

Υπόθεση C-931/19

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

20 Δεκεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzgericht (Αυστρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

20 Δεκεμβρίου 2019

Προσφεύγουσα:

Titanium Ltd

Καθής:

Finanzamt Wien 1/23

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Προσφυγή κατά πράξεων της Finanzamt Wien 1/23 [δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της Βιέννης 1/23, Αυστρία] που αφορούν φόρο κύκλου εργασιών για την περίοδο 2004 έως 2010.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχει ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» την έννοια ότι πρέπει να υπάρχει σε μόνιμη βάση κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους και, ως εκ τούτου, επιβάλλεται να απασχολείται στην εγκατάσταση το προσωπικό του παρέχοντος υπηρεσίες ή δύναται να θεωρηθεί ότι υφίσταται «μόνιμη εγκατάσταση» ακόμη και χωρίς ανθρώπινο δυναμικό στη συγκεκριμένη περίπτωση της φορολογητέας εκμισθώσεως ακινήτου κείμενου στην ημεδαπή η οποία συνιστά απλώς παθητική παροχή υπό μορφή ανοχής;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, άρθρο 21

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), άρθρα 192α έως 205 (ιδίως άρθρα 192α, 193, 194, 196)

Οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός), άρθρα 11, 53

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Αυστριακός Umsatzsteuergesetz 1994 [νόμος του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), άρθρα 1, 3a, 11, 19, 28

Γερμανικός Umsatzsteuergesetz [νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών], άρθρο 13b

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της μέχρι τούδε διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι εταιρία με έδρα και διαχείριση στο Τζέρσεϊ η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα των ακινήτων και της διαχείρισης περιουσιών, καθώς και στον τομέα του οικιστικού και πολεοδομικού σχεδιασμού. Από το έτος 1995 κατέχει ακίνητο στην Αυστρία το οποίο εκμίσθωνε σε δύο ημεδαπές επιχειρήσεις και υπέκειτο σε φόρο κύκλου εργασιών για τον λόγο αυτόν. Το εισόδημα που προερχόταν από την εκμίσθωση αυτή ήταν το μοναδικό της εισόδημα στην ημεδαπή. Η προσφεύγουσα ανέθεσε τη διαχείριση του ακινήτου σε αυστριακή επιχείρηση διαχείρισης ακινήτων η οποία, κατ' ουσίαν, εκτελούσε καθήκοντα υποστηρικτικής και διοικητικής φύσεως. Η προσφεύγουσα διατηρούσε την εξουσία λήψεως ουσιωδών αποφάσεων (παραδείγματος χάρη, σχετικά με τη σύναψη ή λύση μισθωτικών σχέσεων ή την πραγματοποίηση επενδύσεων και επισκευών). Η επιχείρηση διαχείρισης ακινήτων χρησιμοποιούσε για τη άσκηση των καθηκόντων της τους δικούς της επαγγελματικούς χώρους και τη δική της τεχνική υποδομή που δεν είχαν καμία χωροταξική ή λειτουργική σχέση με το ακίνητο της προσφεύγουσας.

Η φορολογική αρχή καθόρισε το ποσό του ΦΠΑ, μεταξύ άλλων για τα έτη 2009 και 2010, όσον αφορά την παρέχουσα προσφεύγουσα και την υποχρέωσε σε καταβολή των αντίστοιχων ποσών του φόρου. Η προσφεύγουσα προσέβαλε τις σχετικές πράξεις με την προσφυγή που άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzgericht [ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Αυστρία].

