριας δίκης, και της

εταιρίας AB SKF (στο εξής: SKF), καθής της κύριας δίκης, σχετικά με προκριματική φορολογική γνωμοδότηση⁵ που εξέδωσε η Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικού δικαίου) όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών που καταβλήθηκε λόγω παροχής υπηρεσιών στην SKF, στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως του συνόλου των μετοχών θυγατρικής εταιρίας (στο εξής: θυγατρική εταιρία) και της εναπομένουσας συμμετοχής της σε άλλη εταιρία (στο εξής: ελεγχόμενη εταιρία), κατά τη διάρκεια οικονομικών ετών εμπίπτόντων τόσο στην έκτη οδηγία όσο και στην οδηγία 2006/112.

II — Το νομικό πλαίσιο**A — Η κοινοτική ρύθμιση**

3. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς

5 — Γενικώς, μια προκριματική φορολογική γνωμοδότηση αποτελεί τη διατύπωση μιας επίσημης θέσης της διοικήσεως σχετικά με μια πραγματική κατάσταση ενός υποκείμενου στον φόρο ή σε σχέση με ένα φορολογικό νομοθέτημα. Σημειώτεον ότι, όσον αφορά το Βασίλειο της Σουηδίας, στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής έχουν ανακύψει ήδη προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο στον τομέα του ΦΠΑ: βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2008, C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Συλλογή 2008, σ. I-8255, σκέψη 16.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3 — ΕΕ L 51, σ. 12.

4 — ΕΕ L 347, σ. 1.

αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο.

4. Σύμφωνα με το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας:

«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 επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας 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 επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

[...]

I - 10418

5. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, μια παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο.

6. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν του ΦΠΑ «τις εργασίες, περιλαμβανομένης και της διαπραγματεύσεως, άλλ' εξαιρέσει της φυλάξεως και της διαχειρίσεως, οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιρειών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους [...]».

7. Το άρθρο 17 αφορά τη γένεση και την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση. Οι παράγραφοί του 1, 2, 3 και 5 έχουν ως εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος 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 [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του [ΦΠΑ], κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση

[...]

γ) πράξεών του που απαλλάσσονται κατά το άρθρο 13 [...] Β περιπτώσεις α) και δ), υποπεριπτώσεις 1 έως 5, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν σε χώρα εκτός της Κοινότητας.

[...]

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.

[...]»

8. Η έκτη οδηγία καταργήθηκε με την οδηγία 2006/112. Σύμφωνα με το άρθρο της 413, η οδηγία 2006/112 άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 2007.

9. Τα άρθρα 2, παράγραφος 1, 9, παράγραφος 1, 25, στοιχείο α', 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', 168, στοιχείο α', 169, στοιχείο γ', και 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυπα αντιστοίχως με τα άρθρα 2, παράγραφος 1, 4, παράγραφοι 1 και 2, 6, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, και 17, παράγραφοι 2 και 3, στοιχείο γ', και 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

B — Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

10. Ο νόμος 200, της 30ής Μαρτίου 1994, περί ΦΠΑ (Mervärdesskattelagen (1994:200) στο εξής: νόμος ML)⁶ ορίζει στο κεφάλαιό του 1, άρθρο 1, ότι ο ΦΠΑ οφείλεται στο Δημόσιο για τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιήθηκαν στο σουηδικό έδαφος στο πλαίσιο επαγγελματικής δραστηριότητας.

11. Το κεφάλαιο 3, άρθρο 9, του νόμου ML ορίζει ότι απαλλάσσονται από τον φόρο, μεταξύ άλλων, οι πράξεις που αφορούν κινητές αξίες, όπως είναι οι πραγματοποιούμενες από ενδιαμέσους παράδοση και διαπραγμάτευση μετοχών ή άλλων μεριδίων εταιριών και απαιτήσεων, ανεξάρτητα από το αν αντιπροσωπεύονται ή όχι από τίτλους, και η διαχείριση επενδυτικών κεφαλαίων.

12. Το κεφάλαιο 8, άρθρο 3, του νόμου ML ορίζει ότι, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε στο πλαίσιο των αγορών ή των εισαγωγών.

III — Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13. Η μετοχική εταιρία SKF αποτελεί τη μητρική εταιρία ενός βιομηχανικού ομίλου

που ασκεί τις δραστηριότητές του σε διάφορες χώρες. Η SKF μετέχει ενεργά στη διαχείριση των θυγατρικών της εταιριών και τους παρέχει, έναντι αμοιβής, υπηρεσίες, όπως είναι η διαχείριση, η διοίκηση και η εμπορική πολιτική. Οι παροχές αυτές χρεώνονται στις θυγατρικές και η SKF υπόκειται στον ΦΠΑ επ' αυτών.

14. Η SKF σχεδιάζει να αναδιαρθρώσει τον όμιλό της και, στο πλαίσιο αυτό, να εκχωρήσει τη δραστηριότητα της θυγατρικής της εταιρίας, της οποίας κατέχει το σύνολο των μετοχών, μεταβιβάζοντας όλες τις μετοχές αυτές. Περαιτέρω, πρόκειται να μεταβιβάσει την κατά 26,5 % συμμετοχή της στην ελεγχόμενη εταιρία, η οποία στο παρελθόν της ανήκε κατά 100 % και στην οποία παρείχε επίσης, ως μητρική εταιρία, υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ. Ο λόγος των μεταβιβάσεων αυτών είναι η συγκέντρωση κεφαλαίων για τη χρηματοδότηση των λοιπών δραστηριοτήτων του ομίλου. Για την πραγματοποίηση των μεταβιβάσεων αυτών, η SKF πρόκειται να ζητήσει να της παρασχεθούν υπηρεσίες όσον αφορά την εκτίμηση της αξίας των τίτλων, την αρωγή στις διαπραγματεύσεις, καθώς και, εξειδικευμένες νομικές υπηρεσίες για τη σύνταξη των συμβατικών εγγράφων. Η παροχή των υπηρεσιών αυτών υπόκειται σε ΦΠΑ.

15. Προκειμένου να διευκρινίσει τις φορολογικές συνέπειες των μεταβιβάσεων αυτών, η SKF ζήτησε από τη Skatterättsnämnden την

6 — SFS 1994:200.

έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως ως προς το αν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που θα καταβάλει για τις παροχές υπηρεσιών που θα αγοράσει στο πλαίσιο της μεταβίβασης των μετοχών της θυγατρικής και της ελεγχόμενης εταιρίας.

16. Με απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2007, η Skatterättsnämnden έκρινε ότι η SKF είχε, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που αφορούσε τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών. Θεώρησε ότι οι υπηρεσίες που η SKF παρέχει στη θυγατρική και στην ελεγχόμενη εταιρία συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα και ότι ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των δαπανών της κατά την απόκτηση των εταιριών αυτών μπορούσε να εκπέσει. Ομοίως, ο ΦΠΑ που θα καταβληθεί επί των δαπανών της κατά τη μεταβίβαση της δραστηριότητας αυτής πρέπει επίσης να μπορεί να εκπέσει. Το γεγονός ότι η δραστηριότητα στην ελεγχόμενη εταιρία τερματίζεται τμηματικά ουδώς μεταβάλλει την εκτίμηση αυτή.

17. Η Skatteverket άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Regeringsrätten, ζητώντας την απόρριψη της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ που θα καταβληθεί για την παροχή των υπηρεσιών αυτών. Η SKF ζήτησε την επικύρωση της προκριματικής γνωμοδοτήσεως της Skatterättsnämnden.

