



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 11ης Μαρτίου 2021 \*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 9 – Υποκείμενος στον φόρο – Έννοια – Άρθρο 11 – Όμιλος ΦΠΑ – Κύρια εγκατάσταση και υποκατάστημα εταιρίας που βρίσκονται σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη – Κύρια εγκατάσταση ενταγμένη σε όμιλο ΦΠΑ στον οποίο δεν μετέχει το υποκατάστημα – Κύρια εγκατάσταση που παρέχει υπηρεσίες σε υποκατάστημα και του καταλογίζει το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών»

Στην υπόθεση C-812/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) με απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Νοεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

**Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,**

κατά

**Skatteverket,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Kumin, πρόεδρο τμήματος, T. Von Danwitz (εισηγητή) και P.G. Xuereb, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, εκπροσωπούμενη από τον T. Karlsson,
- η Skatteverket, εκπροσωπούμενη από την K. Alvesson,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Nyman-Lindgren και P. Jespersen, καθώς και από την M. S. Wolff,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον E. Toutain και την E. de Moustier,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και K. Simonsson, καθώς και από την G. Tolstoy,

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

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, του άρθρου 9, παράγραφος 1, και του άρθρου 11 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Danske Bank A/S, Danmark, Sverige filial, σουηδικού υποκαταστήματος της δανικής εταιρίας Danske Bank A/S, και της Skatteverket (φορολογικής αρχής, Σουηδία), με αντικείμενο φορολογική ερμηνευτική απόφαση εκδοθείσα από την Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικού δικαίου, Σουηδία) η οποία αφορά τον mervärdesskattelagen (1994:200) [νόμο περί φόρου προστιθέμενης αξίας (1994:200)].

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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».

- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«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.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Το άρθρο 11 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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.»

### ***Το δανικό δίκαιο***

- 6 Στη Δανία, το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 47, παράγραφος 4, του *lov om merværdiafgift* (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας). Η διάταξη αυτή επιτρέπει, ειδικότερα, σε πλείονες υποκείμενους στον φόρο που ανήκουν στο ίδιο πρόσωπο να προβαίνουν στη σύσταση δανικού ομίλου ΦΠΑ. Από την παράγραφο αυτή προκύπτει επίσης ότι ο όμιλος μπορεί να αποτελείται μόνον από επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στη Δανία, οπότε μια κύρια εγκατάσταση ή ένα υποκατάστημα μπορούν να γίνουν μέλη ενός δανικού ομίλου ΦΠΑ μόνον εφόσον αποτελούν μόνιμες εγκαταστάσεις στο δανικό έδαφος.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 7 Η Danske Bank είναι εταιρία της οποίας η κύρια εγκατάσταση βρίσκεται στη Δανία. Δραστηριοποιείται στη Σουηδία μέσω υποκαταστήματος, της Danske Bank, Danmark, Sverige filial, το οποίο εδρεύει στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος. Η κύρια εγκατάσταση της Danske Bank αποτελεί μέλος ενός δανικού ομίλου ΦΠΑ (στο εξής: επίμαχος δανικός όμιλος ΦΠΑ), ο οποίος συστάθηκε δυνάμει της δανικής νομοθεσίας που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το σουηδικό της υποκατάστημα δεν αποτελεί μέλος κάποιου σουηδικού ομίλου ΦΠΑ.
- 8 Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της στις σκανδιναβικές χώρες, η Danske Bank χρησιμοποιεί μια πλατφόρμα πληροφορικής. Η πλατφόρμα αυτή είναι σε μεγάλο βαθμό κοινή για όλες τις εγκαταστάσεις της εταιρίας αυτής. Το κόστος που αναλογεί στη χρήση της εν λόγω πλατφόρμας από το σουηδικό υποκατάστημα για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του στη Σουηδία καταλογίζεται σε αυτό από την κύρια εγκατάσταση της Danske Bank.
- 9 Η αίτηση για έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως την οποία υπέβαλε το σουηδικό υποκατάστημα της Danske Bank στην επιτροπή φορολογικού δικαίου είχε, μεταξύ άλλων, ως αντικείμενο να καθορισθεί εάν το γεγονός ότι η κύρια εγκατάσταση της Danske Bank ήταν μέλος δανικού ομίλου ΦΠΑ συνεπαγόταν ότι ο όμιλος αυτός πρέπει, όσον αφορά την εφαρμογή του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (1994:200), να εκληφθεί ως διαφορετικός υποκείμενος στον φόρο σε σχέση με το εν λόγω υποκατάστημα. Το υποκατάστημα ζητούσε επίσης να διευκρινισθεί εάν οι παρεχόμενες από τον όμιλο ΦΠΑ υπηρεσίες, το κόστος των οποίων καταλογίζεται σε αυτό, έπρεπε, όσον αφορά τον ΦΠΑ, να θεωρηθούν ως παρασχεθείσες υπηρεσίες, και εάν όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ στη Σουηδία, ως λήπτης υπηρεσιών.
- 10 Με την από 23 Νοεμβρίου 2018 φορολογική ερμηνευτική απόφασή της, η επιτροπή φορολογικού δικαίου διαπίστωσε ότι ο επίμαχος δανικός όμιλος ΦΠΑ, μέλος του οποίου αποτελεί η κύρια εγκατάσταση της Danske Bank, αφενός, και το σουηδικό υποκατάστημα της εταιρίας αυτής, αφετέρου, έπρεπε να εκληφθούν ως δύο διαφορετικοί υποκείμενοι στον φόρο. Διά της συμμετοχής της στον επίμαχο δανικό όμιλο ΦΠΑ σύμφωνα με τη δανική νομοθεσία, η κύρια εγκατάσταση της Danske

