

**ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)  
της 16ης Οκτωβρίου 1997 \***

Στην υπόθεση C-258/95,

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

**Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG**

και

**Finanzamt Neustadt,**

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

**ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),**

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann και L. Sevón (εισηγητή), δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger  
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τον Klaus Heininger, ειδικό λογιστή και φορολογικό σύμβουλο,
- το Finanzamt Neustadt, εκπροσωπούμενο από τον Reinhard Preuninger, Oberregierungsrat,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Ernst Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και Bernd Kloke, Oberregierungsrat στο ίδιο υπουργείο,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους Stephen Braviner, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενο από τον Nicholas Paines, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Jürgen Grunwald, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενης από τον Klaus Heininger, του Finanzamt Neustadt, εκπροσωπούμενου από τον Werner Widmann, Leitender Ministerialrat στο Υπουργείο Οικονομικών του ομόσπονδου κράτους της Ρηνανίας-Παλατινάτου, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Jürgen Grunwald, κατά τη συνεδρίαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιανουαρίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 11ης Μαΐου 1995, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Ιουλίου 1995, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (στο εξής: Julius Fillibeck Söhne) και του Finanzamt Neustadt, αναφορικά με την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί της δωρεάν μεταφοράς εκ μέρους της Julius Fillibeck Söhne του προσωπικού που απασχολεί από τον τόπο κατοικίας στον τόπο εργασίας.
- 3 Η Julius Fillibeck Söhne, η οποία εκμεταλλεύεται κατασκευαστική επιχείρηση, μετέφερε δωρεάν, από το 1980 έως το 1985, ορισμένους από τους εργαζομένους που απασχολεί, με αυτοκίνητά της, από τον τόπο κατοικίας τους μέχρι τα διάφορα εργοτάξια όπου εργάζονταν. Επίσης, κατά την ίδια περίοδο είχε αναθέσει σε έναν από τους εργαζομένους που απασχολούσε να μεταφέρει με το ιδιωτικό του αυτοκίνητο άλλους εργαζομένους της εν λόγω εταιρείας από την κατοικία τους μέχρι τους διάφορους τόπους εργασίας.
- 4 Αυτές οι υπηρεσίες μεταφοράς προσφέρονταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της «Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe» (συλλογικής συμβάσεως-πλασιού για τον κατασκευαστικό τομέα), εφόσον η απόσταση μεταξύ της κατοικίας και του εργοταξίου υπερέβαινε ένα ελάχιστο όριο.

- 5 Το Finanzamt Neustadt έκρινε ότι επρόκειτο για υποκείμενες στον φόρο πράξεις δυνάμει της σχετικής με τον ΦΠΑ γερμανικής νομοθεσίας.
- 6 Η Julius Fillibeck Söhne αμφισβήτησε τη νομιμότητα επιβολής ΦΠΑ επί των εν λόγω πράξεων. Δεδομένου ότι η διοικητική ένσταση που υπέβαλε και η προσφυγή που άσκησε δεν τελεσφόρησαν, άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο έκρινε ότι η διαφορά θέτει ζητήματα ερμηνείας των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.
- 7 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. 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 αυτή.»

- 8 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Εξομοιούται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

(...)

- 9 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Ανταποκρίνεται στην έννοια της παροχής υπηρεσίας “έξ επαχθούς αιτίας”, του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — με αντιπαροχή ένα προς εκτίμηση μέρος της προσφερομένης από τον εργαζόμενο εργασίας — η υπηρεσία μεταφοράς που προσφέρει ο εργοδότης, ακόμη και στην περίπτωση που ο εργοδότης, κατ’ εφαρμογή συλλογικής συμβάσεως εργασίας, μεταφέρει τον εργαζόμενο (χωρίς να έχει ειδικώς συμφωνηθεί και υπολογιστεί σχετικώς αντίτιμο) από την κατοικία του στον τόπο εργασίας, εφόσον μεταξύ τους υπάρχει μια καθορισμένη ελάχιστη απόσταση, η δε εργασία παρέχεται — χωρίς να συνδέεται συγκεκριμένα με αυτήν τη μεταφορική υπηρεσία — όπως και στην περίπτωση των υπολοίπων εργαζομένων, έναντι του συμφωνηθέντος μισθού;

