ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 7ης Μαΐου 1998 *

Στην υπόθεση C-390/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Rechtbank van eerste aanleg te Brussel 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

Lease Plan Luxembourg SA

και

Βελγικού Δημοσίου,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), καθώς και των άρθρων 6 και 59 της Συνθήκης ΕΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή), D. A. O. Edward και J.-P. Puissochet, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Lease Plan Luxembourg SA, εκπροσωπουμένη από τους L. De Broe και L. Vandenberghe, δικηγόρους Βρυξελλών,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Jan Devadder, γενικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας για την Ανάπτυξη, επικουρούμενο από τον A. Destrycker, δικηγόρο Βρυξελλών,

— η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, εκπροσωπουμένη από τον R. Heinen, σύμβουλο της κυβερνήσεως στο Υπουργείο Οικονομικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον B. J. Drijber, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Lease Plan Luxembourg SA, της Βελγικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 6ης Νοεμβρίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 1996, η οποία περιήλθε στο Δικαστηριο στις 2 Δεκεμβρίου 1996, το Rechtbank van eerste aanleg te Brussel υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των άρθρων 6 και 59 της Συνθήκης ΕΚ.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Lease Plan Luxembourg SA (στο εξής: Lease Plan), με έδρα το Λουξεμβούργο, και του Βελγικού Δημοσίου σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που κατέβαλε η εταιρία αυτή κατά την αγορά αυτοκινήτων στο Βέλγιο καθώς και για τη συντήρηση και την επισκευή αυτοκινήτων εντός του κράτους αυτού.

3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«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.»

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, όπως έχει τροποποιηθεί με τη 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 L 208, σ. 58, στο εξής: δέκατη οδηγία), ορίζει:

«Εν τούτοις:

(...)

ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητος ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητος αλλά 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:

(...)

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

5 Το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ορίζει τις αρχές που διέπουν το δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ.

6 Το άρθρο 17, παράγραφος 4, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας προσθέτει:

«Το Συμβούλιο θα καταβάλει προσπάθεια να εκδώσει ομοφώνως προ της 31ης Δεκεμβρίου 1977, προτάσει της Επιτροπής, τους κοινοτικούς κανόνες εφαρμογής, βάσει των οποίων θα γίνονται οι επιστροφές σύμφωνα με την παράγραφο 3, σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας.»

7 Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, το Συμβούλιο εξέδωσε, στις 6 Δεκεμβρίου 1979, την όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111, στο εξής: όγδοη οδηγία), της οποίας το άρθρο 7, παράγραφος 4, ορίζει:

«Οι αποφάσεις επί των αιτήσεων επιστροφής πρέπει να κοινοποιούνται, εντός προθεσμίας έξι μηνών μετά την ημερομηνία υποβολής, στην προβλεπόμενη στην παράγραφο 3 αρμόδια υπηρεσία, των αιτήσεων αυτών συνοδευομένων από όλα τα έγγραφα τα απαιτούμενα από την παρούσα οδηγία προκειμένου να εξετασθεί η αίτηση. Η επιστροφή πρέπει να λάβει χώρα πριν από την εκπνοή της προαναφερθείσης προθεσμίας, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, είτε στο κράτος μέλος επιστροφής είτε στο κράτος όπου αυτός είναι εγκατεστημένος. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, οι τραπεζικές δαπάνες αποστολής βαρύνουν τον ενδιαφερόμενο.

Οι αποφάσεις απορρίψεως πρέπει να αιτιολογούνται. Δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο προσφυγής ενώπιον των αρμοδίων αρχών του κράτους μέλους για το οποίο πρόκειται, σύμφωνα με τις διατυπώσεις και τις προθεσμίες που προβλέπονται για τις αιτούμενες επιστροφές από τους υποκειμένους στο φόρο τους εγκατεστημένους στο κράτος αυτό.»

8 Η Lease Plan είναι εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως, της οποίας η κύρια δραστηριότητα συνίσταται στην εκμίσθωση ιδιωτικών αυτοκινήτων στο πλαίσιο συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως (leasing).

