

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

M. POIARES MADURO

της 7ης Απριλίου 2005¹

1. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το Bundesfinanzhof (Γερμανία) υποβάλλει στο Δικαστήριο ερώτημα ως προς την ερμηνεία της έννοιας του «σταθμού εκτός της Κοινότητας», κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 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 βάση².

τερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν» υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας» (στο εξής: ΦΠΑ).

3. Ως εσωτερικό της χώρας, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, «νοείται το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227 [νυν άρθρο 299 ΕΚ]».

I — Διατάξεις του κοινοτικού δικαίου

2. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι «οι παραδόσεις αγαθών [...], που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσω-

4. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', ορίζει ότι «ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται [...], εφόσον το αγαθό δεν αποστέλλεται ούτε μεταφέρεται: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεώς του».

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πορτογαλική.

2 — ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 49, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), και με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 384, σ. 47).

5. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το οποίο προστέθηκε με την οδηγία 91/680 και τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111 που έχει εφαρμογή για το επίμαχο οικονομικό έτος, ορίζει ότι ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται:

«εφόσον η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται επί πλοίου, αεροπλάνου ή τρένου, και κατά τη διάρκεια του τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας: ο τόπος της αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών.

Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ' επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.

[...]

Για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, νοούνται ως:

II — Πραγματικά περιστατικά, εθνική νομοθεσία και προδικαστικό ερώτημα

— *τμήμα της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται στο εσωτερικό της Κοινότητας*, το τμήμα μεταφοράς το οποίο πραγματοποιείται, χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών

— *τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών*, το πρώτο προβλεπόμενο σημείο επιβίβασης των επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από σταθμό εκτός της Κοινότητας

— *τόπος άφιξης μιας μεταφοράς επιβατών*, το τελευταίο σημείο αποβίβασης των επιβατών που επιβιβάστηκαν εντός της Κοινότητας, το οποίο προβλέπεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από σταθμό εκτός της Κοινότητας.

6. Κατά το οικονομικό έτος 1994, η Α. Köhler (στο εξής: προσφεύγουσα) διατηρούσε κατάστημα σε κρουαζιερόπλοιο. Στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής εκτελούσε παραδόσεις, η φορολόγηση των οποίων αποτελεί αντικείμενο διαφωνίας. Οι επίμαχες κρουαζιέρες αναχωρούσαν από το Κίελο, το Bremerhaven και το Travemünde, περιελάμβαναν ελλιμενισμό σε λιμένες ευρισκόμενους εκτός της Κοινότητας, παραδείγματος χάρη, στη Νορβηγία, στην Εσθονία, στη Ρωσία ή στο Μαρόκο και κατέληγαν στο Κίελο, στο Bremerhaven ή στη Γένοβα. Η συμμετοχή στα εν λόγω ταξίδια αφορούσε υποχρεωτικώς ολόκληρη την κρουαζιέρα: δεν παρέχονταν δυνατότητα πραγματοποιήσεως τμήματος του ταξιδιού με επιβίβαση για πρώτη φορά ή με οριστική αποβίβαση κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας.

7. Το Finanzamt έκρινε ότι οι πωλήσεις αγαθών που πραγματοποιούνταν στο πλαίσιο της λειτουργίας του καταστήματος της προσφεύγουσας επί του κρουαζιερόπλοιου

κατά τη διάρκεια των ταξιδιών του ήταν φορολογητέες και υποκείμενες στον ΦΠΑ στη Γερμανία, σύμφωνα με το άρθρο 3ε του Umsatzsteuergesetz 1993 (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), το οποίο μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο του εν λόγω κράτους μέλους το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 3ε, παράγραφος 1, του UStG προβλέπει ότι «σε περίπτωση παραδόσεως αγαθού, το οποίο δεν προορίζεται προς επιτόπου κατανάλωση, επί πλοίου [...] κατά τη μεταφορά επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ως τόπος παραδόσεως νοείται ο τόπος αναχωρήσεως του οικείου μεταφορικού μέσου επί κοινοτικού εδάφους».

8. Το άρθρο 3ε, παράγραφος 2, του UStG ορίζει ότι:

«Ως μεταφορά επιβατών που διενεργείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, κατά την έννοια της παραγράφου 1, νοείται η μεταφορά ή το τμήμα μεταφοράς, το οποίο πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχωρήσεως και του τόπου αφίξεως του μέσου μεταφοράς των επιβατών. Ως τόπος αναχωρήσεως, κατά την έννοια της πρώτης περιόδου, νοείται το πρώτο προβλεπόμενο σημείο επιβιβάσεως επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας. Ως τόπος αφίξεως, κατά την έννοια της πρώτης περιόδου, νοείται το τελευταίο σημείο αποβιβάσεως επιβατών εντός της Κοινότητας. Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ' επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.»

9. Με την προσφυγή της κατά της αποφάσεως του Finanzamt, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι οι επίμαχες πωλήσεις δεν ήταν φορολογητέες στη Γερμανία, λόγω της υπάρξεως ενδιάμεσων σταθμών εκτός της Κοινότητας κατόπιν τούτου, υποστήριξε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 3ε του UStG, οι πράξεις αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά επιβατών εντός της Κοινότητας.

10. Το Finanzgericht απέρριψε την προσφυγή. Έκρινε ότι οι επίμαχες παραδόσεις αγαθών δεν μπορούν να θεωρηθούν ως πραγματοποιηθείσες εκτός εθνικού εδάφους απλώς λόγω του ότι η μεταφορά των επιβατών μεταξύ των τόπων αναχωρήσεως και αφίξεως περιελάμβανε ενδιάμεσες σταθμεύσεις εκτός κοινοτικού εδάφους. Το Finanzgericht κατέληξε ότι μόνον οι εκτός κοινοτικού εδάφους σταθμεύσεις που παρέχουν τη δυνατότητα οριστικής αποβιβάσεως επιβατών ή επιβιβάσεως νέων επιβατών μπορούν να θεωρηθούν ως «σταθμοί», κατά την έννοια του άρθρου 3ε, παράγραφος 2, του UStG.

