



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 29ης Ιουνίου 2023\*

«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 εγκαταστάσεως” – Κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους – Δυνατότητα λήψεως και χρήσεως των υπηρεσιών για την κάλυψη των ιδίων αναγκών της μόνιμης εγκαταστάσεως – Παροχή υπηρεσιών φασόν και παρεπόμενων υπηρεσιών – Συμβατική δέσμευση αποκλειστικότητας μεταξύ μιας εταιρίας παρέχουσας υπηρεσίες, εγκατεστημένης σε κράτος μέλος, και μιας εταιρίας λήπτριας των υπηρεσιών, εδρεύουσας σε τρίτη χώρα – Νομικώς αυτοτελείς εταιρίες»

Στην υπόθεση C-232/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το cour d'appel de Liège (εφετείο Λιέγης, Βέλγιο) με απόφαση της 18ης Μαρτίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Απριλίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

**Cabot Plastics Belgium SA**

κατά

**État belge**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Δ. Γρατσία, πρόεδρο τμήματος, Μ. Πεšić και Ι. Jarukaitis (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: L. Medina

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Cabot Plastics Belgium SA, εκπροσωπούμενη από τους J. Lejeune και G. Vael, avocats,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους P. Cottin, J.-C. Halleux και C. Pochet,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Björkland και την C. Ehrbar,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης 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 Cabot Plastics Belgium SA (στο εξής: Cabot Plastics) και του État belge (Βελγικού Δημοσίου), εκπροσωπούμενου από τον ministre des Finances (Υπουργό Οικονομικών), σχετικά με απόφαση της φορολογικής διοίκησης με την οποία επιβλήθηκε στην εν λόγω εταιρία πρόσθετος φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), πλέον τόκων υπερημερίας, και πρόστιμο.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Ο τίτλος V της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος αφορά τον τόπο των φορολογητέων πράξεων, περιλαμβάνει κεφάλαιο 3, επιγραφόμενο «Τόπος παροχής υπηρεσιών». Στο τμήμα 2 του κεφαλαίου αυτού, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γενικοί κανόνες», το άρθρο 44 της οδηγίας 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 στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

- 4 Στο επιγραφόμενο «Τόπος φορολογητέων πράξεων» κεφάλαιο V του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, το τμήμα 1, το οποίο φέρει τον τίτλο «Έννοιες», περιλαμβάνει το άρθρο 11, παράγραφος 1, που προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας [ΦΠΑ], 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 βελγικό δίκαιο**

- 5 Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 2, του *code de la taxe sur la valeur ajoutée* (κώδικα περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 3ης Ιουλίου 1969 (*Moniteur belge* της 17ης Ιουλίου 1969, σ. 7046), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«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, αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο η οποία βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου ο υποκείμενος στον φόρο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. [...]»

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 6 Η Cabot Switzerland GmbH είναι εταιρία ελβετικού δικαίου η οποία έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της στην Ελβετία. Η εταιρία είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ του Βελγίου για τις δραστηριότητες πωλήσεως προϊόντων άνθρακα τις οποίες ασκεί.
- 7 Η Cabot Switzerland, ως η κύρια εταιρία εκμετάλλευσης εντός του ομίλου Cabot για την περιοχή «Ευρώπη, Μέση Ανατολή και Αφρική», συνήψε σύμβαση φασόν με πλείονες εταιρίες, μεταξύ των οποίων και η βελγική εμπορική εταιρία Cabot Plastics. Η Cabot Plastics, μολονότι ανήκει στον ίδιο όμιλο, είναι νομικώς ανεξάρτητη από την Cabot Switzerland. Υφίσταται, ωστόσο, οικονομικός δεσμός μεταξύ τους αφού η Cabot Plastics ανήκει κατά ποσοστό 99,99 % στην Cabot Holding I GmbH, η δε Cabot Holding I GmbH ανήκει κατά ποσοστό 100 % στην Cabot Lux Holdings Sarl η οποία κατέχει επίσης το σύνολο των μεριδίων της Cabot Switzerland.
- 8 Κατ' εφαρμογήν της συμβάσεως φασόν που συνήφθη στις 14 Φεβρουαρίου 2012 (στο εξής: σύμβαση της 14ης Φεβρουαρίου 2012), η Cabot Plastics χρησιμοποιεί αποκλειστικώς τον δικό της εξοπλισμό για να μετατρέψει, προς όφελος της εταιρίας Cabot Switzerland και υπό τις οδηγίες της, πρώτες ύλες σε προϊόντα που χρησιμοποιούνται στην κατασκευή πλαστικών. Οι υπηρεσίες που παρέχει η Cabot Plastics προς όφελος της Cabot Switzerland συνιστούν το σύνολο σχεδόν του κύκλου εργασιών της.
- 9 Σύμφωνα με τη σύμβαση της 14ης Φεβρουαρίου 2012, η Cabot Plastics αποθηκεύει στις εγκαταστάσεις της τις πρώτες ύλες που αγοράζει η Cabot Switzerland και στη συνέχεια τις μετατρέπει σε προϊόντα που χρησιμοποιούνται στην κατασκευή πλαστικών. Κατόπιν αυτού, αποθηκεύει τα προϊόντα πριν πωληθούν εκ μέρους της Cabot Switzerland από το Βέλγιο προς τους διάφορους πελάτες της στη βελγική ή στην ευρωπαϊκή αγορά ή για εξαγωγή. Η παραλαβή και η μεταφορά των εμπορευμάτων που βρίσκονται τις εγκαταστάσεις της Cabot Plastics πραγματοποιείται είτε από τους πελάτες της είτε από εξωτερικούς μεταφορείς τους οποίους επιλέγει η Cabot Switzerland.
- 10 Η Cabot Plastics αναλαμβάνει, επιπλέον, την παροχή σειράς πρόσθετων υπηρεσιών προς όφελος της Cabot Switzerland, μεταξύ άλλων, την αποθήκευση των προϊόντων, περιλαμβανομένης της διαχείρισης των αποθεμάτων των προϊόντων που βρίσκονται σε αποθήκες τις οποίες κατέχουν τρίτοι, την αποστολή συστάσεων με στόχο τη βελτιστοποίηση της διαδικασίας παραγωγής, τη διενέργεια των εσωτερικών και εξωτερικών τεχνικών ελέγχων και αξιολογήσεων, την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων στην Cabot Switzerland ή ακόμη τις παραδόσεις ή την παροχή των υπηρεσιών που είναι αναγκαίες για τις άλλες μονάδες παραγωγής. Στο πλαίσιο αυτό, η Cabot

