

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTONIO LA PERGOLA
της 17ης Ιουλίου 1997 *

I — Το προδικαστικό ερώτημα και το κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται

1. Με το σημερινό προδικαστικό ερώτημα, το Δικαστήριο καλείται να παράσχει στο Bundesfinanzhof τα αναγκαία ερμηνευτικά στοιχεία, προκειμένου να αποφανθεί επί της ορθής κατανομής μεταξύ των κρατών μελών, στο έδαφος των οποίων παρέχεται δεδομένη υπηρεσία οδικής μεταφοράς επιβατών στο πλαίσιο οργανωμένου ταξιδιού, της συνολικής αντιπαροχής που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής, όσον αφορά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, στο πλαίσιο των διεθνών μεταφορών επιβατών, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:

α) για την εξακριβωση της βάσεως επιβολής του φόρου επί του τμήματος της μεταφοράς που αντιστοιχεί στο εσωτερικό μιας χώρας, η συνολική αντιπαροχή πρέπει να κατανέμεται πάντοτε

ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος στάσεως και αναμονής μεταξύ των διαφόρων τμημάτων μεταφοράς, για παράδειγμα στην περίπτωση εκπαιδευτικών ταξιδιών, ή

β) η διάταξη αυτή περιέχει μόνο έναν κανόνα σχετικά με τον τόπο της παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς, σύμφωνα με τον οποίο ο τόπος αυτός πρέπει απλώς να ορίζεται ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις, με αποτέλεσμα τα κράτη μέλη να είναι ελεύθερα να προσδιορίζουν το κριτήριο βάσει του οποίου πρέπει να κατανέμεται η συνολική αντιπαροχή μεταξύ φορολογητέου και μη φορολογητέου τμήματος της μεταφοράς.

2. Κατά το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, του Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes, της 26ης Νοεμβρίου 1979 (του νόμου περί τροποποίησης του γερμανικού νόμου περί ΦΠΑ, στο εξής: UStG 1980), υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνει εξ επαχθούς αιτίας ένας επιχειρηματίας στο πλαίσιο της επιχειρησεώς του εντός της λεγόμενης «περιφέρειας εισπράξεως». Ως περιφέρεια εισπράξεως νοείται το κατά τόπο πεδίο εφαρμογής του νόμου, με εξαίρεση των ελεύθερων ζωνών και των περιοχών στις οποίες προβλέπεται η μη εφαρμογή της γερμανικής τελωνειακής νομοθεσίας.

Το άρθρο 3a, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG 1980 ορίζει ως τόπο παροχής των

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

υπηρεσιών μεταφοράς (κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα περί του τόπου παροχής των υπηρεσιών, που περιέχεται στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου) τον τόπο στον οποίο εκτελείται η μεταφορά. Εντούτοις, αν μια μεταφορά δεν περιορίζεται μόνο στην περιφέρεια εισπράξεως, στον νόμο εμπλπτει μόνο το τμήμα της μεταφοράς το οποίο εκτελείται εντός της περιφέρειας αυτής.

Το κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το σημερινό προδικαστικό ερώτημα συμπληρώνεται από το άρθρο 10, παράγραφος 1, του USiG 1980, κατά το οποίο τη βάση επιβολής του φόρου συνιστά το σύνολο της αντιπαροχής που κατέβαλε ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών, πλην του ίδιου του ΦΠΑ.

3. Οι προπαρατεθείσες διατάξεις του USiG 1980 αποτελούν κατ' ουσία τη μεταφορά στη γερμανική έννομη τάξη των άρθρων 2, 3, παράγραφος 1¹, 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή της προαναφερθείσας οδηγίας 77/388/ΕΟΚ² (στο εξής: έκτη οδηγία)³.

1 — Η παράγραφος αυτή κατέστη παράγραφος 2, κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 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/ΕΟΚ (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1)

2 — Έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εφαρμογής των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίωμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3 — Κρίσιμο επίσης — από διαφορετική όμως άποψη, καθώςσον αποκλείει την εφαρμογή της έκτης οδηγίας εν προκειμένω — είναι το άρθρο 26 της εν λόγω οδηγίας (που έχει μεταφερθεί στο γερμανικό δίκαιο με το άρθρο 25 του USiG 1980), το οποίο θεσπίζει ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδιών και τους διοργανωτές περιηγήσεων που χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο (ενώ η Binder παρέχει ευθέως, με δικά της οχήματα, τις μεταφορικές υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στις τουριστικές περιηγήσεις που διοργανώνει η ίδια). Βλ. κατωτέρω υποσημείωση 22.

Συγκεκριμένα, το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας καθιερώνει τη λεγόμενη αρχή της εδαφικότητας, κατά την οποία «στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται (...) 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 αυτήν». Επομένως, δεν υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ οι πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της εθνικής επικράτειας, ακόμη και από φορολογούμενους εγκατεστημένους σ' αυτήν, ενώ οι εντός ημεδαπής πράξεις φορολογούνται ανεξάρτητα από την εθνικότητα της επιχειρήσεως που την πραγματοποιεί.

Το άρθρο 3, παράγραφος 1 (σήμερα παράγραφος 2)⁴, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι, «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».

Δεδομένου ότι η «εισαγωγή υπηρεσιών» δεν αποτελεί, κατά τα φορολογικά δίκαια των κρατών μελών (αντίθετα απ' ό,τι συμβαίνει με την εισαγωγή αγαθών), φορολογητέα πράξη, η έκτη οδηγία περιέχει, προς τον σκοπό αποφυγής του ενδεχομένου δημιουργίας ανωμαλιών στις περιπτώσεις διασυνοριακών παροχών υπηρεσιών, ένα

4 — Βλ. ανωτέρω υποσημείωση 1.

σύνθετο σύστημα διατάξεων για τον προσδιορισμό του τόπου της παροχής⁵. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον τίτλο VI («Τόπος των φορολογητέων πράξεων»), ορίζει στην παράγραφο 1 — προς τον σκοπό απλουστεύσεως και αποφυγής του ενδεχομένου δυσχερειών στην ερμηνεία εννοιών όπως «τόπος χρησιμοποιήσεως» ή «αξιοποιήσεως» της υπηρεσίας⁶ — ότι ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται, κατά παρέκκλιση από την αυστηρή αρχή της εδαφικότητας, «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».

Εντούτοις, η παράγραφος 2 του προαναφερθέντος άρθρου 9 προβλέπει «ορισμένες παρεκκλίσεις από τον γενικό κανόνα [της παραγράφου 1] για ορισμένες ειδικές παροχές για τις οποίες δεν είναι ενδεδειγμένη η πλασματική αναγωγή της έδρας των δραστηριοτήτων του παρέχοντος τις υπηρεσίες σε τόπο παροχής και για τις οποίες καθορίζει άλλα κριτήρια αναφοράς»⁷. Ειδικότερα, κατά την παράγραφο 2, στοιχείο β', της εν λόγω διατάξεως, «τόπος παροχής

υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος όπου πραγματοποιείται η μεταφορά, *ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις*»⁸.