2) Εμπίπτει στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ η χρησιμοποίηση αγαθού το οποίο κατέχει η επιχείρηση και/ή η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών, ακόμη και όταν — όπως στην περίπτωση της δωρεάν μεταφοράς εργαζομένων από την κατοικία τους στον τόπο εργασίας και αντιστρόφως, με αυτοκίνητο της επιχείρησής — ο μεν εργοδότης δεν εξυπηρετεί σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, οι εργαζόμενοι όμως εξυπηρετούν ιδιωτικούς σκοπούς, χωρίς να επιβαρύνονται (για τη δωρεάν μεταφορά τους) με φόρο κύκλου εργασιών;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα,

Εμπίπτει επίσης στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ η περίπτωση κατά την οποία ο εργοδότης δεν μεταφέρει τους εργαζομένους με δικό του αυτοκίνητο, αλλ’ αναθέτει το καθήκον αυτό σε τρίτο πρόσωπο (και, στην προκειμένη περίπτωση, σε έναν από τους εργαζομένους που απασχολεί);»

**Επί του πρώτου ερωτήματος**

- 10 Το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αναφέρεται στο αν το άρθρο 2, σημείο 1, της οδηγίας έχει την έννοια ότι εργοδότης ο οποίος αναλαμβάνει τη μεταφορά του προσωπικού του, για ορισμένη απόσταση, από την κατοικία τους μέχρι τον τόπο εργασίας τους, δωρεάν και χωρίς συγκεκριμένη σχέση με την παροχή εργασίας ή μισθού, εμπίπτει στην έννοια της παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την εν λόγω διάταξη.
- 11 Υπενθυμίζεται ότι κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υπόκεινται σε ΦΠΑ οι υπηρεσίες που παρέχει εξ επαχθούς αιτίας ένας υποκαείμενος στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας.
- 12 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έννοια της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (βλ., ιδίως, απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council, Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 12).
- 13 Συνιστά, επίσης, πάγια νομολογία ότι η βάση επιβολής του φόρου επί παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη προς τούτο αντιπαροχή. Συνεπώς, την αντιπαροχή αυτή αποτελεί η υποκειμενική αξία, δηλαδή το πράγματι εισπραττόμενο ποσό, και όχι η αξία που εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια (βλ. αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 13· της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16· της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company, Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 19· της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93, Glawe, Συλλογή 1994, σ. I-1679, σκέψη 8· της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93, Empire Stores, Συλλογή 1994, σ. I-2329, σκέψη 18, και της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94, Argos Distributors, Συλλογή 1996, σ. I-5311, σκέψη 16).

- 14 Εξάλλου, σύμφωνα με την ίδια αυτή νομολογία, η αντιπαροχή αυτή πρέπει να μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα (προαναφερθείσες αποφάσεις Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, σκέψη 13· Naturally Yours Cosmetics, σκέψη 16, και Argos Distributors, σκέψη 17).
- 15 Από τη διάταξη παραπομπής προκύπτει, αφενός, ότι η Julius Fillibeck Söhne αναλαμβάνει τη μεταφορά των εργαζομένων της από την κατοικία τους στον τόπο εργασίας τους, όταν η σχετική διαδρομή υπερβαίνει ορισμένη απόσταση και, αφετέρου, ότι οι εργαζόμενοι της δεν καταβάλλουν αντίτιμο, ούτε μειώνεται ο μισθός τους κατά ποσό αντίστοιχο προς την υπηρεσία αυτή.
- 16 Εξάλλου, δεδομένου ότι η εργασία που παρέχεται και ο μισθός που εισπράττεται δεν εξαρτώνται από το αν οι εργαζόμενοι χρησιμοποιούν τη δυνατότητα μεταφοράς που τους παρέχει ο εργοδότης τους, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα μέρος της παρεχόμενης εργασίας αποτελεί αντιπαροχή για την παροχή της δυνατότητας μεταφοράς.
- 17 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, δεν υφίσταται αντιπαροχή έχουσα υποκειμενική αξία και άμεση σχέση με την παρεχόμενη υπηρεσία. Συνεπώς, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παροχής υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας.
- 18 Επομένως, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα είναι ότι το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι εργοδότης ο οποίος αναλαμβάνει τη μεταφορά των εργαζομένων που απασχολεί, για ορισμένη απόσταση, από την κατοικία τους μέχρι τον τόπο εργασίας τους, δωρεάν και χωρίς άμεση σχέση με την παρεχόμενη εργασία ή τον μισθό, δεν πραγματοποιεί παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

