



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 3ης Μαΐου 2018¹

Υπόθεση C-249/17

Ryanair Ltd
κατά
The Revenue Commissioners

[αίτηση του Supreme Court (Ανώτατου Δικαστηρίου, Ιρλανδία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Έννοια του υποκειμένου στον φόρο – Δαπάνες για υπηρεσίες παρασχεθείσες στο πλαίσιο εξαγοράς του συνόλου των μεριδίων επιχειρήσεως – Δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών – Ανεπιτυχής εξαγορά ανταγωνιστή»

I. Εισαγωγή

1. Στο επίκεντρο της υπό κρίση διαφοράς βρίσκονται, για μια ακόμη φορά, η ερμηνεία του όρου «υποκείμενος στον φόρο» και ο ορισμός της «οικονομικής δραστηριότητας» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ². Η διαδικασία θα παράσχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να συγκεκριμενοποιήσει το πεδίο εφαρμογής της νομολογίας του σχετικά με την έκπτωση του φόρου εισροών των εταιριών χαρτοφυλακίου.

2. Το 2006, η αεροπορική εταιρία Ryanair επιχείρησε να εξαγοράσει την ιρλανδική αεροπορική εταιρία Aer Lingus. Μολονότι η εξαγορά απέτυχε για λόγους δικαίου του ανταγωνισμού, η Ryanair είχε ήδη υποβληθεί σε σημαντικές δαπάνες για συμβουλευτικές και άλλες υπηρεσίες στο πλαίσιο της προγραμματισμένης εξαγοράς. Ως εκ τούτου, η Ryanair αξίωσε την έκπτωση του συναφώς καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών, αίτημα που δεν έγινε δεκτό από την ιρλανδική φορολογική αρχή.

3. Η νομολογία του Δικαστηρίου έχει, βεβαίως, αναγνωρίσει ότι μπορεί να ζητηθεί έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών ακόμη και για ανεπιτυχείς επενδύσεις. Εντούτοις, η υπό κρίση διαφορά οφείλεται στο γεγονός ότι, κατά τη νομολογία, η απλή απόκτηση και κατοχή μετοχών δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια εταιρία χαρτοφυλακίου της οποίας μοναδικός σκοπός είναι η απόκτηση συμμετοχών δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ³.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

³ Αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, σκέψη 17), της 14ης Νοεμβρίου 2000, Floridienne και Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 17), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20).

4. Ωστόσο, σε αντίθεση με την κλασική περίπτωση εταιριών χαρτοφυλακίου, στην υπό κρίση υπόθεση μια επιχείρηση με επιχειρηματική δραστηριότητα (και, ως εκ τούτου, υποκείμενη στον φόρο) επιδίωξε να πραγματοποιήσει μια «στρατηγική» εξαγορά ανταγωνιστικής επιχείρησης. Επομένως, ανακύπτει το ζήτημα κατά πόσον εφαρμόζεται εν προκειμένω ο απορρέων από τη λεγόμενη «νομολογία περί εταιριών χαρτοφυλακίου»⁴ περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Συγκεκριμένα, η οικονομική διάσταση της υποθέσεως γίνεται το πρώτον αντιληπτή όταν στο πλαίσιο λειτουργικής προσεγγίσεως ληφθεί υπόψη η σημασία της αποκτήσεως των εταιρικών μεριδίων για την ήδη υφιστάμενη οικονομική δραστηριότητα.

II. Το νομικό πλαίσιο

5. Το νομικό πλαίσιο της υποθέσεως σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης καθορίζεται από τις εφαρμοστέες για την επίμαχη φορολογική περίοδο διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ⁵ 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 (στο εξής: έκτη οδηγία). Αυτές έχουν ταυτόσημο περιεχόμενο με τις αντίστοιχες διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)⁶.

6. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώην άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας) ορίζει τα εξής:

«1. 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 επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. [...].

7. Δυνάμει του άρθρου 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός. Σύμφωνα με το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας (παλαιότερα αποτελούσαν ενιαία διάταξη: το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας):

«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, [...]».

4 Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 21), της 29ης Οκτωβρίου 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψεις 30 επ.), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 34), και της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Marenavé Schiffahrt* (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 21).

5 ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

6 Για λόγους απλούστερης παραπομπής στο εξής γίνεται αναφορά στις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ.

III. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, η Ryanair Ltd (στο εξής: Ryanair) είναι ιδιωτική αεροπορική εταιρία που εδρεύει στην Ιρλανδία. Στις 23 Οκτωβρίου 2006, η Ryanair υπέβαλε επίσημη προσφορά εξαγοράς με στόχο την απόκτηση του συνόλου των εταιρικών μεριδίων της Aer Lingus. Η Aer Lingus είναι πρώην ιρλανδικός κρατικός αερομεταφορέας, οι δε μετοχές της, μετά την ιδιωτικοποίησή της το 2006, εισήχθησαν στο Χρηματιστήριο στις 2 Οκτωβρίου 2006.

9. Με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2007, η Επιτροπή έκρινε ότι η συγκέντρωση ήταν ασύμβατη προς την κοινή αγορά⁷. Για τον λόγο αυτό, η Ryanair μπόρεσε να αποκτήσει μόλις το 29 % περίπου των εταιρικών μεριδίων της Aer Lingus.

10. Στο πλαίσιο της προσφοράς εξαγοράς παρασχέθηκαν στη Ryanair υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ. Η Ryanair ζήτησε να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ ως φόρο επί των εισροών. Ωστόσο, αυτό δεν έγινε δεκτό από την ιρλανδική φορολογική αρχή (The Revenue Commissioners, αναιρεσίβλητη στην κύρια δίκη).

11. Η Ryanair κατέθεσε πρώτα ένσταση κατά της απορριπτικής αποφάσεως ενώπιον της Tax Appeals Commission (επιτροπής ενστάσεων για φορολογικές διαφορές, Ιρλανδία) και ακολούθως προσφυγή ενώπιον του Circuit Court (περιφερειακού δικαστηρίου, Ιρλανδία). Το δικαστήριο αυτό προέβη σε δεσμευτική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και υπέβαλε στο High Court (ανώτερο δικαστήριο, Ιρλανδία), με ένα είδος εθνικής προδικαστικής παραπομπής, το νομικό ερώτημα κατά πόσον υφίσταται, υπό τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης, δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου. Το High Court (ανώτερο δικαστήριο) κατέληξε επίσης στο συμπέρασμα ότι η Ryanair δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ.

12. Η Ryanair άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του High Court ενώπιον του Supreme Court (Ανώτατου Δικαστηρίου, Ιρλανδία). Με διάταξη της 8ης Μαΐου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Μαΐου 2017, το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- 1) Αρκεί η μελλοντική πρόθεση παροχής υπηρεσιών διαχείρισεως σε εταιρία που αποτελεί τον στόχο εξαγοράς, εφόσον η εξαγορά ολοκληρωθεί, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί ότι ο πιθανός αγοραστής ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ, έτσι ώστε ο ΦΠΑ που καταβάλει ο πιθανός αγοραστής επί των αγαθών ή υπηρεσιών που προμηθεύεται προκειμένου να προωθήσει τη συγκεκριμένη εξαγορά να θεωρηθεί ότι συνιστά ΦΠΑ επί των εισροών για τη σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, η οποία συνίσταται στην παροχή των οικείων υπηρεσιών διαχείρισεως, και
- 2) Υφίσταται επαρκής «ευθεία και άμεση σχέση», όπως αυτή έχει καθοριστεί ως απαραίτητη προϋπόθεση από το Δικαστήριο της Ένωσης [με την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495)], μεταξύ επαγγελματικών υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο πιθανής εξαγοράς όπως η προαναφερθείσα και της υπηρεσίας εκροής, ήτοι της ενδεχόμενης παροχής υπηρεσιών διαχείρισεως στην εταιρία που θα αποτελέσει το αντικείμενο της εξαγοράς σε περίπτωση που η εν λόγω εξαγορά ολοκληρωθεί, έτσι ώστε να επιτρέπεται η έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των προαναφερθεισών επαγγελματικών υπηρεσιών;

⁷ Απόφαση C(2007) 3104, της 27ης Ιουνίου 2007 (υπόθεση COMP/M.4439). Η ασκηθείσα από τη Ryanair προσφυγή ακυρώσεως κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε από το Γενικό Δικαστήριο, βλ. απόφαση της 6ης Ιουλίου 2010, Ryanair κατά Επιτροπής (T-342/07, EU:T:2010:280).

13. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου η Ryanair, η Ιρλανδία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Όλοι οι μετέχοντες στη διαδικασία παρέστησαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Μαρτίου 2018.

IV. Νομική αξιολόγηση

14. Αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επιδιωκόμενης πλην όμως τελικώς μη επιτευχθείσας αποκτήσεως του συνόλου των μεριδίων μιας εταιρίας με σκοπό την εξαγορά της. Επομένως, πρέπει να συνεξετασθούν.