Τέλος, το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας καθιέρωσε την ενιαία κοινοτική έννοια της «βάσης επιβολής του φόρου». Αν δεν υπήρχε η έννοια αυτή, η μελλοντική πλήρης εναρμόνιση του συντελεστή ΦΠΑ⁹ και η εφαρμογή του για τον προσδιορισμό των «ιδίων πόρων»¹⁰ θα οδηγούσαν σε μη

8 — Η υπογράμμιση δική μου. Θα ήθελα παρεμπιπτόντως να παρατηρήσω ότι έχει γίνει δεκτό ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας «μπορεί κάλλιστα να εφαρμοστεί [πέραν της περιπτώσεως της μεταφοράς προσώπων] στην περίπτωση μεταφοράς αγαθών ως αυτοτελούς παροχής, όχι όμως στη μεταφορά αγαθών που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παράδοσης των αγαθών»: βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Slynn στην υπόθεση 283/84 (όπ. π. υποσημείωση 7, σ. 232, συγκεκριμένα σ. 235). Επιπλέον, θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι, σύμφωνα με το οριστικό καθεστώς, η μεταφορά προσώπων θα μπορεί να φορολογείται στη χώρα αναχώρησεως για ολόκληρη την εντός της Κοινότητας διαδρομή: βλ. άρθρο 28, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις μεταφορές προσώπων, την οποία υπέβαλε η Επιτροπή στις 5 Νοεμβρίου 1992 (ΕΕ C 307, σ. 11).

9 — Πράγματι, μόνο η καθιέρωση ενιαίου συντελεστή (έτσι και αν ο συντελεστής αυτός περιλαμβάνει έναν ενιαίο συνήθη συντελεστή και έναν ενιαίο μειωμένο συντελεστή) θα επιτρέψει τη δημιουργία ενός συστήματος κατά το οποίο «η φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών [θα] βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης στο κράτος μέλος καταγωγής των παραδιδόμενων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών, χωρίς να ύφεται, όσον αφορά το κοινοτικό εμπόριο μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο, η αρχή της απόδοσης του φορολογικού εσόδου, που αντιστοιχεί στην επιβολή του φόρου στο επίπεδο της τελικής κατανάλωσης, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική αυτή κατανάλωση»: βλ. έβδομη αιτιολογική σκέψη της προπαρατεθείσας στην υποσημείωση 1 οδηγίας 91/680/ΕΟΚ. Βλ. επίσης Meurani, J.: «Taxe sur la valeur ajoutée», στο C. Gavaldà-R. Kovar (dir.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Παρίσι 1992 (έκδοση σε κινητή φύλλα, Μάρτιος 1996), τόμος III, παράγραφοι 132 έως 134. Ο συνήθης και ο μειωμένος συντελεστής του ΦΠΑ για την περίοδο από 1η Ιανουαρίου 1997 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1998 αναφέρονται στο άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιείται με το άρθρο 1 της οδηγίας 96/95/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1996, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά το επίπεδο του ελάχιστου συντελεστή (ΕΕ L 338, σ. 89).

10 — Κατά τα προβλεπόμενα από την απόφαση 70/243/ΕΚΑΧ, ΕΟΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 1970, περί αντικαταστάσεως των οικονομικών εισορητών των κρατών μελών από ιδίους πόρους της Κοινότητας (GU L 94, σ. 19), οι ίδιοι πόροι με τους οποίους χρηματοδοτείται πλήρως ο προϋπολογισμός της Κοινότητας περιλαμβάνουν ένα ποσοστό του ΦΠΑ που εισπράττεται εντός των κρατών μελών. Βλ. επίσης την απόφαση 94/728/ΕΚ του Συμβουλίου, της 31ης Οκτωβρίου 1994, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ L 293, σ. 9).

5 — Βλ. Terra, B. J. M., και Kajus, J.: *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, τόμος 1, Άμστερνταμ, 1993, μέρος 2, κεφάλαιο VI, σ. 23.

6 — Βλ. Amand, C., και Van Besien, J.: «Value Added Tax», στο λήμμα «Άρθρο 99 της Συνθήκης» του *European Law Reporter* (CCH Ed. Ltd.), τόμος 2, Biccstier 1962 (έκδοση σε κινητά φύλλα: Μάρτιος 1996), σ. 2351 έως 2363. Πράγματι, η επιβολή του ΦΠΑ επί των παροχών υπηρεσιών στον τόπο όπου προσφέρονται όντως στους πελάτες, πράγμα που αποτελεί τον σκοπό του άρθρου 9, παράγραφος 2, φαίνεται να αποτελεί το κριτήριο που ανταποκρίνεται περισσότερο από οποιοδήποτε άλλο στη λογική ενός φόρου που πλήττει τις καταναλωτικές δαπάνες των κατ' ιδίαν καταναλωτών: βλ. Bouliard-Labarde, M.-C.: «La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive», στο B. Noël και B. Plagnel (επιμ.), *La fiscalité du commerce extérieur*, Παρίσι 1992, σ. 97, συγκεκριμένα σ. 98.

7 — Βλ. απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, *Trans Tirreno Express* (Συλλογή 1986, σ. 231, σκέψη 16).

συγκρίσιμα (άρα άδिका) αποτελέσματα στα διάφορα κράτη μέλη. Ειδικότερα, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, το προαναφερθέν άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', ορίζει ότι βάση επιβολής φόρου στο εσωτερικό της χώρας είναι, όσον αφορά τις «συνήθειες» παροχές υπηρεσιών¹¹, «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει (...) ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον (...) λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

II — Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

4. Το σημερινό προδικαστικό ερώτημα ανέκλυσε κατά την ενώπιον του Bundesfinanzhof εκδίκαση της αναιρέσεως που άσκησε η εταιρία Reisebüro Binder GmbH (στο εξής: Binder) κατά της απορρίψεως της προσφυγής που είχε ασκήσει κατά της αποφάσεως της Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας νομικών προσώπων Στουτγάρδης, στο εξής: Finanzamt) περί εκκαθαρίσεως του φόρου κύκλου εργασιών που όφειλε η εν λόγω εταιρία για το έτος 1983.

5. Όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, η Binder διοργανώνει ταξίδια με πούλμαν έναντι μιας κατ' αποκοπήν τιμής. Με άλλα λόγια, η Binder προσφέρει

υπηρεσίες που περιλαμβάνουν μεταφορά, διατροφή, κατάλυμα και ταξιδιωτική ξενάγηση, οι δε αποδέκτες της υπηρεσίας αυτής καταβάλλουν ένα ενιαίο συνολικό αντίτιμο, το οποίο υπερβαίνει κατά πολύ τις τιμές που ισχύουν στην αγορά για τις «καθαρά» μεταφορικές υπηρεσίες για αντίστοιχες διαδρομές.

6. Για τα διεθνή ταξίδια του 1983, η Binder — αφού υπολόγισε το ποσό των εισπραχθέντων συνολικών αντιτίμων που αντιστοιχούσε στην παροχή των μεταφορικών υπηρεσιών (αφαιρώντας από τις συνολικές τιμές το τμήμα που αναλογούσε στις άλλες παρασχεθείσες υπηρεσίες)¹² — κατένευε στη συνέχεια το προκύπτον αντίτιμο των υπηρεσιών μεταφοράς σε ένα φορολογητέο ποσό (για τις υπηρεσίες που είχαν παρασχεθεί εντός της ημεδαπής) και σε ένα μη φορολογητέο ποσό (για τις υπηρεσίες που είχαν παρασχεθεί στην αλλοδαπή). Σύμφωνα με το κριτήριο που εφάρμοσε η Binder, η κατανομή του εν λόγω αντιτίμου μεταξύ των διαφόρων κρατών εντός των οποίων είχε παράσχει υπηρεσίες μεταφοράς τουριστών βασιζόταν όχι μόνο στις διανυθείσες σε κάθε κράτος αποστάσεις, αλλά και στη διάρκεια της παραμονής εντός κάθε κράτους.

