

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
NIAL FENNELLY

της 24ης Απριλίου 1997 \*

1. Η παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την καταβολή ΦΠΑ επί της αμοιβής των διαιτητών. Φορολογείται η αμοιβή στο κράτος μέλος της ιθαγένειας του διαιτητή, στο κράτος μέλος της έδρας του διαιτητικού δικαστηρίου το οποίο την καταβάλλει (στο κράτος μέλος) των διαδίκων; Το ζήτημα εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ<sup>1</sup>. Ειδικότερα, αποτελούν οι υπηρεσίες του διαιτητή υπηρεσίες συμβούλου ή δικηγόρου ή «λοιπές παρόμοιες υπηρεσίες»;

**I — Νομικό πλαίσιο και πραγματικά περιστατικά**

**A — Η δίκη ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου**

2. Ο προσφεύγων στην κύρια δίκη (στο εξής: προσφεύγων), καθηγητής von Hoffmann, είναι καθηγητής του Αστικού δικαίου στο Πανεπιστήμιο του Trier, στη Γερμανία. Κατά τα έτη 1987, 1988 και 1989 άσκησε καθήκοντα διαιτητή στο Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο (στο εξής: ΔΕΕ) που εδρεύει

στο Παρίσι. Χρημάτισε μέλος διαφόρων διεθνών διαιτητικών δικαστηρίων που επέλυαν διαφορές μεταξύ εμπορικών επιχειρήσεων με την έκδοση διαιτητικών αποφάσεων ή επιδίωκαν τον συμβιβασμό των διαδίκων. Τα δικαστήρια αυτά απαρτίζονται από τρεις διαιτητές που ορίζονται για κάθε συγκεκριμένη υπόθεση· ο πρόεδρος ορίζεται από το ΔΕΕ· οι δύο συνάδελφοί του προτείνονται από τους διαδίκους και ο διορισμός επιβεβαιώνεται από το ΔΕΕ. Οι δίκες ενώπιον των διαιτητικών δικαστηρίων και η απαγγελία των αποφάσεων πραγματοποιούνται στο Παρίσι. Οι διάδικοι είχαν όλοι την έδρα της δραστηριότητάς τους εκτός Γερμανίας<sup>2</sup>. Οι αμοιβές και η κατανομή τους μεταξύ των μελών του δικαστηρίου καθορίζονται από το ΔΕΕ. Τα μέλη του διαιτητικού δικαστηρίου λαμβάνουν την αμοιβή τους όχι από τους διαδίκους αλλά από το ΔΕΕ.

3. Η υπηρεσία Finanzamt Trier (Οικονομική Εφορία) Trier (στο εξής: καθής) ζήτησε από τον προσφεύγοντα να καταβάλει ΦΠΑ επί των αμοιβών που εισέπραξε από το ΔΕΕ. Ο προσφεύγων υπέβαλε διοικητικές ενστάσεις οι οποίες απορρίφθηκαν ως αβάσιμες. Στη συνέχεια προσέφυγε στο Finanzgericht Rheinland-Pfalz (στο εξής: εθνικό δικαστήριο) το οποίο έκρινε, πρώτον, ότι ο προσφεύγων, ως διαιτητής, παρέχει υπηρεσίες

\* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Έκτη οδηγία 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 — Στη διάταξη περί παραπομπής δεν αναφέρεται αν οι διάδικοι ήταν εγκατεστημένοι εντός ή εκτός Γερμανίας ή άλλοι εντός και άλλοι εκτός.

στο πλαίσιο ανεξάρτητης δραστηριότητας και ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται προς το ΔΕΕ<sup>3</sup>.

δικαστήριο έκρινε ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών του προσφεύγοντος ήταν η Γερμανία.

4. Το καίριο ζήτημα κατά την κρίση του εθνικού δικαστηρίου ήταν «αν (ο προσφεύγων) παρέχει τις υπηρεσίες του στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή». Στη συνέχεια η αντιδικία επικεντρώθηκε, μεταξύ άλλων, στο ζήτημα αν οι υπηρεσίες είναι επιστημονικής φύσεως ή παρόμοιες. Συναφώς το εθνικό δικαστήριο έκρινε ότι δεν πληρούνται οι σχετικές απαιτήσεις<sup>4</sup> του γερμανικού δικαίου<sup>5</sup>. Εξάλλου κατά το γερμανικό δίκαιο ο προσφεύγων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσία «πραγματογνώμονος, δικηγόρου ή συμβούλου»<sup>6</sup>. Ο προσφεύγων είναι μεν δικηγόρος και έχει ειδικές γνώσεις πλην όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες πραγματογνώμονος διότι και οι δικαστές στηρίζουν τις αποφάσεις τους σε εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης. Κατά την κρίση του εθνικού δικαστηρίου, οι υπηρεσίες του διαιτητή δεν εμπόδιζαν ούτε στις δραστηριότητες του δικηγόρου. Τέλος δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «παροχή συμβουλών» διότι, έχοντας ως σκοπό την επιτυχή περάτωση της διαδικασίας της διαιτησίας, οι υπηρεσίες αυτές συνεπώς «βαίνουν πέραν της απλής παροχής συμβουλών». Κατά συνέπεια και βάσει του γερμανικού δικαίου, το εθνικό

