



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 5ης Ιουλίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 2, 9 και 168 – Οικονομική δραστηριότητα – Άμεση ή έμμεση ανάμειξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των θυγατρικών της – Εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου σε θυγατρική της – Έκπτωση του φόρου εισροών – ΦΠΑ που καταβάλλεται από εταιρία χαρτοφυλακίου επί των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων»

Στην υπόθεση C-320/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) με απόφαση της 22ας Μαΐου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Μαΐου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Marle Participations SARL

κατά

Ministre de l'Économie et des Finances,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Marle Participations SARL, εκπροσωπούμενη από τον L. Roupot, δικηγόρο,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas καθώς και από τις E. de Moustier και A. Alidière,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. Eberhard,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και από την N. Gossement,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 9 και 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Marle Participations SARL και του ministre de l'Économie et des Finances (Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, Γαλλία) σχετικά με τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των δαπανών που συνδέονται με πράξεις αγοράς τίτλων, τον οποίο κατέβαλε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης.

Το νομικό πλαίσιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει, στην παράγραφο 1, στοιχείο γ', τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.»

- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 5 Το άρθρο 135 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ιβ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων.

2. Από την απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο ιβ', εξαιρούνται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι πράξεις παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από τη νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα ή άλλων τομέων με παρεμφερή χαρακτήρα, περιλαμβανομένης της μίσθωσης κατασκήνωσεων διακοπών ή γηπέδων διαρρυθμισμένων κατάλληλα για κατασκήνωση,

β) οι μισθώσεις χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων,

[...]

Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο ιβ'.»

6 Το άρθρο 137 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκείμενους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολόγησης για τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

δ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος επιλογής που προβλέπεται στην παράγραφο 1.

Τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν την έκταση του εν λόγω δικαιώματος.»

7 Το άρθρο 167 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

8 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στον 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,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α', και το άρθρο 27,

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i,

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Η Marle Participations είναι η εταιρία χαρτοφυλακίου του ομίλου Marle, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητά του στον τομέα της κατασκευής ορθοπεδικών εμφυτευμάτων. Η εν λόγω εταιρία έχει ως εταιρικό σκοπό, μεταξύ άλλων, τη διαχείριση συμμετοχών σε πολλές θυγατρικές του ομίλου, στις οποίες, εξάλλου, εκμίσθωνε ένα ακίνητο.
- 10 Από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, από το έτος 2009, η Marle Participations αναδιάρθρωθηκε και, στο πλαίσιο αυτό, προέβη σε μεταβιβάσεις και αγορές τίτλων. Η εταιρία αυτή εξέπεσε εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ με τον οποίο βαρύνονταν τα διάφορα έξοδα που συνδέονταν με την εν λόγω αναδιάρθρωση.
- 11 Κατόπιν λογιστικού ελέγχου, η φορολογική αρχή αμφισβήτησε την έκπτωση του ΦΠΑ στην οποία προέβη η εταιρία και, κατά συνέπεια, απηύθυνε σ' αυτήν διορθωτικές πράξεις όσον αφορά τον ΦΠΑ για τον λόγο ότι οι δαπάνες για τις οποίες η εταιρία ζήτησε να υπάρξει έκπτωση του ΦΠΑ συνέκλιναν στη διενέργεια πράξεων κεφαλαιουχικής φύσεως που δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος εκπτώσεως.
- 12 Η Marle Participations προσέβαλε ανεπιτυχώς τις ως άνω διορθωτικές πράξεις όσον αφορά τον ΦΠΑ ενώπιον του tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (διοικητικού πρωτοδικείου του Châlons-en-Champagne, Γαλλία), εν συνεχεία δε ενώπιον του cour administrative d'appel de Nancy (διοικητικού εφετείου του Νανσύ, Γαλλία).
- 13 Ως εκ τούτου, η εταιρία αυτή άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 14 Με την απόφαση περί παραπομπής, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) διευκρινίζει, επικαλούμενο τις αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496), ότι από το άρθρο 168 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προκύπτει ότι, μολονότι η απλή αγορά και η απλή κατοχή εταιρικών μεριδίων δεν πρέπει να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες που παρέχουν στο πρόσωπο που τις ασκεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, δεν ισχύει το ίδιο όταν η απόκτηση μεριδίων συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη του στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες κατέχει μερίδια, με τη διενέργεια συναλλακτικών πράξεων οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ, όπως η παροχή υπηρεσιών χρηματοοικονομικής, εμπορικής και τεχνικής φύσεως στις εταιρίες αυτές.
- 15 Επιπλέον, κατά το αιτούν δικαστήριο, από την απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496), προκύπτει ότι τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, η οποία μετέχει στη διαχείριση των θυγατρικών αυτών και, επομένως, ασκεί οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρούνται ως τμήμα των γενικών εξόδων της και ότι ο φόρος που καταβάλλεται επί των εξόδων αυτών πρέπει, κατ' αρχήν, να εκπίπτει εξ ολοκλήρου, εκτός αν ορισμένες οικονομικής φύσεως πράξεις εκροών απαλλάσσονται από τον φόρο.
- 16 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, εν προκειμένω, οι μόνες υπηρεσίες που η Marle Participations παρέσχε στις θυγατρικές για τις οποίες υποβλήθηκε σε δαπάνες ενόψει αγοράς των τίτλων τους, ή που επιδίωξε να αναπτύξει έναντι αυτών, αφορούσαν την εκμίσθωση ακινήτων.

