

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ELEANOR SHARPSTON

της 7ης Μαρτίου 2006¹

1. Η υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ, έχει σχέση με τον προσδιορισμό του τόπου όπου πραγματοποιούνται φορολογητέες συναλλαγές για τον σκοπό του ισχύοντος ΦΠΑ που εισπράττεται βάσει της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου (στο εξής: έκτη οδηγία)².

2. Η εκκρεμούσα ενώπιον του αυστριακού Verwaltungsgerichtshof υπόθεση αφορά μια εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία η οποία αγόρασε στην Αυστρία, όπου δεν παρέχει υπηρεσίες και, επομένως, δεν είναι εγγεγραμμένη στα σχετικά μητρώα όσον αφορά την καταβολή ΦΠΑ, μεγάλο αριθμό αδειών αλιείας επιτρεπουσών την αλιεία σε ορισμένες ζώνες ποταμού κείμενου στην Αυστρία προκειμένου να τις μεταπωλήσει σε πελάτες από άλλες χώρες.

3. Το εθνικό δικαστήριο ζητεί να μάθει αν αυτή η μεταπώληση αδειών αποτελεί

«παροχή υπηρεσιών συναφών προς ακίνητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

4. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αυτή η συναλλαγή φορολογείται στην Αυστρία, όπου κείται το ακίνητο, και, επομένως, η ενάγουσα πρέπει να είναι καταχωρισμένη για τον σκοπό της καταβολής του ΦΠΑ στην Αυστρία, όπου θα μπορέσει να προβεί σε έκπτωση του καταβληθέντος επί των εισροών φόρου επί της τιμής αγοράς αυτών των αδειών.

5. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, οπότε η συναλλαγή θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως συνήθης παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, ο τόπος της παροχής υπηρεσιών θα κείται στη Γερμανία, όπου η εταιρία έχει την έδρα των οικονομικών δραστηριοτήτων της, και αντί της εκπτώσεως του καταβληθέντος επί των εισροών φόρου θα πρέπει να ζητήσει επιστροφή δυνάμει του μηχανισμού που έχει θεσπισθεί με την όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου (στο εξής: όγδοη οδηγία)³.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίωμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Κωδικοποιημένο μη επίσημο κείμενο της οδηγίας διατίθεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 — 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 στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111).

Νομικό πλαίσιο

Οι ασκούσες επιρροή διατάξεις του κοινοτικού δικαίου

6. Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ως παράδοση αγαθού θεωρείται «η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Δυνάμει των άρθρων 5, παράγραφος 3, στοιχείο α', και 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως «ενσώματα αγαθά» αντιστοίχως «ορισμένα δικαιώματα επί ακινήτων» και «τα εμπράγματα δικαιώματα τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων».

7. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προσδιορίζει την παροχή υπηρεσιών ως «κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5». Αυτή η πράξη μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, στην «εκχώρηση άυλου αγαθού το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο» ή σε «υποχρέωση προς παράλειψη ή ανοχή πράξεως ή καταστάσεως».

8. Στην έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας ορίζεται ότι ο προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων «έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά

[...] την παροχή υπηρεσιών». Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο, το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας προβλέπει κανόνες για τον καθορισμό του τόπου όπου θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα παροχή υπηρεσιών για τον σκοπό της καταβολής του ΦΠΑ (και, κατά συνέπεια, του τόπου όπου πρέπει να φορολογείται η παροχή υπηρεσιών).

9. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, θέτει τον γενικής τάξεως κανόνα κατά τον οποίο «ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του».

10. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, προβλέπει, στη συνέχεια, ορισμένους ειδικούς κανόνες που συνιστούν παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1. Δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', «τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών ή εμπειρογνομόνων καθώς και των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην προετοιμασία ή τον συντονισμό εργασιών επί ακινήτων, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επιβλέψεως, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο».

11. Στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', απαριθμούνται ορισμένες παροχές υπηρεσιών σχετικά με τις οποίες τόπος παροχής

θεωρείται ότι «είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη 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», όταν αυτές παρέχονται, μεταξύ άλλων, σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Κοινότητας, αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Σ' αυτήν την απαρίθμηση περιλαμβάνονται ιδίως «οι παροχές υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές, και λοιπές παρόμοιες παροχές καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών» όπως επίσης και «η διάθεση προσωπικού».

12. Στο άρθρο 13 προβλέπονται οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', απαλλάσσει φόρου, μεταξύ άλλων, «τις μισθώσεις ακινήτων».

13. Οι λεπτομέρειες επιστροφής σχετικά με διασυνοριακές παροχές βρίσκουν τις απαρχές τους στην όγδοη οδηγία. Κατ' ουσίαν, το δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ γεννάται σύμφωνα με την όγδοη οδηγία όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και δεν έχει πραγματοποιήσει στη συνέχεια πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ επί του εδάφους της χώρας στην οποία έχει εισπραχθεί ο καταβαλλόμενος επί των εισροών ΦΠΑ. Αντιθέτως, εφόσον, στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο έχει πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στο έδαφος της χώρας όπου έχει ρυθμιστεί ο καταβαλλόμενος επί των εισροών ΦΠΑ, αυτός, δυνάμει της όγδοης οδηγίας, δεν απολαύει πλέον του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ, αλλά του

δικαιώματος εφαρμογής του γενικού κανόνα περί εκπτώσεως δυνάμει των άρθρων 17 επ. της έκτης οδηγίας.

Η σχετική εθνική νομοθεσία

14. Η παράγραφος 3α, έκτο εδάφιο, του αυστριακού νόμου του 1994 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών (στο εξής: UStG 1994) αποτελεί μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, με όμοια κατ' ουσίαν διατύπωση.

