



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 17ης Σεπτεμβρίου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Όμιλος ΦΠΑ — Εσωτερική τιμολόγηση για τις υπηρεσίες που παρέχονται από εδρεύουσα σε τρίτη χώρα κύρια εταιρία προς υποκατάστημά της το οποίο ανήκει σε όμιλο ΦΠΑ εντός κράτους μέλους — Φορολογητέος ή μη χαρακτήρας των παρεχομένων υπηρεσιών»

Στην υπόθεση C-7/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *förvaltningsrätten i Stockholm* (Σουηδία) με απόφαση της 28ης Δεκεμβρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Ιανουαρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

κατά

Skatteverket,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, J. L. da Cruz Vilaça, Γ. Αρέστη (εισηγητή), J.-C. Bonichot και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 12ης Μαρτίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, εκπροσωπούμενη από την M. Wetterfors,
- η Skatteverket, εκπροσωπούμενη από την K. Alvesson,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Falk,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την S. Brighthouse, επικουρούμενη από τον R. Hill, barrister,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Cordewener και J. Enegren,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 8ης Μαΐου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 9, παράγραφος 1, και 11, 56, 193 και 196 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς μεταξύ της Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (στο εξής: Skandia Sverige), και της Skatteverket (σουηδική φορολογική αρχή) με αντικείμενο την απόφαση της δεύτερης να υποβάλει σε φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τις παροχές υπηρεσιών της Skandia America Corp. (στο εξής: SAC), εγκατεστημένης στις Ηνωμένες Πολιτείες, προς τη Skandia Sverige, υποκατάστημα της προαναφερθείσας εταιρίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2006/112

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:
[...]
γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».
- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.»
- 5 Το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
«Μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...], κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης.

Το κράτος μέλος που ασκεί τη δυνατότητα επιλογής που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο μπορεί να θεσπίζει κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της εν λόγω διάταξης...»

6 Το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και ια', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του αποκτώντος ή της μόνιμης εγκατάστασής του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, σε περίπτωση δε έλλειψης έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

γ) παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές, και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών,

[...]

ια) παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα και ιδίως εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα II».

7 Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει 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.»

8 Το άρθρο 196 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει 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.»

9 Το παράρτημα II της οδηγίας ΦΠΑ, με τίτλο «Ενδεικτικός κατάλογος των υπηρεσιών που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα και παρατίθενται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια'», έχει ως εξής:

«1) Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού,

2) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,

3) η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,

4) η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων,

5) η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.»

10 Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε στις 2 Ιουλίου 2009 ανακοίνωση επεξηγηματική της θέσεώς της προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για τη δυνατότητα ομαδοποιήσεως του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ [COM(2009) 325 τελικό].

