Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 6ης Σεπτεμβρίου 2018 [1]

Υπόθεση C-502/17

C&D Foods Acquisition ApS
κατά
Skatteministeriet

[αίτηση του Vestre Landsret
(εφετείου δυτικής περιφέρειας, Δανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Εταιρία χαρτοφυλακίου – Έκπτωση του φόρου εισροών – Δαπάνες για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με τη σκοπούμενη πώληση μεριδίων θυγατρικής εταιρίας»

I. Εισαγωγή

1. Το δικαίωμα μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου να αξιώσει έκπτωση φόρου εισροών σε σχέση με την απόκτηση εταιρικών μεριδίων έχει απασχολήσει ήδη το Δικαστήριο σε διάφορες υποθέσεις [2]. Η προκειμένη υπόθεση αφορά την αντίστροφη, αλλά όχι τόσο συχνά παρατηρούμενη περίπτωση της μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων μέσω μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου [3].

2. Δίδεται έτσι η ευκαιρία στο Δικαστήριο να αποσαφηνίσει τη νομολογία του ως προς το δικαίωμα εταιριών χαρτοφυλακίου σε έκπτωση φόρου. Το ζητούμενο είναι ιδίως η συγκεκριμενοποίηση των προϋποθέσεων υπό τις οποίες θα πρέπει να γίνει δεκτή η ευθεία και άμεση σχέση με μια συγκεκριμένη πράξη εκροών, που είναι αναγκαία για την έκπτωση φόρου.

II. Το νομικό πλαίσιο

3. Το νομικό πλαίσιο της υποθέσεως από πλευράς δικαίου της Ένωσης καθορίζεται από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) [4].

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268), της 14ης Νοεμβρίου 2000, Floridienne και Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623), της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496), καθώς και προσφάτως τις προτάσεις μου στην υπόθεση Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301).

3 Για την περίπτωση αυτή κρίσιμη είναι ιδίως η απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665).

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

4. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα 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 επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. […]»

5. Το άρθρο 135 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: […]

στ) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, με εξαίρεση τη φύλαξη και τη διαχείριση, οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιρειών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους που αντιπροσωπεύουν εμπορεύματα και τα δικαιώματα ή τους τίτλους του άρθρου 15, παράγραφος 2, […]».

6. Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος καθίσταται απαιτητός. Κατά το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας ισχύει το 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· […]».

7. Κατά το εθνικό δίκαιο, τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω ο Lovbekendtgørelse αριθ. 966 (νόμος περί ΦΠΑ) της 14ης Οκτωβρίου 2005.

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαφορά της κύριας δίκης

8. Η δανική εταιρία C&D Foods ανήκει στον διεθνή όμιλο επιχειρήσεων Arovit. Κατά το κρίσιμο για την κύρια δίκη χρονικό διάστημα η C&D Foods κατείχε το 100 % των μεριδίων της Arovit Holding, η οποία με τη σειρά της κατείχε το σύνολο των μεριδίων της Arovit Petfood. Στον όμιλο ανήκουν 13 ακόμη εταιρίες σε διάφορα ευρωπαϊκά κράτη, τα μερίδια των οποίων κατέχει η Arovit Petfood.

9. Από το έτος 2007 η C&D Foods παρείχε στη θυγατρική της εταιρία χαμηλότερης βαθμίδας Arovit Petfood βάσει μιας συμφωνίας διαχειρίσεως διάφορες υπηρεσίες διοικήσεως και πληροφορικής υποκείμενες σε ΦΠΑ, όπως, μεταξύ άλλων, λογιστική, έλεγχο και κατάρτιση προϋπολογισμού. Ως αμοιβή ελάμβανε από την Arovit Petfood ένα ποσό που αντιστοιχούσε στις καταβληθείσες δαπάνες προσωπικού πλέον ενός «mark up» ύψους 10 % και του δανικού ΦΠΑ ύψους 25 %. Ως προς τις άλλες εταιρίες του ομίλου ο ρόλος της C&D Foods περιοριζόταν στην κατοχή των μεριδίων των εταιριών αυτών.

10. Κατά το έτος 2009 το ισλανδικό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα Kaupthing Bank εξαγόρασε τον όμιλο Arovit που είχε περιέλθει σε οικονομικές δυσχέρειες. Η Kaupthing Bank ανέθεσε σε διάφορες ελεγκτικές εταιρίες και στο δικηγορικό γραφείο Holst Advokater τη διερεύνηση των δυνατοτήτων αναδιαρθρώσεως του ομίλου Arovit. Για τον σκοπό αυτό προέβη στη σύναψη συμβάσεων παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών με τους εν λόγω ελεγκτές, των οποίων οι αμοιβές πλέον ΦΠΑ κατεβλήθησαν από την C&D Foods.

