

Υπόθεση C-98/21

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

15 Φεβρουαρίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

23 Σεπτεμβρίου 2020

Καθού και αναιρεσείον:

Finanzamt R

Προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη:

W-GmbH

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112 – Δικαίωμα διευθύνουσας εταιρίας χαρτοφυλακίου που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις εκροών προς θυγατρικές να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των εισροών ακόμη και για υπηρεσίες τις οποίες αγοράζει από τρίτους και εισφέρει στις θυγατρικές έναντι αποκτήσεως συμμετοχής στο συνολικό κέρδος τους, μολονότι οι αγορασθείσες υπηρεσίες εισροών δεν έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις της εταιρίας χαρτοφυλακίου αλλά με τις (σε μεγάλο βαθμό) απαλλασσόμενες δραστηριότητες των θυγατρικών – Αποκλεισμός της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών λόγω καταχρηστικής πρακτικής ή επειδή η έκπτωση είναι αντίθετη προς το σύστημα του φόρου

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Έχει το άρθρο 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, την έννοια ότι διευθύνουσα εταιρία χαρτοφυλακίου που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις εκροών προς θυγατρικές δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των εισροών ακόμη και για υπηρεσίες τις οποίες αγοράζει από τρίτους και εισφέρει στις θυγατρικές έναντι αποκτήσεως συμμετοχής στο συνολικό κέρδος τους, μολονότι οι αγορασθείσες υπηρεσίες εισροών δεν έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις της εταιρίας χαρτοφυλακίου αλλά με τις (σε μεγάλο βαθμό) απαλλασσόμενες δραστηριότητες των θυγατρικών, οι υπηρεσίες αυτές δεν ενσωματώνονται στην τιμή των (παρεχομένων προς τις θυγατρικές) φορολογητέων πράξεων και δεν αποτελούν γενικά συστατικά στοιχεία της τιμής των πράξεων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Συνιστά καταχρηστική πρακτική, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το γεγονός ότι διευθύνουσα εταιρία χαρτοφυλακίου «παρεμβάλλεται» στην αγορά υπηρεσιών από τις θυγατρικές κατά τρόπον ώστε να αγοράζει η ίδια τις υπηρεσίες για τις οποίες οι θυγατρικές –στην περίπτωση της απευθείας αγοράς– δεν δικαιούνται έκπτωση του ΦΠΑ, να εισφέρει τις εν λόγω υπηρεσίες στις θυγατρικές έναντι συμμετοχής στο κέρδος τους και στη συνέχεια, επικαλούμενη την ιδιότητά της ως διευθύνουσα εταιρία χαρτοφυλακίου, να ζητά πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ που αφορά τις υπηρεσίες εισροών, ή μήπως η εν λόγω παρεμβολή μπορεί να δικαιολογείται από λόγους μη απτόμενους του φορολογικού δικαίου, μολονότι η πλήρης έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών είναι αυτή καθεαυτήν αντίθετη προς το σύστημα του φόρου και οδηγεί σε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των δομών των εταιριών χαρτοφυλακίου έναντι των επιχειρήσεων με μονοεπίπεδη διάρθρωση;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ειδικότερα άρθρα 2, 167 και 168, στοιχείο α'

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Umsatzsteuergesetz (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, Γερμανία, UstG)

