



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 7ης Αυγούστου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκπτωση του φόρου εισροών – Γένεση και έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως»

Στην υπόθεση C-16/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων), Πορτογαλία] με απόφαση της 29ης Ιουνίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Ιανουαρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, E. Levits, A. Borg Barthet (εισηγητή), M. Berger και F. Biltgen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 19ης Μαρτίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal, εκπροσωπούμενη από τον A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, M. Figueiredo και R. Campos Laires,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον B. Rechená,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 3ης Μαΐου 2018,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 44, 45, του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', των άρθρων 167 έως 169, 178, 179, 192α έως 194 και 196 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), των άρθρων 10 και 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), και της αρχής της ουδετερότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (στο εξής: TGE Sucursal em Portugal) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) (στο εξής: ΑΤΑ) με αντικείμενο την άρνηση της εν λόγω αρχής να αναγνωρίσει στην TGE Sucursal em Portugal το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προκύπτει από τη μετακύλιση με τον συμφωνηθέντα τρόπο τιμολογήσεως των δαπανών ομίλου οικονομικού σκοπού (στο εξής: ΟΟΣ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 3 Κατά το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο 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 στον 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 Το άρθρο 45 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

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

- 5 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

« Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

στ) τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των αμέσως αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού».

6 Το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

7 Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

8 Κατά το άρθρο 169, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας:

«Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις πράξεις που ανάγονται στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο φόρος αυτός και θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους».

9 Το άρθρο 178, στοιχεία α' και στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για τους σκοπούς της έκπτωσης κατ' εφαρμογή του άρθρου 168[, στοιχείο α'], αναφορικά με την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, πρέπει να κατέχει ένα τιμολόγιο που να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις Ενότητες 3 έως 6 του Κεφαλαίου 3 του Τίτλου XI·

[...]

στ) όταν υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο με την ιδιότητά του ως λήπτη ή αποκτώντος σε περίπτωση εφαρμογής των άρθρων 194 έως 197 και του άρθρου 199, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος.»

10 Το άρθρο 179 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να υποχρεώνουν τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ευκαιριακές πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 12, να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά τον χρόνο της παράδοσης.»

11 Κατά το άρθρο 192α της εν λόγω οδηγίας:

«Για την εφαρμογή του παρόντος τμήματος, ένας υποκείμενος στον φόρο που έχει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος του κράτους μέλους όπου οφείλεται ο φόρος, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος εντός του εν λόγω κράτους μέλους όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στο κράτος μέλος αυτό·
- β) η ενδεχόμενη εγκατάσταση που ο προμηθευτής ή ο παρέχων διατηρεί στο κράτος μέλος αυτό δεν παρεμβαίνει στην εν λόγω παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.»

12 Το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει 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.»

13 Το άρθρο 194 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

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

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

14 Το άρθρο 196 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

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

Ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011

15 Κατά το άρθρο 10 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011:

«1. Για την εφαρμογή των άρθρων 44 και 45 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], ο τόπος όπου ο υποκείμενος στον φόρο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας είναι ο τόπος όπου ασκούνται τα καθήκοντα της κεντρικής διοίκησης της επιχείρησης.

2. Για τον καθορισμό του τόπου περί του οποίου η παράγραφος 1, λαμβάνονται υπόψη ο τόπος όπου λαμβάνονται οι βασικές αποφάσεις σχετικά με τη γενική διαχείριση της επιχείρησης, ο τόπος της καταστατικής έδρας της και ο τόπος συνεδρίασης της διεύθυνσης.

Όταν ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας δεν μπορεί να καθορισθεί με ασφάλεια βάσει αυτών των κριτηρίων, ο τόπος όπου λαμβάνονται οι βασικές αποφάσεις σχετικά με τη γενική διαχείριση της επιχείρησης είναι το κριτήριο που υπερισχύει.

3. Η απλή παρουσία ταχυδρομικής διεύθυνσης δεν μπορεί να καθορίσει από μόνη της τον τόπο όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο.»

