



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
MELCHIOR WATHELET  
της 8ης Μαΐου 2014<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-7/13**

**Skandia America Corp. (USA), filial Sverige**  
**κατά**  
**Skatteverket**  
[αίτηση του Förvaltningsrätten i Stockholm (Σουηδία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Όμιλος ΦΠΑ — Εσωτερική τιμολόγηση για τις υπηρεσίες που παρέχονται από εδρεύουσα σε τρίτο κράτος κύρια εταιρία προς υποκατάστημά της το οποίο περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ εντός κράτους μέλους — Φορολογητέος ή μη χαρακτήρας των παρεχομένων υπηρεσιών»

### I – Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του σουηδικού υποκαταστήματος της Skandia America Corporation, εταιρίας εδρεύουσας στις Ηνωμένες Πολιτείες, και της Skatteverket (σουηδικής φορολογικής αρχής), με αντικείμενο την απόφαση της εν λόγω αρχής να υποβάλει σε φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τις παροχές υπηρεσιών της Skandia America Corporation προς το σουηδικό υποκατάστημά της, καταχωρισθέν στη Σουηδία ως μέλος ομάδας αποτελούμενης από πλείονες εταιρίες οι οποίες θεωρούνται ως ενιαίος υποκείμενος στον ΦΠΑ (στο εξής: όμιλος ΦΠΑ).

2. Στην απόφαση FCE Bank, το Δικαστήριο έκρινε ότι μια μόνιμη εγκατάσταση που δεν αποτελεί αυτοτελή νομική οντότητα έναντι της εταιρίας στην οποία ανήκει, βρίσκεται σε διαφορετικό κράτος μέλος από την εταιρία αυτήν και αποτελεί τον λήπτη ορισμένων υπηρεσιών που παρέχει η εταιρία αυτή δεν πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενη στον ΦΠΑ για το κόστος της παροχής των υπηρεσιών αυτών με το οποίο χρεώνεται<sup>2</sup>.

3. Στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά την ερμηνεία των άρθρων 9, παράγραφος 1, 11 και 196 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)<sup>3</sup>, τίθεται ουσιαστικά το ζήτημα αν η αρχή την οποία διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφασή του FCE Bank (EU:C:2006:196) έχει εφαρμογή στην περίπτωση που το υποκατάστημα περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ στη χώρα εντός της οποίας είναι εγκατεστημένο και, σε καταφατική περίπτωση, αν υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ είναι ο παρέχων τις επίμαχες υπηρεσίες ή ο λήπτης αυτών.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 41.

3 — ΕΕ L 347, σ. 1.

## II – Νομικό πλαίσιο

### A — Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 2 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. 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,

[...]».

5. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, 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.»

6. Κατά το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (εφεξής: επιτροπή ΦΠΑ), κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης.

Το κράτος μέλος που ασκεί τη δυνατότητα επιλογής που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο μπορεί να θεσπίζει κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της εν λόγω διάταξης.»

7. Το άρθρο 43 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

8. Το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και ια', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του αποκτώντος ή της μόνιμης εγκατάστασής του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, σε περίπτωση δε έλλειψης έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

γ) παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές, και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών,

[...]

ια) παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα και ιδίως εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα II, [...].».

9. Κατά το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202.»

10. Κατά το άρθρο 196 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που προβλέπονται στο άρθρο 56 ή από το λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ο φόρος, προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που καλύπτονται από τα άρθρα 44, 47, 50, 53, 54 και 55, εφόσον οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εν λόγω κράτος μέλος.»

11. Το παράρτημα II, με τίτλο «Ενδεικτικός κατάλογος των υπηρεσιών που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα και παρατίθενται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια'», έχει ως εξής:

- «1) Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού,
- 2) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,
- 3) η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,
- 4) η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων,
- 5) η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.»

B — Το εθνικό δίκαιο

12. Από το κεφάλαιο 6α, άρθρα 1 έως 4, του νόμου περί ΦΠΑ 1994:200 [mervärdesskattelagen (1994:200)] προκύπτει ότι δύο ή περισσότεροι επιχειρηματίες μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαίος επιχειρηματίας (όμιλος ΦΠΑ) και η δραστηριότητα την οποία ασκούν μπορεί να θεωρηθεί ως ενιαία δραστηριότητα. Μια μόνιμη εγκατάσταση επιχειρηματία μπορεί να περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ μόνον αν αυτή βρίσκεται στη Σουηδία. Ο όμιλος ΦΠΑ μπορεί να αποτελείται μόνον από επιχειρηματίες που συνδέονται στενά μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Ο όμιλος ΦΠΑ συνιστάται βάσει αποφάσεως της Skatteverket περί καταχωρίσεώς του στο φορολογικό μητρώο, κατόπιν αιτήσεως των μελών του. Οι εν λόγω διατάξεις θεσπίστηκαν βάσει της εξουσιοδοτήσεως που παρέχει το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ.

13. Το κεφάλαιο 5, άρθρο 7, πρώτο εδάφιο, του νόμου αυτού ορίζει ότι οι υπηρεσίες που προσδιορίζονται στο δεύτερο εδάφιο θεωρείται ότι παρέχονται εντός της εθνικής επικρατείας, εφόσον προέρχονται από χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο λήπτης είναι επιχειρηματίας ο οποίος έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στη Σουηδία. Οι υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνουν,

μεταξύ άλλων, τις υπηρεσίες που παρέχονται από συμβούλους και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και τις υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα για την εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και την παροχή και ενημέρωση λογισμικού. Η εν λόγω διάταξη αποσκοπεί στη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 56 της οδηγίας ΦΠΑ.

14. Το άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του κεφαλαίου 1 του εν λόγω νόμου ορίζει ότι όσοι προβαίνουν σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 1 του ίδιου κεφαλαίου υποχρεούνται να καταβάλουν τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην πράξη. Από το πρώτο εδάφιο, σημείο 2, του ίδιου άρθρου 2 προκύπτει ότι ο λήπτης των υπηρεσιών που προσδιορίζονται στο κεφάλαιο 5, άρθρο 7, οι οποίες παρέχονται από αλλοδαπή επιχείρηση υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ επί της αγοράς. Οι εν λόγω διατάξεις αποσκοπούν στη θέση σε εφαρμογή των άρθρων 193 και 196 της οδηγίας.

15. Κατά το κεφάλαιο 1, άρθρο 15, του ίδιου νόμου, ως αλλοδαπή επιχείρηση νοείται ο επιχειρηματίας ο οποίος δεν έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση ούτε την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στη Σουηδία.

