



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JULIANE KOKOTT  
της 3ης Μαΐου 2018<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-16/17**

**TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal  
κατά  
Autoridade Tributária e Aduaneira**

{αίτηση του Tribunal Arbitral Tributário  
(Centro de Arbitragem Administrativa)  
[διαιτητικού δικαστηρίου για την επίλυση φορολογικών διαφορών  
(κέντρου διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία]  
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης}

«Προδικαστική παραπομπή – Νομοθεσία για τον ΦΠΑ – Έκπτωση του ΦΠΑ – Έννοια της παροχής υπηρεσιών – Μετακύλιση των γενικών εξόδων της επιχειρηματικής δραστηριότητας εταιρίας στους εταίρους»

### **I. Εισαγωγή**

1. Αποτελεί γνωστό φαινόμενο ότι η εκατέρωθεν εκπλήρωση παροχών μεταξύ μιας εταιρίας και των εταίρων της μπορεί να λάβει χώρα, όχι μόνο στο πλαίσιο της εταιρικής σχέσεως, αλλά και δυνάμει ανεξάρτητης από τη σχέση αυτή, αυτοτελούς έννομης σχέσεως.
2. Ο αντίκτυπος του εν λόγω φαινομένου στο σύστημα ΦΠΑ έχει ήδη, ορισμένες φορές, αποτελέσει αντικείμενο εξετάσεως από το Δικαστήριο<sup>2</sup>.
3. Η υπό εξέταση αίτηση προδικαστικής απόφασης προσφέρει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να διευκρινίσει τις συνέπειες που έχει, όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ, η μετακύλιση των γενικών εξόδων ενός ομίλου επιχειρήσεων στα μέλη του.

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

<sup>2</sup> Αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

## II. Το νομικό πλαίσιο

### A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το νομικό πλαίσιο σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης καθορίζεται, στην υπό εξέταση υπόθεση, από την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας<sup>3</sup> (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ). Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

5. Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]»

6. Το άρθρο 44, πρώτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2010, ορίζει ότι τόπος της παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες παρέχονται στη μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών λογίζεται, κατά το άρθρο 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του.

7. Διατάξεις για την εφαρμογή του ανωτέρω κανόνα περιλαμβάνονται στον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, που ισχύει από την 1η Ιουλίου 2011<sup>4</sup>. Το άρθρο 10 του εν λόγω κανονισμού ορίζει ειδικότερα την έννοια της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας και το άρθρο 11 την έννοια της μόνιμης εγκαταστάσεως.

### B. Η εθνική νομοθεσία

8. Οι κανόνες των προπαρατεθεισών διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ έχουν μεταφερθεί από τον Πορτογάλο νομοθέτη στην εσωτερική έννομη τάξη.

9. Ο Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (νόμος για το εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, στο εξής: νόμος RNPC) ρυθμίζει την εγγραφή των νομικών προσώπων στο Registo Nacional de Pessoas Coletivas (εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, στο εξής: RNPC).

10. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', του νόμου RNPC, στο μητρώο αυτό εγγράφονται τόσο τα νομικά πρόσωπα του πορτογαλικού ή αλλοδαπού δικαίου όσο και οι αντιπροσωπείες νομικών προσώπων του διεθνούς ή αλλοδαπού δικαίου, που έχουν συνήθη δραστηριότητα στην Πορτογαλία.

3 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

4 ΕΕ 2011, L 77, σ. 1.

11. Το άρθρο 13 του νόμου RNPC ορίζει ότι κάθε εγγεγραμμένο στο RNPC νομικό πρόσωπο λαμβάνει έναν Número de Identificação de Pessoa Coletiva (αριθμό μητρώου νομικών προσώπων, στο εξής: NIPC), και ρυθμίζει τις λεπτομέρειες της χορηγήσεως του εν λόγω αριθμού.

