



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 25ης Οκτωβρίου 2012 *

«Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 170 και 171 — Όγδοη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 1 — Οδηγία 2008/9/ΕΚ — Άρθρο 3, στοιχείο α' — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας — Υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος εντός κράτους μέλους και ασκών, εντός άλλου κράτους μέλους, μόνο δραστηριότητες τεχνικών δοκιμών ή ερευνών»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-318/11 και C-319/11,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Förvaltningsrätten i Falun (Σουηδία) με αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2011, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 27 Ιουνίου 2011, στο πλαίσιο των δικών

Daimler AG (C-318/11),

Widex A/S (C-319/11)

κατά

Skatteverket,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen (εισηγητή), προεδρεύοντα του ογδού τμήματος, A. Prechal και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 3ης Μαΐου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Daimler AG, εκπροσωπούμενη από τον M. Punkki, advokat,
- η Widex A/S, εκπροσωπούμενη από την M. Selin, jur. kand.,
- το Skatteverket, εκπροσωπούμενο από την K. Alvesson,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Meyer-Seitz,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον J. Enegren,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 1 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 129, στο εξής: *όγδοη οδηγία*), καθώς και του άρθρου 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ L 44, σ. 23).
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ, αντιστοίχως, της Daimler AG (στο εξής: *Daimler*), εγκατεστημένης στη Γερμανία, και της Widex A/S (στο εξής: *Widex*), εγκατεστημένης στη Δανία, αφενός, και του Skatteverket, σουηδικής φορολογικής αρχής, αφετέρου, όσον αφορά τη νομιμότητα αποφάσεων της αρχής αυτής με τις οποίες απορρίφθηκαν οι αιτήσεις των εταιριών αυτών για την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: *ΦΠΑ*) τον οποίο οι εταιρίες αυτές κατέβαλαν στη Σουηδία κατά την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (ΕΕ L 346, σ. 13, στο εξής: *οδηγία περί ΦΠΑ*), ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος, κατά την έννοια του άρθρου 1 της [όγδοης οδηγίας] και του άρθρου 171 της παρούσας οδηγίας, δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, δικαιούται επιστροφή του φόρου αυτού κατά τον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για [ορισμένους συγκεκριμένους σκοπούς].»

- 4 Το άρθρο 171, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στον φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιούν αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με φόρο, αλλά είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διαδικασίες εφαρμογής που προβλέπονται από την [όγδοη οδηγία].

[...]

5 Το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος [...] ο οποίος [...] δεν είχε στη χώρα αυτή ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μία μόνιμη εγκατάσταση διεξαγωγής των δραστηριοτήτων ούτε, ελλείψει μιας τέτοιας έδρας ή μιας τέτοιας εγκαταστάσεως, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του και ο οποίος [...] δεν προέβη σε παράδοση αγαθών ή σε παροχή υπηρεσιών που θεωρείται ως γενομένη στη χώρα αυτή, εξαιρέσει [ορισμένων παροχών υπηρεσιών μεταφοράς και ορισμένων άλλων παροχών υπηρεσιών].»

6 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2008/9 ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία καθορίζει τους λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την επιστροφή του [ΦΠΑ] που προβλέπεται στο άρθρο 170 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3.»

7 Το άρθρο 3 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται για οποιονδήποτε υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής, ο οποίος πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) [...] δεν διατηρούσε στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του·
- β) [...] δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση [ορισμένες παροχές υπηρεσιών μεταφοράς και ορισμένες άλλες παροχές υπηρεσιών].»

8 Το άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται όσον αφορά τις αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται μετά την 31η Δεκεμβρίου 2009.

2. Η [όγδοη οδηγία] καταργείται από 1ης Ιανουαρίου 2010. Ωστόσο, οι διατάξεις της συνεχίζουν να εφαρμόζονται όσον αφορά τις αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται πριν την 1η Ιανουαρίου 2010.

Οι παραπομπές στην καταργούμενη οδηγία θεωρούνται ως παραπομπές στην παρούσα οδηγία εκτός αν πρόκειται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται πριν από την 1η Ιανουαρίου 2010.»