18. Στο πλαίσιο αυτό, το Regeringsrätten αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και

να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχουν τα άρθρα 2 και 4 της έκτης οδηγίας [...] και τα άρθρα 2 και 9 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, την έννοια ότι αποτελεί πράξη υποκείμενη σε [ΦΠΑ] η εκ μέρους φορολογουμένου προσώπου, που υπόκειται στον φόρο λόγω παροχής υπηρεσιών σε θυγατρική εταιρία, μεταβίβαση μεριδίων της θυγατρικής αυτής εταιρίας;
- 2) Αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα συνεπάγεται ότι η μεταβίβαση συνιστά πράξη υποκείμενη στον φόρο, εμπίπτει η πράξη αυτή στην απαλλαγή από τον φόρο των πράξεων που αφορούν μερίδια εταιριών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της [έκτης] οδηγίας [...] και στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας;
- 3) Μπορεί, ανεξάρτητα από την απάντηση στα δύο προηγούμενα ερωτήματα, να υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως για τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τη μεταβίβαση, όπως υφίσταται για τα γενικά έξοδα;
- 4) Έχει σημασία για την απάντηση στα ανωτέρω ερωτήματα το αν η μεταβίβαση

των μεριδίων της θυγατρικής εταιρίας πραγματοποιείται σταδιακά;»

τερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τους σκοπούς ή τα αποτελέσματα αυτών, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, και οι ίδιες σε ΦΠΑ⁷.

IV — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

19. Σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, η Skatteverket, η SKE, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Οι ως άνω μετέχοντες στη δίκη, καθώς και η Σουηδική Κυβέρνηση, ανέπτυξαν επίσης τις απόψεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 4 Δεκεμβρίου 2008, εξαιρέσει της Skatteverket και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου οι οποίες δεν εκπροσωπήθηκαν κατά τη συνεδρίαση αυτή.

22. Κατά τη νομολογία, από το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, ερμηνευόμενο υπό το φως της παραγράφου του 2, προκύπτει ότι, για να γεννηθεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτώνται πρέπει να έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση⁸. Με άλλα λόγια, καταρχήν, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσοτέρων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση είναι αναγκαία για να αναγνωρισθεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών στον υποκείμενο στον φόρο και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού⁹.

V — Ανάλυση

A — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

20. Όπως προαναφέρθηκε, η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά το ζήτημα αν η SKF μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν στους τομείς της εκτιμήσεως της αξίας των τίτλων, της αρωγής στις διαπραγματεύσεις και των νομικών συμβουλών στο πλαίσιο της μεταβίβασης των μετοχών μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας.

23. Το Δικαστήριο έχει ωστόσο δεχθεί την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροής και μιας ή περισσοτέρων πράξεων εκροής που παρέ-

21. Γενικώς, υπενθυμίζεται ότι το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εγγυάται απόλυτη ουδε-

7 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2007, C-435/05, Investrand (Συλλογή 2007, I-1315, σκέψη 22 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National (Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

9 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Abbey National (σκέψη 26), και Investrand (σκέψη 23).

χουν δικαίωμα έκπτωσης, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του και, ως τέτοιο, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει¹⁰.

24. Τα τρία πρώτα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορούν τις προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος προς έκπτωση οι οποίες προαναφέρθηκαν, ήτοι: α) αν η πράξη μεταβίβασης των μετοχών, αποκαλούμενη πράξη «εκροής», αποτελεί οικονομική πράξη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας (και της οδηγίας 2006/112) β) σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν η πράξη αυτή γεννά δικαίωμα προς έκπτωση, δηλαδή αν δεν εμπίπτει σε καμία απαλλαγή προβλεπόμενη από την έκτη οδηγία (και από την οδηγία 2006/112), και γ) αν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην SKF γεννάται για τις δαπάνες οι οποίες, μολονότι μπορούν να συνδεθούν μεθώς με την πράξη μεταβίβασης των μετοχών, μπορούν να συμπεριληφθούν στα γενικά έξοδα του υποκειμένου στον φόρο. Το τέταρτο ερώτημα αφορά τις ενδεχόμενες συνέπειες που μπορεί να έχει για τα προηγούμενα ερωτήματα η κατάτμηση σε διάφορες πράξεις της μεταβίβασης των μετοχών.

B — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

25. Όπως ορθώς υποστήριξε το σύνολο των μετεχόντων στη διαδικασία που κατέθεσαν

παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν οι μεταβιβάσεις μετοχών, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, αποτελούν πράξεις εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και σε αυτό της οδηγίας 2006/112.

26. Αντίθετα προς όσα εξέθεσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η SKF, η οποία φρονεί ότι η μεταβίβαση χρηματοοικονομικών συμμετοχών, συμπεριλαμβανομένης της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, το ερώτημα αυτό πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να λάβει καταφατική απάντηση, όπως εξάλλου υποστήριξαν η Skatteverket, οι τρεις κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις στην υπό κρίση υπόθεση, καθώς και η Επιτροπή.

27. Βεβαίως, από τη νομολογία προκύπτει ότι η μεταβίβαση χρηματοοικονομικών συμμετοχών που μια εταιρία έχει σε άλλες επιχειρήσεις δεν συνιστά, *καταρχήν*, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας και, επομένως, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτής¹¹.

11 — Βλ. αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1996, C-155/94, Wellcome Trust (Συλλογή 1996, σ. I-3013, σκέψη 33) της 26ης Ιουνίου 2003, C-442/01, KapHag (Συλλογή 2003, σ. I-6851, σκέψη 40) της 29ης Απριλίου 2004, C-77/01, EDM (Συλλογή 2004, σ. I-4295, σκέψεις 57 έως 59) της 21ης Οκτωβρίου 2004, C-8/03, BBL (Συλλογή 2005, σ. I-10157, σκέψη 38) της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik (Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 19), και Investrand, προαναφερθείσα (σκέψη 25). Υπό το φως της νομολογίας αυτής, δεν μπορεί να προσοδίδεται καθοριστική σημασία *επί του σημείου αυτού* στην απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983), στο πλαίσιο της οποίας το Δικαστήριο δεν ανείρεσε την εκτίμηση του εθνικού δικαστηρίου ότι η μεταβίβαση μετοχών συνιστούσε, στην υπόθεση της κύριας δίκης, «απαλλασσόμενη πράξη», προϋποθέτοντας συνεπώς ότι επρόκειτο για οικονομική δραστηριότητα εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Στην πραγματικότητα, στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο φαίνεται να περιορίστηκε απλώς στο να δώσει απαντήσεις στα ερωτήματα όπως του τα είχε υποβάλει το εθνικό δικαστήριο.

10 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Investrand (σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28. Ωστόσο, κατά το Δικαστήριο, εφόσον, μεταξύ άλλων, μια πράξη αφορώσα τις μετοχές ή τα μερίδια εταιρίας πραγματοποιείται στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας διαπραγματεύσεως τίτλων¹² ή για να επιτευχθεί άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διαχείριση των οικείων εταιριών, υπό την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που κατέχει ο αποκτών τις συμμετοχές υπό την ιδιότητά του ως μετόχου ή εταίρου¹³, η πράξη αυτή μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

29. Έτσι, στο πλαίσιο αποκτήσεως συμμετοχών συνοδευόμενης από άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διαχείριση των εταιριών τις οποίες αφορούν οι πράξεις αυτές, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια τέτοια ανάμιξη στη διαχείριση των θυγατρικών εταιριών πρέπει να θεωρηθεί οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, στον βαθμό που συνεπάγεται την πραγματοποίηση συναλλαγών υποκειμένων σε ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής, όπως είναι η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών ή λογιστικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών από εταιρία χαρτοφυλακίου στις εν λόγω θυγατρικές εταιρίες¹⁴.

30. Στην υπόθεση όμως της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι η SKF, μητρική εταιρία βιομηχανικού ομίλου, αναμίχθηκε στη διαχεί-

ριση της θυγατρικής και της ελεγχόμενης εταιρίας, που διαλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής, παρέχοντας στις δύο αυτές εταιρίες διάφορες υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας, μεταξύ άλλων, διοικητικής, λογιστικής και εμπορικής φύσεως, για τις οποίες η SKF υπόκειται σε ΦΠΑ. Όπως ορθώς τόνισε η Σουηδική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μια τέτοια ανάμιξη αποδεικνύει ότι η SKF έχει οικονομικά συμφέροντα έναντι της θυγατρικής και της ελεγχόμενης εταιρίας που υπερβαίνουν τα συμφέροντα του απλού μετόχου.

