



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JULIANE KOKOTT  
της 14ης Νοεμβρίου 2019<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-547/18**

**Dong Yang Electronics Sp. z o.o.**  
**κατά**  
**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu**

[αίτηση του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu  
(διοικητικού πρωτοδικείου της περιφέρειας του Βρότσλαβ, Πολωνία)  
για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Παροχή υπηρεσιών – Τόπος παροχής της υπηρεσίας – Έννοια της μόνιμης εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ – θυγατρική εταιρία (με έδρα σε κράτος μέλος) μητρικής εταιρίας με έδρα σε τρίτο κράτος»

### I. Εισαγωγή

1. Στην παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως το Δικαστήριο εξετάζει το ερώτημα του τόπου όπου βρίσκεται ο τόπος παροχής υπηρεσιών κατά τη νομοθεσία περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Ο τόπος αυτός καθορίζει το κράτος που έχει εξουσία φορολογήσεως.
2. Αιτία της υποβολής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι η ανάθεση από κορεάτικη εταιρία σε πολωνική επιχείρηση της παροχής υπηρεσιών συναρμολογήσεως. Δεδομένου ότι η σύμβαση αυτή εκτελέστηκε μέσω της πολωνικής θυγατρικής επιχειρήσεως της κορεάτικης πελάτισσας, ερίζεται αν η υπηρεσία παρασχέθηκε προς την κορεάτικη πελάτισσα ή προς την πολωνική θυγατρική επιχείρηση ως μόνιμη εγκατάσταση της πελάτισσας. Εάν συντρέχει το δεύτερο, τότε ο τόπος παροχής υπηρεσιών βρίσκεται στην Πολωνία και οφείλεται εκεί φόρος προστιθέμενης αξίας, τον οποίο η παραγγελιοδόχος οφείλε να εισπράξει και να αποδώσει. Αυτό δεν συνέβη.
3. Αξιοσημείωτο είναι ότι στην προκειμένη περίπτωση το ζήτημα είναι «μόνον» η σωστή αντιμετώπιση από πλευράς νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας και όχι το ύψος των (πολωνικών) φορολογικών εσόδων. Εάν οι υπηρεσίες είχαν παρασχεθεί προς μια μόνιμη εγκατάσταση στην Πολωνία, η κορεάτικη πελάτισσα θα μπορούσε αναμφισβήτητα να προβεί σε σχετική έκπτωση αυτού του φόρου προστιθέμενης αξίας. Και τούτο διότι τα παραχθέντα εμπορεύματα πωλήθηκαν από την Πολωνία στην ευρωπαϊκή αγορά και η πώληση αυτή υπέκειτο στον φόρο. Εν πάση περιπτώσει, ο φόρος προστιθέμενης αξίας δεν θα προκαλούσε επιβάρυνση του κορεάτικου πελάτη, ούτε αύξηση των πολωνικών φορολογικών εσόδων.

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

4. Εντούτοις, σημασία έχει το ερώτημα αν ο παραγγελιοδόχος οφείλει ή όχι τον φόρο προστιθέμενης αξίας στην Πολωνία, αναλόγως του αν μια θυγατρική εταιρία μπορεί να θεωρηθεί ή όχι ως μόνιμη εγκατάσταση μιας μητρικής εταιρίας. Το ερώτημα αυτό μπορεί υπό δεδομένες συνθήκες να είναι ζωτικής σημασίας για τον παραγγελιοδόχο, εάν αυτός δεν κατορθώσει να εισπράξει εκ των υστέρων τον φόρο προστιθέμενης αξίας από τον αντισυμβαλλόμενο του.

5. Το Δικαστήριο έχει μεν κρίνει επανειλημμένως στο παρελθόν πότε υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση υπό την έννοια της νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Εντούτοις, δεν έχει διευκρινίσει σαφώς την αντιμετώπιση μιας θυγατρικής εταιρίας ως μόνιμης εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας. Στην απόφαση DFDS<sup>2</sup> το Δικαστήριο έτεινε κατ' αρχήν να θεωρήσει και μια θυγατρική εταιρία ως μόνιμη εγκατάσταση. Στην απόφαση Daimler<sup>3</sup> όμως απομακρύνθηκε πάλι από αυτό το σκεπτικό. Στην υπόθεση Welmooy<sup>4</sup> απέφυγε τελικά να δώσει απάντηση. Τώρα πλέον πρέπει το Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα αυτό με σαφήνεια.

## II. Το νομικό πλαίσιο

### A. Το δίκαιο της Ένωσης

6. Όσον αφορά το δίκαιο της Ένωσης, το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως αποτελεί η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας<sup>5</sup> (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

7. Το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ<sup>6</sup> προβλέπει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκειμένου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες».

8. Για την ερμηνεία του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός)<sup>7</sup>, ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/EK, ως “μόνιμη εγκατάσταση” νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.»

2 Απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77, σκέψη 26).

3 Απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012 (C-318/11 και C-319/11, EU:C:2012:666, σκέψεις 47 επ.).

4 Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

6 Στην εν προκειμένω εφαρμοστέα έκδοση του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11).

7 ΕΕ 2011, L 77, σ. 1.

9. Το άρθρο 21 του εκτελεστικού κανονισμού περιέχει την ακόλουθη διευκρίνιση ως προς τη σχέση της φορολόγησης στην έδρα ή στον τόπο μόνιμης εγκατάστασης του υποκείμενου στον φόρο:

«Όταν μια παροχή υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο ή σε μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με υποκείμενο στον φόρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/EK και ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος σε περισσότερες από μία χώρες, η παροχή αυτή φορολογείται στη χώρα όπου ο συγκεκριμένος λήπτης έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του.

Ωστόσο, όταν η υπηρεσία παρέχεται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο που βρίσκεται σε τόπο άλλο από εκείνο στον οποίο ο εν λόγω υποκείμενος έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, η παροχή αυτή φορολογείται στον τόπο της μόνιμης εγκατάστασης που λαμβάνει αυτή την υπηρεσία και τη χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της. [...]»

