

Υπόθεση C-333/20

Περίληψη της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως κατ' εφαρμογή του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

22 Ιουλίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Curtea de Apel București (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Δεκεμβρίου 2019

Προσφεύγουσα:

Berlin Chemie A. Menarini SRL

Καθής:

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

Παρεμβαίνουσα:

Berlin Chemie AG

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Διοικητική προσφυγή με την οποία η προσφεύγουσα Berlin Chemie A. Menarini SRL, εμπορική εταιρία με έδρα στη Ρουμανία, υποστηριζόμενη από την παρεμβαίνουσα Berlin Chemie AG, εμπορική εταιρία με έδρα στη Γερμανία, ζητεί από το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία), αφενός, την ακύρωση της ατομικής ειδοποίησης οφειλής φόρων, εκδοθείσας από την καθής Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Εφορία Μεσαίων Φορολογουμένων Βουκουρεστίου – Γενική Περιφερειακή Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Βουκουρεστίου), η οποία επέβαλε στην προσφεύγουσα την πληρωμή ποσού 42 461 424 ρουμανικών λέου (RON) ως συμπληρωματικού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), ποσού 5 855 738 RON ως τόκων και ποσού

3 289 071 RON ως προστίμου λόγω υπερημερίας, και, αφετέρου, την επιστροφή των ήδη καταβληθέντων ποσών δυνάμει της ως άνω ειδοποίησης οφειλής φόρων.

Το αντικείμενο και η νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2006/112 και του άρθρου 11 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.

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 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και του άρθρου 11 του κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος όπου πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών, είναι απαραίτητο οι ανθρόπινι 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 ανθρόπινους 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 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και του άρθρου 11 του κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, 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 ανθρόπινους πόρους στη διάθεσή της μέσω συμβάσεων οι οποίες συνήφθησαν με τρίτες εταιρίες και με αντικείμενο δραστηριότητες marketing, ρύθμισης, 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 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και του άρθρου 11 του κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, η δυνατότητα υποκειμένου στον φόρο να έχει άμεση και σε μόνιμη βάση πρόσβαση στους τεχνικούς και ανθρόπινους 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;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 44, δεύτερη περίοδος.

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρα 10 και 11.

Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί του φορολογικού κώδικα), σε ισχύ έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015, άρθρο 133, παράγραφος 2, κατά το οποίο «[ο] τόπος παροχής των υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή είναι ο τόπος όπου ο αποδέκτης των υπηρεσιών έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Αν οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο η οποία βρίσκεται σε τόπο άλλον από εκείνον όπου αυτός έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του αποδέκτη των υπηρεσιών. Ελλείψει της ως άνω 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», και άρθρο 125¹, παράγραφος 2, στοιχείο b, κατά το οποίο «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».

Από την 1η Ιανουαρίου 2016 οι ως άνω διατάξεις περιλαμβάνονται, με το ίδιο περιεχόμενο, αντίστοιχα στο άρθρο 278, παράγραφος 2, και στο άρθρο 266, παράγραφος 2, του Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμου 227/2015 περί του φορολογικού κώδικα).

Σύντομη έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η παρεμβαίνουσα Berlin Chemie AG είναι εταιρία με έδρα στη Γερμανία, η οποία εμπορεύεται στη Ρουμανία φαρμακευτικά προϊόντα συνεχώς από το 1996. Έχει φορολογικό εκπρόσωπο στη Ρουμανία και έχει εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη χώρα αυτή επίσης ως καταβάλλουσα τον φόρο clawback (φόρο ανάκτησης). Τα προϊόντα που εμπορεύεται η παρεμβαίνουσα έλαβαν άδεια κυκλοφορίας στη Ρουμανία.
- 2 Το 2007, η παρεμβαίνουσα συνήψε με τη ρουμανική εμπορική εταιρία Fildas Trading SRL σύμβαση για την αποθήκευση των προϊόντων της, βάσει της οποίας, για τη διασφάλιση της συνεχούς διαθεσιμότητας των εν λόγω προϊόντων στη