Bank διαχωρίστηκε από το σουηδικό υποκατάστημά της όσον αφορά τον ΦΠΑ. Η προμνησθείσα επιτροπή διαπίστωσε επίσης ότι οι παρεχόμενες από την κύρια εγκατάσταση της Danske Bank υπηρεσίες, το κόστος των οποίων καταλογίζεται στο σουηδικό υποκατάστημα, πρέπει, όσον αφορά τον ΦΠΑ, να θεωρηθούν παροχές υπηρεσιών.

- 11 Το σουηδικό υποκατάστημα της Danske Bank προσέβαλε τη φορολογική ερμηνευτική απόφαση της επιτροπής φορολογικού δικαίου ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία), υποστηρίζοντας ότι η κύρια εγκατάσταση της Danske Bank και το υποκατάστημα αυτό έπρεπε να εκληφθούν ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο και ότι οι υπηρεσίες τις οποίες η εν λόγω κύρια εγκατάσταση παρέχει στο υποκατάστημα αυτό δεν έπρεπε να θεωρηθούν παροχές υπηρεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ. Το προμνησθέν υποκατάστημα δεν ασκούσε ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα και δεν ήταν μέλος ομίλου ΦΠΑ στη Σουηδία, οπότε δεν ήταν δυνατόν να διαχωρισθεί από τη συγκεκριμένη κύρια εγκατάσταση.
- 12 Η φορολογική αρχή ζήτησε την επικύρωση της ανωτέρω φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως. Κατά τη δανική νομοθεσία, μόνον οι εγκαταστάσεις που βρίσκονται στη Δανία μπορούν να γίνουν μέλη δανικού ομίλου ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το σουηδικό υποκατάστημα της Danske Bank δεν αποτελεί μέλος του ομίλου αυτού, οπότε δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι συνιστά έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο από κοινού με την κύρια εγκατάσταση της εταιρίας αυτής.
- 13 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι χωρούν δύο ερμηνείες των σχετικών διατάξεων. Κατά την πρώτη δυνατή ερμηνεία τους, θα μπορούσε να γίνει δεκτό, κατ' εφαρμογήν της νομολογίας που απορρέει από την απόφαση της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), ότι το σουηδικό υποκατάστημα, το οποίο δεν είναι ανεξάρτητο σε σχέση με την κύρια εγκατάσταση της Danske Bank και δεν μετέχει σε κάποιον όμιλο ΦΠΑ στη Σουηδία, συναποτελεί τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο με την κύρια εγκατάσταση, μολονότι η τελευταία είναι μέλος ενός δανικού ομίλου ΦΠΑ. Κατά τη δεύτερη δυνατή ερμηνεία, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η κύρια εγκατάσταση της Danske Bank, προσχωρώντας στον επίμαχο δανικό όμιλο ΦΠΑ, διαχωρίστηκε, όσον αφορά τον ΦΠΑ, από τον υποκείμενο στον φόρο που θεωρείται, κατ' αρχήν, ότι αποτελούσαν από κοινού η εν λόγω εγκατάσταση και το σουηδικό υποκατάστημα όσον αφορά τις μεταξύ τους συναλλαγές.
- 14 Συγκεκριμένα, στην απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), το Δικαστήριο απεφάνθη ότι υποκατάστημα το οποίο δεν είναι ανεξάρτητο ως προς την κύρια εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρίας, αλλά αποτελεί μέλος ενός ομίλου ΦΠΑ εντός κράτους μέλους, αποτελεί έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο με τα μέλη του ομίλου αυτού, οπότε οι υπηρεσίες που του παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας από την κύρια εγκατάσταση πρέπει να θεωρούνται ως παρεχόμενες προς όφελος όχι του υποκαταστήματος αλλά του ομίλου ΦΠΑ. Επομένως, πρόκειται για συναλλαγές μεταξύ δύο διαφορετικών υποκειμένων στον φόρο. Πλην όμως, η προμνησθείσα απόφαση αφορά περίπτωση στην οποία το υποκατάστημα αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ, ενώ, στην υπό κρίση υπόθεση, η κύρια εγκατάσταση είναι αυτή που αποτελεί μέλος ενός τέτοιου ομίλου.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται επίσης στις κατευθυντήριες γραμμές που ορίστηκαν κατά την 105η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ της 26ης Οκτωβρίου 2015, από τις οποίες προκύπτει ότι η εν λόγω επιτροπή έκρινε, με ευρεία πλειοψηφία, ότι, σε μια περίπτωση όπως αυτή της οποίας έχει επιληφθεί, ο όμιλος ΦΠΑ μέλος του οποίου αποτελεί η κύρια εγκατάσταση που βρίσκεται σε κράτος μέλος και το υποκατάστημα που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να εκλαμβάνονται ως δύο διαφορετικοί υποκείμενοι στον φόρο.