15. Με σχετική ρύθμιση του αυστριακού Ομοσπονδιακού Υπουργού⁴, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογήν του UStG 1994, μεταφέρθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της όγδοης οδηγίας. Δυνάμει της ρυθμίσεως αυτής, το δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος επί των εισροών εντός της Αυστρίας φόρου γεννάται, ιδίως, όταν μια εγκατεστημένη εκτός της Αυστρίας επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει συνακόλουθη πράξη, σχετικά με την οποία ο τόπος παραδόσεως ή παροχής, και κατά συνέπεια ο τόπος επιβολής φόρου, δεν θεωρείται ότι κείται στην Αυστρία. Αν, αντιθέτως, αυτή η συνακόλουθη πράξη θεωρηθεί ότι υπήρξε παροχή που έλαβε χώρα στην Αυστρία, δεν υφίσταται, δυνάμει αυτής της ρυθμίσεως, δικαίωμα για επιστροφή του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ, αλλά δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες.

⁴ — Verordnung der Bundesminister für Finanzen zur Erstattung der abzieldbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, δημοσιευθείσα στο BGBl. 279/1995.

Η διαδικασία της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

16. Η Rudi Heger GmbH (στο εξής: Heger) είναι μια έχουσα την έδρα της στη Γερμανία εταιρία η οποία δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Αυστρία. Το 1997 και 1998 η Heger αγόρασε ένα ποσοστό αδειών αλιείας όσον αφορά τον Gmunder Traun, ποταμό κείμενο στην Άνω Αυστρία, από μια εγκατεστημένη στην Αυστρία εταιρία, τη Flyfishing Adventure GmbH (στο εξής: Flyfishing). Αγοράζοντας αυτό το ποσοστό, η ενάγουσα απέκτησε άδειες αλιείας επιτρέπουσες την αλιεία στις συγκεκριμένες ζώνες αυτού του ποταμού κατά ορισμένες περιόδους του έτους. Η Heger διέθεσε τις άδειες αυτές σε διάφορους αγοραστές, σ' ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση.
17. Εκτός από την τιμή πώλησεως αυτών των αδειών αλιείας, η Flyfishing χρέωσε στη Heger και τον αυστριακό ΦΠΑ, με συντελεστή 20 %, συνολικού ποσού 152 000 αυστριακών σελινιών (ATS) (δηλαδή περίπου 11 045 ευρώ).
18. Τον Δεκέμβριο του 1999 η Heger υπέβαλε στην αρμόδια εθνική αρχή αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί σε σχέση με τις άδειες αλιείας για το 1997 και 1998, βάσει της όγδοης οδηγίας, όπως αυτή είχε μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο της Αυστρίας.
19. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το αίτημα αυτό απορρίφθηκε για τον λόγο ότι η μεταπώληση αδειών αλιείας από τη Heger στους πελάτες της αποτελούσε παροχή υπηρεσιών σχετική με ακίνητο κείμενο στην Αυστρία. Παρ' όλ' αυτά, αυτή η παροχή υπηρεσιών, παρά το γεγονός ότι η Heger, ο παρέχων, ήταν εγκατεστημένη στη Γερμανία, θα έπρεπε να θεωρηθεί, όπως είναι επόμενο, ότι αποτελεί παροχή που έλαβε χώρα, και είναι φορολογητέα, στην Αυστρία. Κατά συνέπεια, δεν πληρούνταν, δυνάμει των αυστριακών διατάξεων περί μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο της όγδοης οδηγίας, οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη δικαιώματος επιστροφής του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ όσον αφορά την πώληση από τη Flyfishing στη Heger των ποσοστώσεων αδειών αλιείας.
20. Η Heger προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο ανέστειλε τη σχετική διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:
- «Αποτελεί η χορήγηση δικαιώματος αλιείας, υπό τη μορφή μεταβίβασεως εξ επαχθούς αιτίας αδειών αλιείας, “παροχή υπηρεσίας συναφούς προς ακίνητο”, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της [έκτης οδηγίας];»
21. Κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η Ιταλία και η Επιτροπή. Δεδομένου ότι κανένας διάδικος δεν ζήτησε να αναπτύξει προφορικώς τις θέσεις του, δεν έλαβε χώρα επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Εκτίμηση

22. Προκειμένου να τύχει εφαρμογής, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, κατά τρόπον ώστε η σχετική πράξη να θεωρηθεί ως «παροχή υπηρεσιών συναφών με ακίνητα», πρέπει να συντρέχουν, σωρευτικώς, οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, η μεταβίβαση των αδειών αλιείας να αποτελεί «παροχή υπηρεσιών»· δεύτερον, τα αποτελούντα αντικείμενο των αδειών αλιείας μέρη του ποταμού πρέπει να χαρακτηρίζονται ως «ακίνητα». Τέλος, πρέπει να υφίσταται επαρκής σύνδεσμος μεταξύ αυτών των δύο. Εφόσον συμβαίνει κάτι τέτοιο, θεωρείται ότι ο τόπος της φορολογητέας πράξεως κείται στην Αυστρία, όπου βρίσκεται ο ποταμός.

23. Θεωρώ αναγκαίο να προβώ σε τρεις παρατηρήσεις.

24. Πρώτον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ελλείψει ρητού ορισμού, στην έκτη οδηγία, των μνημονευομένων σ' αυτήν εννοιών και παραπομπής στις έννομες τάξεις των κρατών μελών, αυτές οι έννοιες αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου και πρέπει, όπως είναι επόμενο, να τύχουν κοινοτικού ορισμού⁵. Αυτός ακριβώς είναι ο

λόγος για τον οποίο το Δικαστήριο έχει δώσει, π.χ., κοινοτικούς ορισμούς στις έννοιες «ακίνητο» και «μίσθωση», όταν ερμήνευσε τις προβλεπόμενες από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές⁶, καθώς και στην έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών», σύμφωνα με το νόημα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας⁷.