Ρουμανία, η Berlin Chemie AG παρέχει στη Fildas Trading SRL απόθεμα προϊόντων σύμφωνα με τον τρέχοντα τιμοκατάλογο. Συναφώς, η εταιρία Fildas Trading SRL αναλαμβάνει την υποχρέωση να διατηρεί σε αποθήκη τα προϊόντα της παρεμβαίνουσας, χωριστά από τα προϊόντα άλλων εταιριών, να τηρεί αυστηρή λογιστική για τα εν λόγω προϊόντα, με καταχώριση των εσόδων και των εξόδων, καθώς και κατάλογο απογραφής προϊόντων σύμφωνα με την ημερομηνία λήξης τους, να επιτρέπει την επιθεώρηση από την παρεμβαίνουσα και να θέτει τα προϊόντα στη διάθεση τρίτων αποκτώντων, με τη δυνατότητα επίσης να παραλαμβάνει, στο όνομά της, τα αποθηκευμένα προϊόντα με σκοπό τη μεταπώλησή τους.

- 3 Το 2011 συστάθηκε η προσφεύγουσα Berlin Chemie A. Menarini SRL, με έδρα στο Βουκουρέστι, με μόνο μέτοχο την Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, με έδρα στη Γερμανία, το 95% της οποίας ανήκει στην παρεμβαίνουσα Berlin Chemie AG. Κατά την ιδρυτική πράξη, ο κύριος τομέας δραστηριότητας της ρουμανικής εταιρίας συνίσταται στις δραστηριότητες παροχής συμβουλών σε θέματα διαχείρισης, η κύρια δραστηριότητα της εταιρίας αποτελείται από την παροχή συμβουλών σε θέματα δημοσίων σχέσεων και επικοινωνίας, επιπλέον δε η εταιρία μπορεί να ασκεί δευτερεύουσες δραστηριότητες, όπως το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων, δραστηριότητες παροχής εμπορικών συμβουλών και συμβουλών σε θέματα διαχείρισης, δραστηριότητες διαφημιστικού πρακτορείου, δραστηριότητες έρευνας της αγοράς και δημοσκόπησης.
- 4 Την 1η Ιουνίου 2011, η παρεμβαίνουσα και η προσφεύγουσα συνήψαν «Σύμβαση υπηρεσιών marketing, διαφήμισης και ρύθμισης», διεπόμενη από το γερμανικό δίκαιο, με την οποία η ρουμανική εταιρία ανέλαβε να προχωρήσει σε όλες τις δραστηριότητες marketing που είναι απαραίτητες για την ενεργό προώθηση των προϊόντων της παρεμβαίνουσας στη Ρουμανία, με στόχο την αύξηση της ζήτησης των εν λόγω προϊόντων στη Ρουμανία, σύμφωνα με τις στρατηγικές και τους προϋπολογισμούς που έχει καθορίσει και διαμορφώσει η παρεμβαίνουσα, καθώς και να δημιουργήσει και διατηρήσει υπηρεσία νομικής υποστήριξης ειδικευμένη στη λύση προβλημάτων διαφήμισης, πληροφόρησης και προώθησης για λογαριασμό της παρεμβαίνουσας και για το συμφέρον της τελευταίας, αναλαμβάνοντας ακόμη, σε συνεχή και μόνιμη βάση, την ευθύνη σε τοπικό επίπεδο για την τήρηση όλων των νόμων της χώρας και των εσωτερικών διαδικασιών της παρεμβαίνουσας που ρυθμίζουν τη διαφήμιση, την προώθηση και άλλα συναφή ζητήματα και καταστάσεις.
- 5 Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεσμεύτηκε να προβαίνει σε όλες τις ενέργειες ρύθμισης που είναι απαραίτητες για την απόκτηση των αναγκαίων αδειών από την παρεμβαίνουσα για τη διανομή προϊόντων στη Ρουμανία, συμπεριλαμβανομένων της διαμεσολάβησης για την απόκτηση όλων των καταχωρίσεων, πιστοποιητικών και άλλων διοικητικών αδειών, της παρακολούθησης υποθέσεων αθέμιτου ανταγωνισμού, προσβολής διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, άλλων γεγονότων με επίπτωση στη δραστηριότητα, της αρωγής σε κλινικές μελέτες και σε άλλες δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης.