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στους τομείς της αγοράς, της διαχείρισης και της εκμεταλλεύσεως ιδιόκτητων ακινήτων καθώς και στους τομείς του σχεδιασμού, της ανακαίνισης και της κατασκευής οικοδομικών έργων κάθε είδους. Κατά το επίμαχο εν προκειμένω έτος 2013, εταίροι της προσφεύγουσας ήταν, κατά ποσοστό 50 % έκαστος, ο Α (ταυτόχρονα και μοναδικός διαχειριστής) και ο Β.
- 2 Η προσφεύγουσα συμμετείχε ως ετερόρρυθμος εταίρος στο κεφάλαιο των εταιριών X-KG και Y-KG. Οι δύο αυτές εταιρίες κατασκεύαζαν οικοδομικά έργα και πωλούσαν μεμονωμένες κατοικίες, ως επί το πλείστον, με απαλλαγή από τον ΦΠΑ.
- 3 Κατά το επίμαχο έτος, στην X-KG συμμετείχαν η Q Verwaltungs-GmbH ως ομόρρυθμος εταίρος καθώς και η προσφεύγουσα (η οποία κατείχε το 94 % των μεριδίων) και η Z-KG (η οποία κατείχε το 6 % των μεριδίων) ως ετερόρρυθμοι εταίροι. Η εισφορά της προσφεύγουσας ανερχόταν σε 940 ευρώ, ενώ της Z-KG σε 60 ευρώ. Η Q Verwaltungs-GmbH δεν εισέφερε στο κεφάλαιο της X-KG και δεν κατέχει εταιρικά μερίδια· δεν συμμετέχει στα κέρδη και τις ζημίες και δεν έχει δικαίωμα ψήφου. Διαχειριστές της Q Verwaltungs-GmbH είναι ο Β και ο C. Στη Z-KG δεν μετέχουν ούτε ο Α ούτε ο Β, ούτε και πρόσωπα που συνδέονται με αυτούς.
- 4 Στις 31 Ιανουαρίου 2013, συμφωνήθηκε ότι η Z-KG θα εισέφερε στην X-KG το πρόσθετο ποσό των 600 000 ευρώ και η προσφεύγουσα θα παρείχε, χωρίς αντάλλαγμα, υπηρεσίες αξίας τουλάχιστον 9,4 εκατομμυρίων ευρώ για δύο κατασκευαστικά έργα της X-KG. Η προσφεύγουσα παρέσχε μέρος των υπηρεσιών αυτών με δικό της προσωπικό ή δικό της εξοπλισμό και μέρος αυτών μέσω άλλων επιχειρήσεων.
- 5 Επιπλέον, στις 31 Ιανουαρίου 2013, η προσφεύγουσα και η X-KG συμφώνησαν ότι, στο πλαίσιο των δύο αυτών κατασκευαστικών έργων, η προσφεύγουσα θα παρείχε στο μέλλον, έναντι αμοιβής, λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες στην X-KG.
- 6 Κατά το επίμαχο έτος, στην Y-KG συμμετείχαν η Q Verwaltungs-GmbH ως ομόρρυθμος εταίρος καθώς και η προσφεύγουσα (η οποία κατείχε το 89,64 % των μεριδίων) και η P I GmbH (η οποία κατείχε το 10,36 % των μεριδίων) ως ετερόρρυθμοι εταίροι. Η Q Verwaltungs-GmbH δεν εισέφερε στο κεφάλαιο της Y-KG και δεν κατέχει εταιρικά μερίδια· δεν συμμετέχει στα κέρδη και τις ζημίες και δεν έχει δικαίωμα ψήφου. Στην P I GmbH δεν μετέχουν ούτε ο Α ούτε ο Β, ούτε και πρόσωπα που συνδέονται με αυτούς.
- 7 Στις 10 Απριλίου 2013, συμφωνήθηκε ότι η P I GmbH θα εισέφερε στην Y-KG το πρόσθετο ποσό των 3,5 εκατομμυρίων ευρώ και η προσφεύγουσα θα παρείχε, χωρίς αντάλλαγμα, υπηρεσίες αξίας τουλάχιστον 30,29 εκατομμυρίων ευρώ για

ένα κατασκευαστικό έργο της Y-KG. Η προσφεύγουσα παρέσχε μέρος των υπηρεσιών αυτών με δικό της προσωπικό ή δικό της εξοπλισμό και μέρος αυτών μέσω άλλων επιχειρήσεων.

- 8 Επιπλέον, στις 10 Απριλίου 2013, η προσφεύγουσα και η Y-KG συμφώνησαν ότι, στο πλαίσιο του κατασκευαστικού αυτού έργου, η προσφεύγουσα θα παρείχε στο μέλλον, έναντι αμοιβής, λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες στην Y-KG.
- 9 Για τη χρήση 2013, η προσφεύγουσα προέβη σε έκπτωση του συνόλου του ΦΠΑ όσον αφορά τις παροχές εισροών της. Ωστόσο, το καθού Finanzamt (φορολογική αρχή, Γερμανία) χαρακτήρισε τις άνευ ανταλλάγματος εισφορές της προσφεύγουσας προς τις X-KG και Y-KG ως δραστηριότητες που δεν αποσκοπούσαν στην άντληση εσόδων κατά την έννοια της νομοθεσίας περί φόρου κύκλου εργασιών και ως εκ τούτου, δεν ενέπιπταν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Κατά το Finanzamt, ποσά ΦΠΑ επί των εισροών που συνδέονται ευθέως και άμεσα με τις δραστηριότητες αυτές δεν είναι εκπεστέα.
- 10 Το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) δέχθηκε την προσφυγή που ασκήθηκε κατά της ως άνω αποφάσεως της φορολογικής αρχής. Έκρινε ότι οι εισφορές των εταιρών σε είδος αποτελούν μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Κατά το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο), τούτο προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Δεν υπήρξε κατάχρηση των δυνατοτήτων διευθετήσεως που προβλέπει η νομοθεσία. Υπάρχουν λόγοι μη απόμεινοι του φορολογικού δικαίου που δικαιολογούν την επιλεγείσα διευθέτηση.
- 11 Το Finanzamt άσκησε, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, αναίρεση (Revision) κατά της αποφάσεως του Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου).