31. Βεβαίως, όπως παρατήρησε και η Γερμανική Κυβέρνηση, θα μπορούσε να εξακολουθήσει να υφίσταται μια αμφιβολία ως προς το αν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας μια πράξη μεταβίβασης μετοχών, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, στον βαθμό που η πράξη αυτή, σε αντίθεση με την απόκτηση ή την κατοχή συμμετοχών, δεν χρησιμεύει τυπικώς στην ανάμιξη στη διαχείριση της θυγατρικής και της ελεγχόμενης εταιρίας, αλλά, αντιθέτως, στον τερματισμό της δραστηριότητας αυτής.

32. Η αμφιβολία αυτή μπορεί ωστόσο να διαλυθεί για τους ακόλουθους λόγους.

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Wellcome Trust (σκέψη 25), EDM (σκέψη 59), BBL (σκέψη 41), και Kretztechnik (σκέψη 20).

13 — Βλ., συναφώς, όσον αφορά μια περίπτωση αποκτήσεως συμμετοχών, αποφάσεις της 20ης Ιουνίου 1991, C-60/90, Polysar Investments Netherlands (Σύλλογη 1991, σ. I-3111, σκέψη 14), της 14ης Νοεμβρίου 2000, C-142/99, Floridienne και Berginvest (Σύλλογη 2000, σ. I-9567, σκέψη 18), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, C-16/00, Cibo Participations (Σύλλογη 2001, σ. I-6663, σκέψη 20) βλ. όσον αφορά μια περίπτωση μεταβίβασης συμμετοχών, απόφαση Wellcome Trust, προαναφερθείσα (σκέψη 35). Βλ., επίσης, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 1997, C-80/95, Harnas & Helm (Σύλλογη 1997, σ. I-745, σκέψη 16).

14 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Floridienne και Berginvest (σκέψη 19), και Cibo Participations (σκέψη 21).

33. Καταρχάς, θεωρώ, όπως και η Γερμανική Κυβέρνηση, ότι μια μεταβίβαση μετοχών, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνιστά, σε τελική ανάλυση, την εντονότερη δυνατή ανάμιξη στη δραστηριότητα της θυγατρικής και της ελεγχόμενης εταιρίας, ως μέτρο διαχείρισεως ενός ομίλου εταιριών στο πλαίσιο της αναδιαρθρώσεως

του εν λόγω ομίλου από τη μητρική εταιρία. Υπό την έννοια αυτή, η νομολογία που παρατέθηκε στο σημείο 29 των παρουσών προτάσεων μου φαίνεται ότι μπορεί επίσης να εφαρμοστεί σε μια τέτοια μεταβίβαση μετοχών.

επαχθούς αιτίας διάφορες υπηρεσίες διοικητικής, λογιστικής και εμπορικής φύσεως για τις οποίες η μητρική αυτή εταιρία υπόκειται σε ΦΠΑ.

34. Ακολουθώντας και εν πάση περιπτώσει, όπως και το Δικαστήριο επεξέτεινε σαφέστατα τις εκτιμήσεις του σχετικά με άρνηση του οικονομικού χαρακτήρα των απλών αποκτήσεων συμμετοχών στις καταστάσεις των απλών πωλήσεων συμμετοχών¹⁵, οι αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλουν, κατά την άποψή μου, την επέκταση των εκτιμήσεων του Δικαστηρίου σχετικά με την αναγνώριση του οικονομικού χαρακτήρα των αποκτήσεων συμμετοχών που συνοδεύονται από την εκ μέρους της μητρικής εταιρίας ανάμιξη στη διαχείριση των θυγατρικών της και των ελεγχόμενων από αυτήν εταιριών στις καταστάσεις μεταβιβάσεων συμμετοχών με τις οποίες τερματίζεται μια τέτοια ανάμιξη.

35. Δεδομένου ότι οι παρατηρήσεις αυτές είναι επίσης σχετικές με την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112, προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα: τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, καθώς και τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αποτελεί οικονομική δραστηριότητα η μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών που μια μητρική εταιρία κατέχει στο κεφάλαιο μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας, στη διαχείριση των οποίων η εν λόγω μητρική εταιρία έλαβε άμεσα ή έμμεσα μέρος, παρέχοντάς τους εξ

Γ — *Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος*

36. Σε περίπτωση που η μεταβίβαση των μετοχών που η μητρική εταιρία κατέχει στο κεφάλαιο της θυγατρικής και της ελεγχόμενης εταιρίας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της έκτης οδηγίας και της οδηγίας 2006/112 – υπόθεση που πρέπει, όπως μόλις προανέφερα, να επιβεβαιωθεί – το αιτούν δικαστήριο ερωτά, με το δεύτερο ερώτημά του, αν η εν λόγω μεταβίβαση εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπουν το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112.

37. Η Skatteverket, καθώς και οι τρεις κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, θεωρούν ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό.

38. Αντιθέτως, ενώ η SKF ισχυρίζεται ότι δεν πρέπει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό υπό το φως της απαντήσεως που προτείνει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα, η Επιτροπή

15 — Βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Wellcome Trust (σκέψη 33), και Kretztechnik (σκέψη 19).

υποστηρίζει ότι η πώληση του συνόλου των μετοχών μιας εταιρίας πρέπει να θεωρηθεί στρατηγική αναδιοργάνωση των στοιχείων του ενεργητικού με σκοπό τη συγκέντρωση κεφαλαίων για τη χρηματοδότηση των λοιπών δραστηριοτήτων του ομίλου. Επομένως, κατά την άποψη της Επιτροπής, η πράξη αυτή, δεδομένου ότι μπορεί να εξομοιωθεί με ολική ή μερική μεταβίβαση της επιχειρήσεως ως περιουσιακού συνόλου, δεν εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπουν το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112. Όπως φάνηκε καθαρά από όσα υποστηρίχθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή θεωρεί επίσης, αναφερόμενη στη σκέψη 20 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Kretztechnik, ότι μόνον οι εμπορικές πράξεις που αφορούν τίτλους εμπίπτουν στην προαναφερθείσα απαλλαγή.

39. Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

40. Πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με τις δύο προαναφερθείσες διατάξεις, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν του ΦΠΑ τις πράξεις που αφορούν τις μετοχές, τα μερίδια εταιριών ή ενώσεων, τις ομολογίες και τους λοιπούς τίτλους.

41. Από την προπαρατεθείσα απόφαση Wellcome Trust φαίνεται να προκύπτει ότι στην προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας απαλλαγή εμπίπτουν οι «πράξεις που αφορούν μετοχές» που διενεργήθηκαν για να επιτευχθεί άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διαχείριση των εταιριών

τις οποίες αφορούσε η απόκτηση συμμετοχής¹⁶.

42. Βεβαίως, είναι προφανές ότι η αναφορά της προπαρατεθείσας αποφάσεως στο άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας χρησιμοποιήθηκε από το Δικαστήριο προκειμένου να αποδείξει τον οικονομικό χαρακτήρα της αποκτήσεως συμμετοχής που συνοδεύεται από ανάμιξη στη διαχείριση των οικείων θυγατρικών εταιριών και όχι, κατά κυριολεξία, προκειμένου να προσδιορίσει το ακριβές περιεχόμενο της προβλεπόμενης στην εν λόγω διάταξη απαλλαγής.

43. Ωστόσο, σε αντίθεση προς την Επιτροπή, δεν θεωρώ ότι το περιεχόμενο του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας (και αυτό του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112) μπορεί να περιορίζεται αποκλειστικά στις εμπορικές πράξεις διαπραγματεύσεως τίτλων, αποκλεισμένης συνεπώς μιας πράξεως μεταβίβασεως, εκ μέρους μητρικής εταιρίας, μετοχών μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας του είδους αυτών για τις οποίες πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης.

