

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ( δεύτερο τμήμα )

4 Ιουλίου 1985 \*

Στην υπόθεση 168/84,

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

**Gunter Berkholz**, κυρίου της ατομικής επιχείρησης abe-Werbung Alfred Berkholz, με έδρα το Αμβούργο,

και

**Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, και του άρθρου 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου ( 77/388/ΕΟΚ ), της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους κύκλους εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ( δεύτερο τμήμα )

συγκείμενο από τους Ο. Due, πρόεδρο τμήματος, Ρ. Pescatore και Κ. Bahlmann, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. F. Mancini

γραμματέας: Η. Α. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν

- κατά την έγγραφη διαδικασία, η Γαλλική Δημοκρατία, εκπροσωπούμενη από τον Jean-Claude Antonetti, υπάλληλο της Γενικής Γραμματείας της Διυπουργικής Επιτροπής για ζητήματα ευρωπαϊκής οικονομικής συνεργασίας,
- κατά την προφορική διαδικασία, το Βασίλειο της Δανίας, εκπροσωπούμενο από τον Laurids Mikaelson, νομικό σύμβουλο του Υπουργείου Εξωτερικών, και
- κατά την έγγραφη και προφορική διαδικασία, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εκπροσωπούμενη από τον Friedrich-Wilhelm Albrecht, νομικό σύμβουλό της,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 6ης Ιουνίου 1985,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

## ΑΠΟΦΑΣΗ

( Το μέρος που περιέχει τα περιστατικά παραλείπεται )

## Σκεπτικό

- 1 Με Διάταξη της 30ής Απριλίου 1984, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Ιουλίου 1984, το Finanzgericht του Αμβούργου υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, και του άρθρου 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου ( 77/388/ΕΟΚ ), 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 ιστορικό της διαφοράς

- 2 Όπως προκύπτει από τη Διάταξη παραπομπής, η εταιρία *abe-Werbung Alfred Berkeholz*, με έδρα το Αμβούργο, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, ασχολείται μεταξύ άλλων με την τοποθέτηση και εκμετάλλευση κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια, ηλεκτροφώνων που λειτουργούν με κέρματα ( συσκευών *juke-box* ), καθώς και άλλων παρόμοιων συσκευών. Οι περισσότερες από τις εν λόγω συσκευές είναι εγκατεστημένες σε καφεζυθαστοτόρια του Schleswig-Holstein και του Αμβούργου, ενώ ορισμένοι κερματοδέκτες για τυχερά παιχνίδια έχουν τοποθετηθεί και σε δύο πορθμεία του Deutsche Bundesbahn ( οργανισμού των γερμανικών ομοσπονδιακών σιδηροδρόμων ) που εκτελούν τακτικά δρομολόγια μεταξύ Puttgarden, που βρίσκεται στη γερμανική νήσο Fehmarn, και Rødbyhavn της Δανίας. Τους εν λόγω κερματοδέκτες συντηρούν, επιδιορθώνουν και αντικαθιστούν κατά τακτικά χρονικά διαστήματα υπάλληλοι της εταιρίας *abe*, οι οποίοι προβαίνουν επί τόπου στην εκκαθάριση των λογαριασμών με τον Deutsche Bundesbahn, αφιερώνοντας ένα μέρος του χρόνου απασχολήσεώς τους για τη διεκπεραίωση των εν λόγω εργασιών· πάντως, η προσφεύγουσα δεν απασχολεί μόνιμο προσωπικό επί των εν λόγω πλοίων.
- 3 Οι γερμανικές φορολογικές αρχές εκτιμούν ότι το 10 % περίπου του κύκλου εργασιών από τους κερματοδέκτες πραγματοποιείται κατά το χρονικό διάστημα που τα πλοία είναι αγκυροβολημένα στο γερμανικό λιμένα, το 25 % κατά το χρόνο που διανύουν τη γερμανική αιγιαλίτιδα ζώνη, ενώ το υπόλοιπο ποσοστό πραγματοποιείται είτε στην ανοικτή θάλασσα είτε στην αιγιαλίτιδα ζώνη της Δανίας ή το δανικό λιμένα. Το Finanzamt ( Οικονομική Εφορία ) του Hamburg-Mitte-Altstadt, καθού, φορολόγησε το σύνολο του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε η εταιρία *abe* επί των δύο πορθμείων κατά το 1980, επιβάλλοντας το φόρο κύκλου εργασιών στην έδρα της εταιρίας στο Αμβούργο, δηλαδή στο πεδίο εφαρμογής της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας, σύμφωνα με το άρθρο 3 α ), παράγραφος 1, του γερμανικού νόμου του 1980 περί φόρου κύκλου εργασιών, το οποίο θεσπίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1,