11. Η προσφεύγουσα άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«Συνιστά “σταθμό εκτός της Κοινότητας”, κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, η παραμονή πλοίου σε λιμένα τρίτου κράτους, κατά την οποία οι επιβάτες μπορούν μόνο να αποβιβασθούν για σύντομο χρονικό διάστημα, π.χ. προς τον σκοπό τουριστικών επισκέψεων, χωρίς όμως να έχουν ουδεμία

δυνατότητα να ξεκινήσουν ή να περατώσουν το ταξίδι τους στον λιμένα αυτόν»

Α — Ο θεσπιζόμενος με το άρθρο 8 κανόνας συγκρούσεως ως κανόνας κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών

III — Εκτίμηση

12. Ο καθορισμός του περιεχομένου της έννοιας του «σταθμού», κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, ενέχει δυσκολίες οι οποίες δεν γίνονται αντιληπτές με την πρώτη ταχεία ανάγνωση των επίμαχων διατάξεων. Πράγματι, από το γράμμα των εν λόγω διατάξεων δεν προκύπτει μία και μοναδική σημασία του όρου «σταθμός». Ως εκ τούτου, ανάλογα με τις διάφορες ερμηνείες της επίμαχης έννοιας, ως «σταθμός» μπορεί να νοείται η στάθμευση για τεχνικούς λόγους, προς ανεφοδιασμό του μεταφορικού μέσου ή απλώς προς απόλαυση μιας πανοραμικής θέας από τους επιβάτες, η στάθμευση προς παραλαβή νέων επιβατών ή οριστικής αποβίβασεως άλλων, όπως επίσης η στάθμευση κατά την οποία οι επιβάτες μπορούν να αποβιβασθούν προς πραγματοποίηση τουριστικών επισκέψεων ή ωνίων στο κράτος όπου παραμένει προσωρινά το μεταφορικό τους μέσο επιστρέφοντας κατόπιν σε αυτό προκειμένου να συνεχίσουν το ταξίδι τους. Συνεπώς, a priori μπορεί να γίνει δεκτό, όπως υπαινίσσεται η προσφεύγουσα στις γραπτές της παρατηρήσεις, ότι αφ' ης στιγμής ο νομοθέτης δεν προβαίνει σε συγκεκριμένη διάκριση, δεν εναπόκειται στον δικαστή να προκρίνει μία εκ των ανωτέρω ερμηνειών. Εντούτοις, η ερμηνεία του όρου «σταθμός» κατά την ευρύτερη δυνατή έννοια προς τον σκοπό της εφαρμογής του άρθρου 8 της έκτης οδηγίας θα συνιστούσε υπεραπλούστευση αν παράλληλα δεν επεχειρείτο να προσδιοριστεί ο λόγος για τον οποίο οι σταθμεύσεις σε τρίτα κράτη επηρεάζουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος που καθιερώνει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

13. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν από το Bundesfinanzhof ερώτημα, είναι αναγκαίο να αναλυθεί προηγουμένως το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνει την επίμαχη έννοια του σταθμού εκτός της Κοινότητας. Το εν λόγω άρθρο καθιερώνει πλείονες κανόνες συγκρούσεως που σκοπούν στην ορθολογική οριοθέτηση των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών των κρατών μελών για τον ΦΠΑ, σε ζητήματα που αφορούν τις παραδόσεις αγαθών³. Καθένας από τους κανόνες αυτούς προσδιορίζει το κράτος μέλος το οποίο είναι αποκλειστικά αρμόδιο για την υπαγωγή συγκεκριμένης παραδόσεως αγαθών στον ΦΠΑ, στην περίπτωση που, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 8 κριτήρια συνδέσεως, η εν λόγω παράδοση πραγματοποιείται στο εθνικό του έδαφος. Συναφώς, το επίμαχο άρθρο πρέπει να παραλληλισθεί προς το άρθρο 9, το οποίο καθιερώνει τους κανόνες συγκρούσεως που αφορούν τις παροχές υπηρεσιών. Εξάλλου, τα δύο αυτά άρθρα και μόνον αποτελούν το περιεχόμενο του κεφαλαίου VI της έκτης οδηγίας που φέρει τον τίτλο «Τόπος των φορολογητέων πράξεων»⁴ και η έβδομη αιτιολογική σκέψη, στην οποία μόλις παρέπεμψε, τα αφορά αμφότερα αδιακρίτως.

14. Καίτοι το Δικαστήριο δεν είχε μέχρι σήμερα την ευκαιρία να αποφανθεί ρητώς ότι το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας σκοπεί στην αποφυγή των συγκρούσεων των φορο-

3 — Βλ. έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας.

4 — Βλ., συναφώς, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Sir Gordon Slynn στην υπόθεση Trans Titrano Express (απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, Trans Titrano Express, (Συλλογή 1986, σ. 231, συγκεκριμένα σ. 235 in fine).

λογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών, εντούτοις το Δικαστήριο έχει κατηγορηματικώς αποφανθεί ότι αυτός είναι ο σκοπός του άρθρου 9. Πράγματι, όπως επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 4ης Ιουλίου 1985, Berkholz, το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας «αποσκοπεί στη θέσπιση μιας ορθολογικής οριοθετήσεως των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ, προσδιορίζοντας κατά τρόπο ομοιόμορφο τον τόπο φορολογήσεως των παροχών υπηρεσιών» και, κατ' αυτόν τον τρόπο, συμβάλλει στον καθορισμό του κράτους μέλους που είναι αποκλειστικά αρμόδιο να φορολογεί συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών⁵. Συνεπώς, οι κανόνες αυτοί είναι απολύτως αναγκαίοι «προς αποφυγή των συγκρούσεων αρμοδιότητας»⁶. Επιπλέον, στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 9, παράγραφος 1, το Δικαστήριο έχει μάλλον προκρίνει εκείνο το κριτήριο συνδέσεως η εφαρμογή του οποίου συνεπάγεται την αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών⁷.