### III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαφορά της κύριας δίκης

12. Η TGE Gas Engineering GmbH (στο εξής: TGE Bonn) είναι εταιρία γερμανικού δικαίου με έδρα τη Βόννη. Στις 3 Μαρτίου 2009 έλαβε στην Πορτογαλία, για τον σκοπό της εκτελέσεως μεμονωμένης πράξεως (κτήση εταιρικών συμμετοχών), τον NIPC 980 410 878, ως επιχείρηση εδρεύουσα στην αλλοδαπή χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Πορτογαλία.

13. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι το πορτογαλικό υποκατάστημα της TGE Bonn, το οποίο φέρει την επωνυμία «TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal» (στο εξής: TGE Portugal). Στις 7 Απριλίου 2009 έλαβε στην Πορτογαλία τον NIPC 980 412 463, ως επιχείρηση εδρεύουσα στην αλλοδαπή με μόνιμη εγκατάσταση στην Πορτογαλία.

14. Στις 17 Απριλίου 2009 η TGE Bonn ίδρυσε, από κοινού με τη Somague Engenharia SA (στο εξής: Somague), έναν όμιλο οικονομικού σκοπού (Agrupamento Complementar de Empresas) με την επωνυμία «Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE» (στο εξής: Όμιλος).

15. Με το εταιρικό καταστατικό του Ομίλου καθορίστηκαν τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στον Όμιλο σε 85 % για τη Somague και σε 15 % για την TGE Bonn. Κατά παρέκκλιση, ορίστηκε, με εσωτερική συμφωνία των εταίρων του Ομίλου, ότι η TGE Bonn θα συμμετέχει με ποσοστό 64,29 % και η Somague με ποσοστό 35,71 % στα οικονομικά αποτελέσματα και στις δαπάνες του Ομίλου.

16. Για την ίδρυση του Ομίλου, η TGE Bonn χρησιμοποίησε τον NIPC 980 410 878, ο οποίος της είχε χορηγηθεί ως επιχείρηση εδρεύουσα στην αλλοδαπή χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Πορτογαλία, και όχι τον NIPC που χορηγήθηκε στην TGE Portugal.

17. Ο ίδιος ο Όμιλος έχει συμβληθεί με τη Redes Energéticas Nacionais (στο εξής: REN), μια πορτογαλική εταιρία ηλεκτρικής ενέργειας, και εκτελεί, για λογαριασμό της, το έργο της επεκτάσεως του τερματικού σταθμού του Sines, ο οποίος είναι τερματικός σταθμός υγροποιημένου φυσικού αερίου.

18. Στις 4 Μαΐου 2009 ο Όμιλος συνήψε με την TGE Portugal σύμβαση υπεργολαβίας. Παρόμοια σύμβαση είχε ήδη συνάψει και με τη Somague.

19. Σε εκτέλεση των εν λόγω συμβάσεων, η TGE Portugal και η Somague άρχισαν να πραγματοποιούν παραδόσεις και να παρέχουν υπηρεσίες ως υπεργολάβοι του Ομίλου. Σύμφωνα με σχετική ρύθμιση που περιλαμβανόταν στη σύμβαση υπεργολαβίας μεταξύ του Ομίλου και της TGE Portugal («full back-to-back general principle»), ο Όμιλος τιμολογούσε τη REN, ως εργοδότη, για το σύνολο των εν λόγω παραδόσεων και των λοιπών παροχών που εκπλήρωνε για λογαριασμό του η TGE Portugal.

20. Ο Όμιλος τιμολογούσε την TGE Portugal για το 64,29 % των εξόδων στα οποία αυτός υποβαλλόταν για τις ανάγκες της δικής του οικονομικής δραστηριότητας, χρησιμοποιώντας τον NIPC που είχε χορηγηθεί στην TGE Portugal. Τη δε Somague ο Όμιλος την τιμολογούσε για το 35,71 % των εξόδων. Τα τιμολόγια εκδίδονταν με μοναδικό σκοπό τη μετακύλιση των εξόδων του Ομίλου στους εταίρους του. Επομένως, τα έξοδα κατανέμονταν σύμφωνα με την εσωτερική συμφωνία των εταίρων όσον αφορά τη συμμετοχή στις υποχρεώσεις του Ομίλου. Ωστόσο, ο Όμιλος ανέγραφε στα τιμολόγια τον ΦΠΑ και τον απέδιδε στην πορτογαλική φορολογική διοίκηση, η οποία ουδέποτε εναντιώθηκε στην πρακτική αυτή.