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

16. Η Skandia America Corporation είναι εταιρία δικαίου του Delaware (Ηνωμένες Πολιτείες) η οποία έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας στις Ηνωμένες Πολιτείες. Αποτελεί μέρος του ομίλου ασφαλειών Old Mutual του οποίου η μητρική εταιρία, Old Mutual plc, είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά τα οικονομικά έτη 2007 και 2008, η Skandia America Corporation αποτελούσε την εταιρία του ομίλου η οποία ήταν υπεύθυνη σε παγκόσμιο επίπεδο για τις αγορές του ομίλου όσον αφορά τις υπηρεσίες πληροφορικής. Η εν λόγω εταιρία αναδιένειμε αυτές τις υπηρεσίες πληροφορικής, τις οποίες αγόραζε από εταιρίες εκτός του ομίλου, σε διάφορες εταιρίες ή υποκαταστήματα του ομίλου, στα οποία συγκαταλέγεται και το σουηδικό υποκατάστημά της.

17. Το σουηδικό υποκατάστημα έχει καταχωριστεί ως μέλος του ομίλου ΦΠΑ της ασφαλιστικής εταιρίας Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) από τις 11 Ιουλίου 2007. Είχε αναλάβει το έργο της επεξεργασίας των παρεχόμενων από τη Skandia America Corporation υπηρεσιών πληροφορικής για την παραγωγή του τελικού προϊόντος, καλούμενου παραγωγή προϊόντων πληροφορικής (IT-produktion). Τα εν λόγω προϊόντα παρέχονταν κατόπιν σε διάφορες εταιρίες του ομίλου, μέλη ή μη μέλη του ομίλου ΦΠΑ. Για κάθε παροχή των υπηρεσιών, τόσο μεταξύ της Skandia America Corporation και του σουηδικού υποκαταστήματός της όσο και μεταξύ του σουηδικού υποκαταστήματος και άλλων εταιριών του ομίλου, επιβαλλόταν προσαύξηση («mark-up») 5 % επί της τιμής. Το κόστος κατανεμόταν μεταξύ της Skandia America Corporation και του σουηδικού υποκαταστήματός της μέσω της εκδόσεως εσωτερικών τιμολογίων.

18. Κρίνοντας ότι οι παροχές υπηρεσιών εκ μέρους της Skandia America Corporation προς το σουηδικό υποκατάστημά της αποτελούσαν φορολογητέες πράξεις, η Skatteverket αποφάσισε να τις υποβάλει σε ΦΠΑ και έκρινε ότι υπόχρεη για την καταβολή του φόρου ήταν η Skandia America Corporation. Κατόπιν τούτου, η Skatteverket καταχώρισε το σουηδικό υποκατάστημα στο φορολογικό μητρώο ως υποκείμενο στον ΦΠΑ και του επέβαλε τον αναλογούντα φόρο, με την αιτιολογία ότι το υποκατάστημα αυτό αποτελούσε τη μόνιμη εγκατάσταση της Skandia America Corporation στη Σουηδία.

19. Το σουηδικό υποκατάστημα της Skandia America Corporation άσκησε προσφυγή ακυρώσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, προβάλλοντας ότι δεν υπάρχει καμία νομική βάση επιτρέπουσα, αφενός, τη φορολόγηση πράξεως που διενεργείται μεταξύ μιας κύριας εγκαταστάσεως και του υποκαταστήματός της και, αφετέρου, την καταχώριση του υποκαταστήματος στο φορολογικό μητρώο ως υποκείμενου στον ΦΠΑ, ενώ αυτό είναι ταυτοχρόνως καταχωρισμένο ως μέλος του ομίλου ΦΠΑ.

20. Κρίνοντας ότι το Δικαστήριο δεν έχει αποφανθεί ακόμα επί των ζητημάτων ΦΠΑ που ανέκυψαν στο πλαίσιο της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Αποτελούν φορολογητέες πράξεις οι παροχές αγορασθεισών εκτός ομίλου ΦΠΑ υπηρεσιών στις οποίες προβαίνει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση εταιρίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της, καταλογίζοντας μέρος του κόστους αγοράς στο υποκατάστημα, όταν το υποκατάστημα υπάγεται σε όμιλο ΦΠΑ εντός του οικείου κράτους μέλους;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση να αντιμετωπίζεται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 196 της οδηγίας 2006/112/EΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, οπότε υποχρέωση καταβολής φόρου επί των οικείων πράξεων υπέχει ο λήπτης των υπηρεσιών;»

#### IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

21. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κατατέθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου στις 7 Ιανουαρίου 2013. Η Skandia America Corporation, η Skatteverket, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις.

22. Στις 21 Ιανουαρίου 2014, το Δικαστήριο υπέβαλε στους μετέχοντες στη διαδικασία την ακόλουθη ερώτηση προς απάντηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση:

«Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 61, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, οι μετέχοντες στη διαδικασία καλούνται να λάβουν θέση επί του ζητήματος αν, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας FCE Bank [EU:C:2006:196], το υποκατάστημα εταιρίας τρίτης χώρας το οποίο είναι εγκαταστημένο εντός κράτους μέλους μπορεί να αποτελεί “εγκατεστημένο στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπο”, κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ.»

23. Στις 12 Μαρτίου 2014, διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση, κατά την οποία η Skandia America Corporation, η Σουηδική Κυβέρνηση, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή ανέπτυξαν τις προφορικές παρατηρήσεις τους.

#### V – Ανάλυση

##### A — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

24. Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν οι παροχές αγορασθεισών εκτός ομίλου ΦΠΑ υπηρεσιών στις οποίες προβαίνει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση εταιρίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της, καταλογίζοντας μέρος του κόστους των αγορών αυτών στο υποκατάστημα, αποτελούν φορολογητέες πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, όταν το υποκατάστημα υπάγεται σε όμιλο ΦΠΑ εντός του οικείου κράτους μέλους.

25. Με άλλα λόγια, το ερώτημα αυτό θέτει το ζήτημα της εφαρμογής της αρχής που διατυπώθηκε στην απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196) στην περίπτωση που το υποκατάστημα εγκατεστημένης σε τρίτη χώρα εταιρίας περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου έχει εγκατασταθεί. Στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι «η μόνιμη εγκατάσταση που δεν αποτελεί αυτοτελή νομική οντότητα έναντι της εταιρίας στην οποία ανήκει, βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και αποτελεί τον αποδέκτη ορισμένων υπηρεσιών που παρέχει η εταιρία αυτή δεν πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενη

στον ΦΠΑ για το κόστος της παροχής των υπηρεσιών αυτών με το οποίο χρεώνεται»<sup>4</sup>.

#### 1. Επιχειρήματα των μετεχόντων στη διαδικασία

26. Η Skandia America Corporation και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι ένα υποκατάστημα μπορεί να περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ αυτοτελώς προς την κύρια εγκατάσταση. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, ειδικότερα, ότι το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφορά τα «εγκατεστημένα στο έδαφος [του κράτους μέλους του ομίλου] πρόσωπα», έχει εφαρμογή στις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών υποκειμένων στον φόρο που βρίσκονται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού.

