



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 17ης Οκτωβρίου 2018\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έννοια του υποκειμένου στον φόρο – Εταιρία χαρτοφυλακίου – Έκπτωση του φόρου εισροών – Δαπάνες σχετιζόμενες με την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ενόψει της αγοράς μετοχών άλλης εταιρίας – Πρόθεση της αγοράστριας εταιρίας να παράσχει διαχειριστικές υπηρεσίες στην εταιρία-στόχο – Μη παροχή τέτοιων υπηρεσιών – Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις ληφθείσες υπηρεσίες»

Στην υπόθεση C-249/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο, Ιρλανδία) με απόφαση της 8ης Μαΐου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Μαΐου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

**Ryanair Ltd**

κατά

**The Revenue Commissioners,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο, προεδρεύουσα του πρώτου τμήματος, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Šeres, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Μαρτίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Ryanair Ltd, εκπροσωπούμενη από τους T. Mc Namara, solicitor, R. Aylward, BL, και M. Hayden, SC,
- η The Revenue Commissioners, εκπροσωπούμενη από τις M. Browne και L. Williams καθώς και από τον A. Joyce,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τις M. Browne και L. Williams καθώς και από τον A. Joyce, επικουρούμενους από τις S. Davey, solicitor, Ú. Tighe, BL, και G. Clohessy, SC,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

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

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 3ης Μαΐου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 4 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 βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Ryanair Ltd και της Revenue Commissioners (φορολογικής αρχής, Ιρλανδία) σχετικά με την άρνηση της αρχής αυτής να δεχθεί την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εισροών τον οποίον είχε καταβάλει η Ryanair σχετικά με συμβουλευτικές υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν στο πλαίσιο δημόσιας προσφοράς εξαγοράς (ΔΠΕ) άλλης εταιρίας.

### Το νομικό πλαίσιο

- 3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 4 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής ορίζει:

«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 των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος 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 δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου η άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»
- 5 Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών».
- 6 Το άρθρο 17 της ίδιας οδηγίας, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός.
- 7 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, εφόσον τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή

καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας ΦΠΑ για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

### Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Το 2006 η αεροπορική εταιρία Ryanair προέβη σε ΔΠΕ για το σύνολο των μετοχών άλλης αεροπορικής εταιρίας (στο εξής: εταιρία-στόχος). Στο πλαίσιο αυτό, πραγματοποίησε δαπάνες για συμβουλευτικές και άλλες υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν σε σχέση με τη σκοπούμενη εξαγορά (στο εξής: επίμαχες υπηρεσίες). Ωστόσο, η εξαγορά δεν πραγματοποιήθηκε πλήρως, για λόγους σχετιζόμενους με την τήρηση του δικαίου του ανταγωνισμού, οπότε η Ryanair εξαγόρασε μέρος μόνον του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας-στόχου.
- 9 Η Ryanair ζήτησε έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τις δαπάνες αυτές, προβάλλοντας ότι πρόθεσή της ήταν, μετά την απόκτηση του ελέγχου επί της εταιρίας-στόχου, να αναμιγνύεται στη διαχείρισή της, παρέχοντας σε αυτήν διαχειριστικές υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ.
- 10 Μετά την άρνηση της φορολογικής αρχής να δεχθεί την έκπτωση αυτή, η Ryanair υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον της Tax Appeals Commission (επιτροπής ενστάσεων για φορολογικές διαφορές, Ιρλανδία), η οποία την απέρριψε. Η Ryanair άσκησε προσφυγή ενώπιον του Circuit Court (περιφερειακό δικαστήριο, Ιρλανδία), το οποίο δέχθηκε τη θέση της φορολογικής αρχής. Ωστόσο, το Circuit Court (περιφερειακό δικαστήριο) παρέπεμψε την υπόθεση στο High Court (ανώτερο δικαστήριο, Ιρλανδία). Το εν λόγω δικαστήριο ενέκρινε την απόφαση του Circuit Court (περιφερειακό δικαστήριο) και η Ryanair άσκησε αναίρεση ενώπιον του Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο, Ιρλανδία).
- 11 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί πώς συσχετίζεται η απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), σχετικά με τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο πλαίσιο της προετοιμασίας μιας οικονομικής δραστηριότητας, με την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), σχετικά με το δικαίωμα εταιρίας χαρτοφυλακίου να εκπίπτει τον ΦΠΑ με τον οποίον επιβαρύνθηκε η παροχή υπηρεσιών σε αυτήν στο πλαίσιο της απόκτησης συμμετοχών στις θυγατρικές της.
- 12 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο 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;
  - 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;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 13 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 4 και 17 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι εταιρία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προτίθεται να εξαγοράσει το σύνολο των μετοχών άλλης εταιρίας, με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή, στην εν λόγω εταιρία, διαχειριστικών υπηρεσιών υποκειμένων σε ΦΠΑ, έχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών όσον αφορά δαπάνες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, οι οποίες καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ΔΠΕ, έστω και αν εν τέλει δεν ασκήθηκε η εν λόγω οικονομική δραστηριότητα.
- 14 Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, κατήργησε την έκτη οδηγία, χωρίς να επιφέρει ουσιώδεις μεταβολές σε σχέση με αυτή. Επομένως, δεδομένου ότι οι κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν ουσιαστικά το ίδιο περιεχόμενο με εκείνες της οδηγίας 2006/112, η σχετική με τη δεύτερη αυτή οδηγία νομολογία του Δικαστηρίου μπορεί να εφαρμοστεί και ως προς την έκτη οδηγία.
- 15 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα, πρέπει να καθοριστεί εάν μια εταιρία που προτίθεται να αποκτήσει το σύνολο των μετοχών άλλης εταιρίας, με σκοπό να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα που συνίσταται στην παροχή σε αυτήν διαχειριστικών υπηρεσιών υποκειμένων σε ΦΠΑ, μπορεί να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, και, ενδεχομένως, αφενός, εάν ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο όταν της παρασχέθηκαν οι επίδικες υπηρεσίες και, αφετέρου, εάν και κατά πόσο δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών που κατέβαλε επί των δαπανών για την παροχή των υπηρεσιών αυτών.
- 16 Υπενθυμίζεται, καταρχάς, πρώτον, ότι δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, ούτε δικαίωμα έκπτωσης, κατά το άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας, η εταιρία της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς να παρεμβαίνει άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση των εταιριών αυτών. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μόνη η κτήση, η κατοχή και η πώληση μεριδίων συμμετοχής σε εταιρία δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι μόνη η απόκτηση οικονομικής συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις δεν συνιστά εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, η ενδεχόμενη είσπραξη μερίσματος, ως καρπός της συμμετοχής αυτής, απορρέει απλώς και μόνον από την κυριότητα επί του αγαθού (αποφάσεις της 30ής Μαΐου 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, σκέψη 36, καθώς και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 19 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 17 Δεν ισχύει το ίδιο σε περίπτωση που η συμμετοχή συνεπάγεται άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτήθηκε συμμετοχή, εφόσον η συμμετοχή αυτή συνεπάγεται την πραγματοποίηση πράξεων υποκειμένων σε ΦΠΑ, όπως η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο κάτοχος των μεριδίων συμμετοχής ως μέτοχος ή εταίρος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 30ής Μαΐου 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, σκέψη 37, καθώς και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 20 και 21 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 18 Εξάλλου, δεδομένου ότι οι οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ενδέχεται να συνίστανται από πλείονες διαδοχικές πράξεις, οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες πρέπει να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες (απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 15 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, οποιοσδήποτε έχει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, την πρόθεση να ασκήσει κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και πραγματοποιεί προς τούτο τις πρώτες επενδυτικές δαπάνες πρέπει να θεωρείται

υποκείμενος στον φόρο (αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 34, και της 14ης Μαρτίου 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψη 25 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 19 Επομένως, μια εταιρία που πραγματοποιεί προπαρασκευαστικές πράξεις εντασσόμενες στο πλαίσιο της σχεδιαζόμενης απόκτησης μετοχών άλλης εταιρίας, με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην ανάμειξη στη διαχείριση της εταιρίας αυτής διά της παροχής διαχειριστικών υπηρεσιών υποκείμενων σε ΦΠΑ, πρέπει να θεωρείται υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.
- 20 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι, μετά τη σχεδιαζόμενη απόκτηση των μετοχών της εταιρίας-στόχου, η Ryanair σκόπευε να παρέχει στην εταιρία αυτή διαχειριστικές υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ, να ασκεί δηλαδή οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Ryanair είναι, στο πλαίσιο της απόκτησης αυτής, υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.
- 21 Όσον αφορά, δεύτερον, το δικαίωμα έκπτωσης, από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, κατά το μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή κατά τον χρόνο απόκτησης αγαθού ή λήψης υπηρεσίας, χρησιμοποιεί το αγαθό ή την υπηρεσία για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ τον οποίον οφείλει ή έχει καταβάλει για το αγαθό ή την υπηρεσία. Σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το εν λόγω δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός, δηλαδή όταν πραγματοποιηθεί παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών (απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 22 Το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πράξεις εισροών (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Συγκεκριμένα, το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει δηλαδή ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν και οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης επιτάσσει να θεωρούνται οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας ως δαπάνες αναγόμενες σε οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή να θεωρείται ότι οι εν λόγω δραστηριότητες αρχίζουν μόνον κατά τον χρόνο πραγματοποίησης του φορολογητέου εσόδου. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα ήταν αντίθετη με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθώς θα συνεπαγόταν την επιβάρυνση του επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του, χωρίς δυνατότητα έκπτωσης του φόρου, και θα κατέληγε σε αυθαίρετη διάκριση μεταξύ των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης αναλόγως του εάν έχουν πραγματοποιηθεί πριν από ή κατά τη διάρκεια της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, *Gabalfrisa κ.λπ.*, C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 45 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 25 Εξάλλου, το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας (απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 20) ή ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως προς τα οποία υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη θέλησή του (αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, σκέψη 22, και της 15ης Ιανουαρίου 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, σκέψη 20). Τυχόν άλλη ερμηνεία δεν θα ήταν συμβατή με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογητέες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξαρτιόταν από το εάν οι επενδύσεις αυτές καταλήγουν σε φορολογητέες πράξεις (απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 22).
- 26 Περαιτέρω, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι, κατ' αρχήν, αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Ωστόσο, δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται επίσης υπέρ του υποκειμένου στον φόρο ακόμη και σε περίπτωση που δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Συναφώς, στο πλαίσιο εφαρμογής του κριτηρίου της άμεσης σχέσης, οι φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να συνεκτιμούν όλες τις περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνουν υπόψη μόνον τις πράξεις που συνδέονται αντικειμενικά με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Η ύπαρξη τέτοιου είδους σχέσης πρέπει να αξιολογηθεί με γνώμονα το αντικειμενικό περιεχόμενο της επίμαχης πράξης (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Επομένως, για να υπάρχει δυνατότητα πλήρους έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ, πρέπει οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες να έχουν καταρχήν ως αποκλειστική αιτία τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα, δηλαδή την παροχή υποκείμενων σε ΦΠΑ διαχειριστικών υπηρεσιών στην

