



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JÁN MAZÁK  
της 28ης Ιουνίου 2011<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-218/10**

**ADV Allround Vermittlungs AG, υπό εκκαθάριση  
κατά  
Finanzamt Hamburg-Bergedorf**

[αίτηση του Finanzgericht Hamburg (Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε' — Διάθεση προσωπικού — Διάθεση οδηγών μη απασχολούμενων από τον παρέχοντα υπηρεσίες διαθέσεως — Τόπος παροχής των υπηρεσιών — Επιστροφή»

### I – Εισαγωγή

1. Με διάταξη της 20ής Απριλίου 2010, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Μαΐου 2010, το Finanzgericht Hamburg (Γερμανία) υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία 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<sup>2</sup> (στο εξής: έκτη οδηγία).
2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της ADV Allround Vermittlungs AG, υπό εκκαθάριση (στο εξής: ADV Allround), και του Finanzamt Hamburg-Bergedorf σχετικά με την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), για το έτος 2005, βάσει του τόπου παροχής στην περίπτωση διαθέσεως προσωπικού αυτοαπασχολούμενων οδηγών φορτηγών οχημάτων σε πελάτες εγκατεστημένους στην αλλοδαπή.
3. Με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινιστεί, πρώτον, αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο όρος «διάθεση προσωπικού» καλύπτει επίσης την περίπτωση διαθέσεως αυτοαπασχολούμενων προσώπων μη εξαρτώμενων από τον παρέχοντα την υπηρεσία διαθέσεως.
4. Δεύτερον, ζητεί να διευκρινιστεί αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, οι εθνικές διαδικαστικές διατάξεις οφείλουν να διασφαλίζουν ότι η μία και αυτή συναλλαγή, η οποία εν προκειμένω συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών, εκτιμάται για την επιβολή ΦΠΑ με τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τον παρέχοντα την υπηρεσία υποκείμενο στον φόρο και τον λήπτη αυτής υποκείμενο στον φόρο, καθώς και να προσδιορισθεί η προθεσμία εντός της οποίας ο λήπτης της υπηρεσίας μπορεί να εκπέσει από τον επιβαλλόμενο για τη ληφθείσα υπηρεσία φόρο κύκλου εργασιών.

<sup>1</sup> — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

<sup>2</sup> — ΕΕ 1977, L 145, σ. 1, ως ισχύει μετά την τελευταία τροποποίησή της με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004 (ΕΕ L 168, σ. 35).

## II – Νομοθετικό πλαίσιο

### A – Η έκτη οδηγία

5. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Παροχές υπηρεσιών», ορίζει συναφώς ότι:

«1. 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.

2. Εντούτοις:

[...]

(ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμης εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

— διάθεση προσωπικού,

[...]».

6. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει συναφώς ότι:

«[...]

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος:

(α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση:

(α) πράξεών του που εκτελούνται στο εξωτερικό και που ανάγονται στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας·

[...]».

## B – Σχετική εθνική νομοθεσία

7. Το άρθρο 3a, σχετικά με τον τόπο παροχής έτερων υπηρεσιών, του Umsatzsteuergesetz ως ίσχυε έως την 31η Δεκεμβρίου 2009 (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών) (στο εξής: UStG) ορίζει συναφώς ότι:

Παράγραφος 1, πρώτη περίοδος:

«Με την επιφύλαξη των άρθρων 3b και 3f, η παροχή έτερων υπηρεσιών πραγματοποιείται στον τόπο από τον οποίο ο επιχειρηματίας ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

[...]»

Παράγραφος 3, πρώτη περίοδος:

«Εφόσον ο λήπτης έτερης υπηρεσίας κατά την έννοια της παραγράφου 4 είναι επιχειρηματίας, η έτερη υπηρεσία, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, παρέχεται στον τόπο όπου ο λήπτης ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

[...]»

«Παράγραφος 4 Έτερες υπηρεσίες κατά την έννοια της παραγράφου 3 είναι: [...] (7) η διάθεση προσωπικού.

[...]».

## III – Ιστορικό της διαφοράς, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

8. Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, η δραστηριότητα της ADV Allround συνίστατο το 2005, το επίμαχο έτος, στη διάθεση αυτοαπασχολούμενων οδηγών φορτηγών οχημάτων σε επιχειρήσεις ταχυμεταφορών στη Γερμανία και στην αλλοδαπή, ιδίως στην Ιταλία (Νότιο Τυρόλο).

9. Για τον σκοπό αυτό, είχαν συναφθεί με τους οδηγούς γραπτές συμβάσεις με τον χαρακτηρισμό «συμφωνία μεσολαβήσεως». Οι επιχειρήσεις ταχυμεταφορών ζητούσαν τηλεφωνικώς από την ADV Allround την παροχή υπηρεσιών όποτε χρειαζόνταν οδηγό.

10. Οι οδηγοί χρέωναν την ADV Allround για τις υπηρεσίες τους, δηλαδή για την οδήγηση των φορτηγών που διέθεταν οι επιχειρήσεις ταχυμεταφορών, ενώ η ADV Allround χρέωνε τις επιχειρήσεις αυτές για τη διάθεση των οδηγών, εφαρμόζοντας τιμές με αποκλίσεις από 8 % (διαρκείς εντολές) έως 20 % (μεμονωμένες εντολές).

11. Αρχικώς, η ADV Allround δεν προσαύξανε τα τιμολόγια τα οποία χρέωνε στους εκτός Γερμανίας εγκατεστημένους πελάτες της, όπως εν προκειμένω στις ιταλικές επιχειρήσεις ταχυμεταφορών, με φόρο κύκλου εργασιών, θεωρώντας ότι η επίμαχη υπηρεσία αποτελούσε «διάθεση προσωπικού» υπό την έννοια του άρθρου 3a, παράγραφος 4, σημείο 7, του UStG και ότι ο τόπος παροχής και, ως εκ τούτου, φορολογήσεως ήταν η Ιταλία όπου ήταν εγκατεστημένοι οι λήπτες της υπηρεσίας αυτής.

12. Σε έκθεση ελέγχου της 3ης Ιουλίου 2006 κατόπιν ειδικού ελέγχου σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών που κατέβαλε η ADV Allround για το πρώτο έως και το τρίτο τρίμηνο του 2005, το Finanzamt Hamburg-Bergedorf έκρινε ότι η «διάθεση προσωπικού» υπό την έννοια της προαναφερθείσας διατάξεως περιλαμβάνει μόνο τη διάθεση ιδίων εργαζομένων (δανεισμό μισθωτών) και ότι, ως εκ τούτου, τόπος παροχής της υπηρεσίας ήταν ο τόπος από τον οποίο η ADV Allround ασκούσε τη δραστηριότητά της, δηλαδή η Γερμανία.