9 Η Lease Plan έχει συνάψει τις περισσότερες συμβάσεις της με εταιρίες εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο. Τα εκμισθούμενα σ' αυτές αυτοκίνητα στο πλαίσιο της χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράστηκαν στο Λουξεμβούργο, ασφαλίζονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στο Λουξεμβούργο και διέπονται από συνολικές συμβάσεις, σύμφωνα με τις οποίες οι μισθώτριες εταιρίες καταβάλλουν συνολικώς μίσθωμα που καλύπτει συγχρόνως τη χρηματοδότηση, τη συντήρηση, την ασφάλιση και τις επισκευές. Οι εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο εταιρίες θέτουν τα αυτοκίνητα αυτά στη διάθεση των εργαζομένων τους, ορισμένοι από τους οποίους κατοικούν στην παραμεθόρια περιοχή ή αλλού στο Βέλγιο. Τα ευρισκόμενα στο Βέλγιο συνεργεία στα οποία οι εργαζόμενοι απευθύνονται στέλνουν τα τιμολόγιά τους στη Lease Plan η οποία καταβάλλει τον ΦΠΑ.

10 Η Lease Plan παραχώρησε επίσης με χρηματοδοτική μίσθωση περίπου δέκα αυτοκίνητα, επί συνόλου περίπου χιλίων, σε πελάτες εγκατεστημένους στο Βέλγιο. Τα αυτοκίνητα αυτά αγοράστηκαν από τη Lease Plan στο Βέλγιο και, αντιθέτως προς τα αυτοκίνητα που παραχωρήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση στις εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο εταιρίες, δεν αποτελούν το αντικείμενο συνολικών συμβάσεων. Η συντήρηση, η ασφάλιση, οι επισκευές καθώς και οι φόροι βαρύνουν τους εγκατεστημένους στο Βέλγιο πελάτες.

11 Η Lease Plan ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε στο Βέλγιο κατά την αγορά των αυτοκινήτων τα οποία παραχωρήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση σε πελάτες εγκατεστημένους εντός του κράτους αυτού καθώς και για τη συντήρηση και τις επισκευές, από βελγικά συνεργεία, των αυτοκινήτων που παραχωρήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση στις εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο εταιρίες.

12 Η βελγική φορολογική αρχή αρνήθηκε την επιστροφή του ΦΠΑ που ζήτησε η Lease Plan, με την αιτιολογία ότι η τελευταία πραγματοποιεί στο Βέλγιο πράξεις για τις οποίες οφείλει να καταβάλει ΦΠΑ. Αυτό συμβαίνει με τις μη αναγόμενες στο πλαίσιο της συνήθους συντηρήσεως επισκευές των αυτοκινήτων που παραχωρούνται με χρηματοδοτική μίσθωση στους εγκατεστημένους στο Λουξεμβούργο πελάτες. Τέτοιες επισκευές δεν καλύπτονται από τις συνολικές συμβάσεις και συνιστούν χωριστές υπηρεσίες παρεχόμενες εκεί όπου βρίσκονται τα αυτοκίνητα. Εξάλλου, ως προς τον μετά την 1η Ιανουαρίου 1993 χρόνο, η βελγική φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι αρκεί η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας η οποία συνίσταται στην ύπαρξη στο Βέλγιο αριθμού αυτοκινήτων προς εκμίσθωση προκειμένου να θεωρηθεί ότι η Lease Plan διαθέτει εντός του κράτους αυτού μόνιμη εγκατάσταση υπό την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 2, του βελγικού νόμου της 3ης Ιουλίου 1969 περί θεσπίσεως κώδικα φόρου προστιθεμένης αξίας, όπως έχει τροποποιηθεί με τον νόμο της 28ης Δεκεμβρίου 1992, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1993 (στο εξής: κώδικας).