27. Η Skandia America Corporation και η Γερμανική Κυβέρνηση φρονούν επίσης ότι η αρχή της επιχειρηματικής ενότητας μεταξύ κύριας εγκαταστάσεως και υποκαταστήματος, που διατυπώθηκε στην απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196), έχει εφαρμογή επίσης όταν το υποκατάστημα περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ. Κατά την άποψή τους, το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ δεν απονέμει σε κράτος μέλος το δικαίωμα να διαιρεί, με τεχνητό τρόπο, την κύρια εγκατάσταση και το υποκατάστημά της σε δύο υποκειμένους στον φόρο.

28. Συναφώς, η Skandia America Corporation υποστηρίζει ότι το σουηδικό υποκατάστημά της δεν διαθέτει επαρκή αυτονομία ώστε να ενεργεί για δικό του λογαριασμό, με δική του ευθύνη, και να φέρει το ίδιο τους οικονομικούς κινδύνους της δραστηριότητάς του, με τέτοιο τρόπο ώστε να υπάρχει, ως προς τον ΦΠΑ, κύκλος εργασιών μεταξύ αυτού και της κύριας εγκαταστάσεως. Για τους λόγους που εκτίθενται στις σκέψεις 36 έως 40 της αποφάσεως FCE Bank (EU:C:2006:196) και, μεταξύ άλλων, λόγω του ότι το υποκατάστημα δεν φέρει τους οικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με την άσκηση των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως και δεν διαθέτει αρχικό κεφάλαιο, η Skandia America Corporation υποστηρίζει ότι το υποκατάστημά της δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενο στον ΦΠΑ λόγω του κόστους που του καταλογίζεται για τη μετατροπή των υπηρεσιών πληροφορικής που αγοράστηκαν εκτός του ομίλου.

29. Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι τα αποτελέσματα της αρχής της επιχειρηματικής ενότητας ισχύουν μόνο για τις εγκαταστάσεις της ίδιας νομικής οντότητας και, στο πλαίσιο της επιβολής φόρου στους ομίλους ΦΠΑ, μόνο για τα μέλη ομίλου που εδρεύουν εντός του κράτους μέλους του ομίλου. Εντεύθεν συνάγεται, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ότι οι εντός του ομίλου ΦΠΑ παροχές υπηρεσιών μεταξύ διαφορετικών νομικών οντοτήτων που ανήκουν σε όμιλο ΦΠΑ δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, καθόσον πρόκειται μόνο για πράξεις στις οποίες μετέχουν αποκλειστικά εγκαταστάσεις (περιλαμβανομένων των κυρίων εγκαταστάσεων) ευρισκόμενες εντός του κράτους μέλους του ομίλου ΦΠΑ. Η λογική συνέπεια είναι ότι οι παροχές αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ, άπαξ ένα από τα μέρη της παροχής αποτελεί εγκατάσταση (περιλαμβανομένης μιας κύριας εγκαταστάσεως) ευρισκόμενη εκτός του κράτους μέλους του ομίλου ΦΠΑ.

30. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει επίσης ότι η αρχή την οποία διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφασή του FCE Bank (EU:C:2006:196) έχει εφαρμογή εν προκειμένω και ότι η παροχή υπηρεσιών που διενεργήθηκε μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως και του υποκαταστήματος δεν υπόκειται σε φόρο.

<sup>4</sup> — Απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196, σκέψη 41).

31. Ωστόσο, αντίθετα από τη Skandia America Corporation και τη Γερμανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι ένα υποκατάστημα δεν μπορεί να περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ. Η Κυβέρνηση αυτή βασίζεται στο γράμμα του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται στα «εγκατεστημένα στο έδαφος του [...] κράτους μέλους [όπου συστάθηκε ο όμιλος ΦΠΑ] πρόσωπα, τα οποία είναι [...] ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης»<sup>5</sup>.

32. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι ο όρος «εγκατεστημένα [...] πρόσωπα» έχει την έννοια ενός νομικού προσώπου στο σύνολό του, στο οποίο ανήκει το επίμαχο υποκατάστημα και καταλήγει ότι εν προκειμένω το «πρόσωπο» αυτό πρέπει να είναι η Skandia America Corporation, η οποία είναι εγκατεστημένη στη Σουηδία μέσω του υποκαταστήματός της, και όχι το υποκατάστημα αυτό καθαυτό.

33. Η Skatteverket, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή αντικρούουν τις ως άνω ερμηνείες των άρθρων 9 και 11 της οδηγίας ΦΠΑ. Χωρίς να αμφισβητούν την αρχή που διατυπώθηκε με την απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196), η Skatteverket, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η αρχή αυτή δεν έχει εφαρμογή όταν μόνον το υποκατάστημα έχει περιληφθεί σε όμιλο ΦΠΑ. Αντιθέτως, υποστηρίζουν ότι η ένταξη του υποκαταστήματος σε όμιλο ΦΠΑ έχει ως συνέπεια ότι, βάσει της αρχής του ενιαίου υποκειμένου στον φόρο που καθιερώνεται στο άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, το υποκατάστημα και η κύρια εγκατάσταση δεν αποτελούν πλέον μέρος του ίδιου υποκειμένου στον φόρο.

34. Προς υποστήριξη της απόψεώς τους, η Skatteverket, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή παραπέμπουν, μεταξύ άλλων, στην απόφαση Ampliscientifica και Amplifin, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι «η εφαρμογή του καθεστώτος του άρθρου [11 της οδηγίας ΦΠΑ] προϋποθέτει ότι η θεσπισθείσα βάσει της διατάξεως αυτής εθνική ρύθμιση καθιστά δυνατό για τα φυσικά πρόσωπα και ιδίως τα νομικά πρόσωπα που συνδέονται με δεσμούς από δημοσιονομικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως να μην αντιμετωπίζονται ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ως ένας και μοναδικός»<sup>6</sup>.

35. Η Skatteverket, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή βασίζονται στην αρχή του ενιαίου υποκειμένου στον φόρο για να υποστηρίξουν ότι η ένταξη του υποκαταστήματος σε όμιλο ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα ότι, ως προς τον ΦΠΑ, υπάρχει παροχή υπηρεσιών μεταξύ δύο υποκειμένων στον φόρο, δηλαδή της κύριας εγκαταστάσεως Skandia America Corporation και του ομίλου ΦΠΑ, περιλαμβανομένου του υποκαταστήματός της.

36. Ως προς τη δυνατότητα εντάξεως του υποκαταστήματος εταιρίας σε όμιλο ΦΠΑ χωρίς την ένταξη της κύριας εγκαταστάσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι όροι «εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα» του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα με την ανακοίνωσή της προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για τη δυνατότητα ομαδοποίησης του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ανακοίνωση)<sup>7</sup>.