13. Κατόπιν τούτων, η ADV Allround άρχισε να χρεώνει και τους Ιταλούς πελάτες της με φόρο κύκλου εργασιών, ανερχόμενο τότε σε ποσοστό 16 %. Επιπλέον, εξέδωσε τροποποιημένα τιμολόγια προσανξημένα με φόρο κύκλου εργασιών για όλες τις υπηρεσίες που είχε παράσχει το 2005, θεωρώντας ότι οι Ιταλοί πελάτες θα ελάμβαναν ως επιστροφή τον φόρο κύκλου εργασιών και ότι, πέραν των διοικητικών εξόδων σχετικά με τη διαδικασία επιστροφής, η αντιμετώπιση των πράξεων ως φορολογητέων στη Γερμανία θα παρέμενε οικονομικώς ουδέτερη.

14. Παρά ταύτα, το Bundeszentralamt für Steuern, το οποίο είναι αρμόδιο για την εξέταση των αιτήσεων περί επιστροφής του φόρου επί των εισροών, είχε διαφορετική άποψη από το Finanzamt Hamburg-Bergedorf, κρίνοντας ότι η έννοια «διάθεση προσωπικού» στο άρθρο 3a, παράγραφος 4, σημείο 7, του UstG περιλάμβανε τη διάθεση οδηγών όπως στην προκειμένη περίπτωση. Κατά την άποψη αυτή, δεδομένου ότι οι εν λόγω πράξεις δεν ήταν φορολογητέες στη Γερμανία, ο φόρος κύκλου εργασιών εσφαλμένως είχε συμπεριληφθεί στα τροποποιημένα τιμολόγια και, ως εκ τούτου, ο εσφαλμένως συνυπολογισθείς φόρος κύκλου εργασιών δεν μπορούσε να επιστραφεί. Οι αιτήσεις επιστροφής του φόρου κύκλου εργασιών, τις οποίες είχαν υποβάλει μεμονωμένοι πελάτες, απορρίφθηκαν.

15. Κατόπιν αυτού, οι Ιταλοί πελάτες αρνήθηκαν να συνεχίζουν να καταβάλλουν στην ADV Allround τον φόρο κύκλου εργασιών που είχε προσανξησει τα τιμολόγια τους. Με τις προσανξημένες τότε κατά 16 % τιμές, η ADV Allround δεν μπορούσε να συνεχίσει να δραστηριοποιείται στην αγορά διότι οι πελάτες της δεν μπορούσαν να λάβουν την επιστροφή του φόρου κύκλου εργασιών, οπότε αυτή υφίστατο πράγματι τα αποτελέσματα της επιβολής του φόρου κύκλου εργασιών. Δεδομένου ότι το περιθώριό της κυμαινόταν μεταξύ 8 % και 20 %, έπαυσε να ασκεί τις δραστηριότητές της και πλέον τελεί υπό εκκαθάριση.

16. Το Finanzgericht Hamburg, ενώπιον του οποίου υποβλήθηκε η υπόθεση, κρίνει, πρώτον, ότι δεν είναι σαφές αν ο όρος «διάθεση προσωπικού», ο οποίος χρησιμοποιείται τόσο στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας όσο και στο άρθρο 3a, παράγραφος 4, σημείο 7, του UStG το οποίο εφαρμόζει τη διάταξη αυτή στο γερμανικό δίκαιο, αφορά μόνο πρόσωπα τα οποία τελούν σε σχέση εξαρτημένης εργασίας, δηλαδή μισθωτούς, ή αν περιλαμβάνει και αυτοαπασχολούμενους, όπως εν προκειμένω τους οδηγούς των φορτηγών οχημάτων. Επισημαίνει, πάντως, ότι οι πρακτικές δυσκολίες ως προς τη διάκριση μεταξύ μισθωτών και αυτοαπασχολούμενων και ως προς την παροχή σχετικών επαρκών στοιχείων προς τον λήπτη των υπηρεσιών ενδέχεται, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της έκτης οδηγίας περί διευκόλυνσεως της παροχής υπηρεσιών εντός της ευρωπαϊκής ενιαίας αγοράς, να συνηγορεί υπέρ της συμπεριλήψεως στην έννοια «διάθεση προσωπικού» της διαθέσεως αυτοαπασχολούμενων.

17. Δεύτερον, δεδομένου ότι, αφενός, η δυνατότητα φορολογήσεως και η φορολογική υποχρέωση και, αφετέρου, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών πρέπει, κατά την άποψή του, να θεωρείται ότι συνδέονται ουσιαστικώς, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει το ερώτημα αν και με ποιον τρόπο η εν λόγω σύνδεση στο ουσιαστικό δίκαιο πρέπει να επηρεάζει και το διαδικαστικό δίκαιο, και συγκεκριμένα αν η σύνδεση αυτή μεταξύ της δυνατότητας φορολογήσεως και του δικαιώματος προς έκπτωση όσον αφορά τη μία και την αυτή πράξη έχει την έννοια ότι πρέπει να αποκλείονται οι ουσιαστικώς αντιφατικές αποφάσεις και, εφόσον τούτο ισχύει, τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε αυτό να επιτευχθεί.

18. Τρίτον, επισημαίνει ότι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη αποφανθεί σχετικά με την μόλις εξάμηνη προθεσμία που προβλέπει το γερμανικό δίκαιο από της λήξεως του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννάται η απαίτηση επιστροφής, εντός της οποίας ο λήπτης υπηρεσίας μπορεί να αξιώσει την έκπτωση. Δεν είναι σαφές αν, σύμφωνα με την έκτη οδηγία και τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας, η προθεσμία αυτή ενδέχεται να παρέλθει πριν να εκδοθεί οριστική απόφαση σχετικά με τη δυνατότητα φορολογήσεως και τη φορολογική υποχρέωση του παρέχοντος την υπηρεσία.

19. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Finanzgericht Hamburg ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1. Έχει το άρθρο 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: οδηγία 77/388) [μετέπειτα άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ως είχε έως τις 31.12.2009, στο εξής οδηγία 2006/112], την έννοια ότι ο όρος “διάθεση προσωπικού” περιλαμβάνει και αυτοαπασχολούμενο, μη εξαρτώμενο από τον παρέχοντα υπηρεσίες επιχειρηματία, προσωπικό;
2. Έχουν το άρθρο 17, παράγραφος 1, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 77/388 [νυν άρθρο 167, άρθρο 168, στοιχείο α΄, άρθρο 169, στοιχείο α΄, άρθρο 178, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112], την έννοια ότι με τις εθνικές διαδικαστικές διατάξεις πρέπει να λαμβάνεται πρόνοια, ώστε η δυνατότητα φορολογήσεως και η φορολογική υποχρέωση για μια και την αυτή παροχή υπηρεσιών να κρίνεται κατά τον ίδιο τρόπο ως προς τον παρέχοντα τις υπηρεσίες και ως προς τον λήπτη των υπηρεσιών, ακόμη κι όταν για αμφοτέρως τις επιχειρήσεις αρμόδιες είναι διαφορετικές φορολογικές αρχές;

Μόνο στην περίπτωση καταφατικής απαντήσεως ως προς το δεύτερο ερώτημα:

3. Έχουν το άρθρο 17, παράγραφος 1, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 77/388 [νυν άρθρο 167, άρθρο 168, στοιχείο α΄, άρθρο 169, στοιχείο α΄, άρθρο 178, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112], την έννοια ότι η προθεσμία, εντός της οποίας ο λήπτης των υπηρεσιών μπορεί να προβάλει αξίωση εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για ληφθείσα παροχή, δεν μπορεί να λήξει, πριν κριθεί με οριστική απόφαση το ζήτημα της δυνατότητας φορολογήσεως και της φορολογικής υποχρεώσεως σε σχέση με τον παρέχοντα υπηρεσίες επιχειρηματία;»

#### IV – Νομική ανάλυση

##### A – Το πρώτο ερώτημα

20. Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσία, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο όρος «διάθεση προσωπικού» συμπεριλαμβάνει τη διάθεση αυτοαπασχολούμενων προσώπων, μη εξαρτώμενων από τον παρέχοντα την υπηρεσία αυτή.

