Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 12ης Δεκεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 168 – Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ – Απόκτηση διοικητικών υπηρεσιών που παρέχονται εντός του ίδιου ομίλου εταιριών – Άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης»

Στην υπόθεση C-527/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul Prahova (πολυμελές πρωτοδικείο Prahova, Ρουμανία) με απόφαση της 30ής Δεκεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Αυγούστου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Weatherford Atlas Gip SA

κατά

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

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, A. Kumin και I. Ziemele, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Richard de la Tour

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Weatherford Atlas Gip SA, εκπροσωπούμενη από τον D.-D. Dascălu και την A. M. Iordache, avocați,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις R. Antonie, M. Chicu και E. Gane,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Herold και την E. A. Stamate,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2 και 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της εταιρίας Weatherford Atlas Gip SA και, αφετέρου, της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Εθνικής υπηρεσίας φορολογικής διοίκησης – Γενική διεύθυνση επίλυσης διαφορών, Ρουμανία) και της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Εθνικής υπηρεσίας φορολογικής διοίκησης – Γενική διεύθυνση φορολογουμένων υψηλού εισοδήματος, Ρουμανία) (στο εξής, από κοινού: φορολογική αρχή), σχετικά με την άρνηση της φορολογικής αρχής να αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που καταβλήθηκε επί των εισροών για την απόκτηση διοικητικών υπηρεσιών που παρέχονται εντός του ίδιου ομίλου εταιριών.

Το νομικό πλαίσιο

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

4 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, νοείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

5 Το άρθρο 11 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (εφεξής: επιτροπή ΦΠΑ), κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης.

Το κράτος μέλος που ασκεί τη δυνατότητα επιλογής που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο μπορεί να θεσπίζει κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της εν λόγω διάταξης.»

6 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Η Weatherford Atlas Gip ανήκει στον όμιλο εταιριών Weatherford, ο οποίος ειδικεύεται σε υπηρεσίες που σχετίζονται με το πετρέλαιο.

8 Στις 6 Ιουνίου 2016 η Weatherford Atlas Gip απέκτησε, κατόπιν συγχώνευσης με απορρόφηση, τη ρουμανική εταιρία Foserco SA, συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεών της. Η δραστηριότητα της Foserco συνίστατο στην παροχή βοηθητικών υπηρεσιών για την εξόρυξη πετρελαίου και φυσικού αερίου.

9 Το 2015 και το 2016 η Foserco παρείχε υπηρεσίες σχετικές με γεωτρήσεις στη Ρουμανία σε δύο πελάτες, την OMV Petrom και την Petrofarc. Προκειμένου να παράσχει τις υπηρεσίες αυτές, η Foserco απέκτησε από εταιρίες του ομίλου Weatherford γενικές διοικητικές υπηρεσίες, όπως, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες πληροφορικής, ανθρωπίνων πόρων, μάρκετινγκ, καθώς και λογιστικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες. Οι εν λόγω γενικές διοικητικές υπηρεσίες παρέχονταν από οντότητες εγκατεστημένες εκτός Ρουμανίας και για τον υπολογισμό του ΦΠΑ επ' αυτών εφαρμόστηκε η αντιστροφή της επιβάρυνσης. Οι ίδιες υπηρεσίες παρέχονταν επίσης και σε άλλες εταιρίες του ομίλου.

10 Μετά την ως άνω συγχώνευση, η φορολογική αρχή διέταξε, με απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2019, νέο έλεγχο των υποχρεώσεων της Weatherford Atlas Gip όσον αφορά τον φόρο εταιριών και τον ΦΠΑ για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2014 έως 30 Ιουνίου 2015. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αφορούσε και τις υποχρεώσεις της εταιρίας Foserco, τις οποίες ανέλαβε η Weatherford Atlas Gip.

