ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIAL FENNELLY
της 12ης Δεκεμβρίου 1996 *

1. Όταν ορισμένη εταιρία η οποία ασχολείται με χρηματοδοτικές μισθώσεις και είναι εγκατεστημένη εντός ενός κράτους μέλους (των Κάτω Χωρών) θέτει στη διάθεση πελατών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος (Βέλγιο) επιβατηγά αυτοκίνητα βάσει χρηματοδοτικών μισθώσεων, σε ποιο κράτος μέλος παρέχονται οι υπηρεσίες χρηματοδοτικής μισθώσεως όσον αφορά την επιβολή του ΦΠΑ; Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, ένα ολλανδικό δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [1].

I — Νομικό και πραγματικό πλαίσιο

2. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας αφορά τις «παροχές υπηρεσιών». Η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού ορίζει τα εξής:

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

Μέχρι την κατάργησή του από το άρθρο 1, παράγραφος 1, της δέκατης οδηγίας του Συμβουλίου [2], το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, όριζε τα εξής:

«τόπος παροχής υπηρεσιών μισθώσεως ενσωμάτων κινητών αγαθών — εξαιρέσει όλων των μεταφορικών μέσων — τα οποία εξάγονται από τον εκμισθωτή ενός κράτους μέλους για να χρησιμοποιηθούν σε άλλο κράτος μέλος είναι ο τόπος της χρησιμοποιήσεως αυτής».

Ως προς τις υπηρεσίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', οι οποίες παρατίθενται στις διάφορες περιπτώσεις του, εφόσον παρέχονται «σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητος», αλλ' εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τόπος παροχής υπη-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 — Δέκατη οδηγία 84/386/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 31ης Ιουλίου 1984, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, η οποία τροποποιεί την οδηγία 77/388/ΕΟΚ — επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας στις μισθώσεις ενσωμάτων κινητών αγαθών (ΕΕ 1984, L 208, σ. 58, στο εξής: δέκατη οδηγία).

ρεσιών «είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του λήπτου ή της μονίμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του».

Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της δέκατης οδηγίας προσέθεσε την ακόλουθη περίπτωση στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας σε αντικατάσταση του προπαρατεθέντος στοιχείου δ', του άρθρου 9, παράγραφος 2:

«— η μίσθωση ενσωμάτων κινητών αγαθών εξαιρέσει όλων των μεταφορικών μέσων».

Το άρθρο 9, παράγραφος 3, όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 1, παράγραφος 3, της δέκατης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Προς αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογίας, μη φορολογήσεως ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη δύνανται, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 2, περίπτωση ε', [του άρθρου 9], καθώς και τις μισθώσεις μεταφορικών μέσων, να θεωρούν:

α) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται στο εσωτερικό της χώρας, ως κείμενον εκτός της Κοινότητος, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητος·

β) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται εκτός της Κοινότητος, ως κείμενον στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.»

3. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του Wet op de Omzetbelasting 1968 (νόμος του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: νόμος) [3] των Κάτω Χωρών ορίζει ότι τόπος παροχής υπηρεσιών είναι ο τόπος κατοικίας του παρέχοντος τις υπηρεσίες επιχειρηματία ή η έδρα του ή ο τόπος της μόνιμης εγκαταστάσεώς του απ' όπου παρέχονται οι υπηρεσίες.

3 — *Staatsblad* (Εφημερίδα της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών) 1968, σ. 329.

4. Η ARO Lease BV [4], προσφεύγουσα της κύριας δίκης, είναι ιδιωτική εταιρία συσταθείσα στις Κάτω Χώρες. Η ARO ασχολείται κατ' επάγγελμα με τη σύναψη, ως εκμισθώτρια, συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως επιβατηγών αυτοκινήτων προς τρίτους. Κατά τον κρίσιμο χρόνο, η πλειονότητα των συμβάσεων αυτών είχε συναφθεί για χρονικό διάστημα μεταξύ τριών και τεσσάρων ετών και αφορούσε αυτοκίνητα τα οποία είχαν μισθωθεί σε πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ολλανδία. Ωστόσο, 800 περίπου από τις συμβάσεις αυτές αφορούσαν πελάτες εγκατεστημένους στο Βέλγιο (στο εξής: επίδικες συμβάσεις). Όλες οι επίδικες συμβάσεις συνήφθησαν στα γραφεία της εκμισθώτριας στο 's-Hertogenbosch, στις Κάτω Χώρες.

5. Κατά το Gerechtshof te Amsterdam (Εφετείο του Άμστερνταμ, στο εξής: εθνικό δικαστήριο), η ARO δεν έχει γραφεία στο Βέλγιο. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η εκμισθώτρια ερχόταν σε επαφή με τους εγκατεστημένους στο Βέλγιο δυνητικούς πελάτες μέσω ανεξαρτήτων Βέλγων μεσιτών που εισέπρατταν προμήθεια για τις υπηρεσίες τους. Συνήθως, ο πελάτης συμφωνεί ο ίδιος την αγορά του οχήματος της επιλογής του με έμπορο αυτοκινήτων στο Βέλγιο. Στη συνέχεια, ο έμπορος αυτός πωλεί το αυτοκίνητο στην ARO, η οποία καταβάλλει την τιμή αγοράς. Με χωριστή σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως η εκμισθώτρια θέτει το αυτοκίνητο στη διάθεση του πελάτη. Έτσι, οι μεσίτες στο Βέλγιο δεν αναμειγνύονται άμεσα στην κατάρτιση ούτε στην εκτέλεση των συμβάσεων. Ενώ οι συμβάσεις προβλέπουν, μεταξύ άλλων, ότι τα έξοδα συντηρήσεως του αυτοκινήτου και η καταβολή των σχετικών τελών κυκλοφορίας βαρύνουν τον πελάτη, η εκμισθώτρια εξακολουθεί να βαρύνεται με τα έξοδα επισκευής και παροχής βοήθειας σε περίπτωση προξενήσεως ζημίας στο αυτοκίνητο. Η ARO συνάπτει τη σύμβαση ασφαλίσεως έναντι του κινδύνου αυτού για να προστατεύσει τα συμφέροντά της ως κυρίας.