##### 1. Κύριες θέσεις των διαδίκων

21. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Εκτός από τους εν λόγω διαδίκους, η ADV Allround παρέστη στην ακρόαση της 30ής Μαρτίου 2011.

22. Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή έχουν την άποψη ότι η έννοια της «διαθέσεως προσωπικού» στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνει τη διάθεση αυτοαπασχολούμενων προσώπων, μη εξαρτώμενων από τον παρέχοντα την υπηρεσία επιχειρηματία και ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει, επομένως, να δοθεί αρνητική απάντηση.



23. Οι εν λόγω διάδικοι υποστηρίζουν κατ' ουσία ότι ο όρος «προσωπικό» παραπέμπει συνήθως κατά βάση σε εργαζόμενους απασχολούμενους από τον παρέχοντα την υπηρεσία. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι ο εν λόγω όρος χρησιμοποιείται υπό παρόμοια έννοια στα άρθρα 5, παράγραφος 6, 6, παράγραφος 2 και 13, παράγραφος Α, στοιχείο ια', της έκτης οδηγίας, και πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο ενιαίας ερμηνείας, καθώς και σε άλλους τομείς του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον, το σύστημα και ο σκοπός του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας θα διακυβεύονταν εάν ο όρος της «διάθεσης προσωπικού» είχε την έννοια ότι συμπεριλαμβάνει τη διάθεση αυτοαπασχολούμενων προσώπων.

24. Αντιθέτως, η ADV Allround πρότεινε να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Η εκτίμηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας αφορά και τη διάθεση αυτοαπασχολούμενων προσώπων, κατά την άποψή της, επιβεβαιώνεται εν γένει ιδίως από απόψεις ασφάλειας δικαίου και πρακτικών λόγων. Αμφισβητεί ότι αυτή η ερμηνεία παρέχει στον παρέχοντα την υπηρεσία δυνατότητες εκμεταλλεύσεως και φοροαποφυγής.

## 2. Εκτίμηση

25. Κατ' αρχήν, φρονώ ότι μία αμιγώς γραμματική ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει, κατά την άποψή μου, την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το επίμαχο στην υπό κρίση διαφορά ζήτημα, δηλαδή αν η «διάθεση προσωπικού» κατά τη διάταξη αυτή περιλαμβάνει και τη διάθεση αυτοαπασχολούμενων προσώπων, ζήτημα το οποίο είναι κρίσιμο εν προκειμένω.

26. Πρέπει να επισημανθεί συναφώς, πρώτον, ότι τουλάχιστον σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας χρησιμοποιεί τον γενικότερο όρο «προσωπικό» ή αντίστοιχους όρους (για παράδειγμα, «Personal» στη γερμανική απόδοση, «personnel» στη γαλλική και «personal» στην ισπανική) αντί του πιο συγκεκριμένου όρου «εργαζόμενος» ή «μισθωτός», και ότι αυτός ο γενικός όρος δεν παραπέμπει, επομένως, κατ' ανάγκη σε πρόσωπα με εξαρτημένη σχέση εργασίας.

27. Δεύτερον, περαιτέρω, αντιθέτως προς την άποψη στην οποία στηρίζουν η Επιτροπή και η Γερμανική Κυβέρνηση την επιχειρηματολογία τους, ουδόλως συνάγεται κατά τρόπο πειστικό ότι ο όρος «προσωπικό» αναφέρεται στη σχέση μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και των προσώπων που διατίθενται και όχι στη σχέση μεταξύ των προσώπων αυτών και του λήπτη της υπηρεσίας αυτής. Με άλλα λόγια, η «διάθεση προσωπικού» κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν περιγράφει κατ' ανάγκη υπηρεσία στο πλαίσιο της οποίας υποκείμενος στον φόρο καθιστά διαθέσιμο το δικό του προσωπικό σε άλλο πρόσωπο, αλλά το κύριο χαρακτηριστικό τέτοιας υπηρεσίας δεν αποκλείεται να είναι ότι διατίθεται στον λήπτη προσωπικό ή δυναμικό, ανεξαρτήτως της φύσεως της συμβατικής σχέσεως μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία αυτή και των διατιθέμενων προσώπων.

28. Πρέπει, επίσης, να επισημανθεί ότι ο όρος «προσωπικό» στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν έχει κατ' ανάγκη την ίδια έννοια χρησιμοποιούμενος σε άλλες διατάξεις της οδηγίας αυτής ή κατά μείζονα λόγο σε άλλα νομοθετικά κείμενα της Ένωσης, καθώς πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το ειδικό περιεχόμενο κάθε διατάξεως όπου χρησιμοποιείται ο όρος αυτός.

29. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 6, και του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, οι οποίες μνημονεύουν τον όρο «προσωπικό» και επισημαίνονται από την Επιτροπή συναφώς, αποβλέπουν να διασφαλίσουν ότι τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία χρησιμοποιούν αγαθά ή υπηρεσίες για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού τους εξομοιώνονται με τους τελικούς καταναλωτές<sup>3</sup>, ενώ το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας συγκαταλέγεται σε σύνολο κανόνων με διαφορετικό αντικείμενο, δηλαδή αποβλέπει στον καθορισμό του τόπου όπου θεωρείται ότι παρέχεται η υπηρεσία.

30. Πρέπει, επομένως, να εξετασθεί περαιτέρω αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, λαμβανομένου υπόψη του πλαισίου της διατάξεως αυτής και των σκοπών των κανόνων στους οποίους περιλαμβάνεται<sup>4</sup>, έχει την έννοια ότι η διάθεση αυτοαπασχολούμενων προσώπων, όπως των προσώπων στην υπό κρίση διαφορά, συνιστά «διάθεση προσωπικού» η οποία πρέπει να φορολογείται στο κράτος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης της υπηρεσίας.

31. Υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει κανόνες σχετικούς με τον για φορολογικούς σκοπούς καθορισμό του τόπου όπου θεωρείται ότι παρέχονται οι υπηρεσίες, αποβλέποντας στην αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών οι οποίες είναι πιθανόν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση ή, δεύτερον, σε μη φορολόγηση<sup>5</sup>.