Το σουηδικό δίκαιο

9 Κατά το άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, του κεφαλαίου 10 του νόμου (1994:200), περί του φόρου προστιθέμενης αξίας [mervärdesskattelagen (1994:200)], της 30ής Μαρτίου 1994 (SFS 1994, αριθ. 200), μια αλλοδαπή επιχείρηση δικαιούται, κατόπιν αιτήσεως, να τύχει επιστροφής του φόρου εισφορών, αν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- 1) ο φόρος εισφορών επιβλήθηκε για απόκτηση ή εισαγωγή σχετική με τον κύκλο εργασιών δραστηριότητας ασκούμενης στο εξωτερικό,

- 2) ο κύκλος εργασιών, σε περίπτωση που πραγματοποιείται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπόκειται σε φόρο ή συνεπάγεται δικαίωμα επιστροφής, αντίστοιχο προς το προβλεπόμενο στο άρθρο 11 ή στο άρθρο 12, στη χώρα εντός της οποίας πραγματοποιείται ο κύκλος εργασιών, και
 - 3) ο κύκλος εργασιών θα υπέκειτο σε φόρο ή θα συνεπαγόταν δικαίωμα επιστροφής, αντίστοιχο προς το προβλεπόμενο στο σουηδικό δίκαιο, αν ο κύκλος εργασιών είχε πραγματοποιηθεί εντός της Σουηδίας.
- 10 Το άρθρο 15 του κεφαλαίου 1 του ίδιου νόμου ορίζει ως αλλοδαπή επιχείρηση εκείνη την οποία δεν έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση ούτε συνήθη διαμονή στη Σουηδία.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-318/11

- 11 Η Daimler, η οποία έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας στη Γερμανία, δοκιμάζει αυτοκίνητα υπό χειμερινές συνθήκες σε εγκαταστάσεις δοκιμών στη Βόρεια Σουηδία. Δεν έχει δικό της προσωπικό εγκατεστημένο στη Σουηδία. Το προσωπικό που ασχολείται με τις δοκιμές μεταβαίνει αεροπορικώς στη Σουηδία κάθε φορά που πραγματοποιούνται οι δοκιμές αυτές. Το ίδιο ισχύει για τον χρησιμοποιούμενο τεχνολογικό εξοπλισμό.
- 12 Η Daimler έχει στη Σουηδία μια θυγατρική η οποία της ανήκει κατά 100 % και η οποία της παρέχει χώρους, πίστες δοκιμών και υπηρεσίες βοηθητικές της διεξαγωγής δοκιμών. Το προσωπικό της σουηδικής θυγατρικής αποτελείται από τέσσερις εποχιακούς υπαλλήλους και ένα διευθυντή.
- 13 Η Daimler δεν ασκεί καμία υποκείμενη στον ΦΠΑ δραστηριότητα στις εγκαταστάσεις στη Σουηδία. Οι πράξεις που πραγματοποιούνται εντός του κράτους μέλους αυτού συνίστανται σε δοκιμές οι οποίες είναι αναγκαίες για την προσήκουσα άσκηση της δραστηριότητας πώλησεως αυτοκινήτων την οποία ασκεί στη Γερμανία.
- 14 Στο πλαίσιο των δοκιμών αυτοκινήτων, η Daimler απέκτησε αγαθά και υπηρεσίες που δεν χρησίμευσαν για καμία φορολογητέα στη Σουηδία δραστηριότητα.
- 15 Βάσει των κανόνων που αφορούν την επιστροφή του φόρου υπέρ των αλλοδαπών επιχειρήσεων, ζήτησε από το Skatteverket την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για τις αποκτήσεις αυτές.
- 16 Οι αιτήσεις της αφορούν τις περιόδους από την 1η Ιανουαρίου έως τις 31 Δεκεμβρίου 2008, και από την 1η Οκτωβρίου έως τις 31 Δεκεμβρίου 2009. Τα ποσά τα οποία απαίτησε ανέρχονται, συνολικώς, σε 73 597 119 σουηδικές κορώνες (SEK). Οι αιτήσεις επιστροφής που αφορούν την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου έως τις 31 Δεκεμβρίου 2008 υποβλήθηκαν στο Skatteverket πριν την 1η Ιανουαρίου 2010, ενώ αυτές που αφορούν την περίοδο από την 1η Οκτωβρίου έως τις 31 Δεκεμβρίου 2009 υποβλήθηκαν μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2009.
- 17 Το Skatteverket αποφάσισε να μη χορηγήσει τη ζητηθείσα επιστροφή με την αιτιολογία ότι η Daimler διέθετε μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία. Δεν επικαλέστηκε την πραγματοποίηση παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών εκ μέρους της επιχειρήσεως αυτής στη Σουηδία.
- 18 Η Daimler άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων του Skatteverket ενώπιον του Förvaltningsrätten i Falun. Υποστήριξε ότι δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία.