11. Στο πλαίσιο αυτής της διερευνήσεως προτάθηκε μέσω των Holst Advokater και μία τουλάχιστον σύμβαση για τη C&D Foods, με αντικείμενο την πώληση, σε έναν μη κατονομαζόμενο ακόμη αγοραστή, των μεριδίων που η C&D Foods κατείχε στην Arovit Holding και στην Arovit Petfood. Για αυτήν την συμβουλευτική υπηρεσία η Holst Advokater τιμολόγησε προς τη C&D Foods την αντίστοιχη αμοιβή πλέον ΦΠΑ. Οι προσπάθειες πωλήσεως όμως εγκαταλείφθηκαν το φθινόπωρο του 2009, διότι δεν κατέστη δυνατή η εύρεση αγοραστή.

12. Η C&D Foods αξίωσε την έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε κατά την εξόφληση των αμοιβών στους Holst Advokater και τις ελεγκτικές εταιρίες. Εντούτοις, τόσο η SKAT (δανική τελωνειακή και φορολογική αρχή) όσο και, κατόπιν σχετικής ενστάσεως, η Landsskatteret (εθνική φορολογική επιτροπή) αρνήθηκαν στη C&D Foods την έκπτωση του φόρου εισροών. Ως αιτιολογία ανέφεραν ότι οι συμβουλευτικές υπηρεσίες δεν είχαν παρασχεθεί προς την C&D Foods ή, κατά περίπτωση, ότι δεν αποδεικνυόταν η αναγκαία σχέση μεταξύ των πληρωμών και των υποκειμένων σε ΦΠΑ πράξεων εκροών της C&D Foods.

13. Κατά των αποφάσεων αυτών η C&D Foods άσκησε προσφυγή, η οποία λόγω της ουσιώδους σημασίας της εκκρεμεί ενώπιον του Vestre Landsret (εφετείου δυτικής περιφέρειας, Δανία). Με διάταξη της 15ης Αυγούστου 2017, που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 18 Αυγούστου 2017, το Vestre Landsret (εφετείο δυτικής περιφέρειας) ανέστειλε την πρόοδο της ενώπιόν του δίκης και υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 υπό την έννοια ότι μια εταιρία χαρτοφυλακίου έχει δικαίωμα, υπό συνθήκες όπως εκείνες της κύριας δίκης, σε πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί παροχών εισροής σε σχέση με έρευνες «due diligence» πριν από μια σχεδιαζόμενη, αλλά μη πραγματοποιηθείσα τελικώς μεταβίβαση μετοχών θυγατρικής εταιρίας, στην οποία παρέχει υπηρεσίες διοίκησης και πληροφορικής που υπόκεινται σε ΦΠΑ;

2. Έχει σημασία για την απάντηση του προηγούμενου ερωτήματος το γεγονός ότι η τιμή των υποκειμένων σε ΦΠΑ υπηρεσιών διοικήσεως και πληροφορικής, τις οποίες παρέχει η εταιρία χαρτοφυλακίου στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, είναι καθορισμένη με τρόπο ώστε να αντιστοιχεί στις δαπάνες προσωπικού πλέον ενός «mark up» ύψους 10 %;

3. Δύναται να υφίσταται, ανεξαρτήτως της απαντήσεως επί των προηγουμένων ερωτημάτων, δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών για τις δαπάνες παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών που αναφέρονται στην κύρια δίκη ως γενικές δαπάνες και, αν ναι, υπό ποιες προϋποθέσεις;

14. Κατά την έγγραφη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου υπέβαλαν παρατηρήσεις η Δανία και η Επιτροπή.

IV. Νομική εκτίμηση

15. Με τα τρία ερωτήματά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν μια εταιρία χαρτοφυλακίου που ασκεί οικονομική δραστηριότητα έχει δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών για δαπάνες που έγιναν σε σχέση με τη σκοπούμενη μεταβίβαση μεριδίων. Και τούτο ενόσω η οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας χαρτοφυλακίου συνίσταται ακριβώς στην παροχή υπηρεσιών προς τη

θυγατρική εταιρία χαμηλότερης βαθμίδας[5], τα μερίδια της οποίας πρόκειται να πωληθούν μαζί με τα μερίδια της θυγατρικής εταιρίας.