32. Ομοίως, το άρθρο 9, παράγραφος 1, θέτει συναφώς γενικό κανόνα κατά τον οποίο η υπηρεσία θεωρείται ότι παρέχεται στον τόπο όπου είναι εγκατεστημένος ο παρέχων την υπηρεσία<sup>6</sup>.

33. Επισημαίνεται ότι ο εν λόγω κανόνας δεν αποτελεί παρέκκλιση από την αυστηρή αρχή της εδαφικότητας, και θεωρείται, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο –για λόγους απλοποιήσεως<sup>7</sup>– ότι η υπηρεσία παρέχεται στον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του ανεξαρτήτως του τόπου όπου η υπηρεσία ενδεχομένως πράγματι παρέχεται<sup>8</sup>.

34. Εντούτοις, για ειδικές υπηρεσίες ως προς τις οποίες έχει θεωρηθεί ακατάλληλος σύμφωνα με τη νομοθεσία ο κανόνας ότι οι υπηρεσίες θεωρείται ότι παρέχονται στον τόπο της οικονομικής δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκαταστάσεως του παρέχοντος την υπηρεσία, το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει σειρά ειδικών περιπτώσεων όπου οι υπηρεσίες θεωρείται ότι παρέχονται στον τόπο όπου είναι εγκατεστημένος ο πελάτης<sup>9</sup>.

35. Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ του άρθρου 9, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, πρέπει περαιτέρω να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο έχει παγίως κρίνει ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, ουδόλως υπερισχύει του άρθρου 9, παράγραφος 2, γεγονός που σημαίνει ότι η τελευταία διάταξη δεν αποτελεί εξαίρεση που πρέπει να ερμηνεύεται στενά<sup>10</sup>.

3 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις του Δικαστηρίου της 6ης Μαΐου 2003, C-20/91, de Jong (Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 15), και της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck (Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 25).

4 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις του Δικαστηρίου της 9ης Μαρτίου 2006, C-114/05, Gillan Beach (Συλλογή 2006, σ. I-2427, σκέψη 21), και της 7ης Ιουνίου 2005, C-17/03, VEMW κ.λπ. (Συλλογή 2005, σ. I-4983, σκέψη 41).

5 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 2003, C-438/01, Design Concept (Συλλογή 2003, σ. I-5617, σκέψη 22), και της Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20).

6 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, C-452/03, RAL (Channel Islands) κ.λπ. (Συλλογή 2005, σ. I-3947, σκέψη 23).

7 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Μαρτίου 1989, 51/88, Hamann (Συλλογή 1989, σ. 767, σκέψη 17).

8 — Βλ. απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, Trans Tirreno Express (Συλλογή 1986, σ. 231, σκέψη 15).

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Trans Tirreno Express (σκέψη 16), και RAL (Channel Islands) κ.λπ. (σκέψη 23).

10 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2001, C-108/00, SPI (Συλλογή 2001, σ. I-2361, σκέψεις 16 και 17)· της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-166/05, Heger (Συλλογή 2006, σ. I-7749, σκέψη 17), και της 6ης Νοεμβρίου 2008, C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Συλλογή 2008, σ. I-8255, σκέψη 25).

36. Σε κάθε περίπτωση, όπως εν προκειμένω, όπου αυτοαπασχολούμενοι οδηγοί φορτηγών οχημάτων διατίθενται σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους στην αλλοδαπή, πρέπει να εξετασθεί αν η περίπτωση αυτή εμπίπτει σε μία από τις μνημονευόμενες στο άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περιπτώσεις, δηλαδή, αν υπό τις συνθήκες της υπό κρίση διαφοράς, εμπίπτει στην έννοια της «διαθέσεως προσωπικού» κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της οδηγίας αυτής. Σε αντίθετη περίπτωση, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας<sup>11</sup>.

37. Πρέπει να παρατηρηθεί συναφώς, πρώτον, ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει ως σκοπό, στο σύνολό του, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 7 του προοιμίου της, να καθιερώσει ειδικό καθεστώς για τις υπηρεσίες που παρέχονται μεταξύ υποκείμενων στον φόρο, οσάκις το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών<sup>12</sup>.

38. Ως προς αυτόν τον γενικότερο σκοπό, το κόστος της διαθέσεως του προσωπικού, στην περίπτωση της διαθέσεως οδηγών φορτηγών οχημάτων, περιλαμβάνεται στην τιμή των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται από τον λήπτη<sup>13</sup>, είτε το διατιθέμενο προσωπικό απασχολείται από τον παρέχοντα την υπηρεσία είτε, όπως εν προκειμένω, διατίθενται αυτοαπασχολούμενα πρόσωπα συνδεδεμένα με τον παρέχοντα την υπηρεσία μόνο μέσω συμφωνίας μεσολαβήσεως.

39. Δεύτερον, αντιστοίχως, καίτοι η έκτη οδηγία δεν αναφέρεται ρητώς στον ιδιαίτερο σκοπό της συμπεριλήψεως ειδικώς της διαθέσεως προσωπικού στις κατηγορίες υπηρεσιών που μνημονεύονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, γεγονός παραμένει ότι κατά τη νομοθεσία είναι προφανώς ακατάλληλο να θεωρείται ότι τέτοιου είδους υπηρεσίες, σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, παρέχονται για τους σκοπούς της φορολογήσεως στον τόπο της οικονομικής δραστηριότητας ή εγκαταστάσεως του παρέχοντος την υπηρεσία<sup>14</sup>. Κατά τη νομοθεσία, ο τόπος της οικονομικής δραστηριότητας ή της εγκαταστάσεως του λήπτη του διατιθέμενου προσωπικού, υπό τη διεύθυνση και τον έλεγχο του οποίου τα διατιθέμενα πρόσωπα παρέχουν την εργασία τους, θεωρείται ως ο κυρίαρχος τόπος της διαθέσεως και ως εκ τούτου ως σημείο αναφοράς για τον καθορισμό της εδαφικής αρμοδιότητας προς τον σκοπό της φορολογήσεως των υπηρεσιών αυτών.

40. Επίσης, βάσει των διαπιστώσεων αυτών, προκύπτει ότι δεν υπάρχει αντικειμενικός λόγος –ούτε εξάλλου έχει προβληθεί τέτοιος από την Επιτροπή ή τη Γερμανική Κυβέρνηση– για τον οποίο πρέπει να γίνεται διάκριση, προς τον σκοπό του καθορισμού του τόπου φορολογήσεως, μεταξύ των διαθέσεων προσωπικού ανάλογα με το αν τα διατιθέμενα πρόσωπα απασχολούνται από τον παρέχοντα την υπηρεσία ή όχι και για τον οποίο το στοιχείο αυτό θα πρέπει ως εκ τούτου να αποτελεί χαρακτηριστικό της υπηρεσίας «διαθέσεως προσωπικού» κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας.

