

Υπόθεση C-812/19

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

4 Νοεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Högsta förvaltningsdomstolen (Σουηδία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

24 Οκτωβρίου 2019

Αναιρεσείουσα:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Λοιποί μετέχοντες στην κατ' αναίρεση δίκη:

Skatteverket

[παραλειπόμενα]

ΑΝΑΙΡΕΣΕΙΟΥΣΑ

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] Στοκχόλμη

ΛΟΙΠΟΙ ΜΕΤΕΧΟΝΤΕΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤ' ΑΝΑΙΡΕΣΗ ΔΙΚΗ

Skatteverket [παραλειπόμενα] Solna

ΑΝΑΙΡΕΣΙΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΑΠΟΦΑΣΗ

Απόφαση της Skatterättsnämnden (επιτροπής επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα, Σουηδία) της 23ης Νοεμβρίου 2018 στην υπόθεση 37-17/1

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Πρωτόδικη απόφαση σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ)· ανάγκη εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

[παραλειπόμενα]

ΔΙΑΤΑΞΗ

Ζητείται η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ [σελίδα 2 του πρωτοτύπου] σύμφωνα με τη συνημμένη στην παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] [σελίδα 3 του πρωτοτύπου]

[παραλειπόμενα]

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 1, 9, παράγραφος 1, και 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ).

Εισαγωγή

- 1 Τράπεζα εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος παρέχει υπηρεσίες σε υποκατάστημά της στη Σουηδία και καταλογίζει τις σχετικές δαπάνες στο υποκατάστημα. Η τράπεζα αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, ενώ το υποκατάστημα δεν μετέχει σε όμιλο ΦΠΑ στη Σουηδία. Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) ζητεί να του παρασχεθούν διευκρινίσεις, μέσω της εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, σχετικά με το αν ο όμιλος ΦΠΑ είναι, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι ανεξάρτητος από το υποκατάστημα και, συνεπώς, αν το υποκατάστημα είναι αυτοτελής υποκείμενος στον φόρο.

Σχετική νομοθεσία της Ένωσης

- 2 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 3 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, υποκείμενος στον φόρο θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. [σελίδα 4 του πρωτοτύπου]
- 4 Από το άρθρο 11 συνάγεται ότι, μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: επιτροπή ΦΠΑ), κάθε κράτος μέλος μπορεί να θεωρεί ότι 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, είναι ένας υποκείμενος στον φόρο.

Σχετική εθνική νομοθεσία

- 5 Κατά το πρώτο εδάφιο του άρθρου 1, παράγραφος 1, του *mervärdesskattelagen* (1994:200) (νόμου περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) (1994:200) (στο εξής: ML), στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παροχές φορολογητέων υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός της εθνικής επικράτειας από υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι ενεργούν υπό την ιδιότητά τους αυτή, εφόσον οι φορολογούμενοι αυτοί δεν εξαιρούνται από την φορολόγηση κατά την παράδοση.
- 6 Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, τρίτη περίπτωση, σημείο 1, του ML, με τον όρο «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε υπηρεσία που πραγματοποιείται, μεταβιβάζεται ή παρέχεται καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο εξ επαχθούς αιτίας.
- 7 Κατά τον γενικό κανόνα του πρώτου εδαφίου του άρθρου 5, παράγραφος 5, μια υπηρεσία θεωρείται ότι παρέχεται εντός της εθνικής επικράτειας σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είτε έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στη Σουηδία είτε διατηρεί στη Σουηδία μόνιμη εγκατάσταση και η υπηρεσία παρέχεται στην εν λόγω εγκατάσταση. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, [του ML] ορίζει ότι αν ένα πρόσωπο το οποίο παρέχει υπηρεσίες όπως αυτές που μνημονεύονται στο άρθρο 5, παράγραφος 5, είναι αλλοδαπός φορολογούμενος, ο αποδέκτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ αν, μεταξύ άλλων, το πρόσωπο αυτό είναι φορολογούμενος ή υπόχρεος σε καταβολή ΦΠΑ στη Σουηδία.
- 8 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι κάθε πρόσωπο το οποίο, κατά τρόπο ανεξάρτητο, ασκεί οπουδήποτε οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τους σκοπούς και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. **[σελίδα 5 του πρωτοτύπου]**
- 9 Η Σουηδία προσέθεσε τους κανόνες για τους ομίλους ΦΠΑ στο άρθρο 6a [του ML]. Από την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου συνάγεται ότι, προς τον σκοπό εφαρμογής του νόμου, δύο ή περισσότεροι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν, υπό τις καθοριζόμενες στο εν λόγω άρθρο προϋποθέσεις, να λογίζονται ως ένας υποκείμενος στον φόρο (όμιλος ΦΠΑ) και ότι οι δραστηριότητες που πραγματοποιεί ο όμιλος ΦΠΑ λογίζονται ως μία ενιαία δραστηριότητα. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 ορίζει ότι μέλη ομίλου ΦΠΑ μπορούν να αποτελούν μόνον οι μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί ο υποκείμενος στον φόρο στη Σουηδία.

Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως

Αίτηση για την έκδοση πρωτόδικης αποφάσεως

- 10 Η υπόθεση αφορά πρωτόδικη απόφαση που εξέδωσε η Skatterättsnämnden (επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα), κατά της οποίας ασκήθηκε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) από τη Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. Οι κατωτέρω εκτιθέμενες διαπιστώσεις, μεταξύ άλλων, προκύπτουν με σαφήνεια από την αίτηση για την έκδοση πρωτόδικης αποφάσεως.
- 11 Η Danske Bank A/S έχει την κύρια εγκατάστασή της στη Δανία. Η τράπεζα ασκεί τις οικονομικές δραστηριότητές της στη Σουηδία μέσω του υποκαταστήματός της. Η τράπεζα αποτελεί μέλος ενός δανικού ομίλου ΦΠΑ. Το υποκατάστημα δεν μετέχει σε οποιονδήποτε σουηδικό όμιλο ΦΠΑ.
- 12 Για την άσκηση των δραστηριοτήτων της στις σκανδιναβικές χώρες, η τράπεζα χρησιμοποιεί μια πλατφόρμα πληροφορικής, η οποία, σε μεγάλο βαθμό, είναι κοινή για όλες τις εγκαταστάσεις της. Οι δαπάνες που αναλογούν στη χρήση της πλατφόρμας από το υποκατάστημα για την άσκηση των δραστηριοτήτων του στη Σουηδία χρεώνονται από την κύρια εγκατάσταση στο υποκατάστημα.
- 13 Με την αίτησή του, το υποκατάστημα ζητεί να πληροφορηθεί αν το γεγονός ότι η τράπεζα αποτελεί μέλος δανικού ομίλου ΦΠΑ σημαίνει, προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων του ML, ότι ο εν λόγω όμιλος ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι ανεξάρτητος υποκείμενος στον φόρο έναντι του υποκαταστήματος στη Σουηδία. [σελίδα 6 του πρωτοτύπου]
- 14 Το υποκατάστημα επιθυμεί επίσης να πληροφορηθεί αν οι παρεχόμενες από τον δανικό όμιλο ΦΠΑ υπηρεσίες, το κόστος των οποίων χρεώνεται στο υποκατάστημα, πρέπει να εκλαμβάνονται ως παροχή υπηρεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ, αν το υποκατάστημα υποχρεούται να καταβάλει ΦΠΑ για τις συναλλαγές που πραγματοποιεί στη Σουηδία και αν ως βάση επιβολής του φόρου θα πρέπει να εκλαμβάνεται το άθροισμα των καταλογισθέντων εξόδων.

Η πρωτόδικη απόφαση της Skatterättsnämnden

- 15 Η Skatterättsnämnden έκρινε ότι το υποκατάστημα και ο όμιλος ΦΠΑ στη Δανία, στον οποίον μετέχει η κύρια εγκατάσταση, πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελούν δύο διαφορετικούς υποκείμενους στον φόρο, δεδομένου ότι η δανική κύρια εγκατάσταση έχει διαχωριστεί από το σουηδικό υποκατάστημα λόγω της συμμετοχής της στον δανικό όμιλο ΦΠΑ σύμφωνα με τους δανικούς κανόνες για τον ΦΠΑ.
- 16 Η Skatterättsnämnden έκρινε περαιτέρω ότι η παροχή υπηρεσιών από τον δανικό όμιλο ΦΠΑ, το κόστος των οποίων χρεώνεται στο υποκατάστημα στη Σουηδία, συνιστά παροχή υπηρεσιών που συνεπάγεται φορολογική υποχρέωση για το

υποκατάστημα, εφόσον, αφενός, το ποσό που καταβάλλεται στον όμιλο ΦΠΑ αντιστοιχεί στο ποσό που έχει πράγματι χορηγηθεί για τις παρεχόμενες υπηρεσίες και, αφετέρου, πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις καταλογισμού της φορολογικής υποχρέωσης. Κατά τα λοιπά, η αίτηση απορρίφθηκε ως απαράδεκτη και, ως εκ τούτου, δεν απαντήθηκε.