10. Οι υποχρεώσεις του παρέχοντος την υπηρεσία κατά τον προσδιορισμό του τόπου όπου παρέχεται η υπηρεσία περιγράφονται στο άρθρο 22, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού:

«Προκειμένου να προσδιορισθεί η μόνιμη εγκατάσταση του λήπτη στην οποία παρέχεται η υπηρεσία, ο παρέχων εξετάζει τη φύση και τη χρήση της παρεχόμενης υπηρεσίας. Όταν η φύση και η χρήση της παρεχόμενης υπηρεσίας δεν του επιτρέπουν να προσδιορίσει τη μόνιμη εγκατάσταση στην οποία παρέχεται η υπηρεσία, ο παρέχων, με σκοπό τον προσδιορισμό της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης, εξετάζει συγκεκριμένα αν η σύμβαση, το δελτίο παραγγελίας και ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος του λήπτη και του έχει κοινοποιηθεί από το λήπτη καθιστούν τη μόνιμη εγκατάσταση ως λήπτη της υπηρεσίας και αν η μόνιμη εγκατάσταση είναι η οντότητα που πληρώνει για την υπηρεσία. Όταν η μόνιμη εγκατάσταση του λήπτη στην οποία παρέχεται η υπηρεσία δεν μπορεί να προσδιορισθεί με ασφάλεια δυνάμει του πρώτου και του δεύτερου εδαφίου της παρούσας παραγράφου ή όταν οι υπηρεσίες που εμπίπτουν στο άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/EK παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο σύμβασης που καλύπτει μία ή περισσότερες υπηρεσίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο που δεν μπορεί να προσδιορισθεί ή να ποσοτικοποιηθεί, ο παρέχων μπορεί έγκυρα να θεωρήσει ότι οι υπηρεσίες παρέχονται στον τόπο όπου ο λήπτης έχει εγκαταστήσει την οικονομική του δραστηριότητα.»

## ***B. Το πολωνικό δίκαιο***

11. Το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο δίκαιο της Πολωνίας με το άρθρο 28b, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, του Ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004, που ορίζει ότι στις περιπτώσεις που παρέχονται υπηρεσίες σε μόνιμη εγκατάσταση υποκείμενου στον φόρο, η οποία βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την κατοικία ή την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.

12. Το άρθρο 13, παράγραφος 3, του Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (νόμου περί ελευθερίας της οικονομικής δραστηριότητας), της 2ας Ιουλίου 2004, ορίζει ότι το δικαίωμα ενάρξεως και ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας των αλλοδαπών προσώπων, εκτός των αναφερομένων στις παραγράφους 1 έως 2a, ασκείται αποκλειστικά υπό τις νομικές μορφές της ετερόρρυθμης εταιρίας, της ετερόρρυθμης εταιρίας κατά μετοχές, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και της ανώνυμης εταιρίας, εφόσον δεν ορίζεται κάτι διαφορετικό από διεθνείς συμβάσεις.

13. Τέτοια διαφορετική πρόβλεψη δεν προκύπτει από τη συμφωνία ελεύθερων συναλλαγών μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας της Κορέας, αφετέρου<sup>8</sup>. Με τη συμφωνία αυτή η Δημοκρατία της Πολωνίας παρέσχε στις κορεάτικες επιχειρήσεις πρόσβαση στην αγορά μόνο διά της ιδρύσεως θυγατρικής εταιρίας υπό τη μορφή των εκεί μνημονευόμενων εταιρικών τύπων<sup>9</sup>.

### III. Η διαφορά της κύριας δίκης

14. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, Dong Yang Electronics sp. z o.o. (στο εξής: Dong Yang), με έδρα στην Πολωνία, συνήψε στις 27 Οκτωβρίου 2010 με την LG Display Co. Ltd. (Κορέα) (στο εξής: LG Κορέας), με έδρα στη Δημοκρατία της Κορέας, σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών που συνίσταντο στη συναρμολόγηση πλακετών τυπωμένου κυκλώματος από συγκεκριμένα υλικά (δομικά στοιχεία, εξαρτήματα), που ανήκαν στην LG Κορέας.

15. Τα ανωτέρω υλικά παραδίδονταν στην Dong Yang από την LG Display Polska sp. z o.o. (στο εξής: LG Πολωνίας Παραγωγή) – μια θυγατρική εταιρία της LG Κορέας. Η LG Πολωνίας Παραγωγή παρέδιδε επίσης στην Dong Yang τις επεξεργασμένες πλακέτες τυπωμένου κυκλώματος μετά την ολοκλήρωση της συναρμολόγησής τους. Ενόσω η Dong Yang καθόριζε με την LG Κορέας τη συνολική ποσότητα του απαιτούμενου υλικού, ελάμβανε πληροφορίες για την απαιτούμενη ημερήσια ποσότητα από την LG Πολωνίας Παραγωγή.

16. Οι σχέσεις εντός του «ομίλου LG», που έχουν σημασία για την παρούσα υπόθεση και ήταν άγνωστες στην Dong Yang, έχουν ως εξής.

17. Η LG Πολωνίας Παραγωγή συναρμολογούσε βάσει συμβατικών υποχρεώσεων προς την LG Κορέας έτοιμες οθόνες υγρών κρυστάλλων TFT-LCD από εξαρτήματα που ανήκαν στην LG Κορέας. Η LG Πολωνίας Παραγωγή παρείχε περαιτέρω υπηρεσίες προς την LG Κορέας σε σχέση με την αποθήκευση και την εφοδιαστική [logistics] αναφορικά με τα έτοιμα προϊόντα, που επίσης ανήκαν στην LG Κορέας. Τα έτοιμα προϊόντα μεταβιβάζονταν από την LG Κορέας σε μία άλλη κεφαλαιακά συνδεδεμένη θυγατρική εταιρία στην Πολωνία (στο εξής: LG Πολωνίας Διακίνηση), η οποία τα διακινούσε ακολούθως στην ευρωπαϊκή αγορά.

18. Η LG Κορέας, η οποία είχε καταχωρισθεί στην Πολωνία για σκοπούς φόρου προστιθέμενης αξίας και είχε φορολογικό εκπρόσωπο, διαβεβαίωσε την Dong Yang ότι δεν είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Πολωνία, δεν απασχολούσε εκεί εργαζομένους ούτε είχε στην κυριότητά της ακίνητα ή τεχνικό εξοπλισμό εκεί.

19. Ως εκ τούτου, η Dong Yang εξέδωσε το 2012 τιμολόγια για τις υπηρεσίες συναρμολόγησής της προς την LG Κορέας, στα οποία δεν υπολογίστηκε φόρος προστιθέμενης αξίας. Αντ' αυτού περιείχαν την ένδειξη: «Βάση φορολόγησης: άρθρο 28b, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ». Στα τιμολόγια αναφερόταν ως λήπτρια της υπηρεσίας η LG Κορέας, η οποία και τα πλήρωσε.

20. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές της Πολωνίας επέβαλαν παρά ταύτα στην Dong Yang φόρο προστιθέμενης αξίας για τις εν λόγω υπηρεσίες για το έτος 2012. Ο φόρος επιβλήθηκε με τον γενικό φορολογικό συντελεστή της Πολωνίας, καθότι οι υπηρεσίες της Dong Yang στην πραγματικότητα δεν είχαν παρασχεθεί στην έδρα της LG Κορέας στην Κορέα, αλλά στον τόπο της μόνιμης εγκαταστάσεώς της στην Πολωνία – της LG Πολωνίας Παραγωγή.

<sup>8</sup> ΕΕ 2011, L 127, σ. 6.

<sup>9</sup> Βλ. άρθρο 7.11, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 7.13 και το παράρτημα 7-A-2 (ΕΕ 2011, L 127, σ. 1201 επ.) της συμφωνίας.