**Επί του δευτέρου ερωτήματος**

- 19 Το δεύτερο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου αναφέρεται κατ' ουσίαν στον αν η δωρεάν μεταφορά εργαζομένων από την κατοικία τους στον τόπο εργασίας τους, την οποία αναλαμβάνει ο εργοδότης χρησιμοποιώντας αυτοκίνητο της επιχείρησης και για σκοπό ο οποίος δεν είναι άσχετος προς την επιχείρηση, ο οποίος όμως ικανοποιεί παράλληλα ίδιες ανάγκες των εργαζομένων, πρέπει να εξομοιωθεί με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.
- 20 Αρχικώς πρέπει να τονισθεί ότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχεία α' και β', χωρίς ωστόσο να διευκρινίζει ποια από τις δύο διατάξεις έχει εφαρμογή στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί. Οι διάδικοι της κύριας δίκης θεωρούν ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν συνιστά κρίσιμο στοιχείο η επιλογή μεταξύ της εφαρμογής του στοιχείου α' ή του στοιχείου β'. Εξάλλου, από το ερώτημα αυτό συνάγεται ότι η ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων αφορά ειδικότερα τις έννοιες «ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του» και «σκοποί ξένοι προς την επιχείρησή του», που χρησιμοποιούνται και στις δύο διατάξεις. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού οι δύο αυτές διατάξεις.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο τόνισε ότι η μεταφορά που αναλαμβάνει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης αφορά τη διαδρομή μεταξύ της κατοικίας των εργαζομένων και των διαφόρων εργοταξίων της στα οποία αυτοί απασχολούνται.
- 22 Κατά την προφορική διαδικασία η Julius Fillibeck Söhne δήλωσε ότι έχει πολλά εργοτάξια απέχοντα μεταξύ τους, η πρόσβαση προς τα οποία δεν ήταν πάντοτε δυνατή με τα δημόσια μέσα μεταφοράς και ότι οι εργαζόμενοι εναλλάσσονταν μεταξύ των διαφόρων εργοταξίων.



- 23 Τόνισε, επίσης, ότι η μεταφορά των υπαλλήλων εξυπηρετεί άμεσα τους σκοπούς της επιχειρήσεως και επομένως εντάσσεται στο πλαίσιο των επαγγελματικών σχέσεων, χωρίς να εμπίπτει στην ιδιωτική σφαίρα των εργαζομένων. Εξάλλου, η μεταφορά έχει αναληφθεί βάσει συλλογικής συμβάσεως.
- 24 Αντιθέτως, οι λοιποί εμπλεκόμενοι στη δίκη που κατέθεσαν παρατηρήσεις ισχυρίζονται ότι η παρεχόμενη από τον εργοδότη δωρεάν μεταφορά εμπίπτει στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Πάντως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή διευκρίνισαν ότι σε ειδικές περιπτώσεις η μεταφορά των εργαζομένων μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει ανάγκες της επιχειρήσεως.
- 25 Πρέπει να τονιστεί ότι σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας είναι η διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή (βλ. απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 35). Σκοπός της διατάξεως αυτής είναι η αποφυγή του ενδεχομένου της μη φορολογήσεως αγαθού επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για ίδιες ανάγκες ή μιας υπηρεσίας δωρεάν παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88, Kühne, Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 8, και της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche, Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψη 8).
- 26 Πρέπει σχετικώς να τονισθεί ότι κανονικώς στον εργαζόμενο εναπόκειται να επιλέξει τον τόπο της κατοικίας του, λαμβάνοντας ενδεχομένως υπόψη τον τόπο της εργασίας, που καθορίζει το μήκος της διαδρομής και τη φύση του μεταφορικού μέσου που προτίθεται να χρησιμοποιήσει. Ο εργοδότης δεν παρεμβαίνει στις επιλογές αυτές, η δε υποχρέωση του εργαζομένου περιορίζεται στο να είναι παρών στον τόπο της εργασίας του κατά τις συμφωνηθείσες ώρες. Συνεπώς, υπό ομαλές συνθήκες, η παρεχόμενη στους εργαζομένους υπηρεσία μεταφοράς εξυπηρετεί ίδιες ανάγκες του εργαζομένου κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.
- 27 Επιβάλλεται να διευκρινισθεί ότι το γεγονός ότι η μετακίνηση από την κατοικία στον τόπο εργασίας συνιστά αναγκαία προϋπόθεση για την παρουσία στην εργασία και, κατά συνέπεια, για την εκτέλεσή της δεν συνιστά κρίσιμο στοιχείο ώστε να θεωρηθεί η μεταφορά του εργαζομένου από την κατοικία