16 Το άρθρο 11 του εν λόγω εκτελεστικού κανονισμού προβλέπει τα εξής:

«1. 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.

2. Για την εφαρμογή των κατωτέρω άρθρων, ως “μόνιμη εγκατάσταση” νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να εκτελεί τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει:

α) το άρθρο 45 της οδηγίας [περί ΦΠΑ]·

β) από 1ης Ιανουαρίου 2013, το άρθρο 56, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας [περί ΦΠΑ]·

γ) μέχρι 1ης Δεκεμβρίου 2014, το άρθρο 58 της οδηγίας [περί ΦΠΑ]·

δ) το άρθρο 192α της οδηγίας [περί ΦΠΑ].

3. Το γεγονός και μόνο ότι ένας υπόχρεως διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν επαρκεί για να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση.»

Το πορτογαλικό δίκαιο

17 Το Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (καθεστώς του εθνικού μητρώου νομικών προσώπων), που εγκρίθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 129/98, της 13ης Μαΐου 1998 (*Diário da República* I, σειρά I-A, αριθ. 110, της 13ης Μαΐου 1998), ρυθμίζει την εγγραφή των νομικών προσώπων στο εθνικό μητρώο νομικών προσώπων.

18 Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', του καθεστώτος του εθνικού μητρώου νομικών προσώπων, στο μητρώο αυτό εγγράφονται τόσο τα νομικά πρόσωπα πορτογαλικού ή αλλοδαπού δικαίου όσο και οι αντιπροσωπείες νομικών προσώπων του διεθνούς ή αλλοδαπού δικαίου, που έχουν συνήθη δραστηριότητα στην Πορτογαλία.

19 Το άρθρο 13 του καθεστώτος του εθνικού μητρώου νομικών προσώπων προβλέπει ότι κάθε νομικό πρόσωπο καταχωρισμένο στο μητρώο αυτό λαμβάνει αριθμό φορολογικού μητρώου, το δε εν λόγω άρθρο ρυθμίζει τις λεπτομέρειες χορηγήσεως του αριθμού αυτού.

20 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, ο ΟΟΣ πρέπει να μετακυλίνει στα μέλη του, κατά τα ποσοστά που συμφωνήθηκαν στη σύμβαση περί συστάσεώς του, τα κέρδη ή τις ζημίες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσεως. Τα εν λόγω κέρδη ή οι ζημίες αυτές συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα των μελών του ΟΟΣ όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

21 Η TGE Gas Engineering GmbH, με έδρα τη Βόννη (στο εξής: TGE Bonn), εταιρία γερμανικού δικαίου, έλαβε στην Πορτογαλία, στις 3 Μαρτίου 2009, τον αριθμό φορολογικού μητρώου 980 410 878 που αντιστοιχεί σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία χωρίς μόνιμη εγκατάσταση, για την πραγματοποίηση μεμονωμένης πράξεως, ήτοι την απόκτηση εταιρικών μεριδίων.

22 Στις 7 Απριλίου 2009 η TGE Sucursal em Portugal ενεγράφη στο μητρώο εταιριών στην Πορτογαλία ως εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία με μόνιμη εγκατάσταση υπό μορφή υποκαταστήματος και έλαβε τον αριθμό φορολογικού μητρώου 980 412 463.

23 Στη συνέχεια, η TGE Bonn συνέστησε με τη Somague Engenharia SA έναν ΟΟΣ αποκαλούμενο «Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE» (στο εξής: ΟΟΣ Projesines). Για τη σύσταση του ΟΟΣ Projesines, η TGE Bonn χρησιμοποίησε τον δικό της αριθμό φορολογικού μητρώου και όχι εκείνον της TGE Sucursal em Portugal. Ο ΟΟΣ Projesines έλαβε δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου, ήτοι τον αριθμό 508 917 280.

