

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 6ης Οκτωβρίου 2011 \*

Στην υπόθεση C-421/10,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Αυγούστου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

**Finanzamt Deggendorf**

κατά

**Markus Stoppelkamp, υπό την ιδιότητα του συνδίκου πτωχεύσεως της περιουσίας του Harald Raab,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-J. Kasel (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Levits και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák  
γραμματέας: A. Calot Escobar

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Blaschke και T. Henze,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Φ. Δεδούση, Ι. Πούλη καθώς και τον Ι. Μπακόπουλο,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls και την L. Lozano Palacios,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- <sup>1</sup> Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως

τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000 (ΕΕ L 269, σ. 44, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Stoppelkamp, υπό την ιδιότητα του συνδίκου πτωχεύσεως της περιουσίας του Raab, και του Finanzamt Deggendorf (στο εξής: Finanzamt), με αντικείμενο τον προσδιορισμό του υπόχρεου του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), όσον αφορά παρασχεθείσες στον Raab υπηρεσίες.

## **Το νομικό πλαίσιο**

### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«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.»

4 Στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζεται ότι:

«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 της συνήθους διαμονής του.»

5 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«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 21 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Στο εσωτερικό καθεστώς, ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται:

- α) από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που προβλέπονται στα στοιχεία β' και γ'.

Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, τα κράτη μέλη μπορούν, υπό τις προϋποθέσεις που θεσπίζουν, να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποδέκτης της φορολογητέας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

- β) από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', ή από τον λήπτη που εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 28β, τίτλοι Γ, Δ, Ε και ΣΤ, εάν οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας.

[...]»

7 Το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111, στο εξής: όγδοη οδηγία), ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος ο αναφερόμενος στο αρ-

θρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ο οποίος στο διάστημα της περιόδου της προβλεπομένης στο άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη και δεύτερη περίπτωση, δεν είχε στη χώρα αυτή ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μια μόνιμη εγκατάσταση διεξαγωγής των δραστηριοτήτων ούτε, ελλείψει μιας τέτοιας έδρας ή μιας τέτοιας εγκαταστάσεως, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του και ο οποίος στο διάστημα της ίδιας περιόδου δεν προέβη σε παράδοση αγαθών ή σε παροχή υπηρεσιών που θεωρείται ως γενομένη στη χώρα αυτή, εξαιρέσει:

- α) των παροχών μεταφοράς και των παρεπομένων παροχών υπηρεσιών προς αυτές τις παροχές μεταφοράς οι οποίες απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, [δεύτερη] περίπτωση, του άρθρου 15 ή του άρθρου 16, παράγραφος 1, υπό β'), γ') και δ'), της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ·
  
- β) των παροχών υπηρεσιών στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φόρος βαρύνει αποκλειστικά τον λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, περίπτωση β'), της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ».

### *Η εθνική νομοθεσία*

- 8 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBI.* 1999 I, σ. 1270), ως είχε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: *UStG*), προβλέπει ότι στον ΦΠΑ «υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας στην ημεδαπή εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας».

9 Το άρθρο 3 του UStG ορίζει:

«1. Τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο ο επιχειρηματίας ασκεί τη δραστηριότητά του, υπό την επιφύλαξη των άρθρων 3b και 3f. Αν η εν λόγω παροχή πραγματοποιείται από μόνιμη εγκατάσταση, η εγκατάσταση αυτή θεωρείται ως τόπος παροχής των υπηρεσιών.

[...]

3. Σε περίπτωση που ο λήπτης μίας εκ των προβλεπόμενων στην παράγραφο 4 παροχών είναι επιχείρηση, τεκμαίρεται κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1 ότι η υπηρεσία παρέχεται στον τόπο στον οποίο ο λήπτης ασκεί τη δραστηριότητά του. Αν η υπηρεσία παρέχεται σε μόνιμη εγκατάσταση εμπόρου, κρίσιμος είναι ο τόπος της ως άνω μόνιμης εγκαταστάσεως. Σε περίπτωση που ο λήπτης μίας εκ των προβλεπόμενων στην παράγραφο 4 παροχών δεν είναι επιχείρηση και έχει την κατοικία ή την έδρα του σε έδαφος τρίτης χώρας, τεκμαίρεται ότι η υπηρεσία έχει παρασχεθεί στον τόπο της κατοικίας ή έδρας του. [...]

4. Παροχή λοιπών υπηρεσιών κατά την έννοια της παραγράφου 3 είναι:

[...]

στ) η διάθεση προσωπικού·

[...]»

