



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 3ης Ιουνίου 2021 \*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 43 και 45 – Οδηγία 2006/112/ΕΚ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ – Άρθρα 44, 45 και 47 – Παροχή υπηρεσιών – Τόπος αναφοράς από φορολογικής απόψεως – Έννοια της “μόνιμης εγκατάστασης” – Μίσθωση ακινήτου εντός κράτους μέλους – Ιδιοκτήτης ακινήτου ο οποίος έχει την έδρα του στη νήσο Jersey»

Στην υπόθεση C-931/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Αυστρία) με απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Δεκεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

**Titanium Ltd**

κατά

**Finanzamt Österreich**, πρώην Finanzamt Wien,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Pešič, πρόεδρο τμήματος, Ε. Juhász (εισηγητή) και Κ. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Α. Posch και F. Korpensteiner καθώς και από την J. Schmoll,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους L. Mantl και R. Lyal,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

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 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), καθώς και της οδηγίας 2006/112 όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11) (στο εξής: τροποποιηθείσα οδηγία 2006/112).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Titanium Ltd, με έδρα το Jersey, και της Finanzamt Österreich, πρώην Finanzamt Wien (φορολογικής αρχής της Αυστρίας, πρώην φορολογικής αρχής του Δήμου Βιέννης, Αυστρία) (στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισοδημάτων από την εκμίσθωση ακινήτου κείμενου στην Αυστρία, για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

#### *Η οδηγία 2006/112*

- 3 Ο τίτλος V της οδηγίας 2006/112, ο οποίος επιγραφόταν «Τόπος των φορολογητέων πράξεων», περιείχε μεταξύ άλλων το κεφάλαιο 3, το οποίο επιγραφόταν «Τόπος παροχής υπηρεσιών» και περιλάμβανε τα άρθρα 43 έως 59 της οδηγίας.
- 4 Το άρθρο 43 της οδηγίας 2006/112 προέβλεπε τα εξής:  
«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»
- 5 Το άρθρο 45 της οδηγίας αυτής όριζε τα εξής:  
«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα αγαθά, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών και εμπειρογνωμόνων καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται με την προετοιμασία ή τον συντονισμό εργασιών σε ακίνητα, όπως για παράδειγμα οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου βρίσκεται το ακίνητο.»
- 6 Το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 προέβλεπε τα εξής:  
«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202.»

7 Το άρθρο 194 της εν λόγω οδηγίας όριζε τα εξής:

«1. Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους εφαρμογής της παραγράφου 1.»

8 Το άρθρο 196 της ίδιας οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

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

### ***Η τροποποιηθείσα οδηγία 2006/112***

9 Η οδηγία 2008/8 τροποποίησε, με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2010, την οδηγία 2006/112, ειδικότερα τις διατάξεις της που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 3 του τίτλου V καθώς και το άρθρο 196 αυτής.

10 Το άρθρο 44 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο 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 στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

11 Το άρθρο 45 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.»

12 Το άρθρο 47 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών

εργασιών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.»

13 Τα άρθρα 193 και 194 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112 είναι πανομοιότυπα με τα άρθρα 193 και 194 της οδηγίας 2006/112.

14 Το άρθρο 196 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.»

### ***Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011***

15 Η αιτιολογική σκέψη 14 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1), έχει ως εξής:

«Για να διασφαλιστεί η ενιαία εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου των φορολογητέων πράξεων, θα πρέπει να διευκρινιστούν έννοιες όπως η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας, η μόνιμη εγκατάσταση, η κατοικία και η συνήθης διαμονή. Λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία του Δικαστηρίου [της Ευρωπαϊκής Ένωσης], η χρήση όσο το δυνατόν σαφών και αντικειμενικών κριτηρίων αναμένεται να διευκολύνει την πρακτική εφαρμογή αυτών των εννοιών.»

