



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 7ης Απριλίου 2022 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 44 – Τόπος παροχής υπηρεσιών – Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 – Άρθρο 11, παράγραφος 1 – Παροχή υπηρεσιών – Τόπος αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση – Έννοια της “μόνιμης εγκατάστασης” – Εταιρία κράτους μέλους συνδεδεμένη με εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος – Κατάλληλη υποδομή όσον αφορά τους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους – Δυνατότητα λήψης και χρήσης υπηρεσιών για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης – Υπηρεσίες μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης και εκπροσώπησης που παρέχονται από συνδεδεμένη εταιρία προς την αποδέκτρια εταιρία»

Στην υπόθεση C-333/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με απόφαση της 30ής Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Ιουλίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Berlin Chemie A. Menarini SRL

κατά

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

παρισταμένης της:

Berlin Chemie AG,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis (εισηγητή), M. Ilešič, Δ. Γρατσία και Z. Csehi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. M. Collins

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Berlin Chemie A. Menarini SRL, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τους M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț και E. Bondalici, και στη συνέχεια από τους M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău και E. Bondalici, avocați,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane, R. I. Hațieganu και A. Rotăreanu,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και E. A. Stamate,

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 44 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), και του άρθρου 11 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).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Berlin Chemie A. Menarini SRL (στο εξής: ρουμανική εταιρία) και της Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București/ Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Εφορία Μεσαίων Φορολογουμένων Βουκουρεστίου – Γενική Περιφερειακή Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Βουκουρεστίου, Ρουμανία) (στο εξής: φορολογική αρχή) όσον αφορά αίτηση ακύρωσης φορολογικής αποφάσεως με την οποία επιβλήθηκε προσαύξηση φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και αποφάσεως σχετικά με τις παρεπόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, καθώς και αίτηση επιστροφής της προσαύξεσης ΦΠΑ και των παρεπόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Ο τίτλος V της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με τον τόπο των φορολογητέων πράξεων, περιλαμβάνει το κεφάλαιο 3, το οποίο επιγράφεται «Τόπος παροχής υπηρεσιών». Στο τμήμα 2, με τίτλο «Γενικοί κανόνες», το άρθρο 44 της οδηγίας αυτής 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 υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, 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 υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

- 4 Στο τμήμα 1, με τίτλο «Αποτελέσματα», του κεφαλαίου V του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, το οποίο επιγράφεται «Τόπος φορολογητέων πράξεων», το άρθρο 11, παράγραφος 1, του κανονισμού αυτού προβλέπει 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.»

Το ρουμανικό δίκαιο

- 5 Το άρθρο 125a, παράγραφος 2, στοιχείο b, του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί του φορολογικού κώδικα), σε ισχύ έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015, και το άρθρο 266, παράγραφος 2, στοιχείο b, του Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμου 227/2015 περί του φορολογικού κώδικα), σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2016, τα οποία έχουν πανομοιότυπη διατύπωση, ορίζουν τα εξής:

«Κατά την έννοια του παρόντος τίτλου:

[...]

b) υποκείμενος στον φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας εκτός Ρουμανίας θεωρείται εγκαταστημένος στη Ρουμανία αν έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία, ήτοι αν έχει στη Ρουμανία τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους επαρκείς για την επί τακτικής βάσεως πραγματοποίηση φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και/ή παροχών υπηρεσιών».

- 6 Κατά το άρθρο 133, παράγραφος 2, του νόμου 571/2003 και κατά το άρθρο 278, παράγραφος 2, του νόμου 227/2015, τα οποία έχουν πανομοιότυπη διατύπωση:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου ο αποδέκτης των υπηρεσιών έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου αυτός έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος της μόνιμης διεύθυνσης ή συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο αποδέκτη των επίμαχων υπηρεσιών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Η Berlin Chemie AG (στο εξής: γερμανική εταιρία) είναι εταιρία με έδρα στη Γερμανία που ανήκει στον όμιλο Menarini, ο οποίος εμπορεύεται φαρμακευτικά προϊόντα στη Ρουμανία, σε τακτική βάση από το 1996, για τον τρέχοντα εφοδιασμό των χονδρεμπόρων φαρμάκων στη Ρουμανία και

για τον σκοπό αυτό έχει συνάψει σύμβαση αποθεματοποίησης με εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό. Η ως άνω εταιρία διαθέτει επίσης φορολογικό εκπρόσωπο στη Ρουμανία και έχει εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος αυτό.