21. Βάσει των συμβατικών σχέσεων μεταξύ της LG Κορέας και της LG Πολωνίας Παραγωγή οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι η LG Κορέας είχε αποκτήσει η ίδια μόνιμη εγκατάσταση στην Πολωνία λόγω της συμβατικής διαμορφώσεως του αντίστοιχου επιχειρηματικού μοντέλου διά της «εκμεταλλεύσεως του οικονομικού δυναμικού» της LG Πολωνίας Παραγωγή. Η Dong Yang όφειλε, αντί να βασιστεί στις δηλώσεις της LG Κορέας, να ελέγξει η ίδια τη χρήση των υπηρεσιών που παρείχε, σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα μπορούσε να αντιληφθεί ότι η πραγματικά ωφελούμενη από τις υπηρεσίες που παρείχε ήταν η LG Πολωνίας Παραγωγή.

22. Η Dong Yang ζητεί με την προσφυγή της την ακύρωση των πράξεων επιβολής φόρου. Ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη διαπίστωση μόνιμης εγκαταστάσεως υπό την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ και του άρθρου 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού.

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

23. Με διάταξη της 6ης Ιουνίου 2018 το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό πρωτοδικείο της περιφέρειας του Βρότσλαβ, Πολωνία) υπέβαλε στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Μπορεί να συναχθεί η ύπαρξη μόνιμης εγκαταστάσεως στην Πολωνία, κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ και του άρθρου 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού, απλώς και μόνον από το γεγονός ότι εταιρία που εδρεύει εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει θυγατρική εταιρία εδρεύουσα στην Πολωνία;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, υποχρεούται μια τρίτη επιχείρηση να ελέγξει τις συμβατικές σχέσεις μεταξύ της εταιρίας που εδρεύει εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της θυγατρικής εταιρίας, προκειμένου να εξακριβώσει εάν η πρώτη εταιρία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Πολωνία;»

24. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου η Dong Yang, η πολωνική φορολογική διοίκηση, η Δημοκρατία της Πολωνίας, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις και συμμετείχαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 5ης Σεπτεμβρίου 2019.

#### **V. Νομική εκτίμηση**

##### ***A. Ερμηνεία των προδικαστικών ερωτημάτων***

25. Κατ' αρχάς είναι αναγκαία η αποσαφήνιση των ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου.

26. Το αντικείμενο του πρώτου ερωτήματος είναι ρητώς μόνον αν το γεγονός και μόνον ότι μια μητρική εταιρία που εδρεύει σε τρίτο κράτος έχει θυγατρική εταιρία εδρεύουσα στην Πολωνία (εν προκειμένω την LG Πολωνίας Παραγωγή) συνεπάγεται ότι αυτή –η μητρική εταιρία από την Κορέα– διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Πολωνία κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

27. Εντούτοις, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινισθεί, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, βάσει ποιων άλλων κριτηρίων πρέπει να εξακριβωθεί αν μια θυγατρική εταιρία (η LG Πολωνίας Παραγωγή) συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας (LG Κορέας). Και τούτο διότι υποχρέωση ελέγχου των συμβατικών σχέσεων που μνημονεύονται στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

θα υφίστατο μόνον εάν αυτές είχαν σημασία για την εξακρίβωση της υπάρξεως μόνιμης εγκαταστάσεως. Πέραν τούτου, το αιτούν δικαστήριο δηλώνει ρητώς στην αρχή της αιτιολογήσεως των προδικαστικών ερωτημάτων ότι επιζητεί την ορθή ερμηνεία του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ώστε να καθορίσει τον τόπο παροχής της υπηρεσίας της Dong Yang προς την LG Κορέας.

28. Επομένως, με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα το αιτούν δικαστήριο ζητεί αφενός να πληροφορηθεί αν μια θυγατρική εταιρία συνιστά, ήδη ως τέτοια, μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας (επ' αυτού κατωτέρω υπό Β). Αφετέρου ζητεί να πληροφορηθεί αν –σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα– υπάρχουν άλλα κριτήρια, βάσει των οποίων μια θυγατρική εταιρία πρέπει να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας (επ' αυτού κατωτέρω υπό Γ) Εάν υφίστανται τέτοια κριτήρια, τίθεται επιπλέον για το αιτούν δικαστήριο το ερώτημα τι πρέπει να ελέγξει ο παρέχων τις υπηρεσίες για να εξακριβώσει αν μια θυγατρική εταιρία συνιστά τέτοια μόνιμη εγκατάσταση (επ' αυτού κατωτέρω υπό Δ).

### ***Β. Θυγατρική εταιρία ως μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας;***

29. Από το γράμμα της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάγεται ότι μια εξαρτημένη αλλά νομικά αυτοτελής θυγατρική εταιρία δεν μπορεί να θεωρηθεί ταυτόχρονα μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής της εταιρίας. Και τούτο διότι το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ αναφέρεται σε έναν υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας σε έναν τόπο και μόνιμη εγκατάσταση σε διαφορετικό τόπο. Μια μητρική και μια θυγατρική εταιρία, όμως, δεν είναι ένας υποκείμενος στον φόρο, αλλά δύο υποκείμενοι στον φόρο.

30. Το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει μεν στα κράτη μέλη υπό ορισμένες συνθήκες «να εκλαμβάν(ουν) ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο» περισσότερα πρόσωπα που συνδέονται στενά μεταξύ τους (που αποκαλείται όμιλος ΦΠΑ). Εντούτοις, η δυνατότητα αυτή περιορίζεται στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους («τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα»). Δεδομένου ότι η LG Κορέας έχει αδιαμφισβήτητα την έδρα της στη Νότια Κορέα, αποκλείεται εκ των προτέρων η ύπαρξη ομίλου ΦΠΑ με τη θυγατρική της εταιρία στην Πολωνία.

31. Το συμπέρασμα ότι η διαπίστωση μόνιμης εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας μπορεί να βασιστεί απλώς και μόνο στη σύνδεση, από πλευράς εταιρικού δικαίου, με έναν άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν συνάγεται ούτε από τα λοιπά ουσιαστικά κριτήρια του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως αποσαφηνίζονται περαιτέρω στο άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού.

32. Στο άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού αναφέρονται συναφώς κριτήρια, όπως η επαρκής μονιμότητα της εγκαταστάσεως και η υποδομή που της επιτρέπει να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί υπηρεσίες. Όλα αυτά είναι κριτήρια που δεν έχουν καμία σχέση με το εταιρικό δίκαιο και ως εκ τούτου μπορούν να αφορούν μόνο τη μόνιμη εγκατάσταση ενός υποκειμένου σε φόρο, που έχει την έδρα του σε διαφορετικό τόπο.

33. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού απαντά επομένως μόνο στο ερώτημα αν η υπάρχουσα υποδομή ενός υποκειμένου στον φόρο σε τόπο διαφορετικό από αυτόν της έδρας του επαρκεί ήδη ώστε να συναχθεί μόνιμη εγκατάσταση. Για το ερώτημα που πρέπει να κριθεί εν προκειμένω, ήτοι το αν η υποδομή ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο (άρα και η έδρα του) μπορεί να θεμελιώσει μόνιμη εγκατάσταση ενός διακριτού από αυτόν υποκειμένου στον φόρο, το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού –αντίθετα από τους ισχυρισμούς της Δημοκρατίας της Πολωνίας– στερείται σημασίας.

34. Το πρώτο ερώτημα μπορεί επομένως –όπως φρονεί και η Επιτροπή– να απαντηθεί με ένα σαφές «όχι»: από το γεγονός και μόνον ότι μια εταιρία που εδρεύει εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει θυγατρική εταιρία εδρεύουσα σε κράτος μέλος δεν μπορεί να συναχθεί ότι η εν λόγω θυγατρική εταιρία συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε αυτό το κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

### ***Γ. Κριτήρια για μια μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας που προκύπτει μέσω θυγατρικής εταιρίας;***

35. Εντούτοις, πρέπει να διευκρινιστεί αν υπάρχουν κριτήρια βάσει των οποίων, κατ' εξαίρεση, και μια θυγατρική εταιρία μπορεί να είναι ενταγμένη κατά τέτοιον τρόπο στη δομή του ομίλου ώστε να πρέπει να θεωρηθεί, όχι μόνον ως αυτοτελώς υποκείμενη στον φόρο, αλλά συγχρόνως και ως μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

36. Ως προς το ζήτημα αυτό υφίστανται βασικοί ενδοιασμοί (επ' αυτών κατωτέρω υπό 1), με αποτέλεσμα μια διαφορετική κρίση να είναι πιθανή μόνον εφόσον συντρέχει καταχρηστική πρακτική (επ' αυτού κατωτέρω υπό 2). Το συμπέρασμα αυτό δεν αντιβαίνει ούτε στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση DFDS<sup>10</sup> (επ' αυτού κατωτέρω υπό 3).

#### *1. Βασικοί ενδοιασμοί*

37. Υπάρχουν βασικοί ενδοιασμοί να θεωρηθεί η έδρα θυγατρικής εταιρίας ως μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας. Με τη νομική έννοια της μόνιμης εγκαταστάσεως επιδιώκεται ο καταλογισμός συγκεκριμένης «συμπεριφοράς» μιας εγκαταστάσεως σε ένα υποκείμενο στον φόρο. Όταν όμως η εγκατάσταση είναι νομικώς αυτόνομη και επομένως αποτελεί αυτοτελές υποκείμενο στον φόρο, συνηγορούν πολλοί λόγοι υπέρ του αποκλεισμού του καταλογισμού της σε ένα άλλο υποκείμενο δικαίου.

38. Όπως προαναφέρθηκε (βλ. σημείο 29), το γράμμα του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού συνηγορεί επίσης κατά της παραδοχής ότι η υποδομή ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο (άρα και η έδρα του) μπορεί να θεωρηθεί συγχρόνως και ως μόνιμη εγκατάσταση ενός περαιτέρω υποκειμένου στον φόρο. Αντιστοίχως, υποστηρίζεται επίσης η άποψη ότι ένα νομικώς αυτοτελές νομικό πρόσωπο –π.χ. μια θυγατρική εταιρία– «δεν μπορεί συγχρόνως να είναι η μόνιμη εγκατάσταση ενός άλλου νομικού προσώπου»<sup>11</sup>.

39. Επιπλέον, κάτι τέτοιο θα αντέβαινε στους κανόνες σχετικά με την αντιστροφή της επιβάρυνσης (άρθρο 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ) και τον αποκαλούμενο όμιλο ΦΠΑ (άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ).

40. Τούτο θα συνέβαινε π.χ. στην περίπτωση που μια (ελεγχόμενη) ημεδαπή θυγατρική εταιρία συνήπτε έγκυρες από πλευράς αστικού δικαίου συμβάσεις με αλλοδαπή επιχείρηση, οι οποίες θα εκπληρώνονταν και θα φορολογούνταν στην έδρα της θυγατρικής εταιρίας. Εάν δηλαδή η θυγατρική εταιρία έπρεπε να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας, δεν θα όφειλε τον φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η θυγατρική εταιρία στο εσωτερικό, αλλά η μητρική εταιρία. Τούτο θα ίσχυε ακόμη και αν η μητρική εταιρία είχε –όπως στην προκειμένη περίπτωση– την έδρα της σε τρίτο κράτος.

<sup>10</sup> Απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

<sup>11</sup> Βλ., ρητώς, Stadie H., *UStG*, 3η έκδ., 2015, άρθρο 3a, σημείο 32 in fine.

41. Η μετάθεση της φορολογικής υποχρέωσης στον λήπτη της υπηρεσίας σύμφωνα με το άρθρο 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ εξυπηρετεί όμως και την απλούστερη επιβολή φόρων από το κράτος, στο οποίο έχει την έδρα του ο λήπτης της υπηρεσίας. Στην προκειμένη ωστόσο περίπτωση αυτός δεν θα ήταν η μητρική εταιρία. Δεδομένου ότι, επιπλέον, αυτή δεν οφείλει κατ' ανάγκην να γνωρίζει όλες τις δικαιπραξίες ενός αυτοτελούς νομικού προσώπου –ακόμη και όταν είναι θυγατρική εταιρία–, το αποτέλεσμα αυτό ξενίζει. Η μητρική εταιρία θα όφειλε, παρά τη θέλησή της, φόρο προστιθέμενης αξίας για ξένες ως προς αυτήν συναλλαγές, για τις οποίες δεν θα είχε λάβει καμία αντιπαροχή. Κάτι τέτοιο θα ήταν ασυμβίβαστο με τη λειτουργία του υποκειμένου στον φόρο ως εισπράκτορα φόρων για λογαριασμό του κράτους<sup>12</sup>.

42. Επιπλέον, αυτή η επίδραση –ήτοι η μετάθεση των φορολογικών υποχρεώσεων σε μια «στενά συνδεδεμένη» εταιρία– προβλέπεται μόνο στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατ' αυτόν τον τρόπο θα καταστρατηγούνταν επίσης η ρητή στάθμιση της οδηγίας περί ΦΠΑ στο άρθρο 11, η οποία επιτρέπει την ομαδοποίηση περισσότερων αυτοτελών νομικών προσώπων μόνον εντός ενός κράτους μέλους –επομένως όχι με επιχειρήσεις από άλλα κράτη μέλη ή τρίτα κράτη– για σοβαρούς λόγους<sup>13</sup>.