της έκτης οδηγίας. Εξάλλου, το καθού θεωρεί ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 2, και του άρθρου 8, παράγραφος 1, περίπτωση 5, του παραπάνω νόμου του 1980, που αντιστοιχούν στο άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας, επειδή ο κύκλος εργασιών από τις συσκευές δεν εξυπηρετεί άμεσες ανάγκες πλοίων θαλάσσης.

- 4 Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη υποστηρίζει ότι οι επίδικες υπηρεσίες παρασχέθηκαν από μονάδα εκμεταλλεύσεως κατά την έννοια του άρθρου 3 α), παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του νόμου του 1980, ή μόνιμη εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ευρισκόμενη επί πλοίου· θεωρεί, συνεπώς, ότι μόνο το 10 %, συν, στη χειρότερη περίπτωση, το 25 % του κύκλου εργασιών που πραγματοποιούν οι τοποθετημένες επί των πλοίων συσκευές, υπόκειται στη γερμανική φορολογία. Ισχυρίζεται περαιτέρω ότι το σύνολο του κύκλου εργασιών των τοποθετημένων επί των πλοίων συσκευών απαλλάσσεται εν πάση περιπτώσει από το φόρο κύκλου εργασιών δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 4, παράγραφος 2, και του άρθρου 8, παράγραφος 1, περίπτωση 5, του νόμου του 1980, που αντιστοιχούν στο άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας, επειδή πραγματοποιείται για τις άμεσες ανάγκες πλοίων θαλάσσης στο βαθμό που ικανοποιείται η ανάγκη ψυχαγωγίας στα πλοία και ακριβέστερα η ανάγκη ψυχαγωγίας των επιβατών τους.
- 5 Το Finanzgericht θεωρεί ότι ο σκοπός για τον οποίο θεσπίστηκε το άρθρο 9 της οδηγίας ήταν η καθιέρωση της σαφούς και απλής βασικής αρχής ότι οι παροχές υπηρεσιών που υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας διέπονται από την εθνική νομοθεσία. Όπως προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου, με την εν λόγω διάταξη πρόκειται να καταστεί δυνατός, χάρη στην εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών επί του θέματος, ο περιορισμός των συγκρούσεων αρμοδιότητας, καθώς και η δικαιότερη κατανομή του δημοσιονομικού βάρους μεταξύ των κρατών μελών, λαμβανομένου συγχρόνως υπόψη του γεγονότος ότι ένα σημαντικό μέρος των ιδίων πόρων της Κοινότητας προέρχεται από την είσπραξη του ΦΠΑ στα διάφορα κράτη μέλη.
- 6 Κατά το Finanzgericht, η παροχή των επίδικων υπηρεσιών δεν εμπίπτει σε καμία από τις απαλλαγές τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 2 του άρθρου 9 της οδηγίας, και επομένως πρέπει να ισχύσει εν προκειμένω η εξαγγελλόμενη στην παράγραφο 1 γενική αρχή, κατά την οποία ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Το Finanzgericht διερωτάται επ' αυτού μήπως η αντιπαράθεση των όρων « έδρα » και « μόνιμη εγκατάσταση » απεικονίζει εννοιολογική διαφορά υπό την έννοια ότι οι προϋποθέσεις για τη μόνιμη εγκατάσταση είναι διαφορετικές και λιγότερο αυστηρές στο θέμα της οργάνωσης του προσωπικού και του τεχνικού εξοπλισμού.
- 7 Στο πλαίσιο αυτό, το Finanzgericht υπογραμμίζει τα προβλήματα που θέτει ο καθορισμός του εδαφικού πεδίου εφαρμογής της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, όσον