10 Το άρθρο 13, παράγραφος 4, του UStG ορίζει:

«Επιχειρηματίες εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή είναι επιχειρηματίες που δεν έχουν την κατοικία, την έδρα, τη διοίκηση της επιχειρήσεώς τους ή υποκατάστημα ούτε στην ημεδαπή ούτε στη νήσο Ελιγολάνδη ή σε μία από τις ζώνες που προβλέπονται στο άρθρο 1, παράγραφος 3. Κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος παροχής της υπηρεσίας. Σε περίπτωση που αμφισβητείται ότι ο έμπορος πληροί τις προϋποθέσεις αυτές, ο λήπτης δεν είναι υπόχρεος του φόρου, όταν ο έμπορος τού αποδείξει μέσω βεβαιώσεως του Finanzamt που είναι αρμόδιο για τη φορολόγηση των πράξεών του κατά τις κείμενες φορολογικές διατάξεις ότι δεν είναι έμπορος υπό την έννοια του πρώτου εδαφίου.»

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

11 Κατά το έτος 2002 ο Raab μετέφερε την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας από τη Γερμανία στην Αυστρία. Ως εκ τούτου, καταχώρισε εταιρία με την επωνυμία «Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst» (υπηρεσίες παραδόσεως, διοικήσεως και μεταφοράς) υπό δύο διευθύνσεις στην Αυστρία. Η οικονομική του δραστηριότητα συνίστατο στη διάθεση απασχολουμένων σε αυτήν εργαζομένων σε επιχειρήσεις παραγγελιοδόχους μεταφοράς εδρεύουσες στην Κάτω Βαυαρία (Γερμανία) για την παροχή υπηρεσιών μεταφορών στη γερμανική επικράτεια.

12 Την 1η Ιουλίου 2002 ο Raab μετέφερε και την κατοικία του από τη Γερμανία στην Αυστρία. Εντούτοις, όπως διαπίστωσαν οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές ακόμη και μετά την επίσημη αλλαγή κατοικίας, ο Raab εξακολουθούσε να διαμένει συχνά στη Γερμανία.



- 13 Η αυστριακή φορολογική αρχή εξέδωσε αριθμό ταυτοποίησης ΦΠΑ για τον Raab. Αυτός προέβη σε καθαρό υπολογισμό των υπηρεσιών που παρείχε για τις γερμανικές μεταφορικές εταιρίες με την επιπρόσθετη διευκρίνιση ότι ο λήπτης των υπηρεσιών είναι «ο υπόχρεος του φόρου δυνάμει του άρθρου 13b του UStG».
- 14 Το Finanzamt έκρινε ότι οι προϋποθέσεις για την αντιστροφή της επιβαρύνσεως από τον λήπτη κατά το άρθρο 13b, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του UStG, σε συνδυασμό με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, δεν πληρούνταν. Κατά το Finanzamt ο Raab δεν ήταν υποκείμενος στο φόρο επιχειρηματίας εγκατεστημένος στην αλλοδαπή, καθότι η ιδιωτική κατοικία του κατά το επίμαχο έτος βρισκόταν εντός της χώρας. Το Finanzamt εξέδωσε ακολούθως πράξη επιβολής φόρου με λήπτη τον Raab.
- 15 Αυτός άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής φόρου. Το πρωτοδίκως επιληφθέν δικαστήριο έκανε δεκτή την εν λόγω προσφυγή με το σκεπτικό ότι κατά το έτος 2002, η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του Raab βρισκόταν στην Αυστρία. Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 13b του UStG έχει την έννοια ότι κρίσιμη είναι μόνον η έδρα της επιχειρήσεως όσον αφορά την εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο εκτός της χώρας. Επομένως, εφόσον υφίσταται εν προκειμένω τέτοιου είδους έδρα, είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι υφίσταται ταυτοχρόνως ιδιωτική κατοικία εντός της χώρας.
- 16 Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως (Revision) που άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof, το Finanzamt προέβαλε ότι το πρωτοδίκως επιληφθέν δικαστήριο παρέβη το άρθρο 13b, παράγραφος 4, του UStG, από το οποίο συνάγεται σαφώς ότι δεν είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό επιχειρηματίας αν η κατοικία του βρίσκεται εντός της χώρας.
- 17 Το Bundesfinanzhof διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά τη συμβατότητα της γερμανικής νομοθεσίας με το δίκαιο της Ένωσης λόγω του ότι, κατά τη συγκεκριμένη νομοθεσία, το κριτήριο του «εγκατεστημένου στην αλλοδαπή επιχειρηματία», που

προβλέπεται ως προϋπόθεση εφαρμογής του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβαρύνσεως δεν πληρούται, όταν η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του επιχειρηματία βρίσκεται εκτός της χώρας, αλλά διαθέτει ιδιωτική κατοικία εντός αυτής. Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, αρκεί, προκειμένου ο υποκείμενος στον φόρο λήπτης να οφείλει ΦΠΑ, οι υπηρεσίες να παρέχονται από «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην αλλοδαπή). Εντούτοις, η έννοια αυτή δεν ορίζεται ούτε στο άρθρο 21 της έκτης οδηγίας ούτε σε άλλη διάταξη της ίδιας οδηγίας.

- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Είναι “υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας” κατά την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας υποκείμενος στον φόρο του οποίου η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας βρίσκεται στο εξωτερικό, ή απαιτείται επιπλέον να μην έχει την κατοικία του στην ημεδαπή;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 19 Προκαταρκτικώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, από τη συνδυασμένη ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και ιδίως των αποδόσεων του στη γερμανική και τη γαλλική γλώσσα, εν προκειμένω, στη γερμανική απόδοση δεν απαντώνται οι όροι «υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας». Στην εν λόγω γλωσσική απόδοση απαντώνται οι όροι «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen», που κατά λέξη σημαίνουν «υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή».

- 20 Με το προδικαστικό ερώτημα ερωτάται κατ' ουσίαν αν το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι για να θεωρηθεί κάποιος «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή), κατά την απόδοση της εν λόγω διατάξεως στη γερμανική γλώσσα, αρκεί η έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του να βρίσκεται εκτός της συγκεκριμένης χώρας ή αν πρέπει επιπλέον και η ιδιωτική του κατοικία να βρίσκεται εντός της χώρας.
- 21 Συναφώς, επισημαίνεται, όπως έπραξε και το αιτούν δικαστήριο, ότι η έννοια «υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή» δεν ορίζεται στην απόδοση της έκτης οδηγίας στη γερμανική γλώσσα.
- 22 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επίμαχη έκφραση περιλαμβανόταν πριν εισαχθούν τροποποιήσεις στην οδηγία 2000/65, εκτός από τη γερμανική απόδοση, μεταξύ άλλων στην ισπανική, δανική, αγγλική, ιταλική, ολλανδική, πορτογαλική και σουηδική απόδοση του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Μετά τη θέση σε ισχύ της ως άνω τροποποιητικής οδηγίας σε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις γίνεται πλέον χρήση της εκφράσεως «υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας», πλην της γερμανικής αποδόσεως.
- 23 Η έκφραση αυτή, αντιθέτως προς την έκφραση που χρησιμοποιείται στην απόδοση της έκτης οδηγίας στη γερμανική γλώσσα, πέραν του ότι χρησιμοποιείται και σε άλλες διατάξεις της οδηγίας, ιδίως στο άρθρο της 17, παράγραφος 4, ορίζεται σε μία άλλη διάταξη του δικαίου της Ένωσης.
- 24 Συγκεκριμένα, το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας διευκρινίζει την έννοια του «υποκείμενου στον φόρο μη εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας» (βλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2009, C-244/08, Επιτροπή κατά Ιταλία, σκέψη 26).

- 25 Κατά το εν λόγω άρθρο η ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο μη εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προϋποθέτει ότι κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει κανένα από τα συνδεδεικμένα στοιχεία που προβλέπονται σε αυτό (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 27).
- 26 Μεταξύ των στοιχείων αυτών πρωταρχική είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας και η ύπαρξη μόνιμης εγκαταστάσεως από την οποία πραγματοποιούνται όλες οι πράξεις (βλ. κατ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 28).
- 27 Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 1 της όγδοης οδηγίας, τα λοιπά συνδεδεικμένα στοιχεία που απαριθμούνται σε αυτά, ήτοι η ύπαρξη της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο, μπορούν να επιλεγούν για τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ως «εγκατεστημένος» μόνον ελλείψει κρίσιμων πληροφοριών όσον αφορά την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούνται οι πράξεις.
- 28 Επομένως, σε κατάσταση όπως η επίδικη, που χαρακτηρίζεται, αφενός, από το γεγονός ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο είναι γνωστή και βρίσκεται εκτός της χώρας του λήπτη και, αφετέρου, από την περίπτωση ότι δεν αμφισβητείται ότι πρόκειται για την πραγματική έδρα και όχι για εικονική έδρα ή εγκατάσταση, δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη η ενδεχόμενη ύπαρξη ιδιωτικής κατοικίας του υποκείμενου στον φόρο εντός της εν λόγω χώρας.
- 29 Το συμπέρασμα αυτό είναι, εξάλλου, σύμφωνο με τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τον προσδιορισμό σε θέματα ΦΠΑ του τόπου της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας εταιρίας, όπως συνάγεται ιδίως από την απόφαση της 28ης Ιουνίου

2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Συλλογή 2007, σ. I-5655), σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 1 της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Νοεμβρίου 1986 για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40).