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 2 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το ακίνητο το οποίο εκμισθώνει δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση εφόσον δεν διαθέτει ανθρώπινο δυναμικό και, επομένως, η φορολογική οφειλή πρέπει να αναληφθεί από τον ημεδαπό λήπτη της παροχής δυνάμει του άρθρου 196 της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 19, παράγραφος 1, του UStG. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα δεν ανέγραφε ΦΠΑ στα τιμολόγια τα οποία εξέδιδε. Αντιθέτως, η φορολογική αρχή εκτιμά ότι ακίνητο το οποίο εκμισθώνεται στην ημεδαπή συνιστά, σαφώς, μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 3 Κατά το άρθρο 19 του UStG, η φορολογική οφειλή βαρύνει τον λήπτη της παροχής, όταν η παρέχουσα επιχείρηση δεν διαθέτει ούτε κατοικία (έδρα) ούτε συνήθη διαμονή στην ημεδαπή (νομικό καθεστώς έως τις 14.12.2012) και δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ούτε διαθέτει άλλη εγκατάσταση στην ημεδαπή η οποία να αφορά την παροχή υπηρεσιών (νομικό καθεστώς από τις 15.12.2012). Ο όρος «εγκατάσταση» ερμηνεύεται, κατά τρόπο σύμφωνο με την οδηγία ΦΠΑ και τον εκτελεστικό κανονισμό, ως «μόνιμη εγκατάσταση». Το αυστριακό Verwaltungsgerichtshof [Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο] ερμήνευσε την έννοια της εγκαταστάσεως, με απόφαση της 29ης Απριλίου 2003, 2001/14/0226, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης: απαιτείται μια ελάχιστη επάρκεια προσωπικού και τεχνικών υποδομών που είναι αναγκαία για την παροχή υπηρεσιών, καθώς και επαρκής βαθμός μονιμότητας υπό την έννοια της μόνιμης αλληλεπίδρασης προσωπικού και τεχνικών υποδομών.

Μολονότι ο βασικός κανόνας του άρθρου 193 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται καταρχήν από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, τα άρθρα 194 επ. της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπουν, σε ορισμένες περιπτώσεις, τη δυνητική ή υποχρεωτική ανάληψη της φορολογικής οφειλής από τον λήπτη της παροχής που είναι εγκατεστημένος στην ημεδαπή. Κατόπιν της τροποποιήσεως της οδηγίας ΦΠΑ διά της οδηγίας 2008/8/EK (δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω *ratione temporis*), προστέθηκε το άρθρο 192α το οποίο ορίζει εκ νέου την έννοια του μη εγκατεστημένου –στο κράτος μέλος όπου οφείλεται ο φόρος– υποκειμένου στον φόρο όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων που καθορίζουν τον υπόχρεο στον φόρο σε κάθε περίπτωση. Σχετικά με τη μόνιμη εγκατάσταση προβλέφθηκε η απαίτηση ότι αυτή δεν πρέπει να παρεμβαίνει στην παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Ωστόσο και πριν από την προσθήκη του άρθρου 192α (ακόμη και στο

πλαίσιο της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ), η μετάθεση της φορολογικής υποχρέωσης προϋπέθετε ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν ήταν, καταρχήν, εγκατεστημένος στην ημεδαπή. Δηλαδή, δεν έπρεπε να διαθέτει στην ημεδαπή ούτε έδρα ούτε μόνιμη εγκατάσταση (η οποία πλέον, αν υφίσταται, δεν πρέπει να παρεμβαίνει στην παράδοση αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών με βάση το άρθρο 192α της οδηγίας ΦΠΑ). Σε προγενέστερο στάδιο, το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 προϋπέθετε ότι για την ανάληψη της φορολογικής οφειλής από τον λήπτη της παροχής, η υπηρεσία πρέπει να παρέχεται από «υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό».

Η έννοια της μόνιμης εγκαταστάσεως που χρησιμοποιείται στην οδηγία ΦΠΑ δεν προσδιορίζεται στην ίδια την οδηγία, αλλά έχει ερμηνευθεί εκτενώς στη νομολογία του ΔΕΕ· η ερμηνεία αυτή ενσωματώθηκε στον (μη εφαρμοστέο εν προκειμένω *ratione temporis*) εκτελεστικό κανονισμό (στο άρθρο 11 και, για την εφαρμογή του άρθρου 192α της οδηγίας ΦΠΑ, στο άρθρο 53).