24 Σκοπός του ΟΟΣ Projesines ήταν η υλοποίηση του έργου επεκτάσεως του θερματικού σταθμού υδροποιημένου φυσικού αερίου στο Sines της Πορτογαλίας. Ο θερματικός αυτός σταθμός ανήκει στη Redes Energéticas Nacionais SA, πορτογαλική εταιρία ηλεκτρικής ενέργειας.

25 Οι ΟΟΣ υπόκεινται σε ειδικό καθεστώς στην Πορτογαλία. Σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, ο ΟΟΣ πρέπει να μετακυλίνει στα μέλη του, κατά τα ποσοστά που συμφωνήθηκαν στη σύμβαση περί συστάσεώς του, τα κέρδη ή τις ζημίες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσεως. Τα εν λόγω κέρδη ή οι ζημίες αυτές συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα των μελών του ΟΟΣ όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος.

26 Η σύμβαση περί συστάσεως του ΟΟΣ Projesines προβλέπει ποσοστό συμμετοχής στις δαπάνες 85 % για τη Somague Engenharia και 15 % για την TGE Bonn. Εξάλλου, η συμφωνία και ο εσωτερικός κανονισμός του ΟΟΣ Projesines καθορίζουν συμμετοχή της TGE Bonn στις υποχρεώσεις και στο παθητικό κατά 64,29 % και συμμετοχή της Somague Engenharia κατά το υπόλοιπο 35,71 %.

27 Στις 4 Μαΐου 2009 η TGE Sucursal em Portugal συνήψε σύμβαση υπεργολαβίας με τον ΟΟΣ Projesines. Η σύμβαση υπεργολαβίας προβλέπει αμοιβαίες παροχές μεταξύ της TGE Sucursal em Portugal και του ΟΟΣ Projesines, ο δε τελευταίος αυτός όμιλος πρέπει να μετακυλίνει στην TGE Sucursal em Portugal τις δαπάνες του.

28 Ο ΟΟΣ Projesines μεταβίβασε όλα τα τιμολόγια που προέρχονται από τη σύμβαση υπεργολαβίας με την TGE Sucursal em Portugal και όλα τα τιμολόγια που προέρχονται από τη Somague Engenharia Redes Energéticas Nacionais ως ανάδοχο του έργου, τηρουμένης της γενικής αρχής του στενού συνδέσμου που περιλαμβάνεται στη σύμβαση υπεργολαβίας με την TGE Sucursal em Portugal (Full back-to-back general principle).

29 Για τους σκοπούς του καταλογισμού των δαπανών του και της μετακυλίσεως κατά τον συμφωνηθέντα τρόπο τιμολογήσεως, ο ΟΟΣ Projesines έλαβε υπόψη τον αριθμό φορολογικού μητρώου της TGE Sucursal em Portugal και όχι της TGE Bonn. Συνεπώς, ο ΟΟΣ Projesines ανέγραψε στα χρεωστικά

σημειώματα που απέστειλε στην TGE Sucursal em Portugal τον αριθμό φορολογικού μητρώου της και χρέωσε βάσει αυτού τον ΦΠΑ. Ο ΟΟΣ Projesines καταλόγισε το 64,29 % των δαπανών του στην TGE Sucursal em Portugal.