7. Συγκεκριμένα, η Binder υποστηρίζει ότι κατά τα εκπαιδευτικά ή τουριστικά ταξίδια στην αλλοδαπή καλύπτονται συνήθως μεγάλες σχετικά αποστάσεις σε μικρά χωρικά διαστήματα εντός της χώρας αναχω-

11 — Δηλαδή για τις άλλες παροχές υπηρεσιών πλην των καλυπτομένων από το στοιχείο γ' (ιδιωτική χρήση αγαθού που ανήκει σε επιχείρηση ή κάλυψη ιδίων αναγκών μέσω παροχής υπηρεσιών άνευ ανταλλάγματος) και το στοιχείο δ' (παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η παροχή των υπηρεσιών αυτών από τρίτον δια δημιουργούσε δικαίωμα προς μερική μόνον έκπτωση του ΦΠΑ) του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

12 — Ο υπολογισμός αυτός στηριζόταν στην πάγια νομολογία του Bundesfinanzhof, κατά την οποία τα οργανωμένα ταξίδια δεν αποτελούν από φορολογική άποψη ενιαία παροχή, αλλά σύνολο αυτοτελών παροχών (μεταξύ των οποίων καταλέγεται ακριβώς και η μεταφορά, την οποία και μόνο αφορούν οι παρούσες προτάσεις). Με τη διάταξη περί παραπομπής διευκρινίζεται επίσης ότι ο εκ μέρους της Binder υπολογισμός του τμήματος της κατ' αποκοπήν τιμής που αναλογεί στο σύνολο των μεταφορικών υπηρεσιών δεν αποτελεί αντικείμενο της διαφοράς στην κύρια δίκη.

ρήσεως (ιδίως στους αυτοκινητόδρομους), η οποία άλλωστε είναι η χώρα εγκαταστάσεως του διοργανωτή των ταξιδιών, ενώ το τμήμα του ταξιδιού που πραγματοποιείται στην αλλοδαπή χαρακτηρίζεται από τη μεγαλύτερη διάρκεια των στάσεων σε σχέση με τις μετακινήσεις με το πούλμαν.

Ειδικότερα, κατά την Binder, για τον καθορισμό της κατ' αποκοπήν τιμής που καταβάλλουν οι μετέχοντες στα ταξίδια λαμβάνεται επίσης υπόψη το όφελος που αποκομίζουν οι ταξιδιώτες από το γεγονός ότι καθ' όλη τη διάρκεια του ταξιδιού έχουν αδιαλείπτως στη διάθεσή τους το ίδιο μέσο μεταφοράς.

Για τον λόγο αυτό η Binder καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η κατανομή της συνολικής τιμής που έχει καταβάλει ο τελικός καταναλωτής μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών πρέπει να βασίζεται στις αρχές της οικονομίας που ισχύουν για τη διαχείριση των επιχειρήσεων και στις συγκεκριμένες πραγματικές συνθήκες. Με άλλα λόγια, κατά την Binder, για τον υπολογισμό πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο τα στοιχεία του κόστους που εξαρτώνται από τις διανυθείσες αποστάσεις (π. χ. τα αφορώντα τα καύσιμα και την εν γένει φθορά του οχήματος), αλλά και τα στοιχεία εκείνα που έχουν σχέση με τον διανυθέντα χρόνο (τα αφορώντα π. χ. την ασφάλιση και τον μισθό του οδηγού).

8. Η εφαρμογή όμως του κριτηρίου αυτού απορρίφθηκε από τη γερμανική φορολογική διοίκηση, η οποία εφάρμοσε ένα κριτήριο κατανομής βασιζόμενο αποκλειστικά, βάσει του άρθρου 3α, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG 1980, στην αναλογική σχέση των γεωγραφικών αποστάσεων που είχαν διανυθεί στο έδαφος των ενδιαφερομένων κρατών.

Κατά συνέπεια, η Finanzamt αποφάσισε — η δε πράξη που εξέδωσε επιβεβαιώθηκε στη συνέχεια από το Finanzgericht — να

αναπροσαρμόσει τον επίμαχο φόρο που όφειλε η Binder και του οποίου το ποσό καθορίστηκε σε μεγαλύτερο ύψος απ' ό,τι είχε υπολογίσει προηγουμένως η εν λόγω εταιρία.

Κατά τη Finanzamt, η Binder δεν θα μπορούσε να προσδιορίσει με ακρίβεια, βάσει του κριτηρίου κατανομής που πρότεινε, το ποσό όλων των στοιχείων του κόστους των μεταφορών που είχε εκτελέσει έναντι κατ' αποκοπήν αμοιβής. Η Finanzamt υποστήριξε ότι, σε σχέση με την προτεινόμενη από την Binder μέθοδο, την οποία θεωρούσε αυθαίρετη και μη δυνάμενη να ελεγχθεί, το κριτήριο της χιλιομετρικής κατανομής είναι πολύ περισσότερο αξιόπιστο, καθόσον είναι το μόνο κριτήριο που καθιστά δυνατή την αποφυγή φαινομένων διπλής φορολογίας ή μη φορολογήσεως υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί στην αλλοδαπή.

9. Αντίστοιχα, η πρωτοβάθμια απόφαση του Finanzgericht, κατά της οποίας βάλλει η Binder ενώπιον του αιτούντος εν προκειμένω δικαστηρίου, επιβεβαίωσε ότι η κατανομή βάσει των γεωγραφικών αποστάσεων εξασφαλίζει — αντίθετα απ' ό,τι η μέθοδος κατανομής που πρότεινε η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη — την τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του φόρου και, στις περισσότερες περιπτώσεις, την επιβολή δίκαιης φορολογίας.

10. Από τις παρατηρήσεις που υπέβαλε η Binder στο Δικαστήριο δεν προκύπτει αν η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται ότι, λόγω της εφαρμογής της μεθόδου κατανομής που βασίζεται αποκλειστικά στις διανυθείσες αποστάσεις: α) υποβλήθηκε σε διπλή φορολογία ή β) δεν μπόρεσε να επωφεληθεί από τις διατάξεις περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ των διεθνών μεταφορών επιβατών με πούλμαν, οι οποίες ενδέχεται να ισχύουν σε ένα ή περισσότερα από τα κράτη μέλη από

τα οποία διήλθαν τα οχήματά της κατά τη διάρκεια των εκπαιδευτικών ή τουριστικών ταξιδιών που οργάνωσε.

11. Κατά το αιτούν δικαστήριο, υφίστανται επαρκείς λόγοι αμφιβολιών για το αν το άρθρο 3α, παράγραφος 2, σημείο 2, του USiG 1980 — όπως εξάλλου και το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ενόψει του οποίου πρέπει να ερμηνευθεί η προαναφερθείσα διάταξη του εθνικού δικαίου, η οποία έχει ανάλογο περιεχόμενο — ρυθμίζει πράγματι το ζήτημα του διαχωρισμού της καταβληθείσας αντιπαροχής σε ένα φορολογητέο και σε ένα μη φορολογητέο τμήμα.

12. Το Bundesfinanzhof φρονεί συγκεκριμένα ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις επιδέχονται δύο ερμηνείες.

