

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 6ης Νοεμβρίου 2008 \*

Στην υπόθεση C-291/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Regeringsrätten (Σουηδία) με απόφαση της 30ής Μαΐου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Ιουνίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

**Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet**

κατά

**Skatteverket,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák  
γραμματέας: R. Grass

\* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- το Skatteverket, εκπροσωπούμενο από τον M. Loeb,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Σ. Σπυρόπουλο και I. Μπακόπουλο, καθώς και από την I. Πουλή,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. de Bellis, avvocato dello Stato,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Nowakowski,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τρια-  
ναφύλλου και P. Dejmek,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Ιουνίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

<sup>1</sup> Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 9, παράγραφος 2, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουνίου 1999 (ΕΕ L 162, σ. 63, στο εξής: έκτη οδηγία), και 56, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (συμβουλίου για την παροχή βοήθειας και υποστηρίξεως στους απολυθέντες, στο εξής: TRR), ιδρύματος σουηδικού δικαίου το οποίο ασκεί οικονομικές και άλλες δραστηριότητες, και του Skatteverket (σουηδικής φορολογικής αρχής), όσον αφορά τις φορολογικές συνέπειες της παροχής ορισμένων υπηρεσιών που συνίστανται στην παροχή συμβουλών, τις οποίες σκοπεύει να λάβει το ίδρυμα, και όσον αφορά το αν το ίδρυμα αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει την ιδιότητα του εμπόρου, υπό την έννοια του άρθρου 7 του κεφαλαίου 5 του νόμου 1994:200 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας [medvärdesskattelagen (1994:200), στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ]. Η εν λόγω διαφορά αφορά διάστημα κατά το οποίο η έκτη οδηγία και η οδηγία 2006/112 είχαν εφαρμογή διαδοχικά.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας (το οποίο επαναλαμβάνεται με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112) προβλέπει ότι στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

- 4 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (το οποίο επαναλαμβάνεται με το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112), θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής».
- 5 Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (το οποίο επαναλαμβάνεται με το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112) ορίζει ότι «οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος».
- 6 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας (το οποίο επαναλαμβάνεται με το άρθρο 43 της οδηγίας 2006/112), «ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας 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».
- 7 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας (το οποίο επαναλαμβάνεται με το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112) προβλέπει ωστόσο ότι «τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτου ή της μόνιμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

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

[...]»

- 8 Κατά το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ οφείλεται «από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη υπηρεσιών υπαγομένων στο στοιχείο ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 9 ή από τον διαθέτοντα αριθμό φορολογικού μητρώου (ΦΠΑ) στο εσωτερικό της χώρας λήπτη υπηρεσιών υπαγομένων στους τίτλους Γ, Δ, Ε και ΣΤ του άρθρου 28β, εφόσον οι υπηρεσίες παρέχονται [από] υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν ο παρέχων την υπηρεσία να είναι αλληλεγγύως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου».
- 9 Το άρθρο 196 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι «ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που προβλέπονται στο άρθρο 56 [...]».

### *Η εθνική νομοθεσία*

- 10 Το άρθρο 1 του κεφαλαίου Ι του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών εντός της επικράτειας, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας. Η διάταξη αυτή σκοπεί στη μεταφορά του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο.