Το σουηδικό δίκαιο

- 11 Η οδηγία ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο σουηδικό δίκαιο με τον νόμο (1994:200) περί φόρου προστιθέμενης αξίας [mervärdesskattelagen (1994:200), στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ].
- 12 Το κεφάλαιο 1, άρθρο 1, του εν λόγω νόμου μεταφέρει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ στο σουηδικό δίκαιο και ορίζει ότι καταβάλλεται ΦΠΑ για τις υποκείμενες στον φόρο παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός της χώρας στο πλαίσιο επαγγελματικής δραστηριότητας.
- 13 Το άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του κεφαλαίου αυτού, το οποίο μεταφέρει τα άρθρα 193 και 196 της οδηγίας ΦΠΑ, ορίζει ότι, εξαιρουμένων των προβλεπόμενων στο πρώτο εδάφιο, σημεία 2 έως 4, όσοι παραδίδουν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 1 του εν λόγω κεφαλαίου είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην οικεία πράξη. Από το εν λόγω πρώτο εδάφιο, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ προκύπτει ότι οι λήπτες των υπηρεσιών που εμπίπτουν στο κεφάλαιο 5, άρθρο 7, του νόμου περί ΦΠΑ είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ επί των αποκτώμενων, οσάκις ο παρέχων είναι αλλοδαπή επιχείρηση.
- 14 Κατά το κεφάλαιο 1, άρθρο 15, του νόμου περί ΦΠΑ, ως αλλοδαπός υποκείμενος στον φόρο νοείται ο οικονομικός φορέας που δεν διατηρεί την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία και δεν έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στη χώρα αυτή.
- 15 Το κεφάλαιο 5, άρθρο 7, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω νόμου, το οποίο μεταφέρει το άρθρο 56 της οδηγίας ΦΠΑ, προβλέπει ότι οι υπηρεσίες που προβλέπονται στο δεύτερο εδάφιο θεωρείται ότι παρέχονται εντός της εθνικής επικράτειας σε περίπτωση που προέρχονται από χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο λήπτης είναι οικονομικός φορέας ο οποίος διατηρεί την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στη Σουηδία. Οι υπηρεσίες που προβλέπονται στο δεύτερο εδάφιο περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, την παροχή υπηρεσιών από συμβούλους καθώς και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και την παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα συνιστάμενων στην εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και την προμήθεια και ενημέρωση λογισμικού.
- 16 Όσον αφορά την έννοια του ομίλου προσώπων που μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο (στο εξής: όμιλος ΦΠΑ), το Βασίλειο της Σουηδίας, ασκώντας την ευχέρεια που προβλέπει το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, θέσπισε τις διατάξεις του κεφαλαίου 6α, άρθρα 1 έως 4, του νόμου περί ΦΠΑ, κατά τις οποίες δύο ή περισσότεροι οικονομικοί φορείς μπορούν να θεωρηθούν ενιαίος οικονομικός φορέας, ήτοι όμιλος ΦΠΑ, και η ασκούμενη από αυτούς δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ενιαία δραστηριότητα. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι σε όμιλο ΦΠΑ μπορεί να ανήκει μόνον η μόνιμη εγκατάσταση οικονομικού φορέα στη Σουηδία, καθόσον ο όμιλος ΦΠΑ αποτελείται μόνον από επιχειρηματίες που συνδέονται στενά μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Δυνάμει των ίδιων διατάξεων, ο όμιλος ΦΠΑ συστήνεται βάσει αποφάσεως της Skatteverket περί καταχωρίσεώς του στο φορολογικό μητρώο κατόπιν αιτήσεως των μελών του οικείου ομίλου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 17 Η SAC αποτελούσε, κατά τα έτη 2007 και 2008, την εταιρία η οποία ήταν υπεύθυνη σε παγκόσμιο επίπεδο για τις αγορές του ομίλου Skandia όσον αφορά τις υπηρεσίες πληροφορικής και ασκούσε τις δραστηριότητές της στη Σουηδία μέσω της Skandia Sverige, υποκαταστήματός της. Η SAC αναδιένειμε αυτές τις υπηρεσίες πληροφορικής, τις οποίες αγόραζε από εταιρίες εκτός του ομίλου Skandia, σε διάφορες εταιρίες του ομίλου καθώς και στη Skandia Sverige, η οποία είναι καταχωρισμένη από τις 11 Ιουλίου 2007 ως μέλος ομίλου ΦΠΑ. Ο ρόλος της Skandia Sverige συνίστατο στην επεξεργασία των αποκτώμενων εκτός του ομίλου υπηρεσιών πληροφορικής για την παραγωγή του τελικού προϊόντος, καλούμενου «παραγωγή προϊόντων πληροφορικής»

(IT-produktion). Το εν λόγω τελικό προϊόν παρέχονταν κατόπιν σε διάφορες εταιρίες του ομίλου Skandia, μέλη και μη μέλη του ομίλου ΦΠΑ. Για κάθε παροχή υπηρεσιών τόσο μεταξύ της SAC και της Skandia Sverige όσο και μεταξύ της δεύτερης και άλλων εταιριών του ομίλου Skandia επιβαλλόταν προσαύξηση 5 % επί της τιμής. Το κόστος κατανεμόταν μεταξύ της SAC και της Skandia Sverige μέσω της εκδόσεως εσωτερικών τιμολογίων.