15. Γίνεται δεκτό ότι υφίσταται παραλληλισμός μεταξύ, αφενός, των κανόνων κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων που θεσπίζει το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, των κανόνων που καθιερώνει το άρθρο 8 της εν λόγω οδηγίας. Συνεπώς, φρονώ ότι το άρθρο 8 πρέπει να εξετασθεί

λαμβάνομένου υπόψη του σκοπού του ως κανόνα συγκρούσεως, ο οποίος συνίσταται στην αποφυγή της διακυβέυσεως των φορολογικών αρμοδιοτήτων των άλλων κρατών, και αποτελεί, όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, κρίσιμο στοιχείο κατά την ερμηνεία των θεσπιζόμενων με το άρθρο 9 κανόνων περί της παροχής υπηρεσιών.

16. Συνεπώς, ο ειδικός κανόνας που καθιερώνει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και, ιδίως, η διαλαμβανόμενη στην εν λόγω διάταξη έννοια του «σταθμού εκτός της Κοινότητας» πρέπει να εκτιμηθούν εντός του γενικού αυτού πλαισίου, προκειμένου να προσδιοριστούν το πνεύμα και ο σκοπός του επίμαχου άρθρου.

Β — Ιστορικό και σκοπός του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, ιδίως δε της έννοιας του «σταθμού εκτός της Κοινότητας»

17. Η εξέταση του ιστορικού του θεσπισθέντος με την οδηγία 91/680 και τροποποιηθέντος με την οδηγία 92/111 στοιχείου γ' όχι μόνον δεν αναιρεί, αλλά αντιθέτως ενισχύει την άποψη ότι το γενικό πνεύμα της διατάξεως του άρθρου 8 συνίσταται στην καθιέρωση ενός συνόλου κανόνων που αποσκοπούν στην αποφυγή των συγκρούσεων αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών σε θέματα φορολογίας.

18. Το στοιχείο γ' προστέθηκε με την οδηγία 91/680, η οποία αφορούσε την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών, προέβλεπε δε την καθιέρωση απλουστευμένου καθεστώτος για τον ΦΠΑ που επιβαλλόταν στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνταν επί μεταφορικών μέσων κατά τη διάρκεια των ταξιδιών τους εντός της Κοινότητας, σύμφωνα με την αρχή της φορολογήσεως στο κράτος μέλος καταγωγής των παραδιδόμενων αγαθών. Η θέσπιση της επίμαχης διατάξεως σκοπούσε

5 — Υπόθεση 168/84 (Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14), και απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-155/01, Cookies World (Συλλογή 2003, σ. I-8785, σκέψη 46). Βλ., επίσης, τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 17ης Νοεμβρίου 1993, C-168/92, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-5881, σκέψη 14), C-69/92, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1993, σ. I-5907, σκέψη 15), και C-73/92, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1993, σ. I-5997, σκέψη 12).

6 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 10), και προαναφερθείσα απόφαση Trans Tirreno Express, σκέψη 15.

7 — Βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Berkholz, σκέψη 17, και τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψη 16), και της 20ής Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFDS (Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 19).

στην καθιέρωση απλουστευμένου καθεστώτος επιβολής του ΦΠΑ, εφαρμοστέου στις περιπτώσεις ταξιδιών με τόπους αναχώρησης και αφίξεως εντός της Κοινότητας, σύμφωνα με την προαναφερθείσα αρχή. Η λύση αυτή ήταν επιβεβλημένη και αποτελούσε φυσική συνέχεια της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών, η οποία καθιστούσε την εφαρμογή του διαλαμβανόμενου στο στοιχείο β' γενικού κανόνα της φορολογήσεως στον τόπο όπου ευρισκόταν το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεώς του προδήλως ανεπιθύμητη, λόγω του ότι συνεπαγόταν την κατάτμηση των παραδόσεων αγαθών με σημείο αναφοράς το κράτος μέλος, από το εθνικό έδαφος του οποίου ετύγχανε να διέρχεται το οικείο μεταφορικό μέσο.

19. Το περιεχόμενο του θεσπισθέντος με την οδηγία 91/680 στοιχείου γ' τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111, διότι, κατά την Επιτροπή, η προηγούμενη γραμματική διατύπωση του επίμαχου στοιχείου προκαλούσε σύγχυση⁸. Συναφώς, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της οδηγίας 92/111 προκύπτει ότι η φράση «χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας» δεν περιλαμβανόταν στην κατατεθείσα από την Επιτροπή πρόταση για την τροποποίηση του στοιχείου γ'. Το Συμβούλιο προσέθεσε τη φράση αυτή, δίχως μάλιστα να μνημονεύσει τους λόγους που επέβαλλαν την προσθήκη της στο κείμενο της οδηγίας. Πέραν της επίμαχης τροποποίησης, το Συμβούλιο προέκρινε την εφαρμογή του προβλεπόμενου με το στοιχείο γ' απλουστευμένου καθεστώτος επιβολής του ΦΠΑ, με σημείο αναφοράς το κράτος μέλος καταγωγής, όχι στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται «κατά

τη διάρκεια μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς επιβατών», όπως πρότεινε η Επιτροπή, αλλά μόνον «κατά τη διάρκεια του τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας»⁹.

20. Φρονώ ότι οι δύο αυτές τελικές τροποποιήσεις της προτάσεως της Επιτροπής καταδεικνύουν τη μέριμνα να διασφαλισθεί ότι η θέσπιση του νέου απλουστευμένου καθεστώτος, ήτοι της επιβολής του ΦΠΑ στο κράτος μέλος αφετηρίας της ενδοκοινοτικής μεταφοράς επιβατών, δεν επηρεάζει τις φορολογικές αρμοδιότητες των τρίτων κρατών επί του εθνικού τους εδάφους. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού περιελήφθη η έννοια του «σταθμού εκτός της Κοινότητας» στο κείμενο του επίμαχου σημείου της οδηγίας και μάλιστα με μια διατύπωση η οποία δικαιολογείται πλήρως από το διεθνές δίκαιο¹⁰.