25. Επομένως, η ίδια συλλογιστική ισχύει και για τον ορισμό των εννοιών που περιλαμβάνονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Η εν λόγω διάταξη δεν ορίζει ρητώς τις έννοιες που μνημονεύει ούτε, εξάλλου, παραπέμπει, για τον σχετικό ορισμό, στις εθνικές έννομες τάξεις. Ελλείψει συγκεκριμένων ενδείξεων προς την αντίθετη κατεύθυνση και στο πλαίσιο της μέριμνας για την ασφάλεια δικαίου, επιβάλλεται, προφανώς, να δοθεί το ίδιο νόημα σε μια έννοια που μνημονεύεται σε διάφορες διατάξεις ενός και του αυτού κοινοτικού μέτρου. Εξάλλου, από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο σε σχέση με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'⁸, στόχος των κανόνων του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας είναι η εφαρμογή κοινού και ομοιόμορφου κριτηρίου, ώστε να αποφεύγονται συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και διαφορές μεταξύ κρατών μελών όσον αφορά την εφαρμογή των καθεστώτων ΦΠΑ καθώς επίσης και καταστάσεις διπλής φορολογήσεως ή μη φορολογήσεως. Ο στόχος αυτός δεν μπορεί να επιτευχθεί παρά

5 — Βλ. π.χ., σχετικά με το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, την απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, C-275/01, Sinclair Collis (Συλλογή 2003, σ. I-5965, σκέψη 22 καθώς και την παρατιθέμενη σχετικώς νομολογία). Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση Maihofer (απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Συλλογή 2003, σ. I-563, σκέψη 34).

6 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υιοσίμειωση 5 απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003.

7 — Βλ. την απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1993, C-73/92, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1993, σ. I-5997, σκέψη 12).

8 — Αυτόδι.

μόνο δίδοντας κοινοτικό ορισμό στις έννοιες που περιλαμβάνονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α' 9.

26. Δεύτερον, για την ερμηνεία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, «το σημείο αναφοράς είναι κατά προτεραιότητα» ο τόπος στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες είχε εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας¹⁰. Ωστόσο, το Δικαστήριο, με την απόφασή του Dudda¹¹, έχει διευκρινίσει 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 μια από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2: αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, η περίπτωση εμπίπτει στην παράγραφο 1».

27. Τρίτον, η βασική αρχή που υπόκειται του ΦΠΑ, ο οποίος αποτελεί φόρο επί της καταναλώσεως, είναι ότι πρέπει αυτός να εισπράττεται στον τόπο καταναλώσεως¹².

9 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro στην υπόθεση C-452/03, RAL (Channel Islands) (απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, C-452/03, Συλλογή 2005, σ. I-3947, σκέψη 21 καθώς και την παρατιθέμενη σχετικώς νομολογία).

10 — Βλ. την απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 17).

11 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 21).

12 — Βλ. άρθρο 6, παράγραφος 3, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), το οποίο ορίζει: «ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται, κατ' αρχήν, ο τόπος όπου η παραχθείσα υπηρεσία, το εκχωρηθέν ή παραχωρηθέν δικαίωμα ή το εκμεταλλευθέν αντικείμενο χρησιμοποιούνται ή τίθενται σε εκμετάλλευση». Βλ. επίσης σημείο 2 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Mancini στην υπόθεση 168/84, Berkholz, όπως έχει προπαρατεθεί τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα La Pergola στην υπόθεση DFDS (απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 32) και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro στην υπόθεση RAL (Channel Islands), που έχει προπαρατεθεί στην υποσημείωση 9, σημεία 24 έως 30.

Παρ' όλ' αυτά, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών, η έκτη οδηγία θέτει ως βασικό κανόνα, εκφραζόμενο στο άρθρο 9, παράγραφος 1, ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών και, κατά συνέπεια, τόπος φορολογήσεως είναι ο τόπος εγκαταστάσεως του παρέχοντος υπηρεσίες. Πράττοντας έτσι, ο κοινοτικός νομοθέτης δημιούργησε κάποια εσωτερική ένταση στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που ο κανόνας σχετικά με τον τόπο της παροχής υπηρεσιών στηρίζεται μάλλον στην αρχή της καταγωγής παρά σ' αυτήν του προορισμού.

Παροχή υπηρεσιών

28. Το άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρήσουν ορισμένα δικαιώματα επί ακινήτων καθώς και ορισμένα εμπράγματα δικαιώματα ως «ενσώματα αγαθά» και, επομένως, ως αγαθά. Παρ' όλ' αυτά, έστω και αν οι άδειες αλιείας μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως δικαιώματα επί ακινήτου ή εμπράγματα δικαιώματα, πράγμα που μένει να αποδειχθεί, από τις παρατηρήσεις της Επιτροπής καταφαίνεται ότι η Αυστρία δεν έχει κάνει χρήση αυτής της ευκαιρίας.

29. Εξ αυτού έπεται ότι οι εμπορικές συναλλαγές σχετικά με τις άδειες αλιείας δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως παραδόσεις αγαθών, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Επομένως, οι εν λόγω συναλλαγές εμπίπτουν στην εναπομένουσα έννοια των «παροχών υπηρεσιών», δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1. Εξάλλου, δεν

νομίζω ότι θα ήταν κάτι το ιδιαίτερα βεβιασμένο ή τεχνητό να θεωρηθεί η πώληση αδειών αλιείας ως «εκχώρηση άυλου αγαθού» ή ως «υποχρέωση προς παράλειψη ή ανοχή πράξεως ή καταστάσεως», κατά την έννοια του άρθρου 6.

Ακίνητα

30. Από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Marselisborg* προκύπτει ότι σαφώς προσδιορισμένα και βυθισμένα εντός λιμένας οικόπεδα μπορούν να αποτελούν ακίνητα στο πλαίσιο της εφαρμογής της έκτης οδηγίας¹³. Οι ίδιες αρχές πρέπει να εφαρμοστούν και για τον προσδιορισμό των τμημάτων κοίτης ποταμού με τα οποία έχουν σχέση δικαιώματα αλιείας. Όπως οι θέσεις ελλιμενισμού σκαφών περί των οποίων επρόκειτο στην υπόθεση *Marselisborg*, τα εν λόγω τμήματα μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα.