15. Με το πρώτο του ερώτημα, το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) ερωτά κατ' ουσίαν αν αρκεί η πρόθεση της αποκτώσας εταιρίας να παρέχει υπηρεσίες διαχειρίσεως στη θυγατρική, εφόσον η εξαγορά ολοκληρωθεί, προκειμένου η αποκτώσα εταιρία να θεωρηθεί υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ.

16. Επομένως, το κύριο ζήτημα που θέτει το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) είναι η δυνατότητα του συνδυασμού δύο νομολογιακών προσεγγίσεων. Αφενός, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίσταται πράγματι δικαίωμα εκπτώσεως και για τις ανεπιτυχείς επενδύσεις: για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της προετοιμασίας μιας οικονομικής δραστηριότητας μπορεί να προβληθεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ακόμη και αν η έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας δεν ευδοκιμήσει και δεν πραγματοποιηθούν οι σκοπούμενες φορολογητέες πράξεις⁸. Το μόνο κρίσιμο είναι η πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα, πρόθεση η οποία πρέπει να αποδεικνύεται από αντικειμενικές περιστάσεις⁹. Αφετέρου, η αναγκαία για το δικαίωμα εκπτώσεως οικονομική δραστηριότητα μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου μπορεί, κατά τη νομολογία, να συνίσταται, μεταξύ άλλων, στην παροχή υπηρεσιών διαχειρίσεως στην εταιρία στην οποία έχει αποκτήσει συμμετοχή¹⁰.

17. Με το δεύτερο ερώτημα, το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) ζητεί ακολούθως να διευκρινισθεί αν υφίσταται, μεταξύ των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της εξαγοράς των εταιρικών μεριδίων και των σκοπούμενων υπηρεσιών διαχειρίσεως, η άμεση και ευθεία σχέση που είναι απαραίτητη για την έκπτωση του φόρου.

A. Το υπόβαθρο της διακρίσεως μεταξύ εταιρίας χαρτοφυλακίου με χρηματοοικονομικό χαρακτήρα και επιχειρήσεως με επιχειρηματική δραστηριότητα

18. Η λεγόμενη «νομολογία περί εταιριών χαρτοφυλακίου», στην οποία αναφέρεται το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) με το πρώτο ερώτημά του, αναπτύχθηκε λαμβάνοντας ως παράδειγμα εταιρίες χαρτοφυλακίου με αμιγώς χρηματοοικονομικό χαρακτήρα, ο μοναδικός σκοπός των οποίων συνίσταται στην απόκτηση συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις και οι οποίες δεν ασκούν δική τους επιχειρηματική δραστηριότητα. Η μοναδική πηγή εσόδων τους είναι τα μερίσματα τα οποία δεν συνιστούν αντιπαροχή για την οικονομική εκμετάλλευση αγαθού αλλά προκύπτουν από την απλή κυριότητα μετοχής¹¹.

8 Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 24), της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 17), και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 20).

9 Βλ., προσφάτως, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, σκέψη 46).

10 Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 21), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 34), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 21).

11 Αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, σκέψη 13), της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 19), και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 32).

19. Επομένως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι εταιρείες χαρτοφυλακίου με αμιγώς χρηματοοικονομικό χαρακτήρα –που δεν παρέχουν για παράδειγμα υπηρεσίες διαχείρισεως έναντι αμοιβής– δεν πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενες στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ¹², καθόσον δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα. Δεν μπορούν, συνεπώς, να επικαλεσθούν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου κατά το άρθρο 168 της οδηγίας.

20. Στο πλαίσιο αυτό, το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) διερωτάται αν η νομολογία αυτή ασκεί επιρροή και στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι η Ryanair επιθυμούσε εν τέλει να αποκτήσει μερίδια και όντως το έπραξε, αν και σε μικρότερο βαθμό απ' ό,τι είχε αρχικά σχεδιάσει.

21. Είναι βεβαίως αυτονόητο ότι σε σχέση με τον κύκλο εργασιών από τη δραστηριότητά της ως αερομεταφορέα, η Ryanair πρέπει να θεωρηθεί ως πλήρως υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ. Προκύπτει εξάλλου άμεσα ο επιχειρηματικός στόχος της αποκτήσεως των εταιρικών μεριδίων: μέσω της εξαγοράς ενός ανταγωνιστή η Ryanair επιδίωκε να αυξήσει τον κύκλο εργασιών της και, ενδεχομένως, να επιτύχει επίσης συνεργίες και αποτελέσματα δικτύου.