- 8 Η ρουμανική εταιρία, η οποία εδρεύει στο Βουκουρέστι, συστάθηκε το 2011. Η κύρια δραστηριότητά της είναι η παροχή συμβουλών για τη διαχείριση στον τομέα των δημοσίων σχέσεων και της επικοινωνίας και μπορεί επίσης να ασκεί δευτερεύουσες δραστηριότητες χονδρικού εμπορίου φαρμακευτικών προϊόντων, παροχής συμβουλών σε θέματα διαχείρισης, διαφημιστικού πρακτορείου, έρευνας της αγοράς και δημοσκόπησης. Μοναδικός εταίρος της είναι η Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, η οποία εδρεύει στη Γερμανία και συμμετέχει κατά 100 % στα κέρδη και στις ζημίες της ρουμανικής εταιρίας. Η Berlin Chemie/Menarini Pharma ανήκει κατά 95 % στη γερμανική εταιρία. Η τελευταία είναι ο μοναδικός πελάτης της ρουμανικής εταιρίας.
- 9 Την 1η Ιουνίου 2011, η γερμανική εταιρία και η ρουμανική εταιρία συνήψαν σύμβαση μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης και υπηρεσιών εκπροσώπησης, διεπόμενη από το γερμανικό δίκαιο, με την οποία η ρουμανική εταιρία δεσμεύθηκε να προωθήσει ενεργά τα προϊόντα της γερμανικής εταιρίας στη Ρουμανία ιδίως μέσω δραστηριοτήτων μάρκετινγκ, σύμφωνα με τις στρατηγικές και τους προϋπολογισμούς που διαμόρφωσε και κατάρτισε η γερμανική εταιρία.
- 10 Ειδικότερα, η ρουμανική εταιρία υποχρεούται να παρέχει και να διατηρεί μια υπηρεσία με τα κατάλληλα νομικά προσόντα για τη διαχείριση και την επίλυση προβλημάτων διαφήμισης, πληροφόρησης και προώθησης εξ ονόματος και για λογαριασμό της γερμανικής εταιρίας. Η ρουμανική εταιρία ανέλαβε επίσης την υποχρέωση να προβαίνει σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες, από πλευράς νομοθεσίας, προκειμένου να διασφαλίσει ότι η γερμανική εταιρία θα έχει άδεια διανομής των προϊόντων της στη Ρουμανία, να παρέχει αρωγή σε κλινικές μελέτες και σε άλλες δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης, καθώς και να διασφαλίζει την προσήκουσα παράδοση της ιατρικής βιβλιογραφίας και του διαφημιστικού υλικού που έχει εγκρίνει η γερμανική εταιρία. Η ρουμανική εταιρία παραλαμβάνει, επιπλέον, τις παραγγελίες φαρμακευτικών προϊόντων από τους χονδρεμπόρους στη Ρουμανία και τις διαβιβάζει στη γερμανική εταιρία. Διεκπεραιώνει επίσης τα τιμολόγια και τα διαβιβάζει στους πελάτες της γερμανικής εταιρίας.
- 11 Η γερμανική εταιρία ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλλει, για τις υπηρεσίες που παρέχει η ρουμανική εταιρία, μηνιαία αμοιβή υπολογιζόμενη βάσει του αθροίσματος των συνολικών δαπανών που όντως πραγματοποίησε η εταιρία αυτή, με αύξηση 7,5 % για κάθε ημερολογιακό έτος. Η ρουμανική εταιρία χρέωσε τις συγκεκριμένες υπηρεσίες χωρίς ΦΠΑ στη γερμανική εταιρία, εκτιμώντας ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών βρισκόταν στη Γερμανία. Από τις 14 Μαρτίου 2013, η πληρωμή των υπηρεσιών αυτών γινόταν με τη σύναψη πρωτοκόλλων συμψηφισμού μεταξύ των τιμολογίων υπηρεσιών που είχε εκδώσει η ρουμανική εταιρία προς τη γερμανική εταιρία και του εντόκου δανείου που είχε χορηγήσει η γερμανική εταιρία στη ρουμανική εταιρία, ενώ τα τιμολόγια και το δάνειο είχαν την ίδια αξία.
- 12 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου για την περίοδο από 1 Φεβρουαρίου 2014 έως 31 Δεκεμβρίου 2016, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι υπηρεσίες που παρείχε η ρουμανική εταιρία στη γερμανική εταιρία ελήφθησαν από τη γερμανική εταιρία στη Ρουμανία, όπου η τελευταία διέθετε μόνιμη εγκατάσταση. Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η εν λόγω εγκατάσταση αποτελούνταν από τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους επαρκείς για την τακτική πραγματοποίηση φορολογητέων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών. Η εκτίμηση αυτή πραγματοποιήθηκε κυρίως λόγω των τεχνικών και ανθρώπινων πόρων που ανήκαν στη