21. Πράγματι, κατά πάγια αρχή του διεθνούς δικαίου, αφενός, κάθε κράτος μέλος διαθέτει, δυνάμει της κυριαρχίας του, απόλυτη και αποκλειστική εξουσία να επιβάλλει φόρους στο εσωτερικό της επικράτειάς του, αφετέρου, είναι αναγκαία, στο πλαίσιο της κυριαρχίας του, η συναίνεσή του για κάθε ενδεχόμενη παρέκκλιση από την αρχή αυτή, η οποία συνεπάγεται την εφαρμογή αλλοδαπών φορολογικών νόμων στο εσωτερικό

9 — Δική μου η υπογράμμιση.

10 — Μολονότι η έκρη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της οδηγίας 92/111 δεν μνημονεύει ρητώς την ανάγκη διευθέτησης των σχέσεων με τα «τρίτα εδάφη» ως δικαιολογητική βάση των τροποποιήσεων που εισήγαγε ο κοινοτικός νομοθέτης προκειμένου να αποσαφηνίσει τα ζητήματα που αφορούν τον καθορισμό του τόπου φορολογήσεως ορισμένων πράξεων που διενεργούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια της μεταφοράς επιβατών εντός της Κοινότητας, εντούτοις από τη δεύτερη, τρίτη και τέταρτη αιτιολογική σκέψη του εν λόγω προοιμίου προκύπτει ότι ο κοινοτικός νομοθέτης έλαβε υπόψη τις σχέσεις με τα «τρίτα εδάφη» κατά τη διαμόρφωση της διατυπώσεως των διατάξεων της οδηγίας 92/111 που προστέθηκαν ενόψει της επικείμενης καταργήσεως των φορολογικών συνόρων εντός της Κοινότητας.

8 — Βλ. σ. 4 της αιτιολογικής εκθέσεως της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και την εισαγωγή μέτρων απλούστευσης [(COM(92)448 τελικό)] (ΕΕ 1992, C 335, σ. 10), την οποία κατέθεσε η Επιτροπή στο Συμβούλιο στις Βρυξέλλες στις 4 Νοεμβρίου 1992.

της επικράτειάς του, αντί των δικών του νόμων¹¹. Εξάλλου, η αρχή αυτή έχει σαφώς εφαρμογή στα σταθμευμένα σε λιμένες της αλλοδαπής εμπορικά πλοία. Για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα πλοία αυτά παραμένουν στα εσωτερικά ύδατα του κράτους όπου ευρίσκεται ο λιμένος σταθμεύσεως¹² υπόκεινται αποκλειστικώς στους φορολογικούς του νόμους¹³. Η κατάσταση αυτή δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι το εν λόγω κράτος έχει τη δυνατότητα να απόσχει, στην πράξη, από την άσκηση της

φορολογικής του αρμοδιότητας στο εσωτερικό σταθμευμένου πλοίου είτε διότι κρίνει ότι πρόκειται για τομέα εμπύπτοντα αποκλειστικώς στην «εσωτερική οικονομία» του εν λόγω πλοίου¹⁴, είτε, απλώς, διότι δεν επιθυμεί να λάβει μέτρα ικανά να αποθαρρύνουν την προσέλευση αλλοδαπών πλοίων στους λιμένες του¹⁵.

22. Η μέριμνα για την τήρηση της αρχής της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών στα εθνικά τους εδάφη κατά την εφαρμογή της έκτης οδηγίας είναι προδήλως εμφανής και στη νομολογία του Δικαστηρίου. Πράγματι, το Δικαστήριο αναγνώρισε ρητώς, με την απόφασή του της 23ης Ιανουαρίου 1986 στην υπόθεση *Trans Tirreno Express*, ότι κάθε κράτος μέλος είναι ελεύθερο «να υπαγάγει στη νομοθεσία του περί του ΦΠΑ μια παροχή που συνίσταται στη μεταφορά επιβατών από ένα σημείο του εθνικού του εδάφους σε ένα άλλο, ακόμη και αν τμήμα της μεταφοράς διενεργείται εκτός του εθνικού του εδάφους, υπό τον όρο ότι το κράτος αυτό δεν σφετερίζεται τις φορολογικές αρμοδιότητες άλλων κρατών μελών»¹⁶. Για τον

11 — Βλ. Gest, G., Tixier, G. *Droit Fiscal international*, 2η έκδοση, PUF, Παρίσι, 1990, σ. 17, η οποία αναφέρει ότι «η απόλυτη φορολογική αρμοδιότητα στο εσωτερικό του εθνικού εδάφους συνιστά απαράβατο κανόνα». Βλ., συναφώς, Qureshi, A. H. «The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law», *The Public International Law of Taxation — Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, Λονδίνο, 1994, σ. 29 και 31, και Terra, B. *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, σ. 3. Βλ., επίσης, Rutsel Silvestre, M., *The Jurisdiction to tax in International Law — Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, σ. 7, σ. 15, 16, σ. 23, ιδίως σ. 37 όπου διατυπώνεται η άποψη ότι η φορολογική αρμοδιότητα του κράτους απορρέει από την κυριαρχία του επί του εδάφους του, η οποία προσδιορίζει και τα όρια αυτής της αρμοδιότητας. Ο συντάκτης αναφέρεται ρητώς στην «εδαφική κυριαρχία» του κράτους και παραπέμπει στο σκεπτικό της αποφάσεως Lotus (απόφαση του Μονίμου Δικαστηρίου του Διεθνούς Δικαίου της 7ης Σεπτεμβρίου 1927, Γαλλική Δημοκρατία κατά Τουρκίας, σειρά Α, αριθ. 10, σ. 69) και ειδικότερα στη σκέψη του δικαστή Moore, ο οποίος έκρινε ότι «η αρχή της απόλυτης και αποκλειστικής δικαιοδοσίας εντός των ορίων του εθνικού εδάφους έχει εφαρμογή στους αλλοδαπούς, όπως ακριβώς στους πολίτες ή τους κατοίκους της ημεδαπής» εξάγεται από την άσκηση της εν λόγω δικαιοδοσίας μπορεί να γίνει δεκτή μόνον αν ο αλλοδαπός αποδείξει είτε ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της τοπικής νομοθεσίας λόγω του ότι απολαύει ειδικής ασυλίας είτε ότι η τοπική νομοθεσία αντιβαίνει στο διεθνές δίκαιο.»