Οι απόψεις των διαδίκων

Το υποκατάστημα

- 17 Το υποκατάστημα ζητεί από το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) να κρίνει ότι το υποκατάστημα και η κύρια εγκατάσταση είναι ένας και ο αυτός υποκείμενος στον φόρο και ότι η χρέωση των σχετικών δαπανών από την κύρια εγκατάσταση δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ. **[σελίδα 7 του πρωτοτύπου]**
- 18 Η παροχή υπηρεσιών υπόκειται σε φορολόγηση μόνο αν μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη των υπηρεσιών υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται παροχές. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν μεταξύ μιας αλλοδαπής εταιρίας και μιας εκ των εγκαταστάσεών της σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται τέτοιου είδους έννομη σχέση, επιβάλλεται να εξεταστεί το κατά πόσον η εγκατάσταση αυτή ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα.
- 19 Το υποκατάστημα δεν λειτουργεί αυτόνομα ούτε φέρει το ίδιο τους οικονομικούς κινδύνους που συνεπάγεται η δραστηριότητά του. Κατά συνέπεια, το υποκατάστημα εξαρτάται από την κύρια εγκατάσταση και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως χωριστός υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, η κύρια εγκατάσταση και το υποκατάστημα είναι ένας υποκείμενος στον φόρο, παρά το γεγονός ότι η κύρια εγκατάσταση αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ. Το υποκατάστημα δεν μπορεί να διαχωριστεί από την κύρια εγκατάσταση παρά μόνον αν το ίδιο το υποκατάστημα εισέλθει ως μέλος σε σουηδικό όμιλο ΦΠΑ.

Η Skatteverket

- 20 Η Skatteverket (σουηδική φορολογική αρχή) τάσσεται υπέρ της απόψεως ότι το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) πρέπει να επικυρώσει την πρωτόδικη απόφαση.
- 21 Η σχετική εκτίμηση πρέπει να διενεργηθεί με γνώμονα τους δανικούς κανόνες για τους ομίλους ΦΠΑ. Οι δανικές διατάξεις έχουν την έννοια ότι μόνον εγκαταστάσεις οι οποίες έχουν την έδρα τους στη Δανία μπορούν να αποτελούν μέλη δανικών ομίλων ΦΠΑ. Επομένως, το εδρεύον στη Σουηδία υποκατάστημα δεν αποτελεί μέλος του δανικού ομίλου ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το υποκατάστημα και η κύρια εγκατάσταση είναι ένας υποκείμενος στον φόρο.