Ειδικά την περίπτωση της εκμισθώσεως ακινήτου καλύπτουν οι «επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, οι οποίοι [τέθηκαν] σε ισχύ το 2017». Όπως προκύπτει από το σημείο 28 των εν λόγω επεξηγηματικών σημειώσεων, όταν παρέχεται υπηρεσία σχετική με ακίνητα, ο ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται το ακίνητο. Επομένως, ο προσδιορισμός του τόπου της παροχής υπηρεσιών δεν εξαρτάται από το αν ο παρέχων έχει μόνιμη εγκατάσταση στο συγκεκριμένο κράτος μέλος. Το γεγονός και μόνον ότι επιχείρηση κατέχει ακίνητο σε κράτος μέλος δεν καθιστά δυνατή τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι η επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό. Οι εν λόγω επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι μεν νομικώς δεσμευτικές και ανακοινώθηκαν μετά την επίδικη περίοδο της εξεταζόμενης υποθέσεως, αλλά η ερμηνεία αυτή πρέπει να ληφθεί δεόντως υπόψη, δεδομένου ότι όλα τα κράτη μέλη της Ένωσης συμφώνησαν στη δημοσίευσή της.

Τούτο το ερμηνευτικό ζήτημα δεν είναι κρίσιμο μόνο για την περίπτωση της προκειμένης προσφυγής (που αφορά τα επίδικα έτη 2009 και 2010), αλλά έχει γενικότερη σημασία για την ομοιόμορφη εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, καθόσον η έννοια της «μόνιμης εγκαταστάσεως» δεν έχει τύχει ενιαίας ερμηνείας, τουλάχιστον στην Αυστρία και στη Γερμανία. Ασφαλώς, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει εξετάσει επανειλημμένως την έννοια «μόνιμη εγκατάσταση» (βλ., παραδείγματος χάρη, αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, *Berkholz*, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299· της 20ής Φεβρουαρίου 1997, *DFDS*, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77· της 17ης Ιουλίου 1997, *ARO Lease BV*, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374· της 28ης Ιουνίου 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397· βλ. και απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, *Welmory*, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) και η ερμηνεία εκ μέρους του Δικαστηρίου περιλήφθηκε, μεταξύ άλλων, και στο άρθρο 53 του εκτελεστικού κανονισμού (δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω *ratione temporis*), αλλά εξακολουθούν να υφίστανται δικαιολογημένες αμφιβολίες ως προς τη σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία της έννοιας. Στο πλαίσιο της υφιστάμενης

ερμηνευτικής προσεγγίσεως, η μόνιμη εγκατάσταση η οποία είναι κρίσιμη για τους σκοπούς του ΦΠΑ πρέπει να χαρακτηρίζεται από μόνιμη σε επαρκή βαθμό δομή η οποία να καθιστά δυνατή την παροχή υπηρεσιών με βάση την κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους. Εντούτοις, δεν έχει αποσαφηνισθεί οριστικά αν πρέπει να συντρέχουν πάντοτε σωρευτικώς και τα δύο στοιχεία (δηλαδή το ανθρώπινο δυναμικό και η τεχνική υποδομή) ή αν τούτο απαιτείται μόνον όταν το επιβάλλει η λειτουργικότητα της εκάστοτε οικονομικής δραστηριότητας.

Το άρθρο 196 της οδηγίας ΦΠΑ στηρίζεται στο ότι οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους. Όσον αφορά το ζήτημα της εγκαταστάσεως, το άρθρο 192α της οδηγίας ΦΠΑ λαμβάνει υπόψη, μεταξύ άλλων, την ύπαρξη «μόνιμης εγκαταστάσεως» η οποία παρεμβαίνει στην παροχή των υπηρεσιών.