- 17 Στο πλαίσιο αυτό, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει να θεωρηθεί ότι η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου σε θυγατρική συνιστά άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση της θυγατρικής αυτής, που έχει ως συνέπεια να προσδίδει στην αγορά και στην κατοχή μεριδίων της εν λόγω θυγατρικής τον χαρακτήρα οικονομικών δραστηριοτήτων κατά την έννοια της οδηγίας [για τον ΦΠΑ], και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, υπό ποιες προϋποθέσεις;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 18 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η οδηγία για τον ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου στη θυγατρική της συνιστά ανάμειξη στη διαχείριση της τελευταίας, η οποία πρέπει να θεωρείται οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, παρέχουσα δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε η εταιρία για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο της εν λόγω θυγατρικής και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, υπό ποιες προϋποθέσεις.
- 19 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, μολονότι η οδηγία για τον ΦΠΑ προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, στον φόρο αυτό υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν οικονομικό χαρακτήρα (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 34). Ειδικότερα, από το άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας προκύπτει ότι, από τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο έδαφος κράτους μέλους, στον ΦΠΑ υπόκεινται μόνον οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή (διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 24).
- 20 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.
- 21 Η έννοια «οικονομικές δραστηριότητες» ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ως περιλαμβάνουσα όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, μεταξύ άλλων δε τις πράξεις εκμεταλλεύσεως ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 22 Η ανάλυση των ορισμών αυτών καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», καθώς και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της εν λόγω έννοιας, καθόσον η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της. Συγκεκριμένα, κατά κανόνα μια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως οικονομική οσάκις εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία λαμβάνει εκείνος που διενεργεί την πράξη (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ, οι φορολογητέες πράξεις προϋποθέτουν την ύπαρξη εμπορικής πράξεως μεταξύ των μερών συνεπαγομένης καθορισμό τιμής ή αντιπαροχής (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 43) και ότι μια παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, μόνον αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 45).

