

1. Το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, συμπίπτει για τα κράτη μέλη με το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής τους νομοθεσίας στον τομέα αυτό. Συνεπώς, το άρθρο 9 της οδηγίας που αφορά τον προσδιορισμό του σημείου αναφοράς των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει φορολογία για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν εκτός της επικρατείας του επί πλοίου θαλάσσης υπαγόμενου στη δικαιοδοσία του.
2. Εναπόκειται σε κάθε κράτος μέλος να επιλέξει, στο πλαίσιο των δυνατοτήτων που προσφέρει η οδηγία 77/388, το προσφορότερο από φορολογική άποψη σημείο αναφοράς για τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας, το κατά προτεραιότητα σημείο αναφοράς είναι 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 από φορολογική άποψη λύση ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος.
3. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388, που αφορά το φορολογικό σημείο αναφοράς των παρεχόμενων υπηρεσιών, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι η εγκατάσταση για την άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων, όπως η εκμετάλλευση κερματοδοκτών για τυχερά παιχνίδια επί πλοίου που πλέει 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 υφίσταται σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών και εφόσον η έδρα ασκήσεως των οικονομικών δραστηριοτήτων του παρέχοντος τις υπηρεσίες δεν αποτελεί κατάλληλο σημείο αναφοράς για την παροχή των υπηρεσιών αυτών.
4. Το άρθρο 15, περίπτωση 8, της οδηγίας 77/388, σχετικά με την απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχονται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων θαλάσσης, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη από αυτό απαλλαγή δεν καλύπτει και την εκμετάλλευση κερματοδοκτών για τυχερά παιχνίδια εγκατεστημένων επί των πλοίων.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

G. FEDERICO MANCINI

της 6ης Ιουνίου 1985 *

*Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. Το Finanzgericht του Αμβούργου ζητεί από το Δικαστήριο, στο πλαίσιο δίκης με αντικεί-

μενο την επιβολή ΦΠΑ επί των κερδών γερμανικής εταιρίας που εκμεταλλεύεται συσκευές για τυχερά παιχνίδια εγκατεστημένες σε πορθμεία που εκτελούν δρομολόγια μεταξύ Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και

* Μετάφραση από τα ιταλικά.

Δανίας, την ερμηνεία των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου (77/388/ΕΟΚ), της 17ης Μαΐου 1977, « περί εναρμονίσεως 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). Συγκεκριμένα, το παραπέμπον δικαστήριο σας ζητεί να ερμηνεύσετε τον όρο « μόνιμη εγκατάσταση », τον οποίο χρησιμοποιεί η διάταξη που ορίζει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, καθώς και την απαλλαγή που προβλέπεται για την παροχή υπηρεσιών οι οποίες προορίζονται να καλύπτουν τις « άμεσες ανάγκες των πλοίων ».

Η εταιρία *abe-Werbung* του Αμβούργου, κύριος της οποίας είναι ο *Gunter Berkholz*, είναι διαφημιστικό γραφείο, ασχολείται όμως και με την εγκατάσταση και εκμετάλλευση αυτόματων κερματοδοκτών που λειτουργούν ως τυχερά παιχνίδια, δηλαδή συσκευών που, ανάλογα με την έκβαση του παιχνιδιού, είτε κρατούν το ποσό που στοιχηματίζει ο παίκτης είτε του το επιστρέφουν στο πολλαπλάσιο. Κατά το τέλος του 1980, η εν λόγω εταιρία εκμεταλλευόταν εξήντα έξι τέτοιες συσκευές, από τις οποίες πενήντα πέντε βρίσκονταν στην ξηρά (στο *Schleswig-Holstein* και στο *Άμβουργο*) και έντεκα επί δύο πορθμείων του *Deutsche Bundesbahn* (οργανισμού γερμανικών ομοσπονδιακών σιδηροδρόμων) που συνδέουν το γερμανικό λιμένα του *Puttgarden* με το δανικό λιμένα *Rødbyhavn*. Κατά το ίδιο έτος, ο *Bundesbahn* εισέπραξε, λόγω της άδειας που είχε δώσει για την εγκατάσταση και εκμετάλλευση των συσκευών, το 62 % των κερδών που είχε πραγματοποιήσει η *abe-Werbung*.