Plastics διατυπώνει σχόλια σχετικά με τις λειτουργικές ανάγκες των εργοστασίων της, διευκολύνει τη διεκπεραίωση των τελωνειακών διατυπώσεων, τηρεί τα πρότυπα και τις διαδικασίες της Cabot Switzerland όσον αφορά τον έλεγχο ποιότητας και τη διασφάλιση της ποιότητας, παρέχει στην εταιρία αυτή υποστήριξη για τη βελτίωση των διαδικασιών παραγωγής και του προγραμματισμού των δραστηριοτήτων της, της παρέχει διοικητική υποστήριξη ως προς τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τους τελωνειακούς δασμούς, ενεργεί ως επίσημος εισαγωγέας για λογαριασμό και κατόπιν σχετικού αιτήματος της συγκεκριμένης εταιρίας και διαχειρίζεται τα υλικά συσκευασίας. Η Cabot Plastics ασκεί αυτές τις πρόσθετες δραστηριότητες σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στη σύμβαση.

- 11 Η Cabot Plastics ζήτησε από τη Service des décisions anticipées en matière fiscale (υπηρεσία προαποφάσεων σε φορολογικά ζητήματα, στο εξής: SDA) της Service public fédéral Finances (Ομοσπονδιακής Δημόσιας Υπηρεσίας Οικονομικών, Βέλγιο), προαπόφαση επί του φόρου εταιριών, η οποία εκδόθηκε στις 31 Ιανουαρίου 2012 και με την οποία κρίθηκε ότι οι δραστηριότητες της Cabot Plastics δεν συνεπάγονταν την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της Cabot Switzerland στο Βέλγιο, κατά την έννοια των άρθρων 227 έως 229 του Code des impôts sur les revenus (κώδικα φορολογίας εισοδήματος) και του άρθρου 5 της συναφθείσας μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και της Ελβετίας συμβάσεως της 28ης Αυγούστου 1978 για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας.
- 12 Εντούτοις, κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε το 2017, η φορολογική διοίκηση έκρινε ότι η Cabot Switzerland διέθετε μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ και ότι, ως εκ τούτου, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών της Cabot Plastics προς την εταιρία αυτή κατά τα έτη 2014 έως 2016 έπρεπε να θεωρηθεί το Βέλγιο, με αποτέλεσμα οι ως άνω υπηρεσίες να υπόκεινται στον ΦΠΑ στο κράτος αυτό. Αφού απεστάλη πράξη επιβολής πρόσθετου φόρου στην Cabot Plastics, η εταιρία δήλωσε ότι διαφωνεί με την πράξη αυτή.
- 13 Με απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2017, η φορολογική διοίκηση απαίτησε επομένως από την Cabot Plastics να καταβάλει ΦΠΑ 10 609 844,08 ευρώ και πρόστιμο ύψους 1 060 980 ευρώ, νομιμοτόκως από 21ης Ιανουαρίου 2017.
- 14 Κατά της αποφάσεως της 19ης Δεκεμβρίου 2017, η Cabot Plastics άσκησε προσφυγή ενώπιον του tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείου Λιέγης, Βέλγιο) στις 30 Μαρτίου 2018. Με απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2020, το δικαστήριο έκανε εν μέρει δεκτή την ως άνω προσφυγή, κρίνοντας ότι η Cabot Switzerland διέθετε μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, αλλά ακυρώνοντας την απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2017 όσον αφορά την υποχρέωση καταβολής προστίμου.
- 15 Στις 11 Σεπτεμβρίου 2020 η Cabot Plastics άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του cour d'appel de Liège (εφετείου Λιέγης, Βέλγιο). Ζητεί από το αιτούν δικαστήριο να μεταρρυθμίσει την πρωτόδικη απόφαση, να διαπιστώσει ότι δεν είναι υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ που της επιβλήθηκε και να διατάξει την επιστροφή, από το Βελγικό Δημόσιο, όλων των αχρεωστήτως εισπραχθέντων ή παρακρατηθέντων ποσών, πλέον τόκων υπερμερείας.
- 16 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Cabot Plastics υποστηρίζει ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που παρείχε στην Cabot Switzerland δεν είναι το Βέλγιο, αλλά η Ελβετία, όπου η Cabot Switzerland έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της.