- 19 Το Skatteverket ζητεί την απόρριψη της προσφυγής.
- 20 Στο πλαίσιο αυτό, το Förvaltningsrätten i Falun αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η έννοια “μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις”, στο πλαίσιο εκτιμήσεως πραγματοποιούμενης βάσει των σχετικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης;
 - 2) Πρέπει ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος, του οποίου δε η δραστηριότητα συνίσταται κυρίως στην κατασκευή και στην πώληση αυτοκινήτων και ο οποίος έχει διενεργήσει δοκιμές, υπό χειμερινές καιρικές συνθήκες, μοντέλων αυτοκινήτων σε εγκαταστάσεις στη Σουηδία, να θεωρηθεί ότι έχει στη χώρα αυτή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιήθηκαν εμπορικές πράξεις, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε αγαθά και υπηρεσίες που ελήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν στις εγκαταστάσεις δοκιμών στη Σουηδία, χωρίς να έχει δικό του προσωπικό μόνιμα εγκατεστημένο στη Σουηδία, και εφόσον η δραστηριότητα που συνίσταται στη διενέργεια δοκιμών είναι αναγκαία για την άσκηση εντός άλλου κράτους μέλους της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο;
 - 3) Επηρεάζεται η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει θυγατρική στη Σουηδία η οποία του ανήκει κατά 100 % και η οποία έχει ως σχεδόν αποκλειστικό σκοπό την παροχή ορισμένων υπηρεσιών στον υποκείμενο στον φόρο οι οποίες είναι σχετικές με την εν λόγω δραστηριότητα διενέργειας δοκιμών;»

Υπόθεση C-319/11

- 21 Η Widex, η οποία έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας στη Δανία, διαθέτει ένα τμήμα ερευνών στη Στοκχόλμη.
- 22 Αποκτά αγαθά και υπηρεσίες για τις ανάγκες της ερευνητικής δραστηριότητας που διεξάγει στο τμήμα αυτό.
- 23 Βάσει των κανόνων που αφορούν την επιστροφή του φόρου υπέρ των αλλοδαπών επιχειρήσεων, ζήτησε από το Skatteverket την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για τις αποκτήσεις αυτές. Η αίτησή της, η οποία αφορούσε την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2008, υποβλήθηκε στο Skatteverket στις 9 Ιουνίου 2009. Το ζητηθέν ποσό ανέρχεται σε 109 023 SEK. Αντιστοιχεί στον ΦΠΑ που καταβλήθηκε, μεταξύ άλλων, επί των δαπανών για μισθώματα, εκπαίδευση και τεχνικό εξοπλισμό.
- 24 Το Skatteverket αποφάσισε να μη χορηγήσει τη ζητηθείσα επιστροφή, με την αιτιολογία ότι η Widex έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία. Δεν υποστήριξε ότι η επιχείρηση αυτή προβαίνει σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στη Σουηδία.
- 25 Η Widex άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως του Skatteverket ενώπιον του Förvaltningsrätten i Falun.
- 26 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Widex προέβαλε κατ' ουσίαν ότι κατασκευάζει ακουστικά βαρηκοΐας και ότι διαθέτει ένα κέντρο στη Σουηδία το οποίο διεξάγει έρευνα στον τομέα της ακοολογίας. Το κέντρο αυτό αποτελεί τμήμα της Widex. Στους χώρους του στη Στοκχόλμη δεν πραγματοποιούνται πωλήσεις ούτε προώθηση των πωλήσεων ή εξυπηρέτηση πελατών, αλλά διεξάγεται αποκλειστικώς και μόνον έρευνα. Τα έσοδα του τμήματος συνίστανται στη χρηματική συνδρομή που λαμβάνει από το κεντρικό γραφείο της Widex στη Δανία. Η Widex εισφέρει τα

