ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ NIAL FENNELLY

της 11ης Ιανουαρίου 2000 [1]

1. Η παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους αφορά το σύστημα των διασυνοριακών συναλλαγών στο πλαίσιο του κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ. Η Γαλλία αρνείται να επιστρέψει βάσει της όγδοης οδηγίας ΦΠΑ [2] τον γαλλικό ΦΠΑ που κατέβαλαν γερμανικές επιχειρήσεις που έχουν αναλάβει βάσει συμβάσεων τη διάθεση αποβλήτων όσον αφορά υπηρεσίες που αποτελούν εισροές και οι οποίες τους παρασχέθηκαν από εγκατεστημένους στη Γαλλία υπεργολάβους. Η όγδοη οδηγία προβλέπει, στις περιπτώσεις στις οποίες έχει εφαρμογή, επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε από υποκείμενο στον φόρο εντός άλλου κράτους μέλους αντί της εκπτώσεως του ποσού αυτού ως επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου. Η λύση στο πρόβλημα αυτό εξαρτάται από την ερμηνεία των κανόνων εδαφικότητας του φόρου που διέπουν τις παροχές υπηρεσιών και οι οποίοι περιέχονται στο άρθρο 9 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [3].

I — Το νομικό πλαίσιο και τα πραγματικά περιστατικά

2. Στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας εκτίθεται ότι ο σκοπός της είναι «να αποφεύγεται το να υφίσταται οριστικά ένας υποκείμενος στον φόρο, εγκατεστημένος στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους, τον φόρο που του καταλογίστηκε σε ένα άλλο κράτος μέλος για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών ή ο οποίος κατεβλήθη για εισαγωγές στο κράτος μέλος αυτό και να υπόκειται σε διπλή φορολογία». Τα άρθρα 1 και 2 της όγδοης οδηγίας θέτουν δύο προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να γεννάται δικαίωμα επιστροφής. Πρώτον, ο αιτών πρέπει να είναι εγκατεστημένος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους και να μην έχει στο κράτος μέλος έναντι του οποίου ζητείται η επιστροφή ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση για την άσκηση των εμπορικών του δραστηριοτήτων και, δεύτερον, δεν πρέπει, κατά τη διάρκεια του οικείου χρονικού διαστήματος, να έχει προβεί σε «παροχή υπηρεσιών που θεωρείται ως γενομένη στη χώρα αυτή». Το δικαίωμα επιστροφής αφορά τον ΦΠΑ «που επεβάρυνε υπηρεσίες οι οποίες του παρασχέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας (εντός της οποίας ζητείται η επιστροφή) από άλλους υποκειμένους στον φόρο [...] εφόσον [...] οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες (των οικονομικών του δραστηριοτήτων στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως)». Προκειμένου

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Όγδοη 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 προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111) (στο εξής: όγδοη οδηγία).

3 — 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).

να κριθεί αν ο εν λόγω αιτών μπορεί να *θεωρηθεί* ότι παρέσχε υπηρεσίες εντός του εν λόγω κράτους μέλους είναι αναγκαίο να εξεταστούν οι κανόνες της έκτης οδηγίας που διέπουν τον τόπο παροχής.

3. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, ορίζει ως γενικό κανόνα ότι:

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

Πάντως, το άρθρο 9, παράγραφος 2, περιέχει ειδικούς κανόνες για ορισμένες κατηγορίες υπηρεσιών. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', περιέχει ευρεία απαρίθμηση κατηγοριών υπηρεσιών ο τόπος παροχής των οποίων θεωρείται ότι είναι «ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές». Η κατηγορία που έχει σημασία στην παρούσα υπόθεση είναι αυτή που υπάγεται στην τέταρτη περίπτωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', η οποία αφορά «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών».

4. Η διάταξη αυτή μεταφέρθηκε στο γαλλικό δίκαιο με το άρθρο 259-A-4° του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI), δυνάμει του οποίου ο τόπος παροχής υπηρεσιών που εκτελούνται υλικώς στη Γαλλία, συμπεριλαμβανομένων των «εργασιών, και πραγματογνωμοσυνών επί ενσωμάτων κινητών αγαθών», θεωρείται ότι βρίσκεται στη Γαλλία. Δεν αμφισβητείται ότι η διάταξη αυτή συνιστά ορθή μεταφορά του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', τέταρτη περίπτωση, στο γαλλικό δίκαιο. Εν τούτοις, η παρούσα διαφορά ανέκυψε από μια διοικητική εγκύκλιο (στο εξής: εγκύκλιο) που εκδόθηκε το 1992 από την υπηρεσία φορολογικής νομοθεσίας της γαλλικής φορολογικής διοικήσεως και απευθύνεται σε όλες τις εθνικές διοικητικές υπηρεσίες που είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή του ΦΠΑ. Όσον αφορά τις συμβάσεις επεξεργασίας των αποβλήτων, η εγκύκλιος πληροφορεί τις οικείες αρχές ότι, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και το άρθρο 259-A-4° του CGI, στον γαλλικό ΦΠΑ υπόκεινται όχι μόνον οι εργασίες εξαλείψεως αποβλήτων που πραγματοποιούνται στη Γαλλία, αλλά και οι υπηρεσίες που παρέχονται από την έχουσα αναλάβει συμβατικώς το έργο κύρια επιχείρηση προς τους πελάτες της, εφόσον η επιχείρηση αυτή τους χρεώνει με το συνολικό κόστος της υπηρεσίας που απαιτείται κατά τη σύμβαση, το ουσιώδες στοιχείο του οποίου συνίσταται στην τιμή που κατέβαλε στον εκμεταλλευόμενο τον χώρο επιχειρηματία στη Γαλλία, ο οποίος προέβη εκεί στην υλική εκτέλεση των εργασιών για την εν λόγω επιχείρηση. Το γεγονός ότι η κύρια επιχείρηση δεν εκτελεί καμία από τις εργασίες εξαλείψεως αποβλήτων δεν έχει σημασία άπαξ οι υπηρεσίες αυτές έχουν ανατεθεί στον υπεργολάβο. Η εγκύκλιος αυτή έχει ως αποτέλεσμα να μη γίνεται δεκτό το δικαίωμα επιστροφής για τις κύριες επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος.