- 24 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας για τον ΦΠΑ, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και δεν δύναται, κατ' αρχήν, να περιορισθεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 26).
- 25 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει, συνεπώς, την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Ωστόσο, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 39).
- 27 Ειδικότερα, όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια τέτοια εταιρία δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, και, επομένως, δεν απολαύει του δικαιώματος εκπτώσεως, δυνάμει των άρθρων 167 και 168 της εν λόγω οδηγίας, οσάκις έχει ως μοναδικό σκοπό την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χωρίς η ίδια να αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση αυτών των επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που διαθέτει ως μέτοχος ή εταίρος (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 18).
- 28 Η απλή απόκτηση και η απλή κατοχή εταιρικών μεριδίων δεν πρέπει να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι οποίες προσδίδουν στον ενδιαφερόμενο την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Πράγματι, η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί εκμετάλλευση αγαθού προς τον σκοπό της άντλησης εσόδων με διαρκή χαρακτήρα, εφόσον η είσπραξη ενός ενδεχόμενου μερίσματος, που αποτελεί καρπό αυτής της συμμετοχής, απορρέει απλώς από την κυριότητα επί του αγαθού (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 19).
- 29 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι αυτό δεν ισχύει όταν η συμμετοχή συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτάται η συμμετοχή, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο κάτοχος των συμμετοχών ως μέτοχος ή εταίρος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2000, Floridienne και Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 18· της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 20· της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 33, καθώς και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20).
- 30 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ανάμειξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, κατά το μέτρο που συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων υποκειμένων στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής, όπως η παροχή διοικητικών, λογιστικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών, μηχανογραφικών και τεχνικών υπηρεσιών από την εταιρία χαρτοφυλακίου προς τις θυγατρικές της (βλ., μεταξύ άλλων,

αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2000, *Floridienne* και *Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 19· της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 22, καθώς και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 34).

- 31 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι τα παραδείγματα δραστηριοτήτων που συνιστούν ανάμειξη της εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των θυγατρικών της, τα οποία διατυπώνονται στη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αποτελούν εξαντλητική απαρίθμηση.
- 32 Η έννοια της «ανάμειξης εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση της θυγατρικής της» πρέπει, επομένως, να νοείται ως καλύπτουσα όλες τις πράξεις οι οποίες συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά την οδηγία για τον ΦΠΑ, και οι οποίες διενεργούνται από την εταιρία χαρτοφυλακίου προς όφελος της θυγατρικής της.
- 33 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι οι μόνες υπηρεσίες που η *Marle Participations* παρέσχε στις θυγατρικές για τις οποίες υποβλήθηκε σε δαπάνες ενόψει αγοράς των τίτλων τους, ή που επιδίωξε να αναπτύξει έναντι αυτών, αφορούσαν την εκμίσθωση ακινήτου, το οποίο χρησιμοποιούνταν ως νέα εγκατάσταση παραγωγής από μια θυγατρική δραστηριοποιούμενη σε επιχειρησιακό επίπεδο.
- 34 Συναφώς, πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η φορολόγηση των πράξεων που αφορούν μίσθωση ακινήτου είναι μια δυνατότητα, προβλεπόμενη από το άρθρο 137, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, την οποία παρέχει στα κράτη μέλη ο νομοθέτης της Ένωσης κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που θέτει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας αυτής, κατά τον οποίο οι περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της σχετικής ευχέρειας, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν στους δικαιούχους της απαλλαγής τη δυνατότητα να παραιτούνται από αυτή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψεις 26 και 27).
- 35 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που εκτέθηκαν στις σκέψεις 19 έως 23, καθώς και στη σκέψη 34 της παρούσας απόφασης, η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου στη θυγατρική της συνιστά ανάμειξη στη διαχείριση της τελευταίας, που πρέπει να θεωρηθεί οικονομική δραστηριότητα παρέχουσα δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε η εταιρία για την αγορά τίτλων της εν λόγω θυγατρικής, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα, πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας και είναι φορολογητέα, πράγμα που συνεπάγεται ότι η ως άνω εκμίσθωση θα πρέπει να μην απαλλάσσεται από τον φόρο και ότι θα πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της αντιπαροχής που καταβάλλει ο λήπτης της υπηρεσίας. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές στην ενώπιόν του εκκρεμούσα υπόθεση.
- 36 Όσον αφορά τις προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως και, ειδικότερα, την έκτασή του, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, με την απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva* και *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 33), ότι τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών η οποία μετέχει στη διαχείριση των θυγατρικών αυτών και επομένως ασκεί οικονομική δραστηριότητα πρέπει να θεωρούνται ως τμήμα των γενικών εξόδων της και ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τα έξοδα αυτά πρέπει κατ' αρχήν να εκπίπτει εξ ολοκλήρου.
- 37 Ωστόσο, τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών η οποία μετέχει στη διαχείριση ορισμένων μόνο από τις θυγατρικές της και η οποία, αντίθετα, δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα έναντι των λοιπών θυγατρικών της πρέπει να θεωρούνται εν μέρει μόνο ως τμήμα των γενικών εξόδων της, οπότε ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τα έξοδα αυτά μπορεί να εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία των εξόδων που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα, σύμφωνα με κριτήρια που καθορίζονται από τα