44. Πρώτον, ούτε το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας ούτε, εξάλλου, το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 κάνουν τέτοια διάκριση μεταξύ των πράξεων που αφορούν μετοχές

16 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Wellcome Trust (σκέψη 35).

και οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω οδηγιών.

45. Δεύτερον, δεν είναι δυνατόν, κατά την άποψή μου, να συναχθεί από τη σκέψη 20 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Kretztechnik η συνέπεια που αντλεί από αυτήν η Επιτροπή. Συγκεκριμένα, στη σκέψη αυτή της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο υπενθύμισε απλώς, σε σχέση με το ερώτημα αν μια έκδοση μετοχών είχε οικονομικό χαρακτήρα ώστε να μπορεί η πράξη αυτή να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, «αλλά απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της οδηγίας αυτής, οι πράξεις που συνίστανται στην άντληση εσόδων επί μονίμου βάσεως από δραστηριότητες που υπερβαίνουν το πλαίσιο της απλής κτήσεως και πωλήσεως τίτλων, όπως οι πράξεις που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως εμπορικής δραστηριότητας συνιστάμενης σε συναλλαγές επί τίτλων»¹⁷.

46. Συνεπώς, η σκέψη αυτή ουδόλως φαίνεται να περιορίζει το περιεχόμενο της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας στις εμπορικές πράξεις διαπραγματεύσεως τίτλων.

47. Αντιθέτως, η προαναφερθείσα απαλλαγή εκτείνεται, αφενός, σε όλες τις πράξεις που υπερβαίνουν το πλαίσιο της απλής κτήσεως και πωλήσεως τίτλων, καθόσον οι τελευταίες

αυτές πράξεις, όπως αναφέρθηκε στο σημείο 27 των παρουσών προτάσεων, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Η προϋπόθεση αυτή, όπως έχω ήδη διευκρινίσει, πληρούται σε μια κατάσταση όπως αυτή από την οποία προήλθε η διαφορά της κύριας δίκης.

48. Αφετέρου, οι πράξεις που εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να συνίστανται στην άντληση εσόδων με μόνιμο χαρακτήρα. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το γεγονός ότι τα εισοδήματα που αντλούνται από την πράξη της μεταβιβάσεως θα χρησιμοποιηθούν για την αναδιάρθρωση του ομίλου βιομηχανικών εταιριών τον οποίο διευθύνει η SKF νομίζω ότι ανταποκρίνεται επαρκώς στο κριτήριο της μονιμότητας των εσόδων, καθόσον αυτά θα διατεθούν για μια πράξη διαρθρωτικής φύσεως, που θα είναι οπωσδήποτε μακράς διάρκειας και ευρείας κλίμακας.

49. Η υπαγωγή στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας πράξεων μεταβιβάσεως μετοχών, όπως οι πράξεις της διαφοράς της κύριας δίκης, θεωρώ επίσης ότι ενισχύεται από το σκεπτικό που εκτίθεται στη σκέψη 16 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Harnas & Helm, με την οποία το Δικαστήριο, αναφερόμενο, μεταξύ άλλων, στην προπαρατεθείσα απόφαση Wellcome Trust, δέχθηκε ότι οι «μνημονευόμενες στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας πράξεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ όταν συντελούνται στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας διαπραγματεύσεως τίτλων για την πραγματοποίηση άμεσης ή

17 — Προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik (σκέψη 20) (η υπογράμμιση δική μου).

έμμεσης αναμίξεως στη διαχείριση των εταιριών όπου πραγματοποιείται η συμμετοχή ή όταν αποτελούν την άμεση, διαρκή και αναγκαία συνέχεια της φορολογητέας δραστηριότητας»¹⁸.

50. Η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας φαίνεται συνεπώς να εκτείνεται, σύμφωνα με το γράμμα της, σε όλες τις διαλαμβανόμενες στη διάταξη αυτή πράξεις «που αφορούν μετοχές» και οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας. Το γεγονός ότι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας, ως διάταξη εισάγουσα παρέκκλιση από την αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσίας πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, πρέπει να ερμηνευθεί περιοριστικά¹⁹, δεν μπορεί ωστόσο να οδηγήσει, κατά τη γνώμη μου, στο να αγνοηθεί αυτό τούτο το γράμμα της διατάξεως αυτής.

51. Η εκτίμηση αυτή δεν μπορεί, κατ' εμέ, να αναιρεθεί από το πρόσθετο επιχείρημα που διατύπωσε η Επιτροπή ότι μια μεταβίβαση μετοχών, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να εξομοιωθεί με εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση εν όλω ή εν μέρει μιας επιχειρήσεως ως περιουσιακού συνόλου, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, που αποτελεί καταρχήν φορολογητέα πράξη, πράγμα που έχει ως συνέπεια να μην εμπίπτει η εν λόγω μεταβίβαση στην απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

52. Συγκεκριμένα, καταρχάς και γενικώς, αμφιβάλλω για το αν μπορεί να θεωρηθεί ότι το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον ορισμό των «παραδόσεων αγαθών» τον οποίο αφορά το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής, μπορεί να καλύψει τις μεταβιβάσεις συμμετοχών, οι οποίες συνδέονται με τις «παροχές υπηρεσιών», που ορίζονται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ως περιλαμβάνουσες τις «εκχωρήσεις» άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο». Σημειωτέον, εξάλλου, συναφώς ότι, με την προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik, το Δικαστήριο απέκλεισε το να μπορεί η έκδοση νέων μετοχών να θεωρηθεί παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, με το αιτιολογικό ότι οι μετοχές αυτές αποτελούν τίτλους αντιπροσωπεύοντες άυλο αγαθό οι οποίοι εμπίπτουν στον ορισμό των παροχών υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας²⁰. Κατά τον ίδιο τρόπο, το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας φαίνεται να αφορά, κατά τη γνώμη μου, την ολική ή μερική μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως, και όχι τη μεταβίβαση των μετοχών ή των χρηματοοικονομικών συμμετοχών σε εταιρία²¹.

53. Ακολούθως, με την προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group, η οποία αφορούσε την εκ μέρους εταιρίας χαρτοφυλακίου πώληση του 95% των μεριδίων που κατείχε σε μια από τις θυγατρικές της εταιρίες, το

20 — Προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik (σκέψεις 22 και 23).

21 — Βλ., επίσης, κατ' αυτή την έννοια, σημείο 26 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National. Βλ., επίσης, απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2003, C-497/01, Zita Modes (Συλλογή 2003, σ. I-14393, σκέψη 39), η οποία αναφέρει ως ratio του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας τη διευκόλυνση των «μεταβιβάσεων επιχειρήσεων ή τμημάτων επιχειρήσεων».

18 — Προπαρατεθείσα απόφαση Harnas & Helm (σκέψη 16) (η υπογράμμιση δική μου).

19 — Βλ., εσχάτως, διάταξη της 14ης Μαΐου 2008, C-231/07 και C-232/07, Tiercé Ladbroke (σκέψη 15 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Δικαστήριο δεν αναίρεσε την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου ότι μια τέτοια πώληση συνιστούσε απαλλασσόμενη πράξη²², χωρίς, εξάλλου, το Δικαστήριο να μετριάσει την εκτίμησή του για να λάβει υπόψη ενδεχόμενες καταστάσεις μεταβιβάσεως χρηματοοικονομικών συμμετοχών εμπίπτουσες στην έννοια της «μεταβιβάσεως εξ επαχθούς αιτίας συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.

54. Επιπλέον, όπως παρατήρησε η SKF κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και μολονότι, το δέχομαι, το επιχείρημα αυτό δεν είναι αυτό καθεαυτό απολύτως καθοριστικό για την ερμηνεία μιας εκφράσεως εμπίπτουσας στο κοινοτικό δίκαιο, από την άποψη του δικαίου των συμβάσεων, ο κύριος των μετοχών εταιρίας δεν είναι οπωσδήποτε εξουσιοδοτημένος να μεταβιβάζει τα στοιχεία του ενεργητικού της επιχειρήσεως, καθόσον αυτή παραμένει, καταρχήν, η μόνη δυνάμενη να πραγματοποιήσει μια τέτοια συναλλαγή.