5. Τα περιστατικά της παρούσας υποθέσεως συνίστανται στην άρνηση γαλλικών αρχών να επιστρέψουν τον γαλλικό ΦΠΑ σε ορισμένους Γερμανούς υποκειμένους στον φόρο. Οι γερμανικές αυτές επιχειρήσεις συνήψαν συμβάσεις για τη συλλογή, διαχωρισμό, αποθήκευση και εξάλειψη αποβλήτων

με τοπικές αρχές, βιομηχανικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις τόσο δημόσιες όσο και ιδιωτικές. Μέρος αυτού του έργου ανέθεσαν με υπεργολαβία σε επιχειρήσεις που ειδικεύονται στην εξάλειψη αποβλήτων. Δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις αυτές είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία, χρέωναν τον γαλλικό ΦΠΑ για τις υπηρεσίες τους. Οι γερμανικές επιχειρήσεις χρέωναν τους πελάτες τους με τον γερμανικό ΦΠΑ για τη συνολική τιμή. Επειδή δεν μπορούσαν να εκπέσουν τον γαλλικό ΦΠΑ στη Γερμανία, ζήτησαν την επιστροφή του από τις γαλλικές αρχές, πράγμα που δεν έγινε δεκτό.

6. Οι εν λόγω κύριες επιχειρήσεις προέβησαν σε καταγγελία προς την Επιτροπή παραπονούμενες για την άρνηση επιστροφής. Η Επιτροπή, με έγγραφο της 23ης Οκτωβρίου 1992, πληροφόρησε τη Γαλλία για την καταγγελία και ζήτησε διευκρινίσεις για τους λόγους των εν λόγω αρνήσεων. Οι γαλλικές αρχές, σε μία συνάντηση στις 17 Νοεμβρίου 1992 και με ένα σημείωμα της 7ης Ιανουαρίου 1993 προς την Επιτροπή, υποστήριξαν ότι έχει εφαρμογή ο περί κατανομής του φόρου κανόνας του άρθρου 259-Α-4° της GCI και του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Κατά την άποψή τους, το ουσιώδες χαρακτηριστικό μιας συμβάσεως επεξεργασίας αποβλήτων του είδους για το οποίο πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, ανεξαρτήτως ποιο τμήμα των οικείων εργασιών ανατίθεται σε υπεργολάβο, περιλαμβάνει την εξάλειψη ή επεξεργασία των εν λόγω αποβλήτων. Το γεγονός και μόνον ότι τέτοιες εργασίες πραγματοποιούνται στη Γαλλία από υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα αυτή δεν έχει σημασία, διότι η όλη σύμβαση πρέπει να θεωρηθεί ως ενιαίο σύνολο και οι εκτελούμενες εργασίες στη Γαλλία θα πρέπει να θεωρηθούν ότι εκτελέστηκαν εκεί από τις κύριες επιχειρήσεις. Επομένως, ορθώς οι επιχειρήσεις αυτές υπήχθησαν στον γαλλικό ΦΠΑ και δεν δικαιούνταν να ζητήσουν την επιστροφή του βάσει της όγδοης οδηγίας.

II — Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία

7. Η Επιτροπή, στις 8 Ιουνίου 1993, απέστειλε στη Γαλλία έγγραφο οχλήσεως, αρνούμενη το επιχείρημα των γαλλικών αρχών και δηλώνοντας ότι η κύρια σύμβαση για την επεξεργασία αποβλήτων πρέπει να θεωρηθεί αυτοτελής έναντι της συμβάσεως υπεργολαβίας.

8. Η Γαλλία, με έγγραφο της 6ης Αυγούστου 1993, ενέμεινε στις απόψεις της. Οι εν λόγω κύριες επιχειρήσεις, πάντως, μπορούσαν να δηλωθούν για τον ΦΠΑ στη Γαλλία και επομένως να προβάλουν δικαίωμα εκπτώσεως, σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, όσον αφορά τον γαλλικό ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στα τιμολόγια που έλαβαν από τους υπεργολάβους τους.

9. Η Επιτροπή, στις 10 Απριλίου 1996, διατύπωσε αιτιολογημένη γνώμη με την οποία αμφισβήτησε κυρίως την άποψη των γαλλικών αρχών ότι η κύρια σύμβαση και οι συμβάσεις υπεργολαβίας μπορούσαν να εξομοιωθούν προκειμένου να θεωρηθεί η κύρια επιχείρηση ως ευθυνόμενη για τις πράξεις

επεξεργασίας που εκτελούνται από τους υπεργολάβους στη Γαλλία.

