

αρμοδιοτήτων, ο προσδιορισμός του πεδίου εδαφικής εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας πρέπει να γίνεται με γνώμονα τους βασικούς κανόνες των άρθρων 2 και 3, που θέτουν την αυστηρή αρχή της εδαφικότητας, και όχι τις διατάξεις του άρθρου 9, που προβλέπουν τις εξαιρέσεις από τους βασικούς κανόνες.

2. Παρόλον ότι το πεδίο εδαφικής εφαρμογής της οδηγίας 77/388 συμπύπτει με το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης ΕΟΚ, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227, και παρόλον επομένως ότι το σύστημα της οδηγίας εφαρμόζεται υποχρεωτικά και κατ' ανάγκη στο σύνολο του εθνικού εδάφους των κρατών μελών, η οδηγία, ιδίως δε το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), σε

καμιά περίπτωση δεν περιορίζει την ελευθερία που διαθέτουν τα κράτη μέλη να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής τους νομοθεσίας πέραν των κατά κυριολεξία εθνικών τους ορίων, εφόσον δεν αντιπoιούνται τις αρμοδιότητες άλλων κρατών. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος υπάγει στη νομοθεσία του περί ΦΠΑ την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς μεταξύ δύο σημείων που βρίσκονται στο εθνικό έδαφος, έστω και αν μέρος της απόστασης διανύεται εκτός του εθνικού εδάφους, δεν αντίκειται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), υπό τον όρο ότι το εν λόγω κράτος μέλος δεν αντιπoιείται με τον τρόπο αυτό τη φορολογική δικαιοδοσία άλλων κρατών.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

SIR GORDON SLYNN

της 12ης Δεκεμβρίου 1985 *

*Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

Η Trans Tirreno Express SpA μεταφέρει αεροπορικά πρόσωπα και εμπορεύματα από το λιμένα του Λιβόρνου, που βρίσκεται στην ιταλική χερσόνησο, στην Όλβια της νήσου Σαρδηνίας, η οποία είναι ιταλικό έδαφος και αποτελεί τμήμα της Κοινότητας. Την 1η Οκτωβρίου 1981 το Ταμείο ΦΠΑ του Sassari επέβαλε στην εταιρία Trans Tirreno για το σύνολο των μεταφορών που είχε πραγματοποιήσει κατά το έτος 1980 φόρο προστιθέμενης αξίας συνολικού ύψους 943 479 000 LIT. Η Trans Tirreno αμφισβήτησε τη νομιμότητα του μέρους εκείνου του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις αποστάσεις που είχαν διανυθεί στα διεθνή ύδατα και συνιστούσαν το σαφώς μεγαλύτερο μέρος του διάπλου.

Η διαφορά ήχθη ενώπιον της δευτεροβάθμιας επιτροπής εκδικάσεως φορολογικών υποθέσεων του Sassari, η οποία ανέβαλε τη δίκη και υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα ως προς το αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας ΕΟΚ (δηλαδή της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ της 17ης Μαΐου 1977, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) προβλέπει την επιβολή ΦΠΑ μόνο για τις αποστάσεις που διανύονται στο εσωτερικό του εδάφους των κρατών μελών στο πλαίσιο διεθνών μεταφορών (από κράτος σε κράτος) ή αντίθετα και για τις εθνικές μεταφορές (από ένα σημείο σε άλλο του ίδιου κράτους) που διενεργούνται, όπως στην παρούσα υπόθεση, κυρίως στην ανοικτή θάλασσα.

Όπως προκύπτει και από τον τίτλο της, η οδηγία αφορά την «εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλους εργασιών — κοινό σύστημα

* Μετάφραση από τα αγγλικά.

φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση». Το άρθρο 1 επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προσαρμόσουν το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας το οποίο εφάρμοζαν ήδη προς τις διατάξεις της οδηγίας.

Η εν λόγω οδηγία ορίζει επίσης μεταξύ άλλων τα εξής:

« Άρθρο 2

Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή·

2) οι εισαγωγές αγαθών. »

« Άρθρο 3

1) Για την εφαρμογή της παρούσης οδηγίας, ως "εσωτερικό της χώρας" νοείται το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227. »

« Άρθρο 9

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.

2) Εντούτοις: ...

β) τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος, όπου πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις. »

Σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 4, στοιχείο c), του Decreto del Presidente della Repubblica (Προεδρικού Διατάγματος) υπ' αριθ. 633 της 26ης Οκτωβρίου 1972 (Τακτικό Παράρτημα στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ιταλικής Δημοκρατίας, αριθ. φύλλου 292,

σ. 2), όπως τροποποιήθηκε από το Διάταγμα υπ' αριθ. 94, της 31ης Μαρτίου 1979 (Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ιταλικής Δημοκρατίας, αριθ. φύλλου 93, σ. 3011), οι υπηρεσίες μεταφοράς θεωρούνται ότι διενεργούνται στο ιταλικό έδαφος ανάλογα με τη διανυόμενη στο έδαφος αυτό απόσταση.

Το υποβληθέν ερώτημα δεν αφορά μόνο την Ιταλία. Ενδιαφέρει επίσης και τις μεταφορές μεταξύ π.χ. της ηπειρωτικής Γαλλίας και της Κορσικής [όπου, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), και του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 17, απαλλάσσεται υπό τις παρούσες συνθήκες από το φόρο η μεταφορά επιβατών], της ηπειρωτικής Δανίας και του Bornholm, καθώς και μεταξύ Βερολίνου και της υπόλοιπης Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Το ζήτημα θα απασχολήσει στο μέλλον και την Ελλάδα.

Η εταιρία Trans Tirreno και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζονται ότι η οδηγία προβλέπει και νομιμοποιεί μόνο την επιβολή ΦΠΑ για υπηρεσίες μεταφοράς που διενεργούνται στο έδαφος κράτους μέλους και στην αιγιαλίτιδα ζώνη του, έστω και αν ο πλοός αρχίζει και καταλήγει στο έδαφος του κράτους αυτού. Οιαδήποτε άλλη λύση ισοδυναμεί με άσκηση κυριαρχίας επί εδάφους το οποίο δεν αποτελεί τμήμα κράτους μέλους.

Ειδικότερα, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επικαλείται την πρόταση για τη θέσπιση της δέκατης ένατης οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών, την οποία υπέβαλε η Επιτροπή (ΕΕ C 347 της 29.12.1984, σ. 5), σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις της οποίας « πρέπει να δοθεί τέλος στις διαφορές ερμηνείας σχετικά με τον τόπο παροχής ορισμένων υπηρεσιών στον τομέα των αεροπορικών και θαλάσσιων μεταφορών » και σύμφωνα με το άρθρο 1 της οποίας προστίθεται η ακόλουθη φράση στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας: « μια θαλάσσια ή αεροπορική μεταφορά θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε εξ ολοκλήρου στο εσωτερικό της χώρας όταν ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στην εν λόγω χώρα και εφόσον δεν υπήρξε κανένας ενδιάμεσος σταθμός σε άλλη χώρα ».

Η Γαλλία ισχυρίζεται ότι τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να επιβάλλουν ΦΠΑ όταν πρόκειται για μεταφορές που χρησιμοποιούν τα διεθνή ύδατα. Η επιβολή φόρου σε τέτοιου είδους μεταφορές θα έπληττε επί παραδειγματι τις ατιμολοϊκές μεταφορές από τη Νίκαια στην Κορσική, εφόσον θα επιβαλλόταν ΦΠΑ για ολόκληρη την απόσταση, σε σχέση με τις ατιμολοϊκές μεταφορές από τη Γένοβα προς την Κορσική, για τις οποίες δεν θα ήταν δυνατή η επιβολή ΦΠΑ όσον αφορά τις διανυόμενες στην ανοικτή θάλασσα αποστάσεις.

Η Ιταλία, η Δανία και η Επιτροπή τάσσονται με την αντίθετη άποψη. Μολονότι αποδέχονται ότι ο κανόνας αυτός δεν διατυπώνεται σαφώς στην έκτη οδηγία, υποστηρίζουν ότι δεν συντρέχει λόγος να εξαιρεθούν οι υπηρεσίες μεταφοράς στην ανοικτή θάλασσα, όταν η μεταφορά αρχίζει και καταλήγει στο ίδιο κράτος μέλος. Στην αντίθετη περίπτωση, θα καταβαλλόταν κάθε δυνατή προσπάθεια τα πλοία να διέρχονται από διεθνή και όχι από εθνικά ύδατα. Υποστηρίζουν ότι για τις μεταφορές με πλοίο της χώρας στην οποία αρχίζει και καταλήγει η μεταφορά πρέπει να ισχύει το δικαίωμα της σημαίας του πλοίου, οπότε τα αγαθά και οι επιβάτες θεωρούνται πάντοτε ότι βρίσκονται σε εθνικό έδαφος. Υποστηρίζουν ότι σε αντίθετη περίπτωση θα συνέβαινε το παράδοξο τα εμπορεύματα να θεωρούνται ότι εξάγονται και εισάγονται στο ίδιο κράτος μέλος.