13 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του κώδικα ορίζει:

«Είναι υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε πραγματοποιεί, στα πλαίσια της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας, κατά τρόπο συνήθη και ανεξάρτητο, ως κύρια ή παρεπόμενη δραστηριότητα, με ή χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό, παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που προβλέπονται από τον παρόντα κώδικα, ανεξαρτήτως του τόπου όπου ασκείται η οικονομική δραστηριότητα.»

14 Το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, του κώδικα ορίζει:

«Παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται στο Βέλγιο, όταν ο τόπος όπου λογίζεται ότι παρέχεται, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 έως 4, βρίσκεται στο Βέλγιο.

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.»

15 Σύμφωνα με τη βελγική φορολογική αρχή, η Lease Plan έπρεπε, εφόσον προβαίνει στο Βέλγιο σε πράξεις για τις οποίες οφείλει ΦΠΑ, να καταχωρηθεί στο μητρώο της αρμόδιας για τον ΦΠΑ φορολογικής αρχής ως υποκείμενη στον βελγικό ΦΠΑ και να ζητήσει την επιστροφή του φόρου με την υποβολή τριμηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ.

16 Μετά την έκδοση της αποφάσεως της βελγικής φορολογικής αρχής, η Lease Plan άσκησε ενώπιον του Rechtbank van eerste aanleg te Brussel προσφυγή κατά του Βελγικού Δημοσίου ζητώντας την επιστροφή ποσού 7 669 095 βελγικών φράγκων (BFR) πλέον νομίμων τόκων.

17 Συναφώς, η Lease Plan ισχυρίστηκε ότι εδικαιούτο, σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής του ΦΠΑ, τόκους με το νόμιμο επιτόκιο υπό τους αυτούς όρους με τους εγκατεστημένους στο Βέλγιο υποκειμένους στον φόρο. Σε περίπτωση αιτήσεως εγκατεστημένου στο Βέλγιο υποκειμένου στον φόρο, το άρθρο 76, παράγραφος 1, του κώδικα προβλέπει επιστροφή, εντός τριών μηνών από της αιτήσεως, του οφειλομένου στα τέλη του έτους επιπλέον καταβληθέντος φόρου. Αν ο ΦΠΑ δεν επιστραφεί εντός της προβλεπομένης στο άρθρο 76, παράγραφος 1, τρίμηνης προθεσμίας, ο εγκατεστημένος στο Βέλγιο υποκείμενος στον φόρο εισπράττει, σύμφωνα με το άρθρο 91, παράγραφος 3, του ίδιου κώδικα, τόκο με μηνιαίο επιτόκιο 0,8 % από της λήξεως της τρίμηνης προθεσμίας.

18 Αντιθέτως, σε περίπτωση αιτήσεως επιστροφής από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο Βέλγιο, το άρθρο 91, παράγραφος 4, του ίδιου κώδικα ορίζει ότι οι τόκοι υπερημερίας επί των καθυστερούμενων «οφείλονται με βάση το επιτόκιο που ορίζεται στο ιδιωτικό δίκαιο και σύμφωνα με τους κανόνες αυτού». Από τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μέχρι τις 31 Αυγούστου 1996 στις αιτήσεις αυτές εφαρμοζόταν επιτόκιο 8 % ετησίως και ο τόκος αυτός καθίστατο απαιτητός μόνον κατόπιν οχλήσεως του Βελγικού Δημοσίου μετά τη λήξη της προβλεπομένης στο άρθρο 7, παράγραφος 4, της όγδοης οδηγίας εξάμηνης προθεσμίας.

19 Η Lease Plan δεν αμφισβητεί την εξάμηνη προθεσμία επιστροφής η οποία, ως προς τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι εντός της χώρας σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 4, της όγδοης οδηγίας, είναι μακρύτερη από την προβλεπομένη στο άρθρο 91, παράγραφος 3, του κώδικα τρίμηνη προθεσμία για τους εγκατεστημένους εντός της χώρας υποκειμένους στον φόρο. Σύμφωνα με τη Lease Plan, η διαφορά αυτή μπορεί πράγματι να δικαιολογείται από το ότι, σε περίπτωση επιστροφής σε μη εγκατεστημένους εντός της χώρας υποκειμένους στον φόρο, ο έλεγχος και η επιστροφή απαιτούν περισσότερο χρόνο σε σχέση με την περίπτωση επιστροφής σε εγκατεστημένους εντός της χώρας υποκειμένους στον φόρο.