37. Κατά την εν λόγω ανακοίνωση, οι όροι αυτοί έχουν την έννοια ότι αποκλείονται από την ένταξη σε όμιλο ΦΠΑ τα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή υποκαταστήματα που αποτελούν μέρος νομικών οντοτήτων οι οποίες είναι εγκατεστημένες στο κράτος μέλος του ομίλου ΦΠΑ. Αντιθέτως, μπορούν να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ τα υποκαταστήματα που είναι εγκατεστημένα στο έδαφος του κράτους μέλους του ομίλου ΦΠΑ και αποτελούν μέρος σε νομικών οντοτήτων οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή.

5 — Η υπογράμμιση δική μου.

6 — Απόφαση Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 19). Η υπογράμμιση δική μου.

7 — COM(2009) 325 τελικό, σημείο 3.3.2.

38. Η Skatteverket, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν, επομένως, ότι η ένταξη του επίμαχου σουηδικού υποκαταστήματος στον όμιλο ΦΠΑ δεν θίγει την αρχή την οποία διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196).

## 2. Εκτίμηση

39. Αφετηρία της αναλύσεώς μου είναι το γράμμα του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο «κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης».

40. Όπως υπονοείται με την ερώτηση που έθεσε το Δικαστήριο προς τους μετέχοντες στη διαδικασία προς απάντηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, πρέπει, κατ' αρχάς, να διευκρινιστεί αν ένα υποκατάστημα, αυτό καθεαυτό, μπορεί να περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ στο κράτος μέλος εντός του οποίου έχει εγκατασταθεί, δηλαδή χωρίς να περιλαμβάνεται επίσης στον όμιλο αυτό η εταιρία της οποίας αποτελεί μέρος και η οποία δεν είναι εγκατεστημένη εντός του ίδιου κράτους μέλους. Με άλλα λόγια, πρέπει να διευκρινιστεί αν το σουηδικό υποκατάστημα της Skandia America Corporation μπορεί να χαρακτηριστεί ως «πρόσωπο» εγκατεστημένο στο έδαφος της Σουηδίας, κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ.

41. Ο όρος αυτός έχει ήδη γίνει αναλυθεί από το Δικαστήριο στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας<sup>8</sup>, μολονότι η ανάλυση αυτή επικεντρώθηκε στο αρκετά ειδικό ζήτημα αν ο όρος «πρόσωπο» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά «υποκείμενο στον φόρο» κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας αυτής.

42. Αντιθέτως προς τα υποστηριχθέντα από τη Σουηδική και τη Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Δικαστήριο, κρίνοντας ότι τα πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα στον φόρο μπορούν να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ<sup>9</sup>, δεν επέτρεψε να συμπεριλαμβάνονται τα υποκαταστήματα σε όμιλο ΦΠΑ αυτοτελώς προς την κύρια εγκατάστασή τους.

43. Πράγματι, το γεγονός ότι, στην απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (EU:C:2013:217), το Δικαστήριο έκρινε ότι «πρόσωπο» δεν σημαίνει «υποκείμενος στον φόρο» έχει απλώς την έννοια ότι περισσότερα πρόσωπα που δεν είναι αυτά καθεαυτά υποκείμενα στον φόρο, μπορούν δημιουργώντας όμιλο ΦΠΑ, να συνιστούν όλα μαζί «ενιαίο υποκείμενο στον φόρο» κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή αυτόν που ασκεί, «κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής». Στην απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, το Δικαστήριο δεν έχει επομένως ορίσει την έννοια του όρου «πρόσωπο» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ.

44. Υπογραμμίζω τη διαφορά της ορολογίας που χρησιμοποιείται στα άρθρα 9 και 11 της οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο 9 εφαρμόζεται σε «οποιο/ν/δήποτε ασκεί [...] οικονομική δραστηριότητα»<sup>10</sup>, ενώ το άρθρο 11 εφαρμόζεται στα «εγκατεστημένα στο έδαφος του [...] κράτους μέλους [όπου συστάθηκε ο όμιλος ΦΠΑ] πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης»<sup>11</sup>.

8 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217). Βλ., επίσης, αποφάσεις Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263) Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-65/11, EU:C:2013:265)· Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-74/11, EU:C:2013:266) Επιτροπή κατά Ηνωμένων Βασιλείων (C-86/11, EU:C:2013:267), και Επιτροπή κατά Τσεχικής Δημοκρατίας (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (EU:C:2013:217, σκέψη 50).

10 — Η υπογράμμιση δική μου.

11 — Η υπογράμμιση δική μου.



45. Κατά τη γνώμη μου, η διαφορά αυτή καταδεικνύει ότι το πεδίο εφαρμογής *ratione personae* του άρθρου 11 είναι στενότερο από το αντίστοιχο του άρθρου 9. Συνεπώς, ο όρος «πρόσωπο» μπορεί να γίνει αντιληπτός μόνο κατά τη συνήθη του έννοια, δηλαδή ως «être qui jouit de la personnalité juridique» («ον με ικανότητα δικαίου»)<sup>12</sup>, δηλαδή φυσικό ή νομικό πρόσωπο, έννοια που είναι ήδη στενότερη από την έννοια του όρου «οποιοσδήποτε». Η διαφορά αυτή καθίσταται σαφής στην απόφαση Heerma, στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η έννοια του υποκειμένου στον φόρο δεν καλύπτει μόνο τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, αλλά ακόμα και τις στερούμενες νομικής προσωπικότητας οντότητες, όπως μια αστική εταιρία του ολλανδικού δικαίου<sup>13</sup>. Δεν θεωρώ ότι αυτή η ερμηνεία θα ήταν δυνατή αν το άρθρο 9 αναφερόταν επίσης σε «πρόσωπο».

46. Συνεπώς, όπως υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, για να μπορεί μια οντότητα να ενταχθεί σε όμιλο ΦΠΑ πρέπει να αποτελεί αυτοτελές «πρόσωπο», πράγμα που δεν συμβαίνει στην περίπτωση υποκαταστήματος.

47. Εξάλλου, η κύρια εγκατάσταση και το υποκατάστημά της, που αποτελούν μέρη ενός και του αυτού νομικού προσώπου, δεν μπορούν να είναι αμφότερα υποκείμενοι στον ΦΠΑ.

48. Πράγματι, όπως εξήγησε ο γενικός εισαγγελέας P. Léger στο σημείο 56 των προτάσεών του στην υπόθεση FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), «με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως με την επιτροπή του ΦΠΑ του άρθρου [11 της οδηγίας ΦΠΑ], κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Όπως επισημαίνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η διάταξη αυτή μπορεί να γίνει αντιληπτή, a contrario, υπό την έννοια ότι ένα ενιαίο νομικό πρόσωπο δεν μπορεί να αποτελεί παρά έναν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο».