6. Κατά τη λήξη της συμφωνηθείσας διαρκείας ισχύος της χρηματοδοτικής μισθώσεως, η εκμισθώτρια παρέχει στον πελάτη τη δυνατότητα αγοράς του αυτοκινήτου σε καθορισμένη τιμή. Οσάκις το αυτοκίνητο δεν πωλείται αμέσως στην τιμή αυτή, αποθηκεύεται με έξοδα της ARO και με δικό της κίνδυνο στο κατάστημα ενός εμπόρου στο Βέλγιο, δεδομένου ότι η ARO δεν έχει δική της αποθήκη στη χώρα αυτή.

7. Πριν ανακύψει η διαφορά της κύριας δίκης η εκμισθώτρια κατέβαλλε πάντοτε ΦΠΑ στην Ολλανδία για τη χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων στο Βέλγιο, δεδομένου ότι βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, του νόμου και του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, οι αρμόδιες αρχές των Κάτω Χωρών θεωρούσαν ότι ο τόπος παροχής των σχετικών υπηρεσιών ήταν η Ολλανδία.

8. Σύμφωνα με τη φορολογική δήλωση της εκμισθώτριας, για το χρονικό διάστημα που περιελάμβανε τον Νοέμβριο του 1993, οφειλόταν στις ολλανδικές αρχές, για τις παρασχεθείσες βάσει των επιδίκων συμβάσεων υπηρεσίες, ποσό 389 753 ολλανδικών φιορινίων (HFL) (στο εξής: επίδικος ΦΠΑ). Ωστόσο, από τις 18 Ιανουαρίου 1993, οι αρμόδιες βελγικές αρχές είχαν ειδοποιήσει την εκμισθώτρια ότι, από 1ης Ιανουαρίου 1993, όφειλε να καταβάλλει στο Βέλγιο τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις συμφωνίες

4 — Στο εξής: ARO ή εκμισθώτρια.

αυτές [5]. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο δικηγόρος της ARO ισχυρίστηκε ότι οι βελγικές αρχές αποφάσισαν να εφαρμόσουν τη νέα αυτή πολιτική μόλις στις 24 Οκτωβρίου 1994, ζητώντας την καταβολή ΦΠΑ στο Βέλγιο αναδρομικώς από τον Ιανουάριο του 1993. Αργότερα, η ημερομηνία ενάρξεως της αναδρομικής ισχύος μετατέθηκε στον Νοέμβριο του 1993. Η ARO υπέβαλε αίτηση για την επιστροφή του καταβληθέντος στις Κάτω Χώρες επιδίκου ΦΠΑ, η οποία απορρίφθηκε.

9. Με την προσφυγή της ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, η ARO ισχυρίστηκε ότι, δεδομένου ότι είχε αγοράσει και εκμισθώσει τα αυτοκίνητα στο Βέλγιο, θα έπρεπε, σύμφωνα και με την άποψη των βελγικών αρχών, να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο. Αντιθέτως, οι ολλανδικές αρχές ισχυρίστηκαν ότι η εκμισθώτρια δεν είχε αρκούντως μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση στο Βέλγιο, από την οποία παρέχονταν οι υπηρεσίες, και ότι η εκμισθώτρια δεν διέθετε εκεί το προσωπικό ούτε τα τεχνικά μέσα που απαιτούνται για τη σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως. Επομένως, η ARO ορθώς είχε δηλώσει και καταβάλει τον επίδικο ΦΠΑ στις Κάτω Χώρες.

10. Το εθνικό δικαστήριο, επιθυμώντας να προσδιορίσει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εκθέτει ότι το δικαίωμα επιστροφής του επίδικου ΦΠΑ εξαρτάται από το αν ο ενδιαφερόμενος παρέσχε τις επίμαχες υπηρεσίες από μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο. Επειδή το εθνικό δικαστήριο είχε αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία της διατάξεως αυτής και, συγκεκριμένα, ως προς την επιρροή που ασκεί συναφώς η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Berkholz [6], αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 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, την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στις Κάτω Χώρες και ο οποίος θέτει στη διάθεση τρίτων περίπου 6 800 επιβατηγά αυτοκίνητα βάσει συμβάσεων μισθώσεως μακράς διαρκείας, με δυνατότητα αγοράς (operational lease), από τα οποία περίπου 800 αγοράζονται και διατίθενται εντός του Βελγίου κατά τον τρόπο και υπό τις περιστάσεις που εκτίθενται στις παραγράφους 2.1 έως 2.4 [7] παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες από μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο Βέλγιο;»

II — Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

11. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η ARO, το Βασίλειο του Βελγίου, το Βασίλειο

5 — Σε όλες τις αλλοδαπές επιχειρήσεις χρηματοδοτικής εκμισθώσεως για τις οποίες ήταν γνωστό ότι ασκούσαν δραστηριότητα στο Βέλγιο απεστάλησαν έγγραφα τον Νοέμβριο του 1993 στα οποία οι αρχές εξέθεταν την άποψή τους ότι η παρουσία επί του εθνικού εδάφους μιας ομάδας αυτοκινήτων ανηκόντων σε αλλοδαπή εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων (συγκεκριμένα, τη χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων), επαρκούσε για να θεωρηθεί ότι συνιστά άσκηση οικονομικής δραστηριότητας και, ως εκ τούτου, μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο.

6 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84 (Συλλογή 1985, σ. 2251).

7 — Οι περιστάσεις αυτές εκτίθενται στα σημεία 4 έως 6 ανωτέρω.

της Δανίας και το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, η Γαλλική Δημοκρατία και η Επιτροπή. Προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν η ARO, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Γαλλική Δημοκρατία, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή.

III — Νομική εκτίμηση

12. Το εθνικό δικαστήριο, οι διάδικοι της κύριας δίκης, η Επιτροπή και τα κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις δεν αμφισβητούν ότι οι δραστηριότητες της εκμισθώτριας μπορούν πράγματι να υπαχθούν στην κατηγορία της παροχής υπηρεσιών [8].