21. Εν συνεχεία, η TGE Portugal εξέπιπτε τον αναγραφόμενο στα εν λόγω τιμολόγια ΦΠΑ.

22. Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου της TGE Portugal που διενεργήθηκε από την Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή, στο εξής: ΑΤΑ) για τις χρήσεις του 2009, του 2010 και του 2011, καταρτίστηκε πρακτικό φορολογικού ελέγχου. Στο πρακτικό αυτό, η ΑΤΑ διατύπωσε το συμπέρασμα ότι η TGE Portugal και η TGE Bonn πρέπει, λόγω των διαφορετικών ΝΙΡC, να αντιμετωπίζονται ως διαφορετικά υποκείμενα δικαίου. Καθότι εταίρος του Ομίλου είναι η TGE Bonn, αλλά όχι και η TGE Portugal, ο Όμιλος τιμολόγησε παρανόμως την TGE Portugal για τα έξοδά του. Παρανόμως εξέπεσε η TGE Portugal τον ΦΠΑ επί των εξόδων αυτών.

23. Βάσει των ανωτέρω συμπερασμάτων, η ΑΤΑ εξέδωσε πράξεις καταλογισμού ΦΠΑ, κατά της TGE Portugal, πλέον αντισταθμιστικών τόκων. Στις 28 Μαρτίου 2014 η TGE Portugal άσκησε ένσταση κατά των πράξεων αυτών, όσον αφορά τις χρήσεις του 2010 και του 2011, η οποία απερρίφθη από την ΑΤΑ.

24. Στις 19 Σεπτεμβρίου 2014 η TGE Portugal άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως απορρίψεως της ενστάσεως, η οποία επίσης απερρίφθη με απόφαση που της επιδόθηκε στις 25 Σεπτεμβρίου 2015.

25. Στις 22 Δεκεμβρίου 2015 η TGE Portugal κατέθεσε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αίτηση διαιτησίας, με την οποία βάλλει κατά της τελευταίας ως άνω αποφάσεως.

#### **IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

26. Με διάταξη του διαιτητικού δικαστηρίου της 29ης Ιουνίου 2016, η οποία πρωτοκολλήθηκε στις 16 Ιανουαρίου 2017, το Tribunal Arbitral Tributário (διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών, Πορτογαλία) υπέβαλε στο Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 44, 45, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', τα άρθρα 167, 168, 169, 178, 179, 192α, 193, 194 και 196 της οδηγίας ΦΠΑ (οδηγία 2006/112), τα άρθρα 10 και 11 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 και η αρχή της ουδετερότητας την έννοια ότι προσκρούει σε αυτά η απόφαση της πορτογαλικής φορολογικής αρχής να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υποκαταστήματος εταιρίας γερμανικού δικαίου, όταν:

- η εταιρία γερμανικού δικαίου απέκτησε αριθμό φορολογικού μητρώου στην Πορτογαλία για την εκτέλεση μεμονωμένης πράξεως, ήτοι την «απόκτηση εταιρικής συμμετοχής», ο οποίος αντιστοιχεί σε αλλοδαπή εταιρία χωρίς μόνιμη εγκατάσταση·
- ακολούθως, το υποκατάστημα της ως άνω εταιρίας γερμανικού δικαίου ενεγράφη στην Πορτογαλία και του χορηγήθηκε αριθμός φορολογικού μητρώου ως μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας αυτής·
- κατόπιν, η εταιρία γερμανικού δικαίου, κάνοντας χρήση του πρώτου αριθμού φορολογικού μητρώου, συνήψε με άλλη εταιρία σύμβαση ιδρύσεως ομίλου οικονομικού σκοπού (ΟΟΣ) για την εκτέλεση συμβάσεως έργου στην Πορτογαλία·
- στη συνέχεια, το υποκατάστημα, κάνοντας χρήση του αριθμού φορολογικού μητρώου του, συνήψε σύμβαση υπεργολαβίας με τον ΟΟΣ, η οποία προβλέπει αμοιβαίες παροχές μεταξύ υποκαταστήματος και ΟΟΣ καθώς και ότι ο ΟΟΣ θα χρεώνει στους υπεργολάβους, κατά τα συμφωνηθέντα ποσοστά, τις πραγματοποιούμενες από αυτόν δαπάνες·
- ο ΟΟΣ ανέγραψε στα χρεωστικά σημειώματα τα οποία απηύθυνε στο υποκατάστημα τον αριθμό φορολογικού μητρώου του υποκαταστήματος και χρέωσε βάσει αυτού τον ΦΠΑ·
- το υποκατάστημα εξέπεσε τον βεβαιωθέντα στα χρεωστικά σημειώματα ΦΠΑ·