11 Κατόπιν του ελέγχου, η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου και έκθεση φορολογικού ελέγχου, στις οποίες δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που είχε καταβάλει η Foserco επί των εισροών για τις αποκτηθείσες διοικητικές υπηρεσίες, ύψους 1 774 419 ρουμανικών λέου (RON) (περίπου 356 540 ευρώ), με την αιτιολογία, αφενός, ότι δεν προσκομίστηκε καμία πράξη ή έγγραφο που να αποδείκνυε τη σχέση μεταξύ των αποκτηθεισών υπηρεσιών και της δραστηριότητας του ελεγχόμενου υποκειμένου στον φόρο και, αφετέρου, ότι από τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν προέκυπτε ούτε η φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών, ούτε η ταυτότητα των προσώπων που τις παρείχαν, ούτε το χρονικό διάστημα κατά το οποίο παρασχέθηκαν, ούτε η αναγκαιότητά τους για τη Foserco.

12 Η Weatherford Atlas Gip υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της ως άνω πράξης επιβολής φόρου και έκθεσης φορολογικού ελέγχου. Δεδομένου ότι η εν λόγω διοικητική ένσταση απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή με απόφαση της 22ας Απριλίου 2020, η Weatherford Atlas Gip άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunalul Prahova (πολυμελούς πρωτοδικείου Prahova, Ρουμανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο. Στο πλαίσιο της εξέτασης της προσφυγής, η φορολογική αρχή διευκρίνισε ότι ναι μεν δεν αμφισβητούνταν η ύπαρξη των αποκτηθεισών υπηρεσιών, αλλά η Weatherford Atlas Gip δεν είχε αποδείξει την ύπαρξη σχέσης μεταξύ των υπηρεσιών αυτών και των φορολογούμενων πράξεών της. Κατά την εν λόγω αρχή, δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί τέτοια σχέση, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε πλείονες εταιρίες του ομίλου Weatherford και, επομένως, ωφέλησαν άλλα μέλη του ομίλου ή και τον ίδιο τον όμιλο αυτόν καθεαυτόν. Μολονότι το κόστος των ως άνω υπηρεσιών επιμερίστηκε μεταξύ των εν λόγω εταιριών, η φορολογική αρχή υποστηρίζει, εντούτοις, ότι δεν έπρεπε να τιμολογηθούν στη Weatherford Atlas Gip, διότι δεν της ήταν αναγκαίες.

13 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η φορολογική αρχή δεν αρνείται ότι οι επίμαχες διοικητικές υπηρεσίες όντως παρασχέθηκαν και δεν επικαλείται καμία φοροδιαφυγή, αλλά αρνείται να αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης, με την αιτιολογία ότι δεν αποδείχθηκε η αναγκαιότητα της απόκτησης των υπηρεσιών για τον υποκείμενο στον φόρο. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, συναφώς, αν, δυνάμει της οδηγίας ΦΠΑ, είναι δυνατή η άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών βάσει υποκειμενικής εκτίμησης της φορολογικής αρχής σχετικά με την αναγκαιότητα και τη σκοπιμότητα της απόκτησης τέτοιων υπηρεσιών, όταν αποδεικνύεται ότι το σχετικό με αυτές κόστος αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια της νομολογίας που απορρέει, μεταξύ άλλων, από την απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, σκέψη 24).

14 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul Prahova (πολυμελές πρωτοδικείο Prahova) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 168 της [οδηγίας ΦΠΑ], 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 [ΦΠΑ] που καταβλήθηκε για αποκτηθείσες διοικητικές υπηρεσίες όταν αποδεικνύεται ότι το σύνολο των δαπανών που καταγράφηκαν για τις αποκτηθείσες 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, για τους σκοπούς της ερμηνείας των διατάξεων των άρθρων 2 και 168 της [οδηγίας ΦΠΑ], 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 ατομικά ως χρησιμοποιούμενες για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων, ήτοι ότι τις απέκτησαν για τις δικές τους ανάγκες;

3) Για τους σκοπούς της ερμηνείας του άρθρου 2 της [οδηγίας ΦΠΑ] όταν 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, μολονότι εκτιμάται ότι δεν έχει ωφεληθεί από τις εν λόγω υπηρεσίες;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

15 Με τα εν λόγω προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική δυνάμει της οποίας η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε υποκείμενος στον φόρο κατά την απόκτηση υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο που ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών, με την αιτιολογία ότι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν συγχρόνως σε άλλες εταιρίες του ίδιου ομίλου και ότι η απόκτησή τους δεν ήταν αναγκαία ή ενδεδειγμένη.