5. Το εθνικό δικαστήριο αναγνώρισε πάντως ότι η διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας διαφέρει και ειδικότερα ότι η έκφραση «"λοιπές παρόμοιες υπηρεσίες"» φαίνεται να είναι εννοιολογικά ευρύτερη από την έκφραση του άρθρου 3α, παράγραφος 4, σημείο 3, του USiG 1980». Κατά την άποψή του, το στοιχείο ότι οι υπηρεσίες διαιτησίας, λόγω της φύσεώς τους, αποτελούν μέρος των δραστηριοτήτων που ασκούν ενίοτε οι δικηγόροι, είναι ίσως αρκετό να δώσει στις υπηρεσίες αυτές τον χαρακτήρα της ομοιότητας με τις υπηρεσίες του δικηγόρου κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'. Κατά συνέπεια υπέβαλε στο Δικαστήριο, βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ το ακόλουθο ερώτημα:

3 — Η κρίση αυτή στηρίχθηκε στα άρθρα 1, παράγραφος 1, σημείο 1, και 3α, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz 1980 (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών 1980, στο εξής: USiG)· βλ. *BGBI*, σ. 1953.

4 — Βλ. άρθρο 3α, παράγραφος 3, σε συνδυασμό με το άρθρο 3α, παράγραφος 2, σημείο 3, στοιχείο α, του USiG, η οποία, κατά το εθνικό δικαστήριο ορίζει ότι ως τόπος στον οποίο παρέχονται «υπηρεσίες καλλιτεχνικού, οικονομικού, διδακτικού, αθλητικού, ψυχαγωγικού ή παρόμοιου χαρακτήρα περιλαμβανομένων και των υπηρεσιών του διοργανωτή» θεωρείται ο τόπος όπου αναπτύσσει τη δραστηριότητά του ο παρέχων τις υπηρεσίες.

5 — Το εθνικό δικαστήριο διαμόρφωσε την πεποίθησή ότι οι υπηρεσίες που παρέσχε ο προσφεύγων δεν μπορούσαν να θεωρηθούν, τουλάχιστον κατά το γερμανικό δίκαιο, ως υπηρεσίες εραφισμένης επιστήμης, που θα φορολογούνταν, ως επιστημονικές υπηρεσίες στον τόπο όπου παρέχονται.

6 — Βλ. άρθρο 3α, παράγραφος 4, σημείο 3, του USiG.

«Έχει ο τίτλος VI, άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας (παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές, και λοιπές παρόμοιες παροχές, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών) την έννοια ότι στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες του μέλους διαιτητικού δικαστηρίου;»

**B — Η κοινοτική νομοθεσία**

ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

6. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας αφορά τις «παροχές υπηρεσιών». Οι διατάξεις που ενδιαφέρουν εν προκειμένω είναι οι ακόλουθες:

(...)

«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.

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

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 αλλ' εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων

7. Το άρθρο 21, που είναι το μόνο άρθρο του τίτλου XII της έκτης οδηγίας, αναφέρεται στους «υποχρέους του φόρου έναντι του δημοσίου» και ορίζει στην παράγραφο 1, στοιχείο β', ότι «ο λήπτης μιας υπηρεσίας από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9, παράγραφος 2, περίπτωση ε', παρεχομένης από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό» οφείλουν ΦΠΑ καίτοι «τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν ότι ο παρέχων την υπηρεσία είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου».

## II — Παρατηρήσεις

8. Γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν ο προσφεύγων, η καθής, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Επιτροπή. Ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας υπέβαλε παρατηρήσεις μόνον κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

## III — Ανάλυση

### A — Η σχέση μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9

9. Ευτυχώς η σχέση μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας έχει σαφώς προσδιορισθεί με την πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, συνεπής προς την άποψη που είχε διατυπώσει στην υπόθεση Dudda<sup>7</sup> χαρακτήρισε τη διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', στις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε στην υπό κρίση υπόθεση, ως συνιστώσα απόκλιση από τον γενικό κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 9, η οποία κατά συνέπεια πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά. Ειδικότερα υιοθέτησε, όπως είχε την ευχέρεια να το πράξει, την αντίθετη άποψη από αυτή που διατύπωσε στις

παραγράφους 26 έως 31 των προτάσεών μου στην υπόθεση Dudda (στην υπόθεση εκείνη, σχετικά με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας). Το Δικαστήριο πάντως απέρριψε τον ισχυρισμό της Γερμανίας στην υπόθεση Dudda και κατ'επέκταση, και στην υπό κρίση υπόθεση, με την ακόλουθη σκέψη<sup>8</sup>:

«Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 9 εμφανίζει μια σειρά συγκεκριμένων σημείων αναφοράς, ενώ η παράγραφος 1 θέτει σχετικά έναν κανόνα γενικής φύσεως. Σκοπός των εν λόγω διατάξεων — όπως συνάγεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 9, έστω και για ορισμένες μόνο συγκεκριμένες καταστάσεις — είναι η αποφυγή, αφενός μεν, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία, αφετέρου δε, της μη φορολογήσεως εσόδων (...)»<sup>9</sup>.