- 17 Με αντίθετη έφεση, ασκηθείσα στις 15 Ιανουαρίου 2021, το Βελγικό Δημόσιο ζητεί τη μεταρρύθμιση της αποφάσεως του tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείου Λιέγης, Βέλγιο) κατά το μέρος που αφορά το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην Cabot Plastics. Το Βελγικό Δημόσιο φρονεί ότι η Cabot Switzerland διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, εντός των εγκαταστάσεων της Cabot Plastics, και ότι, ως εκ τούτου, ο τόπος παροχής υπηρεσιών από την τελευταία αυτή εταιρία προς όφελος της πρώτης είναι το Βέλγιο.
- 18 Πρώτον, κατά το Βελγικό Δημόσιο, οι τεχνικοί πόροι που αποτελούν την ως άνω μόνιμη εγκατάσταση είναι τα εργοστάσια παραγωγής, το κέντρο διανομής και οι χώροι αποθήκευσης που ανήκουν στην Cabot Plastics, αλλά τα οποία πρέπει να θεωρηθούν ως τιθέμενα στη διάθεση της Cabot Switzerland σε εκτέλεση της σύμβασης της 14ης Φεβρουαρίου 2012, δεδομένου ότι η σύμβαση προβλέπει ότι ο εξοπλισμός της Cabot Plastics χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς όφελος της Cabot Switzerland και υπό τις οδηγίες της, όπερ συνεπάγεται ότι η Cabot Switzerland διαθέτει ελεύθερα το εν λόγω υλικό.
- 19 Δεύτερον, όσον αφορά τους ανθρώπινους πόρους της μόνιμης εγκαταστάσεως, το Βελγικό Δημόσιο θεωρεί ότι αυτοί αποτελούνται από το λειτουργικό προσωπικό της Cabot Plastics που τίθεται στη διάθεση της Cabot Switzerland και παρέχει στην εταιρία αυτή τη δυνατότητα να πραγματοποιεί πωλήσεις, μεταξύ άλλων, στο Βέλγιο. Επισημαίνει επίσης ότι το εν λόγω προσωπικό παρέχει, πέραν των υπηρεσιών φασόν, επιπλέον υπηρεσίες οι οποίες είναι απαραίτητες στην Cabot Switzerland, όπως την παραλαβή πρώτων υλών, τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου, την προετοιμασία των παραγγελιών, τη συσκευασία των τελικών προϊόντων και την πραγματοποίηση απογραφών.
- 20 Τρίτον, όσον αφορά τη δυνατότητα λήψεως και χρήσεως των παρεχόμενων υπηρεσιών για την κάλυψη των ιδίων αναγκών της συγκεκριμένης εγκαταστάσεως της Cabot Switzerland, το Βελγικό Δημόσιο υποστηρίζει ότι η υποδομή την οποία θέτει στη διάθεση της Cabot Switzerland η Cabot Plastics επιτρέπει στην εταιρία αυτή να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τα προϊόντα που προκύπτουν από την εργασία φασόν, προκειμένου να πραγματοποιεί τις εκ μέρους της παραδόσεις αγαθών στο Βέλγιο, από τη μόνιμη εγκατάστασή της. Τέταρτον, κατά το Βελγικό Δημόσιο, η ως άνω εγκατάσταση έχει επαρκή βαθμό μονιμότητας, ακριβώς λόγω της σύναψης της σύμβασης της 14ης Φεβρουαρίου 2012.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η Cabot Switzerland έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της στην Ελβετία, αφού εκεί βρίσκεται η καταστατική έδρα και το γραφείο της που απασχολεί 47 εργαζομένους, και ότι στη χώρα αυτή λαμβάνονται οι στρατηγικές αποφάσεις και οι αποφάσεις γενικής πολιτικής της επιχείρησης, στη χώρα αυτή συνάπτονται οι διάφορες συμβάσεις και εκεί συνεδριάζει το διοικητικό της συμβούλιο. Εντούτοις, κατά το εν λόγω δικαστήριο, το γεγονός ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας της Cabot Switzerland βρίσκεται στην Ελβετία δεν συνεπάγεται ipso facto ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών βρίσκεται στο συγκεκριμένο κράτος, δεδομένου ότι το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ειδικό κανόνα όσον αφορά τον τόπο παροχής των υπηρεσιών στην περίπτωση που οι υπηρεσίες παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ευρισκόμενη σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας του.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, επιπλέον, ότι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη αποφανθεί επί περιπτώσεως αρκούντως ανάλογης με την υπό κρίση, όπερ θα καθιστούσε δυνατό να αρθεί κάθε αμφιβολία ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στο εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης. Επισημαίνει συναφώς, αφενός, ότι η Cabot Plastics αποτελεί οντότητα νομικώς ανεξάρτητη από