49. Το συμπέρασμα ότι ένα υποκατάστημα αυτό καθαυτό δεν μπορεί να ενταχθεί σε όμιλο ΦΠΑ χωρίς να περιληφθεί στον όμιλο αυτόν και η εταιρία της οποίας αποτελεί μέρος είναι απολύτως σύμφωνο με την απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196), πράγμα που ουδείς από τους μετέχοντες στη διαδικασία αμφισβητεί. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι «μια παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται μεταξύ εκείνου που παρέσχε τη σχετική υπηρεσία και του αποδέκτη της έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται παροχές»<sup>14</sup>. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το υποκατάστημα δεν ασκούσε αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα, διότι δεν έφερε το ίδιο τους οικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με την άσκηση της δραστηριότητας της επιχειρήσεως της οποίας αποτελούσε μέρος<sup>15</sup>. Κατέληξε, λοιπόν, στο συμπέρασμα ότι ένα υποκατάστημα που δεν αποτελεί αυτοτελή νομική οντότητα έναντι της εταιρίας στην οποία ανήκει δεν πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο, ανεξάρτητος από την εταιρία αυτή<sup>16</sup>.

50. Επιπλέον, η Skatteverket, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196) δεν έχει εφαρμογή σε κατάσταση όπου το υποκατάστημα περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ, διότι, με την ένταξή του στον όμιλο αυτό, το υποκατάστημα παύει να αποτελεί μέρος της υποκειμένης στον φόρο εταιρίας και γίνεται μέρος ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο, δηλαδή του ομίλου ΦΠΑ.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9η έκδ., PUF, Παρίσι 2011, σ. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

14 — Απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196, σκέψη 34).

15 — Όπ.π. (σκέψεις 35 έως 41).

16 — Όπ.π. (σκέψη 41).

51. Η Επιτροπή στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στην ανακοίνωσή της με την οποία είχε επισημάνει ότι το άρθρο 11 έπρεπε να ερμηνευθεί σύμφωνα με τις αρχές της εδαφικότητας και της φορολογικής κυριαρχίας<sup>17</sup>, κατά τις οποίες η φορολογική εξουσία κάθε κράτους μέλους δεν μπορεί να ασκηθεί πέραν του εδάφους του. Συνεπώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι μπορούν να αποτελούν μέρος ομίλου ΦΠΑ εντός κράτους μέλους που έχει προβλέψει τη δυνατότητα αυτή μόνον οι επιχειρήσεις των οποίων η έδρα των οικονομικών δραστηριοτήτων βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού ή οι μόνιμες εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων αυτών ή των αλλοδαπών επιχειρήσεων που βρίσκονται επίσης στο έδαφος αυτό.

52. Φρονώ ότι το περιεχόμενο της οδηγίας ΦΠΑ και η νομολογία του Δικαστηρίου δεν επιτρέπουν αυτή την προσέγγιση. Κατά την ίδια την Επιτροπή, εξάλλου, η θέση της «μπορεί, εκ πρώτης όψεως, να θεωρείται ασυμβίβαστη με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση FCE Bank [EU:C:2006:196]»<sup>18</sup>. Αντίθετα με την ανάλυση της Επιτροπής, το γεγονός ότι η απόφαση αυτή δεν περιέχει καμία αναφορά στην κατάσταση των ομίλων ΦΠΑ δεν δικαιολογεί την ένταξη ενός υποκαταστήματος, αυτού καθεαυτού, σε όμιλο ΦΠΑ.

53. Επιπλέον, το επιχείρημα της Επιτροπής ότι, εντασσόμενο στον όμιλο ΦΠΑ, το υποκατάστημα γίνεται μέρος ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο δεν δίνει απάντηση στο προκαταρκτικό ερώτημα αν ένα υποκατάστημα, αυτό καθεαυτού, μπορεί να ενταχθεί σε όμιλο ΦΠΑ.

54. Το γεγονός ότι η παροχή υπηρεσιών μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως και του υποκαταστήματος γίνεται εξ επαχθούς αιτίας δεν έχει καμία σημασία. Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφασή του FCE Bank, «η ύπαρξη συμφωνίας για την κατανομή του κόστους επίσης στερείται σημασίας ως προς την παρούσα υπόθεση, διότι δεν πρόκειται για συμφωνία μεταξύ ανεξαρτήτων μερών»<sup>19</sup>. Επιπλέον, όπως δέχεται η Skandia America Corporation, πρόκειται για καθορισμό τιμών και κατανομή του κόστους βάσει των εσωτερικών αποφάσεων της εταιρίας, που σκοπούν κυρίως στον καθορισμό των κερδών της μόνιμης εγκαταστάσεως<sup>20</sup>.

55. Εξάλλου, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Σουηδική και η Γερμανική Κυβέρνηση αναφέρθηκαν στη σκέψη 33 της αποφάσεως *Crédit Lyonnais* με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι «μια εταιρία που έχει εγκαταστήσει την έδρα της εντός κράτους μέλους και η οποία διαθέτει μια μόνιμη εγκατάσταση εντός άλλου κράτους μέλους πρέπει να θεωρείται, ως εκ τούτου, εγκατεστημένη εντός του τελευταίου αυτού κράτους για τις δραστηριότητες που ασκούνται εκεί»<sup>21</sup>.

56. Ωστόσο, ακόμη και αν το χωρίο αυτό αφορά την ανάκτηση του ΦΠΑ, είτε με έκπτωση είτε με επιστροφή, και όχι τον σχηματισμό ομίλου ΦΠΑ, με κανένα τρόπο δεν επιτρέπει την ένταξη σε όμιλο ΦΠΑ ενός υποκαταστήματος ανεξαρτήτως προς την κύρια εγκατάσταση. Θα υποστήριζα μάλλον την αντίθετη άποψη από εκείνη που υποστήριξαν η Σουηδική και η Γερμανική Κυβέρνηση, δηλαδή ότι ολόκληρη η εταιρία πρέπει να περιληφθεί στον όμιλο ΦΠΑ, καθόσον, λόγω της μόνιμης εγκαταστάσεώς της στο κράτος μέλος του ομίλου ΦΠΑ, η οικεία εταιρία συνιστά «εγκατεστημέν[ο] στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπ[ο]» κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ.

17 — COM(2009) 325 τελικό, σημείο 3.3.2.1.

18 — Όπ.π., σημείο 3.3.2.2.

19 — EU:C:2006:196, σκέψη 40. Στη σκέψη 41, το Δικαστήριο επισήμανε ότι το υποκατάστημα δεν μπορούσε να «θεωρείται ως υποκείμεν[ο] στον ΦΠΑ για το κόστος της παροχής των υπηρεσιών αυτών με το οποίο χρεώνεται». Η υπογράμμιση δική μου.