– οι εργασίες του ΟΟΣ περιλαμβάνουν (μέσω υπεργολαβίας) τις εργασίες του υποκαταστήματος και της άλλης επιχειρήσεως μέλους του ΟΟΣ, αμφότεροι δε οι τελευταίοι χρεώνουν στον ΟΟΣ το σύνολο των εσόδων τα οποία εκείνος χρέωσε στον κύριο του έργου;»

27. Απαντώντας σε αίτηση του Δικαστηρίου για παροχή πληροφοριών, το αιτούν δικαστήριο –όπως και η προσφεύγουσα της κύριας δίκης– εξέθεσε συμπληρωματικώς ότι τα χρεωστικά σημειώματα του Ομίλου απέβλεπαν μόνο στη μετακύλιση των γενικών εξόδων της οικονομικής του δραστηριότητας στους εταίρους.

28. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η TGE Portugal, η Πορτογαλική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, οι οποίες παρέστησαν επίσης στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 19ης Μαρτίου 2018.

## **V. Εκτίμηση**

### **A. Παραδεκτό της παραπομπής**

29. Όπως έχει ήδη κριθεί από το Δικαστήριο, το Tribunal Arbitral Tributário (διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών) πρέπει να θεωρηθεί δικαστήριο κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, δύναται να ζητήσει από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως<sup>5</sup>.

### **B. Ερμηνεία του προδικαστικού ερωτήματος**

30. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο εγείρει το ζήτημα των διαφορετικών NIPC που έχουν χορηγηθεί στην TGE Bonn και στην TGE Portugal και που έχουν χρησιμοποιηθεί σε συνάρτηση με τον Όμιλο, ήτοι ο μεν NIPC της TGE Bonn κατά τη σύναψη της συμβάσεως για την ίδρυση του Ομίλου και ο δε NIPC της TGE Portugal κατά τη σύναψη της συμβάσεως υπεργολαβίας με τον Όμιλο.

31. Ωστόσο, το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο σκοπεί, κατά βάση, να διευκρινιστεί αν η TGE Bonn ή η TGE Portugal έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν τον ΦΠΑ, όταν ο Όμιλος τιμολογεί την TGE Portugal για τα γενικά του έξοδα, αναγράφοντας τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να πληροφορηθεί αν συντρέχουν, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υπό εξέταση υποθέσεως, οι προϋποθέσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ.

### **Γ. Δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ**

32. Οι προϋποθέσεις γενέσεως δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ παρατίθενται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ: δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλόμενου ή καταβληθέντα, στο πλαίσιο προηγηθείσας συναλλαγής, ΦΠΑ έχει όποιος είναι ο ίδιος υποκείμενος στον φόρο και έχει λάβει από άλλον υποκείμενο στον φόρο αγαθά ή υπηρεσίες που τα χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της δικής του οικονομικής δραστηριότητας.

33. Δεν αμφισβητείται, στην υπό εξέταση υπόθεση, ότι ο Όμιλος απέδωσε τον ΦΠΑ που είχε αναγράψει στα τιμολόγια τα οποία εξέδωσε στο όνομα της TGE Portugal. Εξίσου αναμφισβήτητο είναι ότι ο Όμιλος είναι, κατά βάση, υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ.