Από τις αποφάσεις στις υποθέσεις ARO Lease BV και Lease Plan Luxembourg SA προκύπτει ότι πρέπει διαπιστώνεται η ύπαρξη προσωπικού της συγκεκριμένης επιχειρήσεως και δεν επαρκεί, παραδείγματος χάρη, το ανθρώπινο δυναμικό άλλης εντολοδόχου επιχειρήσεως. Τούτο ισχύει ιδίως εφόσον το προσωπικό της εντολοδόχου επιχειρήσεως διαχείρισης ακινήτων εκτελεί μόνον υποστηρικτικά, διοικητικά καθήκοντα.

Περιστάσεις οι οποίες δεν συνηγορούν υπέρ της ύπαρξης μόνιμης εγκαταστάσεως

Τόσο από τη νομολογία του Δικαστηρίου όσο και από τον ορισμό στο άρθρο 53 του εκτελεστικού κανονισμού προκύπτει ότι η ύπαρξη μόνιμης εγκαταστάσεως προϋποθέτει υποδομή σε ανθρώπινους (και τεχνικούς) πόρους. Το Δικαστήριο επισημαίνει τη μόνιμη αλληλεπίδραση προσωπικού και τεχνικών υποδομών που είναι αναγκαία για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών. Δεδομένου ότι η επίδικη περίπτωση αφορά απλώς την εκμίσθωση ακινήτου στην ημεδαπή χωρίς να έχει τοποθετηθεί προσωπικό της επιχειρήσεως στο ακίνητο, δεν πληρούται η απαίτηση περί ανθρώπινου δυναμικού και για τον λόγο αυτόν δεν θα μπορούσε να γίνει δεκτή η ύπαρξη μόνιμης εγκαταστάσεως στην ημεδαπή. Για την παροχή τέτοιου είδους υπηρεσίας εκμισθώσεως θα απαιτούνταν, κατ' ουσίαν, από απόψεως ανθρώπινων πόρων, μόνον ένας εκμισθωτής ο οποίος λαμβάνει αποφάσεις, υπογράφει συμβάσεις ή αναθέτει, ενδεχομένως, τη διαχείριση του ακινήτου. Αυτός ο προσωπικός παράγοντας δεν βρίσκεται, εν προκειμένω, στον τόπο του μισθωμένου ακινήτου. Επίσης, λαμβανομένης υπόψη της δραστηριότητας της εντολοδόχου ημεδαπής επιχειρήσεως διαχείρισης ακινήτων δεν προκύπτει διαφορετικό συμπέρασμα, διότι, αφενός, το ανθρώπινο δυναμικό που χρησιμοποιεί δεν αποτελεί προσωπικό της προσφεύγουσας και, αφετέρου, η εν λόγω επιχείρηση διαχείρισης ακινήτων εκτελεί μόνον υποστηρικτικά, διοικητικά καθήκοντα.

Περιστάσεις οι οποίες συνηγορούν υπέρ της ύπαρξης μόνιμης εγκαταστάσεως***α) Ερμηνεία εκ μέρους της αυστριακής φορολογικής αρχής***

Η αυστριακή φορολογική αρχή έχει εκδώσει τις «Umsatzsteuerrichtlinien 2000» [κατευθυντήριες οδηγίες του 2000 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών], προκειμένου να εξασφαλίσει ομοιόμορφη ερμηνεία. Στο πλαίσιο αυτό, οι επιχειρήσεις που κατέχουν ακίνητο στην ημεδαπή και προβαίνουν στη φορολογητέα εκμίσθωσή του πρέπει να τυγχάνουν συναφώς (δηλαδή σε σχέση με το εισόδημα από την εκμίσθωση) της ίδιας μεταχειρίσεως που επιφυλάσσεται στις ημεδαπές επιχειρήσεις. Επιβάλλεται να δηλώσουν το εισόδημα αυτό στο πλαίσιο της διαδικασίας εκκαθάρισεως του φόρου. Ο λήπτης της παροχής δεν οφείλει τον φόρο για το εν λόγω εισόδημα. Η αυστριακή φορολογική αρχή, λοιπόν, λαμβάνει πάντοτε ως δεδομένο, σε σχέση με ακίνητο το οποίο εκμισθώνεται, ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση στον τόπο του ακινήτου, με αποτέλεσμα να μην μετατίθεται η φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση εκμισθώσεως ακινήτου.