10. Η Γαλλία δεν συμμορφώθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη, αλλά, στις 12 Ιουνίου 1996, απέστειλε στην Επιτροπή νέο υπόμνημα με το οποίο επέμενε, ιδιαιτέρως, στην ανάγκη σφαιρικής ερμηνείας των συμβάσεων για την επεξεργασία των αποβλήτων, εφόσον ιδίως οι τοπικές αρχές και άλλοι πελάτες που συνάπτουν τέτοιες συμβάσεις καταβάλλουν μία μόνον τιμή γι' αυτό που θεωρούν ως ενιαία υπηρεσία επεξεργασίας των αποβλήτων τους.

11. Στις 16 Σεπτεμβρίου 1997, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή βάσει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ), με την οποία ζητεί από το Δικαστήριο:

α) Να αναγνωρίσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, αρνούμενη να επιστρέψει τον ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, όταν αυτοί οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν αναθέσει με υπεργολαβία ένα μέρος των εργασιών τους σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Γαλλία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την όγδοη οδηγία, ειδικότερα από το άρθρο 2.

β) Να καταδικάσει την Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

IV — Ανάλυση

Α — *Παραδεκτό*

i) Η ένσταση περί του εν μέρει απαραδέκτου

12. Η Γαλλία υποστηρίζει ότι η προσφυγή είναι εν μέρει απαράδεκτη, καθόσον επιδιώκεται με αυτή αναγνώριση παραβάσεως, υπερβαίνουσα το πλαίσιο της περιπτώσεως των συμβάσεων για την επεξεργασία των αποβλήτων και έχουσα εφαρμογή σε όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται από εγκατεστημένους στη Γαλλία υπεργολάβους όσον αφορά εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών. Υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν διευκρίνισε, ούτε με την προσφυγή της ενώπιον του Δικαστηρίου ούτε κατά τη διάρκεια της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία, τα νομικά και πραγματικά στοιχεία βάσει των οποίων ζητείται μια τέτοια γενική αναγνώριση της υπάρξεως παραβάσεως [4].

13. Η Επιτροπή, με το υπόμνημά της απαντήσεως, υποστηρίζει ότι το ζήτημα της ορθής εφαρμογής του ΦΠΑ στις συμβάσεις επεξεργασίας των αποβλήτων δεν μπορεί να διαχωριστεί από το γενικό ζήτημα της ορθής ερμηνείας της τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Αυτό αποδεικνύεται από το

4 – Η Γαλλία επικαλείται, μεταξύ άλλων, την απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, C-52/90, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1992, σ. I-2187, σκέψη 17).

γεγονός ότι το υπόμνημα αντικρούσεως της Γαλλίας αφορά την ερμηνεία αυτής της διατάξεως, η οποία, όπως παραδέχεται η Γαλλία, δεν περιορίζεται κατ' ανάγκη σε τέτοιες συμβάσεις. Η Επιτροπή υπενθυμίζει τις επικρίσεις που διατυπώθηκαν από το Δικαστήριο για το περιορισμένο περιεχόμενο της προσφυγής της σε προηγούμενη υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας, στην οποία τέθηκε παρόμοιο ζήτημα γενικής αρχής, στην οποία όμως η Επιτροπή περιόρισε, στα πλαίσια της προσφυγής της ενώπιον του Δικαστηρίου, τα αιτήματά της σε ένα μόνον τομέα [5]. Επί πλέον, υποστηρίζει ότι δεν προσβλήθηκαν τα δικαιώματα άμυνας της Γαλλίας, εφόσον το περιεχόμενο των αιτιάσεών της παρέμεινε το ίδιο καθ' όλη την πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας και στο πλαίσιο της προσφυγής της ενώπιον του Δικαστηρίου.

14. Με το υπόμνημά της ανταπαντήσεως, η Γαλλία ισχυρίζεται ότι το γεγονός ότι το Δικαστήριο περιορίστηκε να αναγνωρίσει την παράβαση, στην υπόθεση του προκαταβληθέντος φόρου, μόνο στον ιδιαίτερο τομέα που ανέφερε η Επιτροπή στην προσφυγή της αποδεικνύει ότι η Επιτροπή δεν μπορεί να ζητεί να αναγνωρισθεί γενικώς από το Δικαστήριο η ύπαρξη παραβάσεως βάσει του άρθρου 169 της Συνθήκης, χωρίς να έχει διατυπώσει εξίσου αντίστοιχες αιτιάσεις κατά τη διάρκεια της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της Επιτροπής εξέθεσε ότι η γαλλική ερμηνεία της τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', μπορεί να εφαρμοσθεί ευρύτερα και όχι μόνο στον συγκεκριμένο τομέα των συμβάσεων για την επεξεργασία των αποβλήτων.

5 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, αποκαλούμενη «προκαταβληθείς φόρος (Συλλογή 1986, σ. 273)».