- 18 Η Skatteverket αποφάσισε να υποβάλει σε ΦΠΑ τις παροχές υπηρεσιών πληροφορικής εκ μέρους της SAC προς τη Skandia Sverige για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008. Θεωρώντας ότι οι παροχές αυτές αποτελούσαν φορολογητέες πράξεις, η συγκεκριμένη φορολογική αρχή έκρινε ότι η SAC ήταν υποκείμενη σε ΦΠΑ. Κατόπιν τούτου, καταχώρισε και τη Skandia Sverige στο φορολογικό μητρώο ως υποκείμενη στον ΦΠΑ και της επέβαλε φόρο που αντιστοιχούσε στις συγκεκριμένες παροχές υπηρεσιών λόγω της ιδιότητάς της ως υποκαταστήματος της SAC στη Σουηδία.
- 19 Η Skandia Sverige άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Förvaltningsrätten i Stockholm (Διοικητικό Πρωτοδικείο Στοκχόλμης) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Αποτελούν φορολογητέες πράξεις οι παροχές αγορασθεισών εκτός ομίλου υπηρεσιών στις οποίες προβαίνει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση εταιρίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της, καταλογίζοντας μέρος του κόστους των αγорών στο υποκατάστημα, όταν το υποκατάστημα είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ εντός του οικείου κράτους μέλους;
 - 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση να αντιμετωπίζεται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 196 της οδηγίας ΦΠΑ, οπότε υποχρέωση καταβολής φόρου επί των οικείων πράξεων υπέχει ο λήπτης των υπηρεσιών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 21 Με το πρώτο του προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 2, παράγραφος 1, 9 και 11 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι οι παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση εταιρίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της αποτελούν φορολογητέες πράξεις, όταν το υποκατάστημα είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ.
- 22 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 23 Το άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τους «υποκείμενους στον φόρο». Την ιδιότητα αυτή έχουν τα πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα «κατά τρόπο ανεξάρτητο». Για την ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ, είναι ιδιαιτέρως σημαντικό να τύχει η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» που ορίζεται στον τίτλο III της οδηγίας αυτής αυτοτελούς και ομοιόμορφης ερμηνείας.