Α. Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

16. Το δικαίωμα εκπτώσεως βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ υφίσταται στον βαθμό που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του. Αυτό προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο λήπτης των αντίστοιχων αγαθών και υπηρεσιών[6]. Επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών για την C&D Foods μπορεί να εξεταστεί μόνο για τον ΦΠΑ που πληρώθηκε σε σχέση με συμβουλευτικές υπηρεσίες των οποίων λήπτρια ήταν η ίδια. Αντιθέτως αποκλείεται εξ αρχής μια έκπτωση φόρου εισροών υπέρ της C&D Foods για τις υποκείμενες σε ΦΠΑ υπηρεσίες των οποίων λήπτρια ήταν η Kaupthing Bank.

17. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει μεν ότι η αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως δεν αφορά το ερώτημα ποιος ήταν ο σωστός υπόχρεος για τις συμβουλευτικές δαπάνες που βαρύνονταν με ΦΠΑ. Σε αυτό όμως πρέπει να αντιταχθεί ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο για την απάντηση υποθετικών προδικαστικών ερωτημάτων[7], Ως εκ τούτου, οι ακόλουθες σκέψεις αναφέρονται μόνο στην έκπτωση φόρου εισροών για τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε στους Holst Advokater, διότι μόνο σε αυτή την περίπτωση προκύπτει σαφώς από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ότι η C&D Foods ήταν η λήπτρια των συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Β. Επί της ουσίας

18. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αναφέρεται γενικά στο δικαίωμα της C&D Foods να αξιώσει έκπτωση φόρου εισροών για βαρυνόμενες με ΦΠΑ συμβουλευτικές υπηρεσίες των Holst Advokater που της παρασχέθηκαν σε σχέση με τη σκοπούμενη πώληση των μεριδίων της επί της Arovit Petfood.

19. Το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα αναφέρονται ιδίως στην «ευθεία και άμεση» σχέση των επιδίκων δαπανών με τις συγκεκριμένες ή κατά περίπτωση σκοπούμενες εκροές, ήτοι με τις εκροές από την συμφωνία διαχειρίσεως με την Arovit Petfood ή κατά περίπτωση από την σκοπούμενη πώληση μεριδίων.

20. Δεδομένου ότι η σχέση με την οικονομική δραστηριότητα είναι προϋπόθεση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου εισροών περί του οποίου γίνεται λόγος στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει τα τρία προδικαστικά ερωτήματα να απαντηθούν από κοινού.

21. Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου ως προς το δικαίωμα της C&D Foods σε έκπτωση φόρου εισροών βασίζονται κυρίως σε δύο σημεία.

5 Κατά πάγια νομολογία, πρόκειται τότε για οικονομική δραστηριότητα, βλ. 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 και 31), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 21).

6 Σε αυτό το πνεύμα, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 32).

7 Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, Meilicke (C-83/91, EU:C:1992:332, σκέψη 23), της 22ας Νοεμβρίου 2005, Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, σκέψεις 34 και 37), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Tele2 Sverige και Watson κ.λπ. (C-203/15 και C-698/15, EU:C:2016:970, σκέψη 130).

22. Ανακύπτει, αφενός, το ερώτημα αν η σκοπούμενη πώληση των μεριδίων δύναται να θεωρηθεί οικονομική δραστηριότητα και ως εκ τούτου αν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (επ' αυτού κατωτέρω υπό 1). Εν συνεχεία ερωτάται αν, και κατά περίπτωση υπό ποιες προϋποθέσεις, μπορεί να γίνει δεκτή η ευθεία και άμεση σχέση των πράξεων εισροών με μια δραστηριότητα υποκείμενη σε φόρο. Και τούτο διότι στην περίπτωση που οι πράξεις εισροών σχετίζονται ευθέως και αμέσως με πράξεις που δεν βαρύνονται με φόρο, δεν υφίσταται και δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών (επ' αυτού κατωτέρω υπό 2).

23. Επικουρικώς θα εξετάσω στο τέλος και το ερώτημα υπό ποιες προϋποθέσεις θα μπορούσε να γίνει δεκτή η ύπαρξη σχέσεως με τη συνολική οικονομική δραστηριότητα της C&D Foods (επ' αυτού κατωτέρω υπό 3).

1. Η πώληση των μεριδίων επί της Arovit Petfood ως οικονομική δραστηριότητα

24. Η απλή απόκτηση και η διατήρηση μιας συμμετοχής σε μια εταιρία δεν συνιστούν μεν, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ [8]. Εντούτοις, άλλως έχουν τα πράγματα όταν η απόκτηση ή, κατά περίπτωση, η διατήρηση των εταιρικών μεριδίων γίνεται για τον σκοπό της άμεσης ή έμμεσης αναμείξεως στη διοίκηση της εταιρίας [9]. Ως τυπικές περιπτώσεις αναμείξεως στην διοίκηση μιας εταιρίας θεωρούνται κατά τη νομολογία οι παροχές διοικητικών, χρηματοοικονομικών ή εμπορικών υπηρεσιών (επονομαζόμενων υπηρεσιών διαχειρίσεως) [10].