Βαθμός συναφείας

31. Η απάντηση στο υποβληθέν από το εθνικό δικαστήριο ερώτημα εξαρτάται από

τον βαθμό και τη φύση της συνάφειας που πρέπει να υφίσταται μεταξύ της παρεχομένης υπηρεσίας και του ακινήτου. Με βάση μια απλή θεώρηση —αυτή που έχει υιοθετήσει η Ιταλία στις παρατηρήσεις της— τα επίμαχα δικαιώματα αλιείας μπορούν να ασκηθούν μόνο σε σχέση με τον *Gmunder Traun* και στις μνημονεύμενες στην άδεια ζώνες του ποταμού. Είναι κάλλιστα δυνατό οι πελάτες της Heger να μην κατοικούν στη Γερμανία, στην Ιταλία, στις Κάτω Χώρες ή στο Βέλγιο και να έχουν αγοράσει άδειες αλιείας από την εγκατεστημένη στη Γερμανία Heger, πλην όμως δεν θα μπορούν να απολαύουν των αδειών αλιείας που έχουν αποκτήσει παρά μόνο πηγαίνοντας στον *Gmunder Traun* και αλιεύοντας εκεί. Οι άδειες αλιείας συνδέονται στενά με μια ιδιαίτερη χρήση του εν λόγω ακινήτου. Επομένως, η παροχή αδειας αλιείας αποτελεί «παροχή υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο».

32. Όμως, ο συλλογισμός αυτός, όσο κι αν είναι διαισθητικά ελκυστικός, δεν αγγίζει το ουσιώδες πρόβλημα: Γιατί, πώς και σε ποιο βαθμό πρέπει η πράγματι παρεχομένη υπηρεσία (δηλαδή η εκ μέρους της Heger μεταπώληση στους πελάτες της αδειών αλιείας) «να είναι συναφής» με το ακίνητο (τον *Gmunder Traun*);

33. Είναι σαφές ότι διαφορετικές υπηρεσίες είναι συναφείς με ένα ακίνητο σε διαφορετικό βαθμό και κατά διάφορους τρόπους. Όπως ορθώς υπογραμμίζει η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, μια λιαν ευρεία ερμηνεία της έννοιας «συναφής προς» δεν θα ήταν η ενδεδειγμένη. Πράγματι, κάτι τέτοιο αποτελεί *reductio ad absurdum*, εφόσον κάθε υπηρεσία μπορεί, σε τελευταία ανάλυση, κατά τον άλφα ή βήτα τρόπο, να είναι

13 — Βλ. την απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-428/02, *Marselisborg* (Συλλογή 2005, σ. I-1527, σκέψη 34). Βλ. επίσης τα σημεία 30 έως 32 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα Kokott στην υπόθεση αυτή. Κατά τα λοιπά, αυτή η προσέγγιση αντικατοπτρίζει τη θέση που έχει υιοθετηθεί σε διάφορες εθνικές έννοιες τάξεως όπως, π.χ., στην ισπανική, ιταλική, γαλλική και βελγική έννομη τάξη.

«συναφής» προς ακίνητο, νοούμενο ως ένα σαφώς προσδιορισμένο χώρο. Δεν νομίζω ότι μια κατά περίπτωση προσέγγιση του προβλήματος θα μπορούσε να είναι χρήσιμη. Αντιθέτως, πρέπει να αναζητηθεί ένα αντικειμενικό κριτήριο δυνάμενο να εφαρμοστεί προκειμένου να προσδιοριστεί εάν η παρεχόμενη υπηρεσία μπορεί ορθώς να θεωρηθεί ως «συναφής» προς το εν λόγω ακίνητο.

34. Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι η παρεχόμενη από τη Heger στους πελάτες της υπηρεσία, βάσει του ποσοστού των αδειών αλιείας που έχει αγοράσει από τη Flyfishing και επί των οποίων έχει χρωθεί ο φόρος επί των εισροών, που η Heger επιδιώκει να της επιστραφεί, είναι η μεταπώληση αδειών αλιείας. Τούτο σημαίνει ότι ο βαθμός συνάφειας μεταξύ του ακινήτου (σαφώς προσδιορισμένες ζώνες της κοίτης του ποταμού) και της παρεχόμενης υπηρεσίας (προμήθεια άδειας αλιείας) είχε καταστεί λιγότερο άμεσος και ότι ένα μέρος της παρεχόμενης από τη Heger «υπηρεσίας» συνίστατο στην απόκτηση των αδειών που στη συνέχεια αυτή παρείχε στους πελάτες της. Ίσως κάποιος θα μπορούσε να θεωρήσει αυτό που παρεχόταν ως ένα, κατά κάποιο τρόπο, «συνδυασμένο αγαθό», συνιστάμενο τόσο στην ίδια την άδεια όσο και στη διευκόλυνση της επιθυμίας του πελάτη για αλιεία. Αγοράζοντας μια άδεια αλιείας από τη Heger, ο πελάτης αποκτά μια άδεια που του παρέχει το δικαίωμα να αλιεύει ενώ, ταυτόχρονα, απαλλάσσεται από τον κόπο να προσπαθήσει να προμηθευτεί άμεσα άδεια αλιείας. Μια τέτοια ανάλυση επιρρωννύει, κατά τη γνώμη μου, την ανάγκη για ένα αντικειμενικό κριτήριο προκειμένου να προσδιοριστεί εάν υφίσταται ή όχι συνάφεια μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και του εν λόγω ακινήτου.