16 Το άρθρο 11 του εκτελεστικού αυτού κανονισμού ορίζει τα εξής:

«1. Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, 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. Για την εφαρμογή των κατωτέρω άρθρων, 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 εκτελεί τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει:

α) άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

β) από 1ης Ιανουαρίου 2013, άρθρο 56 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

γ) μέχρι 31ης Δεκεμβρίου 2014, άρθρο 58 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

δ) άρθρο 192α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

3. Το γεγονός και μόνο ότι ένας υπόχρεος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν επαρκεί για να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση.»
- 17 Σύμφωνα με το άρθρο του 65, ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή του, ήτοι στις 12 Απριλίου 2011, άρχισε να εφαρμόζεται από την 1η Ιουλίου 2011.

### ***Το αυστριακό δίκαιο***

- 18 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών, BGBl. 663/1994) (στο εξής: UStG), ως ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2009, όριζε τα εξής:

«Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο επιχειρηματίας στις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, και ο εκδότης του τιμολογίου στις περιπτώσεις του άρθρου 11, παράγραφος 14.

Στην περίπτωση άλλων υπηρεσιών (εξαιρουμένης της έναντι ανταλλάγματος χρήσεως των ομοσπονδιακών αυτοκινητοδρόμων) και για παροχές που απορρέουν από συμβάσεις έργου, ο φόρος οφείλεται από τον αποδέκτη της παροχής όταν:

- ο παρέχων την υπηρεσία επιχειρηματίας δεν έχει ούτε κατοικία (έδρα) ούτε συνήθη διαμονή ούτε μόνιμη εγκατάσταση [Betriebsstätte] στην ημεδαπή και
- ο αποδέκτης της υπηρεσίας είναι επιχειρηματίας ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου.

Ο παρέχων την υπηρεσία επιχειρηματίας ευθύνεται για τον φόρο αυτό.»

- 19 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του UStG, όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2010, όριζε τα εξής:

«Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο επιχειρηματίας στις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, και ο εκδότης του τιμολογίου στις περιπτώσεις του άρθρου 11, παράγραφος 14.

Στην περίπτωση άλλων υπηρεσιών (εξαιρουμένης της έναντι ανταλλάγματος χρήσεως των ομοσπονδιακών αυτοκινητοδρόμων) και για παροχές που απορρέουν από συμβάσεις έργου, ο φόρος οφείλεται από τον αποδέκτη της παροχής όταν:

- ο παρέχων την υπηρεσία επιχειρηματίας δεν έχει στην ημεδαπή ούτε κατοικία (έδρα) ούτε συνήθη διαμονή ούτε μόνιμη εγκατάσταση [Betriebsstätte] η οποία να παρεμβαίνει στην παροχή της υπηρεσίας και
- ο αποδέκτης της υπηρεσίας είναι επιχειρηματίας, κατά την έννοια του άρθρου 3α, παράγραφος 5, σημεία 1 και 2, ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου το οποίο δεν είναι επιχειρηματίας κατά την έννοια του άρθρου 3α, παράγραφος 5, σημείο 3.

Ο παρέχων την υπηρεσία επιχειρηματίας ευθύνεται για τον φόρο.»

## Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 20 Η Titanium είναι εταιρία της οποίας η έδρα καθώς και η διοίκηση βρίσκονται στο Jersey και της οποίας ο εταιρικός σκοπός συνίσταται στη διαχείριση ακινήτων, τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων καθώς και τη διαχείριση κατοικιών και καταλυμάτων.
- 21 Στη διάρκεια των οικονομικών ετών 2009 και 2010, η εν λόγω εταιρία προέβη στην υποκείμενη σε ΦΠΑ εκμίσθωση ενός ακινήτου το οποίο είχε στην κυριότητά της στη Βιέννη (Αυστρία) σε δύο Αυστριακούς επιχειρηματίες.
- 22 Για τη διενέργεια των πράξεων αυτών, οι οποίες ήταν οι μόνες στις οποίες προέβη η Titanium στην Αυστρία, η εν λόγω εταιρία ανέθεσε σε αυστριακή εταιρία διαχειρίσεως ακινήτων να ενεργεί ως ενδιάμεσος στις σχέσεις με τους παρόχους υπηρεσιών και τους προμηθευτές, να χρεώνει τα μισθώματα και το κόστος λειτουργίας, να τηρεί τα εμπορικά βιβλία και να προετοιμάζει τα στοιχεία δηλώσεως ΦΠΑ. Οι υπηρεσίες αυτές παρέχονταν από την εταιρία στην οποία είχε ανατεθεί η εκπροσώπηση σε χώρο διαφορετικό από εκείνον του ακινήτου ιδιοκτησίας της Titanium.
- 23 Η Titanium, ωστόσο, διατηρούσε την εξουσία λήψεως αποφάσεων σχετικά με τη σύναψη και την καταγγελία των συμβάσεων μισθώσεων, τον καθορισμό των οικονομικών και νομικών όρων τους, την πραγματοποίηση επενδύσεων και επισκευών, καθώς και την οργάνωση της χρηματοδότησής τους, την επιλογή τρίτων για την παροχή άλλων προκαταρκτικών υπηρεσιών και, τέλος, την επιλογή, την ανάθεση σε εταιρία διαχειρίσεως ακινήτων και την εποπτεία της εταιρίας αυτής.
- 24 Ενώ η Titanium θεωρούσε ότι δεν όφειλε ΦΠΑ για τη δραστηριότητα εκμίσθωσης του ακινήτου, λόγω έλλειψης μόνιμης εγκατάστασης στην Αυστρία, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι ένα μισθωμένο ακίνητο συνιστά τέτοια μόνιμη εγκατάσταση και, ως εκ τούτου, επέβαλε ένα ποσό ΦΠΑ εις βάρος της εν λόγω εταιρίας για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010.
- 25 Η Titanium άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων της φορολογικής αρχής ενώπιον του Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Αυστρία), υποστηρίζοντας ότι, ελλείψει προσωπικού, το ακίνητο το οποίο εκμίσθωνε δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση.
- 26 Η φορολογική αρχή, από την πλευρά της, υπογράμμισε ότι, κατά τις Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (οδηγίες του 2000 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών), επιχειρηματίας ο οποίος κατέχει ακίνητο στην αυστριακή επικράτεια και προβαίνει σε εκμίσθωσή του υποκείμενη σε ΦΠΑ πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ημεδαπός επιχειρηματίας και ότι ο αποδέκτης της υπηρεσίας δεν είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σχετικά με την πράξη αυτή. Επομένως, σε περίπτωση εκμίσθωσης ακινήτου υφίσταται πάντοτε μόνιμη εγκατάσταση.
- 27 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η διάταξη του εθνικού δικαίου που πρέπει να εφαρμοστεί είναι το άρθρο 19, παράγραφος 1, του UStG, το οποίο προβλέπει ότι η φορολογική υποχρέωση μεταβιβάζεται στον αποδέκτη της υπηρεσίας όταν ο επιχειρηματίας δεν ασκεί τη δραστηριότητά του στην ημεδαπή ή δεν διαθέτει εκεί μόνιμη εγκατάσταση (Betriebsstätte). Διευκρινίζει ότι με τη διάταξη αυτή μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο όχι μόνον το άρθρο 196 της οδηγίας 2006/112, αλλά και το άρθρο της 194.

- 28 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, επίσης, ότι από τις αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), και της 7ης Μαΐου 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), προκύπτει ότι η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» προϋποθέτει ότι ο πάροχος υπηρεσιών πρέπει να διαθέτει, κατά τρόπο συγκεκριμένο, δικό του προσωπικό και ότι η προσφυγή στο προσωπικό άλλης εντολοδόχου επιχειρήσεως δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι στοιχειοθετείται η έννοια αυτή.
- 29 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι διάφορα γερμανικά φορολογικά δικαστήρια έκριναν ότι ένα αιολικό πάρκο, μολονότι δεν χρησιμοποιεί ανθρώπινο δυναμικό, δύναται να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση οσάκις το πάρκο αυτό έχει σημαντική αξία και παρουσιάζει όσο το δυνατόν πιο μόνιμο χαρακτήρα. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, ωστόσο, ότι το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) δεν έχει, μέχρι σήμερα, εκδώσει απόφαση σε σχέση με το ζήτημα αυτό.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ως εκ τούτου, ως προς την έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» σε σχέση με δραστηριότητα η οποία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν χρησιμοποιεί ανθρώπινους ή τεχνικούς πόρους για την εκτέλεσή της.
- 31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει ο όρος “μόνιμη εγκατάσταση” την έννοια ότι πρέπει να υπάρχει σε μόνιμη βάση κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους και, ως εκ τούτου, επιβάλλεται να απασχολείται στην εγκατάσταση το προσωπικό του παρέχοντος υπηρεσίες ή δύναται να θεωρηθεί ότι υφίσταται “μόνιμη εγκατάσταση” ακόμη και χωρίς ανθρώπινο δυναμικό στη συγκεκριμένη περίπτωση της φορολογητέας εκμισθώσεως ακινήτου κείμενου στην ημεδαπή η οποία συνιστά απλώς παθητική παροχή υπό μορφή ανοχής με την οποία ο παρέχων υπηρεσίες εξουσιοδοτεί έναν τρίτο να πράξει κάτι που δεν θα μπορούσε να πράξει χωρίς αυτήν την άδεια (Duldungsleistung);»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