- 11 Το άρθρο 7 του κεφαλαίου 5 του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ορισμένες υπηρεσίες τις οποίες προσδιορίζει, μεταξύ των οποίων οι υπηρεσίες παροχής συμβουλών, οι οποίες παρέχονται από πρόσωπο εγκατεστημένο εντός άλλου κράτους μέλους, θεωρούνται ότι παρέχονται εντός της σουηδικής επικράτειας, εφόσον ο λήπτης είναι έμπορος και διατηρεί την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στη Σουηδία ή διαθέτει σταθερή εγκατάσταση στη χώρα αυτή, για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, ή, άλλως, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στη Σουηδία. Δυνάμει του άρθρου 2 του κεφαλαίου I του νόμου αυτού, αν ο παρέχων υπηρεσίες υποκείμενος στον ΦΠΑ είναι αλλοδαπός, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον λήπτη των υπηρεσιών. Οι διατάξεις αυτές μεταφέρουν στο εσωτερικό δίκαιο τις αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', και 21, σημείο 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.
- 12 Ο νόμος περί ΦΠΑ δεν ορίζει το περιεχόμενο του όρου «έμπορος». Το άρθρο 1 του κεφαλαίου 4 του νόμου αυτού διευκρινίζει ωστόσο ότι ως «επαγγελματική δραστηριότητα» πρέπει να θεωρείται κάθε οικονομική δραστηριότητα, υπό την έννοια του κεφαλαίου 13 του νόμου 1999:1229, περί του φόρου εισοδήματος [inkomstskattelagen (1999:1229)], ή ασκούμενη υπό παρεμφερείς μορφές και της οποίας τα έσοδα, κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, υπερβαίνουν τις 30 000 SEK. Από το άρθρο 1 του κεφαλαίου 13 του τελευταίου αυτού νόμου προκύπτει ότι ως «οικονομική δραστηριότητα» νοείται κάθε ανεξάρτητη δραστηριότητα ασκούμενη κατ' επάγγελμα.

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 13 Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά το TRR, ίδρυμα για τις συλλογικές συμβάσεις, συσταθέν το 1994 από την εργοδοτική οργάνωση Svenska Arbetsgivareföreningen (νυν Svenskt Näringsliv) και από το σωματείο εργαζομένων Privattjänstemannakar-tellen (σωματείο υπαλλήλων και διευθυντικών στελεχών του ιδιωτικού τομέα).

- 14 Το καταστατικό του TRR προβλέπει ότι σκοποί του είναι, αφενός, η καταβολή αποζημιώσεων λόγω απολύσεως και η προώθηση κάθε μέτρου ικανού να διευκολύνει τη μετάβαση σε νέα εργασία των εργαζομένων οι οποίοι, για συγκεκριμένους λόγους, απολύθηκαν ή κινδυνεύουν να απολυθούν και, αφετέρου, η παροχή συμβουλών και αρωγής προς τις επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν ή πρόκειται να αντιμετωπίσουν καταστάσεις πλεονάζοντος προσωπικού, καθώς και η προώθηση της αναπτύξεως των επιχειρήσεων από πλευράς ανθρωπίνου δυναμικού. Οι προϋποθέσεις ασκήσεως των δραστηριοτήτων του TRR προσδιορίζονται λεπτομερέστερα σε συμφωνία μεταξύ της Svenskt Näringsliv και του Privattjänstemannakartellen, καλούμενη «συμφωνία περί μεταβάσεως σε νέα εργασία» (Omställningsavtalet).
- 15 Οι δραστηριότητες του TRR χρηματοδοτούνται από εργοδοτικές εισφορές τις οποίες καταβάλλουν οι εργοδότες που μετέχουν στη συμφωνία αυτή και οι οποίες αντιπροσωπεύουν ποσοστό των αποδοχών που καταβάλλονται στους μισθωτούς οι οποίοι καλύπτονται από την εν λόγω συμφωνία. Οι εργοδότες που δεσμεύονται από τη συμφωνία περί μεταβάσεως σε νέα εργασία, μέσω συμφωνίας η οποία καλείται «συμφωνία περί προσχωρήσεως», καταβάλλουν σταθερή ετήσια εισφορά. Εκτός από τις δραστηριότητες που διέπονται από τη συμφωνία περί μεταβάσεως σε νέα εργασία, το TRR παρέχει υπηρεσίες στις επιχειρήσεις που προβαίνουν σε ανάθεση μέρους των δραστηριοτήτων τους σε άλλες επιχειρήσεις, υπηρεσίες για τις οποίες έχει καταχωρισθεί στο μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ. Η δραστηριότητα την οποία ασκεί το TRR υπό την τελευταία αυτή ιδιότητά του αντιπροσωπεύει το 5 % περίπου των εσόδων του.
- 16 Το TRR σκοπεύει να λάβει συμβουλές κυρίως από παρέχοντα υπηρεσίες εγκατεστημένο στη Δανία, τις οποίες πρέπει να χρησιμοποιήσει αποκλειστικώς για τις δραστηριότητες που αυτό ασκεί στο πλαίσιο της συμφωνίας περί μεταβάσεως σε νέα εργασία. Προκειμένου να λάβει διευκρινίσεις ως προς τις φορολογικές συνέπειες της πράξεως αυτής, το TRR ζήτησε προκριματική γνωμοδότηση από το Skatterättsnämnden (συμβούλιο φορολογικού δικαίου), προς επίλυση του ζητήματος αν οι δραστηριότητες τις οποίες το TRR ασκεί στο πλαίσιο της συμφωνίας περί μεταβάσεως σε νέα εργασία έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα και αν πρέπει το ίδρυμα αυτό να θεωρηθεί ότι έχει την ιδιότητα του εμπόρου, υπό την έννοια του άρθρου 7 του κεφαλαίου 5 του νόμου περί ΦΠΑ.
- 17 Με απόφαση της 3ης Μαρτίου 2006, το Skatterättsnämnden έκρινε ότι οι δραστηριότητες που ασκούνται στο πλαίσιο της συμφωνίας περί μεταβάσεως σε νέα