20 — Βλ. επίσης, συναφώς, σημεία 65 και 66 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

57. Τέλος, τελευταίο και επίσης σημαντικό στοιχείο, η άποψη της Skandia America Corporation κατά την οποία το σουηδικό υποκατάστημα μπορεί αυτό καθεαυτό να περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ θα είχε ως συνέπεια, σε συνδυασμό με την εφαρμογή της αρχής που διατυπώθηκε στην απόφαση του Δικαστηρίου FCE Bank (EU:C:2006:196), να μην υπόκεινται σε φόρο οι παροχές υπηρεσιών μεταξύ της κύριας αμερικανικής εγκαταστάσεως και του σουηδικού υποκαταστήματός της ούτε οι παροχές υπηρεσιών μεταξύ αυτού του υποκαταστήματος και των λοιπών μελών του ομίλου ΦΠΑ.

58. Παρόμοιο αποτέλεσμα, ιδιαίτερα ενδιαφέρον στον τομέα των ασφαλειών, όπου εφαρμόζεται η απαλλαγή από τον ΦΠΑ του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ και, επομένως, δεν παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως, είναι δυνατό να απορρέει μόνον από την εφαρμογή δύο ασυμβίβαστων κανόνων. Το υποκατάστημα δεν μπορεί να αποτελεί, μαζί με την εταιρία στην οποία ανήκει, ενιαία επιχείρηση για τους σκοπούς του ΦΠΑ βάσει της αποφάσεως FCE Bank (EU:C:2006:196) και, συγχρόνως, να χωρίζεται από την εταιρία αυτή, και πάλι για τους σκοπούς του ΦΠΑ, εντασσόμενο αυτοτελώς σε όμιλο ΦΠΑ.

59. Προσθέτω ότι το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη «να θεσπίζ[ουν] κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής». Το Δικαστήριο αναγνώρισε επίσης, γενικώς, ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία ΦΠΑ<sup>22</sup>.

### 3. Συμπέρασμα

60. Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, έχω τη γνώμη ότι η απόφαση της Skatteverket που δέχεται το σουηδικό υποκατάστημα της Skandia America Corporation, αυτό καθεαυτό, στον όμιλο ΦΠΑ της ασφαλιστικής εταιρίας Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) είναι παράνομη βάσει του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ.

61. Όσον αφορά τις συνέπειες αυτού του παρανόμου τις οποίες πρέπει να αντλήσει το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να εκτεθούν τέσσερις εκδοχές, με την ακόλουθη σειρά.

### 4. Συνέπειες του παρανόμου

α) Η απόφαση περί εντάξεως του υποκαταστήματος στον όμιλο ΦΠΑ κρίνεται άκυρη

62. Υπό την εκδοχή αυτή, το υποκατάστημα δεν περιλαμβάνεται στον όμιλο ΦΠΑ. Συνεπώς, οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως της Skandia America Corporation και του σουηδικού υποκαταστήματός της δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν της αρχής την οποία διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. Αντιθέτως, οι παροχές υπηρεσιών μεταξύ του σουηδικού υποκαταστήματος της Skandia America Corporation και του επίμαχου ομίλου ΦΠΑ υπόκεινται σε ΦΠΑ, οφειλόμενο από τη Skandia America Corporation κατ' εφαρμογήν του άρθρου 193 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα [...] παροχή υπηρεσιών»<sup>23</sup>.

22 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 71)·Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 54) R. (C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 36)·Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, σκέψη 50)·Mahagében (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 41)·Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 35) και Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 46).

23 — Το άρθρο 196 της οδηγίας ΦΠΑ το οποίο, σε συνδυασμό με το άρθρο 56 της οδηγίας αυτής, επιβάλλει στον λήπτη υπηρεσιών την υποχρέωση να καταβάλει τον ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, διότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν παρέχονται «σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της [Ενωσης] αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες». Ο όμιλος ΦΠΑ ως λήπτης υπηρεσιών είναι εγκατεστημένος στη Σουηδία όπου είναι επίσης εγκατεστημένος, μέσω του σουηδικού υποκαταστήματός, του ο παρέχων τις επίμαχες υπηρεσίες, δηλαδή η Skandia America Corporation. Εφαρμόζεται επομένως το άρθρο 43 της οδηγίας αυτής, κατά το οποίο «[ο] τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες». Η υπογράμμιση δική μου.

β) Η απόφαση περί εντάξεως του υποκαταστήματος στον όμιλο ΦΠΑ ερμηνεύεται σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης

64. Υπό την εκδοχή αυτή, το αιτούν δικαστήριο μπορεί να ερμηνεύσει την απόφαση περί εντάξεως του υποκαταστήματος στον όμιλο ΦΠΑ με τρόπο που την καθιστά σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, κρίνοντας ότι το αίτημα εντάξεως στον όμιλο ΦΠΑ μπορούσε να έχει υποβληθεί μόνον από τη Skandia America Corporation ιδίω ονόματι, οπότε ολόκληρη η εταιρία αυτή περιλαμβάνεται στον όμιλο ΦΠΑ.

65. Πρέπει να κριθεί αν εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με το δίκαιο ενός τρίτου κράτους, εν προκειμένω των Ηνωμένων Πολιτειών, η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος, εν προκειμένω στο Βασίλειο της Σουηδίας, μπορεί να ενταχθεί σε όμιλο ΦΠΑ συσταθέντα στο κράτος μέλος αυτό.

66. Κατά τη γνώμη μου, όπως υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το γράμμα του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ, που αναφέρεται στα «εγκατεστημένα στο έδαφος του [...] κράτους μέλους [όπου συστάθηκε ο όμιλος ΦΠΑ] πρόσωπα», επιτρέπει σε μια τέτοια εταιρία η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος κράτους μέλους να ενταχθεί ολόκληρη σε όμιλο ΦΠΑ που έχει συσταθεί στο κράτος μέλος αυτό.

67. Η ερμηνεία αυτή των όρων «εγκατεστημένα [...] πρόσωπα» είναι σύμφωνη όχι μόνο με την έννοια της εγκαταστάσεως κατά το δίκαιο της Ένωσης, αλλά και με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο «[σ]τον ΦΠΑ υπόκεινται [...] οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή»<sup>24</sup>. «Ο τόπος παροχής υπηρεσιών» είναι, σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου 43, «η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του»<sup>25</sup>.

68. Εν προκειμένω, η Skandia America Corporation διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία από την οποία διενεργείται η επίμαχη παροχή υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι, μολονότι έχει συσταθεί στις Ηνωμένες Πολιτείες, η Skandia America Corporation είναι πρόσωπο εγκατεστημένο στη Σουηδία κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ.