- ρουμανική εταιρία, στους οποίους όμως η γερμανική εταιρία είχε πρόσβαση αδιαλείπτως. Ειδικότερα, η γερμανική εταιρία είχε πρόσβαση σε τεχνικούς πόρους που κατείχε η ρουμανική εταιρία, όπως υπολογιστές, λειτουργικά συστήματα και αυτοκίνητα.
- 13 Στις 29 Νοεμβρίου 2017, η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου, με την οποία επέβαλε στη ρουμανική εταιρία να καταβάλει το ποσό των 41 687 575 ρουμανικών λεί (RON) (περίπου 8 984 391 ευρώ) που αντιστοιχούσε στον πρόσθετο ΦΠΑ των επίμαχων παροχών, το ποσό των 5 855 738 RON (περίπου 1 262 012 ευρώ) για τόκους και το ποσό των 3 289 071 RON (περίπου 708 851 ευρώ) ως πρόστιμο υπερημερίας.
 - 14 Με προσφυγή που άσκησε ενώπιον του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, η ρουμανική εταιρία ζητεί την ακύρωση της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου, αμφισβητώντας το γεγονός ότι η γερμανική εταιρία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία.
 - 15 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, για να μπορέσει να αποφανθεί επί της αιτήσεως της οποίας έχει επιληφθεί, πρέπει να καθορίσει τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης και εκπροσώπησης που παρέσχε η ρουμανική εταιρία στη γερμανική εταιρία, εξετάζοντας αν η γερμανική εταιρία έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία. Επομένως, η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.
 - 16 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι οι εθνικές διατάξεις που έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί εξαρτούν τη διαπίστωση της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης στη Ρουμανία από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει, στο εν λόγω κράτος μέλος, επαρκείς τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους για να πραγματοποιεί τακτικά φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το γράμμα των εθνικών αυτών διατάξεων διαφέρει από το γράμμα του άρθρου 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.
 - 17 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και του άρθρου 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011. Εκτιμά ότι οι αποφάσεις του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων αυτών δεν αίρουν τις αμφιβολίες του, δεδομένου ότι οι υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις εκείνες αφορούσαν νομικές και πραγματικές καταστάσεις διαφορετικές από αυτές της υπόθεσης της οποίας έχει επιληφθεί. Επιπλέον, δεν προκύπτει ότι η προγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου έχει εξετάσει το ζήτημα της σημασίας της παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ για τον καθορισμό της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, όταν οι υπηρεσίες αυτές συνεπάγονται την άσκηση σύνθετων δραστηριοτήτων, οι οποίες συνδέονται αρκετά στενά με την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο αποδέκτη των εν λόγω υπηρεσιών και ενδέχεται να έχουν άμεση επίπτωση στα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.
 - 18 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, πρώτον, εάν, για να θεωρηθεί ότι εταιρία, η οποία παραδίδει αγαθά στο έδαφος κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο στο οποίο έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της, διαθέτει στο πρώτο κράτος μέλος μόνιμη εγκατάσταση, είναι αναγκαίο να της ανήκουν οι ανθρώπινοι και τεχνικοί πόροι που χρησιμοποιεί στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους ή αν αρκεί να έχει άμεση και μόνιμη πρόσβαση στους πόρους αυτούς μέσω μιας συνδεδεμένης εταιρίας την οποία ελέγχει κατέχοντας την πλειοψηφία των μετοχών της και της οποίας είναι ο μοναδικός πελάτης.