Η ανάγκη εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 22 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι παροχές υπηρεσιών είναι φορολογητέες μόνον αν μεταξύ εκείνου που παρέσχε τη σχετική υπηρεσία **[σελίδα 8 του πρωτοτύπου]** και του αποδέκτη της υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται παροχές. Στη σχετική υπόθεση, το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι το υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας δεν ήταν ανεξάρτητο από την εταιρία αυτή και ότι μεταξύ των εν λόγω επιχειρήσεων δεν υφίστατο τέτοιου είδους έννομη σχέση. Κατά συνέπεια, από τη στιγμή που η κύρια εγκατάσταση παρείχε υπηρεσίες στο υποκατάστημα, το γεγονός ότι οι σχετικές δαπάνες χρεώνονταν στο υποκατάστημα δεν σημαίνει ότι το συγκεκριμένο υποκατάστημα πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο (απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψεις 34 έως 37, 40 και 41).
- 23 Η σημασία που έχει το γεγονός ότι ένα υποκατάστημα αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ εξετάστηκε από το Δικαστήριο στο πλαίσιο υποθέσεως σχετικά με τις υπηρεσίες που παρείχε εταιρία εγκατεστημένη σε χώρα μη κράτος μέλος στο σουηδικό υποκατάστημά της, το οποίο αποτελούσε μέλος ομίλου ΦΠΑ στη Σουηδία. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι το υποκατάστημα δεν λειτουργεί αυτόνομα ούτε φέρει το ίδιο τους οικονομικούς κινδύνους που συνεπάγεται η άσκηση της δραστηριότητάς του. Το υποκατάστημα δεν διαθέτει ίδια κεφάλαια, ενώ τα στοιχεία του ενεργητικού του ανήκουν στην περιουσία της κύριας εγκαταστάσεως. Κατά συνέπεια, το υποκατάστημα εξαρτάται από την κύρια εγκατάσταση και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να έχει αυτό καθαυτό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας για τον ΦΠΑ [απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America Corp. (USA), Sweden branch, C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 26].
- 24 Πάντως, στην ίδια αυτή υπόθεση, το Δικαστήριο έκρινε ότι το υποκατάστημα αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ και ότι, μαζί με τα λοιπά μέλη του εν λόγω ομίλου ΦΠΑ, είναι ένας υποκείμενος στον φόρο. Ο χαρακτηρισμός των μετεχόντων σε όμιλο ΦΠΑ ως ενός υποκειμένου στον φόρο σημαίνει ότι τα μέλη αυτού του ομίλου ΦΠΑ δεν μπορούν πλέον να αντιμετωπίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο και ότι, ως εκ τούτου, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις, οι παρεχόμενες από τρίτους υπηρεσίες σε μέλη του ομίλου ΦΠΑ δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι παρέχονται στα μέλη αλλά σε αυτόν καθαυτό τον όμιλο. Οι εξ επαχθούς αιτίας υπηρεσίες που παρείχε η εταιρία στο υποκατάστημά της θεωρήθηκε ότι είχαν παρασχεθεί στον όμιλο ΦΠΑ και η παροχή των υπηρεσιών αυτών θεωρήθηκε ότι συνιστά φορολογητέα πράξη, λόγω του ότι η κύρια εγκατάσταση **[σελίδα 9 του πρωτοτύπου]** και το υποκατάστημά της δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν έναν και τον αυτό υποκείμενο στον φόρο. Το Δικαστήριο έκρινε 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 (προαναφερθείσα απόφαση Skandia America, σκέψεις 29 έως 32).