20 Ενόψει της αβεβαιότητας ως προς το αν το σύνολο των αυτοκινήτων που ανήκουν στη Lease Plan και κυκλοφορούν στο Βέλγιο μπορεί να θεωρηθεί μόνιμη εγκατάσταση υπό την έννοια της έκτης οδηγίας και ενόψει των διαμενών απόψεων όσον αφορά τους τόκους επί του ποσού του ΦΠΑ του οποίου ζητείται η επιστροφή, το Rechtbank αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει η έννοια της "μόνιμης εγκαταστάσεως" η οποία προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι μία επιχείρηση εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, η οποία παραχωρεί με μίσθωση ή χρηματοδοτική μίσθωση ορισμένο αριθμό οχημάτων σε πελάτες εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, έχει, λόγω αυτής της εκμισθώσεως, μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο κράτος μέλος;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, πρέπει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ να ερμη-

νεύεται υπό την έννοια ότι οι συνιστάμενες στη χρηματοδοτική μίσθωση οχημάτων υπηρεσίες μπορεί να θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται από μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, όταν η έδρα του παρέχοντος υπηρεσίες βρίσκεται στο Λουξεμβούργο και η διαπραγμάτευση όλων σχεδόν των συμβάσεων γίνεται από αυτήν την έδρα στο Λουξεμβούργο, όταν οι συμβάσεις συνάπτονται με πελάτες εγκατεστημένους στο Λουξεμβούργο και περιορισμένος μόνον αριθμός οχημάτων (δηλαδή δέκα περίπου αυτοκίνητα σε στόλο άνω των χιλίων οχημάτων) αγοράζονται στο Βέλγιο και συντηρούνται ή επιδιορθώνονται επί βελγικού εδάφους;

3) Πρέπει τα άρθρα 6 και 59 της Συνθήκης ΕΟΚ να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι απαγορεύουν να χορηγούνται σε αλλοδαπούς υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι λαμβάνουν στο Βέλγιο αγαθά ή υπηρεσίες και ζητούν την επιστροφή του οικείου ΦΠΑ σύμφωνα με την όγδοη οδηγία ΦΠΑ χαμηλότεροι τόκοι σε περίπτωση ετεροχρονισμένης επιστροφής, οι οποίοι επιπλέον αρχίζουν να τρέχουν από τη στιγμή που ο αλλοδαπός υποκείμενος στον φόρο οχλεί το Βελγικό Δημόσιο, ενώ σε περίπτωση ετεροχρονισμένης επιστροφής στους Βέλγους που υπόκεινται στον φόρο καταβάλλονται υψηλότεροι τόκοι που αρχίζουν να τρέχουν αυτοδικαίως και χωρίς όχληση από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας επιστροφής;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

21 Καταρχάς πρέπει να τονιστεί ότι, μετά την απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-190/95, ARO Lease (Συλλογή 1997, σ. I-4383), οι διάδικοι της κύριας δίκης αναγνώρισαν κατά την προφορική διαδικασία ότι η Lease Plan δεν είχε, κατά τη διάρκεια της περιόδου για την οποία ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ, μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο από την οποία παρείχε υπηρεσίες.

22 Ακολούθως πρέπει να υπομνηστεί ότι, όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 12 της προμνησθείσας αποφάσεως ARO Lease, η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αναφέρει ότι, «(...) όσον αφορά τη μίσθωση μεταφορικών μέσων, πρέπει για λόγους ελέγχου να εφαρμόζεται αυστηρά το άρθρο 9, παράγραφος 1 [της έκτης οδηγίας] και να καθορίζεται ως τόπος παροχής αυτών των υπηρεσιών ο τόπος του παρέχοντος την υπηρεσία». Επιπλέον, η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, όπως έχει τροποποιηθεί με τη δέκατη οδηγία.