εργασία δεν συνιστούν παροχή υπηρεσιών εκ μέρους του TRR στο πλαίσιο επαγγελματικής δραστηριότητας, αλλά ότι το TRR έπρεπε να θεωρηθεί ότι έχει την ιδιότητα του εμπόρου, υπό την έννοια του άρθρου 7 του κεφαλαίου 5 του εν λόγω νόμου.

- 18 Το TRR, το οποίο άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως του Skatterättsnämnden, ζητεί από το Regeringsrätten να κρίνει ότι δεν έχει την ιδιότητα του εμπόρου, υπό την έννοια του άρθρου 7 του κεφαλαίου 5 του νόμου περί ΦΠΑ. Το Skatteverket ζητεί από το ίδιο αυτό δικαστήριο να επικυρώσει την προσβαλλομένη διοικητική απόφαση.
- 19 Προς στήριξη της προσφυγής του, το TRR ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η καταχώριση στο μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ δεν έχει από μόνη της ως αποτέλεσμα το να θεωρείται ότι ο ενδιαφερόμενος έχει οπωσδήποτε την ιδιότητα του εμπόρου, υπό την έννοια του άρθρου 7 του κεφαλαίου 5 του νόμου περί ΦΠΑ. Όσον αφορά τις αγορές που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, το TRR δεν έχει την ιδιότητα του εμπόρου, υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Το TRR προσθέτει ότι η αντίστοιχη διάταξη της έκτης οδηγίας, δηλαδή το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δεν παραπέμπει στην έννοια του εμπόρου, αλλά στην του υποκειμένου στον φόρο.
- 20 Το Regeringsrätten κρίνει ότι, για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων της έκτης οδηγίας και της οδηγίας 2006/112, η διαφορά της κύριας δίκης καθιστά αναγκαία την ερμηνεία, υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, του περιεχομένου των όρων «υποκείμενος στον φόρο» και «υπόχρεος προς καταβολή του φόρου». Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο όρος «υποκείμενος στον φόρο», υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, έχει διευκρινισθεί από το Δικαστήριο με πλείονες αποφάσεις, αλλά ότι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη αποφανθεί ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στον όρο αυτό για την εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της ίδιας αυτής οδηγίας σε συγκεκριμένη περίπτωση, όπως αυτή που προκάλεσε τη διαφορά της κύριας δίκης.