αφορά, αφενός μεν, τις όμοιες υπηρεσίες που παρέχονται υπό τις αυτές προϋποθέσεις στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, αφετέρου δε, τον προσδιορισμό του φορολογικού καθεστώτος που διέπει την παροχή υπηρεσιών επί πλοίων που πλέουν στην ανοικτή θάλασσα, ιδιαίτερα όταν αυτό συμβαίνει σε απομακρυσμένες από το εθνικό έδαφος θάλασσες.

- 8 Το Finanzgericht θεωρεί ότι η ερμηνεία της οδηγίας έχει αποφασιστική σημασία προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η εφαρμογή των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας θα είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της οδηγίας. Το ίδιο ισχύει, κατά την άποψη του Finanzgericht, και για την ερμηνεία του πίνακα απαλλαγών που προβλέπονται από το άρθρο 15 της οδηγίας και επαναλαμβάνονται στα άρθρα 4 και 8 του εθνικού νόμου, λαμβανομένου υπόψη του στόχου που καθορίζει η ενδέκατη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της οδηγίας, ότι δηλαδή « πρέπει να καταρτιστεί κοινός πίνακας απαλλαγών με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη ».
- 9 Προς το σκοπό αυτό, το Finanzgericht υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:
- 1) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 (οδηγίας 77/388/ΕΟΚ), περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι με τον όρο μόνιμη εγκατάσταση νοούνται και οι εγκαταστάσεις για την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας ( όπως για παράδειγμα η εκμετάλλευση κερματοδοκτών για τυχερά παιχνίδια ) επί πλοίου που πλέει έξω από το εθνικό έδαφος στην ανοικτή θάλασσα, και, αν ναι, ποιες είναι οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση;
  - 2) Το άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι οι μόνες υπηρεσίες που παρέχονται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων θαλάσσης είναι εκείνες που συνδέονται αναγκαία με τη ναυσιπλοΐα ή συμπεριλαμβάνονται σε αυτές και όσες άλλες υπηρεσίες παρέχονται επί των πλοίων αλλά δεν διαφέρουν από τις αντίστοιχες που παρέχονται στην ξηρά, όπως η εκμετάλλευση κερματοδοκτών για τυχερά παιχνίδια;

### **Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο**

- 10 Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν παρατηρήσεις η κυβέρνηση του Βασιλείου του Δανίας, η κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας και η Επιτροπή.