23 Συγκεκριμένα, όπως το Δικαστήριο έχει κρίνει στη σκέψη 14 της ίδιας αποφάσεως, επειδή τα μεταφορικά μέσα μπορούν εύκολα να διασχίζουν τα σύνορα, είναι δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να καθοριστεί ο τόπος της χρησιμοποιήσεώς τους και συνεπώς πρέπει σε κάθε περίπτωση να καθορίζεται ένα εφαρμόσιμο κριτήριο για την είσπραξη του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η έκτη οδηγία καθιέρωσε ως κριτήριο, για τη μίσθωση όλων των μεταφορικών μέσων, όχι τον τόπο χρησιμοποιήσεως του μισθωμένου αγαθού, αλλά, για λόγους απλουστεύσεως και σύμφωνα με τη γενική αρχή, τον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας (απόφαση της 15ης Μαρτίου 1989, 51/88, Hamann, Συλλογή 1989, σ. 767, σκέψεις 17 και 18).

24 Με τη σκέψη 15 της προμνησθείσας αποφάσεως ARO Lease, το Δικαστήριο υπενθύμισε επίσης ότι ο τόπος στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας αποτελεί κατά προτεραιότητα το σημείο αναφοράς, υπό την έννοια ότι το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση από την οποία παρέχεται η υπηρεσία δεν παρουσιάζει ενδιαφέρον παρά μόνο 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. Επομένως, όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 16 της ίδιας αποφάσεως, δεν τίθεται θέμα αναγωγής της παροχής υπηρεσιών σε εγκατάσταση διαφορετική από την έδρα, παρά μόνον αν η εγκατάσταση αυτή παρουσιάζει σε επαρκή βαθμό το στοιχείο του μονίμου και μια δομή κατάλληλη, από πλευράς ανθρωπίνου και τεχνικού δυναμικού, ώστε να καθίσταται δυνατή η αυτοτελής παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών.

25 Συναφώς, όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 18 της προμνησθείσας αποφάσεως ARO Lease, οι υπηρεσίες που παρέχονται διά της χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων συνίστανται κυρίως στη διαπραγμάτευση, την κατάρτιση, την υπογραφή και την εκτέλεση συμβάσεων, καθώς και στη διάθεση των συμφωνημένων αυτοκινήτων στους πελάτες, τα οποία παραμένουν στην κυριότητα της εταιρίας leasing.

26 Στη σκέψη 19 της ίδιας αποφάσεως το Δικαστήριο κατέληξε ότι, όταν μια εταιρία leasing δεν διαθέτει σε ένα κράτος μέλος ούτε προσωπικό ούτε μόνιμη σε επαρκή βαθμό δομή που να καθιστά δυνατή την κατάρτιση συμβάσεων ή τη λήψη διοικητικών αποφάσεων περί τη διαχείριση, δηλαδή δομή τέτοια

ώστε να καθίσταται δυνατή η αυτοτελής παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό.

27 Αυτό συμβαίνει επίσης στην υπόθεση της κύριας δίκης, διότι η Lease Plan δεν διαθέτει στο Βέλγιο ούτε προσωπικό ούτε μόνιμη σε επαρκή βαθμό δομή.

28 Εξάλλου, όπως ανέφερε το Δικαστήριο στη σκέψη 20 της προμνησθείσας αποφάσεως ARO Lease, τόσο από το γράμμα όσο και από τον σκοπό του άρθρου 9, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, όπως αυτό έχει τροποποιηθεί, καθώς και από την προπαρατεθείσα απόφαση Hamann, προκύπτει ότι ούτε η υλική διάθεση αυτοκινήτων σε πελάτες, στο πλαίσιο συμβάσεων leasing, ούτε ο τόπος χρησιμοποιήσεως των αυτοκινήτων μπορεί να θεωρηθεί ως ασφαλές, απλό και εφαρμόσιμο κριτήριο ανταποκρινόμενο στο πνεύμα της έκτης οδηγίας δυνάμενο να θεμελιώσει την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.