<sup>5</sup> Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, σκέψεις 23 έως 34).



34. Ωστόσο, χρήζει διευκρινίσεως αν η TGE Portugal είναι λήπτης υπηρεσίας σε αντάλλαγμα για την οποία καταβλήθηκαν τα συγκεκριμένα έξοδα.

### *1. Ο υποκείμενος στον φόρο ως λήπτης της υπηρεσίας*

35. Κατά το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ έχουν μόνον οι υποκείμενοι στον φόρο. Ως εκ τούτου, ο λήπτης της υπηρεσίας πρέπει να είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας.

36. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ορίζει ότι ως υποκείμενος στον φόρο νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα.

37. Όσον αφορά τις σχέσεις των εταιριών με τα υποκαταστήματά τους σε άλλα κράτη μέλη, το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι το υποκατάστημα δεν ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, επειδή δεν φέρει το ίδιο τους οικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας, ιδίως επειδή δεν διαθέτει αρχικό κεφάλαιο<sup>6</sup>. Αντιθέτως, ο οικονομικός κίνδυνος βαρύνει εξ ολοκλήρου την εταιρία στην οποία ανήκει το υποκατάστημα.

38. Καίτοι η προβλεπόμενη στο δίκαιο της Ένωσης έννοια του υποκείμενου στον φόρο χρήζει αυτοτελούς και ομοιόμορφης ερμηνείας<sup>7</sup> και, ως εκ τούτου, δεν αφορά μόνο φυσικά και νομικά πρόσωπα, αλλά και οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα<sup>8</sup>, η εταιρία και το υποκατάστημά της σε άλλο κράτος μέλος αποτελούν μία και μόνη νομική οντότητα, η οποία δεν περιλαμβάνει στους κόλπους της δύο αυτοτελείς υποκείμενους στον φόρο<sup>9</sup>.

39. Βάσει του ανωτέρω κανόνα, η TGE Bonn και η TGE Portugal αποτελούν έναν υποκείμενο στον φόρο (στο εξής: TGE) κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ.

40. Καμία επιρροή δεν ασκεί, όσον αφορά το ανωτέρω συμπέρασμα, το γεγονός ότι η TGE Bonn και η TGE Portugal διαθέτουν διαφορετικούς NIPC και ότι κατά την ίδρυση του ομίλου χρησιμοποιήθηκε ο NIPC της TGE Bonn, ενώ για την τιμολόγηση με σκοπό την κατανομή των εξόδων χρησιμοποιήθηκε ο NIPC της TGE Portugal.

### *2. Συνδρομή περιπτώσεως παροχής υπηρεσιών*

41. Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προϋποθέτει την εκπλήρωση παροχής (παράδοση αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 14 ή παροχή υπηρεσίας κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ) έναντι του υποκείμενου στον φόρο που έχει το δικαίωμα εκπτώσεως.

42. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μια παροχή είναι φορολογητέα μόνον αν μεταξύ εκείνου που εκπλήρωσε την παροχή και του λήπτη της υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας εκπληρώθηκαν εκατέρωθεν παροχές, η δε αμοιβή που έλαβε εκείνος που εκπλήρωσε την παροχή αποτελεί την πραγματική αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρασχέθηκε στον λήπτη της παροχής<sup>10</sup>.

6 Αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψεις 33 έως 37), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψεις 25 και 26).

7 Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 23).

8 Απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 8).

9 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, σημείο 38).

10 Αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 14), της 21ης Μαρτίου 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39), της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 34), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 24).

43. Κατά τη νομολογία αυτή, βάση επιβολής του φόρου επί παροχής υπηρεσιών είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία, η δε παροχή υπηρεσιών φορολογείται κατά συνέπεια μόνον όταν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής<sup>11</sup>.