την Cabot Switzerland, της οποίας δεν είναι θυγατρική, και, αφετέρου, ότι η φορολογική διοίκηση θεωρεί την Cabot Plastics τόσο ως παρέχουσα υπηρεσίες όσο και ως συνιστώσα τους τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους της Cabot Switzerland.

- 23 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επομένως αν ένας υποκείμενος στον φόρο διαθέτει κατάλληλη υποδομή –υπό την έννοια των δικών του πόρων– η οποία αποτελεί τη μόνιμη εγκατάστασή του, όταν οι πόροι αυτοί ανήκουν μεν στον παρέχοντα υπηρεσίες προς τον υποκείμενο στον φόρο, πλην όμως, σε εκτέλεση σύμβασης συναφθείσας μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του παρέχοντος υπηρεσίες, ο παρέχων τις υπηρεσίες αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαθέτει τους ως άνω πόρους, αποκλειστικώς ή σχεδόν αποκλειστικώς, για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Ειδικότερα, δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια υποδομή η οποία δεν διαθέτει δικό της προσωπικό δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «μόνιμη εγκατάσταση» (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, υπό τέτοιες περιστάσεις, το προσωπικό του παρέχοντος τις υπηρεσίες, το οποίο ενεργεί βάσει των εντολών του λήπτη των υπηρεσιών δυνάμει συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ αυτών των δύο μερών, θα μπορούσε να θεωρηθεί, όσον αφορά τον εν λόγω λήπτη των υπηρεσιών, ως «δικό» του.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επίσης, ως προς τις συνέπειες που θα μπορούσε να έχει σε σχέση με την ενδεχόμενη διαπίστωση περί της υπάρξεως μόνιμης εγκαταστάσεως της Cabot Switzerland στο Βέλγιο η πραγματοποίηση από την εταιρία αυτή παραδόσεων αγαθών στη συγκεκριμένη χώρα χάρη στους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους της Cabot Plastics.
- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το cour d’appel de Liège (εφετείο Λιέγης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή και του οποίου η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας βρίσκεται εκτός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης], στο μέτρο που οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο αποτελούν χωριστές και νομικώς αυτοτελείς οντότητες, αλλά ανήκουν στον ίδιο όμιλο, ο δε παρέχων τις υπηρεσίες δεσμεύεται συμβατικώς να χρησιμοποιεί τον εξοπλισμό και το προσωπικό του αποκλειστικώς για την κατασκευή προϊόντων προς όφελος του συγκεκριμένου λήπτη υπηρεσιών και, στη συνέχεια, τα προϊόντα πωλούνται από τον λήπτη των υπηρεσιών με αποτέλεσμα να πραγματοποιούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο παρέχων τις υπηρεσίες προσφέρει υλικοτεχνική συνδρομή και των οποίων ο τόπος εκτέλεσης είναι το συγκεκριμένο κράτος μέλος, έχουν το άρθρο 44 της [οδηγίας ΦΠΑ] και το άρθρο 11 του [εκτελεστικού κανονισμού 282/2011] την έννοια ότι ο εγκατεστημένος εκτός της [Ένωσης] υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος μέλος;
- 2) Έχουν το άρθρο 44 της [οδηγίας ΦΠΑ] και το άρθρο 11 του [εκτελεστικού κανονισμού 282/2011] την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο είναι δυνατό να διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση όταν οι απαιτούμενοι ανθρώπινοι και τεχνικοί πόροι ανήκουν στον παρέχοντα τις υπηρεσίες, ο οποίος είναι μεν νομικώς αυτοτελής, πλην όμως ανήκει στον ίδιο όμιλο και δεσμεύεται συμβατικώς να διαθέτει τους πόρους αποκλειστικώς προς όφελος του συγκεκριμένου υποκειμένου στον φόρο;

