ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 16ης Σεπτεμβρίου 1997 *

Στην υπόθεση C-145/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse (Γερμανία), προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Bernd von Hoffmann

και

Finanzamt Trier,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, K. N. Κακούρη (εισηγητή), G. Hirsch, H. Ragnemalm και R. Schintgen, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο Bernd von Hoffmann, εκπροσωπούμενος από τον Theo Bomm, δικηγόρο Trier,

— το Finanzamt Trier, εκπροσωπούμενο από τον Albert Blümling, leitender Regierungsdirektor και προϊστάμενο Εφορίας Trier,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Ernst Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και την Sabine Maass, Regierungsrätin στο ίδιο υπουργείο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Jörn Sack, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του von Hoffmann, εκπροσωπούμενου από τον Theo Bomm, του Finanzamt Trier, εκπροσωπούμενου από τον Werner Widmann, leitender Ministerialrat vom rheinland-pfälzischen Ministerium der Finanzen, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Bernd Kloke, Oberregierungsrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από τον J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, και τον Nicholas Paines, barrister, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Jürgen Grunwald, νομικό σύμβουλο, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 25ης Φεβρουαρίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Απριλίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 15ης Μαρτίου 1996, που περιήλθε το Δικαστήριο στις 3 Μαΐου του ίδιου έτους, το Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße, υπέβαλε, βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του von Hoffmann και του Finanzamt Trier σχετικά με την καταβολή του φόρου κύκλου εργασιών για υπηρεσίες διαιτητή που παρέσχε ο πρώτος εντός της Γαλλίας.

3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας θέτει τον ακόλουθο γενικό κανόνα:

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες (...).»

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, ορίζει:

«τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητος ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητος αλλ' εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, 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:

(...)

— παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές, και λοιπές παρόμοιες παροχές, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών».

5 Στη Γερμανία, ο νόμος Umsatzsteuergesetz (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: ο Ustg) περιλαμβάνει στο άρθρο 3a την παράγραφο 1 που έχει ανάλογη διατύπωση με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 της οδηγίας.

6 Κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 σε συνδυασμό με την παράγραφο 4, σημείο 3, του άρθρου 3a, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, οι υπηρεσίες που παρέχουν οι δικηγόροι, οι σύμβουλοι διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, οι φοροτεχνικοί, οι ελεγκτές, οι πραγματογνώμονες, οι μηχανικοί και τα μέλη εποπτικού συμβουλίου καθώς και οι υπηρεσίες των νομικών, οικονομικών και τεχνικών συμβούλων θεωρούνται, κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, ότι παρέχονται στον τόπο όπου ασκεί τη δραστηριότητά του ο αποδέκτης υπηρεσίας οσάκις είναι επιχειρηματίας. Όταν κάποια από τις προαναφερθείσες υπηρεσίες παρέχεται στη μόνιμη εγκατάσταση μιας επιχείρησης, τότε ο τόπος παροχής είναι ο τόπος της εγκαταστάσεως αυτής.

Εξάλλου, κατά την παράγραφο 2, σημείο 3, στοιχείο a, του Ustg, ο τόπος παροχής επιστημονικών ή παρεμφερών υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου ο επιχειρηματίας ασκεί αποκλειστικά ή κυρίως τη δραστηριότητά του.

7 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι, κατά τα έτη 1987, 1988 και 1989, ο von Hoffmann, καθηγητής του Αστικού δικαίου στο Πανεπιστήμιο του Τρίερ (Γερμανία), άσκησε καθήκοντα διαιτητή στο Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο που εδρεύει στο Παρίσι. Ο von Hoffmann ήταν μέλος διεθνούς διαιτητικού δικαστηρίου που επιλύει διαφορές μεταξύ επιχειρήσεων με την έκδοση διαιτητικών αποφάσεων ή επιδιώκει τον συμβιβασμό μεταξύ των διαδίκων στο πλαίσιο φιλικού διακανονισμού. Το δικαστήριο απαρτίζεται από τρεις διαιτητές και συνεδριάζει για κάθε συγκεκριμένη υπόθεση. Το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο καθορίζει το ύψος των αμοιβών και την κατανομή τους μεταξύ των μελών του διαιτητικού δικαστηρίου. Οι διαιτητές αμείβονται μέσω του Διεθνούς Εμπορικού Επιμελητηρίου.