Η εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 1

i) Μεταφορικά μέσα

13. Κανένας διάδικος, κανένα κράτος μέλος, ούτε η Επιτροπή ισχυρίστηκαν ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών στην παρούσα υπόθεση πρέπει να καθοριστεί βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 2. Ωστόσο, οι λόγοι για τη μη εφαρμογή της παραγράφου αυτής διευκρινίζουν την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στο άρθρο 9, παράγραφος 1. Ειδικότερα, οι παρατηρήσεις της Επιτροπής δεν μπορούν, κατά την άποψή μου, να εξετασθούν ανεξαρτήτως του ζητήματος αυτού. Η «μίσθωση ενσωμάτων κινητών αγαθών» αποτελεί πλέον μια από τις υπηρεσίες που απαριθμούνται ρητώς στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', εφόσον δε αφορά υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε διαφορετικά κράτη μέλη, πρέπει να θεωρείται ότι παρέχεται στον τόπο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτου. Το άρθρο 1 της δέκατης οδηγίας ρητώς εξαιρεί τη μίσθωση «όλων των μεταφορικών μέσων» από αυτόν τον ειδικό κανόνα για τα ενσώματα κινητά αγαθά. Η τελευταία αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της δέκατης οδηγίας εξηγεί τους λόγους της εξαιρέσεως αυτής, ως εξής:

«Ότι, πάντως, όσον αφορά τη μίσθωση μεταφορικών μέσων, πρέπει, για λόγους ελέγχου, να εφαρμόζεται αυστηρά το εν λόγω άρθρο 9, παράγραφος 1, καθορίζοντας ως τόπο παροχής αυτών των υπηρεσιών τον τόπο του παρέχοντος την υπηρεσία».

14. Την άποψη αυτή δικαιολογεί συγκεκριμένα η απόφαση στην υπόθεση Hamann [9], στην οποία υποβλήθηκε στο Δικαστήριο το ερώτημα αν οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης, οι μισθωτές των οποίων τις χρησιμοποιούσαν για να αθλούνται στην ιστιοπλοΐα, έπρεπε να θεωρούνται ως «μεταφορικά μέσα», υπό την έννοια του τότε ισχύοντος άρθρου 9, παράγραφος 2, στοι-

8 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γαλλία υπογράμμισε ότι είναι σημαντικό να διευκρινιστεί η ορθότητα αυτής της κατατάξεως δεδομένου ότι, όπως ισχυρίστηκε, ορισμένα κράτη μέλη εξακολουθούσαν να θεωρούν τη χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων ως συναλλαγή που συνεπάγεται την παράδοση αγαθών και που πρέπει να φορολογείται βάσει του άρθρου 8 της έκτης οδηγίας.

9 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 1989, 51/88 (Συλλογή 1989, σ. 767).

χείο δ', της έκτης οδηγίας, προπαρατεθέντος στο σημείο 2. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως που προβλέπεται για τη μίσθωση των ενσωμάτων κινητών αγαθών όλα τα μεταφορικά μέσα, τα οποία επομένως εξακολουθούν να υπόκειται στο γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας» [10]. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι σκοπός του άρθρου 9 ήταν να διασφαλίσει ότι «(...) ως τόπος της παροχής θεωρείται κατ' αρχήν, για λόγους απλοποιήσεως, ο τόπος όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας», αλλά «σε ορισμένες ιδιαίτερες περιπτώσεις πρέπει να γίνονται εξαιρέσεις από τη γενική αυτή αρχή», όπως στις περιπτώσεις μισθώσεως ενσωμάτων κινητών αγαθών, οπότε ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος «χρησιμοποιήσεως του μισθωθέντος αγαθού, ώστε να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που θα μπορούσαν να προκύψουν από τις διαφορές των συντελεστών του ΦΠΑ μεταξύ των κρατών μελών» [11]. Στη συνέχεια, το Δικαστήριο τόνισε τα εξής:

«Εντούτοις, αυτές οι παρατηρήσεις δεν ισχύουν για τη μίσθωση μεταφορικών μέσων. Πράγματι, δεδομένου ότι τα μεταφορικά μέσα μπορούν εύκολα να διασχίσουν τα σύνορα, είναι δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να καθοριστεί ο τόπος της χρησιμοποιήσεώς τους. Όμως είναι απαραίτητο να καθοριστεί σε κάθε περίπτωση ένα εφαρμόσιμο κριτήριο για την είσπραξη του ΦΠΑ. Έτσι η έκτη οδηγία καθιέρωσε ως κριτήριο, για τη μίσθωση όλων των μεταφορικών μέσων, όχι τον τόπο χρησιμοποιήσεως του μισθωθέντος αγαθού, αλλά, σύμφωνα με τη γενική αρχή, τον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας» [12].

15. Η δικαιολογία που προβάλλεται στην τελευταία αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της δέκατης οδηγίας, σε συνδυασμό με την εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνεία, με την απόφαση Hamann, της ίδιας φράσεως, η οποία προηγουμένως περιλαμβανόταν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ', εμφαίνουν σαφώς ότι πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη είναι να διασφαλίσει ότι ως τόπος παροχής υπηρεσιών στις περιπτώσεις μισθώσεως «όλων των μεταφορικών μέσων» θα θεωρείται, κατά τη διατύπωση της αιτιολογικής σκέψεως, «η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες». Η Επιτροπή δέχεται με τις γραπτές παρατηρήσεις της ότι το γεγονός ότι οι δραστηριότητες αυτές εξαιρούνται του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', θα μπορούσε, βάσει επιχειρήματος εξ αντιδιαστολής, να σημαίνει ότι ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών δεν θεωρείται η έδρα του αποδέκτη των υπηρεσιών υπό την ιδιότητά του αυτή. Φρονώ ότι η άποψη αυτή δεν λαμβάνει αρκούντως υπόψη της τη δομή και τη σαφή διατύπωση της τροποποιήσεως του άρθρου 9.

16. Η επηνεχθείσα με τη δέκατη οδηγία τροποποίηση, εξεταζόμενη υπό το φως της τελευταίας αιτιολογικής σκέψεως του προοιμίου της, υπογραμμίζει ότι, όσον

10 — Όπ. π., σκέψη 13. Το γεγονός ότι τα μεταφορικά μέσα αποκλείονται πλέον βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δεν έχει σημασία.

11 — Σκέψη 17.