41. Αντιθέτως, μπορεί να υποστηριχθεί ότι, εφόσον θεωρείται αναγκαίο να υπάρξει παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και να νοηθεί ότι το προσωπικό διατίθεται στον τόπο της οικονομικής δραστηριότητας ή εγκαταστάσεως του λήπτη οσάκις το προσωπικό συνεχίζει να απασχολείται από τον παρέχοντα την υπηρεσία, τότε η άποψη ότι αυτός είναι ο τόπος φορολογήσεως προκύπτει ότι είναι κατά μείζονα λόγο δικαιολογημένη όταν τα διατιθέμενα πρόσωπα δεν απασχολούνται από τον παρέχοντα την υπηρεσία και επομένως συνδέονται λιγότερο με αυτόν και τον τόπο της οικονομικής του δραστηριότητας ή εγκαταστάσεως.

11 — Βλ. επίσης, μεταξύ άλλων, απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-401/06, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2007, σ. I-10609, σκέψη 30).

12 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Gillan Beach (σκέψη 17).

13 — Καίτοι το γράμμα της έβδομης αιτιολογικής σκέψεως παραπέμπει μόνο στον λήπτη των υπηρεσιών που παράγουν αγαθά, πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη ο σκοπός που επιδιώκει σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών παρέχει και ο ίδιος υπηρεσίες: βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1993, C-68/92, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-5881, σκέψη 15), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην προπαρατεθείσα υπόθεση Design Concept (σημείο 23).

14 — Βλ., στο πλαίσιο αυτό, σημείο 34 ανωτέρω και απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 1997, C-116/96, Reisebüro Binder (Συλλογή 1997, σ. I-6103, σκέψη 13).



42. Μία τέτοια ερμηνεία, περαιτέρω, όπως η ADV Allround ορθώς παρατήρησε, ανταποκρίνεται περισσότερο στον επιδιωκόμενο με το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας σκοπό της διασφάλισης μίας ορθολογικής οριοθέτησης των φορολογικών αρμοδιοτήτων, καθόσον εξυπηρετεί καλύτερα τους σκοπούς της απλουστεύσεως της λειτουργίας της διοικήσεως, αποτρέπει πρακτικά προβλήματα και ενισχύει την ασφάλεια δικαίου κατά την εφαρμογή των κανόνων περί συγκρούσεως δικαίου που θέτει το εν λόγω άρθρο<sup>15</sup>, σε σύγκριση με την περίπτωση όπου ο τόπος της φορολογήσεως σε περιπτώσεις διαθέσεως εργατικού δυναμικού πρέπει να οριοθετείται ανάλογα με το αν τα διατιθέμενα πρόσωπα απασχολούνται από τον παρέχοντα την υπηρεσία ή είναι αυτοαπασχολούμενα παρά το γεγονός ότι και οι δύο υπηρεσίες εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό.

43. Τέλος, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχειρήμα της Γερμανικής Κυβερνήσεως περί συμπεριλήψεως των αυτοαπασχολούμενων οδηγών στον ορισμό της «διάθεσης προσωπικού» του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ότι θα μπορούσε να διευκολύνει τα αυτοαπασχολούμενα πρόσωπα να εκμεταλλεύονται τις περιστάσεις ή να επιλέγουν τον τόπο φορολογήσεως για την ίδια υπηρεσία, όπως εν προκειμένω για την οδήγηση, ανάλογα με το αν παρέχουν την υπηρεσία μέσω πράκτορα ή όχι.

44. Για τους σκοπούς, μεταξύ άλλων, της εφαρμογής των κανόνων για τον τόπο φορολογήσεως της έκτης οδηγίας, κάθε πράξη πρέπει να οριοθετείται και να ταξινομείται αντικειμενικώς, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των χαρακτηριστικών της και των περιστάσεων υπό τις οποίες λαμβάνει χώρα<sup>16</sup>.

45. Συνεπώς, υπό περιστάσεις όπως αυτές στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να εξετάζεται αν κύριο χαρακτηριστικό ή σκοπός της επίμαχης υπηρεσίας είναι η διάθεση εργατικού δυναμικού, εν προκειμένω οδηγών φορτηγών οχημάτων, σε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με αποτέλεσμα η πράξη να χαρακτηρίζεται ως διάθεση προσωπικού, ή η απευθείας παροχή των υπηρεσιών μεταφοράς από τον παρέχοντα την υπηρεσία, τους εργαζομένους ή τους αυτοαπασχολούμενους υπεργολάβους με αποτέλεσμα να θεωρείται ως μέρος της παροχής της υπηρεσίας αυτής. Επιπροσθέτως, συνήθως σε τέτοιες περιστάσεις, εμπλέκονται διακριτές πράξεις οι οποίες πρέπει να εξετάζονται χωριστά για φορολογικούς σκοπούς, όπως, για παράδειγμα, η υπηρεσία που παρέχεται από τους αυτοαπασχολούμενους οδηγούς φορτηγών οχημάτων προς τον μεσολαβητή ή τον παρέχοντα την υπηρεσία διαθέσεως προσωπικού στο πλαίσιο της συμφωνίας μεσολαβήσεως, η υπηρεσία που παρέχεται από αυτόν τον μεσολαβητή προς τις επιχειρήσεις ταχυμεταφορών στην αλλοδαπή και, τέλος, οι υπηρεσίες μεταφοράς που ενδεχομένως παρέχονται από αυτές τις επιχειρήσεις ταχυμεταφορών προς τους πελάτες τους.

46. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η «διάθεση προσωπικού» περιλαμβάνει επίσης τη διάθεση αυτοαπασχολούμενων προσώπων τα οποία δεν εξαρτώνται από τον παρέχοντα την υπηρεσία αυτή.

## B – Το δεύτερο ερώτημα

47. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινιστεί αν και σε ποιο βαθμό η έκτη οδηγία, και δη οι διατάξεις της σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση, απαιτεί να λαμβάνεται μέριμνα με τις εθνικές διαδικαστικές διατάξεις ώστε να διασφαλίζεται ότι η δυνατότητα φορολογήσεως και η φορολογική υποχρέωση για τη μία και την αυτή υπηρεσία πρέπει να εκτιμώνται με τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τους παρέχοντες την υπηρεσία επιχειρηματίες και τους λήπτες αυτής, ακόμη και όταν οι δύο επιχειρηματίες υπάγονται σε διαφορετικές φορολογικές αρχές, και, επομένως, να αποφεύγονται ή να εξαφανίζονται οι αντίθετες συναφώς αποφάσεις.

15 — Βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Reisebüro Binder (σκέψη 12) και Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (σκέψεις 30 έως 33).

16 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-270/09, Macdonalds Resorts Limited (Συλλογή 2010, σ. I-13179, σκέψη 46). SPI, προπαρατεθείσα (σκέψη 20), και της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International (Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 33).

## 1. Κύριες θέσεις των διαδίκων

48. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι εθνικές διαδικαστικές διατάξεις πρέπει να εγγυώνται ότι, προς τον σκοπό της επιβολής ΦΠΑ, η ίδια πράξη εκτιμάται κατά τρόπο ομοιόμορφο ως προς τον παρέχοντα την οικεία υπηρεσία και ως προς τον λήπτη αυτής.

