

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PHILIPPE LÉGER

της 29ης Σεπτεμβρίου 2005¹

1. Η παρούσα διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά κατ' ουσίαν το ζήτημα αν και υπό ποιες προϋποθέσεις οι υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της ίδιας νομικής οντότητας πρέπει να θεωρούνται ως παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, οι οποίες υποβάλλονται στον φόρο προστιθέμενης αξίας² σύμφωνα με την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου³.

νομικής οντότητας, πρέπει να θεωρηθούν ως παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες εξ επαχθούς αιτίας, οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ.

I — Το νομικό πλαίσιο*A — Το κοινοτικό δίκαιο*

2. Την αφορμή για την κίνηση της διαδικασίας αυτής έδωσε η διαφορά μεταξύ των αρμόδιων για τον ΦΠΑ ιταλικών αρχών και της εδρεύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο FCE Bank plc⁴, με αντικείμενο τις υπηρεσίες διαχειρίσεως και εκπαίδευσως του προσωπικού που παρέσχε στη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ιταλία, το κόστος των οποίων καταλογίστηκε στην εγκατάσταση αυτή. Οι διάδικοι της κυρίας δίκης διαφωνούν ως προς το ζήτημα αν οι πράξεις αυτές, οι οποίες διενεργήθηκαν στο πλαίσιο της ίδιας

3. Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Στο εξής: ΦΠΑ.

3 — Οδηγία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

4 — Στο εξής: FCE Bank.

4. Η έννοια του υποκειμένου στον φόρο ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο θεωρείται ως τέτοιος οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας, η χρησιμοποιούμενη στην παράγραφο 1 έκφραση «κατά τρόπο ανεξάρτητο» αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα κατά το μέτρο που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση η οποία δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη.

5. Ο τόπος τελέσεως των υποκειμένων στον φόρο πράξεων, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών, καθορίζεται από το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει ότι:

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του.»

B — Το εθνικό δίκαιο

6. Οι σχετικές με τον ΦΠΑ διατάξεις του ιταλικού δικαίου περιέχονται στο βασικό νομοθέτημα για τον ΦΠΑ (decreto del Presidente della Repubblica αριθ. 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972, στο εξής: DPR). Το

άρθρο 1 του DPR προβλέπει ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην ημεδαπή. Το άρθρο 3 του εν λόγω DPR ορίζει τις παροχές αυτές ως παροχές έναντι αντιπαροχής.

7. Το άρθρο 7 του DPR, το οποίο φέρει τον τίτλο «Εδαφικότητα του φόρου», ορίζει στην παράγραφο 3 ότι οι υπηρεσίες «θεωρείται ότι παρέχονται στην ημεδαπή όταν παρέχονται από πρόσωπα τα οποία κατοικούν στην ημεδαπή ή από πρόσωπα τα οποία διαμένουν στην ημεδαπή και δεν έχουν κατοικία στην αλλοδαπή, καθώς και όταν παρέχονται από μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ιταλία προσώπων τα οποία κατοικούν ή διαμένουν στην αλλοδαπή».

II — Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία επί της διαφοράς της κυρίας δίκης

8. Εταιρικός σκοπός της FCE Bank είναι η άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ. Παρέχει στις δευτερεύουσες εγκαταστάσεις της υπηρεσίες συμβουλευτικής υποστήριξης, διαχείρισης, εκπαίδευσης προσωπικού, επεξεργασίας δεδομένων καθώς και παροχής και διαχείρισης εφαρμογών λογισμικού, το κόστος των οποίων κατανέμεται μεταξύ των εγκαταστάσεων αυτών.

9. Βάσει των εκτιθέμενων από το Corte Suprema di cassazione (Ιταλία) πραγματικών περιστατικών, η FCE IT, μόνιμη εγκατάσταση της FCE Bank στην Ιταλία, προέβη σε αυτοτιμολόγηση ως προς τις προαναφερθείσες υπηρεσίες για τα έτη 1996-1999. Κατόπιν της καταβολής του αναλογούντος ΦΠΑ στην ιταλική αρχή, η FCE IT ζήτησε να της επιστραφεί ο φόρος αυτός διότι δεν είχε ίδια νομική προσωπικότητα.

μονίμων εγκαταστάσεων, ως αντάλλαγμα και αποτελεί κατά συνέπεια βάση επιβολής του ΦΠΑ.

III — Τα προδικαστικά ερωτήματα

10. Επειδή η αρμόδια ιταλική αρχή δεν απάντησε σ' αυτήν την αίτηση επιστροφής και δεδομένου ότι η σιωπή αυτή ισοδυναμύσει με σιωπηρή άρνηση, η FCE IT άσκησε προσφυγή η οποία κρίθηκε βάσιμη. Η έφεση της ιταλικής αρχής κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε. Το αρμόδιο δικαστήριο εκτίμησε ότι οι επίδικες παροχές συνιστούσαν εσωτερικές πράξεις διενεργούμενες στο πλαίσιο της ίδιας νομικής οντότητας και δεν υπέκειντο ως εκ τούτου στον ΦΠΑ. Έκρινε ότι ο εκ μέρους της μητρικής εταιρίας καταλογισμός του κόστους των υπηρεσιών στη μόνιμη εγκατάσταση δεν αποτελούσε το αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών, αλλά απλή κατανομή του κόστους εντός της ίδιας εταιρίας.

12. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι αντιμετωπίζει τα δύο ακόλουθα ερωτήματα, το πρώτο εκ των οποίων αφορά την ύπαρξη κρίσιμης από απόψεως ΦΠΑ εννόμου σχέσεως μεταξύ της μητρικής εταιρίας και της μόνιμης εγκαταστάσεώς της και το δεύτερο την έννοια της «παροχής εξ επαχθούς αιτίας».

11. Κατά της αποφάσεως αυτής το ιταλικό υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών άσκησε αναίρεση. Το υπουργείο θεμελίωσε την αίτησή του αναίρέσεως στο άρθρο 7 του DPR και υποστήριξε ότι κάθε καταβολή προς τη μητρική εταιρία σε σχέση με υπηρεσίες που παρέσχε η τελευταία θεωρείται, λόγω της φορολογικής αυτοτέλειας των

13. Ως προς το πρώτο ερώτημα, το ζήτημα που τίθεται σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο είναι να εξακριβωθεί αν, βάσει της εθνικής νομοθεσίας και του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, μόνιμη εγκατάσταση ή θυγατρική επιχειρήσεως που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος από αυτό της μητρικής της εταιρίας μπορεί να αποτελέσει ανεξάρτητη οντότητα και ως εκ τούτου να της αναγνωριστεί η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ αποδέκτη υπηρεσιών, εφόσον κατά τη νομολογία η παροχή υπηρεσιών υπόκειται σε φόρο μόνον αν υφίσταται έννομη

σχέση μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής⁵.

14. Ως προς το εθνικό δίκαιο, το *Corte suprema di cassazione* επισημαίνει ότι, αν και οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή επιχειρήσεις που ιδρύουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία υποχρεούνται να ζητήσουν την εγγραφή της στο εμπορικό μητρώο, μια τέτοια εγκατάσταση και ειδικότερα η εγκατάσταση που ιδρύεται από τραπεζική επιχείρηση δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα διακρινόμενη από εκείνη της μητρικής εταιρίας. Οι έννομες σχέσεις με τρίτους αφορούν την τελευταία.