12 — Σκέψη 18 της αποφάσεως. Ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs είχε την ίδια άποψη. Ο γενικός εισαγγελέας έκρινε ότι «ο σκοπός του αποκλεισμού των μεταφορικών μέσων από την εξαίρεση είναι κανονικά πρόδηλος, διότι, δεδομένου ότι τα μεταφορικά μέσα, όπως τα αυτοκίνητα, τα φορτηγά ή ακόμη και τα ποδήλατα ή τα άλογα, μπορούν να χρησιμοποιηθούν και πέρα από τα εθνικά σύνορα, θα ήταν στην πράξη εντελώς αδύνατο να φορολογηθεί η μίσθωση των μεταφορικών αυτών μέσων στον "τόπο χρησιμοποιήσεως"» (σημείο 9 των προτάσεων).

αφορά τη μίσθωση μεταφορικών μέσων, *η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες* πρέπει να θεωρείται ως ο κύριος τόπος παροχής υπηρεσιών, προκειμένου περί της εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 1. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ', πριν από την τροποποίηση, εξαιρούσε τη μίσθωση όλων των μεταφορικών μέσων από την εφαρμογή του κανόνα του «τόπου χρησιμοποιήσεως» της υπηρεσίας, το δε άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', μετά την τροποποίηση, εξαιρεί τη μίσθωση αυτή από την εφαρμογή ενός όχι και τόσο διαφορετικού κανόνα που καθορίζει ως τόπο παροχής υπηρεσιών τον τόπο «της έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του λήπτου ή της μονίμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές».

ii) Η ερμηνεία της έννοιας της έδρας

17. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της η Επιτροπή προτείνει μια εναλλακτική θεωρία, δηλαδή τον αυτοτελή ορισμό της εννοίας της «έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες». Σημείο εκκινήσεως αποτελεί «η αρχή της ουδετερότητας» του ΦΠΑ και ο καθορισμός της έδρας αυτής γίνεται με βάση την «οικονομική πραγματικότητα και όχι τυχαίες νομικές κατασκευές». Σύμφωνα με την ερμηνεία αυτή, οι εκ μέρους της ARO υπηρεσίες χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων θεωρούνται ότι παρέχονται όχι από τα γραφεία της στις Κάτω Χώρες, αλλά μάλλον από το Βέλγιο, όπου αναζητεί την πελατεία της και αγοράζει, παραλαμβάνει, συντηρεί και, εν τέλει, μεταπωλεί τα αυτοκίνητα. Η Επιτροπή υποθέτει, ευλόγως όσον αφορά τις δραστηριότητες αυτές — μολονότι τούτο δεν προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής —, ότι οι πληρωμές πραγματοποιούνταν σε βελγικά φράγκα. Τούτο είναι λιγότερο πιθανό στην περίπτωση των καταβαλλομένων στην ARO μισθωμάτων. Η Επιτροπή ισχυρίζεται εν ολίγοις ότι η οικονομική δραστηριότητα διεξάγεται στο Βέλγιο. Βεβαίως, η επίδικη δραστηριότητα είναι μόνο η χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων. Κατά την άποψή μου, το πρακτικό αποτέλεσμα αυτής της ερμηνείας θα ήταν σε γενικές γραμμές το ίδιο με το αποτέλεσμα της εφαρμογής του εναλλακτικού κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', όσον αφορά τη μίσθωση ενσωμάτων κινητών αγαθών, παρά τη ρητή εξαίρεση της μισθώσεως μεταφορικών μέσων.

18. Αξίζει να σημειωθεί ότι η Επιτροπή, στην πρότασή της για το νομοθέτημα που αποτέλεσε αργότερα τη δέκατη οδηγία, πρότεινε την προσθήκη του ακολούθου εδαφίου στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας [13]:

«Στην περίπτωση μισθώσεως ενσωμάτων κινητών αγαθών, *πλην των μεταφορικών μέσων*, ως έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες θεωρείται ο τόπος στον οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο που πράγματι διατίθενται στον λήπτη.»

Η Επιτροπή, κατά τον χρόνο της προτάσεως αυτής, είχε την άποψη ότι «αυτό το πλάσμα δικαίου δεν πρέπει να περιλαμ-

13 — Βλ. ΟΙ 1979, C 116, σ. 4 (η υπογράμμιση δική μου).

βάνει τη μίσθωση μεταφορικών μέσων» [14]. Το «πλάσμα δικαίου» συνίστατο στο να θεωρείται ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι εγκατεστημένος στον τόπο παροχής των υπηρεσιών. Η άποψη την οποία υιοθέτησε εν τέλει το Συμβούλιο, μολονότι παρόμοια κατ' αποτέλεσμα, απέφυγε αυτό το «πλάσμα δικαίου» και καθόρισε τον τόπο της έδρας του λήπτη ως τόπο παροχής των υπηρεσιών [15].

19. Η βάσει της «οικονομικής πραγματικότητας» προσέγγιση, την οποία προτείνει η Επιτροπή προς υποστήριξη της ελαστικής ερμηνείας της εννοίας του τόπου της έδρας, θα αντέβαινε, κατά την άποψή μου, στη ρητή βούληση του νομοθέτη. Επιπλέον, όπως επισήμανε η Γερμανία, το άρθρο 3, παράγραφος 3, στοιχείο β', επιτρέπει τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών εντός του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιούνται «η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση» των υπηρεσιών αυτών, αλλά μόνον οσάκις, διαφορετικά, ο βάσει του άρθρου 9 τόπος παροχής υπηρεσιών θα ήταν τρίτη χώρα. Εν πάση περιπτώσει, οι συγκεκριμένες δραστηριότητες που παραθέτει η Επιτροπή, όπως οι παρεχόμενες από τον μεσίτη υπηρεσίες, η πώληση και μεταπώληση των αυτοκινήτων και η συντήρησή τους φορολογούνται όλες αυτοτελώς ως παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Η μίσθωση μεταφορικών μέσων τυγχάνει ειδικής μεταχειρίσεως. Μόνον το άρθρο 9, παράγραφος 1, έχει εφαρμογή επ' αυτής.