κονδύλια για τους μισθούς των τεσσάρων υπαλλήλων του τμήματος ερευνών και οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης καταβάλλονται απευθείας από το κεντρικό γραφείο στη Δανία. Επιπλέον, η Widex παρατηρεί ότι είναι η μισθώτρια των χώρων στη Στοκχόλμη και ότι, εξάλλου, έχει και μια σουηδική θυγατρική στο Malmö η οποία πωλεί και διανέμει τα προϊόντα της στη Σουηδία. Εντούτοις, το κέντρο ερευνών δεν εξαρτάται από τη θυγατρική αυτή.

- 27 Το Skatteverket ζητεί την απόρριψη της προσφυγής.
- 28 Εκτιμά ότι τρεις προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται ώστε να πρόκειται περί μόνιμης εγκαταστάσεως. Κατ' αυτό, πρέπει να υπάρχει ανθρώπινο δυναμικό και τεχνικός εξοπλισμός και η εν λόγω εγκατάσταση πρέπει να είναι τόσο σταθερή ώστε να είναι ικανή να παρέχει ή να καταναλώνει αγαθά ή υπηρεσίες. Δεν είναι όμως ανάγκη να έχουν παραδοθεί πράγματι αγαθά ή να έχουν παρασχεθεί υπηρεσίες.
- 29 Το Skatteverket υποστηρίζει ότι η Widex υπέβαλε αίτηση για να καταχωρισθεί ως εργοδότης από τον Σεπτέμβριο του 2006, ότι η δραστηριότητα ασκείται στους χώρους που βρίσκονται στη Στοκχόλμη και ότι οι αγορές που πραγματοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας προφανώς πραγματοποιούνται από εκεί, δεδομένου ότι μεγάλο μέρος των τιμολογίων φέρει τη διεύθυνση των χώρων στη Στοκχόλμη. Εντεύθεν συνάγει ότι η Widex έχει μόνιμη εγκατάσταση εκεί, δεδομένου ότι η δραστηριότητα ασκείται επί πλείονα έτη από το ίδιο μέρος και ότι στους χώρους αυτούς υπάρχουν ανθρώπινο δυναμικό και τεχνικός εξοπλισμός.
- 30 Στο πλαίσιο αυτό, το Förvaltningsrätten i Falun αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η έννοια “μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις”, στο πλαίσιο εκτιμήσεως πραγματοποιούμενης βάσει των σχετικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης;
- 2) Πρέπει ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος και του οποίου η δραστηριότητα συνίσταται μεταξύ άλλων στην κατασκευή και στην πώληση ακουστικών βαρηκοΐας να θεωρηθεί, λόγω του ότι διενεργεί έρευνα στον τομέα της ακοολογίας στη Σουηδία, ότι έχει στη χώρα αυτή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιήθηκαν εμπορικές πράξεις, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε αγαθά και υπηρεσίες που ελήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν στο εν λόγω τμήμα ερευνών στη Σουηδία;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος στις υποθέσεις C-318/11 και C-319/11

