

Υπόθεση C-527/23

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

16 Αυγούστου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunalul Prahova (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Δεκεμβρίου 2022

Προσφεύγουσα:

Weatherford Atlas Gip SA

Καθών:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή με αίτημα τη μερική ακύρωση της αποφάσεως επί της διοικητικής ένστασης την οποία υπέβαλε η Weatherford Atlas GIP SA, κατά το μέρος που απορρίπτει την ένσταση ως προς το ποσό του ΦΠΑ ύψους 1 774 410 ρουμανικών λεί (RON), καθώς και την ακύρωση της πράξεως επιβολής φόρου που αφορά τις κύριες φορολογικές υποχρεώσεις σχετικά με τις διαφορές των βάσεων επιβολής φόρου που διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου νομικών προσώπων. Περαιτέρω, ζητείται να διαπιστωθεί η έλλειψη νομιμότητας της έκθεσης φορολογικού ελέγχου επί της οποίας στηρίχθηκε η έκδοση της πράξεως επιβολής φόρου και να διαταχθεί η επιστροφή του καταβληθέντος από την προσφεύγουσα ΦΠΑ.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία των άρθρων 2 και 168 της οδηγίας 2006/112.

Προδικαστικά ερωτήματα

1) Έχει το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, απαγορεύει σε φορολογική αρχή να αρνηθεί σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας που καταβλήθηκε για ληφθείσες διοικητικές υπηρεσίες οσάκις αποδεικνύεται ότι το σύνολο των δαπανών που καταγράφηκαν για τις ληφθείσες υπηρεσίες έχει συμπεριληφθεί στα γενικά έξοδα του φορολογουμένου και ότι ο φορολογούμενος πραγματοποιεί μόνο φορολογητέες πράξεις, ότι η παροχή υπηρεσιών επιβεβαιώνεται ρητώς από τη φορολογική αρχή και ότι η φορολογική μεταχείριση που εφαρμόζεται είναι αυτή της αντιστροφής της επιβάρυνσης (η οποία αποκλείει ζημία του Δημοσίου);

2) Μπορούν, προς τον σκοπό ερμηνείας των διατάξεων των άρθρων 2 και 168 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, υπηρεσίες διαχείρισης και διοικητικές υπηρεσίες (ήτοι υπηρεσίες υποστήριξης και παροχής συμβουλών σε διάφορους τομείς, παροχής χρηματοοικονομικών και νομικών συμβουλών) οι οποίες παρέχονται μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου προς όφελος διαφόρων μελών του ομίλου να θεωρηθούν από κάθε μέλος εν μέρει ως χρησιμοποιούμενες για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων, ήτοι ότι τις έλαβαν για τις δικές τους ανάγκες;

3) Προς τον σκοπό ερμηνείας του άρθρου 2 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, οσάκις διαπιστώνεται ότι οι ενδοομιλικές υπηρεσίες δεν παρέχονται προς όφελος ενός εκ των μελών του ομίλου, μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο η οποία ενεργεί υπό την ιδιότητά της αυτή εταιρία που ανήκει στον όμιλο, μολοντί εκτιμάται ότι δεν έχει επωφεληθεί από τις εν λόγω υπηρεσίες;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και μνημονευόμενη νομολογία

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής, επίσης: οδηγία ΦΠΑ), άρθρο 2, παράγραφος 1, άρθρο 9, παράγραφος 1, και άρθρα 168, 178, 203 και 273

Άρθρο 5, παράγραφος 4, της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση

Πρωτόκολλο (αριθ. 2) της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση σχετικά με την εφαρμογή των αρχών της επικουρικότητας και της αναλογικότητας, άρθρο 5.