25. Η παροχή υπηρεσιών διαχειρίσεως πρέπει να θεωρείται οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ ακόμη και σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, στην οποία παρεμβάλλεται και μια λεγόμενη ενδιάμεση εταιρία χαρτοφυλακίου. Και τούτο διότι αποφασιστικής σημασίας για τον χαρακτηρισμό ως οικονομικής δραστηριότητας είναι η επίτευξη εσόδων υποκείμενων σε φόρο από την C&D Foods. Αυτό καταδεικνύεται με σαφήνεια και από την πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Marle Participations [11].

26. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι αρχές που αναπτύχθηκαν πρέπει να επεκταθούν και σε περιπτώσεις μεταβιβάσεως συμμετοχών, μέσω της οποίας τερματίζονται πάλι οι υποκείμενες σε φόρο πράξεις αναμείξεως στη διαχείριση της θυγατρικής εταιρίας [12].

27. Η πώληση εταιρικών μεριδίων δεν συνιστά μεν αφ' εαυτής οικονομική δραστηριότητα. Εντούτοις, η λήξη και η έναρξη μιας οικονομικής δραστηριότητας πρέπει, κατά τη νομολογία, να αντιμετωπίζονται με όμοιο τρόπο για λόγους φορολογικής ουδετερότητας [13]. Όπως η απόκτηση μεριδίων δύναται υπό ορισμένες προϋποθέσεις να συνιστά προπαρασκευαστική ενέργεια για μια οικονομική δραστηριότητα

8 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 Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20).

9 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 Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20).

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 Απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 35) –είναι ωστόσο αμφίβολο από αυτήν την άποψη αν η εκμίσθωση ενός οικοπέδου μπορεί πραγματικά να θεωρηθεί «ανάμειξη στη διοίκηση» μιας εταιρίας.

12 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 34).

13 Αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, σκέψη 33), της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψεις 22 έως 24), της 26ης Μαΐου 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 19), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 34).

που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, το ίδιο πρέπει να ισχύει και για τη μεταβίβαση μεριδίων με την οποία τερματίζεται μια οικονομική δραστηριότητα. Σε αντίθετη περίπτωση θα γινόταν αυθαίρετη διάκριση μεταξύ των δύο σεναρίων[14]. Την άποψη αυτή εξέφρασε και η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της.

28. Ειδικώς σε σχέση με τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων το Δικαστήριο έκρινε, στην υπόθεση SKF, ότι συντρέχει οικονομική δραστηριότητα στην περίπτωση εταιρίας χαρτοφυλακίου που είχε τερματίσει τη συμμετοχή της σε θυγατρική εταιρία μέσω της μεταβιβάσεως του συνόλου των μετοχών της που κατείχε[15]. Με τον τρόπο αυτόν έληξε και η οικονομική δραστηριότητα που προηγουμένως συνίστατο στην παροχή υπηρεσιών διαχειρίσεως προς αυτήν τη θυγατρική εταιρία[16].

29. Μια παρόμοια κατάσταση συνιστά και τη βάση της κύριας δίκης: συγκεκριμένα, μέσω της πωλήσεως των μεριδίων επί της Arovit Holding και των μεριδίων επί της Arovit Petfood, η C&D Foods αποσκοπούσε στον τερματισμό της οικονομικής της δραστηριότητας που συνίστατο στην παροχή υποκειμένων σε φόρο υπηρεσιών διαχειρίσεως προς την Arovit Petfood.

30. Το αποτέλεσμα αυτό δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση ούτε από το γεγονός ότι το προϊόν της πωλήσεως των μεριδίων επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί για την εξόφληση χρεών έναντι της νέας ιδιοκτήτριας του ομίλου Kaupthing Bank, ενώ στην υπόθεση SKF επρόκειτο να γίνει αναδιάρθρωση του ομίλου. Ως εκ τούτου στην κύρια δίκη, σε αντίθεση με την υπόθεση SKF, δεν προβλέπονταν πια μελλοντικά φορολογητέα έσοδα. Ωστόσο το γεγονός αυτό δεν ασκεί επιρροή για τους ακόλουθους τρεις λόγους.

31. Πρώτον, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει ότι το δικαίωμα σε έκπτωση φόρου εισροών υφίσταται ακόμη και όταν ο υποκείμενος σε φόρο δεν έχει πλέον κανένα έσοδο μετά τη χρήση των επίμαχων υπηρεσιών, επειδή τερματίζει οριστικά την οικονομική του δραστηριότητα[17]. Ως εκ τούτου, δεν νοείται να ισχύει κάτι διαφορετικό όταν ο υποκείμενος σε φόρο χρησιμοποιεί την αντιπαροχή για τις πράξεις του που οδηγούν στον τερματισμό της οικονομικής του δραστηριότητας προκειμένου να προβεί σε εξόφληση χρεών.