- 25 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου καθίσταται σαφές ότι ως σημείο αφετηρίας πρέπει να ληφθεί ότι υποκατάστημα δεν πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όταν σε αυτό παρέχονται υπηρεσίες από την κύρια εγκατάσταση. Κατά συνέπεια, οι συναλλαγές μεταξύ του υποκαταστήματος και της κύριας εγκαταστάσεως δεν υπόκεινται σε φορολόγηση. Ωστόσο, από τη νομολογία προκύπτει επίσης με σαφήνεια ότι όταν ένα υποκατάστημα εισέρχεται σε όμιλο ΦΠΑ, μπορεί να διαχωριστεί από την κύρια εγκατάσταση και να καταστεί μέλος ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο, ήτοι του ομίλου ΦΠΑ. Σε αυτήν την περίπτωση, οι συναλλαγές μεταξύ της κύριας εγκαταστάσεως και του υποκαταστήματος που έχει καταστεί μέλος ομίλου ΦΠΑ είναι φορολογητέες.
- 26 Πάντως, το ζήτημα που ανακύπτει πλέον είναι αν σουηδικό υποκατάστημα, το οποίο δεν μετέχει σε κάποιον σουηδικό όμιλο ΦΠΑ, θα πρέπει να χαρακτηρίζεται ως υποκείμενος στον φόρο όταν η κύρια εγκατάσταση αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος και παρέχει στο υποκατάστημα υπηρεσίες αλλά και χρεώνει τις συνδεδεμένες με τις υπηρεσίες αυτές δαπάνες στο συγκεκριμένο υποκατάστημα. Μπορεί να θεωρηθεί ότι υποκατάστημα το οποίο, ενεργώντας υπό την ιδιότητά του ως υποκατάστημα της τράπεζας και ομοίως με το επίμαχο στην υπόθεση Skandia America υποκατάστημα, δεν λειτουργεί αυτόνομα, δεν φέρει το ίδιο τον οικονομικό κίνδυνο και δεν διαθέτει ίδια κεφάλαια και, ως εκ τούτου, εξαρτάται από την τράπεζα, είναι, αυτό καθαυτό, πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. προαναφερθείσα απόφαση Skandia America, σκέψη 26); Μέχρι σήμερα, το Δικαστήριο δεν έχει επιληφθεί του συγκεκριμένου ζητήματος.
- 27 Ένας τρόπος ερμηνείας της ως άνω περιπτώσεως είναι να θεωρηθεί ότι το σουηδικό υποκατάστημα έχει καταστεί ανεξάρτητος υποκείμενος στον φόρο, καθόσον η κύρια εγκατάσταση, εισερχόμενη ως μέλος σε όμιλο ΦΠΑ, διαχώρισε τον εαυτό της από τον υποκείμενο στον φόρο που θεωρείται ότι αποτελούσαν από κοινού η κύρια εγκατάσταση και το υποκατάστημα όσον αφορά τις μεταξύ τους συναλλαγές. Συνεπώς, η κύρια εγκατάσταση αποτελεί πλέον μέλος ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο, ήτοι του ομίλου ΦΠΑ, ενώ το υποκατάστημα είναι [σελίδα 10 του πρωτοτύπου] ανεξάρτητος υποκείμενος στον φόρο. Σε αυτή την περίπτωση, οι συναλλαγές μεταξύ του υποκαταστήματος και της κύριας εγκαταστάσεως είναι φορολογητέες.
- 28 Ένας άλλος τρόπος ερμηνείας της καταστάσεως είναι να θεωρηθεί ότι το υποκατάστημα εξακολουθεί να αποτελεί μέρος του ίδιου υποκειμένου στον φόρο με την κύρια εγκατάσταση, ακόμη και αν η κύρια εγκατάσταση είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, καθόσον το υποκατάστημα δεν είναι ανεξάρτητο από την κύρια εγκατάσταση εφόσον δεν μετέχει σε όμιλο ΦΠΑ στο κράτος στο οποίο εδρεύει. Σε αυτήν την περίπτωση, οι συναλλαγές μεταξύ του υποκαταστήματος και της κύριας εγκαταστάσεως δεν συνιστούν φορολογητέες πράξεις και, στην πράξη, θεωρείται ότι το υποκατάστημα αποτελεί απλώς ένα ακόμη υποκατάστημα και μέλος του ομίλου ΦΠΑ σε αυτό το άλλο κράτος μέλος.
- 29 Η επιτροπή ΦΠΑ της Ένωσης, κατόπιν της 105ης συναντήσεώς της τον Οκτώβριο του 2015, εξέδωσε κατευθυντήριες γραμμές με βάση την απόφαση του

Δικαστηρίου στην υπόθεση Skandia America. Από τις κατευθυντήριες γραμμές συνάγεται με σαφήνεια ότι η παροχή αγαθών ή υπηρεσιών από μία οντότητα ενός νομικού προσώπου σε άλλη οντότητα του ίδιου προσώπου όπως από «την έδρα σε υποκατάστημα», από «το υποκατάστημα στην έδρα» ή από «υποκατάστημα σε υποκατάστημα», όταν η μία μόνο από τις οντότητες που συμμετέχουν στη συναλλαγή είναι μέλος ομίλου ΦΠΑ ή όταν οι εν λόγω οντότητες είναι μέλη διαφορετικών ομίλων ΦΠΑ, πρέπει να συνιστά φορολογητέα πράξη όσον αφορά τον ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

- 30 Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι, στην επίμαχη κατάσταση, το υποκατάστημα είναι ανεξάρτητος υποκείμενος στον φόρο. Οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές υιοθετήθηκαν με ευρεία πλειοψηφία. Συνεπώς, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) εκτιμά ότι, όσον αφορά το συγκεκριμένο ζήτημα, διαπιστώνεται μια σχετικώς εκτεταμένη σύγκλιση απόψεων μεταξύ των κρατών μελών, πλην όμως δεν υπάρχει απόλυτη ομοφωνία.
- 31 Με αυτά τα δεδομένα, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) θεωρεί ως επιβεβλημένη την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. **[σελίδα 11 του πρωτοτύπου]**

Ερώτημα

- 32 Είναι το σουηδικό υποκατάστημα τράπεζας, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, ανεξάρτητος υποκείμενος στον φόρο, στην περίπτωση που η κύρια εγκατάσταση παρέχει σε αυτό υπηρεσίες και του καταλογίζει τις σχετικές δαπάνες, όταν η κύρια εγκατάσταση αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ σε αυτό το άλλο κράτος μέλος ενώ το σουηδικό υποκατάστημα δεν μετέχει σε οποιονδήποτε σουηδικό όμιλο ΦΠΑ;