Πρώτον, επιδέχονται την ερμηνεία (την οποία δέχθηκε η Finanzamt) ότι καθιερώνουν ένα καθαρά χιλιομετρικό κριτήριο κατανομής, το οποίο αποκλείει τη δυνατότητα να λαμβάνονται υπόψη οι περίοδοι στάσεως και αναμονής στην αλλοδαπή.

13. Από την άλλη όμως πλευρά μπορεί κάλλιστα να υποστηριχθεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και το άρθρο 3α, παράγραφος 2, σημείο 2, του USiG 1980 καθιερώνουν απλώς — σύμφωνα με τον τίτλο και το περιεχόμενό τους — έναν κανόνα για τον προσδιορισμό του τύπου της παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς, το μόνο αποτέλεσμα του οποίου είναι ότι στη Γερμανία πρέπει

να φορολογούνται μόνον οι υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί εντός της γερμανικής «περιφέρειας εισπράξεως».

Συνέπεια της ανωτέρω ερμηνείας θα ήταν ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τα κριτήρια κατανομής της συνολικής τιμής σε ένα φορολογητέο και σε ένα μη φορολογητέο τμήμα της μεταφοράς και ενδεχομένως να συμπεριλαμβάνουν μεταξύ των κριτηρίων αυτών το κριτήριο της διάρκειας της παραμονής εντός της οικείας επικράτειας.

III — Απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα κατόπιν αναδιατυπώσεώς του

14. Θα ήθελα ευθύς εξαρχής να τονίσω ότι, αν ληφθεί υπόψη ο τίτλος και η λειτουργία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, δύσκολα θα μπορούσε να γίνει δεκτή η υποστηριζόμενη στην παρούσα διαδικασία από τη Γερμανική Κυβέρνηση άποψη ότι η παράγραφος 2, στοιχείο β', του εν λόγω άρθρου καθιερώνει ένα κριτήριο για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου εκ μέρους των ενδιαφερομένων κρατών μελών, όσον αφορά τις υπό εξέταση παροχές υπηρεσιών διεθνούς μεταφοράς.

Όπως έχει δεχθεί ήδη το Δικαστήριο, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', προβλέπει απλώς ένα κριτήριο αναφοράς με σκοπό τον προσδιορισμό της φορολογικής δικαιοδοσίας, οριοθετώντας — βάσει της αρχής της εδαφικότητας¹³ — τη δικαιοδοσία καθενός από τα κράτη μέλη, στο

13 — Βλ. ανωτέρω σημείο 3.

έδαφος των οποίων παρέχεται η οικεία υπηρεσία¹⁴.

15. Εντούτοις, παρά το προσωρινό αυτό συμπέρασμα, δεν μπορώ να μην ομολογήσω ότι δεν μου είναι σαφής η ακριβής έννοια της φράσης «ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις», με την οποία τελειώνει η υπό κρίση διάταξη.

16. Καμιά διευκρίνιση δεν παρέχεται συνάφως από το προοίμιο της έκτης οδηγίας (και συγκεκριμένα από την τέταρτη ή την έβδομη αιτιολογική σκέψη της, στις οποίες ειδικά αναφέρθηκε η Binder¹⁵) ή από την έκθεση που συνόδευε την πρόταση οδηγίας που υπέβαλε η Επιτροπή το 1973¹⁶.

14 — Βλ. απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, όπ. π. στην υποσημείωση 7, σκέψη 17.

15 — Καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι «πρέπει να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα του κοινού συστήματος των φόρων επί του κύκλου εργασιών ως προς την καταγωγή των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών, για να καταστεί τελικά δυνατή η πραγματοποίηση μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας πραγματικής εσωτερικής αγοράς». Η δε έβδομη αιτιολογική σκέψη έχει ως εξής: «ο προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά (...) την παροχή υπηρεσιών (...)» αν και ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχήν να ορίζεται ο τόπος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ο τόπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι κείται στην χώρα του λήπτη, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων ο κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών» (η υπογράμμιση δική μου). Η σημασία της εν λόγω αιτιολογικής σκέψης για την απάντηση στο σημερινό προδικαστικό ερώτημα μου φαίνεται αρκετά αμφιβόλη, αν μη τι άλλο επειδή οι υπηρεσίες μεταφορές σαν τις προσφερόμενες από την Binder δεν αποτελούν παροχές υπηρεσιών μεταξύ υποκειμένων στον φόρο προσώπων, αφού κατά κανόνα απευθύνονται σε τελικούς καταναλωτές, και δεν υπεισέρχονται, ως στοιχείο του κόστους, στο κόστος των αγαθών ο' αυτή τη φάση της εμπορίας ή στην επόμενη φάση.

16 — Η Επιτροπή, για να εξηγήσει την καλύτερη διαφορετικού κριτηρίου για τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς, χρησιμοποίησε την εξής ταυτολογία: «για να ληφθεί υπόψη η ιδιαιτερότητα των εν λόγω παροχών, προτιμήθηκε να θεωρηθεί ως τόπος παροχής των υπηρεσιών ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις. Κατ' εφαρμογή της αρχής αυτής, όλες οι μεταφορές που εκτελούνται εντός του εδάφους κράτους μέλους υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας». Boll. delle CE, suppl. 1/173, σ. 12.

17. Τις αμφιβολίες μου αυτές δεν ήρε ούτε η άποψη που υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή, ότι δηλαδή η εν λόγω φράση υπονοεί έναν «τόπο εν κινήσει», οπότε «για να προσδιοριστεί ο τόπος παροχής πρέπει κανείς να παρακολουθήσει τη διανυθείσα απόσταση».

18. Πάντως, τείνω να συμφωνήσω με την Επιτροπή ότι η φράση «ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις» είναι στην ουσία περιττή, επειδή αναφέρεται απλώς στην εντός του χώρου δυναμική των παροχών υπηρεσιών μεταφοράς, η οποία αντιπαράβάζεται προς τον στατικό χαρακτήρα των λοιπών παροχών τις οποίες καλύπτει το άρθρο 9, παράγραφος 2¹⁷.

Έτσι όμως δεν αίρονται οι επιφυλάξεις που προκαλεί η τόσο αόριστη διατύπωση της εν λόγω διατάξεως. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα τονίσει ότι η βεβαιότητα και η δυνατότητα προβλέψεως του κοινοτικού δικαίου αποτελούν επιταγές που πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που, όπως οι διατάξεις περί ΦΠΑ, μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, οπότε οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να γνωρίζουν επακριβώς την έκταση των υποχρεώσεών τους¹⁸.

17 — Η άποψη αυτή της Επιτροπής δεν απέχει εξάλλου από την άποψη που ανέπτυξε ο γενικός εισαγγελέας Slynn με τις προτάσεις του στην υπόθεση 283/84 (όπ. π. υποσημείωση 7, α. 232, συγκεκριμένα α. 235): «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.»

18 — Βλ., μεταξύ πολλών άλλων, την απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1990, σ. 1-691, σκέψη 23).

19. Κατόπιν των ανωτέρω φρονώ, μολονότι τούτο θα με αναγκάσει να υπερβώ τα όρια του γράμματος του ερωτήματος του Bundesfinanzhof¹⁹, ότι πρέπει, προκειμένου να δοθούν στο αιτούν δικαστήριο τα ερμηνευτικά στοιχεία που μας ζητεί, να αναλύσω τον τρόπο προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου.