Υποθέσεις: C-98/98, Midland Bank· C-408/98, Abbey National· C-153/11, Klub· C-465/03, Kretztechnik· C-29/08, SKF· C-435/05, Investrand

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμος 227/2015 περί φορολογικού κώδικα), άρθρο 3, στοιχείο α, το οποίο προβλέπει την ακόλουθη αρχή φορολόγησης: «την ουδετερότητα των φορολογικών μέτρων όσον αφορά τις διάφορες κατηγορίες επενδυτών και ιδιωτικών κεφαλαίων, η οποία εξασφαλίζει μέσω του ίδιου επίπεδου φορολόγησης ίσους όρους για τους επενδυτές, το ρουμανικό κεφάλαιο και το αλλοδαπό κεφάλαιο».

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), άρθρο 126, παράγραφος (1), [το οποίο καθορίζει τις σωρευτικές προϋποθέσεις για τις φορολογητέες πράξεις και το οποίο, στο στοιχείο α, προβλέπει «τις πράξεις οι οποίες, κατά την έννοια των άρθρων 128 έως 130, συνιστούν ή εξομοιώνονται με παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, υπαγόμενες στον φόρο, οι οποίες πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας»]· άρθρο 145, παράγραφος (2), [το οποίο προβλέπει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο επί των αγορών, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται για τις ανάγκες ορισμένων πράξεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται, στο στοιχείο α, οι «φορολογητέες πράξεις»]· το άρθρο 146, παράγραφος (1), [το οποίο καθορίζει τις προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης]· άρθρο 150, παράγραφοι (1) και (2)

Nometodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (μεθοδολογικοί κανόνες για την εφαρμογή του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, που εγκρίθηκαν με την απόφαση της Κυβερνήσεως αριθ. 44/2004):

– σημείο 2, παράγραφος (2), σε συνδυασμό με το άρθρο 126 του φορολογικού κώδικα του 2003:

«Κατά το άρθρο 126, παράγραφος (1), στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, η παράδοση αγαθών και/ή η παροχή υπηρεσιών πρέπει να πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας. Η σχετική με την “εξ επαχθούς αιτίας” προϋπόθεση υποδηλώνει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της πράξης και της ληφθείσας αντιπαροχής. Μια πράξη φορολογείται όταν παρέχει όφελος στον πελάτη και η ληφθείσα αντιπαροχή συνδέεται με το όφελος που λαμβάνεται, ως εξής:

α) η προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη οφέλους για τον πελάτη πληρούται όταν ο προμηθευτής αγαθών ή ο πάροχος υπηρεσιών αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει προσδιορισίμα αγαθά ή/και υπηρεσίες στο πρόσωπο που πραγματοποιεί την πληρωμή ή, ελλείψει πληρωμής, όταν η πράξη

πραγματοποιήθηκε ώστε να καταστεί δυνατή η ανάληψη τέτοιας υποχρέωσης. Η προϋπόθεση αυτή είναι συμβατή με το γεγονός ότι οι υπηρεσίες είναι συλλογικές, ότι δεν είναι επακριβώς μετρήσιμες ή ότι παρασχέθηκαν δυνάμει νόμιμης υποχρέωσης: [...]».

– σημείο 41, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 του φορολογικού κώδικα του 2003:

«Στην περίπτωση ενδοομιλικών διοικητικών υπηρεσιών και υπηρεσιών διαχείρισης, λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

a) μεταξύ των συνδεδεμένων προσώπων, τα έξοδα διοίκησης, διαχείρισης, ελέγχου, παροχής συμβουλών ή παρόμοια έξοδα εκπίπτουν σε κεντρικό ή περιφερειακό επίπεδο μέσω της μητρικής εταιρίας, για λογαριασμό ολόκληρου του ομίλου. Για τις δραστηριότητες αυτές δεν μπορεί να ζητηθεί αμοιβή, καθώς νομική τους βάση είναι η έννομη σχέση που διέπει τη μορφή οργάνωσης της επιχείρησης ή οποιοσδήποτε άλλος κανόνας ο οποίος καθορίζει τη σύνδεση μεταξύ των οντοτήτων. Τέτοιου είδους έξοδα μπορούν να εκπέσουν μόνον εάν οι εν λόγω οντότητες παρέχουν επίσης υπηρεσίες στις θυγατρικές ή εάν η τιμή των αγαθών και το ποσό των αμοιβών για τις παρεχόμενες υπηρεσίες λαμβάνουν υπόψη και τις υπηρεσίες ή τα διοικητικά έξοδα. Η θυγατρική που χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες αυτές δεν μπορεί να εκπέσει τέτοιου είδους δαπάνες, λαμβανομένης υπόψη της μεταξύ τους έννομης σχέσης, αποκλειστικά υπό τις δικές τους προϋποθέσεις, δεδομένου ότι δεν θα χρησιμοποιούσε τις υπηρεσίες αυτές αν ήταν ανεξάρτητο πρόσωπο·