22. Εντούτοις, για την αναγνώριση της υπάρξεως οικονομικής δραστηριότητας και, κατά συνέπεια, του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν της καλούμενης «νομολογίας περί εταιριών χαρτοφυλακίου» σημασία έχει πρωτίστως αν η Ryanair είχε πρόθεση να παράσχει στην Aer Lingus υπηρεσίες διαχείρισεως έναντι αμοιβής (επ' αυτού κατωτέρω υπό Β). Για τη λύση αυτή δεν ασκεί, ωστόσο, επιρροή η έκταση των υπηρεσιών διαχείρισεως που επρόκειτο να παρασχεθούν. Τίθεται συνεπώς το ερώτημα μήπως θα έπρεπε να επιμερισθεί η έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τις δαπάνες που συνδέονται με την απόκτηση των εταιρικών μεριδίων (επ' αυτού κατωτέρω υπό Γ). Και τούτο διότι, εκτός από τον κύκλο εργασιών που προκύπτει από τις υπηρεσίες διαχείρισεως, ενδέχεται να υπάρχουν πολύ υψηλότερα έσοδα από μερίσματα, τα οποία δεν παρέχουν, αυτά καθεαυτά, δικαίωμα εκπτώσεως.

23. Ωστόσο, τόσο η «παράκαμψη» μέσω των υπηρεσιών διαχείρισεως έναντι αμοιβής, όσο και τα συνακόλουθα προβλήματα επιμερισμού που προκαλεί η εφαρμογή αυτής της λύσεως μπορούν να αποφευχθούν, εφόσον ως κριτήριο θεωρηθεί η λειτουργική σχέση μεταξύ της αποκτήσεως των εταιρικών μεριδίων και της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας (επ' αυτού κατωτέρω υπό Δ). Εάν ληφθεί υπόψη η λειτουργία της σχεδιαζόμενης εξαγοράς για την επιχειρηματική δραστηριότητα, οι σχετικές με την εξαγορά δαπάνες αντιπαραβάλλονται με τον κύκλο εργασιών που προκύπτει από την επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, σημασία έχει μόνο η άμεση και ευθεία σχέση μεταξύ των ανωτέρω κύκλων εργασιών (επ' αυτού κατωτέρω υπό Ε.).

24. Ωστόσο, δεδομένου ότι το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) εκκινεί από τη δυνατότητα εφαρμογής της νομολογίας περί εταιριών χαρτοφυλακίου επί της επίμαχης πράξεως, θα εξετάσω κατ' αρχάς αν η Ryanair έχει συναφώς δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

Β. Πλήρης έκπτωση του ΦΠΑ σύμφωνα με τη νομολογία περί εταιριών χαρτοφυλακίου

25. Όπως προαναφέρθηκε (σημείο 18), μόνη η κατοχή εταιρικών μεριδίων δεν συνεπάγεται την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας. Αντιθέτως, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η απόκτηση και κατοχή εταιρικών μεριδίων από εταιρία χαρτοφυλακίου συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ όταν η συμμετοχή συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση της υπό εξαγορά εταιρίας¹³.

12 Αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, σκέψη 17), της 14ης Νοεμβρίου 2000, Floridienne και Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 17), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20).

13 Αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, σκέψη 14), της 14ης Νοεμβρίου 2000, Floridienne και Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 17), της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 19), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20).

Τέτοια ανάμειξη μπορεί, για παράδειγμα, να συνίσταται στην παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών ή εμπορικών υπηρεσιών στην υπό εξαγορά εταιρεία¹⁴. Το κριτήριο αυτό οφείλεται, εντούτοις, μόνο στο γεγονός ότι για την αναγνώριση μιας αμιγούς εταιρίας χαρτοφυλακίου ως υποκείμενης στον φόρο πρέπει να διενεργούνται πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας αυτής¹⁵.

26. Το συμπέρασμα αυτό ισχύει σε υποθέσεις όπως η υπό κρίση ακόμη και στην περίπτωση –το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) ζητεί ρητώς σχετική διευκρίνιση– που στην πραγματικότητα δεν παρασχέθηκαν οι σκοπούμενες υπηρεσίες διαχείρισεως. Και τούτο διότι, προκειμένου να διασφαλιστεί η πλήρης ουδετερότητα του συστήματος ΦΠΑ για τον υποκείμενο στον φόρο, το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να παρέχεται και επί δαπανών που πραγματοποιούνται για την προετοιμασία μιας οικονομικής δραστηριότητας¹⁶. Κρίσιμη είναι μόνον η πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, περί ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας¹⁷. Τούτο ισχύει ακόμη και όταν είναι γνωστό, ήδη κατά τον αρχικό καθορισμό του φόρου, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν θα ασκηθεί¹⁸.