- 6 Δυνάμει της σύμβασης αυτής, η προσφεύγουσα υποχρεώθηκε να προβαίνει σε επαρκή παροχή ιατρικών στοιχείων και προωθητικού υλικού εγκεκριμένων από την παρεμβαίνουσα, για τη χρήση τους από φαρμακευτικούς αντιπροσώπους κατά την προώθηση προϊόντων, ενώ η παρεμβαίνουσα υποχρεούται να θέτει στη διάθεση της προσφεύγουσας δωρεάν δείγματα προϊόντων σχετικών με τη διαφήμιση που η τελευταία κάνει για τα προϊόντα, δείγματα των προϊόντων που η προσφεύγουσα πρέπει να παρέχει στους επαγγελματίες υγείας της επικράτειας, για λογαριασμό της παρεμβαίνουσας.
- 7 Επιπλέον, η σύμβαση προέβλεπε το δικαίωμα της παρεμβαίνουσας Berlin Chemie AG να επιθεωρεί τα αρχεία και τις εγκαταστάσεις της ρουμανικής εταιρίας.
- 8 Για τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει η ρουμανική εταιρία συμφωνήθηκε η μηνιαία καταβολή αμοιβής υπολογισμένης βάσει του αθροίσματος των συνολικών δαπανών που όντως πραγματοποιήθηκαν από την ίδια, με αύξηση κατά 7,5 % για κάθε ημερολογιακό έτος.
- 9 Από τις 14 Μαρτίου 2013, οι πληρωμές και οι συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της παρεμβαίνουσας πραγματοποιούνται βάσει «σύμβασης μηδενικού υπολοίπου», ήτοι σύμβασης διαχείρισης ρευστότητας/effective cross border cash pooling contract (σύμβασης για τη διασυνοριακή διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων με κεντροποιημένο τρόπο), στο πλαίσιο της οποίας ο κύριος λογαριασμός ανήκει στην παρεμβαίνουσα, και η κύρια τράπεζα είναι η Uni Credit Bank AG (Γερμανία). Ο λογαριασμός της προσφεύγουσας είναι λογαριασμός «των συμμετεχόντων» ή «τοπικός» και η τράπεζα στην οποία αυτός ανοίχτηκε, η UniCredit Tiriac Bank (Ρουμανία), είναι η συμμετέχουσα τράπεζα.
- 10 Συγκεκριμένα, η πληρωμή των υπηρεσιών που παρέχονται από την προσφεύγουσα στην παρεμβαίνουσα πραγματοποιείται με τη σύναψη συμφωνιών συμψηφισμού μεταξύ των τιμολογίων για υπηρεσίες, τα οποία εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τη γερμανική εταιρία, και του έντοκου δανείου το οποίο χορηγήθηκε από την τελευταία στη ρουμανική εταιρία, όπου τα τιμολόγια και το δάνειο έχουν την ίδια αξία. Αντίτυπο της συμφωνίας συμψηφισμού απεστάλη στην Banca Națională a României (Εθνική Τράπεζα της Ρουμανίας).
- 11 Κατά τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από το Oficiul Național al Registrului Comerțului (Εθνικό Γραφείο Εμπορικού Μητρώου, Ρουμανία), η προσφεύγουσα είχε, το 2016, 201 μισθωτούς κατά μέσο όρο, εκ των οποίων 151 εμπορικούς αντιπρόσωπους (Sales Representatives).
- 12 Η προσφεύγουσα παρείχε στην παρεμβαίνουσα τις υπηρεσίες marketing, ρύθμισης και διαφήμισης, μνεία των οποίων γίνεται στη σύμβαση, θεωρώντας ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν είναι φορολογητέες στη Ρουμανία, αλλά στη Γερμανία, και κατά συνέπεια εξέδιδε τιμολόγια με μηδενικό φόρο προστιθέμενης αξίας.
- 13 Θεωρώντας ότι η παρεμβαίνουσα Berlin Chemie AG έχει στη Ρουμανία τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους επαρκείς για να έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία στην έδρα της προσφεύγουσας στο Βουκουρέστι, η καθής θεώρησε ότι οι