Επομένως, όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, η παράγραφος 1 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ερώτημα που τίθεται για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση είναι αν αυτή εμπίπτει σε μια από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2· αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, η περίπτωση εμπίπτει στην παράγραφο 1.

8 — Βλ. σκέψεις 20 έως 23 της αποφάσεως.

9 — Το Δικαστήριο αναφέρεται στην απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, υπόθεση 168/84, Berkholz (Σύλλογος 1985, σ. 2251, σκέψη 14).

7 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, υπόθεση C-327/94 (Σύλλογος 1996, σ. 1-4595).

Επομένως, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, πρέπει να προσδιοριστεί υπό το φως του σκοπού του, ο οποίος προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, που έχει ως εξής:

“Ο προσδιορισμός του τύπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την παράδοση αγαθών με συναρμολόγηση και την παροχή υπηρεσιών. (...) αν και ως τύπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχήν να ορίζεται ο τύπος, όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ο τύπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι κείται στη χώρα του λήπτου, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών”.

Έτσι, το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας σκοπεύει, στο σύνολό του, στη θέσπιση ενός ειδικού καθεστώτος για τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών.»

10. Μετά την επ' ακροατηρίου συζήτηση στην υπό κρίση υπόθεση, η ερμηνεία της σχέσεως μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας που δόθηκε στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', στην απόφαση Dudda, εφαρμόστηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση Linthorst,

Rouwels και Scheres<sup>10</sup>. Καταλήγω επομένως στην άποψη ότι το ζήτημα αν οι υπηρεσίες που παρέχει ο προσφεύγων εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', μπορεί να κριθεί χωρίς η διάταξη αυτή να ερμηνευθεί συσταλτικά.

*B — Το αποτέλεσμα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε' στη Γερμανία*

11. Ορισμένες από τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο θέτουν το ζήτημα του αμέσου αποτελέσματος της διατάξεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Δεν θεωρώ πάντως αναγκαίο να διατυπώσω άποψη επί του ζητήματος αυτού διότι είναι σαφές από τη διάταξη περί παραπομπής ότι το εθνικό δικαστήριο επιθυμεί να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει τον USiG, ο οποίος συνιστά μεταφορά της έκτης οδηγίας στο γερμανικό δίκαιο, σύμφωνα με την ερμηνεία που δίνει το Δικαστήριο στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'.

10 — Απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997, υπόθεση C-167/95 (Συλλογή 1997, σ. I-1195, στο εξής: Linthorst). Βλ. γενικώς τις σκέψεις 10 και 11 της αποφάσεως και, σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τις σκέψεις 19 έως 23· βλ. επίσης, αντιστοίχως, τα σημεία 8 έως 10 και 19 έως 25 των προτάσεών μου.

Γ — Οι αποδέκτες των υπηρεσιών διαιτησίας

12. Η Γερμανία, η Επιτροπή και το Ηνωμένο Βασίλειο διατύπωσαν αμφιβολίες ως προς την κρίση του εθνικού δικαστηρίου ότι οι υπηρεσίες του προσφεύγοντες ως διαιτητού παρασχέθηκαν στο ΔΕΕ, πλην όμως δεν υποβλήθηκε στο Δικαστήριο ερώτημα ως προς αυτό το σημείο.

13. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι όταν πρόκειται για ιδιωτική διαιτησία οι σχετικές υπηρεσίες παρέχονται στους διαδίκους. Το ζήτημα αν το σύστημα του ΔΕΕ υπαγορεύει διαφορετικό συμπέρασμα εξαρτάται από πραγματικές διαπιστώσεις του εθνικού δικαστηρίου χωρίς τις οποίες το Δικαστήριο μόνο με υποθέσεις θα μπορούσε να αντιμετωπίσει το ζήτημα των πραγματικών σχέσεων μεταξύ του διαιτητή αφενός και εκατέρου των διαδίκων ή του ΔΕΕ αφετέρου.

