

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 17ης Ιουλίου 1997 *

Στην υπόθεση C-190/95,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Gerechtshof te Amsterdam προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

ARO Lease BV

και

Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, J. L. Murray, K. N. Κακούρη (εισηγητή), P. J. G. Kapteyn και G. Hirsch, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η εταιρία ARO Lease BV, εκπροσωπούμενη από τον J. L. M. J. Vervloed, φοροτεχνικό,
- ο Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Devadder, διευθυντή διοικήσεως στο Υπουργείο Εξωτερικών, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας με τις αναπτυσσόμενες χώρες,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον P. Biering, προϊστάμενο διευθύνσεως στο Υπουργείο Εξωτερικών,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και A. de Bourgoing, chargé de mission στην ίδια διεύθυνση,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον B. J. Drijsber, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της εταιρίας ARO Lease BV, εκπροσωπούμενης από τον J. L. M. J. Vervloed, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. S. van den Oosterkamp, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον B. Kloeke, Oberregierungsrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την A. de Bourgoing, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον B. J. Drijber, κατά τη συνεδρίαση της 24ης Οκτωβρίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Δεκεμβρίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 7ης Ιουνίου 1995, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Ιουνίου 1995, το Gerechtshof te Amsterdam υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκλυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας ARO Lease BV (στο εξής: ARO), που εδρεύει στο 's-Heertogenbosch (Κάτω Χώρες), και των ολλανδικών φορολογικών αρχών, με αντικείμενο την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για υπηρεσίες που παρέσχε εντός του Βελγίου.
- 3 Από τη δικογραφία της κύριας δίκης προκύπτει ότι η ARO είναι εταιρία leasing που έχει ως κύρια δραστηριότητα να εκμισθώνει επιβατηγά αυτοκί-

νητα στους πελάτες της βάσει συμβάσεων μισθώσεως leasing. Κατά την κρίσιμη περίοδο εκμίσθωσε με τέτοιες συμβάσεις περίπου 6 000 επιβατηγά αυτοκίνητα στις Κάτω Χώρες και 800 περίπου στο Βέλγιο. Από τις συμβάσεις αυτές, το 90 % συνήφθη με επιχειρήσεις και οι υπόλοιπες με ιδιώτες. Οι επίδικες συμβάσεις συνήφθηκαν για περίοδο τριών έως τεσσάρων ετών και καταρτίστηκαν στο γραφείο της ARO στο 's-Hertogenbosch. Η ARO δεν διαθέτει γραφείο στο Βέλγιο.

- 4 Οι πελάτες της ARO στο Βέλγιο έρχονται σε επαφή με την εταιρία μέσω ανεξαρτήτων ενδιάμεσων που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος αυτό και οι οποίοι λαμβάνουν προμήθεια γι' αυτή τη διαμεσολάβηση. Κατά κανόνα, οι Βέλγοι πελάτες επιλέγουν οι ίδιοι το αυτοκίνητο που επιθυμούν από κάποιον αντιπρόσωπο εγκατεστημένο στο Βέλγιο. Στη συνέχεια, ο αντιπρόσωπος παραδίδει το αυτοκίνητο στην ARO, η οποία καταβάλλει το αντίτιμο. Η ARO τότε εκμισθώνει το αυτοκίνητο στον πελάτη με σύμβαση leasing. Τα αυτοκίνητα ταξινομούνται στο Βέλγιο. Οι ενδιάμεσοι στο Βέλγιο δεν αναμειγνύονται στην εκτέλεση των συμβάσεων. Οι συμβάσεις προβλέπουν, μεταξύ άλλων, ότι η συντήρηση του αυτοκινήτου καθώς και τα οφειλόμενα στο Βέλγιο τέλη κυκλοφορίας βαρύνουν τον πελάτη. Αντιθέτως, οι επισκευές και η οδική βοήθεια λόγω ζημιών που προξενούνται στο αυτοκίνητο βαρύνουν την ARO, η οποία έχει συνάψει ασφάλιση καλύπτουσα τους κινδύνους αυτούς, ως κύριος του αυτοκινήτου.
- 5 Κατά το τέλος του συμφωνηθέντος χρόνου της μισθώσεως, η ARO ανακοινώνει στον πελάτη την τιμή στην οποία μπορεί να του πωλήσει το αυτοκίνητο. Αν η άμεση πώληση του αυτοκινήτου δεν είναι δυνατή, το αυτοκίνητο φυλάσσεται προσωρινώς για λογαριασμό και με κίνδυνο της ARO στον χώρο ενός εγκατεστημένου στο Βέλγιο εμπόρου, δεδομένου ότι η ARO δεν διαθέτει δικό της χώρο φυλάξεως στο Βέλγιο.
- 6 Η ARO καταβάλλει πάντα στις Κάτω Χώρες τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την εκμίσθωση επιβατηγών αυτοκινήτων στο Βέλγιο, στο πλαίσιο συμβάσεων leasing, βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, του ολλανδικού νόμου του 1968