υπηρεσίες marketing, προώθησης και έγκρισης προϊόντων οι οποίες παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα στην παρεμβαίνουσα στο διάστημα μεταξύ 1ης Φεβρουαρίου 2014 και 31ης Δεκεμβρίου 2016 είναι φορολογητέες στη Ρουμανία, υπολόγισε συμπληρωματική φορολογική βάση 183 763 182 RON και εξέδωσε στις 29 Νοεμβρίου 2017 ατομική ειδοποίηση οφειλής φόρων, με την οποία τέθηκαν εις βάρος της προσφεύγουσας επιπρόσθετες υποχρεώσεις πληρωμής ΦΠΑ, τόκων και προστίμου λόγω υπερημερίας.

- 14 Η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου), αιτούμενη την ακύρωση της ως άνω ειδοποίησης οφειλής φόρων και την επιστροφή των ποσών που ήδη καταβλήθηκαν βάσει αυτής. Η εταιρία Berlin Chemie AG υπέβαλε αίτηση παρεμβάσεως υπέρ της προσφεύγουσας, ισχυριζόμενη ότι, στο μέτρο που γίνεται δεκτό ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία, η επίμαχη ειδοποίηση οφειλής φόρων έχει άμεσο αντίκτυπο στη φορολογική μεταχείριση των συναλλαγών μεταξύ αυτής και της προσφεύγουσας. Η εν λόγω αίτηση έγινε δεκτή από το αιτούν δικαστήριο.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 15 Η καθής θεωρεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 125¹, παράγραφος 2, στοιχείο b, του νόμου 571/2003 και αντίστοιχα του άρθρου 266, παράγραφος 2, του νόμου 227/2015, σε συνδυασμό με τον κανονισμό 282/2011, και, ως εκ τούτου, ότι η παρεμβαίνουσα έχει στη Ρουμανία τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους επαρκείς για να έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία στη διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας. Επιπλέον, δυνάμει αντίστοιχα του άρθρου 133, παράγραφος 2, του νόμου 571/2003 και του άρθρου 278, παράγραφος 2, του νόμου 227/2015, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του αποδέκτη των υπηρεσιών, ήτοι η Ρουμανία.
- 16 Για να συναγάγει τα συμπεράσματα αυτά, η καθής βασίστηκε σε διάφορες περιστάσεις, μεταξύ των οποίων στο ότι η παρεμβαίνουσα είναι ο μοναδικός πελάτης της προσφεύγουσας. Επιπλέον, από την περίσταση ότι με τη σύμβαση του 2011 η προσφεύγουσα δεσμεύτηκε να παρέχει στη γερμανική εταιρία υπηρεσίες marketing και από το γεγονός ότι, κατά το οργανόγραμμά της, η προσφεύγουσα έχει μεταξύ των μισθωτών της 151 εμπορικούς αντιπροσώπους προκύπτει ότι οι κύριες δραστηριότητες των μισθωτών της προσφεύγουσας αποσκοπούν στην αύξηση/λήψη παραγγελιών φαρμακευτικών προϊόντων που εμπορεύεται η παρεμβαίνουσα Berlin Chemie AG.
- 17 Η καθής προέβαλε ότι η γερμανική εταιρία είχε πρόσβαση σε τεχνικούς πόρους στη Ρουμανία, και ειδικά στους τεχνικούς πόρους της προσφεύγουσας (ηλεκτρονικούς υπολογιστές, λειτουργικά συστήματα, αυτοκίνητα), οι οποίοι αποκτήθηκαν με χρηματικά ποσά προερχόμενα από τη γερμανική εταιρία. Η προσφεύγουσα, αντίθετα, ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω πόροι τής ανήκουν και ότι

είναι αδιάφορο αν αποκτήθηκαν με χρηματικά ποσά που δανείστηκε από τη γερμανική εταιρία και για τα οποία καταβάλλει τόκους.