- 19 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι έχει ιδιαίτερη σημασία το γεγονός ότι η ρουμανική εταιρία συστάθηκε ακριβώς με σκοπό να θέσει, κατ' αποκλειστικότητα, στη διάθεση της γερμανικής εταιρίας τις υπηρεσίες που αυτή χρειάζεται για να ασκήσει την οικονομική δραστηριότητά της στη Ρουμανία. Επιπλέον, οι παραδόσεις φαρμακευτικών προϊόντων εντός του κράτους μέλους αυτού που πραγματοποίησε η γερμανική εταιρία δεν είναι περιστασιακές και σποραδικές, αλλά διαρκείς και μόνιμες. Η γερμανική εταιρία έχει στο εν λόγω κράτος μέλος τακτικούς πελάτες και μόνιμο απόθεμα φαρμακευτικών προϊόντων σε αποθήκη μισθωμένη από το 1996 και οι πωλήσεις της είναι σταθερές και σημαντικές. Επιπλέον, η γερμανική εταιρία έχει το δικαίωμα να ελέγχει τα μητρώα και τις εγκαταστάσεις της ρουμανικής εταιρίας δυνάμει συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ των δύο αυτών εταιριών.
- 20 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το άρθρο 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 έχουν την έννοια ότι, για να θεωρηθεί ότι εταιρία, η οποία παραδίδει αγαθά στο έδαφος κράτους μέλους άλλου από εκείνο στο οποίο έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της, διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους μέλους παραδόσεως των αγαθών αυτών, είναι αναγκαίο η μόνιμη εγκατάσταση να συμμετέχει άμεσα στις σχετικές με την παράδοση των αγαθών αποφάσεις ή αν αρκεί η εν λόγω εταιρία να έχει, στο κράτος μέλος αυτό, τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους στη διάθεσή της μέσω συμβάσεων με αντικείμενο δραστηριότητες μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης και εκπροσώπησης οι οποίες ενδέχεται να έχουν άμεση επιρροή στα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας.
- 21 Συναφώς, η ρουμανική εταιρία υποστηρίζει ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι η απόφαση περί παραδόσεως των φαρμάκων λαμβάνεται αποκλειστικώς από τους εκπροσώπους της γερμανικής εταιρίας και ότι η ρουμανική εταιρία παρέχει στη γερμανική μόνο διοικητικές και υποστηρικτικές υπηρεσίες οι οποίες δεν ασκούν επιρροή όσον αφορά την εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων. Η εν λόγω εταιρία παραπέμπει, συναφώς, στις αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), της 17ης Ιουλίου 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), της 28ης Ιουνίου 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), και της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).
- 22 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη περίπτωση διαφέρει από εκείνες των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκαν οι ανωτέρω αποφάσεις, δεδομένου ότι η γερμανική εταιρία έχει πρόσβαση στη Ρουμανία σε πλήθος τεχνικών και ανθρώπινων πόρων, τους οποίους χρειάζεται για την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητάς της στο εν λόγω κράτος μέλος και οι οποίοι επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματά της.
- 23 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι οι παρεχόμενες από τη ρουμανική εταιρία υπηρεσίες μάρκετινγκ φαίνεται να συνδέονται εγγενώς με την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, στο μέτρο που είναι δύσκολο να απομονωθεί η συμβολή του μάρκετινγκ στη διαδικασία πώλησης των φαρμακευτικών προϊόντων. Εξάλλου, οι υπηρεσίες αυτές δεν πρέπει, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, να συγχέονται με τις υπηρεσίες διαφήμισης και να θεωρούνται ως απλές διοικητικές και υποστηρικτικές δραστηριότητες. Οι ως άνω δραστηριότητες συνδέονται στενά με τη λήψη παραγγελιών για τα προϊόντα και οι υπάλληλοι της ρουμανικής εταιρίας εμπλέκονται στη λήψη παραγγελιών από τους Ρουμάνους πελάτες και στη διαβίβαση των παραγγελιών στη γερμανική εταιρία.