- 31 Με τα δύο πρώτα ερωτήματά του σε καθεμία από τις δύο υποθέσεις C-318/11 και C-319/11, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν ένας υποκείμενος στον ΦΠΑ εγκατεστημένος εντός κράτους μέλους ο οποίος, εντός άλλου κράτους μέλους, πραγματοποιεί μόνον τεχνικές δοκιμές ή διεξάγει ερευνητικές δραστηριότητες, χωρίς να διενεργεί φορολογητέες πράξεις, μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει, εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους, «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις», υπό την έννοια του άρθρου 1 της όγδοης οδηγίας και του άρθρου 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/9.
- 32 Το κριτήριο αυτό απαιτεί να πληρούνται σωρευτικώς δύο προϋποθέσεις οι οποίες συνίστανται, αφενός, στην ύπαρξη «μόνιμης εγκαταστάσεως» και, αφετέρου, στην διενέργεια «πράξεων», από την εγκατάσταση αυτή.

- 33 Το Skatteverket εκτιμά ότι το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ αποκλείεται οσάκις ο αιτών διαθέτει εντός του κράτους μέλους επιστροφής μόνιμη εγκατάσταση η οποία έχει κάποια συνοχή. Υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας και το άρθρο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/9 δεν απαιτούν, επιπλέον, τη διενέργεια από την εγκατάσταση αυτή φορολογητέων πράξεων εκρών εντός του κράτους μέλους επιστροφής, για να αποκλείεται το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών, εντός του εν λόγω κράτους, για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν εντός του κράτους αυτού.
- 34 Κατά το Skatteverket, από τη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Συλλογή 1996, σ. I-2395, της 17ης Ιουλίου 1997, C-190/95, ARO Lease, Συλλογή 1997, σ. I-4383, της 20ής Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFDS, Συλλογή 1997, σ. I-1005, της 7ης Μαΐου 1998, C-390/96, Lease Plan, Συλλογή 1998, σ. I-2553, και της 28ης Ιουνίου 2007, C-73/06, Planzer Luxembourg, Συλλογή 2007, σ. I-5655) προκύπτει ότι μόνιμη εγκατάσταση είναι μια εγκατάσταση τόσο ανεξάρτητη ώστε να είναι δυνατό να διατίθενται από αυτήν αγαθά ή υπηρεσίες στην αγορά. Αντιθέτως, δεν απαιτείται να παραδίδει πράγματι αγαθά ή μόνιμη εγκατάσταση ή να παρέχει υπηρεσίες.
- 35 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, σε όλες τις αποφάσεις τις οποίες επικαλέσθηκε το Skatteverket και οι οποίες παρατίθενται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης, το Δικαστήριο ερμήνευσε την έννοια των όρων «μόνιμη εγκατάσταση» ή «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» σε σχέση με όντως διενεργηθείσες φορολογητέες πράξεις, προκειμένου να καθορίσει τον τόπο φορολογησεώς τους. Με την ως άνω ερμηνεία, το Δικαστήριο ουδόλως αποφάνθηκε επί του αυτοτελούς ζητήματος αν, προκειμένου να αποκλεισθεί το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, πρέπει να έχουν πράγματι διενεργηθεί φορολογητέες πράξεις εντός του κράτους μέλους επιστροφής ή αν αρκεί η απλή ικανότητα διενέργειας τέτοιων πράξεων.
- 36 Όσον αφορά το τελευταίο αυτό ζήτημα, υπενθυμίζεται αντιθέτως ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση της 16ης Ιουλίου 2009, C-244/08, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2009, σ. I-130, σκέψεις 31 και 32), έκρινε ότι η έκφραση «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις», του άρθρου 1 της όγδοης οδηγίας [και νυν άρθρου 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/9], πρέπει να ερμηνεύεται θεωρουμένου ως υποκειμένου στον φόρο που κατοικεί στην αλλοδαπή ενός προσώπου που δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση από την οποία να διενεργεί κατά γενικό κανόνα φορολογητέες πράξεις. Συνεπώς, η ύπαρξη πράξεων εκρών στο οικείο κράτος μέλος είναι ο καθοριστικός παράγοντας προκειμένου να αποκλεισθεί η εφαρμογή της όγδοης οδηγίας. Το Δικαστήριο έκρινε μάλιστα ότι ο όρος «πράξεις» που χρησιμοποιείται στη φράση «από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις» μπορεί να αφορά μόνον πράξεις εκρών.
- 37 Συνεπώς, προκειμένου να αποκλεισθεί το δικαίωμα επιστροφής, πρέπει να διαπιστώνεται η πραγματική διενέργεια φορολογητέων πράξεων από τη μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους υποβολής της αιτήσεως επιστροφής και όχι μια απλή ικανότητα διενέργειας τέτοιων πράξεων από την εν λόγω εγκατάσταση.
- 38 Στις διαφορές της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι οι οικείες επιχειρήσεις δεν διενεργούν φορολογητέες πράξεις εκρών εντός του κράτους μέλους υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, μέσω των υπηρεσιών τους τεχνικών δοκιμών και ερευνών.
- 39 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να αναγνωρισθεί δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών, χωρίς να είναι ανάγκη να εξετασθεί, εξάλλου, αν καθεμία από τις εν λόγω επιχειρήσεις διαθέτει πράγματι «μόνιμη εγκατάσταση» υπό την έννοια των υπό ερμηνεία διατάξεων, δεδομένου ότι οι δύο προϋποθέσεις του κριτηρίου της «μόνιμης εγκαταστάσεως από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις» είναι σωρευτικές.