32. Δεύτερον, η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας –όπως και άλλες έννοιες που ορίζουν έσοδα που φορολογούνται κατά την οδηγία ΦΠΑ– πρέπει να προσδιορίζεται κατά τρόπο αντικειμενικό[18] και επομένως στερείται σημασίας ο τελικός σκοπός που επιδιώκεται με μια δαπάνη από έναν υπόχρεο σε φόρο[19]. Ως εκ τούτου, το οικονομικό κίνητρο του υποχρέου σε φόρο για την ανάληψη μιας ενέργειας δεν μπορεί να είναι καθοριστικό.

33. Τρίτον, ούτε από την απόφαση επί της υποθέσεως BLP Group προκύπτει το συμπέρασμα ότι το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών αποκλείεται γενικώς σε περιπτώσεις εσόδων που χρησιμοποιούνται για την εξόφληση χρεών.

14 Σε αυτό το πνεύμα, αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 35), της 29ης Απριλίου 2004, Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, σκέψη 39), και της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψεις 23 και 24).

15 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 33).

16 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 32).

17 Αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 35), της 29ης Απριλίου 2004, Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, σκέψη 39), και της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψεις 23 και 24).

18 Βλ. αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ. (C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 44), της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 41), και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 28).

19 Αποφάσεις της 6ης Απριλίου 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψη 24), της 8ης Ιουνίου 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, σκέψη 20), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 38), και της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 25).

34. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, μία εταιρία χαρτοφυλακίου είχε μεταβιβάσει μερίδιά της επί μιας θυγατρικής εταιρίας, έναντι της οποίας δεν σημείωνε φορολογητέα έσοδα. Η BLP Group ισχυρίστηκε ότι η σχέση με τις υπόλοιπες φορολογητέες δραστηριότητές της συνίστατο στην πρόθεσή της να χρησιμοποιήσει το αντάλλαγμα από την πώληση των μεριδίων για την εξόφληση χρεών και μέσω αυτής εμμέσως για την ενδυνάμωση της λοιπής οικονομικής της δραστηριότητας. Το Δικαστήριο ωστόσο δεν δέχθηκε το επιχείρημα αυτό. Ως εκ τούτου, κατ' ουσίαν δεν απέρριψε την έκπτωση φόρου εισροών επειδή το αντάλλαγμα χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση χρεών, αλλά διότι δεν συνέτρεχε ευθεία και άμεση σχέση των πράξεων εισροών με μια δραστηριότητα υποκείμενη σε φόρο [20].

35. Από το σύνολο των ανωτέρω προκύπτει ότι η σκοπούμενη πώληση μεριδίων υπό συνθήκες όπως εκείνες της κύριας δίκης –ήτοι για τον σκοπό του τερματισμού μιας δραστηριότητας υποκείμενης σε φόρο– πρέπει να θεωρείται οικονομική δραστηριότητα και, ως εκ τούτου, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

2. Ευθεία και άμεση σχέση με μια δραστηριότητα υποκείμενη σε φόρο;

36. Εντούτοις, η αξίωση εκπτώσεως φόρου εισροών μπορεί να προβληθεί μόνο για δαπάνες που τελούν σε ευθεία και άμεση σχέση [21] με φορολογητέες πράξεις εκροών. 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 τους [22]. Επιπλέον μπορεί να ζητηθεί η έκπτωση του ΦΠΑ για τις γενικές δαπάνες της επιχειρήσεως που αποτελούν συστατικό στοιχείο της τιμής των προϊόντων της [23].

37. Αντιθέτως, δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών κατά κανόνα [24] δεν υφίσταται, όταν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση με δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τη φορολογία [25].

38. Σύμφωνα όμως με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «τις πράξεις […], οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιρειών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους». Η διάταξη αυτή μεταφέρθηκε στην εθνική έννομη τάξη με το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 11, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ.

20 Απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψη 27). Η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως απομένει να εξεταστεί στη συνέχεια, βλ. κατωτέρω σημεία 36 επ. των παρουσών προτάσεων.

21 Αποφάσεις της 6ης Απριλίου 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψεις 18 και 19), της 8ης Ιουνίου 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, σκέψη 20), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 57).

22 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 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28).

23 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 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 29).

24 Ορισμένες εξαιρέσεις ρυθμίζει, ιδίως, το άρθρο 169 της οδηγίας ΦΠΑ.