- 11 Η Δανική κυβέρνηση παρατηρεί ότι η φορολόγηση υπηρεσιών που παρέχονται επί πλοίων θαλάσσης εγείρει ζητήματα σχετικά με τον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας τόσο από άποψη γεωγραφικού χώρου όσο και από άποψη προσώπων. Θεωρεί ότι εν πάση περιπτώσει δεν είναι δυνατό να υποστηρίζεται ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να φορολογούν τις παρεχόμενες επί πλοίων υπηρεσίες μόνο εφόσον τα πλοία βρίσκονται εντός της επικράτειάς τους. Με το άρθρο 3 η οδηγία προσδιορίζει το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της παραπέμποντας στο άρθρο 227 της Συνθήκης, το οποίο δεν περιλαμβάνει ακριβέστερο ορισμό του πεδίου εφαρμογής από άποψη γεωγραφικού χώρου ή προσώπων. Συνεπώς, εναπόκειται στα κράτη μέλη να ορίσουν το πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας τους σύμφωνα με τους κανόνες του διεθνούς δικαίου. Το πεδίο εφαρμογής της ίδιας της οδηγίας συμπίπτει με τα όρια αυτά. Άρα, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν ανεμπόδιστα τη φορολογική τους νομοθεσία επί των πλοίων που φέρουν τη σημαία τους, ακόμη και όταν βρίσκονται εκτός της επικράτειάς τους. Ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία ένα πλοίο βρίσκεται στα ύδατα άλλου κράτους, το διεθνές δίκαιο δεν απαγορεύει την εφαρμογή της νομοθεσίας του κράτους, τη σημαία του οποίου φέρει το πλοίο, σε πράξεις που λαμβάνουν χώρα επί του πλοίου· εννοείται βέβαια ότι οι διατάξεις αυτές δεν μπορούν να εφαρμοστούν παρά μόνο κατά τη στιγμή που το πλοίο εγκαταλείπει τη ζώνη κυριαρχίας του άλλου κράτους. Επομένως, δεν αποκλείεται η εφαρμογή των φορολογικών νόμων του κράτους, τη σημαία του οποίου φέρει το πλοίο, ακόμη και όταν το τελευταίο βρίσκεται εκτός της επικράτειάς του. Κάθε κράτος επιλέγει επ' αυτού τη φορολογική πολιτική που θεωρεί ως λογική. Κατά τη δανική κυβέρνηση, οι φορολογικές διαφορές που ενδέχεται να ανακύψουν από την εφαρμογή των διαφορετικών αυτών αντιλήψεων μπορούν να επιλυθούν χωρίς δυσκολίες με τη συνεργασία των ενδιαφερόμενων κρατών. Στην προκειμένη περίπτωση, ουδέποτε ανέκυψαν δυσκολίες μεταξύ της Δανίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας· σχετικά με την επίμαχη διαδρομή, οι δανικές αρχές ευθύνονται για τα δανικά πορθμεία, ενώ οι γερμανικές για τα γερμανικά. Ως προς το δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο, η δανική κυβέρνηση είναι της γνώμης ότι η εκμετάλλευση των κερματοδεκτών δεν ανήκει στην κατηγορία των υπηρεσιών που παρέχονται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων θαλάσσης κατά το άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας.
- 12 Οι παρατηρήσεις της γαλλικής κυβέρνησης αφορούν αποκλειστικά το θέμα της ερμηνείας των επίδικων διατάξεων της έκτης οδηγίας. Η γαλλική κυβέρνηση θεωρεί ότι ως « μόνιμη εγκατάσταση» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας μπορεί να νοηθεί οιοδήποτε κέντρο ασκήσεως δραστηριοτήτων από το οποίο ο φορολογούμενος διενεργεί τακτικά πράξεις που υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Θεωρεί, επομένως, ότι η τοποθέτηση επί πλοίων που πλέουν στην ανοικτή θάλασσα κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια ή άλλων αυτόματων συσκευών, τη συντήρηση, επισκευή και αντικατάσταση των οποίων εξασφαλίζει επί τόπου και σε μόνιμη βάση το προσωπικό εκείνου που έχει την εκμετάλλευσή τους, αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης. Ως προς το δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht, η γαλλική κυβέρνηση θεωρεί περαιτέρω ότι η εκμετάλλευση κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια επί πλοίων δεν εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας.

- 13 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, στο πλαίσιο του άρθρου 9 της οδηγίας, ο όρος « μόνιμη εγκατάσταση » κατέχει την ίδια ιεραρχική θέση με τον όρο « έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ». Θεωρεί ότι η αύξηση του αριθμού των αυτόματων συσκευών που είναι ικανές να παρέχουν υπηρεσίες ανεξάρτητα από την παρουσία προσώπων οδηγεί αναγκαστικά στο συμπέρασμα ότι οι συσκευές αυτές πρέπει καταρχήν να θεωρούνται ως « μόνιμη εγκατάσταση » κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η λύση αυτή οδηγεί στην ορθολογική κατανομή των αρμοδιοτήτων ως προς τη φορολογία, σύμφωνα με τη γενική αρχή του δικαίου του φόρου κύκλου εργασιών η οποία προβλέπει ότι τα εμπορεύματα και οι υπηρεσίες φορολογούνται στο κράτος στο οποίο αναλίσκονται τα εμπορεύματα ή παρέχονται οι υπηρεσίες. Από τα παραπάνω η Επιτροπή συνάγει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από τέτοιες συσκευές, καθώς άλλωστε και άλλες υπηρεσίες που παρέχονται από ανθρώπους στην ανοικτή θάλασσα, πρέπει να απαλλάσσονται από οιοδήποτε φόρο. Ως προς την ερμηνεία του άρθρου 15 της οδηγίας, η Επιτροπή θεωρεί ότι η εκμετάλλευση κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως παροχή που παρέχεται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων θαλάσσης κατά την έννοια του άρθρου 15, περίπτωση 8, της οδηγίας.