- 18 Η καθής φορολογική αρχή παρατήρησε ότι η δραστηριότητα την οποία ασκούν οι μισθωτοί της προσφεύγουσας περιλαμβάνει επίσης την παραλαβή και διαβίβαση παραγγελιών φαρμακευτικών προϊόντων από τους χονδρέμπορους της Ρουμανίας στην παρεμβαίνουσα, καθώς και την επεξεργασία των τιμολογίων και τη διαβίβασή τους από την παρεμβαίνουσα στους πελάτες της, και ότι οι μισθωτοί της προσφεύγουσας διατηρούν σύνδεση επικοινωνίας επίσης με την εταιρία Fildas, θεματοφύλακα των προϊόντων που εμπορεύεται η παρεμβαίνουσα γερμανική εταιρία. Η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η απόφαση για την πώληση φαρμακευτικών προϊόντων λαμβάνεται από τη γερμανική εταιρία και διατείνεται ότι οι δραστηριότητες που ασκεί είναι αποκλειστικά δραστηριότητες υποστήριξης και διοικητικής φύσης, με σκοπό τη διευκόλυνση της επικοινωνίας και την υπέρβαση των γλωσσικών εμποδίων, και ότι οι μισθωτοί της δεν έχουν την εξουσία να δεσμεύουν τη γερμανική εταιρία. Επιπλέον, κατά τη γνώμη της, η λήψη των παραγγελιών των διανομέων που απευθύνονται στην παρεμβαίνουσα και των τιμολογίων της παρεμβαίνουσας που απευθύνονται στους διανομείς συνιστά γραμματειακή/λογιστική δραστηριότητα χωρίς σημασία για τη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης, και ούτε η χρήση ταχυδρομικής διεύθυνσης θα ήταν επαρκής για τον σκοπό αυτόν.
- 19 Άλλες περιστάσεις που η καθής θεωρεί κρίσιμες για τη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης συνίστανται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα παρείχε στην παρεμβαίνουσα υπηρεσίες ρύθμισης για τα φαρμακευτικά προϊόντα που πωλήθηκαν από την παρεμβαίνουσα στη ρουμανική αγορά και ότι μισθωτός της προσφεύγουσας είχε οριστεί από την παρεμβαίνουσα να εξετάζει ζητήματα φαρμακοεπαγρύπνησης. Ούτε οι περιστάσεις αυτές θεωρούνται από την προσφεύγουσα επαρκείς για τη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης, δεδομένου ότι η πρώτη από αυτές μπορεί να πραγματοποιηθεί από οποιαδήποτε άλλη εταιρία.
- 20 Η καθής ισχυρίστηκε επιπλέον ότι η επιτροπή που ορίστηκε για την απογραφή των προϊόντων που εμπορεύεται η παρεμβαίνουσα και βρίσκονται στις αποθήκες της εταιρίας Fildas συστάθηκε από μισθωτούς της προσφεύγουσας. Εντούτοις, η τελευταία προβάλλει ότι οι μισθωτοί της άσκησαν αποκλειστικά διοικητική δραστηριότητα συνιστάμενη στη διευκόλυνση της επικοινωνίας καθόσον οι μισθωτοί της εταιρίας Fildas στην ως άνω αποθήκη δεν ήξεραν αγγλικά, και ότι η απογραφή πραγματοποιήθηκε παρουσία μισθωτού της παρεμβαίνουσας, ο οποίος μετέβη από τη Γερμανία στη Ρουμανία ειδικά για τον λόγο αυτόν.
- 21 Εξάλλου, η καθής ισχυρίστηκε ότι η προσφεύγουσα αποφάσισε να καταστρέψει ορισμένα φάρμακα, ενώ η τελευταία δήλωσε ότι κατέστρεψε μόνο δείγματα δικής της ιδιοκτησίας και όχι προϊόντα ανήκοντα στην παρεμβαίνουσα και αποθηκευμένα στη Ρουμανία.
- 22 Επιπρόσθετα, κατά την καθής, η προσφεύγουσα συμφώνησε υπηρεσίες διαφήμισης και merchandising για την προώθηση προϊόντων που η