12 — Βλ. Churchill, R.R., Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, 3η έκδοση, 1999, σ. 61 ο οποίος ισχυρίζεται ότι «[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters.» [...] «By entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board» (*idem*, p. 65). Όσον αφορά τους λιμένες ως τμήμα των εσωτερικών υδάτων του κράτους, βλ. O'Connell, D. P., *The International Law of the Sea*, τόμος I, Clarendon Press, Οξφόρδη, 1982, σ. 385. Παρατηρείται, επίσης, όπως σημειώνει ο Vignes, D., «La juridiction de l'Etat du port et le navire en droit international», *Le navire en Droit International*, Colloque de Toulon, εκδόσεις A. Pedone, Παρίσι, 1993, σ. 127 έως 150, ιδίως, σ. 127, προσφάτως μια τάση διευρύνσεως της αρμοδιότητας (ή «creeping jurisdiction») του κράτους ελληνομενιμού.

13 — Συναφώς, βλ. για νεότερες εξελίξεις Gilbert, G., *Le Droit International Public de la mer — Le temps de paix*, τόμος II, εσωτερικά ύδατα, Topos Verlag και Librairie Edouard Duchemin, Λιχτενστάιν/Παρίσι, 1981, σ. 79 επί, ιδίως όσον αφορά την αποκλειστική εφαρμογή των φορολογικών νόμων του κράτους ελληνομενιμού στα σταθμευμένα πλοία, σ. 119 έως 125.

14 — Βλ. Churchill, R. R., Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, προαναφερθέν σ. 68, ο οποίος ισχυρίζεται ότι το κράτος ελληνομενιμού νομιμοποιείται «as a matter of strict law» να ασκήσει την αρμοδιότητα στο στο εσωτερικό των πλοίων απλώς και μόνον λόγω της οικειοθελούς εισόδου τους στα εσωτερικά του ύδατα.

15 — Είναι γνωστός, ιδίως, ο εμπορικός ανταγωνισμός μεταξύ των λιμένων για την προσέλκυση των κρουαζιερόπλοίων. Βλ. Combacau, J., Sur, S., *Droit international public*, 5η έκδοση, Montchrestien, Παρίσι, 2001, σ. 461, όσον αφορά το δικαίωμα αρνήσεως της εισόδου σε λιμένα.

16 — — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση *Trans Tirreno Express*, σκέψη 21, και απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Σύλλογος 1990, σ. I-691, σκέψη 18). Στην υπόθεση *Trans Tirreno Express*, το Δικαστήριο χρησιμοποίησε αδιακρίτως τον όρο «άλλα κράτη», εννοώντας λογικώς τόσο τα τρίτα κράτη όσο και τα λοιπά κράτη μέλη. Μολονότι στην υπόθεση εκείνη, διακυβευόταν η φορολογική αρμοδιότητα των άλλων κρατών μελών, εντούτοις η τήρηση της αρχής της εδαφικότητας επιβάλλεται και στην περίπτωση των τρίτων κρατών. Επιπλέον, όπως τόνισε η Ελληνική Κυβέρνηση κατά την επί ακροατηρίου συζήτηση, ο σκοπός αυτός απορρέει από την ανάγκη τηρήσεως του προσδιοριζόμενου με τα άρθρα 2 και 3, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας κατά τόπον πεδίου εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ Βλ. Terra, B., *The place of supply in European VAT*, προαναφερθέν, σ. 3, 4.

λόγο αυτό, το Δικαστήριο επισήμανε, με την απόφασή του *Trans Tirreno Express*, ότι η εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ δεν πρέπει να οδηγεί στον «σφετερισμό των φορολογικών αρμοδιοτήτων άλλων κρατών»¹⁷. Πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ένα κράτος μπορεί να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής του νομοθεσίας εντός των διεθνών υδάτων μόνον εφόσον «δεν καταλαμβάνει χώρο εμπίπτοντα στην εθνική κυριαρχία άλλου κράτους»¹⁸. Συνεπώς, η φορολογική αρμοδιότητα κράτους μέλους κατά την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ περατούται, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, εκεί όπου άρχεται η αρμοδιότητα τρίτων κρατών να φορολογούν τις πραγματοποιούμενες επί του εθνικού τους εδάφους παραδόσεις αγαθών.

Γ — Οι συνέπειες της υπάρξεως σταθμού εκτός της Κοινότητας στις πραγματοποιούμενες επί μεταφορικού μέσου παραδόσεις αγαθών

23. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν από το *Bundesfinanzhof* ερώτημα, είναι αναγκαίο να ληφθούν υπόψη οι συνέπειες της υπάρξεως σταθμού εκτός της Κοινότητας στη φορολόγηση των πραγματοποιούμενων επί μεταφορικού μέσου παραδόσεων αγαθών.

24. Όπως τόνισα προηγουμένως, το άρθρο 8 καθιερώνει ένα απλουστευμένο καθεστώς φορολόγησης των παραδόσεων αγαθών οι

οποίες πραγματοποιούνται επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια του τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω παραδόσεις αγαθών εξακολουθούν να υπόκεινται σε ένα μόνον καθεστώς ΦΠΑ: εκείνο του κράτους αναχωρήσεως του μέσου που διενεργεί την ενδοκοινοτική μεταφορά. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αποφεύγεται η επιστροφή στην εφαρμογή του γενικού κανόνα της αυστηρής εδαφικότητας που προβλέπει η παράγραφος 1, στοιχείο β', του εν λόγω άρθρου, ο οποίος συνεπαγόταν την εφαρμογή, κατά τη διάρκεια του ταξιδιού, τόσων εθνικών καθεστώτων ΦΠΑ όσα και τα κράτη μέλη από τα οποία διέρχονταν το οικείο μεταφορικό μέσο¹⁹.