69. Σ' αυτήν την περίπτωση, οι παροχές υπηρεσιών που διενεργήθηκαν μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως της Skandia America Corporation και του σουηδικού υποκαταστήματός της δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν της αρχής που διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. Αντιθέτως, οι παροχές υπηρεσιών μεταξύ του ομίλου ΦΠΑ (στον οποίο περιλαμβάνεται η Skandia America Corporation) ως λήπτη υπηρεσιών και του προμηθευτή του (που μπορεί να είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από το Βασίλειο της Σουηδίας ή σε τρίτη χώρα) ως παρέχοντος υπηρεσίες που δεν αποτελεί μέρος του ομίλου της Skandia America Corporation θα υπόκεινται σε ΦΠΑ, καθώς θα πρόκειται για «παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή» κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.

71. Ειδικότερα, θα πρόκειται για παροχές υπηρεσιών «που πραγματοποιούνται [...] στο έδαφος ενός κράτους μέλους», διότι, στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζεται το άρθρο 56 καθώς πρόκειται εν προκειμένω για υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα (παράγραφος 1, στοιχείο ια', του άρθρου αυτού). Κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 43 της οδηγίας ΦΠΑ, το

24 — Η υπογράμμιση δική μου.

25 — Η υπογράμμιση δική μου.

άρθρο 56, παράγραφος 1, ορίζει ότι «[ο] τόπος παροχής των [επίμαχων] υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε [...] υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός [της Ένωσης] αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του αποκτώντος». Εν προκειμένω, οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονται στον όμιλο ΦΠΑ που είναι εγκατεστημένος στη Σουηδία και εκτός της χώρας του παρέχοντος υπηρεσίες, ο οποίος μπορεί να είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα ή σε κράτος μέλος διαφορετικό από το Βασίλειο της Σουηδίας.

72. Θα πρέπει ακόμα να καθοριστεί ο υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ. Το άρθρο 196 της οδηγίας αυτής ορίζει ότι «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που προβλέπονται στο άρθρο 56 [...]». Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον όμιλο ΦΠΑ ως λήπτη υπηρεσιών.

γ) Ούτε η Skandia America Corporation ούτε το υποκατάστημα περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ

73. Όπως υποστήριξε η Σουηδική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ένταξη προσώπου σε όμιλο ΦΠΑ θεμελιώνεται στην ελεύθερη βούλησή του να γίνει μέλος του ομίλου και στην έγκριση της Skatteverket. Η Skandia America Corporation δεν θα υπέβαλλε ίσως ιδίω ονόματι αίτημα εντάξεως στον όμιλο ΦΠΑ εάν γνώριζε ότι η Skatteverket δεν θα επέτρεπε να ενταχθεί στον όμιλο μόνον το υποκατάστημά της. Θα μου φαινόταν επομένως ορθό να μην ερμηνευθεί η απόφαση περί εντάξεως του σουηδικού υποκαταστήματος της Skandia America Corporation στον επίμαχο όμιλο ΦΠΑ υπό την έννοια ότι ολόκληρη η Skandia America Corporation γίνεται μέλος του ομίλου ΦΠΑ, εκτός αν αυτή είναι η βούληση της Skandia America Corporation.

74. Σε διαφορετική περίπτωση, θα ισχύουν και εν προκειμένω οι συνέπειες της πρώτης εκδοχής ως προς τον ΦΠΑ<sup>26</sup>.

δ) Η απόφαση της Skatteverket να υποβάλει σε ΦΠΑ τις παροχές υπηρεσιών της Skandia America Corporation προς το σουηδικό υποκατάστημά της δικαιολογείται από την καταπολέμηση της φοροαποφυγής (άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ)

75. Αυτή η εκδοχή μπορεί να ισχύει αν, όπως υποστήριξε η Skandia America Corporation κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, για λόγους που έχουν σχέση με το εθνικό δίκαιο, η απόφαση περί εντάξεως του σουηδικού υποκαταστήματος της Skandia America Corporation στον όμιλο ΦΠΑ δεν μπορεί πλέον να κριθεί άκυρη ούτε να ερμηνευθεί με τον τρόπο που περιγράφεται στη δεύτερη και την τρίτη εκδοχή. Στην περίπτωση αυτή, η προσβαλλόμενη απόφαση της Skatteverket μπορεί να έχει ως έρεισμα το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο παρέχει τη δυνατότητα σε κράτος μέλος που έκανε χρήση της δυνατότητάς του να επιτρέψει τη σύσταση ομίλων ΦΠΑ να «θεσπίζει κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της εν λόγω διάταξης».

76. Όπως ανέφερα στα σημεία 57 και 58 των παρούσων προτάσεων, η ένταξη μόνον του σουηδικού υποκαταστήματος της Skandia America Corporation στον όμιλο ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την εφαρμογή της αρχής που διατυπώθηκε στην απόφαση FCE Bank (EU:C:2006:196), θα είχε ως συνέπεια να μην υπόκεινται σε ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών μεταξύ της αμερικανικής κύριας εγκαταστάσεως και του σουηδικού υποκαταστήματός της και να μην υπόκειται ωσαύτως σε ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών μεταξύ του υποκαταστήματος αυτού και των άλλων μελών του ομίλου ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν, αυτήν τη φορά, του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ. Αυτή η μέθοδος θα παρήγε ένα αποτέλεσμα που δεν επεδίωξε ο νομοθέτης της Ένωσης, δηλαδή τη μη φορολόγηση των επίμαχων παροχών υπηρεσιών.

26 — Βλ. σημεία 62 και 63 των προτάσεών μου.

77. Υπό την εκδοχή αυτή, μπορούν, επομένως, να υποβληθούν σε ΦΠΑ οι πράξεις μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως της Skandia America Corporation και του σουηδικού υποκαταστήματός της, ο δε φόρος οφείλεται στην περίπτωση αυτή, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, από τον όμιλο ΦΠΑ ως λήπτη των υπηρεσιών κατ' εφαρμογήν των άρθρων 56 και 196 της οδηγίας ΦΠΑ<sup>27</sup>.

78. Επισημαίνω ότι και υπό τις τέσσερις εκδοχές, οι επίμαχες παροχές υπηρεσιών υπόκεινται σε ΦΠΑ.

79. Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι το υποκατάστημα εταιρίας η οποία έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία τρίτου κράτους δεν μπορεί να ενταχθεί ανεξάρτητα από την εταιρία αυτή σε όμιλο ΦΠΑ ο οποίος έχει συσταθεί στο κράτος μέλος εντός του οποίου είναι εγκατεστημένο το υποκατάστημα. Οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως και του υποκαταστήματος δεν αποτελούν πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ, αντιθέτως προς τις παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται μεταξύ του υποκαταστήματος και των πελατών του, μελών ή μη του ομίλου ΦΠΑ.