29 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους επιχείρηση, η οποία παραχωρεί με μίσθωση ή χρηματοδοτική μίσθωση ορισμένο αριθμό αυτοκινήτων σε πελάτες εγκατεστημένους εντός άλλου κράτους μέλους, δεν διαθέτει εκ μόνης της μισθώσεως αυτής μόνιμη εγκατάσταση εντός του άλλου κράτους μέλους.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

30 Ενόψει της δοθείσας στο πρώτο ερώτημα απαντήσεως, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί του τρίτου ερωτήματος

31 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν τα άρθρα 6 και 59 της Συνθήκης απαγορεύουν εθνική νομοθεσία προβλέπουσα την καταβολή τόκων στους μη εγκατεστημένους εντός του κράτους μέλους υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι σύμφωνα με την όγδοη οδηγία ζητούν επιστροφή ΦΠΑ, μόνον κατόπιν οχλήσεως αυτού του κράτους μέλους και με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που εφαρμόζεται ως προς τους τόκους που εισπράττουν αυτοδικαίως οι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό του κράτους αυτού υποκείμενοι στον φόρο από της λήξεως της νόμιμης προθεσμίας επιστροφής.

32 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία προβλέπει, από της λήξεως της νόμιμης προθεσμίας επιστροφής, την καταβολή τόκων στους μη εγκατεστημένους εντός του οικείου κράτους μέλους υποκειμένους στον φόρο με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που εφαρμόζεται όσον αφορά τους τόκους που καταβάλλονται στους εγκατεστημένους εντός του ιδίου κράτους υποκειμένους στον φόρο. Εξάλλου, μολονότι οι δεύτεροι εισπράττουν αυτοδικαίως τόκους σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής, οι μη εγκατεστημένοι εντός του οικείου κράτους μέλους υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται, προκειμένου να λάβουν τόκους μετά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας επιστροφής, να προβούν σε όχληση του κράτους αυτού και να υποβληθούν στα έξοδα αυτής της πρόσθετης τυπικής προϋποθέσεως.

33 Τέτοιου είδους νομοθεσία, η οποία μεταχειρίζεται διαφορετικά τους υποκειμένους στον φόρο ανάλογα με το αν είναι εγκατεστημένοι ή όχι εντός του οικείου κράτους μέλους, μπορεί να συνιστά απαγορευομένη από το άρθρο 59 της Συνθήκης δυσμενή διάκριση.

34 Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, ° Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 30).

35 Συναφώς, η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι οι εγκατεστημένοι εντός του Βελγίου υποκείμενοι στον φόρο και οι εγκατεστημένοι εντός άλλων κρατών μελών που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση τυγχάνουν της αυτής μεταχειρίσεως. Ο εγκατεστημένος εντός άλλου κράτους μέλους υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υποβάλλει δηλώσεις στη βελγική φορολογική αρχή δικαιούται, σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής, τόκους με το υψηλότερο επιτόκιο, απαιτητούς αυτοδικαίως, σύμφωνα με το άρθρο 91, παράγραφος 3, του κώδικα. Αντιστρόφως, ο εγκατεστημένος εντός του Βελγίου υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί μόνον ευκαιριακά φορολογητέες οικονομικές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, υποβάλλει μόνο σποραδικά δηλώσεις ΦΠΑ δεν δικαιούται, από της οχλήσεως, παρά μόνον τόκους με το προβλεπόμενο στο άρθρο 91, παράγραφος 4, του κώδικα χαμηλότερο επιτόκιο. Αυτό συμβαίνει επίσης όταν ο εγκατεστημένος στο Βέλγιο υποκείμενος στον φόρο, μολονότι υπόκειται κανονικά στον ΦΠΑ όσον αφορά τις οικονομικές του δραστηριότητες, υποβάλλει αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ για πράξη η οποία δεν έχει αποκλειστικά επαγγελματικό χαρακτήρα.