3) Έχουν το άρθρο 44 της [οδηγίας ΦΠΑ] και το άρθρο 11 του [εκτελεστικού κανονισμού 282/2011] την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο έχει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος του παρέχοντας τις υπηρεσίες λόγω του ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες, εκτελώντας συμβατική δέσμευση αποκλειστικότητας, παρέχει σε αυτόν διάφορες παρεπόμενες ή πρόσθετες υπηρεσίες σε σχέση με την υπό στενή έννοια εργασία φασόν, συμβάλλοντας, ως εκ τούτου, στην εκτέλεση των πωλήσεων τις οποίες συνάπτει ο υποκείμενος στον φόρο από την εκτός της [Ένωσης] έδρα του, αλλά οι οποίες συνεπάγονται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών των οποίων ο τόπος εκτέλεσης είναι, βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, το έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους;»

### Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 26 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 έχουν την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο λήπτης υπηρεσιών, του οποίου η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας βρίσκεται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις οικείες υπηρεσίες, ο οποίος είναι νομικώς ανεξάρτητος από τον λήπτη των υπηρεσιών, όταν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχων υπηρεσίες εκτελεί προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο λήπτη, εκπληρώνοντας συμβατική δέσμευση αποκλειστικότητας, τις υπηρεσίες αυτές καθώς και μια σειρά παρεπόμενων ή πρόσθετων υπηρεσιών, οι οποίες συμβάλλουν στην οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο λήπτη εντός του συγκεκριμένου κράτους μέλους, και όταν οι ανθρωπίνοι και τεχνικοί πόροι της ενδεχόμενης μόνιμης εγκαταστάσεως ανήκουν στον παρέχοντα τις υπηρεσίες.
- 27 Το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι 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 προαναφερθέντα, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του.
- 28 Το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί κανόνα που προσδιορίζει τον τόπο της φορολόγησης των παροχών υπηρεσιών, καθορίζοντας κατά τρόπο ομοιόμορφο τον τόπο αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση. Σκοπός της συγκεκριμένης διάταξης είναι η αποφυγή, αφενός, συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη φορολόγησης εσόδων (πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψεις 42, 50 και 51).
- 29 Ο νομοθέτης της Ένωσης δέχθηκε ως κύριο σημείο αναφοράς, όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο, την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, διότι προσφέρει –ως αντικειμενικό, απλό και πρακτικό κριτήριο– μεγάλη ασφάλεια δικαίου. Αντιθέτως, η αναφορά στη μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ εισάγει δευτερεύον σημείο αναφοράς, το οποίο αποτελεί παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα και λαμβάνεται υπόψη εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψεις 53 έως 56· της 7ης Αυγούστου 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, σκέψη 49, και της 7ης Απριλίου 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, σκέψη 29).