15. Εντούτοις, όσον αφορά την άμεση φορολογία, οι μόνιμες εγκαταστάσεις των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος και οι διενεργούμενες μέσω αυτών πράξεις πρέπει να καταγράφονται σε λογιστικά βιβλία

ξεχωριστά από αυτά της μητρικής τους εταιρίας. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, συναφώς, αν είναι εφαρμοστέο σε θέματα ΦΠΑ το καταρτισθέν από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) *Υπόδειγμα Φορολογικής Σύμβασης Εισοδήματος και Κεφαλαίου*⁶ και συγκεκριμένα το άρθρο 7⁷. Τονίζει ότι το σχόλιο του ΟΟΣΑ στο εν λόγω άρθρο 7, αναφέρει ρητώς την παροχή υπηρεσιών από τη μητρική εταιρία στη μόνιμη εγκατάσταση μεταξύ των εξόδων που μπορούν να καταλογιστούν στη μόνιμη εγκατάσταση. Επισημαίνει επιπλέον ότι η συναφθείσα μεταξύ Ιταλίας και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας επαναλαμβάνει τις διατάξεις αυτές του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

5 — Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται, μεταξύ άλλων, στην απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, *Tolsma* (Συλλογή 1994, σ. I-743), με την οποία το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η άμεση συνάφεια μεταξύ της παροχής και της αντιπαροχής, η οποία είναι αναγκαία για να υπάρξει παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, πρέπει να έχει τη μορφή εννόμου σχέσεως. Το ζήτημα που έπρεπε να επιλυθεί ήταν το αν ένας μουσικός που εκτελεί μουσικά έργα σε δημόσιο δρόμο και λαμβάνει τον οβολό των περαστικών παρέχει υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Το Δικαστήριο έκρινε, βάσει θεωρητικής κατασκευής η οποία επαναλήφθηκε κατόπιν συχνά στη νομολογία, ότι μια παροχή είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη, και αποδείχθηκε ότι οι όροι αυτοί δεν πληρούνταν στην υπόθεση εκείνη, διότι οι οβολοί των περαστικών δεν αποτελούσαν την αντιπαροχή της παρασχεθείσας υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, δεν υπήρχε καμία συμφωνία μεταξύ των μερών, δεδομένου ότι οι περαστικοί έδιναν εκουσίως τον οβολό τους, το ύψος του οποίου καθόριζαν κατ' αρέσκεια. Δεν υφίστατο επομένως η αναγκαία συνάφεια μεταξύ της παρεχομένης υπηρεσίας, που συνίστατο στην εκτέλεση μουσικού έργου, και των ποσών που καταβάλλονταν γι' αυτήν, διότι οι περαστικοί δεν είχαν ζητήσει να παίξουν η μουσική για τους ίδιους και κατέβαλλαν ποσά όχι λόγω της υπηρεσίας που συνίστατο στην εκτέλεση μουσικού έργου, αλλά βάσει υποκειμενικών κινήτρων.

16. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν η ύπαρξη συμφωνίας περί κατανομής του κόστους (*cost-sharing agreement*), ή τουλάχιστον δικαιοπραξίας περί καταλογισμού

6 — Υπόδειγμα το οποίο ενημερώθηκε στις 29 Απριλίου 2000 από την επιτροπή φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ, τόμος I, στο εξής: υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

7 — Το άρθρο 7, παράγραφος 2, του υποδείγματος του ΟΟΣΑ για την κατάρτιση συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας προβλέπει ότι «οταν μια επιχείρηση συμβαλλόμενο κράτους ασκεί τη δραστηριότητά της στο αντισυμβαλλόμενο κράτος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως που βρίσκεται εκεί, κάθε συμβαλλόμενο κράτος θα θεωρεί ως κέρδη της πιο πάνω μόνιμης εγκαταστάσεως τα κέρδη που η εγκατάσταση αυτή θα είχε εάν επρόκειτο για χωριστή επιχείρηση που ασκεί πανομοιότυπες ή ανάλογες δραστηριότητες υπό πανομοιότυπες ή ανάλογες συνθήκες και με πλήρη ανεξαρτησία από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση». Η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι: «Κατά τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκαταστάσεως, εκπίπτουν τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της εγκαταστάσεως αυτής, περιλαμβανομένων των γενικών διοικητικών εξόδων, είτε στο κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση είτε αλλού».

στη μόνιμη εγκατάσταση του κόστους των υπηρεσιών που της παρασχέθηκαν από τη μητρική εταιρία, θα μπορούσε να είναι ενδεικτική της υπέρξεως εννόμου σχέσεως μεταξύ της τελευταίας και της εν λόγω εγκαταστάσεως κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.

17. Το προς επίλυση ζήτημα συνίσταται, επομένως, στο αν είναι δυνατό να υφίσταται εντός του αυτού υποκειμένου δικαίου δομή με επαρκή αυτονομία ώστε να επιτρέπει την ύπαρξη εννόμου σχέσεως που να συνεπάγεται παροχές υποκείμενες στον ΦΠΑ. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, τίθενται δύο άλλα ερωτήματα, ήτοι πώς μπορεί να διαπιστωθεί μια τέτοια αυτονομία και αν η ύπαρξη εννόμου σχέσεως, υπό την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, πρέπει να διαπιστώνεται με γνώμονα το εθνικό δίκαιο ή βάσει αρχών της κοινοτικής εννόμου τάξεως, όπως φαίνεται ότι προκύπτει από την απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, *Town and County Factors*⁸.

18. Όσον αφορά την έννοια της «παροχής εξ επαχθούς αιτίας», το αιτούν δικαστήριο θέτει το ερώτημα αν η χρέωση των δαπανών και, ενδεχομένως, η μερική χρέωσή τους μπορούν να συνιστούν αντιπαροχή υπό την έννοια της νομολογίας, εφόσον δεν πραγματοποιείται εμπορικό κέρδος.

19. Βάσει των σκέψεων αυτών το Corte suprema di cassazione αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει τα άρθρα 2, σημείο 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η θυγατρική εταιρίας εδρεύουσας σε άλλο κράτος (ανεξαρτήτως του αν ανήκει στην Ευρωπαϊκή Ένωση), η οποία έχει τα χαρακτηριστικά παραγωγικής μονάδας, μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει φορολογική αυτοτέλεια, οπότε είναι νοητή η ύπαρξη έννομης σχέσεως μεταξύ των δύο οντοτήτων, με αποτέλεσμα να υπάγονται στον ΦΠΑ οι υπηρεσίες που παρέσχε η μητρική εταιρία; Για να καθορισθεί αυτό, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κριτήριο του *arm's length* κατά το άρθρο 7, παράγραφοι 2 και 3, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και της Συμβάσεως της 21ης Οκτωβρίου 1988 μεταξύ της Ιταλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας; Μπορεί να νοηθεί η ύπαρξη έννομης σχέσεως όταν υπάρχει *cost-sharing agreement* σχετικά με την παροχή υπηρεσιών στη δευτερεύουσα εγκατάσταση; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποιες είναι οι προϋποθέσεις για να θεωρηθεί ότι υπάρχει τέτοια έννομη σχέση; Η έννοια της έννομης σχέσεως πρέπει να διέπεται από το εθνικό ή από το κοινοτικό δίκαιο;

2) Μπορεί, και σε ποιο μέτρο, η χρέωση στη θυγατρική του κόστους των υπηρεσιών αυτών να θεωρηθεί αντιπαροχή

8 — C-498/99 (Συλλογή 2002, σ. I-7173, σκέψεις 21 και 22).

κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ανεξαρτήτως της εκτάσεως της χρεώσεως και ανεξαρτήτως της επιτεύξεως κέρδους;

- 3) Αν θεωρηθεί ότι οι υπηρεσίες μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρίας κατ' αρχήν απαλλάσσονται του ΦΠΑ λόγω ελλείψεως φορολογικής αυτονομίας του αποδέκτη των παροχών και αν επομένως θεωρηθεί ότι δεν νοείται έννομη σχέση μεταξύ των δύο οντοτήτων, τότε στην περίπτωση που η μητρική εταιρία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως είναι αντίθετη προς το δικαίωμα εγκαταστάσεως, το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 43 ΕΚ, μια εθνική διοικητική πρακτική η οποία θεωρεί στην περίπτωση αυτή φορολογητέες τις υπηρεσίες;»

21. Κατ' αρχάς, στα προδικαστικά του ερωτήματα και στο αιτιολογικό της αποφάσεώς του περί προδικαστικής παραπομπής, το Corte suprema di cassazione χρησιμοποίησε επανειλημμένως τον όρο «θυγατρική», γεγονός που θα μπορούσε να δημιουργήσει την εντύπωση ότι η FCE IT είναι εταιρία ιδρυθείσα σύμφωνα με το ιταλικό δίκαιο και αποτελεί, ως εκ τούτου, νομική οντότητα ξεχωριστή από την FCE Bank.

22. Εντούτοις, από το αιτιολογικό της αποφάσεως περί παραπομπής προκύπτει ότι ο εν λόγω όρος «θυγατρική» δεν πρέπει να γίνεται αντιληπτός με την κυριολεκτική αυτή έννοια, αλλά με την πιο γενική έννοια της δευτερεύουσας εγκαταστάσεως. Πράγματι, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι η FCE IT συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της FCE Bank⁹ και ότι το ζήτημα που τίθεται στη διαφορά της κύριας δίκης είναι κατά πόσον μπορεί να υπάρξει εντός του αυτού υποκειμένου δικαίου έννομη σχέση συνεπαγόμενη παροχές υποκειμένες στον ΦΠΑ¹⁰.