8 Η Finanzamt Trier, καθής στην κύρια δίκη (εφορία), επέβαλε φόρο κύκλου εργασιών, στη Γερμανία, επί των αμοιβών που εισέπραξε ο von Hoffmann κατά τα επίδικα έτη. Οι διοικητικές ενστάσεις που υπέβαλε ο von Hoffmann κατά της φορολογήσεως αυτής απορρίφθηκαν ως αβάσιμες με απόφαση της 19ης Ιουλίου 1994.

9 Ο von Hoffmann προσέβαλε τότε την απόφαση αυτή ενώπιον του Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

10 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, οι διάδικοι της κύριας δίκης αντιδικούν ως προς το ζήτημα αν τα εισοδήματα που πραγματοποίησε ο von Hoffmann από τη δραστηριότητα του διαιτητή υπόκεινται στον γερμανικό φόρο κύκλου εργασιών.

11 Ο von Hoffmann φρονεί ότι τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται βάσει του άρθρου 3a, παράγραφος 1, του Ustg. Κατά την άποψή του, οι εν λόγω υπηρεσίες εμπίπτουν στο άρθρο 3a, παράγραφος 2, σημείο 3, στοιχείο a, του Ustg, ως επιστημονικές υπηρεσίες ή τουλάχιστον ως υπηρεσίες εξομοιούμενες με επιστημονικές.

12 Το Finanzamt Trier αμφισβητεί τον χαρακτηρισμό αυτόν και υποστηρίζει ότι ο von Hoffmann έχει την ιδιότητα του επιχειρηματία και ο τόπος παροχής των επιδίκων υπηρεσιών βρίσκεται στη Γερμανία σύμφωνα με τον κανόνα του άρθρου 3a, παράγραφος 1, του Ustg.

13 Το Finanzgericht Rheinland-Pfalz διαπιστώνει, πρώτον, ότι οι υπηρεσίες που παρέχει ο von Hoffmann δεν αποτελούν ούτε επιστημονικές υπηρεσίες ούτε «παρόμοιες υπηρεσίες» κατά την έννοια του άρθρου 3a, παράγραφος 2, σημείο 3, στοιχείο a. Στη συνέχεια, κρίνει ότι η δραστηριότητα του διαιτητή δεν είναι ούτε δραστηριότητα πραγματογνώμονα, δικηγόρου ή νομικού συμβούλου κατά την έννοια του άρθρου 3a, παράγραφος 4, σημείο 3, του Ustg. Φρονεί όμως ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας υπαγορεύει ενδεχομένως διαφορετική ερμηνεία δεδομένου ότι κάνει λόγο για «λοιπές παρόμοιες παροχές».

14 Το Finanzgericht Rheinland-Pfalz φρονεί δηλαδή ότι είναι αναγκαία η ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας, για την επίλυση της διαφοράς που εκδικάζει και για τον λόγο αυτόν ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει ο τίτλος VI, άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας (παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές, και λοιπές παρόμοιες παροχές, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών) την έννοια ότι στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες του μέλους διατητικού δικαστηρίου;»

15 Για να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να σημειωθεί, πρώτον, ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας δεν αναφέρεται σε επαγγέλματα όπως είναι το επάγγελμα του δικηγόρου, του συμβούλου, του λογιστή ή του μηχανικού, αλλά σε υπηρεσίες. Ο κοινοτικός νομοθέτης χρησιμοποιεί τα επαγγέλματα που παρατίθενται στη διάταξη αυτή ως μέσον οριοθετήσεως των κατηγοριών υπηρεσιών που εμπίπτουν στη διάταξη αυτή.

16 Κατά συνέπεια, το πρώτο ερώτημα που ανακύπτει είναι το αν οι υπηρεσίες που παρέχει ο διαιτητής αποτελούν υπηρεσίες που παρέχονται κυρίως και συνήθως στο πλαίσιο των επαγγελμάτων που απαριθμεί η διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας (απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (Συλλογή 1997, σ. I-1195, σκέψεις 18, 22 και 25).