36 Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι η κατάσταση του εγκατεστημένου εντός κράτους μέλους υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος ασκεί εκεί τακτικά υποκειμένη σε ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα και ζητεί, στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε για πράξη εντός του δευτέρου κράτους μέλους, δεν μπορεί να συγκριθεί με την κατάσταση εγκατεστημένου εντός του δευτέρου κράτους μέλους υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος είτε ασκεί εκεί ευκαιριακά φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα είτε ζητεί την επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ για πράξη η οποία δεν έχει αποκλειστικά επαγγελματικό χαρακτήρα.

37 Συγκεκριμένα, η σύγκριση πρέπει να γίνει, ως προς τα επιτόκια των καταβαλλομένων τόκων και το χρονικό σημείο από το οποίο υπολογίζονται αυτοί, με την κατάσταση εγκατεστημένου εντός του οικείου κράτους μέλους υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος, όπως η Lease Plan, ασκεί τακτικά υποκειμένη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα και ζητεί, στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος ΦΠΑ.

38 Σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υποβάλλει κατά τακτά χρονικά διαστήματα δηλώσεις στη φορολογική αρχή δικαιούται, αντιθέτως προς τον μη εγκατεστημένο εντός του οικείου κράτους μέλους υποκείμενο στον φόρο, τόκους απαιτητούς αυτοδικαίως με το υψηλότερο επιτόκιο.

39 Δεδομένου ότι δεν έγινε επίκληση κανενός άλλου λόγου προς δικαιολόγηση μιας τέτοιας διακρίσεως, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι μια ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης αντίκειται προς το άρθρο 59 της Συνθήκης, καθόσον προβλέπει τη χορήγηση τόκων στους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους υποκειμένους στον φόρο μόνον από της οχλήσεως του κράτους αυτού και με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που εφαρμόζεται ως προς τους τόκους που αυτοδικαίως εισπράττουν οι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό του κράτους αυτού υποκείμενοι στον φόρο από της λήξεως της νόμιμης προθεσμίας επιστροφής.

40 Δεδομένου ότι μια ρύθμιση όπως η επίμαχη της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 59 της Συνθήκης, δεν χρειάζεται να εξετασθεί αν συμβιβάζεται με το άρθρο 6 της Συνθήκης.

41 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει εθνική ρύθμιση προβλέπουσα τη χορήγηση τόκων στους μη εγκατεστημένους εντός κράτους μέλους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι ζητούν, σύμφωνα με την όγδοη οδηγία, επιστροφή του ΦΠΑ μόνον από της οχλήσεως αυτού του κράτους μέλους και με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που εφαρμόζεται ως προς τους τόκους που εισπράττουν αυτοδικαίως οι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό του κράτους αυτού υποκείμενοι στον φόρο από της λήξεως της νόμιμης προθεσμίας επιστροφής.

Επί των δικαστικών εξόδων

42 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι κυβερνήσεις του Βελγίου και του Λουξεμβούργου 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 (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 1996 το Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, αποφαίνεται:

1) Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» του άρθρου 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 η εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους επιχείρηση, η οποία παραχωρεί με μίσθωση ή χρηματοδοτική μίσθωση ορισμένο αριθμό αυτοκινήτων σε πελάτες εγκατεστημένους εντός άλλου κράτους μέλους, δεν διαθέτει εκ μόνης της μισθώσεως αυτής μόνιμη εγκατάσταση εντός του άλλου κράτους μέλους.

2) Το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει εθνική ρύθμιση προβλέπουσα τη χορήγηση τόκων στους μη εγκατεστημένους εντός κράτους μέλους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι ζητούν, σύμφωνα με 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, επιστροφή του ΦΠΑ μόνον από της οχλήσεως αυτού του κράτους μέλους και με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που εφαρμόζεται ως προς τους τόκους που εισπράττουν αυτοδικαίως οι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό του κράτους αυτού υποκείμενοι στον φόρο από της λήξεως της νόμιμης προθεσμίας επιστροφής.

Gulmann Wathelet Mointinho de Almeida

Edward Puissochet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 7 Μαΐου 1998.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

C. Gulmann