Όσον αφορά τα αγαθά, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι σύμφωνα με το άρθρο 8 της οδηγίας ως τόπος παραδόσεως των αγαθών λογίζεται ο τόπος στον οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση κατά την οποία η μεταφορά αρχίζει και καταλήγει στο ίδιο κράτος μέλος, ενώ κατά το άρθρο 11 Α, παράγραφος 2, στοιχείο β), στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται « τα παρεπόμενα

έξοδα, όπως έξοδα προμηθείας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής τον αγοραστή ή τον λήπτη ». Όσον αφορά τα πρόσωπα, ως τόπος εκπληρώσεως των υπηρεσιών μεταφοράς νοείται ο τόπος στον οποίο διενεργείται η μεταφορά σε συνάρτηση με τις διανυόμενες αποστάσεις, βάση δε επιβολής του φόρου είναι, κατά το άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), « οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής » από, μεταξύ άλλων, τον αγοραστή. Εντελώς διαφορετική είναι η περίπτωση της μεταφοράς αγαθών και προσώπων από ένα κράτος μέλος σε άλλο. Δυνάμει των άρθρων 11 Β, παράγραφος 3, και 15, παράγραφοι 1 και 13, τα αγαθά φορολογούνται στη χώρα εισαγωγής με βάση ένα ποσό που περιλαμβάνει την ολική τιμή μεταφοράς, ενώ απαλλάσσονται στη χώρα εξαγωγής. Για τους επιβάτες, κάθε κράτος μέλος επιβάλλει φόρο για το τμήμα εκείνο της διαδρομής που διανύθηκε στο έδαφός του.

Δεν πιστεύω ότι η πρόταση για τη δέκατη ένατη οδηγία πρέπει να ληφθεί υπόψη για την ερμηνεία της έκτης οδηγίας. Είναι σαφές ότι οι γνώμες διίστανται και ότι η Επιτροπή επιδιώκει να αποσαφηνίσει ποια θεωρεί ότι είναι δυνάμει της έκτης οδηγίας η ορθή άποψη, προκειμένου να επιλύσει τις εν λόγω διαφωνίες. Η έκτη οδηγία πρέπει να εξεταστεί καθαυτή.

Στην υπόθεση 168/84, Berkholz κατά Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, Συλλογή 1985, σ. 2251), το Δικαστήριο κλήθηκε να εξετάσει το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας. Έκρινε ότι η εν λόγω διάταξη αποσκοπεί στη θέσπιση μιας ορθολογιστικής οριοθέτησης των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών που ρυθμίζουν το φόρο προστιθέμενης αξίας, με τον ομοίμορφο προσδιορισμό του τόπου στον οποίο πρέπει να φορολογούνται οι παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο

σκοπός της είναι η αποφυγή του ενδεχομένου να έχουν τη δυνατότητα επιβολής φορολογίας ταυτόχρονα δύο χώρες, γεγονός που θα μπορούσε να οδηγήσει σε διπλή φορολογία, και σε ορισμένες περιπτώσεις η αποφυγή του ενδεχομένου της μη φορολόγησης. Το Δικαστήριο έκρινε περαιτέρω ότι, δυνάμει του άρθρου 3, το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας συμπίπτει για κάθε κράτος μέλος με το πεδίο εφαρμογής της οικείας φορολογικής νομοθεσίας. Συνεπώς, το άρθρο 9 δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών να επιβάλλουν φόρο εκτός του πεδίου της εδαφικής κυριαρχίας τους επί των πλοίων θαλάσσης που υπάγονται στη δικαιοδοσία τους. Στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο έκρινε ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος είχε το δικαίωμα να φορολογήσει τους ιδιοκτήτες κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια, που ήταν εγκατεστημένοι επί οχημάτων, στην κύρια ή μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησής.