- 30 Στη συνέχεια, η TGE Sucursal em Portugal αφαίρεσε τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τα χρεωστικά σημειώματα τα οποία εκδόθηκαν από τον ΟΟΣ Projesines.
- 31 Κατά τον φορολογικό έλεγχο της TGE Sucursal em Portugal για τις λογιστικές χρήσεις των ετών 2009 έως 2011, η ΑΤΑ συνέταξε έκθεση στην οποία διευκρινίζεται ότι η TGE Sucursal em Portugal και η TGE Bonn είναι δύο διαφορετικές οντότητες με διαφορετικό αριθμό φορολογικού μητρώου εκάστη. Κατά την ΑΤΑ, δεδομένου ότι η TGE Sucursal em Portugal δεν μετέσχε στη σύσταση του ΟΟΣ Projesines, ο όμιλος αυτός δεν μπορούσε να της καταλογίσει τις δαπάνες του και η TGE Sucursal em Portugal δεν μπορούσε, κατά συνέπεια, να εκπέσει τον σχετικό με τις δαπάνες αυτές ΦΠΑ.
- 32 Συνεπώς, η ΑΤΑ ζήτησε από την TGE Sucursal em Portugal να επιστρέψει τα ποσά που αντιστοιχούν στην εν λόγω παράτυπη έκπτωση ΦΠΑ. Η TGE Sucursal em Portugal άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων), Πορτογαλία] ζητώντας την ακύρωση της απόφασής με την οποία η ΑΤΑ ζήτησε την επιστροφή αυτή.
- 33 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η ΑΤΑ υποστηρίζει ότι η TGE Sucursal em Portugal αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση με διαφορετική νομική προσωπικότητα και φοροδοτική ικανότητα από την TGE Bonn. Δεδομένου ότι μόνον η TGE Bonn είναι μέλος του ΟΟΣ Projesines, η TGE Sucursal em Portugal δεν είχε δικαίωμα να αναλάβει τις δαπάνες του ΟΟΣ Projesines και να εκπέσει τον σχετικό με αυτές ΦΠΑ. Το γεγονός ότι στα τιμολόγια του ΟΟΣ Projesines εφαρμόζονται οι συντελεστές κατανομής των δαπανών που προβλέπονται στην σύμβαση περί συστάσεως του δεν ασκεί συναφώς επιρροή.
- 34 Κατά την ΑΤΑ, οι δύο οντότητες είχαν ίδια φορολογική προσωπικότητα εκάστη και, επομένως, ήταν δύο χωριστές οντότητες από απόψεως ΦΠΑ. Εάν η TGE Bonn ήθελε να καταλογίσει τα οικονομικά αποτελέσματα του ΟΟΣ Projesines στην TGE Sucursal em Portugal ως εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία με μόνιμη εγκατάσταση, όφειλε και μπορούσε να χρησιμοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου της TGE Sucursal em Portugal κατά τον χρόνο συστάσεως του ΟΟΣ Projesines.
- 35 Εξάλλου, η ΑΤΑ εκτιμά ότι τα χρεωστικά σημειώματα έναντι της TGE Sucursal em Portugal δεν συνδέονται αμέσως και ευθέως με τις πράξεις εκρών της. Συνεπώς, δεν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών υποθέσεων (κέντρο διαιτησίας διοικητικών διαφορών)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 44, 45, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', τα άρθρα 167 [έως] 169, 178, 179, [192α έως 194] και 196 της οδηγίας ΦΠΑ [...], τα άρθρα 10 και 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 και η αρχή της ουδετερότητας την έννοια ότι προσκρούει σε αυτά η απόφαση της πορτογαλικής φορολογικής αρχής να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υποκαταστήματος εταιρίας γερμανικού δικαίου, όταν:

- η εταιρία γερμανικού δικαίου απέκτησε αριθμό φορολογικού μητρώου στην Πορτογαλία για την εκτέλεση μεμονωμένης πράξεως, ήτοι την “απόκτηση εταιρικής συμμετοχής”, ο οποίος αντιστοιχεί σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία χωρίς μόνιμη εγκατάσταση·