- 21 Το Regeringsrätten, κρίνοντας ότι οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας και της οδηγίας 2006/112 είναι ασαφείς και ότι το ζήτημα προφανώς δεν έχει υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', και 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας [...] και τα άρθρα 56, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 196 της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι ο λήπτης υπηρεσίας παροχής συμβουλών από υποκείμενο στον φόρο εντός άλλης χώρας της ΕΚ και ασκών τόσο οικονομική δραστηριότητα όσο και δραστηριότητα μη επιίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας πρέπει, κατά την εφαρμογή των άρθρων αυτών, να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο/φορολογούμενος ακόμη και αν οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά και μόνο για την τελευταία αυτή δραστηριότητα;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 22 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι ο λήπτης υπηρεσιών παροχής συμβουλών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο εντός άλλου κράτους μέλους, ο οποίος ασκεί τόσο οικονομικές δραστηριότητες όσο και δραστηριότητες μη επιίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής των οδηγιών αυτών, πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και αν η εν λόγω υπηρεσία χρησιμοποιείται μόνο για τις ανάγκες των τελευταίων αυτών δραστηριοτήτων.
- 23 Υπενθυμίζεται ότι η διατύπωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ταυτίζεται, κατ' ουσίαν, προς αυτή του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112. Επομένως, τα δύο αυτά άρθρα πρέπει να ερμηνευθούν κατά τον ίδιο τρόπο.

- 24 Υπενθυμίζεται επίσης ότι το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει κανόνες που καθορίζουν τον τόπο φορολογήσεως των παροχών υπηρεσιών. Ενώ η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού θεσπίζει σχετικώς έναν κανόνα γενικής ισχύος, η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου αναφέρει μια σειρά τόπων φορολογήσεως για ειδικές περιπτώσεις. Σκοπός των εν λόγω διατάξεων είναι η αποφυγή, αφενός, συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία και, αφετέρου, της μη φορολογήσεως εσόδων [βλ. αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14, της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20, της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Συλλογή 1997, σ. I-1195, σκέψη 10, της 12ης Μαΐου 2005, C-452/03, RAL (Channel Islands) κ.λπ., Συλλογή 2005, σ. I-3947, σκέψη 23, και της 9ης Μαρτίου 2006, C-114/05, Gillan Beach, Συλλογή 2006, σ. I-2427, σκέψη 14].
- 25 Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι, όσον αφορά τον συσχετισμό μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η παράγραφος 1 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ζήτημα που τίθεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνίσταται στο αν αυτή εμπίπτει σε κάποια από τις κατηγορίες του άρθρου 9, παράγραφος 2, της διατάξεως αυτής. Αν όχι, εμπίπτει στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού [προπαρατεθείσες αποφάσεις Dudda, σκέψη 21, Linthorst, Pouwels en Scheres, σκέψη 11, RAL (Channel Islands) κ.λπ., σκέψη 24, και Gillan Beach, σκέψη 15].
- 26 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών από συμβούλους και άλλων παρεμφερών υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους εντός Κοινότητας, αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη.

- 27 Μολονότι είναι αληθές ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο λήπτης των υπηρεσιών παροχής συμβουλών είναι εγκατεστημένος εντός της Κοινότητας, αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος υπηρεσίες, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ωστόσο αν ο λήπτης πρέπει επίσης να θεωρηθεί ως έχων την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 9, σε περίπτωση που οι οικείες υπηρεσίες χρησιμοποιούνται μόνο για τις ανάγκες δραστηριοτήτων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και της οδηγίας 2006/112.
- 28 Κατ' αρχάς, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν διευκρινίζει αν η εφαρμογή του εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο που τυγχάνει παροχής υπηρεσιών χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες αυτές για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας. Επομένως, αντιθέτως προς άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας, όπως τα άρθρα της 2, παράγραφος 1, και 17, παράγραφος 2, το άρθρο αυτό ουδόλως επισημαίνει ότι η προϋπόθεση αυτή είναι αναγκαία προκειμένου αυτό να έχει εφαρμογή.
- 29 Με άλλα λόγια, ελλείπει ρητής διευκρίνισης στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ως προς το αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες πρέπει να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη, πρέπει να θεωρηθεί ότι το γεγονός ότι ο λήπτης χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες αυτές για δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει την εφαρμογή της διατάξεως αυτής.
- 30 Η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη προς τον σκοπό του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, το οποίο, όπως υπομνήσθηκε με τη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, αποτελεί κανόνα για τη διευθέτηση των συγκρούσεων ο οποίος σκοπεύει στην αποφυγή του κινδύνου διπλής φορολογήσεως και μη φορολογήσεως.