20. Ο τρόπος προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου προβλέπεται, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω (βλ. σημεία 2 και 3), στο άρθρο 10, παράγραφος 1, του USiG 1980 και στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

Η τελευταία αυτή διάταξη ορίζει ότι, για τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς στο εσωτερικό της χώρας — άρα πρέπει να συναχθεί έμμεσα ότι στις παροχές αυτές καταλέγονται και οι παροχές υπηρεσιών μεταφοράς των οποίων προηγείται ή έπεται αμέσως η διάβαση των συνόρων και η παροχή υπηρεσιών στην αλλοδαπή — βάση επιβολής του φόρου είναι οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε για την οικεία πράξη ο παρέχων τις υπηρεσίες,

συμπεριλαμβανομένων των φόρων (πλην του ΦΠΑ), των παρεπομένων εξόδων, των παροχών σε είδος ή των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των εν λόγω πράξεων.

21. Ας εξετάσουμε τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης. Το γεγονός ότι οι γερμανικές φορολογικές αρχές καλούνται να προσδιορίσουν τη βάση επιβολής του φόρου βάσει του τιμήματος μόνο των διεθνών μεταφορών που εκτελεί η Binder εντός της ημεδαπής δεν αποτελεί αντικείμενο της διαφοράς.

22. Αντίθετα, λιγότερο απλός είναι ο ορθός ορισμός της *αντιπαροχής που καταβλήθηκε για το τμήμα της οικείας πράξεως εντός της ημεδαπής*, το οποίο αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου.

Τίθεται συνελώς το πρόβλημα της εξευρέσεως του ορθολογικότερου δυνατού κριτηρίου, το οποίο πρέπει επίσης να ανταποκρίνεται στο μέγιστο δυνατό βαθμό στους σκοπούς της οδηγίας, προκειμένου να επιτυγχάνεται η καλύτερη δυνατή κατανομή της συνολικής κατ' αποκοπήν τιμής που καταβάλλεται στον παρέχοντα υπηρεσίες μεταφορών σαν αυτές που αφορά η κύρια δίκη. Αυτό ακριβώς αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς στην κύρια δίκη.

23. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει — και τείνω να συμφωνήσω με την άποψη της — ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν περιέχει καμία σαφή ένδειξη σχετικά με το κριτήριο

19 — Πάντως, το Δικαστήριο δέχεται παγιώς ότι μεταξύ των αρμοδιοτήτων του βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης καταλέγεται — οσάκις τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί έχουν αόριστη διατύπωση — η αρμοδιότητα να συνάγει από το σύνολο των στοιχείων που παρέχονται από το εθνικό δικαστήριο ή προκύπτουν από τον φάκελο της υποθέσεως της κύριας δίκης τα σημεία του κοινοτικού δικαίου που πρέπει να ερμηνεύσει, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο της διαφοράς, καθώς επίσης και διατάξεις που δεν μνημονεύονται στα προδικαστικά ερωτήματα, αλλά είναι εκ πρώτης όψεως κρίσιμες για την έκβαση της κύριας δίκης. Βλ. μεταξύ πολλών άλλων, απόφαση της 18ης Φεβρουαρίου 1964, 73/63 και 74/63, Handelsvereniging Rotterdam κ.λπ. (Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 1017), απόφαση της 28ης Ιουνίου 1978, 70/77, Simmenthal (Συλλογή τόμος 1978, σ. 455), απόφαση της 20ής Μαρτίου 1986, 35/85, Tischer (Συλλογή 1986, σ. 1207), απόφαση της 7ης Μαρτίου 1990, C-153/88 έως C-157/88, Faucis κ.λπ. (Συλλογή 1990, σ. I-649), απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 1990, C-241/89, SARPP (Συλλογή 1990, σ. I-4695), απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, C-187/91, Belono (Συλλογή 1992, σ. I-4937), απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-114/91, Claeys (Συλλογή 1992, σ. I-6559), και απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-168/95, Arcaro (Συλλογή 1996, σ. I-4705).

αυτό και ότι συγκεκριμένα δεν μπορεί να συναχθεί ποια σχέση υφίσταται μεταξύ της εισπραττομένης τιμής και των στοιχείων του κόστους που βαρύνει τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, ο οποίος υπόκειται στον φόρο.

Κατά συνέπεια, η κατανομή της κατ' αποκλήν αντιπαροχής δεν μπορεί, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, παρά να στηρίζεται στο κριτήριο που βασίζεται στην αναλογία της αποστάσεως που έχει διανυθεί εντός του εθνικού εδάφους, όπως συνάγεται από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

24. Αντίθετα, κατά την Binder, το απλούστερο και ευκολότερο να εφαρμοστεί κριτήριο θα ήταν το κριτήριο με το οποίο θα λαμβανόταν υπόψη η διάρκεια της παραμονής των οχημάτων στο έδαφος κάθε κράτους μέλους.

25. Τέλος, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει τον ανάλογο προς το συνολικό κόστος της μεταφοράς υπολογισμό του τμήματος της συνολικής τιμής το οποίο αναλογεί στο τμήμα της επίμαχης υπηρεσίας μεταφοράς που πραγματοποιείται εντός της ημεδαπής.

Κατά την Επιτροπή, η έννοια του συνολικού κόστους καλύπτει — *πέραν των στοιχείων του κόστους που αποτελούν συνάρτηση των διανυθεισών αποστάσεων* — και άλλα στοιχεία του κόστους, τα οποία αφορούν το μέσο μεταφοράς και την εργασία

που έχει παράσχει ο οδηγός και των οποίων το ύψος εξαρτάται από τον δαπανηθέντα χρόνο²⁰.

26. Έχω ήδη εκθέσει τους λόγους για τους οποίους φρονώ ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί όπως προτείνει η Γερμανική Κυβέρνηση, μολονότι το κριτήριο που θα στηριζόταν στην αναλογία των διανυθεισών αποστάσεων θα αποτελούσε οπωσδήποτε, τόσο για τη διοίκηση όσο και για τους επιχειρηματίες, τον κανόνα με την ευκολότερη εφαρμογή.

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να επιμείνω ότι πρέπει να ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η μέθοδος που εφαρμόζεται στο πλαίσιο του εναρμονισμένου συστήματος ΦΠΑ που προβλέπει η οδηγία. Η εφαρμογή του επανειλημμένα προαναφερθέντος άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, προϋποθέτει, στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, ότι οι φορολογικές αρχές του ενδιαφερομένου κράτους μέλους θα εξακριβώσουν: α) ότι

20 — Ειρήσθω εν παρόδω ότι — αντίθετα απ' ό,τι υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση — η άποψη αυτή της Επιτροπής δεν διαφέρει κατ' ουσίαν από την άποψη που διατύπωσε με την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις μεταφορές προσώπων (δλ. π., υποσημείωση 8). Κατά το άρθρο 1 της εν λόγω προτάσεως, τόπος παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων είναι ο τόπος αναχωρήσεως, δηλαδή ο τόπος από τον οποίο αρχίζει το ταξίδι που αναγράφεται στον τίτλο μεταφοράς, ή, όταν το ταξίδι περιλαμβάνει περισσότερες από μία διαδοχικές παροχές υπηρεσιών μεταφοράς, ο τόπος από τον οποίο αρχίζει κάθε μία από τις παροχές υπηρεσιών, εφόσον μεταξύ αυτών των παροχών πραγματοποιούνται κατά τη διαμετακόμηση στάσεις που δεν είναι απλώς στάσεις τεχνικής φύσεως ή στάσεις περιοριζόμενες στον αναγκαίο χρόνο.