b) οι υπηρεσίες πρέπει πράγματι να παρέχονται. Η ύπαρξη απλώς και μόνον ενδοομιλικών υπηρεσιών δεν αρκεί, δεδομένου ότι, κατά κανόνα, τα ανεξάρτητα πρόσωπα πληρώνουν μόνον τις πράγματι παρεχόμενες υπηρεσίες. [...]».

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα Weatherford Atlas Gip SA έχει εμπειρία άνω των 50 ετών στον τομέα της παροχής υπηρεσιών πυρηνοληψίας, γεώτρησης και εξόρυξης στην πετρελαϊκή βιομηχανία, καθώς και σε υπηρεσίες γεωλογικής και κατευθυνόμενης γεώτρησης στη Ρουμανία. Η εταιρία αποτελεί μέλος του ομίλου Weatherford (στο εξής: όμιλος), ενός ομίλου εταιριών ο οποίος προσφέρει, παγκοσμίως, ευρύ φάσμα υπηρεσιών στον κλάδο της πετρελαϊκής βιομηχανίας: γεωτρήσεις, εκτιμήσεις, κατασκευή πηγαδιών, επεμβάσεις, εγκατάλειψη κ.λπ..
- 2 Η προσφεύγουσα ανέλαβε, με συγχώνευση δι' απορροφήσεως, την εταιρία Fosergo SA, μέλος του ομίλου, της οποίας η δραστηριότητα συνίστατο σε υπηρεσίες παρεπόμενες της εξόρυξης πετρελαίου και φυσικού αερίου, συμπεριλαμβανομένης της έρευνας.
- 3 Κατόπιν της συγχώνευσης δι' απορροφήσεως, οι φορολογικές αρχές διενήργησαν έλεγχο σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις και δη τον φόρο εισοδήματος και

τον ΦΠΑ που όφειλε η Fosserco SA και έλαβαν απόφαση περί επανεξέτασης των εν λόγω υποχρεώσεων. Κατά την περίοδο την οποία αφορούσε η εν λόγω επανεξέταση, η Fosserco SA παρείχε υπηρεσίες γεώτρησης σε δύο πελάτες. Για την παροχή των υπηρεσιών αυτών, η Fosserco SA χρησιμοποίησε γενικές διοικητικές υπηρεσίες παρεχόμενες από εταιρίες του ομίλου, ήτοι υπηρεσίες πληροφορικής, ανθρωπίνων πόρων, μάρκετινγκ, βελτιστοποίησης χρηματοοικονομικών και λογιστικών διαδικασιών, χρηματοοικονομικές και λογιστικές υπηρεσίες, προστασίας του περιβάλλοντος, πώλησης κ.λπ.