**Ως προς τον όρο μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας ( πρώτο ερώτημα )**

- 14 Στο πρώτο ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht πρέπει να δοθεί απάντηση ενόψει του στόχου που επιδιώκει το άρθρο 9 στο πλαίσιο του όλου συστήματος της οδηγίας. Όπως μπορεί να συναχθεί από την έβδομη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου, η εν λόγω διάταξη αποσκοπεί στη θέσπιση μιας ορθολογικής οριοθέτησης των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών που ρυθμίζουν το φόρο προστιθέμενης αξίας, με τον ομοιόμορφο προσδιορισμό του τόπου στον οποίο πρέπει να φορολογούνται οι παρεχόμενες υπηρεσίες. Η παράγραφος 2 του άρθρου 9 καθορίζει μια σειρά συγκεκριμένων σημείων αναφοράς, ενώ η παράγραφος 1 θέτει σχετικά διάταξη 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, ικανών να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία, αφετέρου δε, της μη φορολογήσεως εσόδων.

- 15 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, ορίζει ότι:

« 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. »

- 16 Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για παροχή υπηρεσιών επί πλοίων θαλάσσης, πρέπει καταρχάς να προσδιοριστεί το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Σύμφωνα με την αρχή που καθορίζει το άρθρο 3, ότι «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», το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας συμπύπτει για κάθε κράτος μέλος με το πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας του περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Όπως ορθά διευκρίνισε η δανική κυβέρνηση, το άρθρο 9 δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών να επιβάλλουν φόρο για παροχές υπηρεσιών εκτός του πεδίου της εδαφικής κυριαρχίας τους, επί πλοίων θαλάσσης που υπάγονται στη δικαιοδοσία τους. Σε αντίθεση λοιπόν με την άποψη της προσφεύγουσας στην κύρια δίκη, την οποία υποστηρίζει η Επιτροπή, σε καμιά περίπτωση η οδηγία δεν επιβάλλει τη φορολογική απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχονται στην ανοικτή θάλασσα ή γενικότερα εκτός της επικράτειας του κράτους το οποίο ασκεί τη δικαιοδοσία του επί του πλοίου, ανεξάρτητα από το αν οι επίμαχες παροχές συνδέονται προς την έδρα των οικονομικών δραστηριοτήτων του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές ή προς μια άλλη μόνιμη εγκατάσταση.
- 17 Ως εκ τούτου, εναπόκειται στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών να προσδιορίσουν, στο πλαίσιο των δυνατοτήτων που προσφέρει η οδηγία, ποιο είναι το προσφορότερο από φορολογική άποψη σημείο αναφοράς για μια συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, αυτό το σημείο αναφοράς είναι κατά προτεραιότητα ο τόπος στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, υπό την έννοια ότι το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιείται η παροχή, δεν παρουσιάζει ενδιαφέρον παρά μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί σε ορθή λύση από φορολογική άποψη ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος.
- 18 Όπως προκύπτει από την αλληλουχία των όρων που χρησιμοποιεί το άρθρο 9 και το σκοπό της διάταξης αυτής, ο οποίος εκτέθηκε πιο πάνω, δεν τίθεται θέμα αναγωγής της παροχής υπηρεσιών σε εγκατάσταση διαφορετική από την έδρα παρά μόνο αν η εγκατάσταση αυτή εμφανίζει τουλάχιστον μια ελάχιστη συνοχή, εφόσον δηλαδή υπάρχει σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Προφανώς, η εγκατάσταση αυτόματων συσκευών που λειτουργούν ως παιχνίδια επί πλοίων θαλάσσης, οι οποίες συντηρούνται κατά μη τακτά χρονικά διαστήματα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση, ιδίως όταν η μόνιμη έδρα του έχοντος την εκμετάλλευση των συσκευών αυτών αποτελεί κατάλληλο σημείο αναφοράς για την επιβολή της φορολογίας.