- 16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μπορεί ένα σουηδικό υποκατάστημα τράπεζας, η κύρια εγκατάσταση της οποίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος από [το Βασίλειο της] Σουηδίας, να εκληφθεί ως διαφορετικός υποκείμενος στον φόρο, στην περίπτωση που η κύρια εγκατάσταση παρέχει σε αυτό υπηρεσίες και του καταλογίζει τις σχετικές δαπάνες, όταν η κύρια εγκατάσταση αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ στο άλλο αυτό κράτος μέλος, ενώ το σουηδικό υποκατάστημα δεν αποτελεί μέλος οιασδήποτε ομίλου ΦΠΑ στη Σουηδία;»

### Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 17 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί εάν το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, όσον αφορά τον ΦΠΑ, η κύρια εγκατάσταση εταιρίας η οποία βρίσκεται σε κράτος μέλος και αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ συσταθέντος δυνάμει του προμνησθέντος άρθρου 11 και το εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκατάστημα της εταιρίας αυτής πρέπει να εκλαμβάνονται ως διαφορετικοί υποκείμενοι στον φόρο όταν η κύρια εγκατάσταση παρέχει στο υποκατάστημα υπηρεσίες και του καταλογίζει το κόστος των υπηρεσιών αυτών.
- 18 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα, υπενθυμίζεται ότι, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί με αυτήν του την ιδιότητά.
- 19 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.
- 20 Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως εταιρίας, η οποία βρίσκεται σε κράτος μέλος, και ενός υποκαταστήματός της, το οποίο βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η παροχή αυτή είναι φορολογητέα μόνον εφόσον υφίσταται, μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του αποδέκτη της, έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές. Ελλείψει έννομης σχέσεως μεταξύ του υποκαταστήματος και του κεντρικού καταστήματος της έδρας, που αποτελούν από κοινού έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο, οι ανταλλασσόμενες αμοιβαίες παροχές μεταξύ αυτών των εν λόγω οντοτήτων συνιστούν εσωτερικές ροές μη υποκείμενες σε φόρο, σε αντίθεση με τις φορολογούμενες πράξεις που διενεργούνται με τρίτους (απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, σκέψεις 37 και 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 21 Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υπάρχει τέτοια έννομη σχέση, πρέπει να εξακριβωθεί εάν το υποκατάστημα ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα. Συναφώς, πρέπει να εξετασθεί εάν αυτό μπορεί να θεωρηθεί ότι λειτουργεί αυτόνομα, με κριτήριο, ιδίως, το εάν φέρει το ίδιο τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς του (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 35, και της 24ης Ιανουαρίου 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 22 Εντούτοις, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της έννομης σχέσεως που υφίσταται μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως και του υποκαταστήματος εταιρίας, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η ενδεχόμενη συμμετοχή τους σε όμιλο ΦΠΑ συσταθέντα δυνάμει του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