#### ***Επί του παραδεκτού του ερωτήματος***

- 32 Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 47 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112, τα οποία προβλέπουν ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο, δύναται, σε αντίθεση με το άρθρο 43 της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 44 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112, να έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 33 Εξ αυτού συνάγει ότι στην εν λόγω υπόθεση εφαρμογή έχει το άρθρο 194 της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 194 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112 και όχι, όπως προτείνει το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 196 της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 196 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112.
- 34 Συναφώς, η Δημοκρατία της Αυστρίας υποστηρίζει ότι το άρθρο 194 της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 194 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112 παρέχουν ένα δικαίωμα επιλογής στα κράτη μέλη και αναθέτουν σε αυτά να καθορίσουν τις προϋποθέσεις εφαρμογής των εν λόγω

- διατάξεων, οσάκις αποφασίζουν εάν θα μεταφέρουν ή μη τη φορολογική υποχρέωση στον αποδέκτη της υπηρεσίας, οπότε η επιλογή στην οποία προέβη ο Αυστριακός νομοθέτης καθιστά άνευ αντικειμένου το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.
- 35 Η Δημοκρατία της Αυστρίας καταλήγει, ως εκ τούτου, στο συμπέρασμα ότι η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» δεν έχει σχέση με την υπόθεση της κύριας δίκης, γεγονός το οποίο δικαιολογεί την κήρυξη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως ως απαράδεκτης.
- 36 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων που καθιερώνεται με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της εκδοθησόμενης δικαστικής αποφάσεως, να αξιολογήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα της προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Ως εκ τούτου, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να αποφανθεί (απόφαση της 29ης Απριλίου 2021, *Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny*, C-383/19, EU:C:2021:337, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Επομένως, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και νομοθετικού πλαισίου το οποίο αυτό προσδιορίζει με δική του ευθύνη και του οποίου την ακρίβεια δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που του είναι αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα (απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2020, *Úrad špeciálnej prokuratúry*, C-603/19, EU:C:2020:774, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισήμανε, με έγγραφο της 19ης Αυγούστου 2020 που κοινοποιήθηκε στο Δικαστήριο, ότι το υποβληθέν ερώτημα αφορά γενικώς την ερμηνεία της έννοιας της «μόνιμης εγκατάστασης», που περιλαμβάνεται στην οδηγία 2006/112 καθώς και στον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011, και ότι το ερώτημα αυτό δεν περιέχει ειδική αναφορά στο άρθρο 194 ή στο άρθρο 196 της εν λόγω οδηγίας. Το αιτούν δικαστήριο υπογράμμισε ότι το ζήτημα αν η υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο ένα ή το άλλο από τα εν λόγω άρθρα καθίσταται τελικώς δευτερεύον, δεδομένου ότι αμφότερα τα εν λόγω άρθρα θέτουν το ζήτημα σε ποιο κράτος έχει την εγκατάστασή του ο υποκείμενος στον φόρο, γεγονός το οποίο σημαίνει ότι, και στις δύο περιπτώσεις, πρέπει να διαπιστωθεί αν υφίσταται ή μη μόνιμη εγκατάσταση.
- 39 Επομένως, η νομική θέση που υιοθετεί η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν αποτελεί τη μόνη δυνατή ερμηνεία η οποία θα μπορούσε να γίνει δεκτή και δεν δύναται, κατά συνέπεια, να καταστήσει απαράδεκτο το προδικαστικό ερώτημα.