20. Η Επιτροπή φρονεί ενδεχομένως ότι, με την ταχεία ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας της μακροπρόθεσμης χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων ως μιας αποτελεσματικής εναλλακτικής λύσεως προς την αγορά αυτοκινήτων, έχει μεταβληθεί η κατάσταση σε σχέση με τα ισχύοντα κατά τον χρόνο εκδόσεως της δέκατης οδηγίας. Θα μπορούσε ευλόγως να υποστηριχθεί ότι η μέριμνα για τον έλεγχο, η οποία, όπως ανέφερα (σημεία 13 και 14 ανωτέρω), δικαιολογεί τον αποκλεισμό της μισθώσεως μεταφορικών μέσων από τον γενικό κανόνα που έχει εφαρμογή στη μίσθωση ενσωμάτων κινητών αγαθών, βαρύνει λιγότερο στην περίπτωση χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων απ' ό,τι, επί παραδείγματι, όσον αφορά τις συνήθεις δραστηριότητες μισθώσεως αυτοκινήτων, δεδομένου ότι, στη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως, ο μισθωτής συνήθως είτε έχει την έδρα του είτε, τουλάχιστον, έχει μόνιμη εγκατάσταση στον τόπο όπου πράγματι παρέχεται, από οικονομικής απόψεως, η υπηρεσία [16]. Ωστόσο, όλα τα είδη μισθώσεως μεταφορικών μέσων τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως. Αν η Επιτροπή φρονεί ότι η προσέγγιση που υιοθέτησε η δέκατη οδηγία δεν είναι πλέον η κατάλληλη, μπορεί να προτείνει τροποποιητική οδηγία στο Συμβούλιο. Εφόσον δεν έχει εκδοθεί νέα οδηγία, είναι σαφές ότι το Δικαστήριο μπορεί μόνον να ερμηνεύσει το ισχύον κείμενο της έκτης οδηγίας.

Ο τόπος της παροχής υπηρεσιών ως προς τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων

21. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, καθορίζει ως κατ' αρχήν δυνατούς τόπους παροχής υπηρεσιών την «έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του». Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο τόπος της έδρας του

14 — Όπ. π., βλ. την έκτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της προτάσεως της Επιτροπής.

15 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 13.

16 — Στην παρούσα περίπτωση, το εθνικό δικαστήριο εξέθεσε ότι οι βάσει των επιδίκων συμβάσεων μισθωτές έχουν όλοι την έδρα τους στα Βέλγια.

παρέχοντος τις υπηρεσίες είναι αυτοτελής και πρέπει να διακρίνεται από την έννοια της «μόνιμης εγκαταστάσεως». Στην παρούσα υπόθεση, είναι αναγκαίο να εξετασθεί η εφαρμογή της εκφράσεως αυτής στις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων.

i) Συνοπτική έκθεση των παρατηρήσεων

22. Η εκμισθώτρια, οι Κάτω Χώρες και η Γερμανία, υποστηριζόμενες επί του σημείου αυτού από τη Γαλλία, ισχυρίζονται ότι το πρωταρχικό σημείο αναφοράς που παρέχει το άρθρο 9, παράγραφος 1, είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Μόνον εφόσον η επιλογή του τόπου αυτού δεν θα οδηγούσε σε ορθή από φορολογικής απόψεως λύση ή θα δημιουργούσε σύγκρουση αρμοδιότητας μεταξύ κρατών μελών, καθίσταται αναγκαίο να εξετασθεί αν ο παρέχων τις υπηρεσίες μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες» εντός άλλου κράτους μέλους. Η εκμισθώτρια, υποστηριζόμενη από τις Κάτω Χώρες και τη Γερμανία, ισχυρίζεται ότι είναι ασυνεπές να χρησιμοποιείται το κριτήριο της μονίμου εγκαταστάσεως όσον αφορά τη μίσθωση μεταφορικών μέσων και επισημαίνει την τελευταία αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της δέκατης οδηγίας, η οποία προτείνει «τον τόπο [την έδρα της οικονομικής δραστηριότητος] του παρέχοντος τις υπηρεσίες». Οι Κάτω Χώρες ισχυρίζονται ότι με την απόφαση Hamann το Δικαστήριο ρητώς έκρινε ότι ο τόπος χρησιμοποιήσεως ενός μεταφορικού μέσου δεν μπορεί να αποτελεί επαρκές κριτήριο για τον καθορισμό του τόπου παροχής της υπηρεσίας που συνίσταται στην εκμίσθωση αυτού του μεταφορικού μέσου.

23. Εντούτοις, η Γαλλία ισχυρίζεται ότι η αγορά, εκμίσθωση και συντήρηση των αυτοκινήτων στο Βέλγιο, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι πελάτες της ARO έχουν την έδρα τους στη χώρα αυτή, συνεπάγονται ότι η ARO έχει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος αυτό. Η Γαλλία — αντιθέτως προς την εκμισθώτρια, τις Κάτω Χώρες και τη Γερμανία — φρονεί ότι οι προϋποθέσεις που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Berkholz για την εφαρμογή του κριτηρίου της μόνιμης εγκαταστάσεως, ειδικότερα οι προϋποθέσεις που αφορούν την ύπαρξη του ανθρώπινου και του τεχνικού δυναμικού που είναι αναγκαία για την παροχή των υπηρεσιών της εκμισθώτριας, πληρούνται στην παρούσα περίπτωση, λόγω της παρουσίας στο Βέλγιο αντιπροσώπων που ενεργούν επ' ονόματι και για λογαριασμό της εκμισθώτριας. Έχει ήδη γίνει μνεία (σημεία 15 και 17 έως 20 ανωτέρω) των βασικών παρατηρήσεων της Επιτροπής. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε, επικουρικώς, ότι η ARO μπορούσε να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο από την οποία παρέχει τις υπηρεσίες χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων.

24. Οι Κάτω Χώρες θεωρούν ότι οι πράξεις που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων είναι ελάχιστες και, αντιθέτως προς τη Γαλλία, θεωρεί ότι η σύναψη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως στις Κάτω Χώρες είναι η πιο σημαντική συναλλαγή. Επιπλέον, κατά την άποψη των Κάτω Χωρών, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της αποφάσεως Berkholz· η ARO δεν έχει προσωπικό ούτε έδρα στο Βέλγιο. Η Γερμανία παρατηρεί ότι η διατύπωση του

άρθρου 9, παράγραφος 1, περί της «μόνιμης εγκαταστάσεως» αφορά τον τόπο από τον οποίο παρέχονται οι *υπηρεσίες* και όχι τον τόπο στον οποίο εκτελούνται οι προπαρασκευαστικές πράξεις γι' αυτήν την παροχή υπηρεσιών, όπως είναι οι ενέργειες των Βέλγων αντιπροσώπων της ARO. Ωστόσο, ούτε η Γαλλία ούτε η Επιτροπή θεωρούν ότι οι Κάτω Χώρες συνδέονται επαρκώς με τις επίδικες συμφωνίες ώστε να αποτελούν ευλόγως τόπο παροχής των υπηρεσιών. Επιπλέον, η Γαλλία, υποστηριζόμενη από την Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, παραπέμπει στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα G. F. Mancini επί της υποθέσεως Berkholz διότι τις θεωρεί ενδεικτικές όσον αφορά τη χρησιμότητα εφαρμογής του κριτηρίου του τόπου χρησιμοποιήσεως των υπηρεσιών (εν προκειμένω του Βελγίου) οσάκις η εφαρμογή του κριτηρίου της έδρας θα μπορούσε — όπως ισχυρίζονται ότι συμβαίνει στην κύρια δίκη εν προκειμένω — να ενθαρρύνει τον τεχνητό, με στενά νομικά κριτήρια, καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών [17].