Η υπόθεση πάντως εκείνη αφορούσε την παράγραφο 1 του άρθρου 9, το γενικό δηλαδή κανόνα που ορίζει ως τόπο παροχής των υπηρεσιών την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του ή τον τόπο της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του, και όχι την παράγραφο 2, η οποία ορίζει, κατά παρέκκλιση, ως τόπο παροχής των υπηρεσιών τον τόπο όπου πραγματοποιείται η μεταφορά.

Κατ' εμέ, η ερμηνεία που δίνει γενικά η Επιτροπή στην οδηγία είναι ορθή. Σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών εντός ενός κράτους μέλους, ως τόπος στον οποίο βρίσκεται το αγαθό όταν αρχίζει η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να νοηθεί ο τόπος της παραδόσεως και η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει και τα έξοδα μεταφοράς (άρθρα 8 και 11 Α, παράγραφος 2, στοιχείο β). Όταν πρόκειται για παράδοση αγαθών από κράτος μέλος σε άλλο, τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων και των εξόδων μεταφοράς, απαλλάσσονται από το φόρο στη χώρα εξαγωγής, οφείλεται όμως φόρος στη χώρα εισαγωγής και η βάση επιβολής του περιλαμβάνει τα έξοδα μετα-

φοράς (άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 13, άρθρο 10, παράγραφος 3, και άρθρο 11 Β, παράγραφος 3, στοιχείο β).

Όσον αφορά τη μεταφορά προσώπων εντός ενός κράτους μέλους, ο ΦΠΑ οφείλεται για το ταξίδι εντός του εν λόγω κράτους μέλους, δεδομένου ότι «η παροχή» αφορά όλο το ταξίδι και ο φόρος καταβάλλεται για την αντιπαροχή. Σε περίπτωση μεταφοράς προσώπου στην οποία εμπλέκονται δύο ή περισσότερα κράτη μέλη, οφείλεται φόρος σε κάθε κράτος μέλος για το μέρος της απόστασης που διανύεται σε κάθε κράτος, δεδομένου ότι κάθε μέρος συνιστά αντίστοιχα τόπο παροχής. Τελικά, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 5, οι μεταφορές προσώπων θα φορολογούνται στη χώρα αναχωρήσεως για το σύνολο της διανυόμενης στο εσωτερικό της Κοινότητας διαδρομής.

Εντούτοις, σε ένα σημείο δεν συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση μεταφοράς προσώπων. Η παράγραφος όμως αυτή, σε αντίθεση με άλλα άρθρα, δεν διακρίνει ρητά μεταξύ μεταφοράς προσώπων και μεταφοράς αγαθών. Διατυπώνεται κατά τρόπο γενικό. Νομίζω ότι μπορεί κάλλιστα να εφαρμοστεί στην περίπτωση μεταφοράς αγαθών ως αυτοτελούς παροχής, όχι όμως στη μεταφορά αγαθών που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παράδοσης των αγαθών. Σε αντίθεση περίπτωση, θα υφίστατο προφανώς κενό στην οδηγία. Δεν θεωρώ ότι υφίσταται τέτοιο κενό.

Όπως προκύπτει σαφώς από το προοίμιο, ένας από τους ουσιώδεις στόχους της οδηγίας ήταν η αποφυγή συγκρούσεως αρμοδιοτήτων. Έτσι, τα άρθρα 8 και 9 αναλαμβάνουν να προσδιορίσουν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, με σκοπό κυρίως να εξαιλέψουν τις διαφωνίες σχετικά με τον καθορισμό του κράτους μέλους στο οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες. Όταν όλες οι υπηρεσίες παρέχονται εντός ενός κράτους μέλους, τότε δεν υφίσταται σύγκρουση: στην περίπτωση αυτή τα κρίσιμα σημεία είναι α) τότε επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του

φόρου — αυτό συμβαίνει δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 2, «κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών»· και β) ποια είναι η βάση επιβολής του φόρου, η οποία συνίσταται, δυνάμει του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, σε «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής από τον αγοραστή», στην οποία περιλαμβάνονται, κατά το άρθρο 11 Α, παράγραφος 2, στοιχείο β), και τα έξοδα μεταφοράς. Μολονότι αυτά είναι τα κρίσιμα ζητήματα, πιστεύω, σε αντίθεση με την ιταλική κυβέρνηση, ότι τα άρθρα 8 και 9 καθορίζουν τον τόπο κάθε μορφής παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, περιλαμβάνονται δηλαδή και οι παραδόσεις ή παροχές που πραγματοποιούνται αποκλειστικά εντός ενός κράτους μέλους.