- 4 Οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν από ειδικευμένους τομείς ορισμένων εταιριών του ομίλου σε διάφορα μέλη του ομίλου, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα. Δεδομένου ότι οι εταιρίες που παρείχαν τις υπηρεσίες ήταν εταιρίες εγκατεστημένες εκτός Ρουμανίας, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των πράξεων αυτών για τους σκοπούς του ΦΠΑ εφαρμόστηκε η αντιστροφή της επιβάρυνσης.
- 5 Κατόπιν του φορολογικού ελέγχου, οι ελεγκτικές αρχές εξέδωσαν πράξη επιβολής φόρου και έκθεση φορολογικού ελέγχου, με τις οποίες δεν αναγνώρισαν δικαίωμα έκπτωσης του σχετικού με τις ληφθείσες υπηρεσίες ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι δεν αποδείχθηκε ότι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων. Η προσφεύγουσα υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά των πράξεων αυτών, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση των φορολογικών αρχών.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 6 Η **προσφεύγουσα** ζήτησε από το Tribunalul Prahova (πολυμελές πρωτοδικείο Prahova, Ρουμανία) να υποβάλει στο Δικαστήριο ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης.
- 7 Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, ισχυρίζεται ότι είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί η έννοια της χρήσης ορισμένων υπηρεσιών για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων, δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές δεν της αναγνώρισαν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αφορούσε τις υπηρεσίες αυτές. Οι εν λόγω αρχές δεν αμφισβητούν την πραγματική παροχή των υπηρεσιών ή την πραγματική ύπαρξή τους, δεν επικαλούνται δε πράξη φοροδιαφυγής, δεδομένου ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, ο ΦΠΑ επιβλήθηκε μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, εντούτοις υποστηρίζουν ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την ύπαρξη σχέσης μεταξύ των καταχωρισμένων παρεχόμενων υπηρεσιών και των φορολογητέων πράξεών της. Ειδικότερα, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες τις οποίες έλαβε η προσφεύγουσα είναι διοικητικές υπηρεσίες και ότι οι υπάλληλοί της αντάλλαξαν αλληλογραφία με τον πάροχο υπηρεσιών σε σχέση με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ή συμμετείχαν σε διάφορα μαθήματα κατάρτισης που διοργάνωναν οι πάροχοι υπηρεσιών, οι αιτιάσεις των φορολογικών αρχών αφορούν στην πραγματικότητα την αναγκαιότητα λήψης των εν λόγω υπηρεσιών: με ποιον τρόπο ωφέλησαν την προσφεύγουσα και πώς χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες των φορολογητέων δραστηριοτήτων της.

- 8 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει καθορίσει δύο κανόνες οι οποίοι πρέπει να αναλυθούν προκειμένου να εξακριβωθεί η απαίτηση λήψης υπηρεσιών για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων.
- 9 Ο πρώτος κανόνας είναι ότι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ συγκεκριμένης πράξεως εισροής και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως είναι, καταρχήν, αναγκαία προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, και η σχέση αυτή υπάρχει όταν οι δαπάνες που διενεργήθηκαν για την απόκτηση ή την παροχή τους αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών. Συναφώς, η προσφεύγουσα παραπέμπει στην απόφαση *Midland Bank*, C-98/98.
- 10 Ο δεύτερος κανόνας είναι ότι το δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται υπέρ του υποκειμένου στον φόρο ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ συγκεκριμένης πράξεως εισροής και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του. Η προσφεύγουσα μνημονεύει, ειδικότερα, τις αποφάσεις *Midland Bank* (C-98/98) και *Abbey National* (C-408/98), στις οποίες εκτίθεται ότι το κόστος αυτό αποτελεί, ως τέτοιο, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτή παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.
- 11 Η προσφεύγουσα παραπέμπει επίσης στις υποθέσεις *Investrand*, *SKF*, *Kretztechnik*, *BLP Group*, *Cibo Participations* και *Securenta*, εντούτοις η νομολογία αυτή αφορά οικονομικές πράξεις εκροών πραγματοποιούμενες από κάθε ένα από τα πρόσωπα τα οποία είτε απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ είτε δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 12 Πράγματι, σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέσχε η προσφεύγουσα, δεν υφίσταται επί του παρόντος απόφαση του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης η οποία μπορεί να αποτελέσει έρεισμα ώστε να διευκρινιστεί αν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της λήψης υπηρεσιών και των φορολογητέων πράξεων των φορολογουμένων που ασκούν αποκλειστικώς φορολογητέες δραστηριότητες, οσάκις το συνολικό κόστος των υπηρεσιών περιλαμβανόταν στην τιμή πώλησης των παραχθέντων αγαθών ή στα γενικά έξοδα του φορολογουμένου.
- 13 Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, η προσφεύγουσα εκτιμά ότι είναι αναγκαίο να διευκρινίσει το Δικαστήριο αν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί να μην αναγνωριστεί βάσει υποκειμενικής εκτίμησης της φορολογικής αρχής ως προς την αναγκαιότητα και τη σκοπιμότητα της λήψης των επίμαχων υπηρεσιών, δεδομένου ότι το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ δεν προβλέπει ότι πρέπει να αποδεικνύεται ότι αυτές είναι αναγκαίες για την οικονομική δραστηριότητα, προκειμένου να εκπέσει ο ΦΠΑ επί των εισροών, αλλά θέτει απλώς την