Επί του παραδεκτού

16 Η Ρουμανική Κυβέρνηση προβάλλει ένσταση απαραδέκτου των ως άνω προδικαστικών ερωτημάτων, διότι το μεν πρώτο στηρίζεται σε μη τεκμηριωμένη πραγματική παραδοχή και έχει, ως εκ τούτου, υποθετικό χαρακτήρα, το δε δεύτερο στηρίζεται σε έκθεση των πραγματικών περιστατικών από την οποία δεν μπορεί να γίνει κατανοητός ο λόγος που οδήγησε το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο.

17 Κατά πάγια νομολογία, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υποβάλλονται από το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και νομικού πλαισίου το οποίο αυτό προσδιορίζει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει την αίτηση που του έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 29ης Ιουνίου 2023, Super Bock Bebidas, C-211/22, EU:C:2023:529, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

18 Εν προκειμένω, όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να ελέγξει την ακρίβεια της πραγματικής παραδοχής στην οποία βασίζεται το ερώτημα και, εν πάση περιπτώσει, το εν λόγω ερώτημα δεν φαίνεται να είναι προδήλως υποθετικό,

λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως περιγράφεται από το αιτούν δικαστήριο. Επομένως, το παραδεκτό του ερωτήματος αυτού δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.

19 Όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από την έκθεση του νομοθετικού και πραγματικού πλαισίου της διαφοράς της κύριας δίκης μπορεί να γίνει κατανοητός ο λόγος που οδήγησε το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και ότι η εν λόγω έκθεση περιλαμβάνει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο ερώτημα. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί το παραδεκτό ούτε του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος.

20 Κατά συνέπεια, το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλονται παραδεκτώς.

Επί της ουσίας

21 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών για τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Επομένως, το δικαίωμα έκπτωσης το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται. Ασκείται αμέσως για το σύνολο του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις πράξεις επί των εισροών. Πράγματι, σκοπός του συστήματος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Επομένως, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ. Κατά το μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή κατά τον χρόνο απόκτησης αγαθού ή υπηρεσίας, χρησιμοποιεί το αγαθό ή την υπηρεσία για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή έχει καταβάλει για το αγαθό ή την υπηρεσία (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προϋποθέτει ότι υφίσταται, στο στάδιο εισροών, πράξη υποκείμενη η ίδια στον ΦΠΑ. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, και επομένως υπόκειται στον ΦΠΑ, μόνον εάν μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη. Τούτο ισχύει όταν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της εισπραττόμενης αντιπαροχής (απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, εν προκειμένω, να εξακριβώσει, κατά πρώτον, ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης αποκτήσεις διοικητικών υπηρεσιών είναι πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως. Προς τούτο, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να ελέγξει κατά πόσον υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των ως άνω υπηρεσιών και της καταβληθείσας από τη Foserco αντιπαροχής.

25 Επιπλέον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, πρέπει, αφενός, ο ενδιαφερόμενος να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση να χρησιμοποιούνται, στο μεν στάδιο των εκροών, από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων, στο δε στάδιο των εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παραδίδονται ή να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Ιανουαρίου 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, σκέψη 33, και της 7ης Μαρτίου 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, εν προκειμένω, να εξακριβώσει, κατά δεύτερον, ότι η Foserco και οι εταιρίες που παρείχαν τις επίμαχες στην κύρια δίκη διοικητικές υπηρεσίες είναι υποκείμενοι στον φόρο, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, και ότι οι εν λόγω υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν στο στάδιο των εισροών από τη Foserco για τις ανάγκες των δικών της φορολογητέων πράξεων.