### *Επί της ουσίας*

- 40 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν ακίνητο το οποίο εκμισθώνεται εντός κράτους μέλους συνιστά μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 43 της οδηγίας 2006/112 καθώς και των άρθρων 44 και 45 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112, σε περιπτώσεις στις οποίες ο κύριος του ακινήτου αυτού δεν διαθέτει δικό του προσωπικό για την εκτέλεση της σχετικής με την εκμίσθωση παροχής.
- 41 Καταρχάς, παρατηρείται ότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει κατά πόσον το ερώτημά του αφορά το εάν το ακίνητο αυτό μπορεί να χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος λαμβάνει ή, αντιθέτως, παρέχει υπηρεσίες σχετικά με την εκμίσθωση του ακινήτου. Εντούτοις, είναι δυνατόν να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα λαμβάνοντας υπόψη και τις δύο αυτές περιπτώσεις.
- 42 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» απαιτεί μια ελάχιστη συνοχή, απορρέουσα από την ύπαρξη σε μόνιμη βάση του ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού που είναι αναγκαίο για την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών. Επομένως, είναι απαραίτητο να παρουσιάζει σε επαρκή βαθμό το στοιχείο του μονίμου και μια δομή κατάλληλη, από πλευράς ανθρωπίνου και τεχνικού δυναμικού, ώστε να καθίσταται δυνατή η αυτοτελής παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ειδικότερα, μια δομή η οποία δεν διαθέτει προσωπικό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στην έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» (πρβλ. απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, σκέψη 19).
- 43 Η νομολογία αυτή επιρρωννύεται από το άρθρο 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, κατά το οποίο μια μόνιμη εγκατάσταση χαρακτηρίζεται, μεταξύ άλλων, από κατάλληλη υποδομή «σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους». Μολονότι είναι αληθές ότι ο εν λόγω εκτελεστικός κανονισμός άρχισε να εφαρμόζεται, σύμφωνα με το άρθρο του 65, μόλις από την 1η Ιουλίου 2011 και, επομένως, δεν έχει εφαρμογή *ratione temporis* στην υπόθεση της κύριας δίκης, η αιτιολογική σκέψη 14 του εκτελεστικού κανονισμού αναφέρει ότι σκοπός του είναι να διευκρινίσει ορισμένες έννοιες, συμπεριλαμβανομένης της έννοιας της «μόνιμης εγκατάστασης», λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία του Δικαστηρίου.
- 44 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εταιρία δεν διαθέτει δικό της προσωπικό στην Αυστρία και ότι αυτή συνήψε με τα πρόσωπα στα οποία έχουν ανατεθεί ορισμένα καθήκοντα διαχείρισης σχετικές συμβάσεις, καθόσον διατηρεί την εξουσία λήψεως όλων των σημαντικών αποφάσεων σχετικά με την εκμίσθωση του επίμαχου ακινήτου.
- 45 Ωστόσο, ένα ακίνητο το οποίο δεν διαθέτει ανθρώπινο δυναμικό που να του επιτρέπει να ενεργεί αυτοτελώς δεν πληροί προδήλως τα κριτήρια που καθορίζονται από τη νομολογία προκειμένου να χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση, κατά την έννοια τόσο της οδηγίας 2006/112 όσο και της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112.
- 46 Κατόπιν των ανωτέρω, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 43 της οδηγίας 2006/112, ούτε κατά την έννοια των άρθρων 44 και 45 της τροποποιηθείσας οδηγίας 2006/112, ακίνητο που εκμισθώνεται εντός κράτους μέλους υπό συνθήκες στις οποίες ο κύριος του εν λόγω ακινήτου δεν διαθέτει δικό του προσωπικό προκειμένου να προβεί στη σχετική με την εκμίσθωση παροχή.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 47 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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 (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

**Δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 43 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ούτε κατά την έννοια των άρθρων 44 και 45 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, ακίνητο που εκμισθώνεται εντός κράτους μέλους υπό συνθήκες στις οποίες ο κύριος του εν λόγω ακινήτου δεν διαθέτει δικό του προσωπικό προκειμένου να προβεί στη σχετική με την εκμίσθωση παροχή.**

(υπογραφές)