Εξάλλου, εφόσον ο ίδιος παρέχων υπηρεσίες παρέχει περισσότερες από μια διαδοχικές υπηρεσίες μεταφοράς έναντι συνολικού αντατίμου, «η βάση επιβολής του φόρου προσδιορίζεται σύμφωνα με μία κατ' αποκλήν κατανομή του αντατίμου σε συνάρτηση με στοιχεία όπως οι αποστάσεις κάθε μιας από τις παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς». Με άλλα λόγια, ακόμη και κατά την εν λόγω πρόταση οδηγίας, το κριτήριο των διανυθεισών αποστάσεων δεν αποτελεί παρά ένα μεταξύ πολλών και όχι το μοναδικό κριτήριο για τον προσδιορισμό εκ μέρους των ενδιαφερομένων κρατών μελών της βάσης επιβολής του φόρου επί του τμήματος της παροχής υπηρεσιών διανομοριακών μεταφορών προσώπων το οποίο εκτελείται εντός του εδάφους τους.

υψίσταται οικονομική δραστηριότητα β) που ασκείται από υποκείμενο στον φόρο γ) εξ επαχθούς αιτίας δ) εντός του εδάφους του εν λόγω κράτους. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αφορά αποκλειστικά και μόνο τον προσδιορισμό του τελευταίου αυτού στοιχείου.

27. Αντίθετα, όσον αφορά τον κανόνα περί κατανομής της κατ' αποκοπήν τιμής σε ένα μέρος αντιστοιχούν στο τμήμα της μεταφοράς που πραγματοποιείται εντός της ημεδαπής και σε ένα μέρος αντιστοιχούν στο τμήμα μεταφοράς που πραγματοποιείται εκτός των εθνικών συνόρων, η εφαρμογή του κανόνα αυτού πρέπει να είναι σύμφωνη προς τις θεμελιώδεις αρχές που έχουν τεθεί νομολογιακά σε σχέση με την έννοια της «αντιπαροχής».

Ειδικότερα, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, το Δικαστήριο — λαμβάνοντας υπόψη ότι, κατά την οδηγία, η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών υπόκειται στον ΦΠΑ μόνον εφόσον πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, οπότε η βάση επιβολής του φόρου για την πράξη αυτή συνίσταται σε ό,τι καταβάλλεται ως αντιπαροχή — αποφάνθηκε ότι, για να μπορεί να επιβληθεί φόρος επί μιας πράξεως, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας (ή της παραδόσεως αγαθού) και της λαμβανόμενης αντιπαροχής²¹.

21 — Βάσει της αρχής αυτής, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, σε σχέση με έναν συνεταιρισμό που εκμεταλλευόταν αποθήκη εμπορευμάτων να είχε παραλείψει επί δύο οικονομικά έτη να εισπράξει αποθήκευτρα από τα μέλη του για τις υπηρεσίες που τους είχε προσφέρει, ότι δεν αποτελεί «αντιπαροχή» (υπό την έννοια της δεύτερης οδηγίας ΦΠΑ) η λόγω της παραλείψεως εισπράξεως των εν λόγω αποθηκευτρών μείωση της αξίας των μετοχών του συνεταιρισμού που ανήκουν στα μέλη του: βλ. απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 12). Βλ. επίσης αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψεις 11 και 12), της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψεις 10 και 12), και της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93, Empire Stores (Συλλογή 1994, σ. I-2329, σκέψεις 12 έως 16).

28. Ακριβώς λόγω αυτής της αναγκαίας άμεσης σχέσεως μεταξύ παρεχομένης υπηρεσίας και καταβαλλομένης στον παρέχοντα την υπηρεσία αντιπαροχής θεωρώ βάσιμο το επιχειρήμα που προβάλλουν η Binder και η Επιτροπή: για την κατανομή του συνολικού αντιτίμου που καταβάλλουν οι επιβάτες αφενός σ' ένα φορολογητέο και αφετέρου σ' ένα μη φορολογητέο τμήμα της μεταφοράς δεν μπορεί να μη λαμβάνεται υπόψη το κόστος της παροχής των υπηρεσιών.

29. Θα ήθελα όμως να προβώ αμέσως σε ορισμένες διευκρινίσεις. Σε καμία περίπτωση το κόστος που βαρύνει τον παρέχοντα την υπηρεσία δεν επιτρέπεται να λαμβάνεται υπόψη (και ενδεχομένως να αφαιρείται εν όλω ή εν μέρει) κατά τον προσδιορισμό της απόλυτης αξίας της αντιπαροχής²². Η τελευταία αυτή αξία είναι, ως γνωστόν, το ακαθάριστο ποσό που αντιστοιχεί προς τη συνολική πραγματική δαπάνη του τελικού καταναλωτή και είναι ανεξάρτητη από το κόστος παραγωγής και εμπορίας του οικείου αγαθού ή της οικείας υπηρεσίας²³.

22 — Κατά την έκτη οδηγία, ως βάση επιβολής του φόρου επί των πράξεων των πρακτορείων ταξιδίων και των διοργανωτών τουριστικών περιηγήσεων θεωρείται, στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος που προβλέπει το άρθρο 26, το περιθώριο κέρδους του υποκειμένου στον φόρο, το οποίο ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του συνολικού καταβλητέου από τον τελικό καταναλωτή ποσού (χωρίς ΦΠΑ) και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται ο φορολογούμενος για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο. Όπως εξάλλου τονίστηκε ανωτέρω (βλ. ανωτέρω υποσημείωση 3), το ειδικό αυτό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων δεν καλύπτει την παροχή υπηρεσιών παρεμφερών προς τις προσφερόμενες από την Binder.

23 — Το Δικαστήριο διασαφηνισε π. χ. ότι, στην περίπτωση παραδόσεως αγαθών στην οποία το αντίτιμο καταβάλλεται με πιστωτική κάρτα, η βάση επιβολής του ΦΠΑ που οφείλει να αποδώσει στις φορολογικές αρχές ο συμβλημένος πωλητής περιλαμβάνει το χρηματικό ποσό που αφαιρείται ως προμήθεια από τον εκδότη της κάρτας κατά την καταβολή του τιμήματος στον εν λόγω πωλητή: βλ. απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-18/92, Bally (Συλλογή 1993, σ. I-2871). Βλ. επίσης Van Hillen, M. E.: *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, σ. 241.

Το γεγονός ότι θεωρώ ότι καλώς λαμβάνεται υπόψη το κόστος παραγωγής (περιλαμβανομένου και αυτού που εξαρτάται από τις διανυθείσες αποστάσεις) κατά την κατανομή της βάσης επιβολής του φόρου μεταξύ των διαφόρων ενδιαφερομένων χωρών δεν σημαίνει εν τούτοις ότι επιδιώκω την αναθεώρηση της παγιωμένης γενικής αρχής ότι η αντιπαροχή συνίσταται στην «υποκειμενική» αξία του καταβληθέντος ήδη αντιτίμου και όχι στη «συνήθη» αξία που εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια ²⁴.