IV — Ανάλυση

A — Επί του περιεχομένου των προδικαστικών ερωτημάτων

20. Οι όροι που χρησιμοποιούνται στα προδικαστικά ερωτήματα μπορεί να προκαλέσουν κάποια ασάφεια, η οποία πρέπει να αρθεί προκειμένου να προσδιοριστεί το περιεχόμενο των ερωτημάτων και να δοθούν χρήσιμες απαντήσεις στο εθνικό δικαστήριο.

23. Επιπλέον, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η FCE Bank διευκρίνισε ότι η FCE IT συνιστά υποκατάστημα υπό την έννοια του άρθρου 1, σημείο 3, της οδηγίας 2000/12/CE του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου¹¹, η οποία εκδόθηκε με σκοπό την εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς στον τομέα δραστηριότητας των πιστωτικών ιδρυμάτων. Σύμφωνα με τον ορισμό της διατάξεως αυτής, η FCE IT είναι «έδρα εκμετάλλευσης ενός πιστωτικού ιδρύματος, η οποία δεν έχει ίδια νομική προσω-

9 — Βλ. απόφαση περί παραπομπής, σημείο 5.1.

10 — Ο.π.π., σημείο 5.5.

11 — Οδηγία της 20ής Μαρτίου 2000, σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριότητας πιστωτικών ιδρυμάτων (ΕΕ L 126, σ. 1).

πικότητα και η οποία διενεργεί απ' ευθείας, εν όλω ή εν μέρει, πράξεις που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της δραστηριότητας πιστωτικού ιδρύματος».

24. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει την ακριβή νομική φύση της FCE IT. Φαίνεται ωστόσο βέβαιο, λαμβανόμενου υπόψη του συνόλου των στοιχείων αυτών, ότι πρόκειται για δευτερεύουσα εγκατάσταση η οποία δεν αποτελεί νομική οντότητα ξεχωριστή από τη μητρική της εταιρία και ότι το ερώτημα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο στην παρούσα διαδικασία είναι κατά πόσον οι υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της ίδιας νομικής οντότητας πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ.

25. Εν συνεχεία το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, όπως εκτέθηκε ανωτέρω, ότι η FCE IT αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση της FCE Bank. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του το εν λόγω δικαστήριο ζητεί να ερμηνευθούν τα άρθρα 2, σημεία 1 και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το τελευταίο αυτό άρθρο προβλέπει, πενθυμίζω, ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι αυτός στον οποίον ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή *μια μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες*¹².

26. Η έννοια αυτή της «μόνιμης εγκαταστάσεως» δεν ορίζεται στην έκτη οδηγία, αλλά, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, σημαίνει ότι η δευτερεύουσα εγκατάσταση

που ιδρύεται σε κράτος μέλος από εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή διαθέτει το αναγκαίο ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό για την παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με τον εταιρικό σκοπό της εν λόγω εταιρίας¹³. Εφόσον εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της δικαστικής αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο¹⁴, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η FCE IT αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

27. Θα εξετάσω συνεπώς το πρώτο προδικαστικό ερώτημα με βάση την παραδοχή ότι η FCE IT είναι δευτερεύουσα εγκατάσταση της FCE Bank στην Ιταλία χωρίς ξεχωριστή νομική οντότητα και αποτελεί στο εν λόγω κράτος μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

B — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

28. Με το πρώτο του προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ'

13 — Βλ. αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 18), της 20ής Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFBS (Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 20), της 17ης Ιουλίου 1997, C-190/95, ARO Lease (Συλλογή 1997, σ. I-4383, σκέψη 15), και της 7ης Μαΐου 1998, C-390/96, Lease Plan Luxembourg (Συλλογή 1996, σ. I-2553, σκέψη 24).

14 — Βλ. ιδίως απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-286/02, Bellio F.lli (Συλλογή 2004, σ. I-3465, σκέψη 27 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Η υπογράμμιση δική μου.

ουσίαν, αν τα άρθρα 2, σημείο 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από μητρική εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή προς δευτερεύουσα εγκατάσταση σε κράτος μέλος χωρίς ξεχωριστή νομική οντότητα, η οποία αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, μπορούν να αποτελέσουν πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ όταν το κόστος των υπηρεσιών αυτών έχει καταλογιστεί στην εγκατάσταση αυτή.

29. Με το ερώτημα αυτό το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν μπορεί να θεωρηθεί ότι μια τέτοια δευτερεύουσα εγκατάσταση διαθέτει έναντι της μητρικής της εταιρίας αυτονομία επαρκή ώστε να είναι δυνατό να υφίσταται μεταξύ τους έννομη σχέση επιτρέπουσα τον χαρακτηρισμό των διενεργηθεισών στο πλαίσιο της ίδιας νομικής οντότητας πράξεων ως παροχών υπηρεσιών υποκειμένων στον ΦΠΑ.

30. Στο πλαίσιο αυτό ερωτά αν η εν λόγω αυτονομία μπορεί να συναχθεί από τις προβλεπόμενες στο υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ προϋποθέσεις επιβολής φόρου στο κράτος υποδοχής επί των κερδών που πραγματοποιεί η ενδιαφερόμενη εταιρία στο κράτος αυτό μέσω της μόνιμης εγκαταστάσεώς της και από την ύπαρξη μιας *cost sharing agreement* ή μιας πράξεως δυνάμει της οποίας το κόστος των παρεχόμενων από τη μητρική εταιρία υπηρεσιών καταλογίζεται επί των κερδών αυτών. Επίσης διερωτάται αν η έννοια αυτή της έννομης σχέσεως πρέπει να εκτιμηθεί βάσει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου.

31. Η Ιταλική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι οι υπηρεσίες που παρέχει μια μητρική εταιρία στη μόνιμη εγκατάστασή της πρέπει να θεωρούνται ως παροχές υπηρεσιών υποκείμενες στον ΦΠΑ διότι, κατά τις εν λόγω παρεμβάσεις, η μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να θεωρείται ως αυτοτελώς υποκείμενη στον φόρο στο κράτος υποδοχής.

32. Η Ιταλική Κυβέρνηση στηρίζει την ερμηνεία αυτή στις διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και σε αυτές του άρθρου 1 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου¹⁵, κατά το οποίο «[γ]ια την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος ο αναφερόμενος στο άρθρο 4 παράγραφος 1 της [έκτης] οδηγίας, ο οποίος [...] δεν είχε στη χώρα αυτή ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μία μόνιμη εγκατάσταση διεξαγωγής των δραστηριοτήτων [...]». Από αυτό συνάγει ότι, έστω κι αν η μητρική εταιρία και το υποκατάστημά της αποτελούν ενιαίο νομικό πρόσωπο, υπόκεινται χωριστά στον φόρο και συγκεκριμένα στον ΦΠΑ.

33. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ δεν περιορίζεται στις οντότητες που διαθέτουν νομική προσωπικότητα και ότι στην έννοια του υποκειμένου στον ΦΠΑ, όπως ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης

15 — Οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111).

οδηγίας, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται υποκείμενα τα οποία δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα, αλλά δρουν με κάποια ανεξαρτησία. Υποστηρίζει εν συνεχεία ότι ο ορισμός της έννοιας της μόνιμης εγκαταστάσεως από το Δικαστήριο δεν βασίζεται στα κριτήρια των εθνικών νομοθεσιών, αλλά στην προϋπόθεση ότι η εγκατάσταση αυτή διαθέτει ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό επαρκές για να ασκεί αυτοτελώς οικονομική δραστηριότητα. Εκτιμά, τέλος, ότι, παρά τη σημαντική εναρμόνισή του, ο ΦΠΑ παραμένει εθνικός φόρος και κατά συνέπεια η αναγνώριση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο διέπεται από την εσωτερική νομοθεσία του κάθε κράτους μέλους. Από τις ανωτέρω εκτιμήσεις συνάγει ότι μια μόνιμη εγκατάσταση, έστω και αν αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα υποκειμένου δικαίου που διαθέτει «ενιαία και αδιαίρετη νομική προσωπικότητα», πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενη αυτοτελώς στον φόρο, χωριστά από τη μητρική της εταιρία.