του στον τόπο εργασίας του ως μη εξυπηρετούσα ίδιες ανάγκες του εργαζομένου, κατά την έννοια του του άρθρου 6, παράγραφος 2. Πράγματι, θα αντέβαινε προς τον σκοπό της εν λόγω διατάξεως αν μια τέτοια και μόνο άμεση σχέση αρκούσε για να αποκλειστεί η εξομοίωση της μετακινήσεως προς παροχή εξ επαχθούς αιτίας.

- 28 Μια τέτοια ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επιβάλλεται στις συνήθεις περιπτώσεις στις οποίες ο εργαζόμενος πραγματοποιεί τη διαδρομή μεταξύ της κατοικίας του και του μονίμου τόπου εργασίας του, έχοντας τη δυνατότητα χρησιμοποίησεως των κανονικών μέσων μεταφοράς.
- 29 Αντιθέτως, επιβάλλεται να αναγνωριστεί ότι σε ειδικές περιπτώσεις οι ανάγκες της επιχειρήσεως μπορεί να επιβάλλουν στον εργοδότη να αναλαμβάνει ο ίδιος τη μεταφορά των εργαζομένων από την κατοικία τους στον τόπο εργασίας. Το γεγονός ότι μόνον ο εργοδότης μπορεί να προσφέρει το κατάλληλο μέσο μεταφοράς ή ότι ο τόπος εργασίας δεν είναι σταθερός, αλλά αλλάζει, μπορεί να υποχρεώσει τον εργοδότη να αναλάβει τη μεταφορά των εργαζομένων που απασχολεί.
- 30 Σε τέτοιες ειδικές περιπτώσεις, η εκ μέρους του εργοδότη μεταφορά πραγματοποιείται για σκοπό που δεν είναι άσχετος προς την επιχείρηση. Το προσωπικό όφελος που αποκομίζει ο εργαζόμενος εμφανίζεται ως παρεπόμενο σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- 31 Ως προς το γεγονός ότι οι μεταφορικές υπηρεσίες παρέχονται βάσει συλλογικής συμβάσεως, μολονότι μια τέτοια υποχρέωση δεν μπορεί αφεαυτής να καθορίσει τον χαρακτήρα των εν λόγω παροχών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, συνιστά ωστόσο ένδειξη ότι η μεταφορά πραγματοποιείται για σκοπό που δεν είναι άσχετος προς την επιχείρηση.
- 32 Οι ιδιομορφίες των κατασκευαστικών επιχειρήσεων, που περιγράφει ιδίως η Julius Fillibek Sohn στην προκειμένη περίπτωση, συντείνουν στην απόδειξη του ότι η μεταφορά παρέχεται για σκοπό που δεν είναι άσχετος προς την επιχείρηση.