30. Άλλη είναι η λύση που θα ήθελα να προτείνω στο Δικαστήριο: εφόσον έχει προσδιοριστεί η απόλυτη και υποκειμενική αξία της αντιπαροχής, οι δαπάνες στις οποίες έχει υποβληθεί από διάφορες απόψεις ο παρέχων τις υπηρεσίες και υποκείμενος στον φόρο μπορούν και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για ένα διαφορετικό σκοπό, και συγκεκριμένα για τον καθορισμό του ποσοστού της κατ' αποκοπήν τιμής που αντιστοιχεί στο τμήμα της μεταφοράς που εκτελείται εντός της ημεδαπής, ενώ το υπόλοιπο τμήμα των υπηρεσιών μεταφοράς θα υπόκειται ενδεχομένως στον ΦΠΑ εντός του πεδίου δικαιοδοσίας των άλλων ενδιαφερομένων φορολογικών αρχών.

31. Από οικονομική πάντως άποψη, η τιμή αντιπροσωπεύει τον υποκειμενικό βαθμό οφέλους που αποκομίζει ο τελικός καταναλωτής από την παροχή που εκπληρώνει ο αντισυμβαλλόμενός του. Επομένως, δεν θα μπορούσαμε να αρνηθούμε ότι το όφελος αυτό συνήθως ποικίλλει ανάλογα με το κόστος των μέσων παραγωγής που χρησιμοποιήθηκαν συνδυαστικά από τον παρασχόντα την υπηρεσία ²⁵.

Χωρίς να χρειάζεται να επεκταθώ πέραν της περιπτώσεως που μας αφορά, θα ήθελα να παρατηρήσω ότι ο σπουδαστής και ο περιηγητής που ταξιδεύουν στο εξωτερικό αποκομίζουν αναμφίβολα διαφορετικό όφελος αφενός από τη χωρίς διακοπές μεταφορά από τον τόπο αναχωρήσεως μέχρι τα σύνορα με όχημα κινούμενο επί του αυτοκινητοδρόμου (φορολογητέο τμήμα της πράξεως) και αφετέρου από το γεγονός ότι *το ίδιο όχημα και ο ίδιος οδηγός είναι συνεχώς στη διάθεσή τους για όλη την υπόλοιπη διάρκεια του ταξιδιού* (μη φορολογητέο τμήμα) — συμπεριλαμβανομένων όχι μόνο των διαδρομών, αλλά και των στάσεων ²⁶ — η οποία ενέχει ορισμένα στοιχεία του κόστους που εξαρτώνται όχι μόνο από τις διανυόμενες γεωγραφικές αποστάσεις, αλλά και από τη διάρκεια της παροχής.

25 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι, δεδομένου ότι οι επιβατικές είναι ελεύθερες να καθορίζουν τις τιμές τους βάσει των συνθηκών της αγοράς, θα ήταν απαράδεκτο να θεωρηθεί ότι υφίσταται σχέση μεταξύ της δομής των στοιχείων του κόστους μιας επιβατικής και των τιμών της, προκειμένου από τη σχέση αυτή να συναχθεί — βάσει του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας — ένα κριτήριο κατανομής της αντιπαροχής των ενδιαφερομένων κρατών μελών. Χωρίς να θέλω να υπεισέλθω στο λεπτό ζήτημα των σχέσεων μεταξύ κόστους παραγωγής και τιμής, το οποίο αφήνω να επιλύσουν οι ασχολούμενοι με τη μικροοικονομία, νομίζω ότι δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι, όποια και αν είναι η μορφή της αγοράς, το κόστος αντανακλάται αναπόφευκτα στις τιμές πωλήσεως, σε διαφορετικό έστω βαθμό, ανάλογα με την εγγύτητα προς ένα από τα δύο ακραία πρότυπα διαφύσεως της οικονομίας, δηλαδή την κατάσταση πλήρους ανταγωνισμού και την κατάσταση μονοπωλίου (τούτο εξ ορισμού δεν ισχύει βέβαια για τις τιμές κάτω του κόστους ή επιθετικές τιμές προς άγρια πελατείας): βλ. Cooley, R. και Ulen, T.: *Law and Economics*, 1988, συγκεκριμένα σ. 32 έως 43. Η ύπαρξη τέτοιας σχέσεως έχει αναγνωρισθεί, για παράδειγμα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 86 της Συνθήκης σε υποθέσεις καταχρηστικής εκμεταλλεύσεως δεσπόζουσας θέσεως μέσω του καθορισμού υπερβολικών ή μη δίκαιων τιμών (βλ. απόφαση 14ης Φεβρουαρίου 1978, 27/76, United Brands κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1978, σ. 75) ή επιθετικών τιμών προς άγρια πελατεία (βλ. αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1991, C-62/86, AKZO κατά Επιτροπής, Συλλογή 1991, σ. I-3359, και της 4ης Νοεμβρίου 1996, C-333/94 P, Teva Pak International κατά Επιτροπής, Συλλογή 1996, σ. I-5951).

26 — Στο σημείο αυτό, με εκπλήσσει κάπως η παρατήρηση της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι η διάρκεια της παραμονής δεν αποτελεί σημαντικό στοιχείο για τις υπηρεσίες μεταφοράς, κυρίως επειδή ο αντισυμβαλλόμενος δεν εκπληρώνει, κατά τις στάσεις, καμία παροχή. Αν τούτο ισχύει για τις (σύντομες και λίγες) στάσεις που γίνονται κατά την παροχή «καθαρά» μεταφορικών υπηρεσιών στις οποίες η μεταφορά αφορά πρόσωπα, για τους λόγους που ανέφερα ανωτέρω δεν μπορεί να συμφωνήσω με την ανωτέρω άποψη, όσον αφορά τις υπηρεσίες μεταφοράς έναντι κατ' αποκοπήν τιμής.

24 — Βλ., μεταξύ πολλών άλλων, την προπαρατεθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 21 απόφαση Coöperatieve Aardappelenbewaarprijs, σκέψη 13.

32. Κατά συνέπεια, μπορεί να υποθεθεί, τουλάχιστον για λόγους διαλεκτικής και απλοποιήσεως της αναλύσεως, ότι η συνολική αντιπαροχή την οποία ζητεί από τον τελικό καταναλωτή μια επιχείρηση σαν την Binder αποτελεί, κατά προσέγγιση έστω, το άθροισμα του (ιδεατού) αντιτίμου για τη μεταφορά στο εσωτερικό της χώρας και του (ιδεατού) αντιτίμου για τη μεταφορά στην αλλοδαπή. Αμφότερες οι τιμές αυτές αντικατοπτρίζουν αναπόφευκτα τα στοιχεία του κόστους της παροχής των υπηρεσιών αφενός στην ημεδαπή και αφετέρου στην αλλοδαπή.

Οφείλω να ομολογήσω ότι η παρατήρηση αυτή δεν έχει καμία πρακτική σημασία, όταν — πράγμα που φαίνεται να συμβαίνει με την παροχή υπηρεσιών διεθνούς μεταφοράς εμπορευμάτων και «καθαρά» μεταφορικών υπηρεσιών με αντικείμενο επιβάτες²⁷ — η διάρθρωση των στοιχείων του κόστους των δύο ή περισσότερων τμημάτων μιας ενιαίας παροχής υπηρεσιών μπορεί να θεωρηθεί όμοια ή παρόμοια²⁸.