- 24 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επομένως, αν οι οικονομικές δραστηριότητες που ασκούνται στη μόνιμη εγκατάσταση πρέπει κατ' ανάγκη να είναι πανομοιότυπες με εκείνες της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή αν αρκεί οι οικονομικές δραστηριότητες που ασκεί η μόνιμη εγκατάσταση να έχουν στενό σύνδεσμο με την επίτευξη του σκοπού της οικονομικής δραστηριότητας ή να την επηρεάζουν.
- 25 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, το γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο έχει άμεση και μόνιμη πρόσβαση στους τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους άλλου υποκειμένου στον φόρο, τον οποίο ελέγχει, αποκλείει το να γίνει δεκτό ότι ο τελευταίος αυτός υποκείμενος στον φόρο είναι πάροχος υπηρεσιών προς τη μόνιμη εγκατάσταση του πρώτου υποκειμένου στον φόρο η οποία έχει συσταθεί κατ' αυτόν τον τρόπο. Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να αποτελεί ταυτόχρονα τη μόνιμη εγκατάσταση άλλου νομικού προσώπου, αλλά και τον πάροχο υπηρεσιών προς την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει να θεωρηθεί ότι, για να μπορεί να γίνει δεκτό ότι εταιρία που πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών στο έδαφος κράτους μέλους άλλου από αυτό όπου έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας έχει, δυνάμει του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας [ΦΠΑ], και του άρθρου 11 του [εκτελεστικού κανονισμού 282/2011], μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος όπου πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών, είναι απαραίτητο οι ανθρώπινοι και τεχνικοί πόροι που χρησιμοποιούνται από αυτήν στο έδαφος του τελευταίου κράτους να της ανήκουν ή αρκεί η ως άνω εταιρία να έχει πρόσβαση άμεση και σε μόνιμη βάση στους ανθρώπινους και τεχνικούς αυτούς πόρους μέσω άλλης συνδεδεμένης εταιρίας, την οποία ελέγχει καθόσον μετέχει κατά πλειοψηφία στην εν λόγω επιχείρηση;
- 2) Πρέπει να θεωρηθεί ότι, για να μπορεί να γίνει δεκτό ότι εταιρία που πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών στο έδαφος κράτους μέλους άλλου από αυτό όπου έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας έχει, δυνάμει του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας [ΦΠΑ], και του άρθρου 11 του [εκτελεστικού κανονισμού 282/2011], μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος όπου πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών, είναι απαραίτητο η φερόμενη μόνιμη εγκατάσταση να συμμετέχει άμεσα στις αποφάσεις περί παράδοσης των αγαθών ή αρκεί η ως άνω εταιρία να έχει, στο κράτος όπου πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών, τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους στη διάθεσή της μέσω συμβάσεων οι οποίες συνήφθησαν με τρίτες εταιρίες και με αντικείμενο δραστηριότητες μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης, αποθήκευσης, εκπροσώπησης, δραστηριότητες που δύνανται να έχουν άμεση επιρροή στον όγκο των πωλήσεων;
- 3) Πρέπει να θεωρηθεί ότι, κατά την ερμηνεία του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας [ΦΠΑ], και του άρθρου 11 του [εκτελεστικού κανονισμού 282/2011], η δυνατότητα υποκειμένου στον φόρο να έχει άμεση και σε μόνιμη βάση πρόσβαση στους τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους άλλου συνδεδεμένου υποκειμένου στον φόρο, τον οποίο άλλο ελέγχει, αποκλείει τη δυνατότητα η τελευταία συνδεδεμένη εταιρία να θεωρείται πάροχος υπηρεσιών για τη μόνιμη εγκατάσταση που έχει συσταθεί κατά αυτόν τον τρόπο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 27 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 έχουν την έννοια ότι εταιρία εδρεύουσα σε κράτος μέλος διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος επειδή έχει στο άλλο αυτό κράτος θυγατρική η οποία θέτει στη διάθεσή της ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους βάσει συμβάσεων με τις οποίες της παρέχει, κατ' αποκλειστικότητα, υπηρεσίες μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης και εκπροσώπησης, οι οποίες ενδέχεται να έχουν άμεση επιρροή στον όγκο των πωλήσεών της.
- 28 Το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει, στην πρώτη περίοδο, ότι 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, η δεύτερη περίοδος του άρθρου αυτού προβλέπει ότι, εάν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο η οποία βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του.
- 29 Στο μέτρο που το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τον τόπο όπου βρίσκεται ο τόπος παροχής των επίμαχων υπηρεσιών, υπενθυμίζεται ότι το προσφορότερο σημείο αναφοράς για τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών, από φορολογικής απόψεως και, συνεπώς, κατά προτεραιότητα, είναι ο τόπος στον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, δεδομένου ότι η συνεκτίμηση μιας μόνιμης εγκαταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο συνιστά παρέκκλιση από αυτόν τον γενικό κανόνα, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις (απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, σκέψη 26).
- 30 Όσον αφορά το ζήτημα αν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, επισημαίνεται ότι το ζήτημα αυτό δεν πρέπει να εξετάζεται βάσει του υποκειμένου στον φόρο που παρέχει τις υπηρεσίες, αλλά βάσει του υποκειμένου στον φόρο που λαμβάνει τις παρεχόμενες υπηρεσίες (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmoxy*, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 57).
- 31 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmoxy*, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 58 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και σκέψη 65) και κατά το άρθρο 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του κανονισμού αυτού, 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.
- 32 Πρέπει, κατ' αρχάς, να εξεταστεί το πρώτο κριτήριο που μνημονεύεται στην προηγούμενη σκέψη, κατά το οποίο η μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και να διαθέτει κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους.