35. Κατά τη γνώμη μου, ο καλύτερος τρόπος ερμηνείας του όρου «συναφής» που

χρησιμοποιείται στην πρώτη περίοδο του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας είναι να ληφθούν ως βάση τα διδόμενα στη δεύτερη περίοδο παραδείγματα. Η αναφορά που γίνεται στις «υπηρεσίες κτηματομεσιτών και εμπειρογνομίων καθώς και στις υπηρεσίες που αποσκοπούν στην προετοιμασία ή τον συντονισμό εργασιών επί ακινήτων όπως, παραδείγματος χάριν, οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επιβλέψεως» μπορεί να νοηθεί ως ένδειξη του είδους της συνάφειας μεταξύ των υπηρεσιών και του ακινήτου που ο κοινοτικός νομοθέτης είχε κατά νου όταν θέσπιζε τη διάταξη αυτή.

36. Αυτή η απαρίθμηση που γίνεται στη δεύτερη περίοδο του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', είναι μάλλον ενδεικτική παρά εξαντλητική. Όμως, όλες οι ρητώς μνημονεύομενες στη διάταξη αυτή υπηρεσίες έχουν ένα κοινό χαρακτηριστικό ενόψει του τρόπου με τον οποίο είναι «συναφείς» με το ακίνητο. Όλες αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται ή προορίζονται για το ίδιο το ακίνητο. Αντικείμενό τους είναι η νομική ή φυσική μεταβολή του ακινήτου. Οι μεσίτες και οι εμπειρογνώμονες εκτιμούν και πωλούν ακίνητα. Οι αρχιτέκτονες σχεδιάζουν, προετοιμάζουν και, μαζί με τις παρέχουσες επιτόπια επίβλεψη επιχειρήσεις, συντονίζουν και διαχειρίζονται τη δημιουργία και τη μεταβολή ακινήτων.

37. Αντίθετα, η παροχή αδειών αλιείας δεν αποτελεί υπηρεσία με αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή ενός ακινήτου (κοίτη ποταμού) με το οποίο είναι «συναφείς» οι

άδειες αυτές. Η εν λόγω προμήθεια μάλλον επιτρέπει σε ιδιώτες να απολαύουν, επί μη εξαντλητικής βάσεως, μία από τις διάφορες χρήσεις του ποταμού. Με άλλα λόγια, είναι μια μάλλον παράγωγος από το ίδιο το ακίνητο παρά μια παρεχόμενη σ' αυτό υπηρεσία.

38. Μια πιθανή προσέγγιση θα ήταν να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η έκφραση «συναφής προς ακίνητο», μολονότι περιλαμβάνει υπηρεσίες *προοριζόμενες προς* αυτό το ακίνητο, πρέπει να θεωρηθεί ότι περικλείει και υπηρεσίες *συνεπαγόμενες τη χρήση* αυτού του αγαθού. Πράγματι, η προταθείσα τροποποίηση της έκτης οδηγίας (περί της οποίας θα γίνει κατωτέρω λόγος) ρητώς προσθέτει αυτό το επιπλέον κριτήριο. Παρ' όλ' αυτά, το σχετικό κείμενο, όπως είναι σήμερα συντεταγμένο, δεν αντικατοπτρίζει κάτι τέτοιο και κανένα από τα παραδείγματα που δίδονται με τη δεύτερη φράση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', δεν συνεπάγεται χρήση του εν λόγω αγαθού. Ανάγνωση του τωρινού κειμένου οδηγεί φυσικότερα στο συμπέρασμα ότι η απαιτούμενη σήμερα δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', σχέση συνάφειας είναι ότι η παρεχόμενη υπηρεσία πρέπει να κατευθύνεται μάλλον *προς* το ακίνητο παρά να αποτελεί μια *προερχόμενη από* αυτό υπηρεσία. Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, η σχέση συνάφειας που υφίσταται μεταξύ της πωλήσεως αδειών αλιείας και του Gmunder Traun είναι ενός τύπου που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

39. Έχω ήδη εξετάσει την αναλογία μεταξύ αδειών αλιείας και αδειών θήρας, καταστάσεις που μου φαίνονται αρκετά παραπλήσιες. Εν πάση περιπτώσει, και οι δύο παρέχουν μη αποκλειστικά δικαιώματα καταδιώξεως και συλλήψεως αγριών ζώων

των οποίων ο οικότοπος και το έδαφος κείνται «σε συγκεκριμένο τμήμα της επιφανείας του εδάφους [...] στο οποίο μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής»¹⁴. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί των δικαιωμάτων θήρας με την απόφασή του Stadt Sundern¹⁵, όπου έκρινε ότι η πώληση δικαιωμάτων θήρας δεν αποτελεί παροχή γεωργικών υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 25, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, αλλά συνήθη παροχή υπηρεσιών εμπύπτουσα στο γενικό καθεστώς της οδηγίας¹⁶. Όμως, στην υπόθεση εκείνη δεν είχε τεθεί το ζήτημα εάν η πώληση δικαιωμάτων θήρας αποτελεί «παροχή υπηρεσιών» συναφή προς ακίνητο, δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α'.

40. Εξετάζοντας κατά τρόπο ευρύτερο το πρόβλημα, νομίζω ότι ευρεία ερμηνεία του όρου «συναφής προς» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', θα κατέληγε σε αποτελέσματα δυσχερώς εφαρμόσιμα στην πράξη, και τούτο για δύο, τουλάχιστον, λόγους.

41. Πρώτον, τούτο θα συνεπαγόταν μη αμελητέες επιβαρύνσεις για πολλούς παρέχοντες υπηρεσίες στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Θα αναφέρω, ως παράδειγμα, μια εταιρία η οποία πωλεί, από τη μόνιμη εγκατάστασή της που κείται σε κράτος μέλος, κρατήσεις θέσεων για

14 — Βλ. τον ορισμό που προτείνεται από τη γενική εισαγγελία Kokott στο σημείο 30 των προτάσεων της στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13 απόφαση C-428/02, Marselisborg.

15 — Βλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-43/04, Stadt Sundern (Συλλογή 2005, σ. I-4491).

16 — Βλ. την ανάλυση που έχει γίνει στις σκέψεις 22 έως 31 της αποφάσεως.