14. Η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας εξαρτάται βεβαίως από το αν ο αποδέκτης των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή εντός αυτής ως υποκείμενος στον φόρο· είναι ζητήματα που θα κριθούν από το εθνικό δικαστήριο με τη βοήθεια του παρόντος Δικαστηρίου αν αυτή ζητηθεί. Σύμφωνα με τα στοιχεία που έδωσε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το ΔΕΕ απαλλάσσεται από την καταβολή ΦΠΑ κατά το γαλλικό δίκαιο πλην όμως διανέμει ένα σημείωμα όπου αναφέρεται ότι, καίτοι οι αμοιβές των διαιτητών δεν περιλαμβάνουν τον ΦΠΑ, οι διαιτητές που υποχρεούνται να καταβάλουν αυτόν το φόρο δικαιούνται να τον εισπράξουν απευθείας από τους διαδίκους.

15. Όπως έκρινε το Δικαστήριο πρόσφατα στην απόφαση *Phytheron International*, «Εάν το Δικαστήριο ελάμβανε ως βάση το αναφερόμενο κατά την ενώπιόν του διαδικασία πραγματικό πλαίσιο, θα μεταβαλλόταν αυτή καθαυτή η ουσία του υποβληθέντος με τα προδικαστικά ερωτήματα προβλήματος», και τούτο «(...) δεν συμβιβάζεται με τον ρόλο που αναθέτει στο Δικαστήριο το άρθρο 177 της Συνθήκης, καθώς και με την υποχρέωση που αυτό υπέχει να διασφαλίζει στις κυβερνήσεις των κρατών μελών και στα ενδιαφερόμενα μέρη τη δυνατότητα να υποβάλουν παρατηρήσεις (...)»<sup>11</sup>.

16. Φρονώ επομένως ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να αφήσει στο εθνικό δικαστήριο οποιαδήποτε ζητήματα σχετικά με τη ταυτότητα του πραγματικού αποδέκτη των υπηρεσιών ή την ιδιότητά του ως υποκείμενου στον φόρο και να περιοριστεί να απαντήσει στο ερώτημα αν οι υπηρεσίες του διαιτητή εμπύπτουν στην τρίτη περίπτωση της διατάξεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'.

Δ — Οι υπηρεσίες που εμπύπτουν στη διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας

17. Με την απόφαση *Linthorst* το Δικαστήριο διευκρίνησε τον τρόπο κατά τον οποίο πρέπει να ερμηνεύεται η τρίτη περίπτωση της διατάξεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'. Είχε προβληθεί ο

11 — Απόφαση της 20ής Μαρτίου 1997, C-352/95 (Συλλογή 1997, σ. I-1729, σκέψεις 12 και 14).

ισχυρισμός ότι οι υπηρεσίες κτηνιάτρου εμπλίστουν στην περίπτωση αυτή ως «παρόμοιες παροχές». Εγώ διατύπωσα την άποψη ότι το περιεχόμενο των υπηρεσιών που μνημονεύονται στην περίπτωση αυτή δεν επέτρεπε την εφαρμογή της ερμηνευτικής αρχής *eiusdem generis*<sup>12</sup>, δεδομένου ότι «η εφαρμογή της αρχής αυτής προϋποθέτει ότι είναι δυνατό να εξακριβωθεί από τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στην υπό εξέταση νομική διάταξη το *genus* που βρίσκεται πίσω από τους γενικούς όρους (και ότι) στην ουσία ζητείται ένα σε ικανοποιητικό βαθμό κοινό γνώρισμα που να επιτρέπει να εξακριβωθεί μια αναγνωρίσιμη κατηγορία». Η γνώμη μου ήταν ότι δεν μπορούσε να εξακριβωθεί ένα τέτοιο κοινό γνώρισμα.

18. Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι υπάρχει ένα κοινό στοιχείο που συνδέει τις υπηρεσίες τις οποίες απαριθμεί η τρίτη περίπτωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', ότι δηλαδή είναι όλες ειδικευμένες υπηρεσίες υψηλής ποιότητας, η παροχή των οποίων ανατίθεται στους οικειούς επαγγελματίες λόγω της ιδιαίτερης εμπιστοσύνης στην προσωπική ακεραιότητα και στην τεχνική κατάρτισή τους, πράγμα που ισχύει ιδιαίτερα για έναν καθηγητή της Νομικής ο οποίος επιλέγεται ως διαιτητής. Στην υπόθεση *Linthorst* πάντως το Δικαστήριο έκρινε ότι «(...) το μοναδικό κοινό γνώρισμα των ετερογενών δραστηριοτήτων που εκτίθενται (...) είναι ότι όλες εμπλίστουν στα ελευθέρια επαγγέλματα», παρατήρησε όμως στη συνέχεια ότι, «αν ο κοινοτικός νομοθέτης είχε θέλσει να καλύπτει η διάταξη αυτή όλες τις δραστηριότητες που ασκούνται κατά ανεξάρτητο τρόπο, θα τις είχε ορίσει με γενικούς όρους»<sup>13</sup>. Η κρίση

αυτή φαίνεται να καταδικάζει κάθε απόπειρα συναγωγής μιας κατευθυντήριας αρχής από τις απαριθμούμενες υπηρεσίες.