περί κύκλου εργασιών, που μετέφερε στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η τελευταία αυτή διάταξη ορίζει:

«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 Η βελγική εφορία φρονεί ότι από τον Ιανουάριο του 1993, η παρουσία στο Βέλγιο ενός στόλου αυτοκινήτων που ανήκουν κατά κυριότητα στην ARO έχει άνευ ετέρου ως συνέπεια ότι η εν λόγω εταιρία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, από την οποία εκμισθώνει τα αυτοκίνητα στο πλαίσιο συμβάσεων leasing. Συνεπώς, η ARO οφείλει στο Βέλγιο ΦΠΑ για τις επίδικες υπηρεσίες, πράγμα που, εξάλλου, δεν αμφισβητεί. Αντιθέτως, η ολλανδική φορολογική αρχή φρονεί ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών βρίσκεται στις Κάτω Χώρες, βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, διότι η ARO δεν διαθέτει στο Βέλγιο μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον δεν έχει εκεί ούτε το προσωπικό ούτε τα τεχνικά μέσα που απαιτούνται για τη σύναψη των συμβάσεων leasing.
- 8 Ο ΦΠΑ που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς μεταξύ της ARO και της ολλανδικής φορολογικής αρχής ανέρχεται σε 389 793 ολλανδικά φιορίνια (HFL), ποσό το οποίο κατέβαλε η εταιρία για τον Νοέμβριο 1993 και το οποίο ζήτησε να της επιστραφεί.
- 9 Το Gerechtshof te Amsterdam που επελήφθη της διαφοράς φρονεί ότι ο τόπος παροχής των επιδίκων υπηρεσιών ορίζεται από τον κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται αν η παροχή των επιδίκων υπηρεσιών πραγματοποιείται από μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, κατά την έννοια της διάταξης αυτής. Διατηρώντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το

Gerechtshof te Amsterdam ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στις Κάτω Χώρες και ο οποίος θέτει στη διάθεση τρίτων περίπου 6 800 επιβατηγά αυτοκίνητα βάσει συμβάσεων μισθώσεως μακράς διάρκειας, με δυνατότητα αγοράς (operational lease), από τα οποία περίπου 800 αγοράζονται και διατίθενται εντός του Βελγίου κατά τον τρόπο και υπό τις περιστάσεις που εκτίθενται» στη διάταξη περί παραπομπής, «παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες από μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο Βέλγιο;»