34. Δεν συμφωνώ με τα επιχειρήματα των εν λόγω παρεμβαινουσών. Συμμερίζομενος την προσφεύγουσα, την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, έχω την άποψη ότι οι παρεχόμενες εντός της αυτής νομικής οντότητας υπηρεσίες δεν μπορούν να αποτελέσουν παροχές υπηρεσιών υποκείμενες στον ΦΠΑ, έστω και αν το κόστος τους κατανέμεται μεταξύ των διαφόρων μονίμων εγκαταστάσεων. Στηρίζω την ερμηνεία αυτή στα επιχειρήματα που θα αναπτύξω εν συνεχεία.

35. Βεβαίως, δεν αμφισβητείται ότι το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ νοείται στην έκτη

οδηγία ως ευρύτατο, διότι περιλαμβάνει όλες τις οικονομικές δραστηριότητες και όλα τα στάδια της διανομής και της διαθέσεως στο εμπόριο¹⁶. Το άρθρο 2, σημείο 1, της οδηγίας αυτής αφορά ως εκ τούτου το σύνολο των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν. Εν προκειμένω, είναι αναμφισβήτητο ότι πράξεις όπως υπηρεσίες συμβουλευτικής υποστηρίξεως, διαχειρίσεως, εκπαιδεύσεως προσωπικού, επεξεργασίας δεδομένων, καθώς και παροχής και διαχείρισεως εφαρμογών λογισμικού, μπορούν να αποτελέσουν πράξεις υποκείμενες στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εφόσον διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο εξ επαχθούς αιτίας¹⁷.

36. Ο χαρακτήρας αυτός της έκτης οδηγίας εκφράζεται και στο άρθρο 4, παράγραφος 1, αυτής, στο οποίο ορίζεται ως υποκείμενος στον φόρο «οποιοσδήποτε» ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητάς του. Όπως ορθώς υπενθυμίζει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, η έννοια του υποκειμένου στον φόρο δεν περιλαμβάνει μόνον τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, αλλά μπορεί να εφαρμοστεί και επί οντότητας στερουμένης νομικής προσωπικότητας¹⁸.

16 — Βλ. απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 10).

17 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2000, C-142/99, Floridienne et Berginvest (Συλλογή 2000, σ. I-9567, σκέψη 19).

18 — Βλ., ως προς αστική εταιρία ολλανδικού δικαίου, την απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, C-23/98, Heerma (Συλλογή 2000, σ. I-419, σκέψη 8).

37. Από τα στοιχεία αυτά μπορεί επίσης να συναχθεί ότι η ύπαρξη πράξεως υποκείμενης στον ΦΠΑ είναι αντικειμενικά διαπιστώσιμη, διότι δεν εξαρτάται από τους σκοπούς του διενεργούντος αυτήν ούτε από τα αποτελέσματά της. Ούτε πρέπει να υποβάλλεται σε κριτήρια σχετικά με την ιδιαίτερη μορφή ή τα έννομα αποτελέσματα συμβάσεως μεταξύ του παρέχοντος μια υπηρεσία και του αποδέκτη της, τα οποία ενδέχεται να διαφέρουν από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Έχει κατά συνέπεια κριθεί, όπως παρατηρεί η Ιταλική Κυβέρνηση, ότι το αν υπάρχει παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας δεν μπορεί να εξαρτηθεί από τη δυνατότητα να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεση των υποχρεώσεων που υπέχει ο παρέχων τις υπηρεσίες, με συνέπεια να υφίσταται έννομη σχέση υπό την έννοια της προαναφερθείσας αποφάσεως *Tolsma*, έστω και αν για την εκπλήρωση της υποχρεώσεως του εν λόγω παρέχοντος την υπηρεσία δεν μπορεί να επιβληθεί αναγκαστική εκτέλεση¹⁹.

38. Δεν θεωρώ, άλλωστε, λαμβάνοντας υπόψη το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ, ότι είναι δυνατό να υφίστανται στο πλαίσιο της ίδιας νομικής οντότητας υποκείμενα δικαίου επαρκώς ανεξάρτητα ώστε να θεωρούνται ως δύο υποκείμενα φόρου, όπως υποστηρίζουν η Ιταλική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση. Αφενός δύσκολα γίνεται δεκτό ότι μια μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να θεωρηθεί ότι ενεργεί ανεξάρτητα από τη μητρική της εταιρία, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Αφετέρου, μια μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας δεν συνιστά υποκείμενο στον φόρο χωριστό από τη μητρική της εταιρία.

39. Ως προς το πρώτο σημείο, πρέπει να υπομνησθεί ότι στην έκτη οδηγία η έννοια της ανεξαρτησίας, κατά το άρθρο της 4, παράγραφος 1, όπου καθορίζονται οι προϋποθέσεις της ιδιότητας του υποκείμενου στον φόρο, ορίζεται μόνον αρνητικά στην παράγραφο 4, πρώτο εδάφιο, του ίδιου άρθρου. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτόν, ανεξαρτησία δεν υπάρχει όταν υφίσταται σχέση εξαρτήσεως παρόμοια με αυτήν που δημιουργείται με σύμβαση εργασίας μεταξύ μισθωτού και του εργοδότη του. Η διάταξη αυτή παραθέτει τρία κριτήρια που συνδέονται με την ύπαρξη εξαρτήσεως ως προς τους όρους εργασίας και αμοιβής και ως προς το ζήτημα της ευθύνης.

40. Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω κριτηρίων, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές ασκούν τις δραστηριότητές τους κατά τρόπο ανεξάρτητο εφόσον ενεργούν για δικό τους λογαριασμό και με δική τους ευθύνη, οργάνωνουν ελεύθερα τον τρόπο εκτελέσεως της εργασίας τους και εισπράττουν οι ίδιοι τις αμοιβές που συνιστούν το εισόδημά τους²⁰. Έχει επίσης κρίνει ότι η δραστηριότητα των εισπρακτόρων στην Ισπανία, οι οποίοι διορίζονταν από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως για τη συλλογή των φόρων, έπρεπε να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα που ασκούσαν από ελεύθερους επαγγελματίες και υπέκειτο στον ΦΠΑ²¹. Εκτίμησε, μεταξύ άλλων, ότι δεν υπήρχε δεσμός εξαρτήσεως ως προς τους όρους αμοιβής, «διότι οι [εν λόγω] εισπράκτορες [έφεραν] τον οικονομικό κίνδυνο της δρα-

19 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση *Town and County Factors*, σκέψη 21, ως προς το ζήτημα αν οι υπηρεσίες που παρέχονταν εξ επαχθούς αιτίας έπρεπε να υπόκεινται στον ΦΠΑ, εφόσον ο παρέχων τις υπηρεσίες ανέλαμβανε μόνο ηθική δέσμευση για παροχή των εν λόγω υπηρεσιών.

20 — Βλ. απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 14).

21 — Βλ. απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla (Συλλογή 1991, σ. I-4247, σκέψεις 11 έως 15).

στηριότητάς τους, εφόσον το κέρδος που αποκομίζουν δεν εξαρτάται μόνον από το ύψος των εισπραττόμενων φόρων, αλλά και από τις δαπάνες που συνδέονται με την οργάνωση του προσωπικού και του υλικού εξοπλισμού για τη δραστηριότητά τους»²².

41. Με βάση τα ίδια κριτήρια, το Δικαστήριο αποφάνθηκε στην προαναφερθείσα απόφαση Heerma ότι ο ενδιαφερόμενος είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Επρόκειτο για το ζήτημα αν η εκμίσθωση ακινήτου σε αστική εταιρία ολλανδικού δικαίου από εταίρο της εν λόγω εταιρίας συνιστούσε πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι ο J. Heerma δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, διότι η εν λόγω εκμίσθωση αποτελούσε απλώς πράξη εντός κλειστού οικονομικού κυκλώματος, εφόσον ο εκμισθωτής ήταν ως εταίρος συνυπεύθυνος για την τήρηση των υποχρεώσεων της μισθώτριας εταιρίας από τη μίσθωση.

42. Το Δικαστήριο έκρινε ότι μεταξύ του J. Heerma και της μισθώτριας εταιρίας δεν υφίσταντο δεσμοί εξαρτήσεως ανάλογοι με εκείνους του άρθρου 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Κατά το Δικαστήριο, ο J. Heerma, εκμισθώνοντας ενσώματο αγαθό στην εταιρία, ενεργεί ιδίω ονόματι, για δικό του λογαριασμό και με δική του ευθύνη, έστω κι αν είναι συγχρόνως διαχειριστής της μισθώτριας εταιρίας. Διαπίστωσε επιπλέον ότι η εν λόγω αστική εταιρία ολλανδικού δικαίου, έστω και αν στερείται

νομικής προσωπικότητας, έχει εν τοις πράγμασι ανεξάρτητη εταιρική υπόσταση και ασκεί οικονομικές δραστηριότητες κατά τρόπο ανεξάρτητο, με συνέπεια ως προς την άσκησή τους να υπόκειται η ίδια στον ΦΠΑ²³.

43. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω κριτήρια και την εφαρμογή τους από τη νομολογία, δυσκολεύομαι να φανταστώ ότι είναι δυνατό μια μόνιμη εγκατάσταση να διαθέτει στο πλαίσιο της ίδιας νομικής οντότητας επαρκή αυτονομία ώστε να δρα για δικό της λογαριασμό, με δική της ευθύνη και φέροντας κατ' αποκλειστικότητα τους οικονομικούς κινδύνους των δραστηριοτήτων της. Ασφαλώς, όπως τόνισε η Πορτογαλική Κυβέρνηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι η εταιρία έχει νομική προσωπικότητα. Εντούτοις, το επιχείρημα αυτό δεν φαίνεται να έχει αποφασιστική σημασία στην προκειμένη περίπτωση. Πράγματι, πρόκειται για την εκτίμηση αν μόνιμη εγκατάσταση που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα μιας νομικής οντότητας διαθέτουσας νομική προσωπικότητα μπορεί να είναι ανεξάρτητη από την οντότητα αυτή κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και να εξομοιώνεται με οποιονδήποτε άλλον υποκείμενο στον ΦΠΑ, προς τον οποίον η μητρική εταιρία ενδεχομένως παρέχει υπηρεσίες. Θεωρώ ότι, στην προκειμένη περίπτωση, το γεγονός ότι η δευτερεύουσα εγκατάσταση δεν διαθέτει ίδια νομική προσωπικότητα αποκλείει τη δυνατότητά της να ενεργεί κατά τρόπο αυτόνομο.

22 — Όπ.π., σκέψη 13.

23 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Heerma, σκέψη 8.

44. Επιβεβαίωση της ερμηνείας αυτής είναι δυνατόν να βρεθεί, κατά τη γνώμη μου, στην προαναφερθείσα απόφαση DFDS, όπου το Δικαστήριο διερωτήθηκε σχετικά με την έννοια της ανεξαρτησίας με αφορμή τις σχέσεις μεταξύ μιας εταιρίας δανικού δικαίου που ασκούσε δραστηριότητες πρακτορείου ταξιδιών και της αγγλικής θυγατρικής της. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι οι εν λόγω εταιρίες δεν ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους, παρόλο που η θυγατρική διέθετε ίδια νομική προσωπικότητα και ήταν ιδιοκτήτρια των εγκαταστάσεών της, εφόσον από τα στοιχεία της διατάξεως περί παραπομπής και ιδίως από την κατοχή εκ μέρους της DFDS του συνόλου του εταιρικού κεφαλαίου της εν λόγω θυγατρικής της εταιρίας και από τις διάφορες συμβατικές υποχρεώσεις που είχε επιβάλει η εν λόγω εταιρία προέκυπτε ότι η θυγατρική ενεργούσε ως απλός βοηθός της²⁴.

45. Αν μια θυγατρική που διαθέτει ίδια νομική προσωπικότητα πρέπει να θεωρείται, βάσει των πραγματικών της σχέσεων με τη μητρική της εταιρία, ως απλός βοηθός της, τότε μια μόνιμη εγκατάσταση που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της εταιρίας δεν δύναται, κατά μείζονα λόγο, να αποτελεί ανεξάρτητη οντότητα και να αντιμετωπίζεται ως αυτοτελώς υποκείμενη στον φόρο. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, οι πράξεις που διενεργούνται στο εσωτερικό ενός ομίλου μεταξύ μητρικής εταιρίας και δευτερεύουσας εγκαταστάσεως που δεν είναι καταχωρισμένη στο κράτος εγκαταστάσεως ως χωριστή νομική οντότητα συσταθείσα σύμφωνα με το δικαίο του κράτους αυτού δεν

αποτελούν, κατ' αρχήν, παροχές υποκείμενες στον ΦΠΑ²⁵.

46. Οι σχέσεις μεταξύ της μητρικής εταιρίας και μιας θυγατρικής όπως η FCE IT μπορούν επίσης να αποτελέσουν χαρακτηριστική εκδήλωση της αρχής αυτής. Εξ ορισμού, η δεύτερη δεν αποτελεί παρά απλή έδρα εκμεταλλεύσεως, στερούμενη νομικής προσωπικότητας. Τονίζω ότι δεν ασκεί τις δραστηριότητες της για δικό της λογαριασμό, αλλά μόνον ως προέκταση του χρηματοδοτικού ιδρύματος το οποίο, χάρη στην άδεια λειτουργίας που έλαβε στο κράτος καταγωγής του, έχει δύναμη της οδηγίας 2000/12 το δικαίωμα να ασκεί τις δραστηριότητές του σε κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος²⁶. Το τελευταίο δεν έχει ούτε ίδια περιουσιακά στοιχεία²⁷. Ομοίως, κατά την εξέταση του κριτηρίου της ευθύνης, διαπιστώνεται και εδώ ότι η θυγατρική δεν

25 — Η θέση αυτή της Επιτροπής εκφράζεται επίσης και στην υποβολή της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών [COM(2003) 822 τελικό], διότι πρότενε στο Συμβούλιο την προσθήκη της ακόλουθης παραγράφου 6 στο άρθρο 6 της οδηγίας, το οποίο ορίζει τα εξής:

«Εάν ένα μόνο νομικό πρόσωπο έχει περισσότερες από μία μόνιμες εγκαταστάσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται μεταξύ αυτών των εγκαταστάσεων δεν θεωρούνται ως παροχές υπηρεσιών.»

Είναι ενδεχομένως ενδιαφέρον να επισημανθεί ότι η Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, με τη γνωμοδότηση που εξέδωσε επί της προτάσεως αυτής, παρουσιάζει το συγκεκριμένο σημείο όχι ως τροποποίηση της έκτης οδηγίας, αλλά ως υπόμνηση του τρόπου με τον οποίο πρέπει να εφαρμόζεται [γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής για την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών [(COM(2003) 822 τελικό — 2003/0329 CNS (EE 2004, C 117, σ. 15)].

26 — Η εναρίθνηση των όρων εγκρίσεως και προληπτικού ελέγχου για την πρόσβαση στη δραστηριότητα πιστωτικού ιδρύματος και την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας αποσκοπεί στο να επιτρέψει σε κάθε πιστοδοτικό ίδρυμα που έχει λάβει άδεια λειτουργίας και ελέγχεται από τις αρμόδιες αρχές ενός κράτους μέλους να ασκήσει τις δραστηριότητες από την έγκριση αυτή δραστηριότητες στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους μέσω της ιδρύσεως υποκαταστήματος ή μέσω παροχής υπηρεσιών (βλ. δέκατη τέταρτη αιτιολογική σκέψη και άρθρο 18 της οδηγίας 2000/12).

27 — Σύμφωνα με το άρθρο 13 της οδηγίας 2000/12, το κράτος μέλος υποδοχής δεν μπορεί να απαιτήσει ούτε να διαθέτει το υποκατάστημα πιστωτικού ιδρύματος που έχει λάβει άδεια λειτουργίας προκίω κεφάλαιο.

24 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση DFDS, σκέψη 26.

φέρει η ίδια τους συνδεδεμένους με την άσκηση δραστηριότητας πιστωτικού ιδρύματος οικονομικούς κινδύνους όπως, παραδείγματος χάριν, τη μη αποπληρωμή δανείου από κάποιον πελάτη. Τον εν λόγω κίνδυνο φέρει το πιστωτικό ίδρυμα ως σύνολο και ως εκ τούτου ελέγχεται ως προς την οικονομική σταθερότητα και τη φερεγγυότητά του στο κράτος μέλος καταγωγής του.

47. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τη μητρική εταιρία σε μια τέτοια μόνιμη εγκατάσταση πρέπει επομένως να αντιμετωπιστούν ερμηνευτικά, κατά τη γνώμη μου, ως υπηρεσίες τις οποίες η επιχείρηση, στο πλαίσιο της εσωτερικής πολιτικής της, αποφάσισε να παρέχει με τους δικούς της μισθωτούς στις διάφορες εκμεταλλεύσεις της. Η συγκυρία ότι το εν λόγω κέντρο εκμεταλλεύσεως βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος δεν αναιρεί το γεγονός ότι πρόκειται για υπηρεσίες οι οποίες τις παρέχονται από μία επιχείρηση με το δικό της προσωπικό και για τις δικές της ανάγκες.