19. Κατά συνέπεια φαίνεται ορθότερο να εξετασθεί αν οι υπηρεσίες του προσφεύγοντος εμπλίστουν στις απαριθμούμενες ή είναι παρόμοιες με αυτές. Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι υπηρεσίες που παρέχει δεν είναι απλώς παρόμοιες με τις υπηρεσίες του δικηγόρου αλλά στην πραγματικότητα πανομοιότυπες με ορισμένες από αυτές. Είναι αλήθεια ότι οι υπηρεσίες διαιτησίας του προσφεύγοντος θέτουν εμφανέστερα το ερώτημα αν αποτελούν υπηρεσίες δικηγόρου, πλην όμως αυτό το ερώτημα έχει μεγαλύτερο ειδικό βάρος.

20. Πριν καταλήξω σε κάποιο συμπέρασμα επί του θέματος αυτού θα κάνω ορισμένες γενικές παρατηρήσεις όσον αφορά τις υπηρεσίες των διαιτητών, ωθούμενος κυρίως από μια παρατήρηση που διατύπωσε η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι δηλαδή πολύ σπάνια οι δικηγόροι ασκούν καθήκοντα διαιτητή σε ιδιωτικά δικαστήρια και για τον λόγο αυτό ο νομοθέτης δεν τους μνημονεύει ειδικά. Οι παρατηρήσεις αυτές έγιναν πριν από την έκδοση των αποφάσεων στις υποθέσεις *Dudda* και *Linthorst* και στηρίζονται στην υπόθεση ότι η τρίτη περίπτωση αποτελεί ενδεικτική απαρίθμηση ανεξαρτήτων υπηρεσιών. Ωστόσο, μου κάνει εντύπωση η άποψη ότι οι δικηγόροι σπάνια ασκούν καθήκοντα διαιτητή. Στις χώρες του *common-law* τουλάχιστον δεν είναι καθόλου ασυνήθιστο να ενεργούν οι δικηγόροι ως διαιτητές σε υποθέσεις ιδιωτών. Αντιθέτως είναι συνήθης πρακτική. Οι διάδικοι στα διαιτητικά δικαστήρια είναι βεβαίως ελεύθεροι να προσδιορίσουν ενδεχομένως τα προσόντα των

12 — Βλ. παράγραφο 21 των προτάσεων. Βλ. ανάλυση της αρχής *eiusdem generis*, π. χ. στο Bennion: *Statutory Interpretation* (Butterworths, 2nd ed. 1992), σ. 860 επ.

13 — Όπ. π., σκέψη 20.

οικειών διαιτητών. Συνήθως με την περί διαιτησίας συμφωνία ανατίθεται στον πρόεδρο ενός συγκεκριμένου επαγγελματικού οργανισμού το έργο της επιλογής ενός διαιτητή αν οι διάδικοι δεν συμφωνούν. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αν όχι δι' ιδιωτικής συμφωνίας, ο επιλεγόμενος διαιτητής μπορεί να είναι δικηγόρος ή μηχανικός ή αρχιτέκτονας ή λογιστής. Μάλιστα μπορεί να είναι οποιοσδήποτε άλλος επαγγελματίας ή κάποιο πρόσωπο ευρείας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή άλλης σχετικής πείρας.

21. Όπως παρατήρησε ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου, σε ορισμένα κράτη μέλη όπως στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Ιρλανδία υπάρχουν μάλιστα δύο χωριστοί κλάδοι του νομικού επαγγέλματος που εκπαίδευσή τους επιδίδονται στην παροχή διαφορετικών ειδών νομικών υπηρεσιών. Κατά συνέπεια είναι δύσκολο να θεωρηθεί ότι ο κοινοτικός νομοθέτης, χρησιμοποιώντας τον γενικό όρο «δικηγόροι» (lawyers) θέλησε να καλύψει μόνο τις υπηρεσίες εκείνες που παρέχονται από δικηγόρους οι οποίοι ενεργούν για λογαριασμό ορισμένου πελάτη. Ορθώς κατά τη γνώμη μου η Επιτροπή παρατηρεί ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η φύση και το περιεχόμενο των υπηρεσιών. Επομένως, παρά το γεγονός ότι όταν οι δικηγόροι ορίζονται διαιτητές δεν εκπροσωπούν πλέον άμεσα ορισμένο πελάτη, είναι σαφές ότι ενεργούν γενικώς προς το συμφέρον των διαδίκων οι οποίοι επιπλέον επέλεξαν τη διαιτησία προκειμένου να επιτύχουν την έκδοση τελεσίδικης και δεσμευτικής απόφασης σε σύντομο χρονικό διάστημα και με εύλογο κόστος.