55. Τέλος και εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν έπρεπε να θεωρηθεί ότι η ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας που προτείνει η Επιτροπή είναι ορθή, γεγονός παραμένει ότι, όσον αφορά το εφαρμοστέο δίκαιο στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπως

ανέφεραν η Σουηδική Κυβέρνηση και η SKF κατόπιν συγκεκριμένης ερωτήσεως επί του σημείου αυτού που τους έθεσε το Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Βασίλειο της Σουηδίας επέλεξε τη δυνατότητα, που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, να θεωρείται ότι κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιήθηκε. Η χρήση όμως της δυνατότητας αυτής από κράτος μέλος έχει ως συνέπεια ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, μια τέτοια μεταβίβαση δεν υπόκειται σε ΦΠΑ²³.

56. Επομένως, σε αντίθεση προς όσα αφήνει να εννοηθούν η Επιτροπή, το να αναγνωρισθεί στην επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης μεταβίβαση μετοχών ο χαρακτήρας μεταβιβάσεως επιχειρήσεως ως περιουσιακού συνόλου, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, δεν θα μπορούσε να «εξουδετερώσει» την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας, καθόσον, στη Σουηδία, μια τέτοια μεταβίβαση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

57. Επομένως, κατά την άποψή μου, μια πράξη μεταβιβάσεως μετοχών μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας, όπως

22 — Όπως προκύπτει από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα C. O. Lenz στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group, το εθνικό δικαστήριο θεωρούσε (όπως, φαίνεται, και ο γενικός εισαγγελέας) ότι η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων ενέπιπτε στην απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας (βλ., μεταξύ άλλων, σημεία 24 και 35 των προαναφερθεισών προτάσεων). Στο σημείο 33 των προτάσεων του στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National, ο γενικός εισαγγελέας F. Jacobs ερμήνευσε, επίσης, το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας ως καλύπτον τις μεταβιβάσεις χρηματοοικονομικών συμμετοχών.

23 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Abbey National (σκέψη 30), και Zita Modes (σκέψη 29). Αυτός είναι μάλλον ο λόγος για τον οποίο το αιτούν δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση δεν υπέβαλε στο Δικαστήριο ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, ενώ αναφέρθηκε, στη σκέψη 26 της αποφάσεως περί παραπομπής, στην προβληματική της μεταβιβάσεως της επιχειρήσεως ως περιουσιακού συνόλου.

η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπουν το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112.

58. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν δεχθεί την πρόταση αυτή και θεωρήσει, σύμφωνα με τη θέση που υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι μια τέτοια πράξη εξομοιούται με την ολική ή μερική μεταβίβαση μιας επιχειρήσεως ως περιουσιακού συνόλου, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας (καθώς και του άρθρου 19, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112), η πράξη αυτή δεν θα εμπίπτει, εν πάση περιπτώσει, στο αντίστοιχο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω οδηγιών, λαμβανομένης υπόψη της δυνατότητας, που προσφέρουν οι προαναφερθείσες διατάξεις και της οποίας έκανε χρήση το Βασίλειο της Σουηδίας, να θεωρηθεί ότι μια τέτοια μεταβίβαση δεν ενέχει καμία παράδοση αγαθών.

Δ — Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

59. Τόσο από τη διατύπωση του τρίτου ερωτήματος όσο και από το σκεπτικό που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο για να διευκρινίσει το ερώτημα αυτό προκύπτει ότι το εν λόγω δικαστήριο επιθυμεί να λάβει απάντηση ως προς το αν, μολονότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να αποκτηθούν οι υπηρεσίες που αφορούν τις εισροές συνδέονται άμεσα με την πράξη μεταβίβασης των μετοχών, μπορεί παρ' όλ' αυτά να υφίσταται δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών στον βαθμό που οι δαπάνες αυτές αποτελούν τμήμα των γενικών εξόδων που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο της

συνολικής οικονομικής του δραστηριότητας. Το ερώτημα αυτό εξηγείται καλύτερα αν ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η μεταβίβαση των μετοχών της θυγατρικής και της ελεγχόμενης εταιρίας φαίνεται ότι πρόκειται να πραγματοποιηθεί στο γενικότερο πλαίσιο της αναδιαρθρώσεως του ομίλου που διευθύνει η SKF, προκειμένου συνεπώς να αποκτήσει η τελευταία αυτή τη δυνατότητα να αντλήσει χρήσιμους πόρους για την προσαρμογή της βιομηχανικής της δραστηριότητας.

60. Όπως τόνισα ήδη με τις προκαταρκτικές μου παρατηρήσεις, προκειμένου να μπορεί να εκπέσει ΦΠΑ επί των εισροών, πρέπει, καταρχήν, οι πράξεις επί των οποίων επιβλήθηκε να έχουν ευθεία και άμεση σχέση με μία ή περισσότερες πράξεις που φορολογήθηκαν στο στάδιο των εισροών²⁴.

61. Όπως το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διευκρινίσει, ένα τέτοιο δικαίωμα προς έκπτωση προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών περιλαμβάνονται στα συστατικά στοιχεία της τιμής των πράξεων επί των οποίων καταβλήθηκε φόρος επί των εισροών και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση²⁵.

62. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει, με την προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank, ότι δεν μπορεί να γίνει προσπάθεια αναπτύξεως πιο συγκεκριμένης διατυπώσεως από αυτή του κριτηρίου της «ευθείας και

24 — Βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσα απόφαση Cibo Participations (σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 — Βλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank (Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 30), καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις Abbey National (σκέψη 28), Cibo Participations (σκέψη 31) και Kretztechnik (σκέψη 35).

άμεσης σχέσης», καθόσον, λαμβανομένης υπόψη της ποικιλίας των εμπορικών και επαγγελματικών συναλλαγών, είναι αδύνατο να δοθεί πιο πρόσφορη απάντηση ως προς τον τρόπο καθορισμού, για όλες τις περιπτώσεις, της απαραίτητης σχέσης που πρέπει να υφίσταται μεταξύ εισροών και εκροών ώστε να μπορεί να εκπίπτει ο ΦΑ επί των εισροών²⁶. Το Δικαστήριο προσέθεσε στην ίδια απόφαση ότι εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εφαρμόζουν το εν λόγω κριτήριο στα πραγματικά περιστατικά των υποθέσεων των οποίων επιλαμβάνονται²⁷.

63. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ότι οι υπηρεσίες που απέκτησε η SKF συνδέονται ευθέως με την πράξη μεταβίβασης των μετοχών της θυγατρικής και της ελεγχόμενης εταιρίας. Πράγματι, οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται με την εκτίμηση των προς μεταβίβαση μετοχών, την αρωγή κατά τις σχετικές με τη μεταβίβαση διαπραγματεύσεις και με τη σύνταξη των συμβατικών εγγράφων, και αποκτήθηκαν συνεπώς για να πραγματοποιηθεί η εν λόγω πράξη μεταβίβασης. Ορθώς επίσης η Skat-teverket, οι κυβερνήσεις οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, καθώς και η Επιτροπή, φρονούν, υπό το φως των διαπιστώσεων που πραγματοποίησε το αιτούν δικαστήριο, ότι υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των κτηθεισών υπηρεσιών ως εισροής και της πράξεως μεταβίβασης των μετοχών ως εκροής²⁸.

64. Δεδομένου ότι η πράξη μεταβίβασης των μετοχών αποτελεί, όπως προτείνω με την

απάντηση που δίνω στο δεύτερο ερώτημα που αναλύθηκε ανωτέρω, δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ που επιβλήθηκε στις παροχές υπηρεσιών που αγοράστηκαν για να πραγματοποιηθεί η πράξη αυτή δεν μπορεί συνεπώς, κατά λογική ακολουθία, να εκπέσει, καθόσον οι παροχές αυτές αποτελούν στοιχείο της τιμής της απαλλασσόμενης πράξεως²⁹.