43. Ήδη με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Welmorey<sup>14</sup> είχα τονίσει τη μείζονα σημασία που έχει η ασφάλεια δικαίου για τον παρέχοντα υπηρεσίες κατά τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων του και είχα συναγάγει από αυτήν το συμπέρασμα ότι ένα νομικώς αυτοτελές νομικό πρόσωπο δεν δύναται να είναι συγχρόνως η μόνιμη εγκατάσταση ενός άλλου νομικού προσώπου. Αυτή η πτυχή της ασφάλειας δικαίου τονίστηκε και από το Δικαστήριο στην απόφαση επί της εν λόγω υποθέσεως<sup>15</sup>. Το ίδιο ισχύει για την ασφάλεια δικαίου εκείνου στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία, ο οποίος πρέπει να γνωρίζει αν ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται από τον ίδιο ή από τη θυγατρική ή ενδεχομένως τη μητρική του εταιρία (βλ. άρθρο 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ).

44. Επιπλέον, παραπέμπω στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, κατά την οποία «είναι επομένως σημαντικό να μπορεί ο πάροχος όχι μόνο να προσδιορίζει με ακρίβεια τον τόπο όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης, αλλά επίσης και την ιδιότητα του τελευταίου»<sup>16</sup>. Αυτό όμως είναι δυνατόν μόνο εφόσον μπορεί να αποκλείσει το ενδεχόμενο να θεωρείται η έδρα θυγατρικής εταιρίας και ως μόνιμη εγκατάσταση ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο. Το νομικό της καθεστώ ως αυτοτελούς εταιρίας –στην προκειμένη περίπτωση εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (sp. z o.o.)– μπορεί να εξακριβωθεί σχετικά εύκολα.

45. Στα ανωτέρω προστίθεται το ότι για έναν εξωτερικό παρατηρητή –ήτοι εν προκειμένω την Dong Yang– δεν είναι πάντοτε σαφώς διακριτό ποιος ελέγχει μια θυγατρική εταιρία. Στην προκειμένη περίπτωση φαίνεται –όπως καταδεικνύουν οι δηλώσεις της Dong Yang στο υπόμνημά της και κατά την προφορική επ' ακροατηρίου διαδικασία– ότι στην LG Πολωνίας Παραγωγή συμμετέχει και μια τρίτη επιχείρηση κατά 20 %. Εάν π.χ. αυτό το 20 % έχει δικαιώματα μειοψηφίας αρνησικυρίας, δεν μπορεί καν να γίνει λόγος για (ελεγχόμενη) θυγατρική εταιρία.

46. Ως συμπέρασμα συνάγεται επομένως ότι μια αυτοτελής θυγατρική εταιρία δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας.

12 Πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 22), της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23), της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21), και της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25).

Πρβλ. και προτάσεις μου στην υπόθεση Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, σημείο 21).

13 Βλ., επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Aniva (C-605/15, EU:C:2017:150, σημεία 38 επ.).

14 C-605/12, EU:C:2014:340, σημεία 29, 30 και 36.

15 Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmorey (C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 55).

16 Πρόταση κανονισμού του Συμβουλίου για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (αναδιατύπωση), COM(2009) 672 τελικό της 17ης Δεκεμβρίου 2009, σ. 3.



2. Εξαιρέση λόγω της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών;

47. Κάτι διαφορετικό μπορεί πάντως να ισχύει όταν οι επιλεγείσες συμβατικές σχέσεις (εν προκειμένω μεταξύ LG Κορέας και Dong Yang) συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

48. Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, όπως εφαρμόζεται στο πεδίο του φόρου προστιθέμενης αξίας με τη νομολογία που καθιερώθηκε με την απόφαση Halifax<sup>17</sup>, αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης<sup>18</sup>.

49. Ως εκ τούτου, η αρχή αυτή θα μπορούσε να εφαρμοστεί και στην επίμαχη περίπτωση. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, είναι σχετικά προφανές ότι μπορεί να αποκλειστεί, όπως υποστηρίζει και η Επιτροπή, τυχόν καταχρηστική πρακτική της LG Κορέας δεδομένης της άμεσης αναθέσεως από την Dong Yang (αντί π.χ. αναθέσεως από την LG Πολωνίας Παραγωγή).

50. Αφενός, η Dong Yang παρείχε τις υπηρεσίες της τύποις μόνον προς την LG Κορέας, στην πραγματικότητα ωστόσο προς την LG Πολωνίας Παραγωγή. Ακόμη και αν ληφθεί υπόψη η οικονομική πραγματικότητα (κατά τη λεγόμενη οικονομική θεώρηση), που συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας<sup>19</sup>, δεν μπορεί να γίνει δεκτό κάτι διαφορετικό.

51. Η LG Πολωνίας Παραγωγή δεν υπήρξε αντισυμβαλλόμενη της Dong Yang ή ιδιοκτήτρια των επεξεργασμένων εμπορευμάτων, ούτε τα μεταπώλησε η ίδια περαιτέρω. Τα έτοιμα εμπορεύματα, αντιθέτως, πωλούνταν από την LG Κορέας στην LG Πολωνίας Διακίνηση. Συνεπώς –όπως προέβαλε το Ηνωμένο Βασίλειο κατά την προφορική διαδικασία– δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η LG Πολωνίας Παραγωγή χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες της Dong Yang. Τόσο η Dong Yang όσο και η LG Πολωνίας Παραγωγή συνεργάστηκαν ως «προμηθευτές» σε μια παραγωγική διαδικασία στηριζόμενη σε καταμερισμό εργασίας, κατά την παροχή των υπηρεσιών τους προς την LG Κορέας. Η τελευταία χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες των δύο εταιρών διά της πώλησεως των έτοιμων προϊόντων στην LG Πολωνίας Διακίνηση.

52. Αφετέρου, και αν ακόμη γινόταν δεκτό ότι η Dong Yang είχε παράσχει πράγματι υπηρεσίες στην LG Πολωνίας Παραγωγή, αυτό ουδόλως θα επηρέαζε το ύψος των πολωνικών φορολογικών εσόδων και το ύψος της επιβαρύνσεως της LG Πολωνίας Παραγωγή με φόρο προστιθέμενης αξίας. Στην περίπτωση αυτή η LG Πολωνίας Παραγωγή θα είχε δικαίωμα αντίστοιχης εκπτώσεως φόρου κατά τον χρόνο της τιμολογήσεως<sup>20</sup>.

53. Το ως άνω συμπέρασμα ουδόλως μεταβάλλεται, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της LG Κορέας στην Πολωνία μέσω της θυγατρικής εταιρίας LG Πολωνίας Παραγωγή. Σε τέτοια περίπτωση, η LG Κορέας θα είχε δικαίωμα έκπτωσης φόρου στην Πολωνία και επομένως κατ' αποτέλεσμα δεν θα είχε επίσης επιβάρυνση με πολωνικό φόρο προστιθέμενης αξίας. Και για τις δύο απόψεις δεν τεκμηριώθηκε ούτε από τη Δημοκρατία της Πολωνίας ούτε από τη φορολογική διοίκηση ποια επιβάρυνση φόρου προστιθέμενης αξίας θα είχε καταχρηστικά αποφευχθεί.

17 Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 67 επ.).