β) Γερμανική νομολογία και ερμηνεία εκ μέρους της γερμανικής φορολογικής αρχής

Κατά τη νομολογία των γερμανικών φορολογικών δικαστηρίων σχετικά με την εκμετάλλευση ανεμογεννητριών από εταιρία με έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας στην αλλοδαπή, καθεαυτές οι ανεμογεννήτριες θεμελιώνουν την ύπαρξη εγκαταστάσεως στην ημεδαπή, μολονότι ούτε σε αυτές απασχολείται προσωπικό της επιχειρήσεως (βλ., παραδείγματος χάρη, [αποφάσεις γερμανικών φορολογικών δικαστηρίων] FG Münster 5.9.2013, 5 K 1768/10 U· FG Köln 14.3.2017, 2 K 920/14· FG Schleswig-Holstein 17.5.2018, 4 K 47/17). Πιο συγκεκριμένα, οι ανεμογεννήτριες συνιστούν σταθερές εγκαταστάσεις σημαντικής αξίας και τούτο θεμελιώνει σε υψηλό βαθμό τον μόνιμο χαρακτήρα τους. Το ότι δεν απασχολείται σε αυτές προσωπικό της επιχειρήσεως δεν αποκλείει τη διαπίστωση μόνιμης εγκαταστάσεως. Βεβαίως, το ανθρώπινο δυναμικό αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της μόνιμης εγκαταστάσεως, αλλά τούτο δεν σημαίνει ότι τα κριτήρια του ανθρώπινου δυναμικού και των τεχνικών υποδομών πρέπει να πληρούνται πάντοτε στον ίδιο βαθμό. Αντιθέτως, η ελάχιστη παρουσία –ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ακόμη και η πλήρης απουσία– προσωπικού μπορεί να αντισταθμίζεται από την ισχυρή, πέραν του μέσου όρου, ανάπτυξη τεχνικών υποδομών. Επομένως, το ζήτημα της μόνιμης εγκαταστάσεως δεν κρίνεται κατ' ανάγκη με βάση την επιτόπια παρουσία προσωπικού της επιχειρήσεως.

Στο μέτρο που μπορεί να διαπιστωθεί, δεν υφίσταται ακόμη νομολογία του γερμανικού Bundesfinanzhof [ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου] (στο εξής: BFH) επί του εξεταζόμενου ζητήματος. Στην απόφαση του BFH 19.11.2014, V R 41/13, το ζήτημα παρέμεινε ανοικτό. Επίσης, στη διάταξη της 9.5.2017, XI B 13/17, το BFH έκρινε ότι παρέλκει η διευκρίνιση παρόμοιου ζητήματος, ήτοι αν, σε περίπτωση φορολογητέας εκμισθώσεως, το ακίνητο που κείται στην ημεδαπή θεωρείται ως μόνιμη εγκατάσταση της επιχειρήσεως

(δεδομένου ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ήταν ήδη στην ημεδαπή). Τέλος, μπορεί να ληφθεί υπόψη και η γερμανική Umsatzsteueranwendungserlass [διοικητική πράξη περί εφαρμογής του φόρου κύκλου εργασιών] ως προς το άρθρο 13b του γερμανικού Umsatzsteuergesetz, κατά την οποία, σε περίπτωση παθητικών παροχών υπό μορφή ανοχής, η σημασία του ανθρώπινου δυναμικού πρέπει να θεωρείται αμελητέα.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