- 30 Ειδικότερα, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 61 της εν λόγω αποφάσεως, ο προσδιορισμός του τόπου της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας μιας εταιρίας συνεπάγεται τη συνεκτίμηση δέσμης παραγόντων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται πρωτίστως η καταστατική έδρα, ο τόπος της κεντρικής διοικήσεως, ο τόπος συνεδριάσεως των διαχειριστών της εταιρίας και εκείνος, συνήθως ο ίδιος, όπου αποφασίζεται η γενική πολιτική της εταιρίας αυτής.
- 31 Άλλα στοιχεία, όπως η κατοικία των κύριων διαχειριστών και ο τόπος όπου συνέρχονται οι γενικές συνελεύσεις, μπορούν σε ένα δεύτερο στάδιο να ληφθούν υπόψη, όταν πρόκειται, για παράδειγμα, να προσδιοριστεί η πραγματική έδρα εταιρίας που διαθέτει εικονική έδρα, όπως εκείνη που χαρακτηρίζει την εταιρία «ταχυδρομική θυρίδα» (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση Planzer Luxembourg, προπαρατεθείσα, σκέψεις 61 και 62).
- 32 Η ερμηνεία κατά την οποία, στο πλαίσιο προσδιορισμού του τόπου εγκαταστάσεως του υποκείμενου στον φόρο παρέχοντας τις υπηρεσίες, ο τόπος της ιδιωτικής κατοικίας αυτού μπορεί να λαμβάνεται υπόψη μόνον ελλείψει κρίσιμων πληροφοριών όσον αφορά την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί ο εν λόγω παρέχων, όπως η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ή η ύπαρξη μόνιμης εγκαταστάσεως από την οποία πραγματοποιούνται οι πράξεις, είναι επίσης συμβατή με τη λογική του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, καθόσον στο πλαίσιο της διατάξεως αυτής ο υποκείμενος στον φόρο νοείται μόνον υπό το πρίσμα της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί.

- 33 Σκόπιμο είναι να προστεθεί ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει ως σκοπό να απαλλάξει τον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος από τη δέσμευση να τηρεί τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 22 της οδηγίας σε άλλα κράτη μέλη στα οποία παρέχει υπηρεσίες ή παραδίδει αγαθά. Τυχόν αποκλεισμός της αντιστροφής της επιβαρύνσεως σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης θα διακύβευε σοβαρά την επίτευξη του σκοπού αυτού.
- 34 Επιπλέον, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, η προηγηθείσα ερμηνεία είναι αυτή που κατοχυρώνει σε μεγαλύτερο βαθμό ασφάλεια δικαίου, καθόσον το τεκμήριο ότι οι υπηρεσίες παρέχονται από «υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας», εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο βρίσκεται στην αλλοδαπή, ανεξαρτήτως του τόπου της ιδιωτικής του κατοικίας, είναι ικανό να διευκολύνει την εφαρμογή των διατάξεων της έκτης οδηγίας και να διασφαλίσει, κατά συνέπεια, την αξιοπιστη και ορθή είσπραξη του ΦΠΑ.
- 35 Συγκεκριμένα, το προαναφερθέν τεκμήριο παρέχει τη δυνατότητα στον αποδέκτη που είναι εγκατεστημένος σε κράτος που γνωρίζει, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος βρίσκεται εκτός του κράτους αυτού, να αποφύγει την υποχρέωση διεξαγωγής έρευνας για τον εντοπισμό της ιδιωτικής κατοικίας του εν λόγω παρέχοντος.
- 36 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που προηγήθηκαν, πρέπει να δοθεί στο ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, προκειμένου να θεωρηθεί ότι υποκείμενος στον φόρο «δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας», αρκεί η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο να βρίσκεται εκτός της χώρας.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

- <sup>37</sup> 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, έχει την έννοια ότι, προκειμένου να θεωρηθεί ότι υποκείμενος στον φόρο «είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας», αρκεί η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του εν λόγω υποκείμενου στον φόρο να βρίσκεται στην αλλοδαπή.**

(υπογραφές)