25. Το Βέλγιο και η Δανία καταλήγουν στο ίδιο συμπέρασμα με τη Γαλλία και την Επιτροπή με λίγο διαφορετικούς συλλογισμούς. Το Βέλγιο ισχυρίζεται ότι το περιεχόμενο των εννοιών της «έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες» ή της «μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες» πρέπει να προσδιορίζεται τόσο βάσει του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται όσο και των γενικών αρχών και στόχων του συστήματος του ΦΠΑ. Το Βέλγιο ισχυρίζεται ότι, στην παρούσα περίπτωση, οι παράμετροι αυτές συνηγορούν υπέρ της επιβολής του ΦΠΑ στον τόπο χρησιμοποιήσεως των υπηρεσιών. Στο πλαίσιο των δικαιοπραξιών χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων, η ύπαρξη ενός στόλου αυτοκινήτων σε ένα κράτος μέλος εντός του οποίου τα αυτοκίνητα αυτά αγοράστηκαν, εκμισθώθηκαν και, εν τέλει, μεταπωλήθηκαν επαρκεί για την έννοια της μόνιμης εγκαταστάσεως. Κατά την άποψη του Βελγίου, το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται από το ανθρώπινο δυναμικό που χρησιμοποιούσε η εκμισθώτρια στο Βέλγιο. Αντιθέτως, η Δανία ισχυρίζεται ότι οι έννοιες «της έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες» ή «της μόνιμης εγκαταστάσεώς του» δεν πρέπει να θεωρούνται ότι αφορούν μόνον τον τόπο όπου, από νομικής απόψεως, εδρεύει ή έχει συσταθεί η επιχείρηση του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Η Δανία ισχυρίζεται ότι η απόφαση στην υπόθεση Berkholz απαιτεί να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα κατά τον καθορισμό του κράτους μέλους εντός του οποίου πρέπει να καταβληθεί ο ΦΠΑ βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1.

ii) Πρόταση

26. Κατά την άποψή μου, η ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας την οποία υιοθέτησε το Δικαστήριο στην υπόθεση Berkholz είναι σαφέστατη. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε κατ' αρχάς ότι το άρθρο 9 πρέπει να ερμηνεύεται «(...) στο πλαίσιο του όλου συστήματος της οδηγίας» και, αφού εξήγησε τη σχέση μεταξύ των

17 — Ο γενικός εισαγγελέας έκρινε ότι, οσάκις η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες δεν συμπίπτει με τη μόνιμη εγκατάστασή του, είναι χρήσιμη η «προσφυγή στη γενική αρχή, σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ πρέπει να εισπράττεται στον τόπο αναλώσεως του προϊόντος» και ότι «προτιμάται το κριτήριο που επιτρέπει τον εντοπισμό της παροχής με μεγαλύτερη ακρίβεια· και δεν χωρεί αμφιβολία ότι μεταξύ των δύο προσφορότερο για την περίπτωση είναι το προφανώς ακριβέστερο κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης» (Συλλογή 1985, σ. 2251, σημείο 2, στη σ. 2255).

δύο πρώτων παραγράφων [18], έκρινε ότι «σκοπός των εν λόγω διατάξεων» είναι, πρώτον, η αποφυγή των «συγκρούσεων αρμοδιότητας, ικανών να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία», και, δεύτερον, «της μη φορολογήσεως εσόδων», «όπως συνάγεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 9, έστω και για ορισμένες μόνο συγκεκριμένες καταστάσεις» [19]. Όσον αφορά το άρθρο 9, παράγραφος 1, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «αυτό το σημείο αναφοράς είναι κατά προτεραιότητα ο τόπος στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητος, υπό την έννοια ότι το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιείται η παροχή, δεν παρουσιάζει ενδιαφέρον παρά μόνον στην περίπτωση κατά την οποία η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί σε ορθή λύση από φορολογική άποψη ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος» [20]. Πρώτον, η έννοια της «έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες» πρέπει να θεωρείται ως έννοια του κοινοτικού δικαίου, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα ώστε να αποφεύγονται τέτοιες συγκρούσεις [21]. Δεύτερον, οι επιταγές της «βεβαιότητας και δυνατότητας προβλέψεως», οι οποίες πρέπει να τηρούνται οσάκις πρόκειται για διατάξεις «που ενδέχεται να έχουν οικονομικές συνέπειες», συνηγορούν κατά του να επιτρέπεται σε διαστάμενες εθνικές πρακτικές — όπως αυτές που ισχύουν αυτή τη στιγμή στο Βέλγιο και στην Ολλανδία — να επηρεάζουν τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών για την επιβολή του ΦΠΑ [22]. Εξάλλου, η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται με την απόφαση Berkholz στο σημείο όπου εκτίθενται οι περιστάσεις υπό τις οποίες μπορεί να επιτρέπεται η εφαρμογή του δευτέρου σημείου αναφοράς που εκθέτει το άρθρο 9, παράγραφος 1 [23]:

«Όπως προκύπτει από την αλληλουχία των όρων που χρησιμοποιεί το άρθρο 9 και τον σκοπό της διάταξης αυτής (...) δεν τίθεται θέμα αναγωγής της παροχής υπηρεσιών σε εγκατάσταση διαφορετική από την έδρα παρά μόνον αν η εγκατάσταση αυτή εμφανίζει τουλάχιστον μια ελάχιστη συνοχή, εφόσον δηλαδή υπάρχει σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών.»