προϋπόθεση οι λήψεις αυτές να προορίζονται για χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου.

- 14 Οι υπηρεσίες τις οποίες έλαβε η προσφεύγουσα από τον όμιλο περιλαμβάνουν, εκτός από τις συμβουλές που της παρασχέθηκαν απευθείας, την κατάρτιση διαδικασιών όπως, επί παραδείγματι, τη διαδικασία σχετικά με την ηλεκτρονική τιμολόγηση των πελατών, τη διαδικασία σχετικά με τη διαχείριση της απόδοσης των εργαζομένων κ.λπ., οι οποίες καταρτίστηκαν για διάφορες εταιρίες του ομίλου και χρησιμοποιήθηκαν από αυτές, συμπεριλαμβανομένης της προσφεύγουσας εταιρίας, ενώ το κόστος κατάρτισης και εφαρμογής των διαδικασιών αυτών κατανεμήθηκε μεταξύ των δικαιούχων εταιριών.
- 15 Οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι οι επίμαχες υπηρεσίες είχαν παρασχεθεί για τις ανάγκες της δραστηριότητας της προσφεύγουσας και προς όφελός της, αφήνοντας να εννοηθεί ότι, στην πραγματικότητα, δεν έπρεπε να τιμολογηθούν στην προσφεύγουσα καθώς θα χρησιμοποιούνταν από άλλες οντότητες του ομίλου, ή ακόμη και από τον ίδιο τον όμιλο, αποτελώντας έξοδα του μετόχου και, ως εκ τούτου, δεν ήταν αναγκαίες.
- 16 Με την απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, C-621/10 και C-129/11, *Balkan and Sea Properties* και *Provaninvest*, το Δικαστήριο έκρινε ότι η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας, που γίνονται εξ επαχθούς αιτίας, είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο.
- 17 Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εκτιμά ότι είναι αναγκαίο να διευκρινίσει το Δικαστήριο αν, πέραν της προϋπόθεσης χρήσης των υπηρεσιών για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου, το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ επιβάλλει επίσης την απαίτηση (διακριτή ή καλυπτόμενη από την έννοια «χρήση για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων») οι υπηρεσίες να είναι αναγκαίες για τον φορολογούμενο και, κυρίως, ποια είναι τα κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να διενεργηθεί η εν λόγω ανάλυση.
- 18 Όσον αφορά το τρίτο ερώτημα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στηρίζεται στη μη αναγνώριση, εκ μέρους των φορολογικών αρχών, του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που έλαβε η προσφεύγουσα από τον όμιλο, καθόσον δεν απέδειξε ότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών της και προς όφελός της.
- 19 Συναφώς, παραπέμπει στην απόφαση C-283/12, *Serebryannay vek*, με την οποία κρίθηκε ότι η δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας πράξης ως πράξης εξ επαχθούς αιτίας προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής.
- 20 Αν δεν υφίσταται σχέση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και της ληφθείσας αντιπαροχής, η παροχή δεν συνιστά φορολογητέα πράξη για τους σκοπούς του

ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, επισημαίνεται ότι, αν η υπηρεσία δεν είχε παρασχεθεί, δεν θα υφίστατο, συνεπώς η πράξη δεν θα ήταν πλέον φορολογητέα για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

- 21 Ωστόσο, δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές δεν δέχονται ότι η προσφεύγουσα είναι αποδέκτης των ενδοομιλικών υπηρεσιών, αυτή κρίνει αναγκαίο να διευκρινίσει το Δικαστήριο αν πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί υποκείμενη στον φόρο και υπόχρη σε καταβολή ΦΠΑ, υπό το πρίσμα των άρθρων 9 και επόμενα του τίτλου III της οδηγίας ΦΠΑ.
- 22 Οι **καθών** ζήτησαν να κριθεί **απαράδεκτη** η αίτηση προδικαστικής απόφασεως που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο με τα προδικαστικά ερωτήματα που διατύπωσε η προσφεύγουσα, καθόσον η τελευταία επιδιώκει στην πράξη την έκδοση αποφάσεως καθοδήγησης από το Δικαστήριο για την *in concreto* εκδίκαση της υποθέσεως από το αιτούν δικαστήριο. Εκτιμούν ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς, να εκτιμήσει τα επίμαχα πραγματικά περιστατικά και να καθορίσει αν στην υπό κρίση υπόθεση έχει εφαρμογή η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 23 Συμμεριζόμενο την άποψη της προσφεύγουσας και αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν συναφώς οι καθών, το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαίο και λυσιτελές να διευκρινιστεί το εφαρμοστέο ευρωπαϊκό δίκαιο πριν αποφανθεί επί της ουσίας της υποθέσεως, συντάσσεται δε πλήρως με τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας.
- 24 Κατά την εκτίμηση της σκοπιμότητας υποβολής των εν λόγω προδικαστικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο, το αιτούν δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης που διαλαμβάνονται στα άρθρα 2 και 168 της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίοι εξετάστηκαν και των οποίων ζητείται η ερμηνεία, έχουν ιδιαίτερη σημασία για την επίλυση της διαφοράς, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι ο ΦΠΑ είναι φόρος που απορρέει από την ευρωπαϊκή νομοθεσία και ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ στηρίζεται σε σειρά αρχών οι οποίες είναι εν γένει δεσμευτικές στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- 25 Λαμβανομένων υπόψη των συνεπειών και της λυσιτέλειας στην υπό κρίση υπόθεση των εν λόγω διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, η έκβαση της υπό κρίση διαφοράς εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ορθή ερμηνεία τους από το Δικαστήριο, το δε αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξακριβώσει, βάσει της ερμηνείας αυτής, αν η προσέγγιση των φορολογικών αρχών στην υπό κρίση υπόθεση είναι σύμφωνη με το πνεύμα της ευρωπαϊκής νομοθεσίας ή, αντιθέτως, αν είναι εσφαλμένη.
- 26 Στο πλαίσιο αυτό, το Tribunalul Prahova (πολυμελές πρωτοδικείο Prahova) εκτιμά ότι δεν πρόκειται αποκλειστικά για ζήτημα ερμηνείας του εσωτερικού

δικαίου και ότι είναι αναγκαίο να αποσαφηνιστεί η ερμηνεία της οδηγίας 2006/112 με βάση τις ανωτέρω πτυχές.

- 27 Τούτου δοθέντος, το Tribunalul Prahova (πολυμελές πρωτοδικείο Prahova) εκτιμά ότι πληρούνται στην υπό κρίση υπόθεση οι προϋποθέσεις του παραδεκτού, δεδομένου ότι οι απαντήσεις στα υποβληθέντα ερωτήματα μπορούν να αποσαφηνίσουν στο αιτούν δικαστήριο και τους διαδίκους κρίσιμες πτυχές για την επίλυση της υποθέσεως αυτής, τίθεται δε νέο ερμηνευτικό ζήτημα.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