- 40 Όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, η ερμηνεία αυτή ανταποκρίνεται στον σκοπό των εφαρμοστέων οδηγιών που είναι να παρασχεθεί στον υποκείμενο στον φόρο η δυνατότητα να επιτύχει την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών, οσάκις, ελλείψει φορολογητέων πράξεων εκροών εντός του κράτους μέλους επιστροφής, ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα μπορούσε να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών από τον ΦΠΑ επί των εκροών.
- 41 Συγκεκριμένα, το δικαίωμα του εγκατεστημένου σε κράτος μέλος υποκειμένου στον φόρο να τύχει της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος, όπως ρυθμίζεται από την όγδοη οδηγία, είναι το αντίστοιχο του δικαιώματος, που θεσπίζει υπέρ αυτού η έκτη οδηγία, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών στο δικό του κράτος μέλος (απόφαση Planzer Luxembourg, προπαρατεθείσα, σκέψη 35).
- 42 Τέλος επισημαίνεται ότι το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας και το άρθρο 3, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/9 εξαρτούν ρητώς το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ από την ανυπαρξία παραδόσεως αγαθών και παροχών υπηρεσιών που να θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν εντός του κράτους μέλους επιστροφής, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν διατηρούσε στο κράτος αυτό την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις ούτε, σε περίπτωση μη υπάρξεως αυτών, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.
- 43 Συνεπώς, η πραγματική διενέργεια φορολογητέων πράξεων εντός του κράτους μέλους επιστροφής είναι η κοινή προϋπόθεση αποκλεισμού από το δικαίωμα επιστροφής είτε ο αιτών υποκείμενος στον φόρο έχει μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους αυτού είτε όχι.
- 44 Κατά συνέπεια, στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα καθεμιάς από τις υποθέσεις πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένας υποκείμενος στον ΦΠΑ εγκατεστημένος εντός κράτους μέλους ο οποίος, εντός άλλου κράτους μέλους, πραγματοποιεί μόνον τεχνικές δοκιμές ή διεξάγει ερευνητικές δραστηριότητες, χωρίς να διενεργεί φορολογητέες πράξεις, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει, εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους, «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις», υπό την έννοια του άρθρου 1 της όγδοης οδηγίας και του άρθρου 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/9.