27 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης όμιλος εταιριών φαίνεται να αποτελείται από διαφορετικούς υποκειμένους στον φόρο και ότι δεν αποτελεί, κατά τα φαινόμενα, ενιαίο υποκείμενο στον φόρο, ήτοι όμιλο ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως καθώς και από τις γραπτές παρατηρήσεις της Weatherford Atlas Gip προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη διοικητικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν στη Foserco, ρουμανική εταιρία, από εταιρίες εγκατεστημένες εκτός Ρουμανίας. Πλην όμως, ένας όμιλος ΦΠΑ περιορίζεται κατ' ανάγκην στο έδαφος ενός και του αυτού κράτους μέλους, όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 11 (πρβλ. απόφαση της 11ης Μαρτίου 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, σκέψη 24).

28 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι είναι κατ' αρχήν αναγκαίο να υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μίας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση αυτών περιλαμβάνονται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης [απόφαση της 13ης Ιουνίου 2024, C (Δικαστικοί διαχειριστές και εκκαθαριστές), C-696/22, EU:C:2024:499, σκέψη 86 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

29 Ωστόσο, δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται επίσης υπέρ του υποκειμένου στον φόρο ακόμη και σε περίπτωση που δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον το κόστος των επίμαχων αγαθών και υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός

παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Το Δικαστήριο έχει επιπλέον διευκρινίσει ότι η ύπαρξη σχέσεων μεταξύ των πράξεων πρέπει να αξιολογείται με γνώμονα το αντικειμενικό περιεχόμενο των πράξεων. Ειδικότερα, οι φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να συνεκτιμούν όλες τις περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνουν υπόψη μόνον τις πράξεις που συνδέονται αντικειμενικά με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών που απέκτησε, σε προγενέστερο στάδιο, ο υποκείμενος στον φόρο και η αποκλειστική αιτία της απόκτησης αυτής, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως κριτήριο καθορισμού του αντικειμενικού περιεχομένου [πρβλ. αποφάσεις της 13ης Ιουνίου 2024, C (Δικαστικοί διαχειριστές και εκκαθαριστές), C-696/22, EU:C:2024:499, σκέψη 89, και της 4ης Οκτωβρίου 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

31 Στο πλαίσιο αυτό, από τη νομολογία προκύπτει ότι δεν είναι δυνατόν να παρέχει δικαίωμα έκπτωσης το μέρος των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο το οποίο δεν συνδέεται με τις πράξεις που πραγματοποίησε ο ίδιος αλλά με πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από τρίτο [πρβλ. αποφάσεις της 1ης Οκτωβρίου 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, σκέψη 38, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Finanzamt R (Εκπτωση του ΦΠΑ που συνδέεται με εισφορά εταίρου), C-98/21, EU:C:2022:645, σκέψη 55].

32 Εν προκειμένω, αν αποδειχθεί ότι μέρος των υπηρεσιών στο πλαίσιο των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες στην κύρια δίκη δαπάνες δεν χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες πράξεων του ίδιου του υποκειμένου στον φόρο αλλά για τις ανάγκες πράξεων πραγματοποιούμενων από τρίτους, η υφιστάμενη ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των υπηρεσιών αυτών και των φορολογητέων πράξεων του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο θα έχει εν μέρει διαρραγεί, οπότε αυτός δεν θα δικαιούται να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ που επιβάρυνε το ως άνω μέρος των δαπανών (πρβλ. απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του υποκειμένου στον φόρο, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να καθορίσει, ιδίως υπό το πρίσμα των συμβάσεων παροχής υπηρεσιών και της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας, σε ποιον βαθμό οι σχετικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν όντως προκειμένου να μπορέσει ο υποκείμενος στον φόρο να προβεί στις φορολογητέες πράξεις του. Πράγματι, μόνο στον βαθμό αυτόν ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών θα θεωρείται ως επιβαρύνων υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, σκέψεις 40 και 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Το γεγονός ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη διοικητικές υπηρεσίες παρέχονται ταυτόχρονα σε πλείονες αποδέκτες δεν ασκεί συναφώς επιρροή. Αντιθέτως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να βεβαιωθεί ότι το μέρος των δαπανών που αναλογούν στον υποκείμενο στον φόρο για τις υπηρεσίες αυτές αντιστοιχεί πράγματι στις υπηρεσίες που αυτός έλαβε για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων.