44. Επομένως, στην υπό εξέταση υπόθεση, ο Όμιλος θα έπρεπε να έχει παράσχει συγκεκριμένη υπηρεσία, λήπτρια της οποίας θα ήταν η TGE. Μόνο εάν συνέτρεχε η εν λόγω προϋπόθεση, θα αποτελούσαν τα ποσά για τα οποία τιμολογήθηκε η TGE από τον Όμιλο —και τα οποία κατέβαλε η TGE— αντίτιμο υπηρεσίας σε συνάρτηση με το οποίο οφείλεται πράγματι ΦΠΑ.

45. Ωστόσο, όπως εξέθεσαν το αιτούν δικαστήριο και η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, με τις απαντήσεις τους επί της αιτήσεως του Δικαστηρίου για παροχή πληροφοριών, τα σχετικά καταβληθέντα ποσά αντιστοιχούσαν στα γενικά έξοδα της οικονομικής δραστηριότητας του Ομίλου. Τα τιμολόγια εκδόθηκαν με μοναδικό σκοπό τη μετακύλιση των εξόδων αυτών στην TGE ως εταίρο. Τα ποσά δεν καταβλήθηκαν έναντι κάποιας αντιπαροχής του Ομίλου προς την TGE και, ως εκ τούτου, δεν είχαν χαρακτήρα αντιτίμου.

46. Συμπεραίνεται, επομένως, ότι, στην υπό εξέταση περίπτωση, δεν παρασχέθηκε συγκεκριμένη υπηρεσία προς τον υποκείμενο στον φόρο. Αντιθέτως, τα ποσά για τα οποία τιμολογήθηκε η TGE —και τα οποία αυτή κατέβαλε— αφορούσαν τη μετακύλιση των γενικών εξόδων του Ομίλου στους εταίρους του, σε εκπλήρωση της υποχρέωσης που υπείχαν περί συμμετοχής στα κέρδη και στις ζημιές, και δεν αντιστοιχούσαν σε αντίτιμο για συγκεκριμένη δραστηριότητα.

47. Το ανωτέρω συμπέρασμα επιβεβαιώνεται από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Cibo Participations*. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διανομή μερίσματος δεν συνιστά αντίτιμο για παρασχεθείσα υπηρεσία, αλλά αποτελεί απλώς απόρροια της εταιρικής συμμετοχής και, ως εκ τούτου, της εταιρικής ιδιότητας. Ειδικότερα, η διανομή μερίσματος προϋποθέτει, κατά κανόνα, ότι υφίστανται κέρδη προς διανομή και εξαρτάται, επομένως, από τα αποτελέσματα της εταιρικής χρήσεως<sup>12</sup>. Στην εν προκειμένω υπό εξέταση περίπτωση, δεν διανέμεται βεβαίως στους εταίρους μέρισμα, ήτοι συμμετοχή στα κέρδη, από τον Όμιλο. Αντιθέτως, οι εταίροι είναι εκείνοι που καταβάλλουν ένα ποσό στον Όμιλο. Ωστόσο, όπως ήδη υποστήριξε η φορολογική διοίκηση στο πλαίσιο της κύριας δίκης, το ποσό αυτό αντιστοιχεί στα γενικά έξοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του Ομίλου. Η εν λόγω συμμετοχή στα έξοδα λειτουργεί εν τέλει κατά τρόπο αντίστοιχο όπως η διανομή μερίσματος στην υπόθεση *Cibo Participations*: το ύψος του ποσού που τιμολογείται από τον Όμιλο εξαρτάται από την οικονομική του κατάσταση, όπως ακριβώς το ύψος του διανεμόμενου μερίσματος εξαρτάτο από την οικονομική κατάσταση των εταιριών στις οποίες συμμετείχε η *Cibo Participations*. Η εταιρική ιδιότητα δεν παρέχει στον εταίρο μόνο δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη, αλλά εν προκειμένω του επιβάλλει και υποχρέωση κάλυψης των πραγματοποιούμενων δαπανών. Ενώ η υπόθεση *Cibo Participations* αφορούσε τη συμμετοχή στα κέρδη, η υπό εξέταση περίπτωση αφορά την κάλυψη των πραγματοποιούμενων δαπανών. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, οι συντελεσθείσες χρηματικές καταβολές αποτελούσαν απόρροια της εταιρικής ιδιότητας και, ως εκ τούτου, δεν συνιστούσαν αντίτιμο για παρασχεθείσα υπηρεσία.