18 Με αυτό το σκεπτικό η απόφαση της 22ης Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 31), με μνεία στην απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2009, Audiolux κ.λπ. (C-101/08, EU:C:2009:626, σκέψη 50).

19 Βλ., ρητώς, αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 43), της 20ής Ιουνίου 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 42), της 7ης Οκτωβρίου 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 και C-55/09, EU:C:2010:590, σκέψη 39), και της 28ης Ιουνίου 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, σκέψη 43).

Σε παρόμοια κατεύθυνση επίσης η απόφαση της 27ης Μαρτίου 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, σκέψεις 38 επ.), στο πλαίσιο της εξέτασης του ενιαίου μιας παροχής.

20 Ως προς την αναγκαιότητα τιμολογίου με χωριστή καταχώριση του φόρου προστιθέμενης αξίας για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψεις 42 και 43), και προτάσεις μου στην υπόθεση Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, σημεία 34 επ.).

54. Η Δημοκρατία της Πολωνίας προβάλλει κυρίως το επιχείρημα ότι η αξία παρήχθη στην Πολωνία και επομένως πρέπει και να φορολογηθεί στην Πολωνία. Εν προκειμένω, δεν έχει σημασία αν ο ισχυρισμός αυτός είναι καν ακριβής (π.χ. ο ισχυρισμός δεν ισχύει για την παραγωγή αγαθών που ακολουθείται από αφορολόγητη παράδοση εντός της Ένωσης κατά το άρθρο 138 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι εδώ εφαρμόζεται η αρχή του κράτους προορισμού, με αποτέλεσμα η αξία να παράγεται σε ένα κράτος και να φορολογείται σε άλλο κράτος).

55. Στον βαθμό δε που οι υπηρεσίες της Dong Yang ενσωματώθηκαν σε προϊόντα που πωλούνται στην Πολωνία, η παροχή υπηρεσιών της φορολογείται κατ' αποτέλεσμα στον τόπο χρήσεως των προϊόντων (ήτοι στην Πολωνία). Το ποσό που κατέβαλε η LG Κορέας στην Dong Yang χωρίς πολωνικό φόρο προστιθέμενης αξίας συνυπολογίζεται στην τιμή του τελικού προϊόντος (εδώ της οθόνης TFT) και υπόκειται ακολούθως στον πολωνικό φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την πώληση του τελικού προϊόντος στην Πολωνία. Κατ' αυτόν τον τρόπο η Πολωνία εισπράττει φορολογικά έσοδα από την παραγωγή αξίας που έγινε στην Πολωνία από την Dong Yang για την LG Κορέας, κατά τον χρόνο παραδόσεως της οθόνης TFT στην Πολωνία. Το γεγονός ότι προηγουμένως ο τόπος παροχής των υπηρεσιών της Dong Yang βρισκόταν κατά τη νομοθεσία περί φόρου προστιθέμενης αξίας στην Κορέα είναι απόφαση του ενωσιακού νομοθέτη, ο οποίος ορίζει ως τόπο παροχής μιας υπηρεσίας σε μια άλλη επιχείρηση την έδρα αυτής.

56. Η απόφαση αυτή του ενωσιακού νομοθέτη, ωστόσο, δεν έχει σημασία για τα φορολογικά έσοδα στην Πολωνία, όπως ορθώς τονίζει και η Επιτροπή. Επομένως, δεν υφίσταται ιδιαίτερος κίνδυνος καταχρήσεως από την άποψη της νομοθεσίας περί ΦΠΑ στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών που εντάσσονται σε ενσώματα προϊόντα. Ως εκ τούτου, παρέλκει το ερώτημα αν η Dong Yang όφειλε με κάποιο τρόπο να διακρίνει μια καταχρηστική διευθέτηση από πλευράς της LG Κορέας.

57. Στο σημείο αυτό εντοπίζεται μια κρίσιμη διαφορά σε σύγκριση με τις περιπτώσεις όπου οι παρεχόμενες υπηρεσίες ενσωματώνονται σε άλλες υπηρεσίες. Οι εν λόγω περιπτώσεις έχουν ήδη απασχολήσει τη νομολογία του Δικαστηρίου<sup>21</sup>. Εδώ είναι θεωρητικά εφικτή η μείωση της επιβαρύνσεως με φόρο προστιθέμενης αξίας μέσω διευθετήσεων αστικού δικαίου, όπως προφανώς επιχειρήθηκε –υπό το παλαιότερο νομικό καθεστώς πάντως– στην υπόθεση DFDS<sup>22</sup>.

58. Ως καταχρηστική πρακτική από πλευράς της Dong Yang δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε το γεγονός ότι δεν δήλωσε ή δεν απέδωσε νοτιοκορεάτικο φόρο προστιθέμενης αξίας. Ως προς τον αναλογούντα –κατά το δίκαιο της Νότιας Κορέας– νοτιοκορεάτικο φόρο προστιθέμενης αξίας συνάγεται ότι η LG Κορέας πληροφόρησε σωστά την αντισυμβαλλόμενη της Dong Yang. Όπως προέκυψε κατά την προφορική διαδικασία, στην Dong Yang δόθηκε η διαβεβαίωση ότι δεν όφειλε να υποβάλει σε φορολόγηση την «εισαγωγή αυτών των υπηρεσιών» στη Νότια Κορέα. Δεν αποκλείεται κατά τη νομοθεσία της Νότιας Κορέας περί φόρου προστιθέμενης αξίας να γίνεται π.χ. μετάθεση της φορολογικής υποχρεώσεως στον λήπτη της υπηρεσίας που εδρεύει στη Νότια Κορέα, όταν του παρέχονται υπηρεσίες από εδρεύουσα στην αλλοδαπή επιχείρηση. Τουλάχιστον στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας του ενωσιακού δικαίου τούτο προβλέπεται για πολλές υπηρεσίες που παρέχονται από εδρεύουσες στην αλλοδαπή επιχειρήσεις προς εδρεύουσες στην ημεδαπή επιχειρήσεις (βλ., μεταξύ άλλων, άρθρο 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ).

21 Πρβλ. π.χ. αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), καθώς και της 20ής Φεβρουαρίου 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

### 3. Εξαίρεση βάσει της αποφάσεως στην υπόθεση DFDS;

59. Το ως άνω συμπέρασμα προσκρούει ενδεχομένως στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση DFDS. Η εν λόγω απόφαση θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι είναι δυνατό το ενδεχόμενο να συνιστά μια θυγατρική εταιρία, ως απλός βοηθός της μητρικής εταιρίας, μόνιμη εγκατάσταση της τελευταίας<sup>23</sup>.

60. Στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι υπηρεσίες που παρέχονται σε ταξιδιώτες από οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων του οποίου η έδρα ευρίσκεται εντός κράτους μέλους μέσω εταιρίας που ενεργεί ως πράκτορας εντός άλλου κράτους μέλους, υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας στο τελευταίο αυτό κράτος. Αυτό ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία αυτή, η οποία ενεργεί ως απλός βοηθός του οργανωτή, διαθέτει το ανθρώπινο και το τεχνικό δυναμικό που χαρακτηρίζουν μία μόνιμη εγκατάσταση<sup>24</sup>.