Επί του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-318/11

- 45 Με το τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-318/11, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν η ερμηνεία που δόθηκε στη φράση «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις» μπορεί να αμφισβητηθεί, σε περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, επειδή ο υποκείμενος στον φόρο έχει, εντός του κράτους μέλους στο οποίο υπέβαλε την αίτηση επιστροφής, θυγατρική η οποία του ανήκει κατά 100% και η οποία έχει ως σχεδόν αποκλειστικό σκοπό την παροχή ορισμένων υπηρεσιών στον υποκείμενο στον φόρο οι οποίες είναι σχετικές με τις διενεργούμενες δοκιμές.
- 46 Το Skatteverket υποστηρίζει ότι, στη διαφορά της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει, μέσω της θυγατρικής που του ανήκει κατά 100%, σταθερή εγκατάσταση εντός του κράτους μέλους υποβολής της αιτήσεως του επιστροφής.
- 47 Υποστηρίζει ότι το Δικαστήριο έκρινε, στις σκέψεις 26 έως 29 της προπαρατεθείσας αποφάσεώς του DFDS, ότι μια θυγατρική διαθέτουσα τεχνικά μέσα και ανθρώπινο δυναμικό, η οποία ενεργεί ως απλώς βοηθητική της μητρικής εταιρίας, συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας αυτής εντός του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η θυγατρική αυτή.
- 48 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι μια θυγατρική κατά 100%, όπως αυτή στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο, αποτελεί νομικό πρόσωπο υποκείμενο αυτοτελώς στον φόρο και ότι αυτή δεν προέβη στις επίμαχες στην κύρια δίκη αποκτήσεις αγαθών.

- 49 Εξάλλου, επισημαίνεται ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση DFDS, αγνοήθηκε η συναρτώμενη με το καθεστώς της θυγατρικής ανεξαρτησία και ελήφθη υπόψη η εμπορική πραγματικότητα, μόνον προκειμένου να κριθεί ποια από τις δύο εταιρίες, η μητρική ή η θυγατρική, είχε πράγματι διενεργήσει τις επίμαχες στην κύρια δίκη ενεργητικές φορολογητέες πράξεις παροχής υπηρεσιών και, κατόπιν, ποιο ήταν το κράτος μέλος φορολόγησης των πράξεων αυτών.
- 50 Στην υπόθεση C-318/11 όμως, δεν πληρούται αυτή καθεαυτή η προϋπόθεση της υπάρξεως ενεργητικών φορολογητέων πράξεων εκρών που να έχει διενεργήσει η υπηρεσία τεχνικών δοκιμών, προϋπόθεση που συνδέεται σωρευτικώς προς την έννοια της «μόνιμης εγκαταστάσεως» και συνεπώς είναι, αφ' εαυτής, αναγκαία για τον αποκλεισμό του δικαιώματος επιστροφής.
- 51 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα της υποθέσεως C-318/11 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η ερμηνεία που δόθηκε στη φράση «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις» δεν μπορεί να αμφισβητηθεί, σε περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, επειδή ο υποκείμενος στον φόρο έχει, εντός του κράτους μέλους στο οποίο υπέβαλε την αίτηση επιστροφής, θυγατρική η οποία του ανήκει κατά 100 % και η οποία έχει ως σχεδόν αποκλειστικό σκοπό την παροχή ορισμένων υπηρεσιών στον υποκείμενο στον φόρο οι οποίες είναι σχετικές με τις διενεργούμενες δοκιμές.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 52 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπου που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Ένας υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας εγκατεστημένος εντός κράτους μέλους ο οποίος, εντός άλλου κράτους μέλους, πραγματοποιεί μόνον τεχνικές δοκιμές ή διεξάγει ερευνητικές δραστηριότητες, χωρίς να διενεργεί φορολογητέες πράξεις, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει, εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους, «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις», υπό την έννοια του άρθρου 1 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006, και του άρθρου 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος.
- 2) Η ερμηνεία αυτή δεν μπορεί να αμφισβητηθεί, σε περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, επειδή ο υποκείμενος στον φόρο έχει, εντός του κράτους μέλους στο οποίο υπέβαλε την αίτηση επιστροφής, θυγατρική η οποία του ανήκει κατά 100 % και η οποία έχει ως σχεδόν αποκλειστικό σκοπό την παροχή ορισμένων υπηρεσιών στον υποκείμενο στον φόρο οι οποίες είναι σχετικές με τις διενεργούμενες τεχνικές δοκιμές.

(υπογραφές)