48. Το τελευταίο με οδηγεί στην εξέταση του δεύτερου σημείου ως προς το οποίο διαφωνώ με την Ιταλική και την Πορτογαλική Κυβέρνηση. Αντιθέτως από τις κυβερνήσεις αυτές, δεν θεωρώ ότι μια μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας υπόκειται αυτοτελώς στον φόρο, χωριστά από τη μητρική της εταιρία που εδρεύει στην αλλοδαπή.

49. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με την έβδομη αιτιολογική σκέψη της, αποβλέπει στη θέσπιση ενός γενικού κριτηρίου συνδέσεως των παροχών υπηρεσιών ώστε να αποφεύγονται συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ κρατών μελών και περιπτώσεις διπλής επι-

βολής ή μη επιβολής του ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, όπως έχει ερμηνευθεί από τη νομολογία, φόρος επί παροχής υπηρεσίας πρέπει να επιβάλλεται στον τόπο στον οποίον έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του αυτός που παρέχει την υπηρεσία, εκτός αν το συγκεκριμένο κριτήριο συνδέσεως δεν οδηγεί σε εύλογη από φορολογικής απόψεως λύση ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος²⁸. Το Δικαστήριο κατέληξε ότι η σύνδεση της παροχής υπηρεσιών με μια εγκατάσταση της επιχειρήσεως διάφορη από την έδρα της δεν λαμβάνεται υπόψη παρά μόνον αν η εγκατάσταση αυτή παρουσιάζει το στοιχείο της μονιμότητας σε επαρκή βαθμό και μια δομή ικανή, από απόψεως ανθρωπίνου και τεχνικού δυναμικού, να παράσχει την εν λόγω υπηρεσία²⁹.

50. Έτσι, η σύνδεση της παροχής υπηρεσιών με τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση αποσκοπεί απλώς στην τήρηση της βασικής αρχής του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία το σύστημα αυτό πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπον ώστε να ανταποκρίνεται όσο το δυνατόν καλύτερα στην οικονομική πραγματικότητα³⁰. Σκοπός της εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας είναι, κατά συνέπεια, να προσδιοριστεί ο τόπος της υποκειμένης στον φόρο πράξεως όταν η τελευταία έχει διασυνοριακό χαρακτήρα, λόγω της οικονομικής σημασίας που έχει η είσπραξη του ΦΠΑ για τα κράτη μέλη και των διαφορών που ίσως υφίστανται ακόμη μεταξύ των αντίστοιχων νομοθεσιών τους ως προς τους συντελεστές και τις απαλλαγές.

28 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Berkholz, σκέψη 17, απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψη 16), και προαναφερθείσες αποφάσεις ARO Lease, σκέψη 15, DFDS, σκέψη 19, και Lease Plan Luxembourg, σκέψη 24.

29 — Βλ. τη νομολογία που παρατίθεται στην υποσημείωση της σελίδας 11.

30 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, προαναφερθείσα απόφαση DFDS, σκέψη 23.

51. Ωστόσο, το γεγονός ότι μια μόνιμη εγκατάσταση περιλαμβάνει παγίως σύνολο ανθρώπινων και υλικών πόρων που καθιστούν δυνατή την παροχή υπηρεσιών στους πελάτες της επιχειρήσεως δεν δικαιολογεί, κατά τη γνώμη μου, το συμπέρασμα ότι ασκεί τις δραστηριότητές της ανεξάρτητα από τη μητρική της εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 4, της έκτης οδηγίας και ότι πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενη ξεχωριστά στον φόρο.

52. Η άποψη αυτή της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως είναι αντίθετη προς την προαναφερθείσα απόφαση DFDS, από την οποία προκύπτει σαφώς ότι μια μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί εκ φύσεως δευτερεύουσα εγκατάσταση μη έχουσα αυτοτέλεια έναντι της μητρικής της εταιρίας³¹. Η ερμηνεία αυτή που πραγματοποιήθηκε σε σχέση με μια θυγατρική η οποία, λόγω του ότι διέθετε ίδια νομική προσωπικότητα, αποτελούσε χωριστή νομική οντότητα από τη μητρική της εταιρία, αλλά στην πραγματικότητα ενεργούσε ως απλός βοηθός της θεωρώ ότι ισχύει, κατά μείζονα λόγο, στην περίπτωση μόνιμης εγκαταστάσεως η οποία δεν έχει ίδια νομική προσωπικότητα και αποτελεί απλώς έδρα εκμεταλλεύσεως.

53. Αποδοχή της θέσεως της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως θα συνεπαγόταν, όπως παρατηρεί η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, την αλυσιτέλεια των διατάξεων του άρθρου 9, παράγραφος 1. Πράγματι, αν η μόνιμη εγκατάσταση ήταν η ίδια αυτοτελής υποκείμενη στον φόρο, θα αρκούσε η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22

της έκτης οδηγίας, δυνάμει των οποίων κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να είναι εγγεγραμμένος στο κράτος όπου ασκεί τις δραστηριότητές του.

54. Το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας 79/1072³² επιβεβαιώνει, νομίζω, την ερμηνεία αυτή. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει κατά τη γνώμη μου ότι μια επιχείρηση που διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος υποδοχής θεωρείται ως υποκείμενη στον φόρο στο συγκεκριμένο κράτος. Η εν λόγω διάταξη επιβεβαιώνει συνεπώς, *a contrario*, την άποψη ότι μια μόνιμη εγκατάσταση δεν υπόκειται αυτοτελώς στον φόρο, χωριστά από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί τμήμα, αλλά καθιστά δυνατή τη σύνδεση της επιχειρήσεως αυτής με το κράτος υποδοχής. Θεωρώ ότι η Ιταλική Κυβέρνηση ερμηνεύει εσφαλμένα τον συγκεκριμένο κανόνα, βασιζόμενη σε αυτόν για να αντιμετωπίσει μια μόνιμη εγκατάσταση ως υποκείμενη αυτοτελώς στον φόρο³³.

55. Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι, όπως υποστήριξε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μία ενιαία νομική οντότητα δεν μπορεί να αποτελεί παρά ένα μόνον υποκείμενο στον φόρο.

32 — Υπενθυμίζω ότι το άρθρο αυτό ορίζει ότι: «Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος ο αναφερόμενος στο άρθρο 4 παράγραφος 1 της έκτης οδηγίας, ο οποίος [...] δεν είχε στη χώρα αυτή ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μία μόνιμη εγκατάσταση διεξαγωγής των δραστηριοτήτων [...]».

33 — Η Επιτροπή αναφέρει συναφώς ότι εναντίον της Ιταλικής Δημοκρατίας έχει κινηθεί διαδικασία κατά παραβάσεως, διότι η νομοθεσία του κράτους μέλους αυτού απαιτεί από την επιχείρηση η οποία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία να εγγραφεί εκ νέου στο κράτος αυτό ως προς τις πράξεις που επιχειρεί εκεί απευθείας από το εξωτερικό (σημείο 21 των γραπτών παρατηρήσεων της).

31 — Βλ. την εν λόγω απόφαση, σκέψη 25.

56. Ένα πρώτο επιβεβαιωτικό στοιχείο της ανωτέρω ερμηνείας ανευρίσκεται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, βάσει του οποίου, με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως με την επιτροπή του ΦΠΑ του άρθρου 29, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτική, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Όπως επισημαίνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η διάταξη αυτή μπορεί να γίνει αντιληπτή, *a contrario*, υπό την έννοια ότι ένα ενιαίο νομικό πρόσωπο δεν μπορεί να αποτελεί παρά έναν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο.

57. Η ίδια ερμηνεία επιβεβαιώνεται περαιτέρω από την ύπαρξη, εντός της έκτης οδηγίας, διαφόρων διατάξεων οι οποίες αφορούν περιπτώσεις στις οποίες υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε παραδόσεις αγαθών ή παρέχει υπηρεσίες για τις ανάγκες της ίδιας επιχείρησής. Συναφώς επιβάλλεται να γίνει μεία του άρθρου 28β, παράγραφος 5, στοιχείο β', σύμφωνα με το οποίο εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας «η μεταφορά από ένα υποκείμενο στο φόρο ενός αγαθού της επειχείρησής του προς ένα άλλο κράτος μέλος». Όπως η Επιτροπή και αντίθετα από την Πορτογαλική Κυβέρνηση, τείνω μάλλον προς την άποψη ότι το γεγονός ότι ο νομοθέτης έχει θεσπίσει τη διάταξη αυτή αποδεικνύει, *a contrario*, ότι μια τέτοια μεταφορά δεν συνιστά, κατ' αρχήν, παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας.