εκδρομές σε πάρκα αναψυχής ή γήπεδα γκόλφ, σε διάφορα κράτη μέλη. Σε περίπτωση που το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας επρόκειτο να ερμηνευθεί κατά τρόπο ευρύ, η εταιρία αυτή, προκειμένου να μη στερηθεί της ευχέρειας εκπτώσεως του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ που θα της είχε χρωθεί από τα πάρκα αναψυχής ή τα γήπεδα γκολφ, θα έπρεπε να είναι εγγεγραμμένη, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, σε όλα τα κράτη μέλη προορισμού, και τούτο εφόσον οι υπηρεσίες κρατήσεων που παρέχει θα ήσαν «συναφείς προς» ακίνητα.

42. Δεύτερον, αυτό θα καθιστούσε ορισμένες άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας περιττές. Η Επιτροπή υπογραμμίζει τη συλλογιστική αυτή αναφερόμενη στις υπηρεσίες που απαρτιούνται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', όπως οι παροχές υπηρεσιών συμβούλων, μηχανικών, γραφείων μελετών, δικηγόρων, εμπειρογνομώνων λογιστών και άλλες παρόμοιες παροχές υπηρεσιών ή η διάθεση προσωπικού. Ένας ελάχιστος σύνδεσμος με ακίνητο (που δεν είναι δύσκολο να τον φαντασθεί κανείς) θα είχε ως αποτέλεσμα να εμπίπτουν αυτές οι παροχές υπηρεσιών στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α'. Όμως, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', προβλέπει ειδικό κανόνα προκειμένου ο τόπος όπου παρέχονται τέτοιες υπηρεσίες να είναι το μέρος όπου ο λήπτης έχει εγκαταστήσει την έδρα των οικονομικών δραστηριοτήτων του ή τη συνήθη κατοικία του. Η ίδια συλλογιστική ισχύει και όσον αφορά το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας το οποίο προβλέπει ότι, για τον σκοπό του ΦΠΑ, οι υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδιών θεωρούνται ως παρεχόμενες στον τόπο όπου κείται η κύρια εγκατάσταση του ταξιδιωτικού πράκτορα και όχι εκεί όπου κατοικεί ο λήπτης.

43. Η προτεινόμενη ερμηνεία παρουσιάζει το πλεονέκτημα ότι αποφεύγονται αυτά τα μειονεκτήματα ενώ ταυτόχρονα ενισχύεται η νομική ασφάλεια στο πλαίσιο της εφαρμογής της έκτης οδηγίας, καθώς προσφέρεται ένα κριτήριο λογικώς σαφές, ώστε να διακρίνεται το τωρινό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', από αυτό των λοιπών διατάξεων της έκτης οδηγίας.

44. Έχω ήδη εξετάσει το ζήτημα του κατά πόσον η μία ή η άλλη ερμηνεία είναι η περισσότερο κατάλληλη για να ευνοηθεί η ελεύθερη κυκλοφορία και η ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς. Θα μπορούσε να λεχθεί ότι απλή ανάγνωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', έχει το αποτέλεσμα αυτό, και τούτο στο μέτρο που σημαίνει ότι ένας εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος επιχειρηματίας ούτε τίθεται σε μειονεκτική θέση μη δυνάμενος να αξιώσει τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ βάσει της όγδοης οδηγίας ούτε εξαναγκάζεται, σε περίπτωση που δεν επιθυμεί, να μην επιστραφεί ο καταβληθείς επί των εισροών ΦΠΑ, να είναι εγγεγραμμένος, όσον αφορά τον ΦΠΑ, σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη όπου αγοράζει υπηρεσίες, άλλα εκτός του κράτους μέλους όπου έχει την εγκατάστασή του και είναι εγγεγραμμένος για τον σκοπό του ΦΠΑ, και τούτο προκειμένου να μπορεί να προβεί σε έκπτωση δυνάμει της έκτης οδηγίας. Από μια άλλη άποψη, η ίδια ¹⁷ διαδικασία επιστροφής είναι δύσκαμπτη

17 — Βλ. σχετικά με τη φύση και την αποτελεσματικότητα του μηχανισμού αυτού το σημείο 30 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση C-108/00, *Syndicat des producteurs indépendants* (απόφαση της 15ης Μαρτίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I-2361). Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι η Hegele, η οποία είναι εγγεγραμμένη για τους σκοπούς του ΦΠΑ στη Γερμανία, θα πετύχει την επιστροφή του καταβληθέντος επί των εισροών αυστριακού ΦΠΑ, ενώ χρεώνει τον ΦΠΑ επί της πωλήσεως αδειών αλιείας με τον γερμανικό συντελεστή, αντισταθμίζεται (εν μέρει) από τη διάρκεια και την πολυπλοκότητα της διαδικασίας επιστροφής. Σε τελική ανάλυση, ούτε η ευρεία ερμηνεία ούτε η στενή ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', δημιουργεί ένα τέλειο απαλλαγμένο στρεβλώσεων σύστημα.

—ίσως περισσότερο δύσκαμπτη στην πράξη (το παν εξαρτάται από τις συγκεκριμένες περιστάσεις) από την εγγραφή για τους σκοπούς του ΦΠΑ σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη.