ii) Η γνώμη μου επί του προβαλλομένου εν μέρει απαραδέκτου

15. Το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη κρίνει ότι «ο σκοπός της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας έγκειται στο να παρασχεθεί στο οικείο κράτος μέλος η δυνατότητα, αφενός μεν, να συμμορφωθεί προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο και, αφετέρου, να προβάλει λυσιτελώς τους αμυντικούς του ισχυρισμούς κατά των αιτιάσεων που διατυπώνει η Επιτροπή», ότι «το αντικείμενο της προσφυγής που ασκείται κατά την εφαρμογή του άρθρου 169 της Συνθήκης καθορίζεται επομένως από την πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία, όπως προβλέπει η διάταξη αυτή», και ότι, επομένως, δεν μπορεί να στηρίζεται «σε αιτιάσεις άλλες πλην εκείνων που διατυπώθηκαν στην αιτιολογημένη γνώμη» [6]. Κατ' ουσίαν, «η διασφάλιση των δικαιωμάτων άμυνας εξαρτάται αποκλειστικά από την προϋπόθεση ότι οι αιτιάσεις που περιλαμβάνονται στην προσφυγή ταυτίζονται με τις διατυπούμενες στην αιτιολογημένη γνώμη [...]» [7]. Κατά τη γνώμη μου, η υπό κρίση προσφυγή πληροί αυτά τα κριτήρια και η Γαλλία δεν μπορεί ευλόγως να ισχυρίζεται ότι αγνοούσε τον γενικό χαρακτήρα της αιτιάσεως που διατύπωσε η Επιτροπή εν προκειμένω.

16. Η αιτίαση που αναφέρεται στην ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας αφορά ειδικότερα, αλλά όχι αποκλειστικά, περίπλοκες συμβάσεις επεξεργασίας αποβλήτων. Η αιτιολογημένη

6 — Βλ., παραδείγματος χάριν, τις αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 1997, C-96/95, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1997, σ. I-1653, σκέψη 22)· της 11ης Ιουνίου 1998, C-206/96, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1998, σ. I-3401, σκέψη 13), και της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-328/96, Επιτροπή κατά Αυστρίας (Συλλογή 1999, σ. I-7479, σκέψη 34).

7 — Βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Αυστρίας, σκέψη 40.

γνώμη θέτει γενικώς το ζήτημα της ορθής ερμηνείας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ'. Το επίσημο συμπέρασμά της διατυπώνεται με πανομοιότυπο γενικό τρόπο όπως το αίτημα αναγνωρίσεως παραβάσεως που ζήτησε η Επιτροπή να γίνει δεκτό από το Δικαστήριο. Κατά συνέπεια, η υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως δεν μπορεί να απορριφθεί ως απαράδεκτη λόγω οποιασδήποτε ελλείψεως αντιστοιχίας μεταξύ της προσφυγής ενώπιον του Δικαστηρίου και αυτής στην οποία αναφέρθηκε η Επιτροπή κατά τη διάρκειά της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας [8].

17. Εν τούτοις, αυτό δεν έχει ως συνέπεια ότι η προσφυγή, καίτοι παραδεκτή, είναι και βάσιμη υπό την ευρεία διατύπωσή της.

18. Είναι χρήσιμο να εξετασθεί ότι ο λόγος για τον οποίο το Δικαστήριο εξέφρασε τη λύπη του στην υπόθεση που αφορούσε τον προκαταβληθέντα φόρο όσον αφορά την απόφαση της Επιτροπής να περιορίσει τις αιτιάσεις της στην εφαρμογή της επίδικης φορολογικής διατάξεως στον τομέα της ασφαλίσεως, λόγω του ότι, καίτοι η διάταξη αυτή ήταν αναμφισβήτητα γενικής εφαρμογής, της είχαν υποβληθεί καταγγελίες «μόνον στον τομέα αυτόν» [9]. Το Δικαστήριο παρατήρησε ότι «είναι λυπηρό ότι, λόγω του περιορισμού της στις ασφαλιστικές εταιρίες, η υπό κρίση προσφυγή θέτει το πρόβλημα υπό όρους οι οποίοι καλύπτουν τμήμα μόνο του πεδίου εφαρμογής των εν λόγων γαλλικών νομοθετικών διατάξεων» [10]. Εν τούτοις, η παρούσα περίπτωση είναι διαφορετική. Δεν είναι το άρθρο 259-Α-4° του CGI που υποστηρίζεται ότι δεν συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο, αλλά η εφαρμογή του μέσω εγκυκλίου. Η διευρυμένη αιτίαση που διατυπώθηκε στο πλαίσιο της προσφυγής ενώπιον του Δικαστηρίου μπορεί μεν να δικαιολογείται, πλην όμως, κατά τη γνώμη μου, το ζήτημα αυτό συνδέεται άρρηκτα με την ερμηνεία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας και θα πρέπει να κριθεί από το Δικαστήριο κατά την εξέταση της υποθέσεως κατ' ουσίαν.

Β — *Επί της ουσίας*

19. Οι διασυνοριακές συναλλαγές προκαλούν αναπόφευκτα, όπως αναγνωρίζεται στην έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, «συγκρούσεις αρμοδιότητος μεταξύ των κρατών μελών». Ο κίνδυνος αυτός ανακύπτει ειδικότερα όταν ο παρέχων τις υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος προβαίνει στην παροχή υπηρεσιών εντός άλλου κράτους μέλους.

20. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας περιέχει ορισμένους μάλλον γενικούς κανόνες σκοπός των οποίων είναι, όπως εξέθεσε το Δικαστήριο στην απόφαση Dudda, «— όπως συνάγεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 9, έστω και για ορισμένες μόνο συγκεκριμένες καταστάσεις — είναι η αποφυγή, αφενός μεν, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία, αφετέρου δε, της μη

8 — Η κατάσταση στην παρούσα υπόθεση μπορεί επομένως να αντιπαρατεθεί προς αυτήν που αφορούσε η απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 1992, C-230/90, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1992, σ. I-5973), όπου η προσπάθεια της Επιτροπής να διευρύνει την αιτίαση ότι μια οδηγία δεν έχει μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο σε μια αιτίαση για φερόμενη έλλειψη διασφαλίσεως της τηρήσεώς της στην πράξη κρίθηκε από το Δικαστήριο απαράδεκτη· βλ. τις σκέψεις 18 έως 22.