25. Η ύπαρξη σταθμών εκτός της Κοινότητας δικαιολογεί, βεβαίως, για τους προεκτεθέντες λόγους, την αναστολή της εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ κατά τη διάρκεια των στάσεων σε εδάφη εμπίπτοντα στη φορολογική αρμοδιότητα τρίτων κρατών, όσον αφορά τις πραγματοποιούμενες στα εν λόγω εδάφη παραδόσεις αγαθών. Εντούτοις, το γεγονός αυτό δεν δικαιολογεί τη μη εφαρμογή του απλουστευμένου καθεστώτος σε όλο το υπόλοιπο τμήμα του ταξιδιού, είτε πρόκειται για το κατά κυριολεξία έδαφος της Κοινότητας είτε για διεθνή ύδατα, ακόμη και όταν το μεταφορικό μέσο, απλώς, κινείται προσωρινώς εντός του εδαφικού χώρου τρίτων κρατών, δίχως να διακυβεύεται στην πράξη η φορολογική κυριαρχία άλλων κρατών.

17 — Προαναφερθείσα απόφαση *Trans Tirreno Express*, σκέψη 21.

18 — Όπ.π. σκέψη 18.

19 — Εξάλλου, οι θεωρητικοί του δικαίου υποστηρίζουν σαφώς ότι ο κανόνας του στοιχείου β' συνιστά τον «γενικό κανόνα της έκτης οδηγίας όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών» (*Terra, B., Kajus, J., A Guide to the European VAT Directives*, τόμος I, εκδόσεις IBFD, 2005, σ. 557, ιδίως σ. 559, 560), στην περίπτωση, προφανώς, που τα επίμαχα αγαθά δεν συνιστούν αγαθά προς αποστολή ή μεταφορά, κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

26. Πράγματι, η κατάτμηση σε περισσότερα ενδοκοινοτικά τμήματα —συνεπεία μιας απλής διακοπής στην εφαρμογή του απλουστευμένου καθεστώτος λόγω της υπάρξεως σταθμού εκτός της Κοινότητας— ενός ενιαίου κατ' ουσίαν ενδοκοινοτικού ταξιδιού (στο μέτρο που συνδέει, στην πράξη, μεταξύ τους τα δύο πιο απομακρυσμένα σημεία του κοινοτικού εδάφους όπου παρέχεται η δυνατότητα επιβίβασης και αποβίβασης) αντιβαίνει προδήλως στον σκοπό της απλουστεύσεως που επιδιώκει το στοιχείο γ'. Επιπλέον, το γεγονός ότι η οδηγία σκοπεύει στην αποφυγή κάθε διακυβεύσεως της φορολογικής κυριαρχίας των τρίτων κρατών στους λιμένες τους δεν δικαιολογεί τη μη εφαρμογή του επίμαχου απλουστευμένου καθεστώτος σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, πλην εκείνων στις οποίες απαιτείται πράγματι προς επίτευξη του σκοπού αυτού.

σώτος μόνον για το χρονικό διάστημα που διαρκεί η στάθμευση στα σημεία αυτά²⁰.

28. Αντιθέτως, ουδέν επιχείρημα δικαιολογεί την άποψη ότι, κάθε φορά που το ταξίδι συνεχίζεται εντός κοινοτικού εδάφους κατόπιν μιας σταθμεύσεως, πρέπει να εφαρμόζονται διαδοχικώς διαφορετικά καθεστώτα ΦΠΑ. Αυτή θα ήταν η συνέπεια ενδεχόμενης επιστροφής στην εφαρμογή του καθεστώτος της εδαφικότητας που προβλέπει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', ή στην επαναλαμβανόμενη εφαρμογή του καθεστώτος που καθιερώνει το στοιχείο γ'²¹.

29. Η προτεινόμενη ερμηνεία του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', κατά την οποία κάθε σταθμός εκτός της Κοινότητας συνιστά, απλώς, λόγο αναστολής της εφαρμογής του απλουστευμένου καθεστώτος που θεσπίζει το εν λόγω άρθρο για το χρονικό διάστημα που διαρκεί η στάθμευση, δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να αποτελεί το ενδοκοινοτικό ταξίδι μέρος ενός μακρύτερου ταξιδιού με τόπο αναχωρήσεως ή/και αφίξεως εκτός της Κοινότητας. Αυτός ακριβώς είναι ο λόγος που αμφότεροι οι ορισμοί του τόπου αναχωρήσεως και του τόπου αφίξεως

27. Συνεπώς, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το απλουστευμένο καθεστώς που θεσπίζει έχει εφαρμογή στο σύνολο κάθε ενδοκοινοτικού ταξιδιού, ήτοι κάθε ταξιδιού μεταξύ ενός πρώτου σημείου επιβίβασης ευρισκόμενου στο κοινοτικό έδαφος και του τελευταίου σημείου στο κοινοτικό έδαφος όπου οι επιβάτες έχουν τη δυνατότητα να τερματίσουν το ταξίδι τους. Η ύπαρξη ενδιάμεσων σταθμών εκτός Κοινότητας συνεπάγεται την αναστολή του απλουστευμένου αυτού καθε-

20 — Συνεπώς, οι πραγματοποιούμενες κατά τη διάρκεια της σταθμεύσεως του μεταφορικού μέσου σε λιμένα τρίτου κράτους παραδόσεις αγαθών δεν υπόκεινται στο καθεστώς ΦΠΑ του πρώτου κράτους μέλους από το οποίο ξεκίνησε η ενδοκοινοτική μεταφορά. Κατά το χρονικό αυτό διάστημα, το οικείο μεταφορικό μέσο υπόκειται αποκλειστικώς στη φορολογική αρμοδιότητα του τρίτου κράτους και, κατά συνέπεια, είναι πρόδηλο ότι οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται επί του πλοίου κατά τη διάρκεια της σταθμεύσεως δεν εμπίπτουν στο κατά τόπον πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

21 — Για τους ανωτέρω λόγους δεν συμπεριλαμβανώ την ερμηνεία του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', την οποία μάλλον προκρίνει ο Terra, B., Kajus J., *A guide to the European VAT Directives*, προαναφερθέν, σ. 560, υποσημείωση 552, με το παράδειγμα που παραθέτει.