- 33 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν είναι αναγκαίο οι εν λόγω ανθρωπίνοι και τεχνικοί πόροι να ανήκουν στην εταιρία που λαμβάνει τις παροχές υπηρεσιών ή αν αρκεί η εν λόγω εταιρία να έχει άμεση και μόνιμη πρόσβαση στους πόρους αυτούς μέσω συνδεδεμένης εταιρίας την οποία ελέγχει κατέχοντας την πλειοψηφία των εταιρικών μεριδίων της.
- 34 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος [πρβλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2021, X (Ευρωπαϊκό ένταλμα σύλληψης – *Ne bis in idem*), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 35 Όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 44 της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, επισημαίνεται ότι οι διατάξεις αυτές δεν διευκρινίζουν αν οι ανθρωπίνοι και τεχνικοί πόροι πρέπει να ανήκουν αποκλειστικά στην αποδέκτρια των υπηρεσιών εταιρία, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Για τον χαρακτηρισμό της μόνιμης εγκατάστασης, το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 απαιτεί μόνον «επαρκή βαθμό μονιμότητας» και «κατάλληλη υποδομή σε ανθρωπίνους και τεχνικούς πόρους».
- 36 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» απαιτεί μια ελάχιστη συνοχή, με την ύπαρξη σε μόνιμη βάση των ανθρωπίνων και τεχνικών πόρων που είναι αναγκαίοι για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Επομένως, δεν μπορεί να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, αφενός, χωρίς προφανή υποδομή, η οποία υλοποιείται με την ύπαρξη ανθρωπίνων ή τεχνικών πόρων. Αφετέρου, η υποδομή αυτή δεν μπορεί να έχει μόνον περιστασιακή ύπαρξη.
- 38 Όσον αφορά το γεγονός ότι μια εταιρία, η οποία παρέχει υπηρεσίες, είναι θυγατρική άλλης εταιρίας, αποδέκτριας των υπηρεσιών αυτών και εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, υπενθυμίζεται ότι η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Επομένως, ο χαρακτηρισμός μιας εγκατάστασης ως «μόνιμης εγκατάστασης» δεν μπορεί να εξαρτάται μόνον από το νομικό καθεστώς της συγκεκριμένης οντότητας (απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Συναφώς, μολονότι είναι δυνατό μια θυγατρική εταιρία να συνιστά τη μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής της, ωστόσο, ο χαρακτηρισμός αυτός εξαρτάται από τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που θέτει ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011, και ειδικότερα το άρθρο 11 του κανονισμού αυτού, οι οποίες πρέπει να εξετάζονται υπό το πρίσμα της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας (απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, σκέψη 32).
- 40 Επομένως, η ύπαρξη, στο έδαφος ενός κράτους μέλους, μόνιμης εγκατάστασης μιας εταιρίας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να συναχθεί απλώς και μόνον από το γεγονός ότι η εταιρία κατέχει θυγατρική στο κράτος αυτό (πρβλ. απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, σκέψη 33).
- 41 Ως εκ τούτου, η ύπαρξη κατάλληλης υποδομής όσον αφορά τους ανθρωπίνους και υλικούς πόρους που παρουσιάζουν επαρκή βαθμό μονιμότητας πρέπει να αποδεικνύεται υπό το πρίσμα της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας. Μολονότι δεν απαιτείται ο υποκείμενος στον

- φόρο να κατέχει δικούς του ανθρώπινους ή τεχνικούς πόρους για να μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει επαρκή και κατάλληλη υποδομή, σε επίπεδο ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, σε άλλο κράτος μέλος, είναι, αντιθέτως, αναγκαίο να έχει την εξουσία να διαθέτει αυτούς τους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους κατά τον ίδιο τρόπο όπως εάν ήταν δικοί του, για παράδειγμα, βάσει συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή μίσθωσης που θέτουν τους πόρους αυτούς στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο και δεν μπορούν να καταγγεληθούν στο άμεσο μέλλον.
- 42 Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, καθώς και από τους σκοπούς που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές. Υπενθυμίζεται, συγκεκριμένα, ότι το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τον τόπο αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών προκειμένου να αποφεύγονται, αφενός, συγκρούσεις αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, η μη φορολόγηση εσόδων (απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 43 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει ότι η λογική των διατάξεων που αφορούν τον τόπο παροχής υπηρεσιών επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο κατανάλωσης των αγαθών ή υπηρεσιών (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2016, A και B, C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 25, και της 13ης Μαρτίου 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, σκέψη 29).
- 44 Προς τούτο, προκειμένου να αποτραπεί η εμφάνιση περιστάσεων ικανών να διακυβεύσουν την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, ο νομοθέτης της Ένωσης προέβλεψε, στο άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ, ότι, όταν οι υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί σε εγκατάσταση η οποία μπορεί να χαρακτηριστεί ως «μόνιμη εγκατάσταση» του υποκειμένου στον φόρο, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών πρέπει να θεωρηθεί ο τόπος στον οποίο βρίσκεται η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση (απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, σκέψη 27).
- 45 Αν γινόταν δεκτό ότι η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι το προσωπικό της εγκατάστασης αυτής συνδέεται με σύμβαση εργασίας με τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο και ότι οι υλικοί πόροι του ανήκουν, τούτο θα ισοδυναμούσε, αφενός, με πολύ περιοριστική εφαρμογή του κριτηρίου που προβλέπει το γράμμα του άρθρου 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011. Αφετέρου, ένα τέτοιο κριτήριο δεν θα συνέβαλε σε μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου κατά τον καθορισμό του τόπου αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση των παροχών υπηρεσιών, εάν αρκούσε στον υποκείμενο στον φόρο, για να μεταφέρει τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών από ένα κράτος μέλος σε άλλο, να καλύπτει τις ανάγκες του σε προσωπικό και υλικό με τη χρησιμοποίηση διαφορετικών παρόχων υπηρεσιών.
- 46 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η γερμανική εταιρία διαθέτει στη Ρουμανία υποδομή, από άποψη ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, με επαρκή βαθμό μονιμότητας. Ωστόσο, προκειμένου να το καθοδηγήσει κατά την εκτίμηση αυτή, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνευτικά στοιχεία που θα του ήταν χρήσιμα [βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, A (Διέλευση συνόρων με σκάφος αναψυχής), C-35/20, EU:C:2021:813, σκέψη 85].

47. Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η γερμανική εταιρία δεν διέθετε δικούς της ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους στη Ρουμανία, αλλά ότι οι άνθρωποι και τεχνικοί πόροι βρίσκονταν στην κατοχή της ρουμανικής εταιρίας. Εντούτοις, κατά το αιτούν δικαστήριο, η γερμανική εταιρία είχε διαρκή και αδιάλειπτη πρόσβαση σε τέτοιους πόρους, δεδομένου ότι η σύμβαση παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης και εκπροσώπησης, η οποία συνήφθη το 2011, δεν μπορούσε να καταγγελθεί στο άμεσο μέλλον. Βάσει της σύμβασης αυτής, η ρουμανική εταιρία έθεσε στη διάθεση της γερμανικής εταιρίας, μεταξύ άλλων, τεχνικούς πόρους (ηλεκτρονικούς υπολογιστές, λειτουργικά συστήματα, αυτοκίνητα), αλλά κυρίως ανθρώπινους πόρους με περισσότερους από 200 εργαζομένους, μεταξύ των οποίων, ιδίως, περισσότερους από 150 εμπορικούς αντιπροσώπους. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι η γερμανική εταιρία είναι ο μοναδικός πελάτης της ρουμανικής εταιρίας, η οποία του παρέχει, κατ' αποκλειστικότητα, υπηρεσίες μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης και εκπροσώπησης.
48. Ωστόσο, δεδομένου ότι ένα νομικό πρόσωπο, ακόμη και αν έχει έναν μόνον πελάτη, θεωρείται ότι χρησιμοποιεί τους διαθέσιμους τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους για τις δικές του ανάγκες, η γερμανική εταιρία θα μπορούσε να διαθέτει επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή, από απόψεως ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, στη Ρουμανία, μόνον αν αποδειχθεί ότι, λόγω των εφαρμοστέων συμβατικών διατάξεων, διέθετε τους τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους της ρουμανικής εταιρίας ως εάν ήταν δικοί της, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
49. Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί το διαλαμβανόμενο στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως δεύτερο κριτήριο σχετικά με τη διαπίστωση της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, κατά το οποίο μια τέτοια εγκατάσταση χαρακτηρίζεται από υποδομή κατάλληλη, από απόψεως ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, που επιτρέπει στο νομικό πρόσωπο να λαμβάνει τις παρεχόμενες υπηρεσίες και να τις χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του.
50. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ειδικότερα αν η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης μπορεί να συναχθεί, στην υπόθεση της κύριας δίκης, από το γεγονός ότι η ρουμανική εταιρία παρέχει υπηρεσίες που μπορούν να έχουν άμεση επιρροή στα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας της γερμανικής εταιρίας, όπως είναι οι υπηρεσίες μάρκετινγκ, στο μέτρο που οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται στενά με τη λήψη παραγγελιών για τα φαρμακευτικά προϊόντα που πωλεί η γερμανική εταιρία, και αν είναι επίσης αναγκαίο η φερόμενη ως μόνιμη εγκατάσταση να μετέχει άμεσα στις αποφάσεις σχετικά με την οικονομική δραστηριότητα της γερμανικής εταιρίας.
51. Εν προκειμένω, από τα πραγματικά στοιχεία που εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι οι υπηρεσίες διαφήμισης και μάρκετινγκ που παρείχε η ρουμανική εταιρία στη γερμανική αποσκοπούσαν κυρίως στην καλύτερη πληροφόρηση, στη Ρουμανία, των επαγγελματιών του τομέα της υγείας και των καταναλωτών για τα φαρμακευτικά προϊόντα που πωλεί η γερμανική εταιρία. Το προσωπικό της ρουμανικής εταιρίας περιοριζόταν στη λήψη παραγγελιών από εννέα χονδρεμπόρους φαρμάκων στη Ρουμανία και στη διαβίβασή τους στη γερμανική εταιρία, καθώς και στη διαβίβαση των τιμολογίων της εταιρίας αυτής στους πελάτες της στο εν λόγω κράτος μέλος. Η ρουμανική εταιρία δεν συμμετείχε άμεσα στην πώληση και στην παράδοση των φαρμακευτικών προϊόντων της γερμανικής εταιρίας και δεν αναλάμβανε υποχρεώσεις έναντι τρίτων επ' ονόματι της τελευταίας εταιρίας.