9 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση, σκέψη 7.

10 — Ibidem, σκέψη 9.

φορολογήσεως εσόδων» [11]. Κατανέμει τη φορολογική οφειλή μέσω δύο κατηγοριών κανόνων. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, περιέχει ένα «γενικό κανόνα», καθόσον «ο τόπος στον οποίο παρέχουν τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητος αποτελεί κατά προτεραιότητα το σημείο αναφοράς [...]» [12]. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, κάμπτει την εφαρμογή αυτού του κανόνα σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις. Πάντως, το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι, «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» [13].

21. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται αν αυτή εμπίπτει εντός ενός των «συγκεκριμένων σημείων αναφοράς, ενώ η παράγραφος 1 θέτει σχετικά έναν κανόνα γενικής φύσεως» [14]. Μολονότι η διάταξη αυτή δεν έχει προτεραιότητα, το Δικαστήριο θεωρεί ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 9 της οδηγίας έχει, κατά κάποιο τρόπο, τον χαρακτήρα παρεκκλίσεως [15]. Αρκεί να λεχθεί ότι, δεδομένου ότι δεν καλύπτονται από το άρθρο 9, παράγραφος 2, όλες οι υπηρεσίες, η εφαρμογή μιας από τις ειδικές περιπτώσεις πρέπει σαφώς να αποδεικνύεται, διότι διαφορετικά εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας του τόπου της εγκαταστάσεως που διατυπώνεται στην παράγραφο 1.

22. Η Επιτροπή και η Γαλλία διαφώνησαν έντονα ως προς το περιεχόμενο και τη φύση, για τους σκοπούς του άρθρου 1 της έκτης οδηγίας, των επίμαχων συμβάσεων για την επεξεργασία των αποβλήτων. Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι συμβάσεις αυτές συνεπάγονται τη διενέργεια μιας σειράς πολύπλοκων πράξεων, από τις οποίες μόνο μερικές συνεπάγονται «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών» για τους σκοπούς της τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ'. Η Γαλλία δεν αμφισβητεί ότι οι συμβάσεις είναι πολύπλοκες. Πάντως, ισχυρίζεται ότι ο ουσιώδης χαρακτήρας τους στοιχειοθετείται από την πράξη της εξαλείψεως και της ανακυκλώσεως των αποβλήτων, πράγμα που αποτελεί τον σκοπό όλων των άλλων στοιχείων, και ότι τα χαρακτηριστικά αυτά μέρη των εργασιών πραγματοποιούνται στη Γαλλία. Οι συμβάσεις για την επεξεργασία των αποβλήτων θα πρέπει να θεωρούνται ως ενιαία πράξη και όχι να διασπώνται στις διάφορες συνισταμένες της εξαλείψεως. Οι χαρακτηριστικές πράξεις συνιστούν «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών». Αφενός, διενεργούνται στη Γαλλία και, αφετέρου, προσδίδουν στη σύμβαση τον ουσιώδη χαρακτήρα της. Επομένως, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', έχει εφαρμογή στο σύνολο των εργασιών που προβλέπονται από την κύρια σύμβαση.

23. Ο ισχυρισμός αυτός κατά τον οποίο εφαρμόζεται μία από τις ειδικές περιπτώσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επιβάλλει, σύμφωνα με την απόφαση Dudda, να εξεταστεί πρώτα το γαλλικό επιχείρημα.

24. Είναι σημαντικό να μην αγνοηθούν δύο απλά σημεία αναφοράς. Είναι βέβαιον ότι οι

11 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94 (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20).

12 — Απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-190/95, ARO Lease (Συλλογή 1997, σ. I-4383, σκέψη 15).

13 — Απόφαση Dudda, σκέψη 21.

14 — Απόφαση Dudda, σκέψη 20.

15 — Βλ., εσχάτως, τα εκτιθέμενα στην απόφαση ARO Lease, σκέψεις 13 και 16.

υπηρεσίες που παρέχονται από τους Γάλλους υπεργολάβους πρέπει να φορολογούνται στη Γαλλία, ενώ η διαφορά αφορά μόνον το αίτημα επιστροφής που διατύπωσαν οι κύριες επιχειρήσεις βάσει της όγδοης οδηγίας. Επί πλέον, πρόκειται για τον χαρακτηρισμό της κύριας συμβάσεως στο σύνολό της. Σύμφωνα με τη Γαλλία, οι παρεχόμενες βάσει αυτής της συμβάσεως υπηρεσίες, στο σύνολό τους, πρέπει να χαρακτηρισθούν ως «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών», που πρέπει να θεωρηθούν ότι εκτελούνται στη Γαλλία από την κύρια επιχείρηση ακριβώς σαν να είχαν εκτελεστεί άμεσα από αυτή την ίδια. Η εργολαβία των εργασιών ουδόλως μεταβάλλει την κατάσταση, δεδομένου ότι επιβάλλεται μία σφαιρική προσέγγιση.

25. Πριν εξετάσω το ζήτημα ενόψει της οικονομίας, του σκοπού και της λειτουργίας του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, οφείλω να δώσω απάντηση σε δύο ιδιαίτερα νομικά επιχειρήματα που προβάλλει η Γαλλία.