- 30 Επομένως, όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο, μεταξύ άλλων στη σκέψη 53 της αποφάσεως της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), η εγκατάσταση εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας μπορεί να λαμβάνεται υπόψη μόνον εφόσον η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί σε ορθολογική λύση ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος, διότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 55 της αποφάσεως εκείνης, το τεκμήριο ότι οι υπηρεσίες παρέχονται στον τόπο όπου ο υποκείμενος στον φόρο λήπτης των υπηρεσιών έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του επιτρέπει τόσο στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών όσο και στους παρέχοντες υπηρεσίες να αποφεύγουν τη διενέργεια περίπλοκων ερευνών για τον καθορισμό του σημείου αναφοράς για τη φορολόγηση.
- 31 Όσον αφορά την έννοια της «μόνιμης εγκαταστάσεως» του άρθρου 44 της οδηγίας ΦΠΑ, η έννοια αυτή ορίζεται, στο άρθρο 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, ως κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας, 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 ιδίων αναγκών της εν λόγω εγκαταστάσεως (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 58, και της 7ης Απριλίου 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, σκέψη 31). Συνεπώς, όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο στη σκέψη 59 της αποφάσεως της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), προκειμένου να γίνει δεκτό ότι μια εταιρία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος στο οποίο της παρέχονται οι οικείες υπηρεσίες, πρέπει να διαθέτει εκεί επαρκώς μόνιμη υποδομή ικανή να της επιτρέπει να λαμβάνει τις σχετικές υπηρεσίες και να τις χρησιμοποιεί για την κάλυψη των αναγκών της οικονομικής δραστηριότητάς της.
- 32 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι το ζήτημα αν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν πρέπει να εξετάζεται με γνώμονα τον υποκείμενο στον φόρο παρέχοντα τις υπηρεσίες, αλλά τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη των παρεχόμενων υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, σκέψη 30).
- 33 Επομένως, πρέπει να εκτιμηθεί αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο λήπτης υπηρεσιών μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει, κατά τρόπο επαρκώς μόνιμο και κατάλληλο, ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους εντός του κράτους μέλους στο οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, αν οι εν λόγω πόροι του επιτρέπουν πράγματι να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί εκεί τις εν λόγω υπηρεσίες.
- 34 Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την επιρροή που ασκεί συναφώς το γεγονός, πρώτον, ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες και ο λήπτης των υπηρεσιών είναι μεν νομικώς αυτοτελείς μεταξύ τους οντότητες, πλην όμως ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών, δεύτερον, ότι οι ανθρώπινοι και τεχνικοί πόροι ανήκουν στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και, τρίτον, ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες δεσμεύεται συμβατικώς να χρησιμοποιεί τον εξοπλισμό και το προσωπικό του αποκλειστικώς για τη συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών, εν προκειμένω την παροχή εργασίας φασόν, και ότι ο εν λόγω παρέχων αναλαμβάνει, επίσης κατ' εφαρμογήν της προαναφερθείσας δέσμευσης αποκλειστικότητας, την παροχή σειράς παρεπόμενων ή πρόσθετων υπηρεσιών σε σχέση με τις ως άνω πρώτες υπηρεσίες, προσφέροντας, μεταξύ άλλων, υλικοτεχνική συνδρομή συμβάλλουσα στην οικονομική δραστηριότητα του λήπτη των υπηρεσιών, η οποία συνεπάγεται στην πραγματοποίηση παραδόσεων αγαθών που φορολογούνται στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται η ενδεχόμενη μόνιμη εγκατάσταση του εν λόγω λήπτη.



- 35 Όσον αφορά, κατά πρώτον, την κατάλληλη υποδομή μιας μόνιμης εγκαταστάσεως σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η υποδομή την οποία υλοποιούν τέτοιοι πόροι δεν μπορεί να έχει μόνο περιστασιακή ύπαρξη. Μολονότι δεν απαιτείται ο υποκείμενος στον φόρο να κατέχει δικούς του ανθρώπινους ή τεχνικούς πόρους σε άλλο κράτος μέλος, είναι, αντιθέτως, αναγκαίο να έχει την εξουσία να διαθέτει αυτούς τους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους ως εάν ήταν δικοί του, για παράδειγμα, βάσει συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή μίσθωσης που θέτουν τους πόρους αυτούς στη διάθεσή του και δεν μπορούν να καταγγεληθούν βραχυπρόθεσμα (πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, σκέψεις 37 και 41).
- 36 Όσον αφορά το γεγονός ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες και ο λήπτης των υπηρεσιών συνδέονται μεταξύ τους και, συγκεκριμένα, ότι οι εταιρίες τις οποίες αφορά η κύρια δίκη ανήκουν στον ίδιο όμιλο, ενώ ταυτόχρονα είναι νομικώς αυτοτελείς μεταξύ τους, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο χαρακτηρισμός μιας εγκαταστάσεως ως «μόνιμης εγκαταστάσεως», ο οποίος πρέπει να στηρίζεται στην οικονομική και εμπορική πραγματικότητα, δεν μπορεί να εξαρτάται μόνον από το νομικό καθεστώς της οικείας οντότητας και ότι η ύπαρξη θυγατρικής εταιρίας σε ένα κράτος μέλος δεν σημαίνει, αυτή καθ' εαυτήν, ότι υφίσταται εκεί επίσης μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας (πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, σκέψεις 38 και 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Όσον αφορά την περίπτωση ότι ο παρέχων υπηρεσίες υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται συμβατικώς να χρησιμοποιεί τον εξοπλισμό και το προσωπικό του αποκλειστικώς για τη συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ένα νομικό πρόσωπο –ακόμη και αν έχει έναν μόνον πελάτη– θεωρείται ότι χρησιμοποιεί τους τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους τους οποίους διαθέτει για την κάλυψη των ιδίων αναγκών του. Επομένως, μόνο εάν αποδειχθεί ότι, δυνάμει των εφαρμοστέων συμβατικών όρων, η λήπτρια των υπηρεσιών εταιρία έχει στη διάθεσή της τους πόρους του παρέχοντος τις υπηρεσίες ως εάν ήταν δικοί της, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω λήπτρια έχει επαρκώς μόνιμη και κατάλληλη υποδομή, από απόψεως ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις υπηρεσίες σε αυτήν (πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, σκέψη 48).
- 38 Συνεπώς, το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι άνθρωποι και τεχνικοί πόροι δεν ανήκουν στην Cabot Switzerland, αλλά στην Cabot Plastics, δεν αποκλείει, αυτό καθ' εαυτό, το ενδεχόμενο να έχει η πρώτη αυτή εταιρία μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, εφόσον τυγχάνει εκεί άμεσης και μόνιμης πρόσβασης στους εν λόγω πόρους ως εάν επρόκειτο για δικούς της πόρους. Συναφώς, μπορούν να ληφθούν μεταξύ άλλων υπόψη, χωρίς να είναι αυτά και μόνον καθοριστικά, το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, η Cabot Plastics έχει δεσμευθεί να χρησιμοποιεί τον εξοπλισμό της αποκλειστικώς για την παραγωγή των προϊόντων τα οποία αφορά η συναφθείσα με την Cabot Switzerland σύμβαση, ότι η σύμβαση αυτή ισχύει από το 2012 και ότι οι σχετικές υπηρεσίες αποτελούν το σύνολο σχεδόν του κύκλου εργασιών της Cabot Plastics.
- 39 Εντούτοις, όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, δεδομένου ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες παραμένει υπεύθυνος για τους πόρους τους οποίους διαθέτει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές ιδίω κινδύνω, η σύμβαση παροχής υπηρεσιών, μολονότι αποκλειστική, δεν έχει, αφ' εαυτής, ως αποτέλεσμα να καθίστανται οι πόροι του εν λόγω παρέχοντος υπηρεσίες πόροι του πελάτη του.