- 24 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται μεταξύ εκείνου που παρέσχε τη σχετική υπηρεσία και του αποδέκτη της έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται παροχές (απόφαση FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη τέτοιας έννομης σχέσεως μεταξύ μιας εταιρίας με έδρα στην αλλοδαπή και εγκατεστημένου σε κράτος μέλος υποκαταστήματός της, ώστε να επιβληθεί ΦΠΑ στις παρεχόμενες υπηρεσίες, απαιτείται να εξακριβωθεί αν το υποκατάστημα ασκεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα. Συναφώς, πρέπει να εξεταστεί αν ένα τέτοιο υποκατάστημα μπορεί να θεωρηθεί ότι λειτουργεί αυτόνομα, με κριτήριο, ιδίως, το αν φέρει το ίδιο τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς του (απόφαση FCE Bank, EU:C:2006:196, σκέψη 35).
- 26 Η Skandia Sverige, ως υποκατάστημα της SAC, δεν λειτουργεί αυτόνομα και δεν φέρει η ίδια τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς της. Επιπλέον, ως υποκατάστημα, κατά την εθνική νομοθεσία, δεν διαθέτει ίδιο κεφάλαιο και τα στοιχεία του ενεργητικού της ανήκουν στην περιουσία της SAC. Κατά συνέπεια, η Skandia Sverige εξαρτάται από τη SAC και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να έχει αυτή καθεαυτή την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 27 Όσον αφορά την ύπαρξη συμφωνίας για την κατανομή του κόστους, η οποία στην υπόθεση της κύριας δίκης προσλαμβάνει τη μορφή της εκδόσεως εσωτερικών τιμολογίων, πρόκειται περί ζητήματος στερούμενου σημασίας, καθόσον δεν πρόκειται για συμφωνία μεταξύ ανεξαρτήτων μερών (απόφαση FCE Bank, EU:C:2006:196, σκέψη 40).
- 28 Εντούτοις, δεν αμφισβητείται ότι η Skandia Sverige είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ συσταθέντος βάσει του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, αποτελεί από κοινού με τα υπόλοιπα μέλη του ομίλου ενιαίο υποκείμενο στον φόρο. Όσον αφορά τον ΦΠΑ, ο συγκεκριμένος όμιλος ΦΠΑ έχει λάβει έναν αριθμό φορολογικού μητρώου από την αρμόδια εθνική αρχή.
- 29 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι η εξομοίωση των μελών ομίλου ΦΠΑ προς ένα και μόνον υποκείμενο στον φόρο αποκλείει το ενδεχόμενο να εξακολουθούν να υποβάλλουν χωριστά δηλώσεις ΦΠΑ και να αντιμετωπίζονται, εντός και εκτός του ομίλου τους, ως υποκείμενοι στον φόρο, καθόσον μόνον ο ένας και μοναδικός υποκείμενος στον φόρο νομιμοποιείται να υποβάλλει τις εν λόγω δηλώσεις (απόφαση Ampliscientifica και Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 19). Επομένως, σε τέτοια περίπτωση, οι παρεχόμενες από τρίτο προς μέλος ομίλου ΦΠΑ υπηρεσίες πρέπει να θεωρηθούν, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ότι παρασχέθηκαν όχι στο συγκεκριμένο μέλος αλλά σε αυτόν καθεαυτόν τον όμιλο ΦΠΑ στον οποίο ανήκει το μέλος.
- 30 Κατά συνέπεια, όσον αφορά τον ΦΠΑ, οι υπηρεσίες που παρέχονται από εταιρία όπως η SAC προς το υποκατάστημά της και μέλος ομίλου ΦΠΑ, όπως η Skandia Sverige, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχονται σε αυτή αλλά πρέπει να θεωρηθεί ότι παρέχονται στον όμιλο ΦΠΑ.
- 31 Δεδομένου ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας από εταιρία όπως η SAC προς το υποκατάστημά της πρέπει να θεωρηθεί ότι, από απόψεως ΦΠΑ και μόνον, παρέχονται προς όμιλο ΦΠΑ και ότι οι προαναφερθείσες εταιρίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο, συνάγεται το συμπέρασμα ότι η παροχή τέτοιου είδους υπηρεσιών συνιστά φορολογητέα πράξη, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 32 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, παράγραφος 1, 9 και 11 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι οι παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση εταιρίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της αποτελούν φορολογητέες πράξεις όταν το υποκατάστημα είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 33 Με το δεύτερο του προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 56, 193 και 196 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως στην κύρια δίκη, κατά την οποία η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της και το εν λόγω υποκατάστημα είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, ο συγκεκριμένος όμιλος ΦΠΑ υποχρεούται, ως λήπτης των υπηρεσιών, να καταβάλλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ.
- 34 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 196 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, κατ' εξαίρεση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 193 της εν λόγω οδηγίας, κατά το οποίο ο ΦΠΑ οφείλεται σε κράτος μέλος από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παροχή υπηρεσιών, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη προς τον οποίο παρέχονται οι εν λόγω υπηρεσίες, εφόσον οι υπηρεσίες του άρθρου 56 της εν λόγω οδηγίας παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εν λόγω κράτος μέλος.
- 35 Συναφώς, αρκεί να διαπιστωθεί ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά φορολογητέα πράξη, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, και ότι ο όμιλος ΦΠΑ στον οποίο ανήκει το υποκατάστημα που είναι ο αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών, θεωρείται, όσον αφορά τον ΦΠΑ, λήπτης των εν λόγω υπηρεσιών.
- 36 Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι οι υπηρεσίες στην υπόθεση της κύριας δίκης παρέχονται στο όνομα των προσώπων που προβλέπει το άρθρο 56 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 37 Υπό τις συνθήκες αυτές, και μολονότι επίσης δεν αμφισβητείται ότι η εταιρία που παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα και συνιστά διακριτό σε σχέση με τον όμιλο ΦΠΑ υποκείμενο στον φόρο, αυτή οφείλει, ως λήπτης των υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 56 της ίδιας οδηγίας, να καταβάλλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή της αποκλίνουσας ρυθμίσεως του άρθρου 196 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 38 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 56, 193 και 196 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως στην κύρια δίκη κατά την οποία η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της και το εν λόγω υποκατάστημα είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, ο εν λόγω όμιλος ΦΠΑ υποχρεούται, ως λήπτης των υπηρεσιών αυτών, να καταβάλλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 2, παράγραφος 1, 9 και 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι οι παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνει η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια

εγκατάσταση εταιρίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της αποτελούν φορολογητέες πράξεις όταν το υποκατάστημα είναι μέλος ομίλου προσώπων που μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

- 2) Τα άρθρα 56, 193 και 196 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως στην κύρια δίκη, κατά την οποία η ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα κύρια εγκατάσταση παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας προς το εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκατάστημά της και το εν λόγω υποκατάστημα είναι μέλος ομίλου προσώπων που μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, ο εν λόγω όμιλος υποχρεούται, ως λήπτης των υπηρεσιών αυτών, να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας.

(υπογραφές)