εταιρία-στόχο (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 2007, Investstrand, C-435/05, EU:C:2007:87, σκέψεις 33 και 36, της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψεις 29 και 30, καθώς και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 25). Σε περίπτωση που οι δαπάνες αυτές σχετίζονται εν μέρει και με δραστηριότητα απαλλασσόμενη ή μη οικονομικής φύσεως, ο καταβληθείς ΦΠΑ εκπίπτει μόνον εν μέρει (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψεις 46 και 47, καθώς και της 16ης Ιουλίου 2015 Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 28 έως 30).

- 31 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι οι επίδικες υπηρεσίες παρασχέθηκαν στη Ryanair όταν αυτή σκόπευε, μετά τη σχεδιαζόμενη απόκτηση των μετοχών της εταιρίας-στόχου, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα η οποία συνίστατο στην παροχή υποκείμενων σε ΦΠΑ διαχειριστικών υπηρεσιών στην εταιρία αυτή. Συνεπώς, προκύπτει, αφενός, ότι, όταν πραγματοποίησε τις δαπάνες που συνδέονται με την παροχή των επίδικων υπηρεσιών, η Ryanair ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, η Ryanair έχει, καταρχήν, δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις εν λόγω υπηρεσίες, έστω και αν, εν τέλει, δεν άσκησε τη συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, στο πλαίσιο της οποίας επρόκειτο να πραγματοποιηθούν φορολογητέες πράξεις, και, επομένως, δεν πραγματοποιήθηκαν τέτοιες πράξεις. Αφετέρου, όσον αφορά τις προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης και, πιο συγκεκριμένα, το εύρος του δικαιώματος αυτού, οι δαπάνες για την απόκτηση των μετοχών της εταιρίας-στόχου πρέπει να θεωρηθεί ότι σχετίζονται με την ολοκλήρωση της εν λόγω οικονομικής δραστηριότητας που συνίστατο στην πραγματοποίηση πράξεων που δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης. Στο πλαίσιο αυτό, οι εν λόγω δαπάνες έχουν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής αυτής δραστηριότητας και, ως εκ τούτου, αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της. Επομένως, για τον ΦΠΑ επί των δαπανών αυτών παρέχεται δικαίωμα πλήρους έκπτωσης.
- 32 Βάσει των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 4 και 17 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι εταιρία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προτίθεται να εξαγοράσει το σύνολο των μετοχών άλλης εταιρίας με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή, στην εν λόγω εταιρία, διαχειριστικών υπηρεσιών υποκείμενων σε ΦΠΑ, έχει δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών όσον αφορά δαπάνες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, οι οποίες καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ΔΠΕ, ακόμη και αν εν τέλει δεν άσκησε την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, εφόσον οι δαπάνες αυτές έχουν ως αποκλειστική αιτία τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 33 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

**Τα άρθρα 4 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 βάση, έχουν την έννοια ότι εταιρία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προτίθεται να εξαγοράσει το σύνολο των μετοχών άλλης εταιρίας με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή, στην εν λόγω εταιρία, διαχειριστικών υπηρεσιών υποκείμενων σε ΦΠΑ, έχει δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών όσον αφορά**

**δαπάνες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, οι οποίες καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ΔΠΕ, ακόμη και αν εν τέλει δεν άσκησε την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, εφόσον οι δαπάνες αυτές έχουν ως αποκλειστική αιτία τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα.**

(υπογραφές)