- ακολούθως, το υποκατάστημα της ως άνω εταιρίας γερμανικού δικαίου ενεγράφη στην Πορτογαλία και του χορηγήθηκε αριθμός φορολογικού μητρώου ως μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας αυτής·
- κατόπιν, η εταιρία γερμανικού δικαίου, κάνοντας χρήση του πρώτου αριθμού φορολογικού μητρώου, συνήψε με άλλη εταιρία σύμβαση ιδρύσεως ομίλου οικονομικού σκοπού (ΟΟΣ) για την εκτέλεση συμβάσεως έργου στην Πορτογαλία·
- στη συνέχεια, το υποκατάστημα, κάνοντας χρήση του αριθμού φορολογικού μητρώου του, συνήψε σύμβαση υπεργολαβίας με τον ΟΟΣ, η οποία προβλέπει αμοιβαίες παροχές μεταξύ υποκαταστήματος και ΟΟΣ καθώς και ότι ο ΟΟΣ θα χρεώνει στους υπεργολάβους, κατά τα συμφωνηθέντα ποσοστά, τις πραγματοποιούμενες από αυτόν δαπάνες·
- Ο ΟΟΣ ανέγραψε στα χρεωστικά σημειώματα που απέστειλε στο υποκατάστημα τον αριθμό φορολογικού μητρώου του υποκαταστήματος και χρέωσε βάσει αυτού τον ΦΠΑ·
- το υποκατάστημα εξέπεσε τον βεβαιωθέντα στα χρεωστικά σημειώματα ΦΠΑ·
- οι εργασίες του ΟΟΣ περιλαμβάνουν (μέσω υπεργολαβίας) τις εργασίες του υποκαταστήματος και της άλλης επιχειρήσεως μέλους του ΟΟΣ, αμφότεροι δε οι τελευταίοι χρεώνουν στον ΟΟΣ το σύνολο των εσόδων τα οποία εκείνος χρέωσε στον κύριο του έργου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 37 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και η αρχή της ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να θεωρεί ότι εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος μέλος καθώς και το υποκατάστημά της στο πρώτο εκ των εν λόγω κρατών είναι δύο χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο με την αιτιολογία ότι οι οντότητες αυτές διαθέτουν εκάστη αριθμό φορολογικού μητρώου και να αρνείται, για τον λόγο αυτό, στο υποκατάστημα το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των χρεωστικών σημειωμάτων που εξέδωσε ο ΟΟΣ του οποίου η εν λόγω εταιρία, και όχι το υποκατάστημά της, είναι μέλος.
- 38 Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι η διαφορά της υποθέσεως της κύριας δίκης οφείλεται κατ' ουσίαν στα συμπεράσματα που συνήγαγε η αρμόδια φορολογική αρχή από το γεγονός ότι η TGE Bonn και η TGE Sucursal em Portugal έχουν διαφορετικούς αριθμούς φορολογικού μητρώου και από το ότι, κατά τη σύσταση του ΟΟΣ Projesines, χρησιμοποιήθηκε ο αριθμός φορολογικού μητρώου της TGE Bonn ενώ, για την κατάρτιση των τιμολογίων σχετικά με την κατανομή των δαπανών που αφορούν τον εν λόγω όμιλο, ο όμιλος αυτός χρησιμοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου της TGE Sucursal em Portugal.
- 39 Συναφώς, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι, σύμφωνα με το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα να εκπίπτει από το ποσό το οποίο οφείλει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες αν παραδίδονται ή παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Ως εκ τούτου, ο αποδέκτης της επίμαχης παροχής υπηρεσιών πρέπει να είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας αυτής.
- 40 Το άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τους «υποκείμενους στον φόρο» ως τα πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα «κατά τρόπο ανεξάρτητο». Είναι ιδιαίτερος σημαντικό, για την ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ, η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» που ορίζεται στον τίτλο ΙΙΙ της οδηγίας αυτής να τυγχάνει αυτοτελούς και ομοιόμορφης ερμηνείας [απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 23].