35 Το ζήτημα αν η απόκτηση των επίμαχων στην κύρια δίκη διοικητικών υπηρεσιών ήταν αναγκαία ή ενδεδειγμένη είναι επίσης, κατά τα φαινόμενα, άνευ σημασίας, δεδομένου ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από το κριτήριο της οικονομικής αποδοτικότητας

της πράξης εισροών. Πράγματι, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στη διασφάλιση της ουδετερότητας ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ. Επομένως, το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ και γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν, μεταγενέστερα, η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα δεν πραγματοποιήθηκε και, ως εκ τούτου, δεν πραγματοποιήθηκαν φορολογούμενες πράξεις ή ο υποκείμενος στον φόρο δεν ήταν σε θέση να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για τις οποίες έγινε η έκπτωση στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της θέλησής του [πρβλ. απόφαση της 13ης Ιουνίου 2024, C (Δικαστικοί διαχειριστές και εκκαθαριστές), C-696/22, EU:C:2024:499, σκέψη 94 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

36 Τέλος, όσον αφορά το βάρος απόδειξης, κατά πάγια νομολογία, εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τύχει της έκπτωσης αυτής. Οι φορολογικές αρχές δύνανται, επομένως, να απαιτήσουν από τον ίδιο τον φορολογούμενο τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα για να αποφασίσουν αν πρέπει να γίνει δεκτή ή όχι η ζητούμενη δυνατότητα έκπτωσης του φόρου (πρβλ. αποφάσεις της 9ης Δεκεμβρίου 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 16ης Φεβρουαρίου 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, σκέψεις 99 και 100).

37 Η δε αξιολόγηση των ως άνω αποδεικτικών στοιχείων πρέπει να πραγματοποιείται από το εθνικό δικαστήριο σύμφωνα με τους αποδεικτικούς κανόνες της εθνικής νομοθεσίας, μέσω σφαιρικής εκτίμησης όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης [πρβλ. αποφάσεις της 25ης Μαΐου 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (ΦΠΑ – Εικονική απόκτηση), C-114/22, EU:C:2023:430, σκέψη 36, και της 11ης Ιανουαρίου 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, σκέψη 34].

38 Κατά συνέπεια, το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική δυνάμει της οποίας η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε υποκείμενος στον φόρο κατά την απόκτηση υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο που ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών, με την αιτιολογία ότι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν συγχρόνως σε άλλες εταιρίες του ίδιου ομίλου και ότι η απόκτησή τους δεν ήταν αναγκαία ή ενδεδειγμένη, όταν αποδεικνύεται ότι οι ως άνω υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς των δικών του φορολογητέων πράξεων.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

39 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, για τους σκοπούς της ερμηνείας του άρθρου 2 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν 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, μολονότι εκτιμάται ότι δεν έχει ωφεληθεί από τις εν λόγω υπηρεσίες.

40 Όπως παρατήρησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το ερώτημα αυτό δεν φαίνεται να ασκεί επιρροή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Πράγματι, ουδόλως αμφισβητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς, ότι η Foserco ήταν υποκείμενη στον φόρο, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ. Όπως

επίσης επισήμανε η Ρουμανική Κυβέρνηση, πρόκειται για ζήτημα διαφορετικό από εκείνο της ύπαρξης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για τις επίμαχες στην κύρια δίκη διοικητικές υπηρεσίες.

41 Κατά συνέπεια, λαμβανομένης υπόψη της πάγιας νομολογίας που υπενθυμίζεται στη σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως, το τρίτο προδικαστικό ερώτημα κρίνεται απαράδεκτο.

Επί των δικαστικών εξόδων

42 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική δυνάμει της οποίας η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε υποκείμενος στον φόρο κατά την απόκτηση υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο που ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών, με την αιτιολογία ότι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν συγχρόνως σε άλλες εταιρίες του ίδιου ομίλου και ότι η απόκτησή τους δεν ήταν αναγκαία ή ενδεδειγμένη, όταν αποδεικνύεται ότι οι ως άνω υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς των δικών του φορολογητέων πράξεων.

(υπογραφές)