49. Επισημαίνει ότι η διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών δεν εκτείνεται σε τέτοιο βαθμό ώστε να θίγει το βασικό δικαίωμα προς έκπτωση και επιστροφή του ΦΠΑ, το οποίο αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από την επιβάρυνση με τον προς καταβολή ή καταβληθέντα ΦΠΑ κατά την άσκηση των οικονομικών του δραστηριοτήτων και ως εκ τούτου στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας της φορολογήσεως όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων.

50. Κατά την Επιτροπή, βάσει της υποχρεώσεως της αγαστής συνεργασίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να αποφεύγουν περιπτώσεις κατά τις οποίες οι διαφορετικές απόψεις των διαφόρων φορολογικών αρχών ενδέχεται να εμποδίζουν τους υποκείμενους στον φόρο να εκπίπτουν τον επιβληθέντα ΦΠΑ ή να εισπράττουν την επιστροφή του. Προς τον σκοπό αυτό αναγκαίος είναι ο συντονισμός των διαφόρων φορολογικών αρχών και δικαιοδοσιών που είναι ενδεχομένως αρμόδιες κατά το εθνικό δίκαιο.

51. Η ADV Allround, κατ' ουσία, συμφωνεί με την Επιτροπή, επικαλούμενη κυρίως τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της ασφάλειας δικαίου. Ειδικότερα, θεωρεί ότι άλλες ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές θα πρέπει να μπορούν να παρίστανται ως διάδικοι στις διαδικασίες ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου.

52. Η Γερμανική Κυβέρνηση δεν συμφωνεί, υποστηρίζοντας ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί τη θέσπιση ειδικών μέτρων όσον αφορά τις εθνικές διαδικαστικές διατάξεις προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η δυνατότητα φορολογήσεως και η φορολογική υποχρέωση της μίας και της αυτής υπηρεσίας εκτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τον παρέχοντα την υπηρεσία επιχειρηματία και τον λήπτη αυτής, ακόμη και όταν ενδέχεται να έχουν δικαιοδοσία περισσότερες φορολογικές αρχές επί των οικείων φορολογούμενων προσώπων.

53. Επισημαίνει ότι, ελλείψει σχετικών ρυθμίσεων της Ένωσης, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίζει τα αρμόδια δικαιοδοτικά όργανα και να ρυθμίζει τις δικονομικές προϋποθέσεις ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία τα υποκείμενα δικαίου αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, οι οποίες πάντως δεν προσβάλλονται στο πλαίσιο της υπό κρίση διαφοράς.

54. Επισημαίνει ότι ουδέποτε είναι δυνατό να αποτραπεί η λήψη διαφορετικών αποφάσεων από τις φορολογικές αρχές ή τα δικαστήρια, είτε εντός του ίδιου κράτους μέλους είτε από τις φορολογικές αρχές και τα δικαστήρια διαφορετικών κρατών μελών. Τέτοιου είδους διαφορές αποτελούν, πράγματι, κλασικό πρόβλημα οργανώσεως, το οποίο δύναται να επιλυθεί μέσω της ιεραρχικής δομής τόσο των φορολογικών αρχών όσο και των φορολογικών δικαιοδοτικών οργάνων.

55. Τέλος, η Γερμανική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι είναι αδύνατος στην πράξη ο συντονισμός των φορολογικών αρχών και/ή των δικαστηρίων προκειμένου να διασφαλίζεται η ομοιομορφία όπως την εννοεί η Επιτροπή και μνημονεύει συναφώς πλήθος πρακτικών και νομικών προβλημάτων που ενδέχεται να προκαλέσει ο συντονισμός αυτός, και δη από απόψεως της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αρχής του δεδικασμένου των διοικητικών και δικαστικών αποφάσεων.

## 2. Εκτίμηση

56. Υπενθυμίζεται κατ' αρχήν ότι από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως του δικαίου της Ένωσης, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίζει τα αρμόδια δικαιοδοτικά όργανα, καθώς και τις διοικητικές αρχές, και να ρυθμίζει τις δικονομικές προϋποθέσεις ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία τα υποκείμενα δικαίου αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης<sup>17</sup>.

57. Αυτοί οι διαδικαστικοί κανόνες δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) ούτε να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί το δίκαιο της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας)<sup>18</sup>.

58. Πρώτον, πρέπει να σημειωθεί συναφώς ότι ο καθορισμός της δικαιοδοσίας σε εθνικό επίπεδο όσον αφορά τα θέματα ΦΠΑ, κατά τον οποίο διαφορετικές φορολογικές αρχές είναι αρμόδιες για τη φορολογική υποχρέωση για καταβολή του ΦΠΑ επί των εκροών του παρέχοντος την υπηρεσία, αφενός, και την αίτηση για την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών από τους λήπτες της υπηρεσίας, αφετέρου, δεν αμφισβητήθηκε καθαυτός στην υπό κρίση υπόθεση.

59. Το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πηγάζει μάλλον από το γεγονός ότι οι οικείες αρχές, στο πλαίσιο των διοικητικών διαδικασιών, ερμήνευσαν διαφορετικά τους σχετικούς με τον τόπο φορολογήσεως κανόνες κατά την έκτη οδηγία και, συνεπώς, τους σχετικούς με την υποχρέωση στον φόρο του παρέχοντος την υπηρεσία φορολογουμένου, με αποτέλεσμα, καίτοι η επίμαχη πράξη θεωρείτο φορολογητέα στη Γερμανία από τη μία φορολογική αρχή, να απορρίπτεται η επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για την πράξη αυτή από την άλλη αρχή.

60. Στο πλαίσιο αυτό και δεδομένης της ουσιαστικής σχέσεως μεταξύ της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και της εισπράξεως του ΦΠΑ επί των εκροών<sup>19</sup>, το αιτούν δικαστήριο, κατ' ουσία, ζητεί να διευκρινιστεί αν, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται εσωτερικά ειδικά διαδικαστικά μέτρα προκειμένου να διασφαλίζεται η ομοιόμορφη ερμηνεία και εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τον τόπο φορολογήσεως και την υποχρέωση για την καταβολή φόρου στο πλαίσιο των φορολογικών διαδικασιών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον πρόκειται για τη μία και την αυτή πράξη. Συναφώς, καίτοι δεν προκύπτει σαφώς από τη διατύπωση του δευτέρου ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται μάλλον κυρίως σε δικονομικούς κανόνες στο πλαίσιο δικαστικών διαδικασιών, όπως της προσφυγής στην υπόθεση της κύριας δίκης.

61. Επισημαίνεται συναφώς ότι πράγματι εναπόκειται εν γένει στα εθνικά δικαστήρια, καθώς και στις διοικητικές αρχές, να διασφαλίζουν, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, την πλήρη εφαρμογή των άμεσα εφαρμοστέων κανόνων του δικαίου της Ένωσης<sup>20</sup>.