25 Αποφάσεις της 6ης Απριλίου 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψη 28), της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, σκέψη 20), της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψη 28), της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 30), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 59), καθώς και οι προτάσεις μου στην υπόθεση Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, σημείο 37).

39. Στην προαναφερθείσα διάταξη του δικαίου της Ένωσης εμπίπτουν κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου πράξεις δυνάμενες να δημιουργήσουν, να τροποποιήσουν ή να εξαλείψουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των συμβαλλομένων μερών επί τίτλων, αλλά εκτείνονται πέραν της απλής (ευκαιριακής) αγοραπωλησίας που δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα [26]. Όπως εκτέθηκε ανωτέρω, αυτό το στοιχείο συντρέχει στην περίπτωση της επιδιωκόμενης στην υπόθεση της κύριας δίκης πωλήσεως μεριδίων επί της Arovit Petfood [27].

40. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η σκοπούμενη πράξη θα έπρεπε να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ.

41. Για τον λόγο αυτό πρέπει να εξεταστεί αν οι επίδικες συμβουλευτικές υπηρεσίες τελούν σε ευθεία και άμεση σχέση με τη σκοπούμενη πράξη που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

42. Δεν είναι πάντοτε εφικτή η οριοθέτηση μιας συγκεκριμένης φορολογητέας πράξεως από τις υπόλοιπες πράξεις που συνιστούν τη συνολική οικονομική δραστηριότητα ενός υποκειμένου σε φόρο. Εφόσον όμως συντρέχει αυτή η περίπτωση, πρέπει να εξεταστεί πρώτα η ευθεία και άμεση σχέση με αυτήν τη συγκεκριμένη πράξη [28]. Ακολούθως μόνο πρέπει να εξεταστεί αν οι εν λόγω πράξεις, ως στοιχεία κόστους όλων των υπηρεσιών, έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τη συνολική οικονομική δραστηριότητα (τα επονομαζόμενα γενικά έξοδα).

43. Κατά τη μεταβίβαση μεριδίων, το Δικαστήριο, προκειμένου να διαπιστώσει τη συνδρομή ευθείας και άμεσης σχέσεως μιας παροχής εισροής με τη συναλλαγή αυτή, εξετάζει αν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες ενσωματώνονται στην τιμή των μετοχών ή των μεριδίων [29].

44. Σε αυτό το πλαίσιο το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να είναι της γνώμης ότι δεν δύναται να τεκμηριωθεί ευθεία και άμεση σχέση με τη σκοπούμενη πώληση των μεριδίων, διότι οι δαπάνες συμβουλευτικών υπηρεσιών δεν δύνανται να έχουν επίδραση επί της τιμής των μεριδίων. Για τον λόγο αυτό ερωτά με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με τις περιστάσεις υπό τις οποίες οι δαπάνες για συμβουλευτικές υπηρεσίες δύνανται να προβληθούν ως γενικά έξοδα.

45. Πρέπει ωστόσο να επισημανθεί ότι η διατύπωση του Δικαστηρίου, κατά την οποία απαιτείται να δύνανται οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες να ενσωματωθούν στην τιμή των μετοχών, δεν σημαίνει ότι είναι απαραίτητη μια πραγματική αύξηση των τιμών, επί παραδείγματι με μια συγκεκριμένη προσαύξηση επί της τιμής πωλήσεως.

46. Αυτό καθίσταται ιδιαίτερα σαφές στο παράδειγμα ανωνύμων εταιριών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο: εκεί η τιμή των μετοχών καθορίζεται κατά κανόνα βάσει της τρέχουσας χρηματιστηριακής τους αποτιμήσεως και όχι μέσω διαπραγματεύσεως μεταξύ πωλητή και αγοραστή. Ως εκ τούτου, η διατύπωση του Δικαστηρίου πρέπει να γίνει αντιληπτή υπό την έννοια ότι οι δαπάνες πρέπει να επιφέρουν άμεση μείωση του κέρδους από μια συγκεκριμένη συναλλαγή επί μετοχών ή μεριδίων, και όχι απλώς του συνολικού κέρδους της επιχειρήσεως. Επομένως, οι πράξεις εισροών πρέπει να έχουν τόσο στενή σχέση με την πώληση μεριδίων, ώστε από οικονομικής άποψης να εμφανίζονται άμεσα ως στοιχείο του κόστους της επιδιωκόμενης πράξεως.

26 Αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, σκέψη 33), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 48).

27 Βλ. σημείο 26 των παρουσών προτάσεων.

28 Βλ., συναφώς, ήδη τις προτάσεις μου στην υπόθεση Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, σημεία 36 και 37).

29 Αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 62), καθώς και της 30ής Μαΐου 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, σκέψη 56).