61. Εντούτοις, η απόφαση αυτή –στην οποία βασίζεται κατ’ ουσίαν η Πολωνία– αφορά τον ειδικό τομέα των οργανωτών τουριστικών περιηγήσεων, οι οποίοι υπόκεινται ούτως ή άλλως σε ειδικό νομοθετικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας (το οποίο ρυθμίζεται πλέον στα άρθρα 306 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ). Για αυτόν ακριβώς τον λόγο η εν λόγω απόφαση δεν μπορεί να εφαρμοστεί άνευ ετέρου σε άλλες περιπτώσεις.

62. Δεύτερον, η απάντηση του Δικαστηρίου σε εκείνη την υπόθεση αφορά θυγατρική εταιρία που παρείχε υπηρεσίες σε τρίτους ως *μεσολαβητής* για τη μητρική εταιρία. Εν προκειμένω δεν συντρέχει όμως τέτοια περίπτωση. Η LG Πολωνίας Παραγωγή δεν πωλεί τις οθόνες TFT εν ονόματι της LG Κορέας. Δεν μπορεί να γίνει λόγος για δράση της ως απλής βοηθού.

63. Τρίτον, η απόφαση DFDS αφορούσε την αντίστροφη περίπτωση του τύπου *παροχής της υπηρεσίας* μέσω της μητρικής ή της θυγατρικής εταιρίας, και όχι τη λήψη της υπηρεσίας από κάποιον τρίτο. Για τον λόγο αυτό δεν μπορούν επίσης να εφαρμοστούν εν προκειμένω τα συμπεράσματά της. Το κριτήριο του βοηθητικού προσώπου που ενεργεί για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας δεν αφορά την προκειμένη υπόθεση. Καθοριστικό στην απόφαση DFDS ήταν το ερώτημα ποιος *παρείχε* (και όχι ποιος έλαβε), κατά μία οικονομική θεώρηση, τις ταξιδιωτικές υπηρεσίες.

64. Τέταρτον, τα πραγματικά γεγονότα στην απόφαση DFDS χαρακτηρίζονταν –όπως προβάλλει βασίμως και η Επιτροπή– από τις ιδιαίτερες περιστάσεις του κινδύνου καταχρήσεως κατά την παροχή υπηρεσιών και από το γεγονός ότι, αναλόγως του τύπου εκπληρώσεως της παροχής, εφαρμοζόταν απαλλαγή (ή μη) από τον φόρο. Όπως προαναφέρθηκε όμως, στην προκειμένη περίπτωση ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται εντέλει κατά την παράδοση των αγαθών (οθονών), ως προς την οποία η παροχή της υπηρεσίας είναι απλώς ένα προηγούμενο στάδιο. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται στην προκειμένη υπόθεση τέτοιος κίνδυνος καταχρήσεως.

65. Τέλος, το Δικαστήριο έχει ήδη αποκλίνει από την απόφαση DFDS και έχει διευκρινίσει ότι ακόμη και μια θυγατρική εταιρία που ανήκει κατά 100% στη μητρική της αποτελεί αυτοτελές νομικό πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο.<sup>25</sup> Κατά τα λοιπά –όπως ήδη εξέθεσα στο σημείο 43– η άποψη ότι ένα νομικά αυτοτελές πρόσωπο δεν μπορεί να είναι συγχρόνως μόνιμη εγκατάσταση ενός άλλου αυτοτελούς προσώπου εξυπηρετεί την ασφάλεια δικαίου όσον αφορά το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο.

66. Η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση DFDS δεν ασκεί, επομένως, επιρροή στην προκειμένη υπόθεση.

23 Απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, σκέψη 26).

24 Πρβλ. απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, σκέψη 29).

25 Απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Daimler (C-318/11 και C-319/11, EU:C:2012:666, σκέψη 48).

#### 4. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

67. Επομένως μια θυγατρική εταιρία δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση (κατά την έννοια του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ) της μητρικής εταιρίας. Κάτι διαφορετικό θα ήταν νοητό μόνον εάν η συμβατική δομή που επιλέχθηκε από τον λήπτη της υπηρεσίας αντέβαινε στην απαγόρευση καταχρηστικών πρακτικών. Η κρίση επ' αυτού επαφίεται στο αιτούν δικαστήριο. Βάσει των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου πάντως, δεν υπάρχουν στην προκειμένη υπόθεση ενδείξεις για κάτι τέτοιο.

#### Δ. Επικουρικός: Υποχρεώσεις ελέγχου του παρέχοντος την υπηρεσία

68. Εάν, ωστόσο, μπορούσε να θεωρηθεί ότι συντρέχει περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής (στην προκειμένη περίπτωση από την LG Κορέας), τίθεται τότε το ερώτημα τι πρέπει να ελέγξει ο παρέχων την υπηρεσία (στην προκειμένη περίπτωση η Dong Yang), προκειμένου να μπορέσει να κρίνει αν συντρέχει καταχρηστική πρακτική του αντισυμβαλλόμενου του. Αυτό θα συνεπαγόταν ότι μια αυτοτελής εταιρία πρέπει να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση μιας άλλης αυτοτελούς εταιρίας.

69. Σημεία αναφοράς για τον σκοπό αυτό θα μπορούσαν να συνιστούν οι διατάξεις των άρθρων 21 και 22 του εκτελεστικού κανονισμού. Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού, ο παρέχων εξετάζει τη φύση και τη χρήση της παρεχόμενης υπηρεσίας, προκειμένου να προσδιορίσει τη μόνιμη εγκατάσταση του λήπτη στην οποία παρέχεται η υπηρεσία.

70. Εντούτοις, το άρθρο 22 του εκτελεστικού κανονισμού πρέπει να συνδυασθεί με το άρθρο 21. Το άρθρο 21 του εκτελεστικού κανονισμού όμως εστιάζει στην περίπτωση στην οποία ένας υποκείμενος στον φόρο έχει την έδρα του σε ένα κράτος και διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση σε ένα άλλο κράτος. Οι διατάξεις αυτές αφορούν επομένως την αβεβαιότητα σε ποιο γνωστό τόπο ενός υποκειμένου στον φόρο (στον τόπο της μόνιμης εγκαταστάσεως ή στον τόπο της έδρας) παρέχεται η υπηρεσία.

71. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ζητούμενο είναι αν ένας δεύτερος (νομικώς αυτοτελής κατά την εξωτερική μορφή του) υποκείμενος στον φόρο θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση του πρώτου υποκειμένου στον φόρο. Ως εκ τούτου είναι ασαφές αν υπάρχει καν μόνιμη εγκατάσταση. Η περίπτωση αυτή δεν εμπίπτει στη διάταξη του εκτελεστικού κανονισμού. Για τον λόγο αυτό άλλωστε το άρθρο 22, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού δεν εστιάζει στις εταιρικού δικαίου σχέσεις μεταξύ επιχειρήσεων στην πλευρά των ληπτών, παρά μόνο στη συμβατική σχέση του παρέχοντος προς τον λήπτη της υπηρεσίας. Στο πλαίσιο αυτό, μνημονεύονται π.χ. η σύμβαση και το δελτίο παραγγελίας, όχι όμως πιστοποιητικά εγγραφής σε εμπορικά μητρώα ή κάτι παρόμοιο. Ως εκ τούτου δεν εφαρμόζονται εν προκειμένω τα άρθρα 21 επ. του εκτελεστικού κανονισμού.

72. Ανεξαρτήτως των ανωτέρω μπορούν ωστόσο να απαιτηθούν από έναν υποκείμενο στον φόρο –που λειτουργεί απλώς ως εισπράττων φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, όπως τονίζει το Δικαστήριο κατά πάγια νομολογία<sup>26</sup>– ορισμένα, αναλογικά πάντως, καθήκοντα επιμέλειας<sup>27</sup>. Σε περίπτωση συγκεκριμένων ενδείξεων για φοροδιαφυγή ή κατάχρηση μπορεί επί παραδείγματι να

<sup>26</sup> Πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 22), της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23), της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21), και της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25).

Πρβλ. και προτάσεις μου στην υπόθεση Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, σημείο 21).

<sup>27</sup> Πρβλ. νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με περιπτώσεις απάτης: αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2018, Božičević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, σκέψη 46 – ευλόγως), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 53 – ευλόγως), και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 59 – ευλόγως).

αναμένεται από τον υποκείμενο στον φόρο να αναζητήσει συγκεκριμένες πρόσθετες πληροφορίες σε σχέση με τον προμηθευτή του προκειμένου να πεισθεί για την αξιοπιστία του<sup>28</sup>. Κάτι παρόμοιο ισχύει –βλ. ενδεικτικώς αιτιολογική σκέψη 20 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011– για τον ακριβή προσδιορισμό του τόπου εγκαταστάσεως του λήπτη της υπηρεσίας.

73. Όπως ορθώς τόνισε ο γενικός εισαγγελέας N. Wahl σε σχέση με το ζήτημα αυτό, οι φορολογικές αρχές δεν πρέπει όμως, έστω και αν υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις φοροδιαφυγής ή καταχρήσεως, να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να διεξάγει σύνθετους και σημαντικούς ελέγχους, μεταβιβάζοντας, κατ' ουσίαν, τα ελεγκτικά καθήκοντά τους στον υποκείμενο στον φόρο<sup>29</sup>.

74. Αυτό συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, δεν μπορεί να ζητηθεί από την Dong Yang να πράξει το αδύνατο. Ο έλεγχος όμως των μη προσβάσιμων για αυτήν συμβατικών σχέσεων μεταξύ του αντισυμβαλλομένου της και των (ενδεχομένως άγνωστων σε αυτήν) θυγατρικών του εταιριών είναι υποκειμενικά αδύνατος για την Dong Yang. Μια τέτοια υποχρέωση ελέγχου ή κατά περίπτωση διερεύνησης θα υπερέβαινε το προσήκον μέτρο επιμέλειας που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτήν. Επομένως, ορθώς συνάγουν όλοι οι εμπλεκόμενοι ότι η Dong Yang δεν όφειλε να αναλύσει αυτές τις συμβάσεις.

75. Ως εκ τούτου, στον βαθμό που δεν υπάρχουν ενδείξεις περί του αντιθέτου, το ένα συμβαλλόμενο μέρος μπορεί σαφώς να βασίζεται σε μια έγγραφη διαβεβαίωση του άλλου συμβαλλόμενου μέρους ότι αυτό δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας (εν προκειμένω στην Πολωνία). Αυτό ισχύει κατά μείζονα λόγο καθότι το πολωνικό δίκαιο<sup>30</sup> δυσχεραίνει τις μέσω μόνιμων εγκαταστάσεων δραστηριότητες επιχειρήσεων από την Κορέα, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σοβαρός λόγος αμφιβολίας για τη διαβεβαίωση του αντισυμβαλλομένου.

76. Το γεγονός ότι μια θυγατρική εταιρία συμμετέχει στην εκτέλεση της συμβάσεως δεν μπορεί να γεννήσει περαιτέρω υποχρεώσεις διερευνήσεως, τουλάχιστον στην προκειμένη υπόθεση που αφορά κατανομή εργασιών για την παραγωγή αγαθού που βρίσκεται στην κυριότητα του αντισυμβαλλομένου. Αυτό ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον μια αυτοτελής θυγατρική εταιρία κατ' αρχήν δεν αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας (επ' αυτού αναλυτικά ανωτέρω υπό σημεία 37 επ.).

77. Ως συμπέρασμα προκύπτει ότι μπορεί μεν να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο ένα προσήκον μέτρο επιμέλειας για τον προσδιορισμό του ορθού τόπου εκπληρώσεως της παροχής. Σε αυτό ωστόσο δεν περιλαμβάνονται η έρευνα και ο έλεγχος των συμβατικών σχέσεων μεταξύ του αντισυμβαλλομένου του και των θυγατρικών του εταιριών, στις οποίες δεν έχει πρόσβαση.

## VI. Πρόταση

78. Προτείνω επομένως στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού πρωτοδικείου της περιφέρειας του Βρότσλαβ, Πολωνία) ως εξής:

1) Η θυγατρική μιας εταιρίας (από τρίτο κράτος) δεν αποτελεί κατ' αρχήν μόνιμη εγκατάσταση της τελευταίας κατά την έννοια του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2006/112/EK και του άρθρου 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011.

28 Αποφάσεις της 18ης Μαΐου 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, σκέψη 39), της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 52), και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 60).

29 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Finanzamt Neuss και Butin (C-374/16 και C-375/16, EU:C:2017:515, σημείο 61). Παρόμοιες οι αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 62), και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 61 επ.).

30 Άρθρο 13, παράγραφος 3, του Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (νόμου περί ελευθερίας της οικονομικής δραστηριότητας), της 2ας Ιουλίου 2004.

- 2) Διαφορετικό συμπέρασμα χωρεί μόνον εάν η συμβατική δομή που επελέγη από τον λήπτη της υπηρεσίας αντιβαίνει στην απαγόρευση καταχρηστικών πρακτικών. Η κρίση επ' αυτού επαφίεται στο αιτούν δικαστήριο.
- 3) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ απαιτεί από τον υποκείμενο στον φόρο ένα προσήκον μέτρο επιμέλειας για τον προσδιορισμό του ορθού τόπου εκπληρώσεως της παροχής. Σε αυτό ωστόσο δεν περιλαμβάνονται η έρευνα και ο έλεγχος των συμβατικών σχέσεων μεταξύ του αντισυμβαλλόμενου του και των θυγατρικών του εταιριών, στις οποίες αυτός δεν έχει πρόσβαση.