- 23 Κατά την ανωτέρω διάταξη, κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφός του πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.
- 24 Το ίδιο το γράμμα του προμνησθέντος άρθρου 11 εισάγει έναν εδαφικό περιορισμό, οπότε ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να προβλέπει ότι ένας όμιλος ΦΠΑ περιλαμβάνει πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος. Όπως προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, κατά τη δανική νομοθεσία με την οποία μεταφέρθηκε η εν λόγω διάταξη στην εσωτερική έννομη τάξη, μόνον οι μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται στη Δανία μπορούν να γίνουν μέλη δανικού ομίλου ΦΠΑ.
- 25 Όσον αφορά τις συνέπειες της συμμετοχής σε όμιλο ΦΠΑ συσταθέντα δυνάμει του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι τέτοιος όμιλος αποτελεί ενιαίο υποκείμενο στον φόρο. Η εξομοίωση των μελών ομίλου ΦΠΑ προς έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο αποκλείει το ενδεχόμενο να εξακολουθούν αυτά να υποβάλλουν χωριστά δηλώσεις ΦΠΑ και να αντιμετωπίζονται, εντός και εκτός του ομίλου τους, ως υποκείμενοι στον φόρο, καθόσον μόνον ο ένας και μοναδικός υποκείμενος στον φόρο νομιμοποιείται να υποβάλλει τις εν λόγω δηλώσεις [απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψεις 28 και 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 26 Ως εκ τούτου, όταν η κύρια εγκατάσταση και το υποκατάστημα μιας εταιρίας βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη και ένα εξ αυτών μετέχει σε όμιλο ΦΠΑ, η μεταξύ τους έννομη σχέση πρέπει να εκτιμάται λαμβανομένων υπόψη, αφενός, της εξομοίωσης του ομίλου αυτού προς έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο και, αφετέρου, των εδαφικών ορίων του ομίλου αυτού.
- 27 Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι οι παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση εταιρίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της αποτελούν φορολογητέες πράξεις όταν το υποκατάστημα είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ [απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 32]. Η δε αρχή που διατυπώθηκε στην προμνησθείσα απόφαση έχει επίσης εφαρμογή όταν οι υπηρεσίες παρέχονται μεταξύ κύριας εγκαταστάσεως, ευρισκόμενης σε κράτος μέλος και μετέχουσας σε όμιλο ΦΠΑ εντός του κράτους αυτού, και υποκαταστήματος εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος.
- 28 Εν προκειμένω, η κύρια εγκατάσταση της Danske Bank αποτελεί μέλος του επίμαχου δανικού ομίλου ΦΠΑ. Δεδομένου ότι μετέχει σε αυτόν τον όμιλο ΦΠΑ, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ο εν λόγω όμιλος είναι εκείνος που παρέχει τις επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες.
- 29 Εξάλλου, λαμβανομένων υπόψη των εδαφικών περιορισμών που απορρέουν από το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, το σουηδικό υποκατάστημα της Danske Bank δεν είναι δυνατόν να εκληφθεί ως μέλος του επίμαχου δανικού ομίλου ΦΠΑ.
- 30 Ως εκ τούτου, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ο δανικός όμιλος ΦΠΑ στον οποίο μετέχει η κύρια εγκατάσταση της Danske Bank, αφενός, και το σουηδικό υποκατάστημα της εταιρίας αυτής, αφετέρου, δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν από κοινού έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο.
- 31 Κανένα από τα επιχειρήματα που προέβαλε η Danske Bank δεν είναι ικανό να αναιρέσει το ως άνω συμπέρασμα.
- 32 Κατ' αρχάς, η Danske Bank υποστηρίζει ότι η περίπτωση της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), διαφέρει από αυτήν της υπόθεσης της κύριας δίκης, οπότε είναι δικαιολογημένη η διαφορετική μεταχείριση. Πλην όμως, δεδομένων των εδαφικών ορίων που ισχύουν για τους ομίλους που έχουν συσταθεί δυνάμει του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ, η λύση που προκρίθηκε στην προμνησθείσα απόφαση δεν μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση ούτε με βάση την περίσταση ότι, στην