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

Εκτίμηση προκαταρκτικών ζητημάτων

- 12 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου και του αιτούντος δικαστηρίου, εταιρία χαρτοφυλακίου έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών όταν η οικονομική συμμετοχή της σε άλλη εταιρία συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση της εταιρίας, στο κεφάλαιο της οποίας αποκτάται η συμμετοχή, στον βαθμό που μια τέτοια ανάμειξη συνεπάγεται την πραγματοποίηση συναλλαγών υποκειμένων στον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 2 της οδηγίας 2006/112, όπως είναι, μεταξύ άλλων, η παροχή διοικητικών και λογιστικών υπηρεσιών (βλ. αποφάσεις Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 20 επ.· Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψεις 29 επ.· C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, σκέψη 32· διάταξη MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψεις 32 επ.).

- 13 Η προσφεύγουσα παρείχε επ' ανταλλάγματι στις θυγατρικές της X-KG και Y-KG λογιστικές και διαχειριστικές υπηρεσίες που υπόκεινται στον φόρο επί των εκροών. Επί του σημείου αυτού δεν υπάρχει διαφωνία μεταξύ των διαδίκων.
- 14 Επομένως, η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά τις υπηρεσίες εισροών που αυτή αγόρασε. Η ύπαρξη δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο εισροών, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, αναγνωρίζεται επίσης όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο προσώπου (βλ. αποφάσεις *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, σκέψη [24]· *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 31· *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη [37]· *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 31· *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 29· *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, σκέψη 26· διάταξη *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 39).
- 15 Έτσι, 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 υπηρεσιών της, έχουν δε συνεπώς κατ' αρχήν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου. Συναφώς, πρέπει να διασφαλίζεται το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, χωρίς να εξαρτάται από την εκπλήρωση ενός κριτηρίου που αφορά, μεταξύ άλλων, τον τόπο, τον σκοπό ή το αποτέλεσμα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψεις 43 επ.). Ως εκ τούτου, δεν ασκούν, κατ' αρχήν, επιρροή ούτε η έκταση της οικονομικής δραστηριότητας ούτε η επιτυχία της.

Επί της υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο

- 16 Εντούτοις, υπάρχουν αμφιβολίες ως προς το αν η προσφεύγουσα στερείται της δυνατότητας να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών επειδή αγόρασε τις υπηρεσίες εισροών προκειμένου να τις εισφέρει στις θυγατρικές και οι υπηρεσίες αυτές έχουν ευθεία και άμεση σχέση με απαλλασσόμενες πράξεις εκροών των θυγατρικών.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 17 Είναι αμφίβολο αν η προσφεύγουσα αγόρασε για την επιχείρησή της τις υπηρεσίες εισροών που εισφέρει στις X-KG και Y-KG και αν οι σχετικές δαπάνες

αποτελούν μέρος των «γενικών εξόδων» της (συστατικά στοιχεία της τιμής που συνθέτουν το κόστος των φορολογητέων πράξεων εκροών «της τήρησης λογιστικών βιβλίων και της διαχειρίσεως για τις θυγατρικές εταιρίες»).