22. Κατά τη γνώμη μου ο δικηγόρος που ασκεί ελεύθεριο επάγγελμα, ο οποίος αναλαμβάνει καθήκον διαιτητή επιλέγεται για τη νομική του ειδικευση ακριβώς όπως ο μηχανικός ή ο λογιστής επιλέγονται, όπως παρατήρησε το Ηνωμένο Βασίλειο, για την επαγγελματική τους κατάρτιση στους οικείους τομείς<sup>14</sup>. Νομίζω ότι ένας τέτοιος δικηγόρος παρέχει υπηρεσίες δικηγόρου κατά την έννοια της τρίτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'. Το αν ο προσφεύγων είναι τέτοιος δικηγόρος αποτελεί ζήτημα που θα κρίνει το εθνικό δικαστήριο. Νομίζω ότι η ενότητα του κοινοτικού δικαίου υπαγορεύει ομοίμορφη ερμηνεία του όρου «δικηγόρος». Στην υπόθεση AM & S Europe κατά Επιτροπής<sup>15</sup> το Δικαστήριο έκρινε ότι η προστασία προνομίων του δικηγορικού επαγγέλματος πρέπει να επεκτείνεται μόνο στην παροχή νομικών συμβουλών «από δικηγόρο που έχει το δικαίωμα να ασκεί το επάγγελμά του σε κάποιο από τα κράτη μέλη»<sup>16</sup>, όπως ορίζεται για κάθε κράτος μέλος με την οδηγία 77/249/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1977<sup>17</sup>, ώστε να διευκολύνεται η πραγματική άσκηση από τους δικηγόρους του δικαιώματος της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Νομίζω ότι η έκτη οδηγία πρέπει να ερμηνευθεί κατά παρόμοιο τρόπο όσον αφορά τις υπηρεσίες

14 — Συμφωνώ επομένως με την άποψη που διατύπωσε το Bundesfinanzhof με την απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1960 (υπόθεση IV 135/58 U, Bundessteuerblatt III 1961, σ. 60) ότι δηλαδή οι δικηγόροι επιλέγονται ως διαιτητές ακριβώς διότι είναι δικηγόροι και για τον λόγο αυτό αναμένεται να ενεργήσουν με τη δέουσα ανεξαρτησία. Λόγω της επαγγελματικής καταρτίσεώς τους, που καλύπτει κυρίως την επίλυση νομικών προβλημάτων διά της αντικειμενικής εφαρμογής νομικών κανόνων, είναι ιδιαίτερα κατάλληλοι για πολλά είδη διαιτησίας. Το Bundesfinanzhof να μεν αναγνώρισε ότι «οι δικηγόροι κατά κανόνα υπερασπίζονται τα συμφέροντα ενός μόνο μέρους», πλην όμως θεώρησε ότι αυτό «δεν αποτελεί πάντως απόλυτο κανόνα (...) [και ότι] ο δικηγόρος μπορεί επίσης να παρέχει συμβουλές σε πολλά πρόσωπα τα οποία απευθύνονται σ' αυτόν συλλογικώς» και «μπορεί επίσης να επιχειρεί να συμβάσσει τα αντιτιθέμενα συμφέροντα διαφόρων συμβαλλομένων σε μια συναλλαγή όταν αυτοί έχουν κοινό συμφέρον στη διεύθετηση των ζητημάτων επί των οποίων διαφωνούν».

15 — Απόφαση της 18ης Μαΐου 1982, υπόθεση 155/79, Συλλογή 1982, σ. 1575.

16 — Σκέψη 25 της αποφάσεως.

17 — ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σ. 249.



των δικηγόρων. Ωστόσο, ακόμη και αν ο προσφεύγων δεν πληροί το κριτήριο αυτό, να είναι δηλαδή δικηγόρος κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας 77/249 (συγκεκριμένα Rechtsanwalt στη Γερμανία) μπορεί να θεωρηθεί ότι ενεργεί ως σύμβουλος, που είναι όρος ευρύτερος ή, όπως παρατήρησα στις προτάσεις μου στην υπόθεση Linthorst, έννοια με «απροσδιόριστο (...) εύρος»<sup>18</sup>. Φρονώ επομένως ότι οι παρέχοντες ανεξάρτητες υπηρεσίες ως διαιτητές μπορούν να θεωρηθούν ως «σύμβουλοι», ή τα γραφεία τους ως «γραφεία μελετών»: Συμφωνώ με το Ηνωμένο Βασίλειο ότι η μνεία των όρων αυτών μαρτυρεί ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να δώσει ευρύ περιεχόμενο στην περίπτωση αυτή του άρθρου 9.