παρεμβαίνουσα εμπορεύεται στη ρουμανική αγορά και διοργάνωσε και συμμετείχε σε εκδηλώσεις για την προώθηση των φαρμακευτικών προϊόντων της τελευταίας, εκδηλώσεις στο πλαίσιο των οποίων προσέφερε στους επαγγελματίες του τομέα της υγείας δείγματα των προϊόντων αυτών. Η προσφεύγουσα είναι τοπικός αντιπρόσωπος των κάτοχων αδειών κυκλοφορίας προϊόντων που εμπορεύεται στη Ρουμανία η παρεμβαίνουσα Berlin Chemie AG.

- 23 Η φορολογική αρχή θεώρησε ακόμη ότι η φορολογική λογιστική της προσφεύγουσας οργανώνεται σε λογιστικά τμήματα συγκέντρωσης των δαπανών για 25 προϊόντα που η παρεμβαίνουσα εμπορεύεται στη Ρουμανία, με μεταφορά τους στους λογαριασμούς, και ότι η προσφεύγουσα είναι ενεργό μέλος της ρουμανικής Ένωσης διεθνών παραγωγών φαρμάκων, μολονότι δεν παράγει και δεν εμπορεύεται φάρμακα στη ρουμανική επικράτεια. Ούτε οι περιστάσεις αυτές θεωρούνται κρίσιμες από την προσφεύγουσα, η οποία, αφενός, δικαιολογεί την οργάνωση της φορολογικής λογιστικής της με την ύπαρξη προϋπολογισμού για την προώθηση εκάστου προϊόντος και σύμφωνα με διεθνή λογιστικά πρότυπα, και, αφετέρου, ισχυρίζεται ότι για να είναι κάποιος μέλος της προαναφερθείσας ένωσης είναι αρκετή η άσκηση οποιασδήποτε δραστηριότητας στον φαρμακευτικό τομέα.

Σύντομη έκθεση των λόγων της προδικαστικής παραπομπής

- 24 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, από τη στιγμή που κλήθηκε να προσδιορίσει τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών marketing, διαφήμισης και ρύθμισης που παρέχονται από την προσφεύγουσα στην παρεμβαίνουσα και να διαπιστώσει αν η παρεμβαίνουσα γερμανική εταιρία έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία, η έκβαση της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2006/112 και του άρθρου 11 του κανονισμού 282/2011.
- 25 Όσον αφορά τις σχετικές εθνικές διατάξεις, οι οποίες εξαρτούν την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στη Ρουμανία από τη διαθεσιμότητα στη χώρα αυτή τεχνικών και ανθρώπινων πόρων επαρκών για την πραγματοποίηση, σε τακτική βάση, φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και/ή παροχών υπηρεσιών, το ως άνω δικαστήριο επισημαίνει ότι αυτές έχουν διατύπωση σχετικά διαφορετική από τη διατύπωση του άρθρου 11 του κανονισμού 282/2011, κατά το οποίο ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του ίδιου 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 της παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο εντοπίζει σειρά αποφάσεων του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ήτοι τις αποφάσεις Welmory (C-605/12), Commissioners of Customs and Excise κατά DFDS (C-260/95), Daimler και Widex (C-318/11 και C-319/11), TGE Gas Engenering (C-16/17), ARO Lease κατά Inspecteur der

Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam (C-190/95), RAL (Channel Islands) κ.λπ. (C-452/03), WebMindLicenses (C-419/14), Faaborg-Gelting Linien κατά Finanzamt Flensburg (C-231/94), Berkholz κατά Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (C-168/84), E.ON Global Commodities (C-323/12), Planzer Luxembourg (C-73/06) και FCE Bank (C-210/04), που όμως αφορούν πραγματικές και νομικές καταστάσεις άλλες από αυτές της υπό κρίση υπόθεσης, για τον οποίο λόγο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στο άρθρο 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2006/112 και στο άρθρο 11 του κανονισμού 282/2011.