58. Η ίδια διαπίστωση μπορεί να γίνει σε σχέση με τις παροχές υπηρεσιών, διότι κατά

το άρθρο 6, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, προς αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και υπό την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως με την επιτροπή του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας την εκτέλεση από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση κατά την οποία η εκτέλεση μιας τέτοιας υπηρεσίας από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ.

59. Η διάταξη αυτή αφορά την περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, μια επιχείρηση ασκεί δραστηριότητες απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ. Η άσκηση δραστηριοτήτων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ συνεπάγεται ότι το κόστος των υπηρεσιών που παρέχει η επιχείρηση στους πελάτες της δεν προσυξάνεται με τον φόρο αυτόν και ότι δεν δικαιούται να ζητήσει, για την άσκηση των εν λόγω δραστηριοτήτων, την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή ο κοινοτικός νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 6, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ότι ένα κράτος μέλος δύναται, υπό την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως με την επιτροπή του ΦΠΑ, να αποφασίσει ότι οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιεί η επιχείρηση για τις ανάγκες μιας μόνιμης εγκαταστάσεως υπόκεινται στον ΦΠΑ προκειμένου να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, διότι αν είχε λάβει τις υπηρεσίες αυτές από άλλον υποκείμενο στον φόρο, δεν θα είχε την δυνατότητα να τον μετακυλίσει στους δικούς της πελάτες.

60. Το γεγονός ότι η έκτη οδηγία περιέχει διάφορες διατάξεις που προβλέπουν ρητώς υπό ποιες προϋποθέσεις παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί ο υποκείμενος

στον φόρο για τις επαγγελματικές ή τις ιδιωτικές του ανάγκες είναι εξομοιωσίμες με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας επιβεβαιώνει, κατά την άποψή μου, ότι, πέρα από τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, τέτοιες παροχές δεν αποτελούν πράξεις υποκείμενες στον φόρο αυτόν.

61. Τέλος, θεωρώ ότι ούτε οι προβλεπόμενες στο άρθρο 7 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ προϋποθέσεις φορολογήσεως των κερδών που πραγματοποιούνται στο κράτος εγκαταστάσεως μέσω μιας μόνιμης εγκαταστάσεως μπορούν να θέσουν υπό αμφισβήτηση την ερμηνεία αυτή. Οι κανόνες αυτοί, οι οποίοι εφαρμόζονται στον τομέα της άμεσης φορολογίας, δεν σχετίζονται με την εφαρμογή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Είναι γνωστό ότι η άμεση φορολογία υπάγεται στην κυριαρχική εξουσία των κρατών μελών. Τα τελευταία μπορούν κατά συνέπεια να προβλέψουν τη φορολόγηση των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στην επικράτειά τους και ως προς τα κέρδη που έχουν πραγματοποιήσει στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τους σε άλλο κράτος μέλος. Τα κράτη μπορούν επίσης να προβλέψουν τη φορολόγηση των εταιριών που ασκούν κάποια δραστηριότητα στην επικράτειά τους μέσω μιας μόνιμης εγκαταστάσεως.

62. Το άρθρο 7, δεύτερη παράγραφος, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, τις διατάξεις του οποίου επαναλαμβάνει το άρθρο 4, παράγραφος 2, της συναφθείσας από τα κράτη μέλη κατ' εφαρμογή του άρθρου 293 ΕΚ συμβάσεως 90/436/ΕΟΚ³⁴,

έχει ως σκοπό να κατανειμί συμβατικώς τη φορολογική αρμοδιότητα των συμβαλλόμενων κρατών για την αποφυγή της διπλής επιβολής φόρου επί των κερδών των επιχειρήσεων όταν ασκούν διεθνείς δραστηριότητες. Βάσει του συστήματος που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου, το κράτος στο οποίο εδρεύει η επιχείρηση φορολογεί όλα τα κέρδη της, εκτός αν η τελευταία ασκεί της δραστηριότητές της σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκαταστάσεως³⁵. Στην περίπτωση αυτή, ο μόνιμος χαρακτήρας της δευτερεύουσας εγκαταστάσεως στο έδαφος του κράτους υποδοχής επιτρέπει τη σύνδεση της εγκαταστάσεως αυτής με τη φορολογική κυριαρχία του κράτους αυτού. Τα κέρδη που έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση μέσω της μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως φορολογούνται κατά συνέπεια από το κράτος στο οποίο βρίσκεται η τελευταία. Σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, καταλογίζονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη τα οποία θα είχε μπορέσει να πραγματοποιήσει αν αποτελούσε «χωριστή επιχείρηση [...] με πλήρη ανεξαρτησία από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση».

63. Όπως προκύπτει από το γράμμα της η διάταξη αυτή, είναι εφαρμοστέα μόνον όταν η δευτερεύουσα εγκατάσταση δεν αποτελεί χωριστή επιχείρηση, τελείως ανεξάρτητη από τη μητρική της εταιρία. Η εν λόγω διάταξη αποσκοπεί επομένως στο να καταλογίσει στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση το μέρος των κερδών που έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση μέσω αυτής σαν να

34 — Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ 1990, L 225, σ. 10).

35 — Η έννοια της «μόνιμης εγκαταστάσεως» ορίζεται στο άρθρο 5 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, με την έννοια αυτή υποδηλώνεται μια μόνιμη εμπορική εγκατάσταση διά της οποίας μια επιχείρηση ασκεί το σύνολο ή μέρος της δραστηριότητάς της. Περιλαμβάνει μεταξύ άλλων την κεντρική διοίκηση, το υποκατάστημα, το γραφείο, το εργοστάσιο, το εργαστήριο κ.λπ.

αποτελούσε η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση πλασματική αυτοτελή επιχείρηση. Εντούτοις, το γεγονός ότι στον τομέα της άμεσης φορολογίας, για τον υπολογισμό του φόρου επί των κερδών η μόνιμη εγκατάσταση μιας εταιρίας μη εγκατεστημένης στην ημεδαπή αντιμετωπίζεται ως αυτοτελής επιχείρηση δεν πρέπει να οδηγήσει, κατά τη γνώμη μου, στο συμπέρασμα ότι αποτελεί αυτοτελή επιχείρηση κατά την έννοια του κοινού συστήματος του ΦΠΑ.

64. Πράγματι, αφενός το σύστημα αυτό βασίζεται σε έννοιες που έχουν εναρμονισθεί σε κοινοτικό επίπεδο, όπως η έννοια του υποκείμενου στον φόρο, το περιεχόμενο της οποίας δεν θα μπορούσε να ποικίλλει αναλόγως των εθνικών διατάξεων περί άμεσης φορολογήσεως των κερδών, χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο ο σκοπός της έκτης οδηγίας. Αφετέρου, η αρχή του «arm's length», η οποία προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 2, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, βασίζεται σε πλάσμα δικαίου, διότι συνίσταται στην αντιμετώπιση μιας μόνιμης εγκαταστάσεως σαν να πρόκειται για ανεξάρτητη επιχείρηση χωρίς να είναι στην πραγματικότητα. Όμως στο κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ η συνεκτίμηση της οικονομικής πραγματικότητας αποτελεί θεμελιώδες κριτήριο³⁶. Δυνάμει ιδίως της αρχής αυτής πρέπει η βάση επιβολής του φόρου αυτού να ανταποκρίνεται στο πράγματι ληφθέν αντάλλαγμα για την παρασχεθείσα υπηρεσία και όχι σε αξία καθοριζόμενη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων³⁷. Το να ληφθεί ως βάση ένα νομικό πλάσμα και να

αντιμετωπισθεί μια εσωτερική πράξη σαν να πρόκειται για πράξη διενεργούμενη μεταξύ δύο ανεξάρτητων οντοτήτων θα αντέβαινε προς το σύστημα αυτό.