υπόθεση της κύριας δίκης, αντιθέτως προς την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προμνησθείσα απόφαση, η κύρια εγκατάσταση της Danske Bank είναι εκείνη που αποτελεί μέλος του ομίλου ΦΠΑ και όχι το υποκατάστημα, ούτε με βάση την περίπτωση ότι η εν λόγω κύρια εγκατάσταση δεν βρίσκεται σε τρίτο κράτος αλλά σε κράτος μέλος.

- 33 Περαιτέρω, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Danske Bank, καίτοι βάσει του γράμματος του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ ένα κράτος μέλος δεν δύναται να επιτρέψει να μετέχουν σε όμιλο ΦΠΑ οντότητες εγκατεστημένες εκτός του εδάφους του, εντούτοις, η ύπαρξη ομίλου ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό πρέπει, ενδεχομένως, να λαμβάνεται υπόψη για τη φορολόγηση σε άλλα κράτη μέλη, ιδίως όταν τα τελευταία εξετάζουν τις φορολογικές υποχρεώσεις ενός εγκατεστημένου στο εδάφός τους υποκαταστήματος.
- 34 Τέλος, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, την οποία επίσης επικαλείται η Danske Bank, υπενθυμίζεται ότι αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, η οποία απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισεως από απόψεως ΦΠΑ παρόμοιες οικονομικές πράξεις οι οποίες, κατά συνέπεια, είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους (πρβλ. απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, *Ampliscientifica και Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Πλην όμως, λαμβανόμενων υπόψη των αποτελεσμάτων της συστάσεως ενός ομίλου ΦΠΑ, καθώς και των εδαφικών ορίων του, μια πράξη που πραγματοποιείται μεταξύ του ευρισκόμενου στη Σουηδία υποκαταστήματος της Danske Bank και του επίμαχου δανικού ομίλου ΦΠΑ, στον οποίο μετέχει η κύρια εγκατάσταση της εταιρίας αυτής, δεν είναι δυνατόν να εξομοιωθεί με πράξη που πραγματοποιείται μεταξύ υποκαταστήματος και κύριας εγκαταστάσεως η οποία δεν αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ.
- 35 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, όσον αφορά τον ΦΠΑ, η κύρια εγκατάσταση εταιρίας η οποία βρίσκεται σε κράτος μέλος και αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ συσταθέντος δυνάμει του προμνησθέντος άρθρου 11 και το εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκατάστημα της εταιρίας αυτής πρέπει να εκλαμβάνονται ως διαφορετικοί υποκείμενοι στον φόρο όταν η κύρια εγκατάσταση παρέχει στο υποκατάστημα υπηρεσίες και του καταλογίζει το κόστος των υπηρεσιών αυτών.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 36 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι, όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), η κύρια εγκατάσταση εταιρίας η οποία βρίσκεται σε κράτος μέλος και αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ συσταθέντος δυνάμει του προμνησθέντος άρθρου 11 και το εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκατάστημα της εταιρίας αυτής πρέπει να εκλαμβάνονται ως διαφορετικοί υποκείμενοι στον φόρο όταν η κύρια εγκατάσταση παρέχει στο υποκατάστημα υπηρεσίες και του καταλογίζει το κόστος των υπηρεσιών αυτών.**

(υπογραφές)