23. Συμφωνώ επίσης με την άποψη που διατύπωσε το Ηνωμένο Βασίλειο ότι θα ήταν παράλογο, ιδίως από τη σκοπιά των διαδικών ενώπιον του διαιτητικού δικαστηρίου (και επομένως θα εμπόδιζε ενδεχομένως την επιλογή της Κοινότητας ως έδρας διεθνούς διαιτησίας)<sup>19</sup> να θεωρηθεί ότι οι υπηρεσίες των διαιτητών παρέχονται σε τόπο διαφορετικό από τις υπηρεσίες των δικηγόρων που προσλαμβάνονται συχνά για να εκπροσωπήσουν τους διαδικούς κατά τη διαιτησία. Ο αποκλεισμός των διαιτητών από την τρίτη περίπτωση θα είχε ως αποτέλεσμα, όπως παρατήρησε επίσης το Ηνωμένο Βασίλειο (χωρίς να λάβομε υπόψη ενδεχόμενη ειδική επίπτωση για το ΔΕΕ) την επιβολή ΦΠΑ επί αμοιβών διαιτητών τις οποίες καλούνται να καταβάλουν διάδικοι εγκατεστημένοι εξ ολοκλήρου εκτός Κοινότητας. Αυτό δε συνάδει προς την οικονομία και τον σκοπό της έκτης

οδηγίας, και ιδίως του άρθρου 9 όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση Dudda<sup>20</sup>.

24. Αν οι υπηρεσίες του προσφεύγοντος δεν είναι υπηρεσίες δικηγόρου ή συμβούλου νομίζω ότι εμπíπτουν στις «λοιπές παρόμοιες υπηρεσίες», ως παρόμοιες με τις υπηρεσίες του δικηγόρου. Από την απόφαση Linthorst προκύπτει ότι η κατευθυντήρια γραμμή για την ερμηνεία της τρίτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας είναι ότι για να εμπíπτουν οι υπηρεσίες που φαίνονται παρόμοιες με κάποια από τις απαριθμούμενες δραστηριότητες στον όρο «και λοιπές παρόμοιες υπηρεσίες», πρέπει να μπορούν να θεωρηθούν ως αρκούτως παρόμοιες με κάποια από τις «κύριες και συνήθεις δραστηριότητες»<sup>21</sup> των επαγγελματιών που απαριθμούνται ρητά στην εν λόγω περίπτωση. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά έναν καθηγητή του Αστικού δικαίου. Πρέπει επομένως να συγκρίνομε τις υπηρεσίες του διαιτητή αυτού με τις υπηρεσίες που παρέχουν κατά κανόνα οι δικηγόροι. Αν οι υπηρεσίες αυτές είναι παρόμοιες προς τις «υπηρεσίες των δικηγόρων» δεν χρειάζεται να εξεταστεί αν μπορούν εναλλακτικώς να θεωρηθούν παρόμοιες προς τις «υπηρεσίες συμβούλου»

25. Στην υπόθεση Dudda και σε σχέση με την έκφραση «παρόμοιες υπηρεσίες» που χρησιμοποιεί το άρθρο 9, παράγραφος 2,

18 — Όπ. π., σημείο 24 των προτάσεων.

19 — Βλ., σχετικώς, το σημείο 5 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Darmon στην υπόθεση C-190/89, Rich (απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, Συλλογή 1991, σ. I-3855).

20 — Βλ. ιδίως σκέψεις 21 έως 23, που παρατίθενται ανωτέρω στο σημείο 9 των προτάσεων.

21 — Αυτή την έκδραση χρησιμοποίησε το Δικαστήριο στην απόφαση Linthorst, σκέψη 22.

στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας αναφορικά, μεταξύ άλλων, με υπηρεσίες «καλλιτεχνικών» και «ψυχαγωγικών» δραστηριοτήτων, το Δικαστήριο έκρινε ότι «στη διάταξη αυτή εμπόλτουν όχι μόνον οι παροχές υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο π. χ. καλλιτεχνικές ή ψυχαγωγικές δραστηριότητες αλλά και οι παροχές εκείνες που έχουν ως αντικείμενο παρόμοιες απλώς δραστηριότητες»<sup>22</sup>. Νομίζω ότι κατά τον ίδιο τρόπο πρέπει να ερμηνευθεί και η έκφραση «λοιπές παρόμοιες υπηρεσίες» του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'.

26. Δεν νομίζω ότι λόγω της διαφοράς που εμφανίζουν οι υπηρεσίες του διαιτητή από τις υπηρεσίες που παρέχουν κατά κανόνα οι δικηγόροι — δηλαδή η επίλυση μιας διαφοράς κατ' αντιδιαστολή προς την παροχή συμβουλών — οι υπηρεσίες διαιτητή δεν μπορούν να θεωρηθούν παρόμοιες με τις υπηρεσίες του δικηγόρου. Οι «κατά κύριο και σύνηθες επάγγελμα δραστηριότητες»<sup>23</sup> των δικηγόρων περιλαμβάνουν την παροχή πολυαριθμών ειδών συμβουλών προς τους πελάτες και διαπραγματεύσεις για λογαριασμό τους καθώς και την εκπροσώπηση ενώπιον δικαστηρίων.