26. Πρώτον, η Γαλλία υποστηρίζει την άποψή της για μια σφαιρική προσέγγιση με τον ορισμό της «διαχειρίσεως των αποβλήτων» που παρέχουν οι οδηγίες που αφορούν τα απόβλητα: «Η συλλογή, η μεταφορά, η αξιοποίηση και η διάθεση των αποβλήτων, συμπεριλαμβανομένης της εποπτείας των εργασιών αυτών, καθώς και της επίβλεψης στο χώρο απόρριψης» [16]. Οι εργασίες αυτές αντιστοιχούν, αναμφιβόλως, πλήρως ή εν μέρει στις υπηρεσίες που παρέχονται βάσει των κυρίων συμβάσεων, πλην όμως, κατά τη γνώμη μου, δεν συμβάλλουν στη λύση του προβλήματος της εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, όπου ορισμένα στοιχεία συνιστούν, ενώ άλλα δεν συνιστούν, «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών». Εξάλλου, ο ορισμός ουδόλως αναφέρεται στην τελευταία αυτή έννοια. Το Δικαστήριο έχει αναφερθεί μερικές φορές σε ορισμό που περιέχει σε διάταξη του κοινοτικού δικαίου προκειμένου να διευκρινίσει την έννοια που έχει μια άλλη διάταξη [17]. Εν προκειμένω δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο. Ο ορισμός της επεξεργασίας των αποβλήτων δεν μπορεί να χρησιμεύσει για τη διευκρίνιση της εννοίας των «εργασιών επί ενσωμάτων κινητών αγαθών». Η συλλογή και η μεταφορά δεν φαίνεται να αποτελούν τέτοιες εργασίες, μολονότι περιλαμβάνονται στον ορισμό. Ο διαχωρισμός και η αποθήκευση δεν εμπίπτουν στον ορισμό, μολονότι αποτελούν μέρος του αντικειμένου των κυρίων συμβάσεων. Πράγματι, ο ορισμός τείνει, αν μη τι άλλο, να επιβεβαιώσει την ποικιλία των πράξεων που καλύπτονται από τον ορισμό. Θα επανέλθουμε αργότερα στο ζήτημα αυτό, στο σημείο 32.

27. Δεύτερον, η Γαλλία επικαλείται δύο υποθέσεις παραβάσεως που αφορούσαν «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών» κατά την έννοια της δεύτερης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας [18]. Στις υποθέσεις αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι η Γαλλία και το Λουξεμβούργο παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπείχαν από την έκτη οδηγία, διότι εξαίρε-

16 — Άρθρο 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 75/442/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουλίου 1975, περί των στερεών αποβλήτων (ΕΕ ειδ. έκδ. 15/001, σ. 86), όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 91/156/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 18ης Μαρτίου 1991 (ΕΕ L 78, σ. 32).

17 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973), αφορώσα «ασφαλιστικές εργασίες» κατά το άρθρο 13, τμήμα Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, όπως ερμηνεύθηκε υπό το φως οδηγιών που αφορούν την ασφάλιση.

18 — Αποφάσεις 17ης Νοεμβρίου 1993, C-68/92, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-5881), και C-69/92, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1993, σ. I-5907), στο εξής: αποφάσεις για την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών.

σαν (στη μεν πρώτη περίπτωση μέσω διοικητικής εγκυκλίου, στη δε δεύτερη με την ακολουθούμενη πρακτική) ορισμένες κατηγορίες πράξεων προσφοράς (που περιελάμβαναν ορισμένες παραδόσεις αγαθών) από τον ορισμό της εν προκειμένω «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών». Οι αποφάσεις αυτές, πάντως, ουδόλως αφορούν το ζήτημα που πρέπει να κριθεί εν προκειμένω, δηλαδή το πού πρέπει να υπαχθεί, αναφορικά με το άρθρο 9, παράγραφος 1 ή παράγραφος 2, μια σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών που περιέχουν ορισμένα στοιχεία που εμπίπτουν και ορισμένα που δεν εμπίπτουν σε μία από τις ειδικές κατηγορίες του άρθρου 9, παράγραφος 2.

28. Ούτε ο ορισμός της «διαχειρίσεως των αποβλήτων» ούτε οι αποφάσεις για την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών βοηθούν για να κριθεί το καίριο αυτό ζήτημα.

29. Η ουσία της γαλλικής απόψεως συνίσταται στο ότι η κύρια σύμβαση πρέπει να θεωρηθεί αδιαίρετη και να υπαχθεί στην αντίστοιχη κατηγορία σε συνάρτηση με τον προβαλλόμενο ουσιώδη χαρακτήρα της. Επομένως, αν και ένας σημαντικός αριθμός εκ των εργασιών που καλύπτει αυτή η σύμβαση δεν αφορούν «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών», και δεν εκτελούνται υλικώς εντός της Γαλλίας, το σύνολο των υπηρεσιών που πρέπει να παρασχεθούν σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή πρέπει να θεωρηθούν ότι παρέχονται εντός της Γαλλίας.

30. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την άποψη της Γαλλίας, όπως διευκρινίσθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η κύρια γερμανική επιχείρηση θα πρέπει να προβεί σε δήλωση και να διορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στη Γαλλία, όπως προβλέπεται από το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας. Κατ' αυτόν τον τρόπο, δεν θα ετίθετο κανένα ζήτημα επιστροφής βάσει της έκτης οδηγίας. Ο καταβληθείς ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών από Γάλλους υπεργολάβους θα εξέπιπτε απλώς σύμφωνα με τη συνήθη εφαρμογή του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας.