- 40 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, το κριτήριο που προβλέπεται επίσης στο άρθρο 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, κατά το οποίο οι ανθρόπινοι και τεχνικοί πόροι μιας μόνιμης εγκαταστάσεως πρέπει να της επιτρέπουν να λαμβάνει υπηρεσίες και να τις χρησιμοποιεί για την κάλυψη των ιδίων αναγκών της, πρέπει, κατ' αρχάς, να γίνει διάκριση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών φασόν από την Cabot Plastics στην Cabot Switzerland και της πώλησης από την Cabot Switzerland των αγαθών που προκύπτουν από τη συγκεκριμένη εργασία. Πράγματι, η εν λόγω παροχή υπηρεσιών και οι εν λόγω πωλήσεις συνιστούν αυτοτελείς πράξεις υποκειμένες σε διαφορετικά καθεστώτα ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, προκειμένου να προσδιοριστεί ο τόπος όπου η Cabot Switzerland λαμβάνει τις σχετικές υπηρεσίες, πρέπει να προσδιοριστεί ο τόπος όπου βρίσκονται οι ανθρόπινοι και τεχνικοί πόροι τους οποίους χρησιμοποιεί προς τούτο η εταιρία αυτή και όχι ο τόπος όπου βρίσκονται οι πόροι που χρησιμοποιεί για την ως άνω δραστηριότητα πωλήσεων.
- 41 Περαιτέρω, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται οι ίδιοι πόροι ταυτόχρονα και για την παροχή υπηρεσιών και για τη λήψη των εν λόγω υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, σκέψη 54). Πλην όμως, εν προκειμένω, υπό την επιφύλαξη της εκτιμήσεως του αιτούντος δικαστηρίου, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι είναι δυνατό να διακριθούν οι πόροι τους οποίους χρησιμοποιεί η Cabot Plastics για την παροχή των υπηρεσιών φασόν από τους πόρους τους οποίους, κατά τη φορολογική διοίκηση, χρησιμοποιεί η Cabot Switzerland προκειμένου να λάβει τις υπηρεσίες αυτές στο Βέλγιο, εντός της προβαλλόμενης ως μόνιμης εγκαταστάσεώς της, την οποία, εξάλλου, συγκροτούν αποκλειστικώς, κατά την ίδια φορολογική διοίκηση, οι ανήκοντες στην Cabot Plastics πόροι.
- 42 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επιπρόσθετα, ως προς την επιρροή που μπορεί να ασκεί, όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών φασόν, το γεγονός ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες αναλαμβάνει, επίσης κατ' εφαρμογήν της συμβάσεως αποκλειστικότητας που συνήφθη με τον λήπτη των υπηρεσιών, την παροχή σειράς υπηρεσιών, τις οποίες το εν λόγω δικαστήριο χαρακτηρίζει ως «παρεπόμενες» ή «πρόσθετες» σε σχέση με την εργασία φασόν, ήτοι, τη διαχείριση των αποθεμάτων πρώτων υλών, τη διενέργεια της απογραφής τους στο τέλος του έτους, τον ποιοτικό έλεγχο, τη διαχείριση των αποθεμάτων των τελικών προϊόντων και την προετοιμασία των παραγγελιών πριν από την αποστολή. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η Cabot Plastics παρέχει στην Cabot Switzerland υλικοτεχνική συνδρομή, συμβάλλοντας κατ' αυτόν τον τρόπο στην οικονομική δραστηριότητα της τελευταίας εταιρίας, η οποία συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, την πραγματοποίηση παραδόσεων αγαθών που φορολογούνται στο Βέλγιο όπου βρίσκεται, κατά τη φορολογική διοίκηση, η μόνιμη εγκατάσταση της Cabot Switzerland.
- 43 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, όσον αφορά το ζήτημα εάν ένας υποκείμενος στον φόρο λήπτης υπηρεσιών λαμβάνει τις υπηρεσίες αυτές εντός της μόνιμης εγκατάστασής του, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών και της ικανότητας του συγκεκριμένου υποκειμένου στον φόρο λήπτη να τις λάβει εντός μιας τέτοιας εγκατάστασης και, αφετέρου, των πράξεων τις οποίες πραγματοποιεί ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, όπως εν προκειμένω η πώληση των αγαθών που προκύπτουν από την εργασία φασόν. Επομένως, το γεγονός ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες παρέχει επίσης στον λήπτη τους τις προαναφερθείσες παρεπόμενες υπηρεσίες, διευκολύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την οικονομική δραστηριότητα του εν λόγω λήπτη, όπως είναι η πώληση προϊόντων που προκύπτουν από την εργασία φασόν, δεν ασκεί επιρροή στο ζήτημα εάν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση του συγκεκριμένου λήπτη.