της μεταφοράς επιβατών μνημονεύουν το ενδεχόμενο της υπέρξεως «σταθμού εκτός της Κοινότητας»²². Είναι πρόδηλο ότι στα τμήματα του ταξιδιού που στερούνται ενδοκοινοτικού χαρακτήρα το απλουστευμένο καθεστώς που καθιερώνει το στοιχείο γ' δεν μπορεί να έχει εφαρμογή.

30. Ομοίως, αν ο τόπος αναχωρήσεως ενός ταξιδιού ευρίσκεται, παραδείγματος χάρη, στη Γερμανία και δεν έχει προβλεφθεί σημείο αφίξεώς του εντός της Κοινότητας, το εν λόγω ταξίδι δεν έχει ενδοκοινοτικό χαρακτήρα, με συνέπεια οι πραγματοποιούμενες επί του μεταφορικού μέσου παραδόσεις αγαθών να υπόκεινται στο αυστηρό καθεστώς εδαφικότητας που θεσπίζει το στοιχείο β'. Στην περίπτωση αυτή, οι παραδόσεις των αγαθών που ευρίσκονται στο γερμανικό έδαφος κατά το χρόνο της παραδόσεως υπόκεινται στον ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος.

Δ — Η προτεινόμενη ερμηνεία της έννοιας του «σταθμού εκτός της Κοινότητας»

31. Μολονότι η έννοια του «σταθμού εκτός της Κοινότητας» είναι, εμφανώς, αποφασιστικής σημασίας, ούτε το γράμμα ούτε ο σκοπός του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', ο οποίος κατά πάσα πιθανότητα υπαγόρευσε την εισαγωγή της εν λόγω έννοιας στο κείμενο της επίμαχης διατάξεως, παρέχουν σαφείς ενδείξεις ως προς την ορθότερη δυνατή ερμηνεία της.

22 — Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, παραδείγματος χάρη, στη Γερμανία, η κανονιστική ρύθμιση που μεταφέρει την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο, ειδικότερα το άρθρο 3ε, παράγραφος 2, του UStG, δεν περιλαμβάνει τις τελευταίες φράσεις των διαλαμβανόμενων στην έκτη οδηγία ορισμών του «τόπου αναχωρήσεως της μεταφοράς επιβατών» και του «τόπου αφίξεως της μεταφοράς επιβατών».

32. Τα κριτήρια ερμηνείας που ασκούν επιρροή εν προκειμένω, απλώς, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι, αφενός, ορισμένες ερμηνείες πρέπει να αποκλεισθούν ως ιδιαιτέρως ασύμβατες με τους επιδιωκόμενους σκοπούς και, αφετέρου, υφίστανται ποικίλες πιθανές ερμηνείες της επίμαχης έννοιας, οι οποίες μπορούν να υποστηριχθούν εξίσου.

33. Φρονώ ότι η ερμηνεία, την οποία προέκρινε το Finanzamt και, εν συνεχεία, υποστήριξε και η Γερμανική Κυβέρνηση, εμπίπτει ακριβώς στην κατηγορία των προδήλως ασύμβατων με τους σκοπούς που επιδιώκει η επίμαχη οδηγία. Στην πράξη, η ερμηνεία αυτή συνεπάγεται την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται κατά την παραμονή του πλοίου στα εσωτερικά ύδατα τρίτου κράτους, όταν παρέχεται στους επιβάτες η δυνατότητα να αποβιβασθούν και να προβούν σε αγορές αγαθών στο έδαφος του εν λόγω κράτους. Θεωρώ ότι η ερμηνεία της έννοιας του «σταθμού» που οδηγεί στο ανωτέρω αποτέλεσμα δεν είναι απολύτως επιθυμητή, λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου με την έκτη οδηγία σκοπού της αποτροπής των συγκρούσεων με τη φορολογική αρμοδιότητα των τρίτων κρατών επί των εδαφών τους²³.

34. Όσον αφορά τις πιθανές και, φαινομενικά, συμβατές με τον σκοπό της οικείας οδηγίας ερμηνείες της επίμαχης έννοιας, το Δικαστήριο είναι, τελικώς, αναγκασμένο να

23 — Προσθέτω, επίσης, όσον αφορά το γράμμα, όπως επισημάνει και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μολονότι ο κοινοτικός νομοθέτης μνημονεύει ρητώς σε διάφορα σημεία του επίμαχου στοιχείου γ' τη δυνατότητα επιβίβασης για πρώτη φορά ή τη δυνατότητα οριστικής αποβίβασης ως κρίσιμο στοιχείο για τον καθορισμό του τόπου αναχωρήσεως και αφίξεως της μεταφοράς, δεν χρησιμοποιεί το κριτήριο αυτό σε σχέση με την έννοια του «σταθμού».

επιλέξει μεταξύ διαφόρων εξίσου υποστηρίξιμων λύσεων που διαφέρουν, κατ' ουσίαν, μόνον ως προς την αυστηρότητα με την οποία διασφαλίζουν τον διπλό σκοπό που επιδιώκει ο νομοθέτης: αφενός, την απλούστευση του εφαρμολζόμενου φορολογικού καθεστώτος και, αφετέρου, την αποφυγή των συγκρούσεων με τη φορολογική κυριαρχία των τρίτων κρατών επί των ευρισκόμενων εκτός της Κοινότητας εδαφών τους.

35. Μεταξύ των υποστηρίξιμων βάσει της τελολογικής θεωρήσεως ερμηνειών, εκείνη η οποία διασφαλίζει κατά τον πλέον αυστηρό τρόπο την αποφυγή συγκρούσεως με τη φορολογική κυριαρχία του τρίτου κράτους όπου ευρίσκεται ο σταθμός ερμηνεύει τον «σταθμό» ως στάθμευση σε έναν κατάλληλο για το επίμαχο μεταφορικό μέσο τόπο (λιμένα, αερολιμένα, σιδηροδρομικό σταθμό)²⁴. Συνεπώς, ανεξαρτήτως του αν παρέχεται στους επιβάτες η δυνατότητα να αποβιβασθούν, παραδειγματος χάρη, από ένα πλοίο κατά τη διάρκεια της παραμονής του σε λιμένα τρίτου κράτους, οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται επί του εν λόγω μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια αυτής της παραμονής δεν ρυθμίζονται από το κοινό σύστημα ΦΠΑ, καθόσον το οικείο πλοίο υπόκειται αποκλειστικώς στη φορολογική κυριαρχία του κράτους του ελλιμενισμού. Εντούτοις, πρόκειται για ερμηνεία η οποία, ως διώκουσα πρωτίστως την επίτευξη του σκοπού της αποτροπής των συγκρούσεων με την εδαφική αρμοδιότητα των τρίτων κρατών, ενδέχεται να καταλήξει σε καταχρήσεις. Ο κίνδυνος αυτός ανακύπτει στο μέτρο που η εν λόγω ερμηνεία νομιμοποιεί την αναστολή της εφαρμογής του θεσπιζόμενου με το στοιχείο γ' καθεστώτος στις παραδόσεις αγαθών που πραγματο-