Η *abe-Werbung* απασχολεί στα πορθμεία επί δύο ημέρες την εβδομάδα και σε μόνιμη βάση δύο συνεργάτες της, η εργασία των οποίων συνίσταται: α) στη διατήρηση σε καλή κατάσταση, στην επιδιόρθωση και στην αντικατάσταση των συσκευών, και β) στην εξαγωγή των κερμάτων από τις συσκευές και στη μέτρηση και εκκαθάριση των σχετικών ποσών από κοινού με το προσωπικό των γερμανικών σιδηροδρόμων. Η εταιρία δεν διαθέτει δικούς της χώρους στο πλοίο. Έχει όμως τη δυνατότητα να φυλάσσει στα γραφεία του κυβερνήτη τη συσκευή καταμετρήσεως των κερμάτων, να φυλάσσει σε κλειστούς χώρους ανταλλακτικά, πλήρεις συσκευές και κλειδιά ασφαλείας, μερικές φορές δε να καταθέτει

προς φύλαξη τα εισπραχθέντα ποσά στα ταμεία των πλοίων.

Το 1980 η *abe-Werbung* εισέπραξε από την εκμετάλλευση των εξήντα έξι συσκευών της 636 000 περίπου γερμανικά μάρκα, από τα οποία 346 701,20 μάρκα προέρχονταν από τις συσκευές που ήταν εγκατεστημένες στα πορθμεία. Από το τελευταίο αυτό ποσό το 10 % είχε πραγματοποιηθεί στο γερμανικό φορολογικό έδαφος [κατά την έννοια της παραγράφου 1, εδάφιο 2, πρώτο εδάφιο, του *Umsatzsteuergesetz* (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών) εφεξής *UStG*] και συγκεκριμένα κατά την παραμονή των πορθμείων στο λιμάνι του *Puttgarten*. Το 25 % προερχόταν από τη χρήση των συσκευών κατά το χρόνο διανύσεως των υδάτων που περιλαμβάνονται μεταξύ του εν λόγω εδάφους (της δασμολογικής γραμμής) και του ορίου της γερμανικής αιγιαλίτιδας ζώνης (παράγραφος 1, εδάφιο 3, πρώτο εδάφιο, του *UStG*).

Το *Finanzamt* του *Hamburg-Mitte-Altstadt* επέβαλε στο σύνολο των κερδών που προέρχονταν από τις τοποθετημένες στα πορθμεία συσκευές το γερμανικό φόρο κύκλου εργασιών. Η άποψή του είναι η εξής: α) σύμφωνα με το άρθρο 3, περίπτωση α), παράγραφος 1, του *UStG*, που υλοποιεί το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ο κύκλος εργασιών συνδέεται με την έδρα της εταιρίας, η δε *abe-Werbung* έχει την έδρα της στη Γερμανία· και β) στην προκειμένη περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 4, παράγραφος 2, και 8, παράγραφος 1, περίπτωση 5, του *UStG* (άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας), επειδή οι παρεχόμενες από τις αυτόματες συσκευές υπηρεσίες δεν εξυπηρετούν τις άμεσες ανάγκες των πλοίων.

Αντίθετα, η εταιρία υποστηρίζει ότι: α) οι παροχές για τις οποίες πρόκειται παρέχονται από μία « οργανική μονάδα » (κατά την έννοια του άρθρου 3, περίπτωση α), παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του *UStG*) ή από « μόνιμη εγκατάσταση » (κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας), που βρίσκονται επί πλοίου· επομένως στο φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται μόνο τα κέρδη που πραγματοποιούνται στο γερμανικό φορολογικό έδαφος, και β) ικανοποιώντας την ανάγκη ψυχαγωγίας των επιβατών, οι παροχές αυτές εξυπηρετούν τις άμεσες ανάγκες των πλοίων και συνεπώς απαλλάσσονται από το φόρο.

Το έβδομο τμήμα του Finanzgericht του Αμβούργου, το οποίο επελήφθη προσφυγής της *abe-Werbung*, ανέβαλε την έκδοση της απόφασής του και με Διάταξη της 30ής Απριλίου 1984 σας υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, τα ακόλουθα 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 προστιθέμενης 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 κερματοδεκτών 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 υπάρξει «*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 κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια;

Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η γαλλική κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ενώ κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση παρενέβησαν η γερμανική και η δανική κυβέρνηση.

2. Με το πρώτο ερώτημα καλείστε να προσδιορίσετε τον τόπο των φορολογητέων πράξεων για την περίπτωση κατά την οποία οι υπηρεσίες παρέχονται από αυτόματος κερματοδέκτης για τυχερά παιχνίδια, τοποθετημένους επί πλοίων που εκτελούν δρομολόγια μεταξύ των εδαφών δύο κρατών μελών.