27. Δεν είναι παράλογη η επιλογή της έδρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ως του τόπου παροχής των υπηρεσιών χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων, για την επιβολή του ΦΠΑ. Η δικαιολόγηση εκτίθεται στην απόφαση Hamann. Το γεγονός και μόνον ότι ορισμένο κράτος μέλος μπορεί να υφίσταται δυσμενείς οικονομικές συνέπειες λόγω της εφαρμογής του κριτηρίου αυτού δεν ασκεί επιρροή. Αντιθέτως, το επικουρικό και — όπως σαφώς αποφάνθηκε το

18 — Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η παράγραφος 2 του άρθρου 9 καθορίζει μια σειρά συγκεκριμένων σημείων αναφοράς, ενώ η παράγραφος 1 θέτει σχετικά διάταξη γενικής φύσεως» (όπ. π., υποσημείωση 6 ανωτέρω, σκέψη 14). Με την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595), το Δικαστήριο διευκρίνισε περαιτέρω τη σχέση αυτή αποφαινόμενο ως εξής: «όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, η παράγραφος 1 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ερώτημα που τίθεται για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση είναι αν αυτή εμπίπτει σε μία από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2· αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, η περίπτωση εμπίπτει στην παράγραφο 1» (σκέψη 21).

19 — Απόφαση Berkholz, σκέψη 14.

20 — Όπ. π., σκέψη 17.

21 — Βλ., επί παραδείγματι, όσον αφορά την «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών» την οποία αναφέρει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', την απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Νοεμβρίου 1993, C-73/92, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1993, σ. I-5997, σκέψη 12).

22 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 23), και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Γ. Κουμά στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Συλλογή 1996, σ. I-2395, σημείο 12).

23 — Σκέψη 18.

Δικαστήριο στην υπόθεση Berkholz — κατ' εξαίρεση σημείο αναφοράς της μόνιμης εγκαταστάσεως μπορεί να χρησιμοποιείται μόνον εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που διατύπωσε το Δικαστήριο και αν, ενδεχομένως, η χρησιμοποίηση της έδρας ως σημείου αναφοράς θα ήταν παράλογη. Τούτο εμφαίνεται από την εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως Berkholz. Το πρώτο υποβληθέν ερώτημα αφορούσε το ζήτημα αν η έκφραση «μόνιμη εγκατάσταση» έχει την έννοια ότι καλύπτει τη λειτουργία αυτομάτων συσκευών που λειτουργούν ως παιχνίδια επί πλοίου που έχει νηολογηθεί στη Γερμανία και πλέει στην ανοικτή θάλασσα. Παρά το γεγονός ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες «απασχολ[ούσε] στα πορθμεία επί δύο ημέρες την εβδομάδα και σε μόνιμη βάση δύο συνεργάτες της, η εργασία των οποίων συνίστ[ατο]: α) στη διατήρηση σε καλή κατάσταση, στην επιδιόρθωση και στην αντικατάσταση των συσκευών και β) στην εξαγωγή των κερμάτων από τις συσκευές και στη μέτρηση και εκκαθάριση των σχετικών ποσών από κοινού με το προσωπικό [της επιχειρήσεως που εκμεταλλευόταν το πορθμείο]» [24], το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η εγκατάσταση αυτομάτων συσκευών που λειτουργούν ως παιχνίδια επί πλοίων θαλάσσης, οι οποίες συντηρούνται κατά μη τακτά χρονικά διαστήματα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση, ιδίως όταν η μόνιμη έδρα του έχοντος την εκμετάλλευση των συσκευών αυτών αποτελεί κατάλληλο σημείο αναφοράς για την επιβολή της φορολογίας» [25].

28. Η Επιτροπή επιχειρεί να πραγματοποιήσει διάκριση στηριζόμενη στις ειδικές περιστάσεις της υποθέσεως Berkholz, ισχυριζόμενη ειδικότερα ότι, δεδομένου ότι το πλοίο είχε νηολογηθεί στη Γερμανία και το εκμεταλλευόταν η Bundesbahn (εταιρία σιδηροδρόμων της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας), ο τόπος παροχής υπηρεσιών στα διεθνή ύδατα θα ήταν, εν πάση περιπτώσει, η Γερμανία. Δεν νομίζω ότι το Δικαστήριο είχε ως σκοπό να περιορίσει την εφαρμογή της αρχής που διατυπώθηκε με την απόφαση Berkholz στις ιδιάζουσες περιστάσεις της υποθέσεως αυτής. Πράγματι, η αρχή αυτή επιβεβαιώθηκε στη συνέχεια από το Δικαστήριο.

29. Πρώτον, με την απόφαση Hamann, μολονότι δεν ανέκυψε ζήτημα ως προς τον τόπο ενδεχομένης μόνιμης εγκαταστάσεως, το Δικαστήριο θεώρησε ότι η έδρα του παρέχοντος τις υπηρεσίες αποτελεί το ορθό κριτήριο σε περιπτώσεις που αφορούν τη μίσθωση μεταφορικών μέσων. Δεύτερον, στην υπόθεση Faaborg-Gelting Linien, όπως στην υπόθεση Berkholz, το Δικαστήριο ασχολήθηκε με τη φορολογία συναλλαγών επί πορθμείων, δηλαδή την παροχή γευμάτων προς επί τόπου κατανάλωση. Το Δικαστήριο, αφού διευκρίνισε ότι οι παροχές αυτού του είδους, τουλάχιστον οσάκις είχαν τη μορφή δραστηριοτήτων παροχής εδεσμάτων και ποτών, συνιστούσαν παροχή υπηρεσιών, παρέπεμψε στην απόφαση Berkholz και, επιβεβαιώνοντας την απόφαση αυτή, έκρινε ότι η μόνιμη έδρα του εκμεταλλευομένου το πλοίου παρέχει λυσιτελές από φορολογικής απόψεως σημείο αναφοράς. Ο γενικός εισαγγελέας Γ. Κοσμάς, στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Faaborg-Gelting Linien, εξέφρασε την άποψη ότι οποιαδήποτε υποτιθέμενη ακαταλληλότητα της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ως σημείου αναφοράς, πρέπει να στη-

24 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα G. F. Mancini (Συλλογή 1985, σ. 2251, σημείο 1, στη σ. 2253).