65. Αυτή είναι, εξάλλου, η λύση στην οποία κατέληξε Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group. Το Δικαστήριο θεώρησε, συγκεκριμένα, ότι ο ΦΠΑ που επιβλήθηκε στις επαγγελματικές υπηρεσίες που αγόρασε η BLP Group στο πλαίσιο της μεταβίβασης μιας από τις θυγατρικές της δεν μπορούσε να εκπέσει, στον βαθμό που οι εν λόγω υπηρεσίες είχαν χρησιμοποιηθεί για τη διενέργεια μιας απαλλασσόμενης πράξεως, εν προκειμένω της μεταβίβασης των εταιρικών μεριδίων της εν λόγω θυγατρικής³⁰.

66. Το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης, στην ίδια απόφαση, ότι ο κανόνας αυτός εφαρμόζοταν ακόμη και «αν ο τελικός σκοπός της απαλλασσόμενης πράξεως είναι η πραγματοποίηση φορολογουμένης πράξεως»³¹.

29 — Βλ., κατά την έννοια αυτή, σημείο 36 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα C. O. Lenz στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group. Δεν αποκλείεται εντελώς, υπό ορισμένες περιστάσεις, ειδικότερα όταν οι μετοχές έχουν ορισμένη τιμή στο πλαίσιο αγοράς κινητών αξιών και η αξία τους αντανάκλα αποκλειστικά την τιμή αυτή, ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των υπηρεσιών που αγοράστηκαν ως εισροή να μπορεί δύσκολα να ενσωματωθεί στην τιμή της πράξεως μεταβίβασης. Εντούτοις, πέραν του ότι το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι υπάρχει ευθεία σχέση μεταξύ των υπηρεσιών που αγοράστηκαν ως εισροή και των παροχών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν ως εκροή, η προβληματική που μόλις περιέγραψα αδρά στην παρούσα υποσημείωση δεν φαίνεται να αντιστοιχεί στην κατάσταση της υπόθεσης της κύριας δίκης.

30 — Προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group (σκέψη 27).

31 — Όπ.λ. (σκέψη 28 και διατακτικό της αποφάσεως).

26 — Προπαρατεθείσα απόφαση Midland Bank (σκέψη 25).

27 — Όπ.λ.

28 — Όπως προαναφέρθηκε, η Επιτροπή εξομοιώνει ωστόσο (εσφαλμένα, κατ' εμέ) την πράξη αυτή μεταβίβασης μετοχών με μεταβίβαση της επιχειρήσεως ως περιουσιακού συνόλου.

67. Η αναφορά αυτή πρέπει να νοηθεί υπό το φως των πραγματικών περιστατικών από τα οποία προήλθε η προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group και της επιχειρηματολογίας που ανέπτυξε η εταιρία αυτή ενώπιον του Δικαστηρίου. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει και από την έκθεση των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως αυτής, ο κύριος σκοπός της μεταβιβάσεως των εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής εταιρίας συνίστατο στη συγκέντρωση κεφαλαίων για την εξόφληση των οφειλών που είχαν προκύψει από τις φορολογητέες πράξεις της BLP Group. Ενώπιον του Δικαστηρίου, η BLP υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τις υπηρεσίες που αγοράστηκαν για την πραγματοποίηση της επίμαχης μεταβιβάσεως των εταιρικών μεριδίων έπρεπε, κατά συνέπεια, να εκπέσει, έστω και αν οι υπηρεσίες αυτές συνδέονταν έμμεσα με τις φορολογητέες πράξεις εισρών³².

68. Η επιχειρηματολογία της BLP Group απορρίφθηκε σαφώς από το Δικαστήριο, το οποίο τόνισε ότι, για να γεννηθεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισρών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις φορολογηθείσες πράξεις και ότι, συναφώς, ο απώτερος σκοπός που επιδιώκει ο υποκείμενος στον φόρο είναι αδιάφορος³³, ακόμη και όταν, συνεπώς, ο σκοπός αυτός συνίσταται στη διενέργεια μιας φορολογητέας πράξεως. Η εκ μέρους του Δικαστηρίου απόρριψη της θέσεως που υποστήριξε η BLP Group στηρίχθηκε επίσης σε εκτιμήσεις συνδεόμενες με την ανάγκη διασφάλισης της ασφαλείας δικαίου και διευκολύνσεως των πράξεων που είναι σύμφυτες με την εφαρμογή του ΦΠΑ, καθόσον δεν μπορεί να απαιτείται από τις φορολογικές αρχές να προσδιορίζουν την πρόθεση του υποκείμενου

στον φόρο όταν οι παροχές δεν συνδέονται αντικειμενικά με τις φορολογητέες πράξεις³⁴.

69. Όπως πολύ εύστοχα επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας F. Jacobs με τις προτάσεις του στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Abbey National³⁵, από την προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group προκύπτει ότι το αποτέλεσμα της «διακοπής της αλυσίδας του ΦΠΑ», που είναι ένα από τα εγγενή χαρακτηριστικά μιας απαλλασσόμενης πράξεως, θα εμποδίζει πάντοτε ο ΦΠΑ, που καταβλήθηκε για αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για μια τέτοια πράξη, να εκπίπτει του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται για πράξη εκρών της τιμής της οποίας η απαλλασσόμενη πράξη αποτελεί συστατικό στοιχείο. Η ανάγκη ευθείας και άμεσης σχέσεως, συνεπώς, δεν κάνει αποκλειστικά αναφορά στον εγγύτερο κρίκο της αλυσίδας, αλλά χρησιμεύει στο να αποκλείονται καταστάσεις στις οποίες η αλυσίδα διακόπηκε με απαλλασσόμενη πράξη³⁶.

70. Η λύση που προκρίθηκε με την προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group, και η οποία εκτέθηκε ανωτέρω, μπορεί, κατά την άποψή μου, να μεταφερθεί εγκύρως στην υπό κρίση υπόθεση. Η έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισρών για τις υπηρεσίες που αγόρασε η SKF δεν πρέπει να γίνει δεκτή, στον βαθμό που οι υπηρεσίες αυτές έχουν ευθεία και άμεση σχέση με απαλλασσόμενη πράξη, εν προκειμένω την πράξη μεταβιβάσεως των μετοχών της θυγατρικής και της

34 — Προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group (σκέψη 24).

35 — Προτάσεις διατυπωθείσες στις 13 Απριλίου 2000 (σημείο 35).

36 — Βλ. επίσης, κατά την έννοια αυτή, σημεία 30 έως 39 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα C. O. Lenz στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group.

32 — Προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group (σκέψεις 3, 4, 12 και 13).

33 — Προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group (σκέψη 19).

ελεγχόμενης εταιρίας η οποία διακόπτει την αλυσίδα του ΦΠΑ, ακόμη και όταν η πράξη εντάσσεται στον σκοπό της αναδιαρθρώσεως των βιομηχανικών δραστηριοτήτων του ομίλου που διευθύνει η SKF.

71. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ωστόσο αν η νομολογία του Δικαστηρίου, στην οποία αναφέρθηκα με το σημείο 23 των παρουσών προτάσεων και σύμφωνα με την οποία η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών είναι εντούτοις δυνατή εφόσον οι δαπάνες για τις αγορασθείσες υπηρεσίες περιλαμβάνονται στα γενικά έξοδα του υποκείμενου στον φόρο και έχουν συνεπώς ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του τελευταίου αυτού, μπορεί να εφαρμοσθεί σε μια υπόθεση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης.

72. Στο ερώτημα αυτό πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να δοθεί αρνητική απάντηση.