Τυχόν τροποποίηση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας

45. Η γνώμη μου είναι ότι μικρή σημασία έχει το εάν ο οικείος επιχειρηματίας προσπαθεί να επιλύσει το ζήτημα της ανακτίσεως του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ εγγραφόμενος επίσης για τους σκοπούς του ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου παρέχονται οι υπηρεσίες (συνέπεια ευρείας ερμηνείας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α'), ή επικαλούμενος τη διαδικασία επιστροφής (συνέπεια στενής ερμηνείας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α') γεγονός πάντως είναι ότι ο εν λόγω επιχειρηματίας βρίσκεται πάντοτε σε δυσμενή μοίρα σε σχέση με τον εγχώριο επιχειρηματία που δεν έχει παρά να εκπέσει τον καταβληθέντα επί των εισροών ΦΠΑ σύμφωνα με τη συνήθη διαδικασία. Σε κάθε περίπτωση, ο εν λόγω επιχειρηματίας είναι υποχρεωμένος να υποστεί πρόσθετες γραφειοκρατικές ταλαιπωρίες ακριβώς λόγω του γεγονότος ότι ασκεί δραστηριότητες σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη (πρόβλημα εγγενές σε κάθε διασυνοριακή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών μεταξύ φορολογουμένων). Βεβαίως, μπορεί αυτός να «τακτοποιήσει» το πρόβλημα αγνοώντας το, ενσωματώνοντας τον «χαμένο» ΦΠΑ που έχει καταβληθεί επί των εισροών στην τιμή που χρεώνει για τις υπηρεσίες του και χρεώνοντας, στη συνέχεια, τον ΦΠΑ, στο δικό του κράτος μέλος, επί της κατ' αυτόν τον τρόπο δημιουργηθείσας συνολικής τιμής. Ωστόσο, σε περίπτωση προσεγγίσεως του προβλήματος κατ' αυτόν τον τρόπο, υπάρχει κίνδυνος το αντίτιμο για τις υπηρεσίες του να είναι υψηλότερο αυτού των εγχωρίων επιχειρηματιών.

46. Στο σημείο αυτό, οφείλω να επιστήσω την προσοχή επί των προσφάτων προτάσεων περί τροποποιήσεως της έκτης οδηγίας, όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών¹⁸.

47. Με τις προτάσεις αυτές ρητώς επιδιώκεται η εφαρμογή μιας γενικής πολιτικής φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών στον τόπο όπου αυτές αναλώνονται, πράγμα που έχει γενικώς κριθεί ως ευκαίιο. Οι εν λόγω προτάσεις έχουν προέλθει από διαδικασία διαβουλευσεως που κινήθηκε τον Μάιο του 2003 από τη Γενική Διεύθυνση «Φορολογία και Τελωνειακή Ένωση, Φορολογική Πολιτική» της Επιτροπής¹⁹. Με το έγγραφο της διαβουλευσεως που φέρει τον τίτλο «ΦΠΑ — Τόπος παροχής υπηρεσιών», η Επιτροπή εξέθεσε σε γενικές γραμμές την προτεινόμενη «τροποποίηση» των κανόνων σχετικά με τον ΦΠΑ, στηριζόμενη στην αρχή ότι, αντί της φορολογήσεως στον τόπο που βρίσκεται ο παρέχων υπηρεσίες, πρέπει αυτός να φορολογείται στον τόπο όπου βρίσκεται ο λήπτης, ενώ σημείωσε ότι είναι εισέτι αναγκαίο να προβλεφθεί εξαίρεση σχετικά με τις υπηρεσίες που είναι συναφείς

18 — Βλ. την πρόταση περί οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όσον αφορά τον τόπο παροχών υπηρεσιών [COM(2003) 822 τελικό] και την τροποποιημένη πρόταση περί οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών [COM(2005) 334 τελικό].

19 — Για μια συνολική εικόνα της διαδικασίας διαβουλευσεως, της περιλήψεως των συμπερασμάτων που προέκυψαν σχετικά και της νομοθετικής διαδικασίας, βλ. http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

με ακίνητα²⁰ και κάλεσε ρητώς τα ενδιαφερόμενα μέρη να διατυπώσουν παρατηρήσεις επί «της ιδέας να βασιστεί ο κανόνας που διέπει τον τόπο παροχής υπηρεσιών για τους φορολογουμένους στην αρχή του προορισμού και όχι πλέον στην αρχή της καταγωγής». Με βάση τα σχόλια που έλαβε, η Επιτροπή συνέταξε την πρότασή της.

48. Όσον αφορά το νυν ισχύον άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', το κείμενο του νέου άρθρου 9α που έχει προταθεί είναι το ακόλουθο:

«Ακίνητα

Τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών και εμπειρογνομόνων, της παροχής ξενοδοχειακών ή παρόμοιων υπηρεσιών στέγασης, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου καθώς και των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην προετοιμασία και τον συντονισμό εργασιών επί ακινήτων, όπως

παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επιβλέψεως, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο»²¹.

49. Το νέο κείμενο σαφώς προσθέτει στον νυν υφιστάμενο κείμενο —το οποίο, όπως έχω ήδη αναφέρει, απλώς απαριθμεί υπηρεσίες που μπορούν να περιγραφούν ως *προοριζόμενες* για ακίνητο— ορισμένες *παράγωγες* του ακινήτου υπηρεσίες. Για να γίνω περισσότερο σαφής, η εν λόγω διάταξη ρητώς προβλέπει ότι *εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', η χορήγηση δικαιωμάτων χρήσεως ακινήτου*.

50. Στην αιτιολογική έκθεση της Επιτροπής περιγράφονται οι προτεινόμενες τροποποιήσεις ως εφαρμογή της «νέας στρατηγικής για τον ΦΠΑ» και διευκρινίζεται ότι, «σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές που καθόρισε η Επιτροπή για τις μελλοντικές εργασίες, η επανεξέταση αυτή βασίζεται στην αρχή ότι

20 — Σύμφωνα με αυτά που εκθέτει η Επιτροπή στη σ. 3 της εισαγωγής του εγγράφου διαβουλεύσεως «ο υφιστάμενος κανόνας είναι σχετικώς εύκολο να εφαρμοστεί και καταλήγει γενικώς σε φορολόγηση στο μέρος όπου αναλώνεται η υπηρεσία», διευκρινίζοντας σε μια σημείωση ότι «η νέα διάταξη είναι κατ' ουσίαν όμοια προς το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', που υφίσταται στην έκτη οδηγία ΦΠΑ». Βλ. επίσης το επεξηγηματικό υπόμνημα της αρχικής προτάσεως που δεν έχει εν προκειμένω τροποποιηθεί με την τροποποιηθείσα πρόταση στη σ. 7 του COM(2003) 822 τελικό.