25 — Όπ. π., σκέψη 18.

ρίζεται σε κάποιο σοβαρότερο στοιχείο από την απλή διαφορά απόψεως μεταξύ εθνικών φορολογικών αρχών [26].

30. Ωστόσο, ενόψει των παρατηρήσεων που υπέβαλαν, ειδικότερα, η Γαλλία και η Επιτροπή, φρονώ ότι είναι αναγκαίο να εξετασθεί αν, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, μπορεί να είναι πρόσφορη η εφαρμογή του κριτηρίου της μονίμου εγκαταστάσεως. Αναφέρθηκαν διάφορα πραγματικά στοιχεία τα οποία υποστηρίχθηκε ότι αποτελούν επαρκή σύνδεσμο των παρεχομένων από την ARO υπηρεσιών με το Βέλγιο. Ωστόσο, κατά την άποψή μου, κανείς από αυτούς τους προβαλλομένους συνδέσμους δεν είναι πειστικός. Μολονότι η ARO αναζητούσε ενδεχομένως Βέλγους πελάτες μέσω Βέλγων εμπόρων αυτοκινήτων, οι οποίοι ήταν επίσης υπεύθυνοι για την παραλαβή και παράδοση των αυτοκινήτων στους πραγματικούς πελάτες, δεν έχω πεισθεί ότι η ύπαρξη αυτών των ενδιαμέσων ισοδυναμεί με την ύπαρξη «σε μόνιμη βάση (...) ανθρ[ωπίνου] (...) δυναμικ[ού]» [27]. Τίποτα στην απόφαση Berkholz δεν εμφαίνει ότι είναι σκόπιμος ή δικαιολογημένος ένας τέτοιος ευρύς ορισμός της εννοίας του «ανθρωπίνου δυναμικού». Αντιθέτως, πρωταρχική σημασία δόθηκε στην «έδρα των οικονομικών δραστηριοτήτων του παρέχοντος τις υπηρεσίες». Επιπλέον, αντιθέτως προς τις δραστηριότητες των υπαλλήλων της Berkholz, οι εντός Βελγίου δραστηριότητες των μεσιτών της ARO αποτελούν όλες νομικώς αυτοτελείς συναλλαγές· οι υπηρεσίες τους φορολογούνται στο Βέλγιο εφόσον έχουν εκεί την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας. Ομοίως, το γεγονός ότι αυτοί οι έμποροι παρέχουν υπηρεσίες επισκευής και συντηρήσεως για τα αυτοκίνητα στο Βέλγιο δεν μπορεί να εξισωθεί με την ύπαρξη «σε μόνιμη βάση (...) τεχνικ[ού] δυναμικ[ού]» της ARO στο Βέλγιο [28]. Η αρχική πώληση των αυτοκινήτων πραγματοποιείται στο Βέλγιο από την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας των πωλητών των αυτοκινήτων.

31. Ακόμη και αν, αντιθέτως προς την άποψη που μόλις εξέφρασα, η έννοια του «ανθρωπίνου και τεχνικού δυναμικού» που χρησιμοποιεί η νομολογία του Δικαστηρίου μπορεί να τύχει ευρείας ερμηνείας και να περιλαμβάνει δυναμικό παρεχόμενο από τρίτα πρόσωπα και υποκείμενο σε αυτοτελή φορολογική μεταχείριση βάσει της έκτης οδηγίας, δεν θα μπορούσα να πεισθώ ότι η επίμαχη στην παρούσα υπόθεση *υπηρεσία* της χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων θα μπορούσε ρεαλιστικώς να θεωρηθεί ως παρασχεθείσα *από μόνιμη εγκατάσταση* στο Βέλγιο, δεδομένου ότι η εγκατάσταση αυτή θα έπρεπε να αποτελείται από τις διάφορες εντός Βελγίου έδρες της οικονομικής δραστηριότητας των πολυάριθμων αντιπροσώπων που παρέσχαν υπηρεσίες προ και μετά τη χρηματοδοτική μίσθωση μισθώσεως για λογαριασμό της ARO. Το ουσιώδες στοιχείο των παρεχομένων από την ARO υπηρεσιών συνίσταται στη σύναψη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, πράγμα το οποίο σαφώς συνέβαινε στις Κάτω Χώρες και το οποίο αναμφισβήτητα συνεπαγόταν την εκεί χρήση από την ARO τόσο ανθρωπίνου όσο και τεχνικού δυναμικού· δεν είναι δυνατή η σύναψη συμβάσεων και η πραγματοποίηση χρηματοοικονομικών διακανονισμών χωρίς τη χρήση σημαντικού δυναμικού. Κατά συνέπεια, οι Κάτω Χώρες είναι λογικώς ο τόπος παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με το ευρύ περιεχόμενο που πρέπει να προσδίδεται στην έννοια της «έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες».

26 — Βλ., ειδικότερα, *σημείο 20 των προτάσεων*.

27 — Βλ. απόφαση Berkholz, σκέψη 19.

28 — Οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται στον τόπο της φυσικής παροχής τους *σύμφωνα με την τέταρτη περίπτωση του* άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ· βλ., γενικώς, όσον αφορά την περίπτωση αυτή, τα σημεία 13 έως 18 των προτάσεών μου της 28ης Νοεμβρίου 1996 επί της υποθέσεως C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I-1195).

III — Πρόταση

32. Ως εκ τούτου, προτείνω να δοθεί στο ερώτημα που υπέβαλε το Gerechtshof te Amsterdam η ακόλουθη απάντηση:

Το άρθρο 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, έχει την έννοια ότι ο τόπος στον οποίο θεωρείται ότι παρέχει τις υπηρεσίες του ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος εντός ενός κράτους μέλους, ο οποίος θέτει στη διάθεση πελατών που κατοικούν εντός άλλου κράτους μέλους επιβατηγά αυτοκίνητα βάσει συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως (χωρίς πλήρη απόσβεση της αξίας του μισθίου κατά τη διάρκεια της μισθώσεως), συναφθεισών εντός του πρώτου κράτους μέλους, και ο οποίος δεν διαθέτει δικό του ανθρώπινο ή τεχνικό δυναμικό εντός του δευτέρου κράτους μέλους, είναι η εντός του πρώτου κράτους μέλους έδρα της οικονομικής δραστηριότητας αυτού του υποκειμένου στον φόρο.