- 33 Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει, υπό το φως των ερμηνευτικών στοιχείων που παρέχει το Δικαστήριο, αν οι ιδιομορφίες της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, λαμβανομένων υπόψη των αναγκών της επιχειρήσεως, επιβάλλουν στον εργοδότη να μεταφέρει τους εργαζομένους από τον τόπο κατοικίας τους στον τόπο εργασίας.
- 34 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η δωρεάν μεταφορά εργαζομένων, που παρέχει ο εργοδότης, από τον τόπο κατοικίας τους στον τόπο εργασίας τους, με χρήση αυτοκινήτου που έχει διατεθεί στην επιχείρηση, ικανοποιεί καταρχήν ίδιες ανάγκες των εργαζομένων και εξυπηρετεί, κατά συνέπεια, σκοπό άσχετο προς την επιχείρηση. Ωστόσο, η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή όταν οι ανάγκες της επιχειρήσεως, λαμβανομένων υπόψη ορισμένων ειδικών περιστάσεων, όπως η δυσκολία χρήσεως άλλων καταλλήλων μεταφορικών μέσων και οι αλλαγές του τόπου εργασίας, επιβάλλουν στον εργοδότη να μεταφέρει τους εργαζομένους, οπότε η σχετική υπηρεσία, υπό τις προϋποθέσεις αυτές, πραγματοποιείται για σκοπό που δεν είναι άσχετος προς την επιχείρηση.

### **Επί του τρίτου ερωτήματος**

- 35 Το τρίτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αναφέρεται κατ' ουσίαν στο αν η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα ισχύει και όταν ο εργοδότης δεν μεταφέρει τους εργαζομένη που απασχολεί με δικά του αυτοκίνητα, αλλά αναθέτει σε έναν από τους εργαζομένους που απασχολεί τη σχετική μεταφορά με χρήση του ιδιωτικού του αυτοκινήτου.
- 36 Αρκεί σχετικώς να τονιστεί ότι το ζήτημα αν μια μεταφορά ικανοποιεί ίδιες ανάγκες του προσωπικού της επιχειρήσεως ή, γενικότερα, εξυπηρετεί σκοπό άσχετο προς την επιχείρηση, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι ο εργοδότης, αντί να προβαίνει στη μεταφορά με δικά του αυτοκίνητα, αναθέτει σε έναν από τους εργαζομένους που απασχολεί τη σχετική μεταφορά με χρήση του ιδιωτικού του αυτοκινήτου.

- 37 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα ισχύει και όταν ο εργοδότης δεν μεταφέρει τους εργαζομένους με δικά του αυτοκίνητα, αλλά αναθέτει σε έναν από τους εργαζομένους τη σχετική μεταφορά με χρήση του ιδιωτικού του αυτοκινήτου.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου 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 παρεμπόμπου που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

### ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 11ης Μαΐου 1995, το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 2, σημείο 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 εργοδότης ο οποίος αναλαμβάνει τη μεταφορά των εργαζομένων που απασχολεί, για ορισμένη απόσταση, από την κατοικία τους μέχρι τον τόπο εργασίας τους, δωρεάν και χωρίς άμεση σχέση με την παρεχόμενη εργασία ή τον μισθό, δεν πραγματοποιεί παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

- 2) Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η δωρεάν μεταφορά εργαζομένων, που παρέχει ο εργοδότης, από τον τόπο κατοικίας τους στον τόπο εργασίας τους, με χρήση αυτοκινήτου που έχει διατεθεί στην επιχείρηση, ικανοποιεί καταρχήν ίδιες ανάγκες των εργαζομένων και εξυπηρετεί, κατά συνέπεια, σκοπό άσχετο προς την επιχείρηση. Ωστόσο, η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή όταν οι ανάγκες της επιχειρήσεως, λαμβανομένων υπόψη ορισμένων ειδικών περιστάσεων, όπως η δυσκολία χρήσεως άλλων καταλλήλων μεταφορικών μέσων και οι αλλαγές του τόπου εργασίας, επιβάλλουν στον εργοδότη να μεταφέρει τους εργαζομένους, οπότε η σχετική υπηρεσία, υπό τις προϋποθέσεις αυτές, πραγματοποιείται για σκοπό που δεν είναι άσχετος προς την επιχείρηση.
- 3) Η απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα ισχύει και όταν ο εργοδότης δεν μεταφέρει τους εργαζομένους με δικά του αυτοκίνητα, αλλά αναθέτει σε έναν από τους εργαζομένους τη σχετική μεταφορά με χρήση του ιδιωτικού του αυτοκινήτου.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 16 Οκτωβρίου 1997.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

C. Gulmann