31. Εκ πρώτης όψεως, φαίνεται παράδοξο το ότι ένας υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στη Γερμανία θα πρέπει να χρεώνει τον γαλλικό ΦΠΑ στους Γερμανούς πελάτες του για υπηρεσίες που παρέχονται σ' αυτούς εντός της Γερμανίας. Ο γενικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας θα εκάμπτετο πλήρως. Όπως είπε η Επιτροπή, αυτό θα προκαλούσε στους Γερμανούς τελικούς πελάτες ενός τέτοιου υποκειμένου στον φόρο αβεβαιότητα όσον αφορά τον συντελεστή του καταβλητέου ΦΠΑ, δεδομένου ότι η μη εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 1, θα εξαρτώνταν από το αν η σύμβαση πρέπει στο σύνολό της να χαρακτηρισθεί σε συνάρτηση με αυτά από τα συστατικά της στοιχεία που αποτελούν «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών».

32. Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να εξετάσει τη δυνατότητα εφαρμογής της τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας στην υπόθεση Linthorst [19]. Το Δικαστήριο έκρινε ότι οι παρεχόμενες στα ζώα φροντίδες από κτηνιάτρους δεν συνιστούν «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών». Κατά το Δικαστήριο, η έκφραση αυτή, «υπό την

19 – Απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (Συλλογή 1997, σ. I-1195, στο εξής: απόφαση Linthorst).

έννοια που έχει κοινώς, φέρνει στον νου την εικόνα μιας απλώς φυσικής παρεμβάσεως στα ενσώματα κινητά αγαθά, η οποία, κατ' αρχήν, δεν είναι ούτε επιστημονικής ούτε πνευματικής φύσεως» [20]. Υπογραμμίζοντας ότι «το κύριο έργο του κτηνιάτρου συνίσταται κατά βάση [...] στην παροχή θεραπευτικών φροντίδων προς τα ζώα σύμφωνα με επιστημονικούς κανόνες», το Δικαστήριο έκρινε ότι η κατ' ανάγκην «φυσική επέμβαση επί του ζώου» που μπορεί να είναι αναγκαία «δεν αρκεί για να χαρακτηριστούν οι φροντίδες αυτές ως "εργασίες"» [21]. Ενώ η Γαλλία παραθέτει την απόφαση αυτή ως επιρρωνύουσα τον ισχυρισμό της ότι η συλλογή, η συσσώρευση, η απόθεση, ο διαχωρισμός, η αποθήκευση, η επεξεργασία, η καύση και οι περισσότερες από τις εργασίες ανακυκλώσεως συνιστούν εργασίες επί «ενσωμάτων κινητών αγαθών», νομίζω ότι η απόφαση αποδεικνύει, αντιθέτως, το πολύ περιορισμένο περιεχόμενο του τελευταίου αυτού όρου. Η έκφραση «φυσική απλώς παρέμβαση» δεν περιλαμβάνει, κατά τη γνώμη μου, κανένα από τα στοιχεία που απαρίθμησε η Γαλλία, ενδεχομένως με εξαίρεση την καύση και την ανακύκλωση. Η επεξεργασία αποβλήτων δεν αποτελεί, όπως ορθώς υπογραμμίζει η Επιτροπή, το αντικείμενο οποιασδήποτε ειδικής κατηγορίας του άρθρου 9, παράγραφος 2. Επί πλέον, η απόφαση Linthorst δεν παρέχει έρεισμα για μια σφαιρική προσέγγιση όσον αφορά την κατανομή των συμβάσεων μεταξύ της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 9. Τελικώς, μόνο μερικές από τις εργασίες που συνεπάγεται η επεξεργασία αποβλήτων εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ'. Πρόκειται ενδεχομένως για ένα μέρος των εργασιών που εκτελούνται από τους υπεργολάβους που εμπλέκονται στην εκτέλεση των συμβάσεων που αφορά η παρούσα υπόθεση. Οι πράξεις αυτές φορολογούνται στη Γαλλία όχι όμως κατ' ανάγκην λόγω του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', δεδομένου ότι δεν υπήρξε συναφώς σύγκρουση μεταξύ της εφαρμογής της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 9.

33. Η άποψη της Γαλλίας συνεπάγεται, εν πάση περιπτώσει, για τους λόγους που εκτίθενται στο σημείο 31 ανωτέρω, μια τεχνητή ερμηνεία της κύριας συμβάσεως. Θεωρώντας ότι η κύρια επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες τις οποίες αναθέτει με υπεργολαβία σε άλλους προκειμένου αυτοί να τις εκτελέσουν αυτοτελώς, η ερμηνεία αυτή συνεπάγεται ότι οι υπηρεσίες παρέχονται στην ίδια. Παροχή στην ίδια την επιχείρηση μπορεί, φυσικά, να προκύπτει από ρητή διάταξη, ιδίως μέσω του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Πάντως, όταν υπάρχουν, στην πραγματικότητα, δύο εμπλεκόμενοι υποκείμενοι στον φόρο, τότε δεν υπάρχει η δυνατότητα για κάτι τέτοιο. Αυτό θα παρέβλεπε την αυτοτέλεια της παροχής υπηρεσιών στην αλυσίδα διανομής η οποία αποτελεί το βασικό στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ.