- 19 'Αρα, στο πρώτο ερώτημα του Finanzgericht πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η εγκατάσταση για την άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων, όπως η εκμετάλλευση κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια, επί πλοίου που πλέει έξω από το εθνικό έδαφος στην ανοικτή θάλασσα δεν είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης παρά μόνο αν για την εν λόγω εγκατάσταση πρέπει να υπάρχει σε μόνιμη βάση το ανθρωπινό και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών και εφόσον η έδρα των οικονομικών δραστηριοτήτων του παρέχοντος τις υπηρεσίες δεν αποτελεί κατάλληλο σημείο αναφοράς για την παροχή των υπηρεσιών αυτών.

**Ως προς την ερμηνεία του άρθρου 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας (δεύτερο ερώτημα)**

- 20 Κατά το άρθρο 15 της οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν και με σκοπό να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση: « ... 4. τις παραδόσεις αγαθών, τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό μεταξύ άλλων πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θάλασσας και εκτελούν μεταφορά επιβατών επί κομίστρω ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα· ... 5. τις παραδόσεις, μετατροπές, επιδιορθώσεις, εργασίες συντηρήσεως, ναυλώσεις και μισθώσεις πλοίων θαλάσσης... 8. τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των προβλεπόμενων στην περίπτωση 5, οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των αναφερόμενων στην περίπτωση αυτή πλοίων θαλάσσης και του φορτίου τους ».
- 21 Όπως προκύπτει από το σύνολο των παραπάνω διατάξεων, οι απαλλασσόμενες σύμφωνα με την περίπτωση 8 παροχές δεν είναι παρά μόνο εκείνες που έχουν άμεση σχέση με τις ανάγκες των πλοίων θαλάσσης και του φορτίου τους, δηλαδή οι παροχές που είναι αναγκαίες για την εκμετάλλευση των εν λόγω πλοίων. Ως τέτοια όμως παροχή δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί η εγκατάσταση κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια, ο σκοπός των οποίων συνίσταται στην ψυχαγωγία της πελατείας και οι οποίοι επομένως δεν έχουν καμία εγγενή σχέση με τις ανάγκες της ναυσιπλοΐας.
- 22 Στο δεύτερο επομένως ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από αυτό απαλλαγή δεν καλύπτει και την εκμετάλλευση των κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια των εγκατεστημένων επί των πλοίων θαλάσσης που αναφέρει το άρθρο αυτό.

## Επί των δικαστικών εξόδων

- 23 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η κυβέρνηση του Βασιλείου της Δανίας, η κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας 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 το χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ( δεύτερο τμήμα ),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Finanzgericht του Αμβούργου με διάταξη της 30ής Απριλίου 1984, αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 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, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι η εγκατάσταση για την άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων, όπως η εκμετάλλευση κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια, επί πλοίου που πλέει έξω από το εθνικό έδαφος στην ανοικτή θάλασσα δεν είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης παρά μόνο αν για την εν λόγω εγκατάσταση πρέπει να υπάρχει σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών και εφόσον η έδρα των οικονομικών δραστηριοτήτων του παρέχοντος τις υπηρεσίες δεν αποτελεί κατάλληλο σημείο αναφοράς για την παροχή των υπηρεσιών αυτών.
- 2) Το άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη από αυτό απαλλαγή δεν καλύπτει και την εκμετάλλευση των κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια των εγκατεστημένων επί των πλοίων ανοικτής θαλάσσης που αναφέρει το άρθρο αυτό.

Due

Pescatore

Bahlmann

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 4 Ιουλίου 1985.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος του δεύτερου τμήματος

O. Due