- 10 Με το ερώτημα αυτό το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατά τα ουσιαστικά αν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι μια εταιρία leasing, εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, παρέχει τις υπηρεσίες της από μόνιμη εγκατάσταση ευρισκομένη σε άλλο κράτος μέλος οσάκις, στο κράτος αυτό, εκμισθώνει επιβατηγά αυτοκίνητα σε πελάτες εγκατεστημένους στο ίδιο κράτος, βάσει συμβάσεων leasing, οι πελάτες της έρχονται σε επαφή με την εταιρία μέσω ανεξαρτήτων ενδιάμεσων εγκατεστημένων στο ίδιο κράτος, επιλέγουν οι ίδιοι το αυτοκίνητο από αντιπροσώπους εγκατεστημένους στο ίδιο κράτος, η εταιρία αγοράζει τα αυτοκίνητα στο κράτος αυτό στο οποίο και είναι ταξινομημένα και τα εκμισθώνει στους πελάτες της με συμβάσεις leasing που καταρτίζονται και υπογράφονται στην έδρα της, οι πελάτες φέρουν τα έξοδα συντηρήσεως και καταβάλλουν στο κράτος αυτό τα τέλη κυκλοφορίας, πλην όμως η εταιρία δεν διαθέτει στο κράτος αυτό ούτε γραφεία ούτε χώρο φυλάξεως των αυτοκινήτων.
- 11 Πρέπει να σημειωθεί, προκαταρκτικώς, ότι η εκμίσθωση αυτοκινήτων leasing συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας.
- 12 Για να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να σημειωθεί, πρώτον, ότι κατά την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της δέκατης οδηγίας 84/386/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 31ης Ιουλίου 1984, για την εναρμόνιση των

νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, η οποία τροποποιεί την οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας στις μισθώσεις ενσωμάτων κινητών αγαθών (ΕΕ L 208, σ. 58, στο εξής: δέκατη οδηγία), «(...) όσον αφορά τη μίσθωση μεταφορικών μέσων, πρέπει για λόγους ελέγχου να εφαρμόζεται αυστηρά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και να καθορίζεται ως τόπος παροχής αυτών των υπηρεσιών ο τόπος του παρέχοντος την υπηρεσία».

- 13 Κατά συνέπεια, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε από τη δέκατη οδηγία, αποκλείει ρητά «όλα τα μεταφορικά μέσα» από τον εξαιρετικό κανόνα κατά τον οποίο, σε περίπτωση «μισθώσεως ενσωμάτων κινητών αγαθών», ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι «ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μονίμου (...) εγκαταστάσεως (...)». Η περίπτωση των μεταφορικών μέσων διέπεται δηλαδή από τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 14 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι, επειδή τα μεταφορικά μέσα μπορούν εύκολα να διασχίζουν τα σύνορα, είναι δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να καθοριστεί ο τόπος της χρησιμοποιήσεώς τους και συνεπώς πρέπει σε κάθε περίπτωση να καθορίζεται ένα εφαρμόσιμο κριτήριο για την είσπραξη του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η έκτη οδηγία καθιέρωσε ως κριτήριο, για τη μίσθωση όλων των μεταφορικών μέσων, όχι τον τόπο χρησιμοποιήσεως του μισθωμένου αγαθού, αλλά, για λόγους απλουστεύσεως και σύμφωνα με τη γενική αρχή, τον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας (απόφαση της 15ης Μαρτίου 1989, 51/88, Hamann, Συλλογή 1989, σ. 767, σκέψεις 17 και 18).
- 15 Σημειωτέον εν συνεχεία ότι, όσον αφορά τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο τόπος στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας αποτελεί κατά προτεραιότητα το σημείο αναφοράς, υπό την έννοια ότι το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση από την οποία παρέχεται η υπηρεσία δεν παρουσιάζει ενδιαφέρον παρά μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί σε ορθή λύση από φορολογική άποψη ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος

μέλος. Από την αλληλουχία των όρων που χρησιμοποιεί το άρθρο 9 και από τον σκοπό της διάταξης αυτής προκύπτει ότι δεν τίθεται θέμα αναγωγής της παροχής υπηρεσιών σε εγκατάσταση διαφορετική από την έδρα, παρά μόνον αν η εγκατάσταση αυτή εμφανίζει τουλάχιστον μια ελάχιστη συνοχή, εφόσον δηλαδή υπάρχει σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψεις 17 και 18).