- 18 Το ζήτημα αυτό προκύπτει από την απόφαση C&D Foods Acquisition, C-502/17 (EU:C:2018:888, σκέψεις 37 επ.) με την οποία δεν αναγνωρίστηκε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι δεν υπήρξε πράξη συνιστάμενη στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από δραστηριότητες που υπερβαίνουν το πλαίσιο της απλής πωλήσεως μετοχών. Εξ αυτού, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι δεν είναι εκπεστέος ο ΦΠΑ που αφορά τις επίδικες στην υπόθεση εκείνη υπηρεσίες εισροών. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο δέχθηκε επίσης ότι (ελλείπει ευθείας και άμεσης σχέσης) το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών εισροών δεν αποτελούσε μέρος των γενικών εξόδων της προσφεύγουσας στην εν λόγω υπόθεση και, ως εκ τούτου, ούτε και συστατικό στοιχείο της τιμής των παραδοθέντων αγαθών ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν.
- 19 Επιπλέον, ομοίως, με τις αποφάσεις The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18 (EU:C:2019:559, σκέψεις 26, 27, 29, 31 επ.), Vos Aannemingen, C-405/19 (EU:C:2020:785, σκέψη 39) και Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683, σκέψη 39) το Δικαστήριο δεν αναγνώρισε δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών υπό ορισμένες περιστάσεις.
- 20 Επομένως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ενδέχεται, εν προκειμένω, να μην αναγνωρισθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Οι υπηρεσίες δεν μπορεί να έχουν αγορασθεί για την επιχείρηση της προσφεύγουσας και για τις φορολογητέες πράξεις της, δεδομένου ότι οι εν λόγω υπηρεσίες έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις (σε μεγάλο βαθμό) απαλλασσόμενες δραστηριότητες των θυγατρικών. Σε τελική ανάλυση, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να έχει αγοράσει τις υπηρεσίες για την επιχείρησή της, αλλά για τις επιχειρήσεις των θυγατρικών της. Ακολούθως, οι υπηρεσίες αυτές σχετίζονται με τις απαλλασσόμενες πράξεις των θυγατρικών εταιριών. Οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε η προσφεύγουσα για τις αγορασθείσες υπηρεσίες δεν αποτελούν συστατικά στοιχεία της τιμής των παρεχομένων από αυτήν υπηρεσιών (τήρηση λογιστικών βιβλίων και διαχείριση) ούτε μέρος των γενικών εξόδων της, αλλά σχετίζονται με συγκεκριμένες πράξεις εκροών των θυγατρικών εταιριών. Η βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις προς τις θυγατρικές καθορίζεται ανεξάρτητα από τις εισφορές που καταβάλλονται από τους εταίρους και από το ύψος των εν λόγω εισφορών. Αυτές επηρεάζουν «μόνον» το ύψος του κέρδους που αναλογεί στην προσφεύγουσα.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 21 Αν, παρά ταύτα, το Δικαστήριο κρίνει ότι οι επίμαχες υπηρεσίες εισροών παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το αν η παρεμβολή της μητρικής εταιρίας κατά την αγορά

των υπηρεσιών από τη θυγατρική με σκοπό να επιτύχει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, την οποία δεν δικαιούται, συνιστά καταχρηστική πρακτική.

- 22 Κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής επιβάλλει, αφενός, όπως οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό· αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ. αποφάσεις Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 74 επ· Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψεις 53 και 70· βλ., επίσης, απόφαση T Danmark και Y Denmark, C-116/16 και C-117/16, EU:C:2019:135, σκέψη 97).
- 23 Η εκτίμηση του αν συντρέχει, υπό την έννοια αυτή, περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής προϋποθέτει εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών κάθε συγκεκριμένης περιπτώσεως. Εν προκειμένω, το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) έκρινε ότι συντρέχουν λόγοι μη απόμεινοι του φορολογικού δικαίου. Το αιτούν δικαστήριο δεσμεύεται από την κρίση αυτή.
- 24 Ωστόσο, τίθεται το ζήτημα αν –υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης– πρόκειται για περίπτωση όπου, για λόγους αναγόμενους στην οικονομία της οδηγίας 2006/112 και στην αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού (υπό τη μορφή της προνομιακής μεταχειρίσεως των δομών των εταιριών χαρτοφυλακίου έναντι των επιχειρήσεων με μονοεπίπεδη διάρθρωση), πρέπει να τεκμαίρεται, κατά κανόνα, η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής ακόμη και όταν ο υποκείμενος στον φόρο επικαλείται (υποτιθέμενους) λόγους μη απόμεινους του φορολογικού δικαίου.
- 25 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι μια τέτοια διευθέτηση δεν συνιστά καταχρηστική πρακτική ή αν οι μη απόμεινοι του φορολογικού δικαίου λόγοι που δέχθηκε το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) αποκλείουν την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, υπάρχει ο κίνδυνος, στις περιπτώσεις όπου η θυγατρική δεν δικαιούται να εκπέσει πλήρως τον ΦΠΑ επί των εισροών, να «παρεμβάλλονται» οι εταιρίες χαρτοφυλακίου στο σύνολο της αγοράς υπηρεσιών της θυγατρικής κατά τρόπον ώστε η εταιρία χαρτοφυλακίου να παρέχει χωρίς αντάλλαγμα το μεγαλύτερο μέρος των υπηρεσιών (= να εισφέρει στη θυγατρική). Ακολούθως, η εταιρία χαρτοφυλακίου επιτυγχάνει την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ για το σύνολο των υπηρεσιών εισροών, μολονότι οι περισσότερες από αυτές δεν έχουν καμία σχέση με τις πράξεις της που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας και αποκτά δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, το οποίο ούτε η μητρική ούτε η θυγατρική εταιρία θα είχαν στην περίπτωση της απευθείας παροχής των υπηρεσιών.

- 26 Τούτο δεν θα ήταν σύμφωνο ούτε προς το σύστημα του φόρου, ακόμη και αν για την «παρεμβολή» υφίστανται λόγοι μη απόμενοι του φορολογικού δικαίου, θα παρείχε δε στις εταιρίες χαρτοφυλακίου ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των επιχειρήσεων με μονοεπίπεδη διάρθρωση, στις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