17 Όσον αφορά ειδικότερα την κοινοτική έννοια του δικηγόρου, διαπιστώνεται ότι, ενόψει της δέσμης των υπηρεσιών που παρέχει κατά κύριο και σύνηθες επάγγελμα ο δικηγόρος εντός των κρατών μελών, πρέπει να σημειωθεί ότι το επάγγελμα αυτό δεν περιλαμβάνει τις υπηρεσίες του διαιτητή. Συγκεκριμένα, ναι μεν οι διαιτητές επιλέγονται συχνά μεταξύ των δικηγόρων λόγω των νομικών γνώσεών τους, πλην όμως οι υπηρεσίες που παρέχει ο δικηγόρος έχουν κυρίως και συνήθως ως αντικείμενο την εκπροσώπηση και την προστασία των συμφερόντων ενός προσώπου, ενώ οι υπηρεσίες που παρέχει ο διαιτητής έχουν κυρίως και συνήθως ως αντικείμενο την επίλυση μιας διαφοράς μεταξύ δύο ή περισσοτέρων διαδίκων, έστω και αν πρόκειται για επίλυση της διαφοράς ex aequo et bono.

18 Για παρόμοιους λόγους, οι υπηρεσίες που παρέχει ο διαιτητής δεν αντιστοιχούν ούτε στις υπηρεσίες του συμβούλου ούτε του μηχανικού ούτε του γραφείου μελετών ούτε του λογιστή. Πράγματι, καμιά από τις υπηρεσίες που παρέχονται κυρίως και συνήθως στο πλαίσιο καθενός από τα επαγγέλματα

αυτά δεν έχει ως αντικείμενο την επίλυση διαφοράς μεταξύ δύο ή περισσοτέρων μερών.

19 Μένει να εξετασθεί αν οι υπηρεσίες που παρέχει ο διαιτητής αποτελούν «λοιπές παρόμοιες παροχές» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας.

20 Από την προπαρατεθείσα απόφαση Linthorst, Pouwels en Scheres, σκέψεις 19 έως 22, προκύπτει ότι ο όρος «λοιπές παρόμοιες παροχές» δεν αναφέρεται σε κάποιο κοινό γνώρισμα των ετερογενών δραστηριοτήτων που μνημονεύει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, αλλά σε υπηρεσίες παρόμοιες με καθεμιά από τις δραστηριότητες αυτές χωριστά.

21 Μια υπηρεσία πρέπει να θεωρηθεί ως παρόμοια με κάποια από τις δραστηριότητες που μνημονεύει το άρθρο αυτό, οσάκις αμφότερες εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό.

22 Όσον αφορά τις υπηρεσίες του δικηγόρου, πρέπει να σημειωθεί ότι, αν συγκρίνουμε εκείνη από τις υπηρεσίες του δικηγόρου που ομοιάζει περισσότερο με υπηρεσία διαιτητή — δηλαδή τη διαπραγμάτευση ενόψει συμβιβασμού — με τον διακανονισμό διαφοράς από διαιτητή, προκύπτει ότι οι δύο αυτές υπηρεσίες δεν εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό. Πράγματι, ενώ η επιδίωξη συμβιβασμού από τον δικηγόρο που μετέχει στη διαπραγμάτευση στηρίζεται συνήθως σε στοιχεία σκοπιμότητας και σταθμίσεις συμφερόντων, ο διακανονισμός μιας διαφοράς από τον διαιτητή στηρίζεται σε θεωρήσεις δικαιοσύνης ή επιείκειας.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι υπηρεσίες που παρέχει ο δικηγόρος και αυτές που παρέχει ο διαιτητής δεν μπορούν να θεωρηθούν παρόμοιες.

24 Όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχουν ο σύμβουλος, ο μηχανικός, το γραφείο μελετών ή ο λογιστής, καμιά από αυτές δεν επιδιώκει τον προαναφερθέντα σκοπό στον οποίο αποβλέπει η υπηρεσία του διαιτητή.

25 Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο καθενός από τα επαγγέλματα αυτά και οι υπηρεσίες που παρέχει ο διαιτητής δεν μπορούν να θεωρηθούν παρόμοιες.

26 Βάσει όλων των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν καλύπτει τις υπηρεσίες που παρέχει το μέλος διατητικού δικαστηρίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

27 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 15ης Μαρτίου 1996, το Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse, αποφαίνεται:

Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, 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 δεν καλύπτει τις υπηρεσίες που παρέχει το μέλος διατητικού δικαστηρίου.

Mancini Κακούρης Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 16 Σεπτεμβρίου 1997.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

G. F. Mancini