ποιούνται επί μεταφορικού μέσου κατά τη στάθμευσή του, ως συνέπεια της αποφάσεως για στάθμευση του μεταφορικού μέσου στο έδαφος τρίτου κράτους κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού.

36. Η Επιτροπή πρότεινε μια άλλη υποστηρίξιμη, από τελολογικής απόψεως, ερμηνεία της έννοιας του «σταθμού», την οποία επανέλαβαν με σχεδόν ταυτόσημη διατύπωση τόσο η Ελληνική Κυβέρνηση όσο και η προσφεύγουσα. Σε τελική ανάλυση, η εν λόγω ερμηνεία στηρίζεται στο επιχείρημα ότι η κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', έννοια του «σταθμού» προϋποθέτει δυνατότητα του επιβάτη να αποβιβασθεί από το οικείο μεταφορικό μέσο, ακόμη και για σύντομο χρονικό διάστημα, και να πραγματοποιήσει αγορές αγαθών στο τρίτο κράτος όπου στάθμευσε το μεταφορικό μέσο. Μόνον υπό αυτές τις περιστάσεις μπορεί η υπαγωγή των πραγματοποιούμενων επί του μεταφορικού μέσου παραδόσεων αγαθών στο κοινό σύστημα ΦΠΑ να προκαλέσει την αποφευκτέα σύγκρουση με τη φορολογική αρμοδιότητα τρίτου κράτους. Τούτο σημαίνει ότι η σύγκρουση αρμοδιότητας, η οποία κρίνεται απαράδεκτη λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδίωξε ο νομοθέτης με την εισαγωγή της έννοιας του «σταθμού» στο κείμενο της επίμαχης διατάξεως, μπορεί να ανακύψει μόνο στην περίπτωση που παρέχεται στους επιβάτες δυνατότητα επιλογής μεταξύ της αγοράς αγαθών εντός του μεταφορικού μέσου και της αγοράς αγαθών εκτός αυτού. Με άλλα λόγια: η αποφευκτέα σύγκρουση αρμοδιοτήτων είναι δυνατό να ανακύψει μόνο στην περίπτωση που σε έναν ορισμένο τόπο, παραδειγματος χάρη σε έναν λιμένα, ο οποίος από απόψεως δικαιοδοσίας εμπίπτει στη φορολογική κυριαρχία του κράτους ελλιμενισμού, τα ευρισκόμενα επί του σταθμευμένου μεταφορικού μέσου εμπορικά καταστήματα, μολονότι στην πράξη αποτελούν μέρος της αγοράς στην οποία ανήκουν τα εκτός του πλοίου εμπορικά καταστήματα,

24 — Η απόδοση του κειμένου της οδηγίας στην αγγλική γλώσσα ενισχύει την ερμηνεία αυτή, στο μέτρο που κάνει λόγο, απλώς, για «stop» (στάθμευση) εκτός του κοινοτικού εδάφους.

υπόκεινται, βάσει του κοινοτικού δικαίου, σε έμμεσο καθεστώς φορολογήσεως, διαφορετικό από το ισχύον για τα ευρισκόμενα στο έδαφος του κράτους ελλιμενισμού εμπορικά καταστήματα.

37. Η ερμηνεία αυτή, επίσης, δεν συνάδει πλήρως ούτε με την αρχή της υπαγωγής του μεταφορικού μέσου, αποκλειστικώς, στη φορολογική κυριαρχία του κράτους στο έδαφος του οποίου ευρίσκεται ούτε με τον

σκοπό της αποτροπής ενδεχόμενων συγκρούσεων με τη φορολογική κυριαρχία τρίτων κρατών. Εντούτοις, φρονώ ότι είναι προτιμητέα, δεδομένου ότι είναι λιγότερο πιθανό να ανακύψει σύγκρουση λόγω της ενδεχόμενης εφαρμογής στις πραγματοποιούμενες επί μεταφορικού μέσου παραδόσεις αγαθών διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος από το ισχύον στο έδαφος τρίτου κράτους, στην περίπτωση που δεν παρέχεται δυνατότητα αποβιβάσεως και πραγματοποιήσεως αγορών εκτός του εν λόγω μεταφορικού μέσου

IV — Πρόταση

38. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο υποβληθέν από το Bundesfinanzhof προδικαστικό ερώτημα ως εξής:

«Οι πραγματοποιούμενες από πλοίο σταθμεύσεις σε λιμένες τρίτων κρατών, κατά τη διάρκεια των οποίων οι επιβάτες μπορούν να αποβιβασθούν για σύντομο χρονικό διάστημα, παραδείγματος χάρη προς τον σκοπό τουριστικών επισκέψεων, δίχως να παρέχεται η δυνατότητα, επιβιβάσεως για πρώτη φορά ή οριστικής αποβιβάσεως, συνιστούν “σταθμούς εκτός της Κοινότητας” κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ’, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 και με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 14ης Δεκεμβρίου 1992 για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο μέτρο που παρέχεται στους επιβάτες η δυνατότητα πραγματοποίησεως αγορών στο έδαφος του εν λόγω τρίτου κράτους, με συνέπεια την αναστολή της εφαρμογής του θεσπιζόμενου με την προαναφερθείσα διάταξη καθεστώτος κατά τη διάρκεια της σταθμεύσεως.»