27. Κατά συνέπεια, αν συνδυαστούν οι δύο νομολογιακές προσεγγίσεις στις οποίες αναφέρεται το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο), η αναγνώριση της Ryanair ως υποκείμενης στον φόρο θα εξαρτηθεί από το εάν κατά τον χρόνο κατά τον οποίο της παρασχέθηκαν οι σχετικές υπηρεσίες είχε την πρόθεση, σε περίπτωση επιτυχούς εξαγοράς, να παρέχει φορολογητέες υπηρεσίες διαχείρισεως στην Aer Lingus. Την πρόθεση αυτή διαπίστωσε το Circuit Court (περιφερειακό δικαστήριο) με δεσμευτική ισχύ για την κύρια δίκη. Όπως επισήμανε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το γεγονός ότι η προσφορά εξαγοράς απέτυχε στην πραγματικότητα και, ως εκ τούτου, η ανάμειξη στη διαχείριση της Aer Lingus κατέστη και παραμένει αδύνατη, δεν μπορεί να συνεπάγεται τον εκ των υστέρων αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ.

Γ. Περιορισμός της εκπτώσεως του ΦΠΑ λόγω της μικρού ύψους αμοιβής για τις υπηρεσίες διαχείρισεως;

28. Εντούτοις, η λήψη υπόψη μόνο της παροχής υπηρεσιών διαχείρισεως έναντι αμοιβής οδηγεί στην πράξη σε τεχνητές κατασκευές. Και τούτο διότι για το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως ουδεμία επιρροή ασκεί, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, σε ποιο βαθμό παρέχονται οι εν λόγω υπηρεσίες διαχείρισεως έναντι αμοιβής¹⁹. Ως εκ τούτου, υπάρχουν συχνά μεγάλα πλεονάσματα φόρου εισροών, ήτοι μια έντονη αναντιστοιχία μεταξύ των πράξεων εκροών που προκύπτουν από τις υπηρεσίες διαχείρισεως και της εκπτώσεως του φόρου που ζητείται για τις πράξεις εισροών.

14 Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 21), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 34), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 21).

15 Μια χωρίς αντάλλαγμα («απλή») ανάμειξη δεν αρκεί συνεπώς αν δεν υφίστανται επιπλέον φορολογητέες πράξεις εκροών, βλ. διατάξεις της 12ης Ιουλίου 2001, Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, σκέψεις 16 επ.), και της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 34).

16 Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 23), της 8ης Ιουνίου 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, σκέψη 39), και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 20).

17 Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 24), της 8ης Ιουνίου 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, σκέψη 40), και της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, σκέψη 46).

18 Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψεις 34 επ.).

19 Βλ., συναφώς, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 25), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mazák στην υπόθεση Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, σημεία 30 επ.).

29. Συνεπώς, η νομολογία του Δικαστηρίου παρέχει, κατ' αποτέλεσμα, στις εταιρίες χαρτοφυλακίου τη δυνατότητα να απαιτήσουν μια σημαντική έκπτωση φόρου κατά την απόκτηση συμμετοχών σε άλλη εταιρία, εφόσον παρέχουν απλώς στην εν λόγω εταιρία υπηρεσίες διαχείρισεως έναντι αμοιβής και μάλιστα οποιουδήποτε ύψους. Για τον λόγο αυτόν, κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Επιτροπή πρότεινε ρητώς ότι στις περιπτώσεις αποκτήσεως εταιρικών μεριδίων το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου πρέπει να παρέχεται μόνον στο μέτρο που είναι ανάλογο προς τις πράξεις εκρών που πραγματοποιούνται μέσω παροχής υπηρεσιών διαχείρισεως.

30. Στη συνέχεια, ωστόσο, τίθεται αναπόφευκτα το ζήτημα του καθορισμού της προσήκουσας αναλογίας. Η απλή σύγκριση μεταξύ της αξίας του κύκλου εργασιών από τις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών διαχείρισεως και των μερισμάτων παραβλέπει το γεγονός ότι η κατοχή των μετοχών δεν προκαλεί περιοδικές δαπάνες. Το πλεόνασμα φόρου εισροών που περιγράφεται ανωτέρω υφίσταται, εξάλλου, μόνο για τη φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιείται η αγορά των εταιρικών μεριδίων. Η κατάσταση είναι διαφορετική εφόσον παρέχονται υπηρεσίες διαχείρισεως έναντι αμοιβής επί πολλά έτη. Τα προβλήματα που συνδέονται με τον υπολογισμό αυξάνονται εξάλλου σε μια περίπτωση όπως η υπό κρίση, στην οποία πρόκειται για μια απλώς σχεδιαζόμενη εξαγορά. Εν προκειμένω, τα δυνητικά εισοδήματα από μερίσματα μπορούν να εκτιμηθούν, στην καλύτερη περίπτωση, κατά προσέγγιση.