34. Επί πλέον, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η λογική κατάληξη του συστήματος που προτείνει η Γαλλία είναι ότι ο γαλλικός ΦΠΑ καταβάλλεται επί της πλήρους αξίας της κύριας συμβάσεως, μολονότι μόνο ένα μέρος των εργασιών που αφορά πραγματοποιείται στη Γαλλία. Μολονότι η Γαλλία υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι μόνον ένα μέρος των εργασιών που όντως πραγματοποιείται στη Γαλλία θα φορο-

20 – Απόφαση Linthorst, σκέψη 16.

21 – Απόφαση Linthorst, σκέψη 17. Απορρίπτοντας «μια τόσο ευρεία ερμηνεία της εννοίας "εργασίες" (που θα καθιστούσε) περιττό το στοιχείο γ', τρίτη περίπτωση, της υπό εξέταση παραγράφου [...]», το Δικαστήριο φαίνεται να υιοθετεί την άποψή μου (βλ. σημείο 16 των προτάσεων στην υπόθεση Linthorst) ότι η έννοια των «εργασιών επί ενσωμάτων κινητών αγαθών» δεν πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως.

λογούνταν, τουλάχιστον συστηματικά, στη χώρα αυτή, δεν διευκρίνισε πώς αυτό θα επιτυγχανόταν κατά τρόπο σύμφωνο με την υποθετική σκέψη, στην οποία στηρίζεται η προσέγγισή της, μιας «σφαιρικής» ερμηνείας της κύριας συμβάσεως που στηρίζεται στο ουσιώδες χαρακτηριστικό της. Φρονώ ότι οι φόβοι της Επιτροπής για τους κινδύνους διπλής φορολογήσεως είναι επομένως βάσιμοι. Η κύρια επιχείρηση παρέχει μια πλήρη υπηρεσία επεξεργασίας των αποβλήτων στους Γερμανούς πελάτες της και, δεδομένου ότι είναι εγκατεστημένη σ' αυτό το κράτος μέλος, οφείλει κανονικά να καταβάλλει τον ΦΠΑ στη χώρα αυτή. Η εκ μέρους της Γαλλίας επίκληση της αποφάσεως Genius Holding [22] κατά την οποία «τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν [...] τη δυνατότητα διορθώσεως κάθε τιμολογίου με το οποίο κακώς χρεώνεται ένας φόρος, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή του πίστη, είναι αλυσιτελής.» Αυτό το obiter dictum αφορά μόνο τις ειδικές περιστάσεις που περιγράφονται στην απόφαση αυτή, ιδίως τα αποτελέσματα ανακριβών τιμολογίων. Δεν μπορεί να υποκαταστήσει την ορθή εφαρμογή του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας.

35. Κατά την άποψή μου, το άρθρο 9, σε συνδυασμό με την όγδοη οδηγία, παρέχει ένα συνεκτικό σύστημα για την επίλυση συγκρούσεων καθηκόντων. Όταν υφίσταται μία από τις ειδικές περιπτώσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, και όχι οποιαδήποτε άλλη, η υπηρεσία συνδέεται πράγματι με το κράτος μέλους εντός του οποίου παρέχεται. Η όγδοη οδηγία επιτρέπει ανάκτηση του φόρου που καταβλήθηκε από υποκείμενο στο φόρο εντός άλλου κράτους μέλους σ' αυτόν τον παρέχοντα την υπηρεσία. Με αυτό σκοπείται η αντικατάσταση του συστήματος εκπτώσεως το οποίο λειτουργεί εντός ενός και μόνο κράτους μέλους. Η υιοθέτηση διαφορετικής προσεγγίσεως όταν πρόκειται για δύο κράτη μέλη μάλλον θα περιέπλεκε παρά θα απλοποιούσε το σύστημα. Ο κυρίως προσφέρων την υπηρεσία (η κύρια επιχείρηση εν προκειμένω) θα ήταν αναγκασμένος, όπως εξέθεσε η Επιτροπή, να δημιουργήσει μια τεχνητή ή πλασματική εγκατάσταση σε ένα δεύτερο κράτος μέλος.

36. Καταλήγοντας, πιστεύω ότι η Γαλλία βρίσκεται σαφώς εν αδίκω αρνούμενη να προβεί σε επιστροφές σύμφωνα με την όγδοη οδηγία. Η άρνησή της στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της τετάρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ'.

37. Εξάλλου, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η Γαλλία εφάρμοσε πλημμελώς τους ένδικους κανόνες σε άλλους τομείς εκτός από τις συμβάσεις για την επεξεργασία των αποβλήτων. Πράγματι, η επίμαχη εγκύκλιος περιορίζεται, προφανώς, στις συμβάσεις για την επεξεργασία των αποβλήτων. Μολονότι η ευρύτερη εφαρμογή της ίδιας αρχής θα συνιστούσε επίσης παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει η Γαλλία από την όγδοη οδηγία, η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη οποιασδήποτε ευρύτερης εφαρμογή. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να αναγνωρίσει την ύπαρξη παραβάσεως σύμφωνα με το αίτημα της Επιτροπής, μόνον όμως ως προς τη μεταχείριση που επιφυλάσσει η Γαλλία στις εν λόγω συμβάσεις.

22 — Απόφαση 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87 (Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψη 18).

IV — Πρόταση

38. Έχω τη γνώμη ότι το Δικαστήριο θα πρέπει:

1) να αναγνωρίσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, αρνούμενη να επιστρέψει τον ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, όταν αυτοί οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν αναθέσει με υπεργολαβία ένα μέρος των εργασιών τους σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Γαλλία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την όγδοη 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 προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, ειδικότερα από το άρθρο 2 αυτής.

2) Να καταδικάσει τη Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.