- 41 Ωστόσο, προκειμένου για εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος και για το υποκατάστημά της σε άλλο κράτος μέλος, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι δύο αυτές οντότητες αποτελούν έναν και μόνον υποκείμενο στον ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 37, της 16ης Ιουλίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-244/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:478, σκέψη 38, και της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 34), εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί ότι 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 της 23ης Μαρτίου 2006, C-210/04, FCE Bank, EU:C:2006:196, σκέψη 35).
- 42 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η TGE Bonn έλαβε στην Πορτογαλία έναν πρώτο αριθμό φορολογικού μητρώου για την πραγματοποίηση μιας μεμονωμένης πράξεως που συνίσταται στη σύσταση του ΟΟΣ Projesines. Στη συνέχεια, η TGE Bonn έλαβε δεύτερο αριθμό φορολογικού μητρώου για την καταχώριση της TGE Succursal em Portugal, ο οποίος χρησιμοποιήθηκε για όλες τις δραστηριότητες της TGE Bonn και του εν λόγω υποκαταστήματός της στην Πορτογαλία. Είναι προφανές ότι οι δύο αριθμοί φορολογικού μητρώου της TGE Bonn και της TGE Succursal em Portugal χορηγήθηκαν σε μία και μόνο οντότητα, δηλαδή την TGE Bonn.
- 43 Επομένως, η TGE Bonn και η TGE Sucursal em Portugal αποτελούν έναν μόνο υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ.
- 44 Υπενθυμίζεται, αφετέρου, ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως κατά τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιορίζεται (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 44, καθώς και της 28 Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU: C:2016:614, σκέψη 30).
- 45 Εν προκειμένω, εφόσον η TGE Bonn και η TGE Sucursal em Portugal πρέπει να θεωρούνται μία και μόνο νομική οντότητα και, ως εκ τούτου, ένας υποκείμενος στον φόρο, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί να χορηγείται έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την εν λόγω έκπτωση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 31).
- 46 Συνεπώς, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως αποδέκτης των σχετικών συναλλαγών, είναι υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του τελευταίου να εκπέσει τον εν λόγω φόρο, πρόσθετες προϋποθέσεις δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα την εξάλειψη της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματός αυτού (αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 51, καθώς και της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 64).
- 47 Επομένως, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή κράτους μέλους δεν μπορεί να αρνείται σε υποκείμενο στον φόρο την έκπτωση του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ για τον λόγο και μόνον ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποίησε έναν αριθμό φορολογικού μητρώου ενεργώντας ως εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία χωρίς μόνιμη εγκατάσταση κατά τη σύσταση ενός ΟΟΣ και χρησιμοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου του εγκατεστημένου στο ίδιο αυτό κράτος υποκαταστήματος για τη μετακύλιση των δαπανών του ομίλου αυτού κατά τον συμφωνηθέντα τρόπο τιμολογήσεως.
- 48 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η TGE Bonn είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία και η TGE Succursal em Portugal είναι η μόνιμη εγκατάστασή της στην Πορτογαλία.

- 49 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 44, πρώτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε το εν λόγω σημείο αναφοράς ως πρωταρχικό, καθότι αυτό παρέχει, ως αντικειμενικό, απλό και πρακτικό κριτήριο, μεγάλη ασφάλεια δικαίου (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψεις 53 έως 55). Αντιθέτως, η προβλεπόμενη στο άρθρο 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ αναφορά στη μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο είναι δευτερεύουσα και αποτελεί παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 56).
- 50 Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, στο πλαίσιο της διαφοράς της υποθέσεως της κύριας δίκης, αν πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου εισροών, όπως αυτές απαριθμούνται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 51 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και η αρχή της ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να θεωρεί ότι εταιρία που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος καθώς και το υποκατάστημά της στο πρώτο εκ των εν λόγω κρατών είναι δύο χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο με την αιτιολογία ότι οι οντότητες αυτές διαθέτουν εκάστη αριθμό φορολογικού μητρώου και να αρνείται, για τον λόγο αυτόν, στο υποκατάστημα το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των χρεωστικών σημειωμάτων που εξέδωσε ΟΟΣ του οποίου η εν λόγω εταιρία, και όχι το υποκατάστημά της, είναι μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 52 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να θεωρεί ότι εταιρία που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος καθώς και το υποκατάστημά της στο πρώτο εκ των εν λόγω κρατών είναι δύο χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο με την αιτιολογία ότι οι οντότητες αυτές διαθέτουν εκάστη αριθμό φορολογικού μητρώου και να αρνείται, για τον λόγο αυτόν, στο υποκατάστημα το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των χρεωστικών σημειωμάτων που εξέδωσε όμιλος οικονομικού σκοπού του οποίου η εν λόγω εταιρία, και όχι το υποκατάστημά της, είναι μέλος.

(υπογραφές)