Δεδομένου ότι το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας συμπίπτει με το πεδίο εφαρμογής της οικείας φορολογικής νομοθεσίας, όπως δέχτηκε το Δικαστήριο στην υπόθεση 168/84, θεωρώ ότι το βασικό ερώτημα είναι κατά πόσον η οδηγία απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ΦΠΑ για το σύνολο της μεταφοράς μεταξύ δύο σημείων που βρίσκονται στο έδαφος τους, εφόσον ένα μέρος της μεταφοράς πραγματοποιείται στην ανοικτή θάλασσα. Στο βαθμό που κανένα τμήμα της διανυόμενης απόστασης δεν ανήκει στο έδαφος ή στην αιγιαλίτιδα ζώνη άλλου κράτους μέλους, δεν νομίζω ότι από την οδηγία προκύπτει καμιά τέτοια απαγόρευση. Επιπλέον η δυνατότητα αυτή επιβολής ΦΠΑ συνάδει κατ' εμέ προς το άρθρο 10, παράγραφος 2, σύμφωνα με το οποίο οι παροχές υπηρεσιών μεταφοράς θεωρείται ότι «πραγματοποιούνται» κατά την έναρξη της μεταφοράς (στο ηπειρωτικό έδαφος) ή, όπως τείνω να πιστέψω (κατ' αναλογία προς την παράδοση αγαθών), κατά την ολοκλήρωσή της (στη Σαρδηνία).

Επομένως, σύμφωνα με την οδηγία, η Ιταλία έχει την ευχέρεια να θεωρήσει ότι η συνολική μεταφορά από το ηπειρωτικό έδαφος της στη Σαρδηνία συνιστά παροχή υπηρεσιών μεταφοράς, υποκείμενη σε ΦΠΑ, έστω και αν ένα

μέρος της απόστασης διανύεται στην ανοικτή θάλασσα. Πιστεύω ότι το συμπέρασμα αυτό δεν συνάγεται από οιοδήποτε κανόνα διεθνούς δικαίου σχετικά με τη σημαία του πλοίου, έστω και αν ήταν επιπλέον δυνατόν να θεωρηθεί ότι τα πλοία με ιταλική σημαία αποτελούν ιταλικό έδαφος όσον αφορά τον καθορισμό του τόπου μεταφοράς. Ο ίδιος κανόνας ισχύει και για τα αγαθά ή τα πρόσωπα που μεταφέρονται ατμοπλοϊκώς με πλοία υπό άλλη σημαία. Αυτό προκύπτει όχι από οιοδήποτε κανόνα δικαίου σχετικά με την εθνικότητα των πλοίων, αλλά από την ορθή ερμηνεία του σκοπού της οδηγίας.

Οι διοικητικές φύσεως δυσχέρειες που ανακύπτουν κατά τον υπολογισμό του τμήματος εκείνου της απόστασης που έχει διανυθεί στην ανοικτή θάλασσα δεν θα μπορούσαν να δώσουν λαβή για ερμηνεία της οδηγίας αντίθετη προς τη σαφή της διατύπωση, αλλ' αντίθετα επιρρωννούν την ερμηνεία ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο της διαδρομής μεταξύ δύο σημείων που βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος, εφόσον δεν μεσολαβεί διέλευση από άλλο έδαφος.

Η Γαλλία δέχεται την άποψη αυτή, ότι δηλαδή τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιβάλλουν ΦΠΑ για όλη τη διανυόμενη απόσταση, συμπεριλαμβανομένης και της διέλευσης από την ανοικτή θάλασσα. Η Ιταλία, η Δανία και η Επιτροπή υποστηρίζουν επιπλέον ότι υφίσταται υποχρέωση επιβολής φόρου για το σύνολο της διανυόμενης απόστασης. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η διέλευση από την ανοικτή θάλασσα απαγορεύεται να υπολογισθεί ως τμήμα της διανυόμενης απόστασης.