17 — Βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-472/08, Alstom Power Hydro (Συλλογή 2010, σ. I-623, σκέψη 17)· της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile (Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 18), και της 21ης Σεπτεμβρίου 1983, 205/82 έως 215/82, Deutsche Milchkontor κ.λπ. (Συλλογή 1983, σ. 2633, σκέψη 17).

18 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 2010, C-317/08 έως C-320/08, Alassini (Συλλογή 2010, σ. I-2213, σκέψη 48), και της 8ης Μαρτίου 2011, C-240/09, Lesoochránárske zoskupenie (Συλλογή 2010, σ. I-1255, σκέψη 48).

19 — Βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-277/09, RBS Deutschland Holding (Συλλογή 2010, σ. I-13805, σκέψη 35).

20 — Βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, C-409/06, Winner Wetten (Συλλογή 2010, σ. I-8015, σκέψη 55)· της 13ης Ιανουαρίου 2004, C-453/00, Kühne & Heitz (Συλλογή 2004, σ. I-837, σκέψη 20)· της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-72/95, Kraaijeveld κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-5403, σκέψεις 55 έως 61), και της 22ας Ιουνίου 1989, 103/88, Costanzo (Συλλογή 1989, σ. 1839, σκέψη 33).

62. Επίσης, κατά πάγια νομολογία, –και, πράγματι, ως απαίτηση εγγενής στην υπεροχή του δικαίου της Ένωσης– ο νόμος αυτός πρέπει να ερμηνεύεται και εφαρμόζεται ορθώς και κατά τρόπο ομοιόμορφο σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση<sup>21</sup>.

63. Όσον αφορά τις διαδικασίες, αυτή η ομοιόμορφη εφαρμογή και ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, στο κατά τα άλλα αποκεντρωμένο σύστημα επιβολής του, διασφαλίζεται εν γένει με τη διαδικασία υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων σχετικά με την ερμηνεία ή το κύρος διατάξεως του δικαίου της Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το οποίο καθιερώνει μηχανισμό δικαστικής συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου<sup>22</sup>.

64. Με το σύστημα αυτό, τα εθνικά δικαστήρια, οι αποφάσεις των οποίων υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, μπορούν να υποβάλουν ερώτημα επί της ερμηνείας στο Δικαστήριο για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως, ενώ μόνον τα δικαστήρια οι αποφάσεις των οποίων δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα κατ' αρχήν οφείλουν, όταν ανακύπτει ερώτημα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης σε εκκρεμούσα ενώπιόν τους υπόθεση, να παραπέμπουν το ερώτημα αυτό στο Δικαστήριο<sup>23</sup>.

65. Η υποχρέωση αυτή έχει, ειδικότερα, ως σκοπό να προλαμβάνει τον σχηματισμό, σε κάποιο κράτος μέλος, εθνικής νομολογίας αποκλίνουσας από τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης<sup>24</sup>.

66. Αντιθέτως, το σύστημα δικαστικής συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ προφανώς δεν αποσκοπεί στην ομοιόμορφη ερμηνεία και εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης σε όλες τις επιμέρους υποθέσεις και σε όλα τα επίπεδα δικαιοδοσίας των δικαστηρίων, πολύ δε λιγότερο να αποτρέψει τις συναφείς διαφορές μεταξύ των εθνικών αρχών, είτε πρόκειται για τις αρχές ενός κράτους μέλους είτε για αρχές περισσότερων κρατών μελών.

67. Κατά βάση, η ομοιομορφία κατά την εφαρμογή και ερμηνεία των δικαιωμάτων που απονέμει το δίκαιο της Ένωσης πρέπει να διασφαλίζεται σε κάθε κράτος μέλος συνολικά μέσω του αντίστοιχου δικαστικού συστήματος και, εν τέλει, μέσω της υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο.

68. Πέραν τούτου, δηλαδή, εφόσον τα κράτη μέλη διασφαλίζουν αποτελεσματική δικαστική προστασία έναντι των αποφάσεων των διοικητικών αρχών, δεν υφίσταται υποχρέωση για συντονισμό των διοικητικών διαδικασιών ώστε σε κάθε περίπτωση να υιοθετείται ενιαία θέση όσον αφορά τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης από τις οικείες αρχές.

69. Στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να σημειωθεί ότι η Επιτροπή υποστήριξε ότι είναι αναγκαίος ο συντονισμός των ενδεχομένως αρμόδιων κατά το εθνικό δίκαιο φορολογικών αρχών και δικαιοδοτικών οργάνων ώστε να διασφαλίζεται η έκδοση ομοιόμορφων αποφάσεων όσον αφορά την ίδια πράξη, χωρίς, όμως, να διευκρινίζει τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να επιτευχθεί πρακτικά ο σκοπός αυτός μέσω των διαδικαστικών κανόνων σε υποθέσεις όπου εμπλέκονται δύο διαφορετικές διοικητικές διαδικασίες ενώπιον διαφορετικών φορολογικών αρχών κινηθείσες από διαφορετικά ενδιαφερόμενα μέρη και, παρά το γεγονός ότι αφορούν τη μία και την αυτή παρασχεθείσα υπηρεσία, έχουν διαφορετική άποψη επί του θέματος.

21 — Βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, Winner Wetten, προπαρατεθείσα (σκέψη 61): αποφάσεις της Οκτωβρίου 2007, C-195/06, Österreichischer Rundfunk (Συλλογή 2007, σ. I-8817, σκέψη 24) της 6ης Δεκεμβρίου 2005, C-461/03, Gaston Schul Douane-expediteur (Συλλογή 2005, σ. I-10513, σκέψη 21), και της Σεπτεμβρίου 2005, C-495/03, Intermodal Transports (Συλλογή 2005, σ. I-8151, σκέψεις 33 και 38).

22 — Το Δικαστήριο επισήμανε ότι το άρθρο 267 ΣΛΕΕ καθιερώνει διαδικασία συνεργασίας αποκλειστικώς μεταξύ δικαστηρίων στην προπαρατεθείσα απόφαση Intermodal Transports (σκέψη 38).

23 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Intermodal Transports (σκέψεις 28 έως 31).

24 — Βλ., ειδικότερα, αποφάσεις της 4ης Ιουνίου 2002, C-99/00, Lyckeskog (Συλλογή 2002, σ. I-4839, σκέψη 14), και της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-393/98, Gomes Valente (Συλλογή 2001, σ. I-1327, σκέψη 17).



70. Ακολούθως, επισημαίνεται ότι, πέραν της δυσχερούς επιτεύξεως τέτοιου συντονισμού, δεν προκύπτει από την απόφαση *Genius*<sup>25</sup>, που μνημόνευσε το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο αυτό, ότι ο παρέχων ή ο λήπτης δεδομένης υπηρεσίας υποκείμενης σε ΦΠΑ έχουν ιδιαίτερο συμφέρον να χαρακτηρισθεί η πράξη αυτή με τον ίδιο τρόπο από την αντίστοιχη αρχή στην οποία υπόκεινται, όσον αφορά τον τόπο φορολογήσεως και την υποχρέωση καταβολής φόρου, στις διαδικασίες που κινεί το άλλο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ενώπιον διαφορετικής φορολογικής αρχής. Στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε αποκλειστικώς ότι το δικαίωμα προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή, στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι και ότι η άσκηση του δικαιώματος αυτού δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο<sup>26</sup>.

71. Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι οι λήπτες της υπηρεσίας στην υπό κρίση υπόθεση δεν προσέφυγαν κατά της διοικητικής αποφάσεως του Bundeszentralamt für Steuern με την οποία απορρίφθηκαν οι αιτήσεις τους για την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών. Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας στην οποία αναφέρθηκε το αιτούν δικαστήριο<sup>27</sup>, δεν είναι προφανές ότι οι διαδικαστικοί κανόνες που ρυθμίζουν την επιστροφή του φόρου κύκλου εργασιών καθιστούν στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των απονεμομένων από το δικαίο της Ένωσης δικαιωμάτων, όπως του δικαιώματος των ληπτών της επίμαχης υπηρεσίας προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

72. Τέλος, ως προς τους δικονομικούς κανόνες που ρυθμίζουν τις δικαστικές διαδικασίες όπως τη διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, από τη διάταξη προς παραπομπή καθώς και από τις παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι οι διοικητικές αποφάσεις του Bundeszentralamt für Steuern σχετικά με τις αιτήσεις των ληπτών της υπηρεσίας για την επιστροφή του φόρου κατέστησαν απρόσβλητες όσον αφορά την αρχή αυτή και τους εν λόγω αιτούντες. Συνεπώς, κάθε απόπειρα επεκτάσεως της δεσμευτικής ισχύος της προς έκδοση αποφάσεως από το αιτούν δικαστήριο –είτε καθιστώντας διάδικα μέρη το Bundeszentralamt für Steuern και/ή τους λήπτες της υπηρεσίας στη διαδικασία είτε με άλλο τρόπο– ως προς τον τόπο φορολογήσεως και την υποχρέωση καταβολής φόρου για την οικεία υπηρεσία σε αυτούς τους λήπτες θα αντέβαινε στην ισχύ δεδικασμένου των προαναφερθεισών διοικητικών αποφάσεων του Bundeszentralamt für Steuern.

73. Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως τονίσει τη σημασία, τόσο για την έννομη τάξη της Ένωσης όσο και για τα εθνικά νομικά συστήματα, των κανόνων που προβλέπουν τη μη δυνατότητα προσβολής δικαστικών ή διοικητικών αποφάσεων, καθόσον συμβάλλουν στην ασφάλεια δικαίου, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του δικαίου της Ένωσης<sup>28</sup>.

74. Πράγματι, το Δικαστήριο σε ορισμένες περιπτώσεις έχει κρίνει ότι οι εθνικές διατάξεις που προβλέπουν τη μη δυνατότητα προσβολής των αποφάσεων μπορούν να αμφισβητηθούν ενόψει της ισχύος και εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Τούτο ισχύει, όμως, όλως εξαιρετικώς και υπό πολύ αυστηρές προϋποθέσεις<sup>29</sup> οι οποίες δεν συντρέχουν από πολλές απόψεις στην υπό κρίση υπόθεση.

25 — Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87 (Συλλογή 1989, σ. 4227).

26 — Όπ.π. βλ., συναφώς, σκέψεις 13 και 19.

27 — Βλ. ανωτέρω σημείο 57.

28 — Βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2006, C-234/04, *Karferer* (Συλλογή 2006, σ. I-2585, σκέψη 20), και *Kühne & Heitz* προπαρατεθείσα (σκέψη 24).

29 — Βλ. σκέψεις 26 και 27 στην προπαρατεθείσα απόφαση *Kühne & Heitz*: πρώτον, το διοικητικό όργανο πρέπει, κατά το εθνικό δίκαιο, να έχει τη δυνατότητα εκ νέου εξετάσεως της αποφάσεως αυτής· δεύτερον, η επίμαχη διοικητική απόφαση πρέπει να έχει καταστεί απρόσβλητη κατόπιν αποφάσεως εθνικού δικαστηρίου του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα· τρίτον, η απόφαση αυτή πρέπει, βάσει μεταγενέστερης αποφάσεως του Δικαστηρίου, να στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης υιοθετηθείσα από το εθνικό δικαστήριο, χωρίς αυτό να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα, κατά τους όρους της παραγράφου 3 του άρθρου 267 ΣΛΕΕ· τέταρτον, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να έχει απευθυνθεί στο διοικητικό όργανο μόλις έλαβε γνώση αυτής της αποφάσεως του Δικαστηρίου.

75. Από την άποψη αυτή, το εθνικό δικονομικό δίκαιο δεν υποχρεούται, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, να προβλέπει ότι η απόφαση σχετικά με τον τόπο φορολογήσεως και τη φορολογική υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου όσον αφορά τον παρέχοντα την υπηρεσία μπορεί, σε περιπτώσεις όπως εκείνες της υπό κρίση διαφοράς, να εκτείνεται και στους λήπτες της υπηρεσίας αυτής.

76. Βάσει των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία, και δη οι διατάξεις της σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση, δεν απαιτούν την ύπαρξη ειδικής εθνικής διαδικαστικής διατάξεως ώστε να διασφαλίζεται ότι, σε περιστάσεις όπως εκείνες της υπό κρίση διαφοράς, η δυνατότητα φορολογήσεως και η υποχρέωση προς καταβολή φόρου για τη μία και την αυτή υπηρεσία εκτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τον παρέχοντα την υπηρεσία επιχειρηματία και τον επιχειρηματία που την λαμβάνει, ακόμη και όταν οι δύο επιχειρηματίες υπάγονται στη δικαιοδοσία διαφορετικών φορολογικών αρχών.

Γ – Το τρίτο ερώτημα

77. Ενόψει της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

## V – Πρόταση

78. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

- Το άρθρο 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι η «διάθεση προσωπικού» περιλαμβάνει επίσης τη διάθεση αυτοαπασχολούμενων προσώπων που δεν εξαρτώνται από τον παρέχοντα την υπηρεσία αυτή.
- η έκτη οδηγία, και ειδικότερα οι διατάξεις της σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση, δεν απαιτούν τη θέσπιση ειδικής διαδικαστικής διατάξεως ώστε να διασφαλίζεται ότι, σε περιστάσεις όπως εκείνες της υπό κρίση υποθέσεως, η δυνατότητα φορολογήσεως και η υποχρέωση για την καταβολή φόρου για τη μία και την αυτή υπηρεσία εκτιμώνται κατά τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τον παρέχοντα την υπηρεσία επιχειρηματία και τον επιχειρηματία που την λαμβάνει, ακόμη και όταν οι δύο επιχειρηματίες υπόκεινται στη δικαιοδοσία διαφορετικών φορολογικών αρχών.