- 27 Επιπλέον, η προγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου δεν φαίνεται να εξετάζει επίσης τη σημασία της παροχής υπηρεσιών marketing για τη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης, δεδομένου ότι οι ως άνω υπηρεσίες marketing προϋποθέτουν την άσκηση σύνθετων δραστηριοτήτων αρκετά στενά συνδεδεμένων με τη δραστηριότητα πώλησης αγαθών, καθόσον μπορούν να επηρεάσουν τα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας.
- 28 Ως προς το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολονότι η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η παρεμβαίνουσα Berlin Chemie AG έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία, λαμβάνοντας υπόψη τους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που έχει η προσφεύγουσα, εταιρία ρουμανικού δικαίου συνδεδεμένη με την παρεμβαίνουσα, και με την οποία η τελευταία συνήψε σύμβαση δυνάμει της οποίας της παρέχονται αποκλειστικά υπηρεσίες marketing, διαφήμισης και ρύθμισης συνδεδεμένες στενά με την παρατεινόμενη και συνεχόμενη οικονομική δραστηριότητα που ασκεί στη Ρουμανία, οι εν λόγω άνθρωποι και τεχνικοί πόροι ανήκουν, τουλάχιστον τυπικά, στη ρουμανική εταιρία, η οποία φαίνεται ότι δημιουργήθηκε ακριβώς για την άσκηση των προαναφερθεισών υπηρεσιών.
- 29 Επιπλέον, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν έχει άλλους πελάτες, η πρόσβαση της παρεμβαίνουσας στους πόρους της φαίνεται να είναι άμεση και μόνιμη.
- 30 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν από την προαναφερθείσα κατάσταση προκύπτει ότι η παρεμβαίνουσα έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία ή αν είναι απαραίτητο οι επίμαχοι άνθρωποι και τεχνικοί πόροι να της ανήκουν άμεσα. Πράγματι, αν ένα πρόσωπο μπορούσε να μεταφέρει τη φορολόγηση των υπηρεσιών από ένα κράτος μέλος σε άλλο απλώς και μόνο με την κάλυψη των αναγκών του σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους με συμβάσεις που έχει συνάψει με εταιρίες που έχουν συσταθεί ειδικά για την παροχή των υπηρεσιών αυτών, απαραίτητων για την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας στο δεύτερο κράτος μέλος, τούτο θα μπορούσε να ενθαρρύνει τις καταχρήσεις.
- 31 Καθόσον η προσφεύγουσα δεν είναι θυγατρική της γερμανικής εταιρίας, η υπό εξέταση κατάσταση διαφέρει από εκείνη που οδήγησε στην έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Commissioners of Customs and Excise κατά DFDS (C-260/95), η οποία αφορούσε τη συγκεκριμένη κατάσταση των πρακτορείων ταξιδιών.