73. Συγκεκριμένα, οι σχετικές αποφάσεις με τις οποίες το Δικαστήριο αναγνώρισε την υπομνησθείσα στο σημείο 71 των παρουσών προτάσεων δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών αφορούσαν πράξεις οι οποίες, σε αντίθεση με την παραδοχή στην οποία στηρίζεται η προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group, είχαν σχέση με τις πράξεις εκροών στις οποίες *ουδόλως επιβαλλόταν ΦΠΑ* (καθόσον δεν εθεωρούντο ούτε παραδόσεις αγαθών ούτε παροχές υπηρεσιών) και οι οποίες, ως εκ τούτου, δεν ήσαν λυσιτελείς προκειμένου να

καθορισθεί αν υπήρχε ή όχι δικαίωμα προς έκπτωση³⁷. Ήταν συνεπώς δυνατόν, υπό τις συνθήκες αυτές, να αναζητηθούν η πράξη ή οι πράξεις εκροών που γεννούν δικαίωμα προς έκπτωση και με τις οποίες η πράξη εισροών είχε τις στενότερες σχέσεις, περιλαμβανομένης, συνεπώς και ενδεχομένως, της γενικής οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο.

74. Είναι, υπό την έννοια αυτή, ιδιαίτερα αποκαλυπτική η εκτίμηση που εξέθεσε το Δικαστήριο στη σκέψη 36 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Kretztechnik και σύμφωνα με την οποία, «ενόψει του γεγονότος ότι, αφενός, η έκδοση μετοχών αποτελεί *πράξη μη εμπιπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας* και ότι, αφετέρου, η πράξη αυτή έγινε από την Kretztechnik με σκοπό την αύξηση του κεφαλαίου της προς όφελος, γενικώς, της οικονομικής δραστηριότητάς της, πρέπει να θεωρηθεί ότι το κόστος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στην εταιρία αυτή στο πλαίσιο της οικείας πράξεως αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της και συνιστούν

37 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Abbey National (σκέψεις 35 και 36), στην οποία η πράξη εκροής συνίστατο σε μεταβίβαση συνόλου αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, στο έδαφος ενός κράτους μέλους που είχε επιλέξει να κάνει χρήση της παρεχόμενης από τη διάταξη αυτή δυνατότητας να θεωρείται μια τέτοια πράξη ως μη ενέχουσα παράδοση αγαθών και, επομένως, ως μη υποκείμενη σε ΦΠΑ Kretztechnik (σκέψη 36), στην οποία η πράξη εκροής συνίστατο σε έκδοση μετοχών η οποία χαρακτηρίστηκε ρητώς από το Δικαστήριο ως πράξη μη εμπιπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, και Cibo Participations, η οποία αφορούσε μια πράξη εκροής η οποία συνίστατο σε απόκτηση συμμετοχών, ενώ το προδικαστικό ερώτημα, που αφορούσε τη δυνατότητα εκπτώσεως, με βάση τον χαρακτηρισμό της πράξεως ως γενικού εξόδου, του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είχε υποβληθεί αποκλειστικά για την περίπτωση κατά την οποία η εν λόγω απόκτηση συμμετοχών δεν θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ: βλ., συναφώς, σημείο 32 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα K. Stix-Hackl στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Cibo Participation. Βλ., επίσης, προπαρατεθείσα απόφαση Investrand (σκέψεις 28 και 29), στην οποία το Δικαστήριο εξέτασε το αν οι δαπάνες που προκάλεσαν οι πράξεις εισροών που υπόκεινταν σε ΦΠΑ συνιστούσαν γενικά έξοδα, αφού είχε διαπιστώσει ότι όλες οι πράξεις εκροών, με τις οποίες οι πράξεις εισροών είχαν ευθεία και άμεση σχέση, δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

επομένως στοιχεία συστατικά της τιμής των προϊόντων της. Πράγματι, οι υπηρεσίες αυτές παρουσιάζουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο»³⁸.

75. Η διευκρίνιση που έκανε το Δικαστήριο ότι η επίμαχη πράξη δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας φαίνεται ότι πρέπει να νοηθεί υπό το φως των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην ίδια αυτή υπόθεση Kretztechnik. Πράγματι, ο τελευταίος αυτός θεωρούσε, αφενός, ότι, αν η έκδοση μετοχών έπρεπε να θεωρηθεί απαλλασσόμενη πράξη, τότε δεν μπορούσε να υφίσταται δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για υπηρεσίες συνδεδεμένες κατά τρόπο άμεσο και απευθείας με αυτήν την πράξη και, αφετέρου, ότι, αν η πράξη εισροών απαλλασσόταν πλήρως του ΦΠΑ και, συνεπώς, εστερείτο σημασίας προκειμένου να προσδιοριστεί αν υφίσταται ή όχι δικαίωμα προς έκπτωση, έπρεπε τότε να τεθεί το ερώτημα αν οι παροχές εισροών μπορούσαν να συνδεθούν με μία ή περισσότερες φορολογούμενες πράξεις εκρών ή με τη συνολική οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας, υπόθεση η οποία, κατά τον γενικό εισαγγελέα, ήταν, εν προκειμένω, πιθανή³⁹.

76. Θεωρώ, συνεπώς, ότι το Δικαστήριο δέχθηκε τη διάκριση που διατύπωσε ο

γενικός εισαγγελέας F. Jacobs με τις προαναφερθείσες προτάσεις του μεταξύ, αφενός, των πράξεων εισροών που απαλλάσσονται της καταβολής του ΦΠΑ και, αφετέρου, των πράξεων στις οποίες ουδόλως επιβάλλεται ΦΠΑ, καθόσον οι τελευταίες αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν ούτε παραδόσεις αγαθών ούτε παροχές υπηρεσιών, επιβεβαιώνοντας με τον τρόπο αυτό, επίσης, τη λύση που προκρίθηκε με την προπαρατεθείσα απόφαση BLP Group, η οποία εξάλλου στηρίχθηκε στην άποψη του γενικού εισαγγελέα.

77. Η ανωτέρω εκτεθείσα προσέγγιση, η οποία μου φαίνεται είναι αυτή που δέχθηκε η νομολογία, μπορεί να φανεί ότι αντιμετωπίζει ευνοϊκότερα τις πράξεις μεταβίβασης μετοχών που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ σε σχέση με εκείνες οι οποίες, μολονότι εμπίπτουν στο εν λόγω πεδίο, απαλλάσσονται της επιβολής ΦΠΑ δυνάμει των διατάξεων της έκτης οδηγίας (και/ή αυτών της οδηγίας 2006/112). Πράγματι, ενώ η έκπτωση υπηρεσιών αγορασθεισών για τη διενέργεια πράξεως μη εμπίπτουσας στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ μπορεί να επιτραπεί όταν οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται ότι συνδέονται ευθέως και αμέσως με τη γενική οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο⁴⁰, αντιθέτως, ο

38 — Προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik (σκέψη 36) (η υπογράμμιση δική μου).

39 — Βλ. αντιστοίχως, σημεία 29 και 74 έως 76 των προτάσεων στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Kretztechnik.

40 — Τούτο θα μπορούσε ενδεχομένως να ισχύει στην υπόθεση της κύριας δίκης αν, σε αντίθεση προς την ανάλυση που ανέπτυξα με τις παρούσες προτάσεις, το Δικαστήριο επρόκειτο να θεωρήσει ότι, αφενός, υπάρχει μεταβίβαση του συνόλου των αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, πράξη η οποία, το υπενθυμίζω, δεν αποτελεί, δυνάμει της δυνατότητας την οποία χρησιμοποίησε το Βασίλειο της Σουηδίας, παράδοση αγαθών εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, και, αφετέρου, οι υπηρεσίες που αγοράστηκαν για την πραγματοποίηση της μεταβίβασης αυτής έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τη γενική οικονομική δραστηριότητα της SKF.

ΦΠΑ που επιβλήθηκε στις υπηρεσίες που αγοράστηκαν για τη διενέργεια μιας απαλλασσόμενης πράξεως δεν μπορεί να εκτέσει.