31. Επιπλέον, κάθε περίπτωση κατοχής μετοχών από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο δεν μπορεί να συνεπάγεται αναγκαστικά την άσκηση μη οικονομικής δραστηριότητας πέραν της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, αυτό δεν συμβιβάζεται με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ²⁰. Κάθε υποκείμενος στον φόρο που κατέχει επίσης μετοχές, θα μπορούσε, κατά την άποψη της Επιτροπής να ζητήσει μόνο μερική έκπτωση του ΦΠΑ για τις γενικές δαπάνες που συνδέονται με την εταιρική διαχείριση ακόμη και αν είναι αναμφισβήτητο ότι οι εν λόγω δαπάνες προκύπτουν στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας²¹. Και τούτο διότι αυτή καθεαυτή η κατοχή μιας μετοχής προκαλεί σε κάθε περίπτωση μικρού ύψους δαπάνες και το ύψος των εσόδων από μερίσματα είναι επίσης ανεξάρτητο από τις υπόλοιπες γενικές δαπάνες.

32. Η άποψη της Επιτροπής δεν είναι, επομένως, πειστική.

Δ. Πλήρης έκπτωση του φόρου σύμφωνα με τη λειτουργική προσέγγιση της αποκτήσεως των μετοχών

33. Ωστόσο, τα προαναφερθέντα προβλήματα δεν ανακύπτουν στο πλαίσιο μιας λειτουργικής προσεγγίσεως η οποία λαμβάνει υπόψη την κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο και στηρίζεται στη σχέση της αποκτήσεως των εταιρικών μεριδίων με αυτή την οικονομική δραστηριότητα. Ειδικότερα, σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, οι δαπάνες για την εξαγορά αντιπαραβάλλονται προς τον κύκλο εργασιών της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Φρονώ μάλιστα ότι μια τέτοια λειτουργική προσέγγιση σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

²⁰ Ως προς την αρχή αυτή, βλ. αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, σκέψη 10), της 26ης Μαΐου 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 33), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 55). Εντούτοις, στην υπόθεση MVM, σε αντίθεση με την υπό κρίση υπόθεση, η σχέση των παροχών εισροής με την επιχειρηματική δραστηριότητα ήταν αμφίβολη (βλ. διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 39).

²¹ Στην υπόθεση MVM, το Δικαστήριο έκρινε ότι μια μικτής φύσεως εταιρία χαρτοφυλακίου η οποία δεν παρέχει στις θυγατρικές της φορολογητέες υπηρεσίες διαχείρισεως και η οποία πραγματοποιεί κύκλο εργασιών από ίδια επιχειρηματική δραστηριότητα (εκμίσθωση δικτύων ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου), μπορεί να ζητήσει μόνο μερική έκπτωση του ΦΠΑ για τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για να της παρασχεθούν συμβουλευτικές υπηρεσίες, εφόσον αυτές θεωρηθούν ως γενικές δαπάνες για τον επιχειρηματικό κλάδο της δραστηριότητάς της (βλ. διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψεις 46 επ.).

34. Συγκεκριμένα, η τυπική κατάσταση των περιπτώσεων αμιγών εταιριών χαρτοφυλακίου, στην οποία η παροχή φορολογητέων υπηρεσιών διαχειρίσεως αποτελεί οιονεί προϋπόθεση για να γίνει δεκτή η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας, δεν υφίσταται σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης. Και τούτο διότι, όπως προαναφέρθηκε, η Ryanair ασκεί ήδη δραστηριότητα στον τομέα των αεροπορικών μεταφορών και πραγματοποιεί αντίστοιχο κύκλο εργασιών. Σε αυτό το πλαίσιο, παρίσταται τεχνητό να θεωρηθεί ως κριτήριο η μελλοντική παροχή υπηρεσιών διαχειρίσεως έναντι αμοιβής.