κράτη μέλη, τα οποία, κατά την άσκηση της σχετικής ευχέρειάς τους, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας για τον ΦΠΑ και να προβλέπουν, προς τούτο, έναν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί αφενός στην οικονομική και αφετέρου στη μη οικονομική δραστηριότητα, πράγμα που οφείλουν να εξακριβώνουν τα εθνικά δικαστήρια (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 33).

- 38 Ως εκ τούτου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν η αγορά των τίτλων που προκάλεσε την πραγματοποίηση των δαπανών για τις οποίες η *Marle Participations* ζήτησε την έκπτωση του ΦΠΑ αφορά αποκλειστικά τις θυγατρικές στις οποίες η εν λόγω εταιρία έχει εκμισθώσει το κτίριο ή αν αφορά και άλλες θυγατρικές.
- 39 Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να καθορίσει, υπό το πρίσμα των στοιχείων που έχει στη διάθεσή του, εάν και σε ποιον βαθμό η *Marle Participations* μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που έχει καταβληθεί, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων που μνημονεύθηκαν στις σκέψεις 36 έως 37 της παρούσας αποφάσεως.
- 40 Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι, προς αποτροπή του ενδεχομένου δόλιας ή καταχρηστικής προβολής του δικαιώματος εκπτώσεως, δεν είναι δυνατόν να λαμβάνεται υπόψη, προς τον σκοπό αξιολογήσεως της εκπτώσεως που παραχωρήθηκε σε εταιρία χαρτοφυλακίου που αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση των θυγατρικών της στο κεφάλαιο των οποίων έχει αποκτήσει συμμετοχές, ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησε η εταιρία αυτή κατά το μέτρο που αφορά τις παροχές υπηρεσιών εκμισθώσεως που πραγματοποιήθηκαν προς τις θυγατρικές της και τα έσοδα που αντλεί η εταιρία αυτή από τη συμμετοχή της στο κεφάλαιο των εν λόγω θυγατρικών της.
- 41 Βεβαίως, κατά πάγια νομολογία, οι φορολογικές αρχές μπορούν να αρνούνται την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς. Πράγματι, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία για τον ΦΠΑ, οι δε πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahagében και Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 42 και 43 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 43).
- 42 Ωστόσο, τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται με τρόπο που να θίγει συστηματικά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahagében και Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 57, καθώς και της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 50).
- 43 Πλην όμως, πρώτον, κατά πάγια νομολογία, οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου που αναμειγνύεται στη διαχείριση μιας θυγατρικής για τις διάφορες υπηρεσίες των οποίων είναι αποδέκτης στο πλαίσιο της αποκτήσεως συμμετοχών στο κεφάλαιο της εν λόγω θυγατρικής εντάσσονται στα γενικά έξοδα του υποκειμένου στον φόρο και είναι, ως τέτοια, συστατικά στοιχεία της τιμής των προϊόντων της, έχουν δε συνεπώς κατ' αρχήν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου (αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 35, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, *SKE*, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 58).
- 44 Δεύτερον, πρέπει να διασφαλίζεται το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, χωρίς να εξαρτάται από την εκπλήρωση ενός κριτηρίου που αφορά, μεταξύ άλλων, το αποτέλεσμα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 1,

της οδηγίας για τον ΦΠΑ δυνάμει των οποίων είναι 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».