11 Απόφασεις της 3ης Μαρτίου 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 13), και της 21ης Μαρτίου 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39).

12 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψεις 42 και 43): συγκεκριμένα, το Δικαστήριο εννοούσε την εξάρτηση της διανομής μερίσματος από τα οικονομικά αποτελέσματα της εταιρίας.

48. Η υπό εξέταση περίπτωση διαφέρει, ως προς την απουσία αντιτίμου, από την περίπτωση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Heerma. Στην περίπτωση εκείνη, ο εταίρος αστικής εταιρίας είχε εκμισθώσει στην εταιρία ένα ακίνητο, για το οποίο η εταιρία τού κατέβαλλε μίσθωμα, το οποίο ήταν ανεξάρτητο από τη συμμετοχή του στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρίας. Το Δικαστήριο απεφάνθη, στην εν λόγω περίπτωση, ότι η εκμίσθωση του ακινήτου αποτελούσε παροχή υποκείμενη σε ΦΠΑ, επειδή η αντιπαροχή συνίστατο σε συγκεκριμένο αντίτιμο<sup>13</sup>.

49. Τέλος, η υπό εξέταση περίπτωση δεν μπορεί να συγκριθεί ούτε με την εισφορά του μέλους σωματείου. Το Δικαστήριο απεφάνθη μεν, στην υπόθεση Kennemer Golf, ότι η εισφορά μέλους αποτελεί βάση επιβολής του ΦΠΑ, μόνον εφόσον συνιστά το αντίτιμο για τη δυνατότητα χρήσεως περιουσιακών αντικειμένων του σωματείου<sup>14</sup>. Τούτο διότι, αφενός, η υποχρέωση καταβολής της εισφοράς μέλους δεν συναρτάται ευθέως με το αν το σωματείο έχει κέρδη ή ζημίες, αλλά απορρέει από την καταστατική αυτονομία του σωματείου. Εξάλλου, στην εκεί κριθείσα περίπτωση, το ποσό αφορούσε *συγκεκριμένο* δικαίωμα χρήσεως των αθλητικών εγκαταστάσεων του σωματείου από τα μέλη του. Αντιθέτως, στην υπό εξέταση υπόθεση, το ύψος των ποσών για τα οποία τιμολογείται η TGE –και τα οποία αυτή καταβάλλει– εξαρτάται *αποκλειστικά* από τα οικονομικά αποτελέσματα του Ομίλου. Αφετέρου, ο Όμιλος δεν παρέχει στην TGE δυνατότητα χρήσεως των περιουσιακών του αντικειμένων, χρεώνοντας, για τον σκοπό αυτόν, αντίτιμο. Αντιθέτως, το εν λόγω τιμολογούμενο ποσό αποτελεί απόρροια της εταιρικής ιδιότητας της TGE και της απορρέουσας από την ιδιότητα αυτή υποχρέωσης συμμετοχής στα κέρδη και τις ζημίες.

50. Αντίθετα με όσα υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν συντρέχει περίπτωση παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου κατά την έννοια του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ. Αντικείμενο της κύριας δίκης αποτελεί αποκλειστικά η τιμολόγηση των δαπανών στις οποίες υπεβλήθη ο Όμιλος για τη λήψη αγαθών και υπηρεσιών τρίτων. Ωστόσο, οι εν λόγω παροχές τρίτων εκπληρώθηκαν *έναντι του ίδιου του Ομίλου*. Σκοπό είχαν να καλύψουν τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας του Ομίλου και δεν εκπληρώθηκαν περαιτέρω έναντι των εταίρων του. Πράγματι, όπως ρητώς επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, δεν εκπληρώθηκε, στο πλαίσιο αυτό, παροχή από τον Όμιλο έναντι των εταίρων του. Επομένως, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ («σε παροχή υπηρεσιών»).