Επαναλαμβάνω ότι η κρίσιμη διάταξη περιλαμβάνεται στο άρθρο 9 της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με την παράγραφο 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*», ελλείπει δε αυτών, «*ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του*». Η παράγραφος 2 όμως προβλέπει διάφορες εξαιρέσεις: έτσι, όταν πρόκειται για «*πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες*», καθώς και για παροχές υπηρεσιών παρεπόμενες προς τις δραστηριότητες αυτές (στοιχείο γ), πρώτη περίπτωση), ή για «*παρεπόμενες μεταφορικές δραστηριότητες όπως η φόρτωση, εκφόρτωση, συντήρηση και ... παρόμοιες δραστηριότητες*» [στοιχείο γ), δεύτερη περίπτωση], κρίσιμος είναι ο τόπος στον οποίο λαμβάνουν χώρα οι εν λόγω δραστηριότητες.

Όπως προκύπτει από τη Διάταξη παραπομπής και από τις παρατηρήσεις της Επιτροπής, οι επίδικες παροχές είναι άσχετες με τις τελευταίες αυτές περιπτώσεις. Πράγματι, η υπαγωγή τους στις δραστηριότητες που απαριθμούνται στην πρώτη περίπτωση είναι αδύνατη λόγω του ούτως ειπείν «*κινητού*» χαρακτήρα τους, ενώ εξάλλου δεν έχουν καμία σχέση με τη φόρτωση, εκφόρτωση και συντήρηση των πλοίων, και συνεπώς δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη η δεύτερη περίπτωση. Επομένως, δεν απομένει παρά η προσφυγή στο γενικό κανόνα της παραγράφου 1. Όπως αναφέρθηκε ήδη, η διάταξη αυτή προβλέπει δύο κύρια και ένα επικουρικό κριτήριο. Τα πρώτα στηρίζονται στην *έδρα της οικονομικής δραστηριότητας* του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή στη *μόνιμη εγκατάσταση* από την οποία παρέχει τις υπηρεσίες. Το τρίτο, το οποίο ισχύει μόνο σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσφυγή στα άλλα δύο, συνίσταται στον τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Ο όρος «*έδρα της οικονομικής δραστηριότητας*» δεν αποτελεί αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος και επομένως δεν

θέτει κανένα ζήτημα. Περιορίζομαι να παρατηρήσω λοιπόν ότι ο όρος αυτός νοείται υπό τεχνική έννοια: αφορά δηλαδή την έδρα της εταιρίας όπως προκύπτει από τη συστατική πράξη της εταιρίας στην οποία ανήκει η παρέχουσα τις υπηρεσίες επιχείρηση. Περισσότερο περίπλοκη είναι η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης». Καταρχάς, ως διευκρινίσουμε στο Finanzgericht ότι το «μόνιμο» είναι ισόδυναμο του «διαρκούς» ή «συνεχούς» και αντίθετο του «πρόσκαιρου» ή «περιστασιακού». Αυτό όμως δεν αρκεί. Μια εγκατάσταση για την άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων, ιδίως όταν αυτή παρέχει υπηρεσίες που εκτείνονται στο χρόνο, απαιτεί τουλάχιστον μια ελάχιστη οργάνωση. Αλλά δεν νοείται οργάνωση, δηλαδή οργανωμένο σύνολο αγαθών και προσώπων, χωρίς καταμερισμό εργασίας. Επομένως, ο παρέχων υπηρεσίες θα πρέπει να διαθέτει, αφενός μεν, υλικά μέσα, αφετέρου δε, συνεργάτες που να τον επικουρούν στην εκμετάλλευση και διαχείριση τους.

Στο σημείο αυτό δίδεται στο παραλέπμο δικαστήριο η ερμηνεία που ζητεί: μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, μπορεί να είναι μια εγκατάσταση (όπως οι κερματοδέκτες για τυχερά παιχνίδια), υπό την προϋπόθεση όμως ότι έχει τοποθετηθεί σε διαρκή βάση, η δε εκμετάλλευσή της απαιτεί την απασχόληση προσωπικού.

Ένα τελευταίο ζήτημα: ποιο από τα δύο κύρια κριτήρια που προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρέπει να υπερισχύσει σε περίπτωση, όπως εν προκειμένω, κατά την οποία η έδρα και η μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος υπηρεσίες δεν συμπίπτουν; Επ' αυτού η διάταξη σιωπά, ενώ ούτε οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας ούτε διαφωτίζουν, δεδομένου ότι στην έβδομη αιτιολογική σκέψη γίνεται μεν λόγος για «έδρα», κατά πάσα όμως πιθανότητα όχι με την τεχνική του όρου έννοια. Προτείνω λοιπόν προσφυγή στη γενική αρχή, σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ πρέπει να εισπράττεται στον τόπο αναλώσεως του προϊόντος. Πράγματι, με τον τρόπο αυτό, προτιμάται το κριτήριο που επιτρέπει τον εντο-

πισμό της παροχής με μεγαλύτερη ακρίβεια και δεν χωρεί αμφιβολία ότι μεταξύ των δύο προσφορότερο για την περίπτωση είναι το προφανώς ακριβέστερο κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης.