- 45 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία για τον ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου στη θυγατρική της συνιστά «ανάμειξη στη διαχείριση» της τελευταίας, η οποία πρέπει να θεωρείται οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, παρέχουσα δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε η εταιρία για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο της εν λόγω θυγατρικής, εφόσον η εν λόγω παροχή υπηρεσιών εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα, πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας και είναι φορολογητέα, πράγμα που συνεπάγεται ότι η ως άνω εκμίσθωση θα πρέπει να μην απαλλάσσεται από τον φόρο και ότι θα πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της υπηρεσίας που εκτελείται από τον παρέχοντα αυτήν και της αντιπαροχής που λαμβάνεται από τον δικαιούχο. Τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται, για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, μια εταιρία χαρτοφυλακίου η οποία μετέχει στη διαχείριση των θυγατρικών διά της εκμίσθωσης σ' αυτές ενός ακινήτου και η οποία επομένως ασκεί οικονομική δραστηριότητα πρέπει να θεωρούνται ως τμήμα των γενικών εξόδων της και ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τα έξοδα αυτά πρέπει κατ' αρχήν να εκπίπτει εξ ολοκλήρου.
- 46 Τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών η οποία μετέχει στη διαχείριση ορισμένων μόνο από τις θυγατρικές της και η οποία, αντίθετα, δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα έναντι των λοιπών θυγατρικών της πρέπει να θεωρούνται εν μέρει μόνο ως τμήμα των γενικών εξόδων της εταιρίας αυτής, οπότε ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τα έξοδα αυτά μπορεί να εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία των εξόδων που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα, σύμφωνα με κριτήρια που καθορίζονται από τα κράτη μέλη, τα οποία, κατά την άσκηση της σχετικής ευχέρειάς τους, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας για τον ΦΠΑ και να προβλέπουν, προς τούτο, έναν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί αφενός στην οικονομική και αφετέρου στη μη οικονομική δραστηριότητα, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το εθνικό δικαστήριο.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου στη θυγατρική της συνιστά «ανάμειξη στη διαχείριση» της τελευταίας, η οποία πρέπει να θεωρείται οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, παρέχουσα δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε η εταιρία για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο της εν λόγω θυγατρικής, εφόσον η εν λόγω παροχή υπηρεσιών εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα, πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας και είναι φορολογητέα, πράγμα που συνεπάγεται ότι η ως άνω εκμίσθωση θα πρέπει να μην απαλλάσσεται από τον φόρο και ότι θα πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της υπηρεσίας που εκτελείται από τον παρέχοντα και της αντιπαροχής που λαμβάνεται από τον δικαιούχο. Τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται, για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, μια εταιρία χαρτοφυλακίου η οποία μετέχει στη

διαχείριση των θυγατρικών διά της εκμισθώσεως σ' αυτές ενός ακινήτου και η οποία επομένως ασκεί οικονομική δραστηριότητα πρέπει να θεωρούνται ως τμήμα των γενικών εξόδων της και ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τα έξοδα αυτά πρέπει κατ' αρχήν να εκπίπτει εξ ολοκλήρου.

Τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών η οποία μετέχει στη διαχείριση ορισμένων μόνο από τις θυγατρικές της και η οποία, αντίθετα, δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα έναντι των λοιπών θυγατρικών της πρέπει να θεωρούνται εν μέρει μόνο ως τμήμα των γενικών εξόδων της εταιρίας αυτής, οπότε ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τα έξοδα αυτά μπορεί να εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία των εξόδων που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα, σύμφωνα με κριτήρια που καθορίζονται από τα κράτη μέλη, τα οποία, κατά την άσκηση της σχετικής ευχέρειάς τους, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας για τον ΦΠΑ και να προβλέπουν, προς τούτο, έναν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί αφενός στην οικονομική και αφετέρου στη μη οικονομική δραστηριότητα, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το εθνικό δικαστήριο.

(υπογραφές)