35. Η λειτουργική προσέγγιση ανταποκρίνεται καλύτερα στην οικονομική διάσταση της υποθέσεως: μολονότι η εξαγορά ενός ανταγωνιστή θα πραγματοποιηθεί, εν προκειμένω, μέσω της αποκτήσεως εταιρικών μεριδίων, η υπόθεση ομοιάζει σαφώς περισσότερο με την κατάσταση στην οποία μια επιχείρηση σχεδιάζει να αγοράσει όλο τον φυσικό εξοπλισμό εργασίας και τις εγκαταστάσεις ενός ανταγωνιστή παρά με την κατάσταση στην οποία μια εταιρία επιθυμεί να αγοράσει μετοχές μόνο για να εισπράττει μερίσματα.

36. Δεν αμφισβητείται ότι μια τέτοια προσέγγιση θα είχε ως αποτέλεσμα –όπως παραδέχθηκε και η Επιτροπή κατά την επ’ ακροατηρίου συζήτηση– να παρέχεται εν τέλει στον αγοραστή δικαίωμα για ολική έκπτωση του ΦΠΑ. Το αποτέλεσμα αυτό θα προέκυπτε τόσο με βάση τις ενδεχομένως εφαρμοστέες διατάξεις περί μεταβιβάσεως επιχειρήσεως στο σύνολό της (άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ) όσο και με βάση τους συνήθεις κανόνες. Ακόμη και στην περίπτωση της πλήρους συγχωνεύσεως με την υπό εξαγορά εταιρία δεν θα ετίθετο υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που προκαταβλήθηκε για τις δαπάνες κτήσεως. Ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ στην περίπτωση μιας «απλής» συμμετοχής κατά 100 % θα έθιγε επίσης την αρχή της ουδετερότητας της νομικής μορφής.

37. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η άμεση ανάμειξη στη διαχείριση μέσω παροχής υπηρεσιών διαχειρίσεως ουδόλως αποτελεί τη μοναδική περίπτωση κατά την οποία η κατοχή μετοχής μπορεί να συνιστά οικονομική δραστηριότητα. Αντιθέτως, το Δικαστήριο δέχεται ότι υφίσταται οικονομική δραστηριότητα σε κάθε περίπτωση που η απόκτηση ή η κατοχή μετοχής έχει τυπικά²² επιχειρηματικό χαρακτήρα. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, στην περίπτωση εμπορικής δραστηριότητας διαπραγματεύσεως τίτλων ή αν η απόκτηση ή κατοχή μετοχών συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογητέας δραστηριότητας²³.

38. Η στρατηγική εξαγορά επιχειρήσεως με την οποία η αποκτώσα εταιρία επιδιώκει την επέκταση ή την αλλαγή της επιχειρηματικής της δραστηριότητας πρέπει να θεωρηθεί ως τέτοια άμεση, διαρκής και αναγκαία προέκταση φορολογητέας δραστηριότητας. Μια τέτοια εξαγορά, παρά το γεγονός ότι συνοδεύεται από την απόκτηση εταιρικών μεριδίων, συνιστά μέτρο που αποσκοπεί στη διενέργεια (διευρυμένων) φορολογητέων πράξεων.

22 Για την τυπολογική προσέγγιση της οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, σημείο 25).

23 Αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, σκέψη 35), της 6ης Φεβρουαρίου 1997, Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, σκέψη 16), της 14ης Νοεμβρίου 2000, Floridienne και Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 29), της 8ης Φεβρουαρίου 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, σκέψεις 32/36), της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 31), και της 30ής Μαΐου 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, σκέψη 52).

Ε. Η σχέση μεταξύ της αποκτήσεως εταιρικών μεριδίων και του κύκλου εργασιών από την επιχειρηματική δραστηριότητα

39. Επομένως, δεν τίθεται πλέον το ζήτημα της σχέσεως μεταξύ των δαπανών που συνδέονται με την απόκτηση των εταιρικών μεριδίων και των σκοπούμενων υπηρεσιών διαχείρισεως²⁴. Εν προκειμένω, στο πλαίσιο λειτουργικής προσεγγίσεως, κρίσιμη είναι περισσότερο η σχέση μεταξύ της αποκτήσεως εταιρικών μεριδίων και του (σκοπούμενου) κύκλου εργασιών της επιχειρηματικής δραστηριότητας στον τομέα των αερομεταφορών. Όσον αφορά αυτές τις πράξεις, δεν προκύπτει καμιά δυσαναλογία μεταξύ της αξίας της εκπτώσεως του φόρου και των πράξεων εκροών και επομένως δεν υπάρχει ούτε ανάγκη επιμερισμού.

40. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ευθεία και άμεση σχέση με συγκεκριμένες πράξεις εκροών έχουν οι δαπάνες που αποτελούν μέρος των στοιχείων που συνθέτουν την τιμή τους²⁵. Επιπλέον μπορεί να ζητηθεί η έκπτωση του ΦΠΑ για τις γενικές δαπάνες της επιχειρήσεως που αποτελούν συστατικό στοιχείο της τιμής των προϊόντων της²⁶.

41. Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της εξαγοράς των εταιρικών μεριδίων της Aer Lingus συνιστούν αδιαμφισβήτητα μέρος των στοιχείων που συνθέτουν την τιμή για τις (σκοπούμενες) πράξεις εκροών της δραστηριότητας στον τομέα των αερομεταφορών μετά την εξαγορά της Aer Lingus. Οι δαπάνες αυτές θα πρέπει επίσης να συνεκτιμηθούν με κάποιο τρόπο –εφόσον η Ryanair ασκεί επικερδή δραστηριότητα– στους αεροπορικούς ναύλους. Η απόκτηση του ελέγχου της Aer Lingus θα ήταν η προϋπόθεση προκειμένου να βελτιωθεί η συνολική αποδοτικότητα της εταιρίας και, κατά συνέπεια, να πραγματοποιηθούν οι σκοπούμενες πράξεις εκροών με τη μητρική και τη θυγατρική εταιρία. Η άσκηση τέτοιας επιρροής στη διαχείριση της επιχειρήσεως ενός ανταγωνιστή είναι δυνατή μόνον εάν η αποκτώσα εταιρία διαθέτει την πλειοψηφία των εταιρικών μεριδίων.

42. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, όπως εκτέθηκε ήδη ανωτέρω (σημείο 26), το γεγονός ότι στην πραγματικότητα η σκοπούμενη εξαγορά δεν έλαβε χώρα και η λειτουργία της Aer Lingus δεν τέθηκε υπό τον πλήρη έλεγχο της Ryanair ουδόλως επηρεάζει το αποτέλεσμα αυτό. Αρκεί και στην περίπτωση αυτή η πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, περί ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας²⁷. Η πρόθεση αυτή δεν μπορεί να αμφισβητηθεί εκ των υστέρων λόγω του γεγονότος ότι δεν πραγματοποιήθηκε η εξαγορά της Aer Lingus²⁸.

24 Το Δικαστήριο έχει εξάλλου ρητώς αρνηθεί την ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ των εν λόγω πράξεων, βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 32). Συναφώς, διφορούμενη η διατύπωση στην απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 64). Είναι δυνατή η επίκλησή τους ως γενικών εξόδων, βλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 37), και της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Marenav Schiffahrt* (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 25).

25 Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 31), της 26ης Μαΐου 2005, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 35), της 29ης Οκτωβρίου 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 57), και της 17ης Οκτωβρίου 2013, *Iberdrola κ.λπ.* (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 και C-640/11, EU:C:2013:660, σκέψη 28).

26 Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 33), της 26ης Μαΐου 2005, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 37), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 37), και της 17ης Οκτωβρίου 2013, *Iberdrola κ.λπ.* (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 και C-640/11, EU:C:2013:660, σκέψη 29).

27 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 24), της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 17), της 22ας Οκτωβρίου 2015, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 20), και της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, σκέψη 46).

28 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ρητώς ότι το ζήτημα εάν η σχετική πρόθεση της Ryanair έχει αποδειχθεί βάσει αντικειμενικών στοιχείων ή αν, αντιθέτως, τα αντικειμενικά στοιχεία δεν συνάδουν προς μια τέτοια πρόθεση, έχει δεσμευτικά κριθεί στην κύρια δίκη. Τουτό τονίσθηκε και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση από όλους τους μετέχοντες στη διαδικασία.

V. Πρόταση

43. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

- 1) Η απόκτηση του συνόλου των εταιρικών μεριδίων εταιρίας με σκοπό τη μέσω αυτής άμεση, διαρκή και αναγκαία επέκταση της φορολογητέας δραστηριότητας της αποκτώσας εταιρίας συνιστά υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης (π.χ. στο πλαίσιο μιας καλούμενης στρατηγικής εξαγοράς) οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ (νυν άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ).
- 2) Οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε η αποκτώσα εταιρία στο πλαίσιο μιας τέτοιας στρατηγικής εξαγοράς τελούν σε ευθεία και άμεση σχέση με τη φορολογητέα δραστηριότητά της, με συνέπεια να χωρεί έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των δαπανών αυτών σε συνάρτηση με την εν λόγω δραστηριότητα.