- 52 Καταρχάς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των υπηρεσιών που παρέχει η ρουμανική εταιρία στη γερμανική εταιρία και των αγαθών που η τελευταία πωλεί και παραδίδει στη Ρουμανία. Πρόκειται για διακριτές υπηρεσίες, οι οποίες υπόκεινται σε διαφορετικά συστήματα ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmoxy, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 64).
- 53 Εν συνεχεία, όπως προκύπτει από τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, η μόνιμη εγκατάσταση χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις παρεχόμενες υπηρεσίες για τις ανάγκες της εν λόγω εγκατάστασης, και όχι από τις αποφάσεις που μια τέτοια υποδομή μπορεί να λάβει.
- 54 Τέλος, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι ανθρωπίνοι και τεχνικοί πόροι που έθεσε στη διάθεση της γερμανικής εταιρίας η ρουμανική εταιρία και βάσει των οποίων, κατά τη ρουμανική φορολογική αρχή, διαπιστώθηκε η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της γερμανικής εταιρίας στη Ρουμανία είναι επίσης οι ίδιοι χάρη στους οποίους η ρουμανική εταιρία παρέχει υπηρεσίες προς τη γερμανική εταιρία. Όμως, οι ίδιοι πόροι δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ταυτόχρονα τόσο για την παροχή όσο και για τη λήψη των ίδιων υπηρεσιών.
- 55 Επομένως, από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι οι παρεχόμενες από τη ρουμανική εταιρία υπηρεσίες μάρκετινγκ, νομικής διεκπεραίωσης, διαφήμισης και εκπροσώπησης λαμβάνονται από τη γερμανική εταιρία, η οποία χρησιμοποιεί τους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους της στη Γερμανία για να συνάψει και να εκτελέσει τις συμβάσεις πώλησης με τους διανομείς των φαρμακευτικών προϊόντων της στη Ρουμανία.
- 56 Εάν τα πραγματικά αυτά περιστατικά είναι αληθή, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, η γερμανική εταιρία δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία, στο μέτρο που δεν διαθέτει στο εν λόγω κράτος μέλος υποδομή που να της επιτρέπει να λαμβάνει εκεί υπηρεσίες από τη ρουμανική εταιρία και να τις χρησιμοποιεί για τους σκοπούς της οικονομικής της δραστηριότητας πώλησης και παράδοσης φαρμακευτικών προϊόντων.
- 57 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα τρία προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 11, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 έχουν την έννοια ότι εταιρία εδρεύουσα σε κράτος μέλος δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος επειδή έχει στο άλλο αυτό κράτος θυγατρική η οποία θέτει στη διάθεσή της ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους βάσει συμβάσεων με τις οποίες της παρέχει, κατ' αποκλειστικότητα, υπηρεσίες μάρκετινγκ, ρύθμισης, διαφήμισης και εκπροσώπησης, οι οποίες ενδέχεται να έχουν άμεση επιρροή στον όγκο των πωλήσεών της.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 58 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπυτος 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, και το άρθρο 11 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112, έχουν την έννοια ότι εταιρία εδρεύουσα σε κράτος μέλος δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος επειδή έχει στο άλλο αυτό κράτος θυγατρική η οποία θέτει στη διάθεσή της ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους βάσει συμβάσεων με τις οποίες της παρέχει, κατ' αποκλειστικότητα, υπηρεσίες μάρκετινγκ, ρύθμισης, διαφήμισης και εκπροσώπησης, οι οποίες ενδέχεται να έχουν άμεση επιρροή στον όγκο των πωλήσεών της.

(υπογραφές)