27. Ωστόσο, δεδομένου ότι κατέληξα ήδη στην άποψη ότι, με την επιφύλαξη των διαπιστώσεων του εθνικού δικαστηρίου όσον αφορά την επαγγελματική κατάσταση του προσφεύγοντος, οι επίδικες υπηρεσίες διαιτητή αποτελούν υπηρεσίες δικηγόρου, δεν έχω καμιά αμφιβολία ότι, εναλλακτικώς, αποτελούν υπηρεσίες παρόμοιες προς αυτές του δικηγόρου.

22 — Όπ. π. σκέψη 25 (η υπογράμμιση δική μου).

23 — Απόφαση Linthorst, σκέψη 22 της αποφάσεως.

28. Εξάλλου, αντίθετα με τις υπηρεσίες των κτηνιάτρων, η παράλειψη των οσολών από την απαρίθμηση μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ηθελημένη, καμιά τέτοια θεώρηση δεν ισχύει στην περίπτωση των διαιτητών<sup>24</sup>. Πράγματι λόγω της πληθώρας μορφών και τύπων που εμφανίζουν οι διαιτητικές διαδικασίες, δεν είναι περιεργό το ότι δεν περιελήφθη ρητή μνεία των υπηρεσιών διαιτητή στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'. Νομίζω ότι οι υπηρεσίες αυτές είναι εξ ορισμού κάλλιστα ικανές να θεωρηθούν παρόμοιες προς τις υπηρεσίες «συμβούλου», «μηχανικού» ή «δικηγόρου», υπό την επιφύλαξη των περιστάσεων κάθε συγκεκριμένης διαιτησίας.

29. Τέλος, ορισμένες αμφιβολίες διατυπώθηκαν ιδίως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ως προς το αν, σε περίπτωση που κριθεί ότι έχει εφαρμογή το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, ο προσφεύγων θα μπορέσει να αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ. Δεν νομίζω ότι ο προσφεύγων επιδιώκει να αποφύγει τη φορολόγηση. Αν το Δικαστήριο κρίνει, και νομίζω ότι οφείλει να κρίνει ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', έχει εφαρμογή, πιστεύω ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', σαφώς υποχρεώνει τα κράτη μέλη να απαιτούν από το πρόσωπο στο οποίο παρασχέθηκαν υπηρεσίες από τις

24 — Το Δικαστήριο έκρινε στη σκέψη 21 της αποφάσεως Linthorst: «Εξάλλου, αν ο νομοθέτης είχε θελήσει να συμπεριλάβει στη διάταξη αυτή το ιατρικό επάγγελμα εν γένει, ως δραστηριότητα τυπικώς ασκουμένη κατά ανεξάρτητο τρόπο, θα το είχε αναφέρει στην απαρίθμηση, δεδομένου ότι, όπως παρατήρησαν εύστοχα τόσο το εθνικό δικαστήριο όσο και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 22 των προτάσεών του, η έκτη οδηγία αναφέρει ειδικά, σε άλλες διατάξεις, τις υπηρεσίες των κτηνιάτρων, όπως συμβαίνει στη συγκεκριμένη περίπτωση της μεταβατικής εξαρέσεως που προβλέπεται βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας.» Αντιθέτως οι υπηρεσίες των διαιτητών δεν μνημονεύονται ρητά στην έκτη οδηγία.

αναφερόμενες στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', «από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό» να καταβάλλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ. Επομένως, αν υποθεθεί ότι οι υπηρεσίες του προσφεύγοντος παρασχέθηκαν προς το ΔΕΕ ως υποκείμενο στον φόρο, στο Παρίσι, οι αρμόδιες γαλλικές αρχές όφειλαν να ζητήσουν την καταβολή του ΦΠΑ από το ΔΕΕ. Εξάλλου του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', επιτρέπει επίσης στα κράτη μέλη να «ορί-

ζουν ότι ο παρέχων υπηρεσία είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου». Η Γαλλία δεν φαίνεται να έχει ασκήσει την εναλλακτική αυτή δυνατότητα πράγμα που αποτελεί απόφαση για την οποία ο προσφεύγων δεν φέρει ευθύνη. Αν εξάλλου, οι υπηρεσίες παρέχονται σε πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της Κοινότητας, τότε δεν οφείλεται ΦΠΑ.

#### IV — Συμπέρασμα

30. Υπό το φως των προεκτεθέντων προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα του Finanzgericht, Rheinland-Pfalz:

«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 καλύπτει τις υπηρεσίες διαιτητή που παρέχονται από δικηγόρο. Αν ο διαιτητής δεν είναι δικηγόρος μπορεί να θεωρηθεί ότι ενεργεί ως σύμβουλος· εν πάση περιπτώσει, οι υπηρεσίες διαιτητή, εφόσον αυτός επιλέγεται για τη νομική του κατάρτιση, είναι παρόμοιες προς τις υπηρεσίες δικηγόρου.»