#### *B— Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος*

80. Επικουρικώς, αν το Δικαστήριο κρίνει ότι, όταν η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση εταιρίας προβαίνει σε παροχές αγορασθεισών εκτός ομίλου ΦΠΑ υπηρεσιών προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της, το οποίο περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ που έχει συσταθεί στο κράτος μέλος αυτό, και καταλογίζει μέρος του κόστους αγοράς στο υποκατάστημα, οι εν λόγω παροχές αποτελούν υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις, πρέπει να δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

81. Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί εάν η κύρια εγκατάσταση της εταιρίας αυτής πρέπει να αντιμετωπίζεται ως «υποκείμενος στον φόρο, μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 196 της οδηγίας [ΦΠΑ], με αποτέλεσμα να γεννάται υποχρέωση καταβολής φόρου επί των οικείων πράξεων από τον λήπτη των υπηρεσιών».

82. Κατά τη Skandia America Corporation και την Επιτροπή, υπό την εκδοχή ότι οι παροχές υπηρεσιών μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως και του υποκαταστήματος υπόκεινται σε ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον όμιλο ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 196 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που προβλέπονται στο άρθρο 56 της οδηγίας αυτής.

83. Κατά τη Skandia America Corporation και την Επιτροπή, σε περίπτωση κατά την οποία μόνιμη εγκατάσταση που ανήκει σε υποκείμενο στον φόρο που εδρεύει στο εξωτερικό εντάσσεται σε όμιλο ΦΠΑ στο κράτος μέλος εντός του οποίου έχει συσταθεί ο εν λόγω όμιλος, πρέπει να θεωρηθεί ότι η εγκατάσταση αυτή δεν υφίσταται, όσον αφορά τον ΦΠΑ, παρά μόνον ως μέλος του ομίλου αυτού. Η Επιτροπή υποστηρίζει, επομένως, μια τελολογική ερμηνεία του άρθρου 196 της οδηγίας ΦΠΑ που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η Skandia America Corporation θα έπρεπε να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο οικείο κράτος μέλος και ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον όμιλο ΦΠΑ ως λήπτη προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που προβλέπονται στο άρθρο 56 της οδηγίας ΦΠΑ.

84. Από την πλευρά της, η Skatteverket υποστηρίζει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 196 της οδηγίας ΦΠΑ δεν πληρούνται εν προκειμένω, διότι, μέσω του σουηδικού υποκαταστήματός του, ο παρέχων τις επίμαχες υπηρεσίες, δηλαδή η Skandia America Corporation, είναι εγκατεστημένος στο ίδιο κράτος μέλος με τον λήπτη των υπηρεσιών, δηλαδή στη Σουηδία. Η Skatteverket υποστηρίζει συναφώς ότι το

27 — Για πληρέστερη ανάλυση, βλ. τα σημεία 81 έως 87 των παρουσών προτάσεων.

γεγονός ότι το σουηδικό υποκατάστημα της Skandia America Corporation περιλαμβάνεται στον σουηδικό όμιλο ΦΠΑ δεν εμποδίζει την εταιρία αυτή να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος στη Σουηδία. Εκ των ανωτέρω συνάγεται, κατά τη Skatteverket, ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τη Skandia America Corporation βάσει του άρθρου 193 της οδηγίας ΦΠΑ.

85. Δεν με πείθει η άποψη της Skatteverket. Υπενθυμίζω ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα τίθεται μόνο στην περίπτωση που, κατόπιν της απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, οι πράξεις μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως της Skandia America Corporation και του σουηδικού υποκαταστήματός της υπόκεινται σε ΦΠΑ. Αυτό σημαίνει ότι το σουηδικό υποκατάστημα δεν μπορεί να θεωρείται ως εγκατάσταση του παρέχοντος υπηρεσίες αλλά ως μέρος του λήπτη υπηρεσιών, δηλαδή του ομίλου ΦΠΑ. Συμμερίζομαι, επομένως, την άποψη της Skandia America Corporation και της Επιτροπής ότι, υπό μια τέτοια εκδοχή, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον όμιλο ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 196 της οδηγίας ΦΠΑ.

86. Το συμπέρασμα αυτό θα μπορούσε να φανεί παράδοξο στη Skatteverket, διότι η Skandia America Corporation είναι προδήλως εγκατεστημένη στη Σουηδία μέσω του σουηδικού υποκαταστήματός της, αλλά το παράδοξο αυτό προκύπτει μόνον αν γίνει δεκτή η άποψη της Skatteverket ότι η νομολογία FCE Bank (EU:C:2006:196) δεν εφαρμόζεται όταν το υποκατάστημα περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ. Κατά τη γνώμη μου, οι αντιφάσεις αυτές αποτελούν πρόσθετο επιχείρημα ώστε να μη γίνει δεκτή η άποψη της Skatteverket και της Επιτροπής επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος.

87. Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 196 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όταν η κύρια εγκατάσταση εταιρίας που βρίσκεται σε τρίτη χώρα είναι παρέχων υπηρεσίες-υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος όπου έχει υποκατάστημα, τότε πρέπει να φορολογείται για τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 56 της οδηγίας αυτής, ο λήπτης των υπηρεσιών, δηλαδή ο όμιλος ΦΠΑ στον οποίο περιλαμβάνεται το υποκατάστημα αυτό.

## VI – Πρόταση

88. Προτείνω συνεπώς στο Δικαστήριο να δώσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Förvaltningsrätten i Stockholm τις ακόλουθες απαντήσεις:

Κυρίως

«1) Το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι το υποκατάστημα εταιρίας η οποία έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία τρίτου κράτους δεν μπορεί να ενταχθεί ανεξάρτητα από την εταιρία αυτή σε ομάδα αποτελούμενη από πλείονες εταιρίες οι οποίες θεωρούνται ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, συσταθείσα στο κράτος μέλος εντός του οποίου είναι εγκατεστημένο το υποκατάστημα. Οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως και του υποκαταστήματος δεν αποτελούν πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ, αντιθέτως προς τις παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται μεταξύ του υποκαταστήματος και των πελατών του, μελών ή μη του ομίλου αυτού.

Επικουρικώς

2) Το άρθρο 196 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, όταν η κύρια εγκατάσταση εταιρίας που βρίσκεται σε τρίτη χώρα είναι παρέχων υπηρεσίες-υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος όπου διαθέτει υποκατάστημα, τότε πρέπει να φορολογείται για τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 56 της οδηγίας αυτής, ο λήπτης των υπηρεσιών,

δηλαδή ομάδα αποτελούμενη από πλείονες εταιρίες οι οποίες θεωρούνται ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, στην οποία ομάδα περιλαμβάνεται το υποκατάστημα αυτό.»