- 32 Η κατάσταση διακρίνεται επίσης από αυτήν που οδήγησε στην έκδοση της απόφασης Welmory (C-605/12), όπου οι εταιρίες ήταν αυτοτελείς, ενώ, στην παρούσα υπόθεση, η παρεμβαίνουσα ελέγχει την προσφεύγουσα και ωφελείται αποκλειστικά από τους πόρους της.
- 33 Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα και τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες είναι αποκλειστικά διοικητικής φύσης και υποστήριξης, στερούμενες σημασίας για τους σκοπούς του άρθρου 44, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2006/112 και του άρθρου 11 του κανονισμού 282/2011, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η κατάσταση στην υπό κρίση υπόθεση διακρίνεται από εκείνη που οδήγησε στην έκδοση των αποφάσεων του Δικαστηρίου στις υποθέσεις ARO Lease κατά Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam (C-190/95), Berkholz κατά Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (C-168/84), Welmory (C-605/12) και Planzer Luxembourg (C-73/06).
- 34 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν οι υπηρεσίες marketing τις οποίες παρέχει η προσφεύγουσα, οι οποίες δεν μπορούν να εκληφθούν ως διαφημιστικές, μπορούν να θεωρηθούν απλές δραστηριότητες διοικητικής φύσης και υποστήριξης, καθόσον οι εν λόγω υπηρεσίες φαίνεται να έχουν εγγενή σύνδεσμο με την οικονομική δραστηριότητα που ασκείται από τη γερμανική εταιρία στη Ρουμανία, ήτοι την πώληση φαρμακευτικών προϊόντων, και φαίνεται να έχουν άμεση επιρροή για την πώληση των ως άνω προϊόντων στη Ρουμανία.
- 35 Μολονότι οι μισθωτοί της προσφεύγουσας δεν λαμβάνουν οι ίδιοι αυτή καθαυτή την απόφαση πώλησης των φαρμακευτικών προϊόντων της παρεμβαίνουσας στο έδαφος της Ρουμανίας, το οργανόγραμμα της προσφεύγουσας περιλαμβάνει 150 «Sales Representatives» (εμπορικούς αντιπρόσωπους) και έναν «Sales Manager», γεγονός που αποδεικνύει ότι οι δραστηριότητά τους είναι στενά συνδεδεμένη με τη λήψη παραγγελιών για τα προϊόντα της παρεμβαίνουσας. Οι μισθωτοί της προσφεύγουσας εμπλέκονται επίσης στη διαβίβαση των παραγγελιών από τους πελάτες στην παρεμβαίνουσα, με αποτέλεσμα η δραστηριότητά τους να αφιερώνεται στην πώληση φαρμακευτικών προϊόντων.
- 36 Όσον αφορά το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η άμυνα της προσφεύγουσας βασίζεται στο δεύτερο επιχείρημα σύμφωνα με το οποίο η τελευταία και η παρεμβαίνουσα είναι χωριστά νομικά πρόσωπα, που δεν συνιστούν ένα όλον από οικονομική άποψη, καθώς και στη μη επιρροή των γεγονότων τα οποία έλαβε υπόψη η καθής προκειμένου να αποδείξει ότι η παρεμβαίνουσα έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία.
- 37 Συνεπώς, μολονότι η προσφεύγουσα δεν συστάθηκε ως θυγατρική ή υποκατάστημα της γερμανικής εταιρίας, το αιτούν δικαστήριο, υπό το πρίσμα επίσης του ελέγχου που ασκείται από την παρεμβαίνουσα όσον αφορά το εταιρικό κεφάλαιο, του συνδέσμου μεταξύ της δραστηριότητας της προσφεύγουσας και της δραστηριότητας της πώλησης των προϊόντων της παρεμβαίνουσας, της αποκλειστικότητας των υπηρεσιών που παρέχει η προσφεύγουσα και του

δικαιώματος της παρεμβαίνουσας να επιθεωρεί τα αρχεία και τις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα να θεωρηθούν οι ως άνω δύο εταιρίες ως ενιαίο νομικό πρόσωπο.

- 38 Η κατάσταση στην παρούσα υπόθεση διακρίνεται από εκείνη που οδήγησε στην έκδοση των ως άνω αποφάσεων του Δικαστηρίου στο μέτρο που η προσφεύγουσα δεν είναι θυγατρική ή υποκατάστημα της παρεμβαίνουσας, αλλά ούτε και αυτοτελής σε σχέση με την τελευταία.
- 39 Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν το ίδιο νομικό πρόσωπο μπορεί να αποτελεί ταυτόχρονα τη μόνιμη εγκατάσταση άλλου νομικού προσώπου, αλλά και τον πάροχο υπηρεσιών για τη μόνιμη εγκατάσταση που έχει συσταθεί κατά τον τρόπο αυτόν.