- 44 Επιπλέον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το γεγονός ότι οι οικονομικές δραστηριότητες εταιριών οι οποίες συνδέονται μεταξύ τους με σύμβαση παροχής υπηρεσιών αποτελούν ένα οικονομικό σύνολο και ότι τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων αυτών ωφελούν κυρίως τους καταναλωτές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν ασκεί επιρροή προκειμένου να προσδιοριστεί αν ο λήπτης των εν λόγω υπηρεσιών διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο συγκεκριμένο κράτος μέλος (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 64). Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η σταθερή εγκατάσταση η οποία χρησιμοποιείται μόνο για την άσκηση δραστηριοτήτων προπαρασκευαστικού ή επικουρικού χαρακτήρα σε σχέση με την οικονομική δραστηριότητα του λήπτη των οικείων υπηρεσιών (απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, *Planzer*, C-73/06, EU:C:2007:397, σκέψη 56).
- 45 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων και υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη παροχές υπηρεσιών φασόν λαμβάνονται και χρησιμοποιούνται από την Cabot Switzerland, για την οικονομική δραστηριότητά της η οποία συνίσταται στην πώληση των αγαθών που προκύπτουν από την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών, στην Ελβετία, δεδομένου ότι η εταιρία αυτή δεν διαθέτει στο Βέλγιο κατάλληλη προς τούτο υποδομή.
- 46 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 44 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 έχουν την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο λήπτης υπηρεσιών, του οποίου η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας βρίσκεται εκτός της Ένωσης, δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις οικείες υπηρεσίες, ο οποίος είναι νομικώς ανεξάρτητος από τον λήπτη των υπηρεσιών, όταν ο λήπτης αυτός δεν διαθέτει στο συγκεκριμένο κράτος μέλος κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους δυνάμενη να αποτελέσει την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση, τούτο δε ακόμη και όταν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχων υπηρεσίες εκτελεί προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο λήπτη, εκπληρώνοντας συμβατική δέσμευση αποκλειστικότητας, υπηρεσίες φασόν καθώς και σειρά παρεπόμενων ή πρόσθετων υπηρεσιών οι οποίες συμβάλλουν στην οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο λήπτη εντός του ως άνω κράτους μέλους.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 47 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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 (δέκατο 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:

ένας υποκείμενος στον φόρο λήπτης υπηρεσιών, του οποίου η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας βρίσκεται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις οικείες υπηρεσίες, ο οποίος είναι νομικώς ανεξάρτητος από τον λήπτη των υπηρεσιών, όταν ο λήπτης αυτός δεν διαθέτει στο συγκεκριμένο κράτος μέλος κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους δυνάμενη να αποτελέσει την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση, τούτο δε ακόμη και όταν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχων υπηρεσίες εκτελεί προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο λήπτη, εκπληρώνοντας συμβατική δέσμευση αποκλειστικότητας, υπηρεσίες φασόν καθώς και σειρά παρεπόμενων ή πρόσθετων υπηρεσιών οι οποίες συμβάλλουν στην οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο λήπτη εντός του ως άνω κράτους μέλους.

(υπογραφές)