- 16 Κατά συνέπεια, για να μπορεί βασίμως να θεωρηθεί μια εγκατάσταση, κατά παρέκκλιση από το κριτήριο της έδρας το οποίο έχει την προτεραιότητα, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών ενός υποκειμένου στον φόρο, είναι απαραίτητο να παρουσιάζει σε επαρκή βαθμό το στοιχείο του μόνιμου και μια δομή κατάλληλη, από πλευράς ανθρωπίνου και τεχνικού δυναμικού, ώστε να καθίσταται δυνατή η αυτοτελής παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστεί αν τα πραγματικά στοιχεία που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο είναι αρκετά ώστε να θεωρηθεί ότι μια εταιρία leasing διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα κράτος μέλος.
- 18 Συναφώς πρέπει να σημειωθεί ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται διά της εκμίσθωσης αυτοκινήτων leasing συνίστανται κυρίως στη διαπραγμάτευση, την κατάρτιση, την υπογραφή και την εκτέλεση συμβάσεων, καθώς και στη διάθεση των συμφωνημένων αυτοκινήτων στους πελάτες, τα οποία παραμένουν στην κυριότητα της εταιρίας leasing.
- 19 Κατά συνέπεια, όταν μια εταιρία leasing δεν διαθέτει σε ένα κράτος μέλος ούτε προσωπικό ούτε μόνιμη σε επαρκή βαθμό δομή που να καθιστά δυνατή την κατάρτιση συμβάσεων ή τη λήψη διοικητικών αποφάσεων περί τη διαχείριση, δηλαδή δομή τέτοια ώστε να καθίσταται δυνατή η αυτοτελής παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό.

- 20 Εξάλλου, όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από τον σκοπό του άρθρου 9, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, καθώς και από την προπαρατεθείσα απόφαση Hamann, ούτε η υλική διάθεση αυτοκινήτων σε πελάτες, στο πλαίσιο συμβάσεων leasing, ούτε ο τρόπος χρησιμοποίησής των αυτοκινήτων μπορεί να θεωρηθεί ως ασφαλές, απλό και εφαρμόσιμο κριτήριο ανταποκρινόμενο στο πνεύμα της έκτης οδηγίας δυνάμενο να θεμελιώσει την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.
- 21 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από την ύπαρξη άλλων στοιχείων και ενεργειών, όπως αυτές που πραγματοποιούνται στο Βέλγιο, ως βοηθητικές και συμπληρωματικές της παροχής υπηρεσιών leasing. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι οι πελάτες επιλέγουν μόνοι τους τα αυτοκίνητα από Βέλγους αντιπροσώπους δεν έχει καμιά σχέση με την εγκατάσταση του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Οι ανεξάρτητοι ενδιάμεσοι που φέρνουν σε επαφή τους ενδιαφερομένους πελάτες με την ARO δεν μπορούν να θεωρηθούν ως μόνιμο ανθρωπινό δυναμικό κατά την έννοια της προπαρατεθείσας νομολογίας. Τέλος, το γεγονός ότι τα εν λόγω αυτοκίνητα είναι ταξινομημένα στο Βέλγιο, όπου και οφείλονται τα τέλη κυκλοφορίας, συνδέεται με τη χρησιμοποίησή τους, ένα στοιχείο δηλαδή το οποίο, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία, δεν είναι κρίσιμο για την εφαρμογή του κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 22 Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, οι υπηρεσίες παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση.
- 23 Η Επιτροπή και η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν όμως ότι, για την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας στα μεταφορικά μέσα, πρέπει να ληφθεί υπόψη η οικονομική πραγματικότητα και να θεωρηθεί ως τρόπος παροχής των υπηρεσιών ο τρόπος της πραγματικής ασκήσεως της συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας.