65. Ομοίως, θεωρώ ότι ούτε ο καταλογισμός του κόστους των επίμαχων υπηρεσιών επί των κερδών που πραγματοποιούνται μέσω μιας μόνιμης εγκαταστάσεως στο κράτος υποδοχής μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη έννομης σχέσεως υπό την έννοια της σχετικής με τον ΦΠΑ νομολογίας. Η επιβολή αυτή του κόστους των εν λόγω υπηρεσιών επί του μέρους των κερδών της επιχειρήσεως που προέρχονται από τη μόνιμη εγκατάσταση της αποτελεί το εύλογο και δίκαιο αντάλλαγμα της κατανομής αυτής των κερδών για τα οικεία κράτη. Επιπλέον πρόκειται για καταμερισμό, μεταξύ των κρατών, των γενικών δαπανών στις οποίες προβαίνει η επιχείρηση για την άσκηση των δραστηριοτήτων της. Συνεπώς, το άρθρο 7, παράγραφος 3, το υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ προβλέπει ότι κατά τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκαταστάσεως εκπίπτουν τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την άσκηση των δραστηριοτήτων της, περιλαμβανομένων των γενικών διοικητικών εξόδων που πραγματοποιήθηκαν είτε στο κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση είτε αλλού. Το ότι χρεώνεται στη μόνιμη εγκατάσταση το κόστος των υπηρεσιών που της παρασχεθήκαν αποτελεί επομένως απλή απόρροια του υπολογισμού των φορολογητέων κερδών στο κράτος εγκαταστάσεως και ούτε αυτό αποδεικνύει ότι η συγκεκριμένη εγκατάσταση συνιστά οντότητα ανεξάρτητη από τη μητρική της εταιρία.

36 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση DFDS, σκέψη 23.

37 — Βλ. αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, *Naturally Yours Cosmetics* (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16), της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93, *Empire Stores* (Συλλογή 1994, σ. I-2329, σκέψη 18), της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96, *Madgett και Baldwin* (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 40), και της 3ης Ιουλίου 2001, C-380/99, *Bertelsmann* (Συλλογή 2001, σ. I-5163, σκέψη 22).

66. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, συναφώς, ποια επίδραση θα μπορούσε να έχει μια *cost sharing agreement*. Ωστόσο, δεν παρέχει

κάποιο ακριβές στοιχείο ως προς τι νοείται με τη διατύπωση αυτή υπό τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης και, κυρίως, ως προς το ποια συμφωνία θα περιέγραφε με τον όρο «*agreement*». Εν πάση περιπτώσει, έστω και αν η επιχείρηση, στο πλαίσιο της εσωτερικής της πολιτικής, είχε ρυθμίσει με κάποια πράξη την κατανομή μεταξύ των μονίμων εγκαταστάσεών της του κόστους των υπηρεσιών διευθύνσεως, των γενικών δαπανών διοικήσεως καθώς και των δαπανών που προκαλεί η παροχή υπηρεσιών όπως οι επίμαχες, αυτό δε θα απεδείκνυε ότι οι εν λόγω εγκαταστάσεις συνιστούν ανεξάρτητες οντότητες.

πρώτο προδικαστικό ερώτημα ότι τα άρθρα 2, σημείο 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, πλην των εξαιρέσεων που προβλέπονται στην έκτη οδηγία, οι υπηρεσίες που παρέχονται από μητρική εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή προς δευτερεύουσα εγκατάσταση σε κράτος μέλος, η οποία δεν είναι καταχωρισμένη στο κράτος αυτό ως χωριστή νομική οντότητα και αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, δεν μπορούν να αποτελέσουν πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, ακόμα και όταν το κόστος των υπηρεσιών αυτών έχει καταλογιστεί στη συγκεκριμένη εγκατάσταση.

67. Τέλος, όπως υπενθύμισε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου κατά την επ' ακροατηρίου συνεδρίαση, είναι σημαντικό το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη των οικονομικών συνεπειών που μπορεί να έχει για τους επιχειρηματίες, να έχει βέβαιο περιεχόμενο και η εφαρμογή του να είναι προβλέψιμη. Το κριτήριο της ίδιας νομικής προσωπικότητας της δευτερεύουσας εγκαταστάσεως είναι ικανό να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις αυτές. Καθιστά γνωστό στις εταιρίες ενός κράτους μέλους οι οποίες επιθυμούν να ασκήσουν τις δραστηριότητές τους σε άλλο κράτος μέλος ότι οι υπηρεσίες που θα ανταλλάσσουν με τη δευτερεύουσα εγκατάσταση δεν θα υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ, αν αποφασίσουν να ασκήσουν το δικαίωμά τους προς εγκατάσταση μέσω μιας μόνιμης εγκαταστάσεως και όχι μέσω εταιρίας καταχωρισμένης ως χωριστής νομικής οντότητας σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους υποδοχής.

68. Βάσει του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο

Γ — *Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος*

69. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, και, ενδεχομένως, σε ποιο βαθμό, η χρέωση στη θυγατρική του κόστους των υπηρεσιών αυτών μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ασχέτως του ύψους της χρέωσης και ανεξαρτήτως της επιδιώξεως κέρδους.

70. Το ερώτημα αυτό έχει χρησιμότητα για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης μόνον εφόσον γίνει δεκτό ότι οι συγκεκριμένες υπηρεσίες υπόκεινται στον ΦΠΑ. Επειδή έχω προτείνει στο Δικαστήριο να

κρίνει ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούν να αποτελούν πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, δεν ανακύπτει το ζήτημα αν, και σε ποια έκταση, η χρέωση των δαπανών προσδίδει επαχθή χαρακτήρα στην πράξη. Θεωρώ επομένως ότι παρέλκει η εξέταση του ερωτήματος αυτού.

Δ — Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

71. Με το τρίτο του προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν εθνική πρακτική, βάσει της οποίας υποβάλλονται στον ΦΠΑ οι υπηρεσίες που παρέχονται προς μόνιμη εγκατάσταση από μητρική εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος, είναι αντίθετη προς το κατοχυρούμενο με το άρθρο 43 ΕΚ δικαίωμα εγκαταστάσεως.

72. Η προσφεύγουσα, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή προτείνουν να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Ισχυρίζονται ότι μια τέτοια πρακτική συνιστά διάκριση αντιβαίνουσα προς τη Συνθήκη ΕΚ εάν, όπως φαίνεται ότι συμβαίνει εν προκειμένω, αφορά τις μόνιμες εγκαταστάσεις των εταιριών που εδρεύουν στην αλλοδαπή και όχι εκείνες των ημεδαπών εταιριών. Περαιτέρω επισημαίνουν ότι, ακόμα και αν η πρακτική αυτή εφαρμοζόταν αδιακρίτως επί των μόνιμων εγκαταστάσεων των εδρευουσών και των μη εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών, θα αποτελούσε περιορισμό της ελευθερίας

εγκαταστάσεως μη δυνάμενο να δικαιολογηθεί λόγω γενικού συμφέροντος, οπότε η εν λόγω πρακτική θα ήταν αντίθετη προς την έκτη οδηγία.

73. Η Ιταλική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση ισχυρίζονται ότι μια τέτοια πρακτική δεν είναι αντίθετη προς τη Συνθήκη, καθόσον υποστήριξαν ότι είναι σύμφωνη προς την έκτη οδηγία.

74. Προσωπικώς, έχω εντονότερες αμφιβολίες ως προς το παραδεκτό του συγκεκριμένου προδικαστικού ερωτήματος. Δεν βλέπω ποια είναι η χρησιμότητά τους για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Αντιθέτως προς την άμεση φορολογία, ο ΦΠΑ έχει εναρμονιστεί, ιδίως, μέσω της έκτης οδηγίας. Εφόσον έχει διαπιστωθεί ότι εθνική νομοθεσία ή πρακτική είναι αντίθετη προς αυτήν, περιττεύει η επιπλέον εξέταση του αν αντιβαίνει προς τις προβλεπόμενες στη Συνθήκη ελευθερίες, όπως είναι η ελευθερία εγκαταστάσεως. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο δεν έχει επισημάνει τους λόγους για τους οποίους θα έπρεπε να εξετασθεί το ερώτημα αυτό.

75. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι το τρίτο προδικαστικό ερώτημα δεν χρήζει απαντήσεως.

V — Προτάσεις

76. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione ως εξής:

«Τα άρθρα 2, σημείο 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, πλην των εξαιρέσεων που προβλέπονται στην έκτη οδηγία, οι υπηρεσίες που παρέχονται από μητρική εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή προς δευτερεύουσα εγκατάσταση σε κράτος μέλος, η οποία δεν είναι εγγεγραμμένη στο κράτος αυτό ως ξεχωριστή νομική οντότητα και αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, δεν μπορούν να αποτελέσουν πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, ακόμα και όταν το κόστος των υπηρεσιών αυτών έχει καταλογιστεί στη συγκεκριμένη εγκατάσταση.»