51. Διαφορετικό συμπέρασμα δεν συνάγεται ούτε από την αρχή της ουδετερότητας.

52. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων<sup>15</sup>.

53. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων. Τούτο τελεί, ωστόσο, κατ' αρχήν, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, οι ίδιες, στον ΦΠΑ<sup>16</sup>.

54. Δεδομένου ότι, βάσει των προεκτεθέντων, δεν συντρέχει περίπτωση παροχής υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ο Όμιλος, εν τέλει, δεν όφειλε ΦΠΑ για την «περαιτέρω χρέωση» των γενικών εξόδων της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, τα οποία μετακύλισε στους εταίρους του. Επομένως, ο ΦΠΑ αποδόθηκε εσφαλμένα. Καθότι ο εν λόγω φόρος

13 Απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψεις 13 και 19).

14 Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 40).

15 Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 27), της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψεις 26 επ.), και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 37 έως 39).

16 Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 27), της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 27), και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 39).



καταβλήθηκε, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, αχρεωστήτως, δεν υπάρχει περιθώριο για εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας. Η αρχή αυτή σαφώς και δεν επιτάσσει, στην υπό εξέταση περίπτωση, την απαλλαγή της TGE από το βάρος του ΦΠΑ επί των ποσών που καταβλήθηκαν στον Όμιλο, δεδομένου ότι ο φόρος, βάσει του δικαίου της Ένωσης, εκ προοιμίου δεν οφείλεται.

55. Κατά συνέπεια, συμπεραίνεται ότι ο Όμιλος δεν παρέχει προς την TGE υπηρεσία, η οποία θα μπορούσε να αποτελέσει λόγο γενέσεως του δικαιώματος της TGE να εκπέσει τον ΦΠΑ.

### 3. Τόπος εκπληρώσεως της παροχής

56. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο επίσης να ερμηνεύσει τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία καθορίζουν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών.

57. Κατά το άρθρο 44, πρώτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, τόπος παροχής των υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του *λήπτη των υπηρεσιών*. Ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε το εν λόγω σημείο αναφοράς ως πρωταρχικό, καθότι αυτό παρέχει, ως αντικειμενικό, απλό και πρακτικό κριτήριο, μεγάλη ασφάλεια δικαίου<sup>17</sup>.

58. Αντιθέτως, η προβλεπόμενη στο άρθρο 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ αναφορά στον τόπο της μόνιμης εγκαταστάσεως του λήπτη των υπηρεσιών είναι υποδεέστερη και αποτελεί παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα<sup>18</sup>.

59. Καίτοι το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, στην υπόθεση Welmorey, τη σχέση μεταξύ των δύο εν λόγω σημείων αναφοράς, κρίσιμη είναι πάντως, τόσο βάσει του άρθρου 44, πρώτη περίοδος, όσο και βάσει του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, η λήψη υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο.

60. Όπως όμως ήδη διαπιστώθηκε, στην υπό εξέταση υπόθεση δεν συντρέχει περίπτωση παροχής υπηρεσιών. Τούτου δοθέντος, δεν είναι, επομένως, δυνατό να προσδιοριστεί ο τόπος παροχής των υπηρεσιών.

61. Συνεπώς, δεν μπορεί να δοθεί απάντηση στο εν λόγω σκέλος του ερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου.

## VI. Πρόταση

62. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] ως εξής:

Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση υποκείμενης στον ΦΠΑ παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δεν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όταν ένας Agrupamento Complementar de Empresas [όμιλος οικονομικού σκοπού] μετακυλίζει τα γενικά έξοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας σε εταιρία αλλοδαπού δικαίου που είναι εταίρος του, ακόμη και αν έχει εσφαλμένα αποδοθεί ο ΦΠΑ επί του εν λόγω ποσού και αν έχει τιμολογηθεί το ημεδαπό υποκατάστημα της εταιρίου για το εν λόγω ποσό.

17 Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmorey (C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψεις 53 έως 55).

18 Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmorey (C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 56).