47. Επιπλέον, αντιθέτως προς την άποψη της C&D Foods, η παραδοχή μιας σχέσεως με την απαλλαγμένη φόρων πώληση μεριδίων δεν αποκλείεται μόνον εκ του λόγου ότι η πώληση τελικώς δεν έλαβε χώρα. Και τούτο διότι σε τέτοιες περιπτώσεις το κριτήριο είναι, και στο πλαίσιο της εκπτώσεως φόρου εισροών, η σχέση με τις σκοπούμενες πράξεις εκροών, κατ' αντιστοιχία προς την αναγνώριση των προπαρασκευαστικών ενεργειών ως οικονομικής δραστηριότητας[30].

48. Μια τέτοιου είδους σχέση φαίνεται σαφέστατα να υπάρχει –όπως τονίζει και η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της– μεταξύ της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών των Holst Advokater και της επιδιωκόμενης πωλήσεως μεριδίων επί της Arovit Petfood. Και τούτο διότι αντικείμενο της παροχής συμβουλών ήταν ακριβώς η πρόταση μιας συμβάσεως σχετικά με την πώληση μεριδίων. Ως εκ τούτου, οι δαπάνες για αυτήν την παροχή συμβουλών φαίνεται να συνδέονται με ιδιαιτέρως άμεσο τρόπο με την επιδιωκόμενη, απαλλασσόμενη του φόρου, πράξη.

49. Η χρήση αυτού του κριτηρίου δεν αντίκειται ούτε στην απόφαση επί της υποθέσεως Iberdrola, με την οποία τέθηκε ένα πολύ γενναιόδωρο κριτήριο ως προς την αμεσότητα της σχέσεως. Εντούτοις, σε εκείνη την περίπτωση το Δικαστήριο δεν έκρινε επί της αντιστοίχισης προς μια συγκεκριμένη πράξη εκροών: η απόφασή του αναφερόταν μόνο στη σχέση με τη συνολική οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου σε φόρο[31].

50. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει[32] αν οι σχετικές συμβουλευτικές υπηρεσίες τελούσαν σε ευθεία και άμεση σχέση με την πώληση μεριδίων επί της Arovit Petfood που απαλλάσσεται του φόρου βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, η C&D Foods δεν θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών.

3. Σχέση με τη συνολική οικονομική δραστηριότητα

51. Μόνο στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο δεν διαπιστώσει ευθεία και άμεση σχέση με τις απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις από την επιδιωκόμενη πώληση μεριδίων –όπως τονίζει και η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της– θα έπρεπε να εξεταστεί η σχέση με τη συνολική οικονομική δραστηριότητα[33].

52. Και σε αυτήν την περίπτωση ισχύουν κατ' ουσίαν οι ίδιες αρχές. Στον βαθμό που το Δικαστήριο απαιτεί, και ως προς τη δυνατότητα εκπτώσεως γενικών εξόδων, να αποτυπώνονται τα έξοδα των παροχών εισροής στις τιμές των αγαθών ή υπηρεσιών που παραδίδει ή παρέχει, κατά περίπτωση, ο υποκείμενος σε φόρο[34], αυτό δεν σημαίνει ότι τίθεται απαίτηση αριθμητικής προσαυξήσεως των τιμών. Με τον τρόπο αυτόν περιγράφεται αντιθέτως η αναγκαία οικονομική συσχέτιση μεταξύ παροχών εισροής και παροχών εκροής[35].

30 Βλ. αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, σκέψη 27), και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 20).

31 Βλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 29).

32 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψεις 63 και 73).

33 Βλ., συναφώς, ήδη τις προτάσεις μου στην υπόθεση Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, σημεία 36 και 37).

34 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 60).

35 Βλ., συναφώς, ήδη τις προτάσεις μου στην υπόθεση Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, σημεία 25 έως 31).

53. Μια συσχέτιση τέτοιου είδους δεν απαιτεί ωστόσο καμία πραγματική άνοδο των τιμών, παρά μόνο να ανήκουν ορισμένες δαπάνες στα στοιχεία κόστους για το σύνολο των αγαθών ή υπηρεσιών του υποκειμένου σε φόρο. Αυτό το σημείο τονίστηκε και από την Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της. Επομένως, το ζήτημα είναι μόνον αν οι παροχές εισροής τελούν, από οικονομικής και αντικειμενικής άποψης, σε σχέση με την υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητα [36], επί παραδείγματι με τέτοιο τρόπο ώστε να εξαρτάται από αυτές η έκταση του κέρδους.