78. Εντούτοις, η κατάσταση αυτή δεν αποτελεί παρά την εγγενή συνέπεια του κοινού συστήματος που θέσπισε η έκτη οδηγία (και το οποίο επιβεβαιώθηκε με την οδηγία 2006/112) και του χωρισμού, που πρέπει να είναι ο σαφέστερος δυνατός, μεταξύ φορολογουμένων πράξεων, αφενός, και απαλλασσομένων πράξεων, αφετέρου, από τον οποίο απορρέει το κριτήριο της ευθείας και άμεσης σχέσεως⁴¹, καθώς και το αποτέλεσμα της διακοπής της αλυσίδας του ΦΠΑ που προκαλείται από την ευθεία και άμεση σύνδεση μιας πράξεως που πλήττεται από το κόστος του ΦΠΑ και μιας πράξεως εκροής που απαλλάσσεται της επιβολής του ΦΠΑ.

79. Περαιτέρω, δεδομένου ότι το αποτέλεσμα της διακοπής της αλυσίδας του ΦΠΑ δεν υφίσταται όταν η πράξη μεταβιβάσεως μετοχών αποτελεί πράξη μη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, ομοίως δεν υφίσταται, κατά τη γνώμη μου, διαφορετική μεταχείριση ενέχουσα δυσμενείς διακρίσεις εις βάρος του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος αγοράζει υπηρεσίες για να διενεργήσει πράξεις μεταβιβάσεως μετοχών εμπίπτουσες στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας και ο οποίος δεν έχει, κατά συνέπεια, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών, περιλαμβανομένου και του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τα γενικά έξοδα που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.

41 — Βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις BLP Group (σκέψεις 18 και 19, Abbey National (σκέψη 25), καθώς και Cibo Participations (σκέψη 28).

80. Επιπλέον, η παροχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών, μολονότι η πράξη που επιβαρύνθηκε με το σχετικό κόστος έχει ευθεία και άμεση σχέση με πράξη μεταβιβάσεως μετοχών στο στάδιο των εκροών εμπίπτουσα στην απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας, θα οδηγούσε στην κατά πραιτωριανό τρόπο εισαγωγή μιας νέας δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, μια τέτοια έκπτωση καθίσταται δυνατή *αποκλειστικά* στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες «πράξεων [...] που απαλλάσσονται κατά το άρθρο 13, Β, στοιχεία α' και δ', σημεία 1 έως 5, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν σε χώρα εκτός της Κοινότητας», περίπτωση η οποία ουδόλως φαίνεται να προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας στην υπό κρίση υπόθεση και της οποίας επίσης ουδόλως έγινε επίκληση από την SKF ενώπιον του Δικαστηρίου.

81. Επομένως, θεωρώ ότι στο τρίτο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος αγόρασε υπηρεσίες για τη διενέργεια πράξεως μεταβιβάσεως μετοχών μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας που εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπουν το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 και με την οποία οι υπηρεσίες αυτές έχουν ευθεία και άμεση σχέση, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για τις εν λόγω υπηρεσίες.

Ε — *Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος*

82. Με το τέταρτο και τελευταίο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν οι απαντήσεις στα προηγούμενα ερωτήματα θα μπορούσαν να επηρεαστούν από το γεγονός ότι η πράξη μεταβιβάσεως των μετοχών πραγματοποιείται τμηματικά συν τω χρόνω.

83. Σημειωτέον ότι το αιτούν δικαστήριο δεν εκθέτει τα πραγματικά περιστατικά που το οδήγησαν να θέσει ένα τέτοιο ερώτημα στο Δικαστήριο, μολονότι μπορεί να υποθεθεί ότι η προβληματική αυτή αφορά την πώληση του τελευταίου τμήματος των μετοχών της ελεγχόμενης εταιρίας⁴².

84. Εν πάση περιπτώσει, δεν θεωρώ, όπως και όλα τα μέρη που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, ότι το γεγονός ότι η μεταβίβαση των μετοχών πραγματοποιείται με διάφορες διαδοχικές πράξεις μπορεί να επηρεάσει τις απαντήσεις που πρέπει να δοθούν στα τρία πρώτα ερωτήματα.

85. Βεβαίως, όπως ορθώς αναφέρει η Επιτροπή, είναι πιο δυσχερές για τον μεταβιβάζοντα να αποδείξει ότι τα διάφορα τμήματα της μεταβιβάσεως των μετοχών αποτελούν τμήμα μιας και μόνης ευρύτερης πράξεως μεταβιβάσεως του συνόλου των μετοχών μιας θυγατρικής εταιρίας. Ωστόσο, αν τούτο αποδειχθεί από τον μεταβιβάζοντα,

δεν υπάρχει κανένας λόγος για διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ συγκρίσιμων πράξεων μεταβιβάσεως μετοχών.

86. Εξάλλου, δεδομένου ότι οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας επαναλήφθηκαν, κατ' ουσίαν, με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, δεν μπορεί να ποικίλλει η φορολογική μεταχείριση μιας πράξεως μεταβιβάσεως μετοχών που διενεργείται εν μέρει στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής της πρώτης και εν μέρει στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής της δεύτερης.

87. Επομένως, αν, όπως προτείνω, η πράξη μεταβιβάσεως των μετοχών απαλλάσσεται του ΦΠΑ, είτε βάσει της έκτης οδηγίας είτε βάσει της οδηγίας 2006/112, το γεγονός ότι η πράξη αυτή διενεργείται, για παράδειγμα, σε δύο ή τρία διαδοχικά στάδια είναι αδιάφορο όσον αφορά την αδυναμία εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την παροχή υπηρεσιών που συνδέονται ευθέως και αμέσως με την εν λόγω πράξη. Διαφορετική κρίση επί του σημείου αυτού θα ισοδυναμούσε με εισαγωγή διαφορών στη μεταχείριση πράξεων που είναι ωστόσο αντικειμενικά συγκρίσιμες.

88. Προτείνω, επομένως, να δοθεί στο τέταρτο ερώτημα η απάντηση ότι οι απαντήσεις στα τρία πρώτα ερωτήματα δεν επηρεάζονται από το γεγονός ότι η μεταβίβαση των μετοχών της θυγατρικής και/ή της ελεγχόμενης εταιρίας διενεργείται με διάφορες διαδοχικές πράξεις.

42 — Βλ., συναφώς, σημείο 16, in fine, των παρούσων προτάσεων.

VI — Πρόταση

89. Για τους λόγους που μόλις εκτέθηκαν, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως ακολούθως στα προδικαστικά ερωτήματα που του υπέβαλε το Regeringsrätten:

- «1. Τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 4, παράγραφοι 1 και 2, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε, εσχάτως, με την οδηγία 2006/18/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 2006, καθώς και τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αποτελεί οικονομική δραστηριότητα η μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών που μια μητρική εταιρία κατέχει στο κεφάλαιο μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας, στη διαχείριση των οποίων η εν λόγω μητρική εταιρία έλαβε άμεσα ή έμμεσα μέρος, παρέχοντάς τους εξ επαχθούς αιτίας διάφορες υπηρεσίες διοικητικής, λογιστικής και εμπορικής φύσεως για τις οποίες η μητρική αυτή εταιρία υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.
2. Μια πράξη μεταβιβάσεως μετοχών μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπουν το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/18, και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112.
3. Ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος αγόρασε υπηρεσίες για τη διενέργεια πράξεως μεταβιβάσεως μετοχών μιας θυγατρικής και μιας ελεγχόμενης εταιρίας που εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπουν το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/18, και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 και με την οποία οι υπηρεσίες αυτές έχουν ευθεία και άμεση σχέση, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών που καταβλήθηκε για τις εν λόγω

υπηρεσίες, ακόμη και όταν η πράξη εντάσσεται στον σκοπό της αναδιαρθρώσεως των βιομηχανικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο.

4. Οι απαντήσεις στα τρία πρώτα ερωτήματα δεν επηρεάζονται από το γεγονός ότι η μεταβίβαση των μετοχών της θυγατρικής και/ή της ελεγχόμενης εταιρίας διενεργείται με διάφορες διαδοχικές πράξεις.»