- 31 Ομοίως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 41 των προτάσεών του, η ερμηνεία αυτή διευκολύνει την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα διευθετήσεως των συγκρούσεων, παρέχοντας τη δυνατότητα απλής διαχειρίσεως, στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, των κανόνων εισπράξεως του φόρου και προλήψεως της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, ο παρέχων υπηρεσίες πρέπει μόνο να αποδείξει ότι ο λήπτης έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο για να καθοριστεί αν ο τόπος παροχής των υπηρεσιών βρίσκεται εντός του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος ή εντός του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η έδρα της δραστηριότητας του λήπτη.
- 32 Επιπλέον, η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη προς τους σκοπούς και τους κανόνες λειτουργίας του κοινοτικού συστήματος του ΦΠΑ, κατά το μέτρο που διασφαλίζει, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ότι ο τελικός χρήστης των υπηρεσιών φέρει το τελικό κόστος του οφειλομένου ΦΠΑ.
- 33 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 43 και 44 των προτάσεών του, η ερμηνεία αυτή είναι επίσης σύμφωνη με την αρχή της ασφαλείας δικαίου και καθιστά δυνατή, επιπλέον, τη μείωση του βάρους των εμπορών που ασκούν δραστηριότητα στην ενιαία αγορά και τη διευκόλυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών.
- 34 Τέλος, σημειωτέον ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας (το οποίο επαναλαμβάνεται με το άρθρο 196 της οδηγίας 2006/112) προβλέπει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη των υπηρεσιών του άρθρου 9, παράγραφος 2, περίπτωση ε' (το οποίο επαναλαμβάνεται με το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112). Επομένως, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, ο λήπτης οφείλει τον ΦΠΑ αναλόγως των υπηρεσιών των οποίων τυγχάνει, ανεξαρτήτως του αν του έχουν παρασχεθεί για τις ανάγκες δραστηριοτήτων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω οδηγιών.

- 35 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο ερώτημα που υπέβαλε το Regeringsrätten πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας και 56, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι ο λήπτης υπηρεσιών παροχής συμβουλών τις οποίες παρέχει υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος εντός άλλου κράτους μέλους, λήπτης ο οποίος ασκεί τόσο οικονομικές δραστηριότητες όσο και δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των οδηγιών αυτών, πρέπει να θεωρείται ότι έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και αν οι εν λόγω υπηρεσίες χρησιμοποιούνται μόνο για τις ανάγκες των τελευταίων αυτών δραστηριοτήτων.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 36 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

**Τα άρθρα 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουνίου 1999, και 56, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄ της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, έχουν την έννοια ότι ο λήπτης υπηρεσιών παροχής συμβουλών τις οποίες παρέχει υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος εντός άλλου κράτους μέλους, λήπτης ο οποίος ασκεί τόσο οικονομικές δραστηριότητες όσο και δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των οδηγιών αυτών, πρέπει να θεωρείται ότι έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και αν οι εν λόγω υπηρεσίες χρησιμοποιούνται μόνο για τις ανάγκες των τελευταίων αυτών δραστηριοτήτων.**

(υπογραφές)