- 24 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι ο κοινοτικός νομοθέτης έλαβε υπόψη το στοιχείο της πραγματικής ασκήσεως μιας οικονομικής δραστηριότητας, όπως προκύπτει από την οικονομία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας και όπως υποδεικνύει ο κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', που αποκλίνει από τη γενική αρχή του άρθρου 9, παράγραφος 1, κατά τον οποίο ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές.
- 25 Η ίδια ιδέα ενέπνευσε επίσης και την υφιστάμενη διατύπωση του γενικού κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, καθώς και των προαναφερθεισών ειδικών και ρητών διατάξεων που αφορούν τα μεταφορικά μέσα.
- 26 Κατά συνέπεια, η ερμηνεία την οποία υποστηρίζουν η Επιτροπή και η Δανική Κυβέρνηση αντιστρατεύεται τη βούληση του νομοθέτη, ο οποίος, στον τομέα των μεταφορικών μέσων και λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική πραγματικότητα, επέλεξε την εισαγωγή, στη γενική αρχή του άρθρου 9, παράγραφος 1, ενός ασφαλούς, απλού και εφαρμόσιμου κριτηρίου, όπως είναι το κριτήριο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκαταστάσεως.
- 27 Κατά συνέπεια, βάσει των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι μια εταιρία leasing, εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, δεν παρέχει υπηρεσίες από μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος οσάκις, στο κράτος αυτό, εκμισθώνει σε πελάτες, επίσης εκεί εγκατεστημένους, επιβατηγά αυτοκίνητα στο πλαίσιο συμβάσεων μισθώσεως leasing, οι πελάτες της έρχονται σε επαφή με την εταιρία δι' ανεξαρτήτων ενδιαμέσων εγκατεστημένων στο ίδιο κράτος, επιλέγουν οι ίδιοι τα αυτοκίνητα από αντιπροσώπους εγκατεστημένους στο κράτος αυτό, η εταιρία αγοράζει τα αυτοκίνητα σ' αυτό το κράτος στο οποίο και είναι ταξινομημένα και τα εκμισθώνει στους πελάτες της με συμβάσεις leasing που καταρτίζονται και

υπογράφονται στην έδρα της, οι πελάτες φέρουν τα έξοδα συντηρήσεως και καταβάλλουν στο κράτος αυτό τα τέλη κυκλοφορίας, πλην όμως η εταιρία δεν διαθέτει σ' αυτό το κράτος ούτε γραφείο ούτε χώρο φυλάξεως των αυτοκινήτων.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 28 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική, η Βελγική, η Δανική, η Γερμανική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 7ης Ιουνίου 1995 το Gerechtshof te Amsterdam, αποφαινεται:

Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι μια εταιρία leasing, εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, δεν παρέχει υπηρεσίες από μόνιμη εγκατάσταση ευρισκομένη σε άλλο κράτος μέλος οσάκις, στο κράτος αυτό, εκμισθώνει σε πελάτες, επίσης εκεί εγκατεστημένους, επιβατηγά αυτοκίνητα στο πλαίσιο συμβάσεων μισθώσεως leasing, οι πελάτες της έρχονται σε επαφή με την εταιρία δι' ανεξαρτήτων ενδιαμέσων εγκατεστημένων στο ίδιο

κράτος, επιλέγουν οι ίδιοι τα αυτοκίνητα από αντιπροσώπους εγκατεστημένους στο κράτος αυτό, η εταιρία αγοράζει τα αυτοκίνητα σ' αυτό το κράτος στο οποίο και είναι ταξινομημένα και τα εκμισθώνει στους πελάτες της με συμβάσεις leasing που καταρτίζονται και υπογράφονται στην έδρα της, οι πελάτες φέρουν τα έξοδα συντηρήσεως και καταβάλλουν στο κράτος αυτό τα τέλη κυκλοφορίας, πλην όμως η εταιρία δεν διαθέτει σ' αυτό το κράτος ούτε γραφείο ούτε χώρο φυλάξεως των αυτοκινήτων.

Mancini

Murray

Κακούρης

Kapteyn

Hirsch

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 17 Ιουλίου 1997.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

G. F. Mancini