Το συμπέρασμα αυτό έχει γενικότερη σημασία: αποδεικνύεται όμως ιδιαίτερα χρήσιμο στην προκειμένη περίπτωση, κατά την οποία η οικονομική δραστηριότητα δεν εκδηλώνεται μόνο στο εσωτερικό ενός κράτους, αλλά εκτείνεται στη γεωγραφική σφαίρα εφαρμογής δύο διαφορετικών φορολογικών νομοθεσιών. Άρα, η δραστηριότητα αυτή εντοπίζεται στο πλοίο και, ανεξάρτητα από το κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης, θα υπαχθεί στην εθνική νομοθεσία του πλοίου.

3. Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα που, όπως ενθυμείστε, αφορά τη δυνατότητα απαλλαγής των επίμαχων παροχών, δεν πρόκειται να μακρηγορήσω. Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη υποστηρίζει ότι συντρέχει απαλλαγή. Πράγματι, είναι αναγκαία η ψυχαγωγία των επιβατών και του πληρώματος των πλοίων, ειδικότερα δε των πορθμείων. Οι κερματοδέκτες για τυχερά παιχνίδια ικανοποιούν την ανάγκη αυτή και συνεπώς μπορούν να θεωρηθούν ότι προορίζονται να ικανοποιηθούν «τις άμεσες ανάγκες των ... πλοίων θαλάσσης και του φορτίου τους», σύμφωνα με το άρθρο 15, περίπτωση 8, της έκτης οδηγίας.

Δεν είμαι ηθικολόγος. Θεωρώ μάλιστα ότι στη γνωστή παραδοξολογία του De Maistre — «l'effet principal du jeu, et qui le met au rang des institutions les plus précieuses, c'est qu'il force les hommes à se regarder» (η βασική συνέπεια του παιχνιδιού, που το ανάγει σε έναν από τους χρησιμότερους θεσμούς, έγκειται στο ότι αναγκάζει τους ανθρώπους να κοιταχθούν) — υπάρχουν πολλά ψήγματα αλήθειας. Συμπερασματικά, το επιχείρημα της *abe-Werbung* θα μπορούσε να με πείσει προσωπικά. Πρέπει όμως να αναγνωρίσω, όπως παρατηρούν η Επιτροπή καθώς και η γαλλική και δανική κυβέρνηση, ότι *άμεσες ανάγκες του πλοίου* μπορούν να θεωρούνται μόνο εκείνες που είναι σύμφυτες με τη ναυσι-

πλοία και κατά συνέπεια απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες που είναι αναγκαίες για πράξεις όπως η πλοήγηση, η ρυμούλκηση, η χρήση των λιμενικών εγκαταστάσεων, η εκφόρτωση των μεταφερόμενων εμπορευμάτων κλπ. Η διασκέ-

δαση των επιβατών — οι οποίοι άλλωστε δεν αποτελούν μέρος του « φορτίου » — αξίζει να τύχει της δέουσας φροντίδας, δεν έχει όμως καμία σχέση με τις δραστηριότητες αυτές.

4. Για όλους τους προαναφερθέντες λόγους, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα που του υπέβαλε το έβδομο τμήμα του Finanzgericht του Αμβούργου, με Διάταξη της 30ής Απριλίου 1984, στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιόν του υπόθεσης μεταξύ του Gunter Berkholz, κυρίου της εταιρίας abe-Werbung, και του Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt:

- 1) το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (77/388/ΕΟΚ) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι ο όρος « μόνιμη εγκατάσταση » περιλαμβάνει μια εγκατάσταση σαν τους κερματοδέκτες για τυχερά παιχνίδια, υπό τον όρο ότι είναι τοποθετημένη σε συγκεκριμένο τόπο σε διαρκή βάση, η δε εκμετάλλευσή της απαιτεί την απασχόληση προσωπικού·
- 2) το άρθρο 15, περίπτωση 8, της εν λόγω οδηγίας πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι μόνο οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται κατ' ανάγκη με τη ναυσιπλοία προορίζονται να ικανοποιήσουν τις άμεσες ανάγκες του πλοίου ή του φορτίου του.