21 — Βλ. σ. 20 του COM(2003) 822 τελικό, που δεν έχει τροποποιηθεί επί του σημείου αυτού από την μεταγενέστερη τροποποιημένη πρόταση (η υπογράμμιση είναι δική μου). Στη γνώμη του σχετικά με την πρόταση της Επιτροπής αναφορικά με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ανέφερε ότι «οι συναφείς προς ακίνητο υπηρεσίες θα συνεχίσουν λογικώς να φορολογούνται στον τόπο όπου κείται το ακίνητο αυτό (το άρθρο 9α της τροποποιημένης οδηγίας *απλώς μεταγράφει* τους υφιστάμενους κανόνες» [Στ.Μ.: ελεύθερη μετάφραση] και ενέκρινε την πρόταση (βλ. Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, A5-0233/2004 τελικό, της 6ης Απριλίου 2004, PE 333.127, η υπογράμμιση είναι δική μου). Η γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής επί της προτάσεως, κατ' ακόμα πιο αυλό τρόπο, επισημαίνει ότι, «από την άποψη της φορολόγησης, τόπος παροχής των υπηρεσιών σχετικά με ακίνητα παραμένει η χώρα όπου βρίσκεται το ακίνητο» (βλ. ΕΕ 2004, C 117, σ. 15, ειδικότερα σ. 17).

ο ΦΠΑ πρέπει να επιβάλλεται στον τόπο κατανάλωσης» και ότι «όταν εφαρμοστούν οι αλλαγές αυτές θα διασφαλίσουν τη φορολόγηση στον τόπο κατανάλωσης»²².

51. Η Επιτροπή αφήνει να εννοηθεί ότι το κείμενο του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', έχει μείνει κατ' ουσίαν αμετάβλητο και ότι οι τροποποιήσεις που έχω υπογραμμίσει υπάρχουν «προκειμένου να καταστεί σαφές ότι οι ξενοδοχειακές υπηρεσίες και η πρόσβαση σε οδούς με διόδια θεωρούνται παροχές που συνδέονται με ακίνητα»²³.

52. Δεν μπορώ να συμμεριστώ τη γνώμη κατά την οποία αυτή η τροποποίηση δεν συνεπάγεται αλλαγή της υφισταμένης κατάστασης. Θεωρώ ότι η ρητή συμπερίληψη της φράσεως «η παροχή του δικαιώματος χρήσης ακινήτου»²⁴ αποτελεί τροποποίηση επί της ουσίας του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', διά της προσθήκης ενός νέου κριτηρίου για την εκτίμηση του ζητήματος αν μια υπηρεσία «είναι συναφή» προς ακίνητο. Πράγματι, τούτο συνάδει με τον σκοπό της τροποποίησης του καθεστώτος του ΦΠΑ κατά τρόπο ώστε, κατά γενικό κανόνα, οι παροχές υπηρεσιών να φορολογούνται στον τόπο

της κατανάλωσής τους. Εφαρμογή αυτού επί των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως θα κατέληγε στο να φορολογείται η μεταπώληση στον τόπο όπου πράγματι «καταναλώνονται» οι άδειες αλιείας, δηλαδή στην Αυστρία. Έτσι, η θέση της οποίας υπεραμύνεται η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της στην υπό κρίση υπόθεση σχετικά με στενή ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', είναι διαμετρικώς αντίθετη προς αυτήν που είχε υιοθετήσει στο μέρος της αιτιολογικής εκθέσεως σχετικά με την τροποποίηση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', και στην πρόταση περί τροποποίησης του εν λόγω άρθρου²⁵.

53. Θεωρώ τις προτεινόμενες τροποποιήσεις της έκτης οδηγίας ως σκοπούσες —όπως το εκφράζει η Επιτροπή στο αρχικό έγγραφο διαβουλεύσεως— στην αλλαγή της γενικής θέσεώς της κατά τρόπο ώστε ο διέπων τον τόπο παροχής υπηρεσιών κανόνας να βασίζεται στην αρχή του προορισμού και όχι σ' αυτήν της καταγωγής. Όπως είναι επόμενο, τούτο θα έχει ως συνέπεια τροποποίηση συνιστάμενη στο ότι η παροχή δικαιωμάτων και η μεταπώληση τέτοιων δικαιωμάτων σχετικά με τη χρήση ακινήτου θα καθίσταται φορολογήσιμη στον τόπο καταναλώσεως, δηλαδή στον τόπο όπου κείται το ακίνητο. Αυτός ακριβώς είναι και ο λόγος για τον οποίο ενπιμένω στο να θεωρώ ότι το νυν άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', πρέπει να ερμηνευθεί στενώς, όπως έχω εκθέσει.

22 — Όλα τα χωρία έχουν αντίθετη από τη σ. 2 της αιτιολογικής εκθέσεως της προπαρατεθείσας στην υιοσίμωση 18 τροποποιημένης πρότασης.

23 — Βλ. σ. 13 του COM(2005) 822 τελικό, που δεν τροποποιήθηκε επί του σημείου αυτού με τη μεταγενέστερη τροποποιημένη πρόταση.

24 — Ως προς την οποία, λογικώς, «οι παροχές ξενοδοχειακών υπηρεσιών και στέγασης» αισσελούν απλώς ένα υποσύνολο.

25 — Στον κοινοτικό νομοθέτη εναισθετείται αποκλειστικώς η υιοθέτηση ή όχι αυτών των προτάσεων και, κατ' αυτόν τον τρόπο, η αποδοχή των αρνητικών συνεπειών μιας ευρείας ερμηνείας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', που έχω ανωτέρω επισημάνει προς το γενικότερο συμφέρον της στροφής προς τη φορολόγηση στον τόπο της καταναλώσεως.

Πρόταση

54. Επομένως, πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν από το εθνικό δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα η ακόλουθη απάντηση:

«Η μεταβίβαση δικαιώματος αλιείας υπό τη μορφή μεταβιβάσεως εξ επαχθούς αιτίας άδειας αλιείας δεν αποτελεί παροχή υπηρεσίας συναφή με ακίνητο, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.»