Η απάντηση στο ερώτημα αν υφίσταται υποχρέωση επιβολής του φόρου αυτού δεν είναι αναγκαία για την έκδοση της απόφασης του ιταλικού δικαστηρίου στην παρούσα υπόθεση· αρκεί ότι η επιβολή του είναι δυνατή. Για το λόγο αυτό, καθώς και επειδή υπάρχει δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, ενώπιον της ολομέλειας του Δικαστηρίου κατά άλλου κρά-

τους μέλους, ενδεχομένως δεν είναι ευκαταίο αλλ' ούτε και αναγκαίο το τμήμα να αποφανθεί ως προς το αν η επιβολή του φόρου αυτού είναι υποχρεωτική για το σύνολο της απόστασης που διανύθηκε. Για την περίπτωση όμως που το τμήμα κρίνει ότι οφείλει να αποφανθεί σχετικά, οφείλω να εξετάσω και το σημείο αυτό.

Το ζήτημα αυτό δεν επιλύθηκε στην υπόθεση 168/84. Το Δικαστήριο έκρινε τότε ότι η οδηγία δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών να επιβάλλουν το φόρο, χωρίς να αποφανθεί ότι συντρέχει σχετική υποχρέωση των κρατών μελών.

Όπως ανέφερα ήδη, η οδηγία πουθενά δεν αναφέρει ρητά ότι υφίσταται υποχρέωση επιβολής φόρου για το σύνολο της διανυόμενης απόστασης, συμπεριλαμβανομένης και της απόστασης που διανύεται στην ανοικτή θάλασσα. Εξάλλου, ο βασικός σκοπός της οδηγίας είναι η εναρμόνιση των κοινοτικών κανόνων περί ΦΠΑ· αυτό φαίνεται από τον υπότιτλο «κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση».

Από τη στιγμή που αποδειχθεί ότι η μεταφορά γίνεται μεταξύ δύο σημείων που βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος, πρέπει να ισχύουν οι ίδιοι κανόνες σε όλα τα κράτη μέλη. Εφόσον η επιβολή του φόρου από τα κράτη μέλη εξαρτάται από τον τόπο της παροχής και από τη γενεσιουργό αιτία του φόρου, νομίζω ότι με βάση την επιχειρηματολογία που αναπτύχθηκε στην παρούσα υπόθεση ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται για όλη τη διανυόμενη απόσταση, έστω και αν ένα μέρος της διανύεται στην ανοικτή θάλασσα. Θα ήταν παράδοξο η μέθοδος επιβολής του φόρου να διαφέρει ανάλογα με το αν η μεταφορά μεταξύ δύο ίδιων σημείων που βρίσκονται σε ένα κράτος μέλος πραγματοποιούνταν οδικώς ή διά θαλάσσης.

Αν αντίθετα η μεταφορά γίνεται εν μέρει μέσω του εδάφους, συμπεριλαμβανομένων της αιγιαλίτιδας ζώνης και του εναέριου χώρου, άλλου κράτους, μέλους ή μη της Κοινότητας, τότε υπεισέρχονται άλλοι παράγοντες και επομένως οι απόψεις που εκφράστηκαν στο πλαίσιο της παρούσας δίκης δεν αφορούν άμεσα τις μεταφορές μεταξύ Βερολίνου και της υπόλοιπης Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

Πάντως, υπό τις περιστάσεις αυτές θεωρώ ότι στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

Η έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ειδικότερα δε το άρθρο 9, παράγραφος 2, της οδηγίας, δεν έχει την έννοια ότι απαγορεύεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ΦΠΑ για τις μεταφορές αγαθών και προσώπων από ένα σημείο του εδάφους τους σε άλλο, έστω και αν η μεταφορά αυτή διενεργείται κατά κύριο λόγο ή εν μέρει στην ανοικτή θάλασσα, υπό την προϋπόθεση ότι για τη μεταφορά δεν χρησιμοποιείται καθόλου το έδαφος ή η αιγιαλίτιδα ζώνη άλλου κράτους μέλους ή τρίτου κράτους.

Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αποφανθεί επί των εξόδων των διαδικών στην κύρια δίκη: τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν τα κράτη μέλη που παρενέβησαν και η Επιτροπή δεν αποδίδονται.