54. Τυχόν διαφορετική λύση θα οδηγούσε στην άρνηση της έκπτωσης φόρου εισροών σε έναν υποκείμενο σε φόρο που δεν δύναται ή δεν επιθυμεί να αυξήσει τις τιμές του σε περίπτωση αυξήσεως των εξόδων. Κάτι τέτοιο θα αντέβαινε προδήλως στην αρχή της ουδετερότητας του φόρου.

55. Επομένως, δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό ούτε για την ιδιαίτερη περίπτωση μιας σταθερής προσαυξήσεως κερδών, στην οποία αναφέρεται το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα. Σε μια τέτοια περίπτωση –και εκεί φαίνεται να στοχεύει το αιτούν δικαστήριο με το προδικαστικό του ερώτημα– αποκλείεται μεν η επιβάρυνση των τιμών που υπολογίζει η C&D Foods για τις υπηρεσίες διαχειρίσεως με τις δαπάνες για τις συμβουλευτικές υπηρεσίες. Και τούτο διότι ο υπολογισμός γίνεται σε μια τιμή που αποτελείται από τις δαπάνες προσωπικού πλέον 10 % «mark up». Αυτό όμως δεν συνεπάγεται ότι αποκλείεται σε κάθε περίπτωση μια σχέση με τέτοιου είδους πράξεις. Και τούτο διότι, ανεξαρτήτως μιας πραγματικής αυξήσεως τιμών, ορισμένα έξοδα ανήκουν στα στοιχεία κόστους των αγαθών που παραδίδει ή των υπηρεσιών που παρέχει ο υποκείμενος σε φόρο.

56. Εντούτοις, κατά της πλήρους εκπτώσεως του φόρου εισροών ως γενικού εξόδου θα μπορούσε να συνηγορήσει το γεγονός ότι η παροχή συμβουλών ενδεχομένως σχετίζεται με τη μεταβίβαση των μεριδίων επί της άμεσης θυγατρικής εταιρίας (Arovit Holding), ως προς την οποία η C&D Foods λειτουργεί ως καθαρή εταιρία χαρτοφυλακίου [37]. Για τον λόγο αυτό θα μπορούσε να είναι αναγκαίος ένας διαχωρισμός της εκπτώσεως φόρου εισροών μεταξύ των οικονομικών και των μη οικονομικών δραστηριοτήτων της εταιρίας. Εντούτοις, ούτε τα προδικαστικά ερωτήματα κινούνται σε αυτήν την κατεύθυνση ούτε η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιέχει επαρκή στοιχεία που θα επέτρεπαν να δοθεί χρήσιμη απάντηση.

57. Πρέπει πάντως να υπενθυμιστεί εκ νέου ότι ούτως ή άλλως δεν τίθεται ζήτημα σχέσεως με τη συνολική οικονομική δραστηριότητα όταν είναι δυνατή μια σαφής αντιστοίχιση προς μια συγκεκριμένη πράξη εκροής που απαλλάσσεται από φόρο. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει πλέον πεδίο συνυπολογισμού του φόρου ως γενικού εξόδου.

V. Πρόταση

58. Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι τα προδικαστικά ερωτήματα του Vestre Landsret (εφετείου δυτικής περιφέρειας, Δανία) πρέπει να απαντηθούν ως εξής:

1. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στην οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής ανήκουν πέραν των προπαρασκευαστικών ενεργειών για την έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας και οι ενέργειες που οδηγούν στον τερματισμό της. Για τον λόγο αυτό η μεταβίβαση μεριδίων επί θυγατρικής εταιρίας χαμηλότερης βαθμίδας, μέσω της οποίας τερματίζεται μια προηγουμένως ασκούμενη

36 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 29).

37 Εντούτοις, οι αμιγώς χρηματοοικονομικές εταιρίες συμμετοχών δεν πρέπει κατά τη νομολογία να θεωρούνται υποκείμενες σε φόρο υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, βλ. 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 Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20), καθώς και το σημείο 24 των παρουσών προτάσεων.

υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητα, ήτοι η ανάμειξη στην διαχείριση της εταιρίας αυτής προς επίτευξη φορολογητέων πράξεων, συνιστά οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

2. Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μια εταιρία χαρτοφυλακίου δεν δύναται να αξιώσει έκπτωση φόρου εισροών για συμβουλευτικές υπηρεσίες που βαρύνονται με ΦΠΑ και παρασχέθηκαν πριν από μια σκοπούμενη μεταβίβαση μεριδίων επί θυγατρικής εταιρίας χαμηλότερης βαθμίδας, όταν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση αυτών των συμβουλευτικών υπηρεσιών με τις επιδιωκόμενες πράξεις από την πώληση των μεριδίων, που απαλλάσσονται του φόρου βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112. Η διαπίστωση αυτή είναι έργο του εθνικού δικαστηρίου.