27 — Δηλαδή των υπηρεσιών που περιλαμβάνουν μόνο τη μεταφορά προσώπων από έναν τόπο σε έναν άλλο και δεν περιλαμβάνουν περαιτέρω υπηρεσίες (π. χ. γεύματα, διαμονή και ξενάγηση, που παρέχονται στο πλαίσιο των οργανωμένων ταξιδιών για τα οποία καταβάλλεται μια συνολική τιμή).

28 — Στα δύο παραδείγματα που αναφέρθηκαν ανωτέρω δεν βλέπω να υπάρχει καμία δυσκολία να γίνει — βάσει μιας κατ' αποκοπήν τιμής για το σύνολο της παροχής υπηρεσιών — εύλογος και ισόρροπος προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου με μόνο κριτήριο την αναλογία των διανυθεισών αποστάσεων. Εντούτοις, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν επιβάλλει οπωσδήποτε την εφαρμογή του κριτηρίου αυτού, το οποίο αποτελεί, αν μη τι άλλο, την εφαρμογή — σε μια ειδική περίπτωση — του γενικού κριτηρίου αναφοράς (μέσω της άμεσης σχέσεως με την αντιπαροχή) στο κόστος παραγωγής της υπηρεσίας. Κατά συνέπεια, από τη διαπίστωση ότι τα αποτελέσματα της εφαρμογής του κριτηρίου που προτείνω είναι τα ίδια, στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών διεθνούς μεταφοράς εμπορευμάτων και «καθαρά» μεταφορικών υπηρεσιών με αντικείμενο επιβάτες, με τα αποτελέσματα της εφαρμογής του χιλιομετρικού κριτηρίου δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το τελευταίο αυτό κριτήριο είναι το μόνο που επιτρέπεται να εφαρμόζεται — στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας — σε σχέση με όλες γενικά τις υπηρεσίες μεταφοράς. Νομίζω ότι η επέκταση αυτή της εφαρμογής του εν λόγω κριτηρίου πρέπει να αποκλειστεί, ιδίως όσον αφορά την εξεταζόμενη με τις παρούσες προτάσεις περίπτωση σύνθετων πράξεων που χαρακτηρίζονται — όπως η πράξη που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκες — από τη διαφορετική χρονική διάσταση (διάρκεια και συνέχεια) αφενός του φοροληπτού και αφετέρου του μη φοροληπτού τμήματος της παροχής.

Όπου όμως το περιεχόμενο και ο τρόπος εκπληρώσεως της παροχής ποικίλλουν ανάλογα με το τμήμα της παροχής, άρα ποικίλλει και το κόστος της υπηρεσίας, οι διαφορές αυτές αντανακλώνται κατ' ανάγκη στο ποσό των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την κατ' αποκοπή τιμή. Τούτο επιβεβαιώνει ακριβώς την ορθότητα της απόψεως ότι το τμήμα εκείνο της ενιαίας συνολικής αντιπαροχής, το οποίο συναρτάται συνεχώς και άμεσα προς κάθε τμήμα της υπηρεσίας, πρέπει να προσδιορίζεται λαμβανομένου υπόψη του σχετικού κόστους παραγωγής.

33. Εξάλλου, σχετικά με την αναφορά στο κόστος για την εκτέλεση της φορολογητέας πράξεως, το οποίο βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο, υπάρχουν ήδη νομολογιακά προηγούμενα· πρόκειται συγκεκριμένα για τις αποφάσεις του Δικαστηρίου ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, έστω και αν οι αποφάσεις αυτές εκδόθηκαν σε σχέση με το διαφορετικό ζήτημα του προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου επί των παραδόσεων αγαθών, όταν η καταβαλλόμενη αντιπαροχή δεν είναι χρηματική.

Συγκεκριμένα, στην υπόθεση Empire Stores²⁹, η οποία αφορούσε την εκ μέρους ενός πωλητή εμπορευμάτων δι' αλληλογραφίας δωρεάν παράδοση ενός αγαθού α) σε όσους εμφανίζονται ως υποψήφιοι νέοι πελάτες ή β) στους ήδη πελάτες που παρουσιάζουν ένα τρίτο πρόσωπο ως υποψήφιο νέο πελάτη, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η αντιπαροχή για την εν λόγω παράδοση συνίσταται στην υπηρεσία που παρέσχε ο ήδη πελάτης ή ο νέος πελάτης.

Επιπλέον, η αξία της αντιπαροχής αυτής — η οποία συνεπώς συνιστά τη βάση επιβολής

29 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21 απόφαση.

του φόρου για την παράδοση — είναι η αξία που της αποδίδει ο αποδέκτης της (στην υπόθεση εκείνη επρόκειτο για τον πωλητή των αγαθών δι' αλληλογραφίας) και ισούται με το χρηματικό ποσό που θα ήταν διατεθειμένος ο αποδέκτης αυτός να καταβάλει για να εξασφαλίσει την υπηρεσία αυτή. Κατά το Δικαστήριο, η αξία αυτή δεν μπορεί παρά να είναι το κόστος που ο προμηθευτής είναι διατεθειμένος να υποστεί για να αποκτήσει τις πληροφορίες σχετικά με τους νέους πελάτες, δηλαδή «η τιμή αγοράς που κατέβαλε ο προμηθευτής για την απόκτηση του αγαθού που προμηθεύει, χωρίς επιπλέον επιβάρυνση, ως αντιπαροχή για τις εν λόγω υπηρεσίες»³⁰.

34. Έχω ήδη υπενθυμίσει ότι η Γερμανική Κυβέρνηση διαφωνεί με τον κανόνα περί προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου τον οποίο προτείνω, επειδή φρονεί ότι η εφαρμογή του είτε θα επηρέαζε αρνητικά την ουδετερότητα του εναρμονισμένου συστήματος περί ΦΠΑ ως προς τον ανταγωνισμό είτε θα δυσχέραινε τη δράση των φορολογικών αρχών. Έχω υποχρέωση να εξετάσω με συντομία τις αντιρρήσεις αυτές.

35. Πριν απ' όλα, για να είμαστε ρεαλιστές, δεν πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να υπερεκτιμηθεί το ενδεχόμενο να ωθήσει η εφαρμογή του κανόνα αυτού τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα που υπόκεινται στον φόρο (όπως η Binder) να καταρτίσουν νέα προγράμματα για τα ταξίδια που διοργανώνουν και έτσι να αυξήσουν υπερβολικά τον αριθμό και τη διάρκεια των στάσεων (άρα και το σχετικό κόστος της υπηρεσίας) στην αλλοδαπή, με σκοπό ακριβώς να επωφεληθούν των αλλαγών από τον ΦΠΑ που ισχύουν σε ένα ή περισσότερα από τα άλλα

κράτη μέλη για τις παροχές υπηρεσιών διασυνοριακής μεταφοράς επιβατών και να επιτύχουν ανάλογη μείωση της φορολογητέας βάσεως στη χώρα αναχωρήσεως.

Θα ήθελα να επιστήσω για λίγο την προσοχή σας επί του γεγονότος ότι οποιαδήποτε μεταβολή των προγραμμάτων των οργανωμένων περιηγήσεων που θα γινόταν για καθαρά φορολογικούς λόγους θα υπέκειτο σε ένα δραστικό και απόλυτο όριο: την εμπορική επιτυχία που θα έπρεπε να συναντήσει η εν λόγω πράξη μεταξύ των τελικών καταναλωτών προς τους οποίους απευθύνονται οι «αναμορφωμένες» υπηρεσίες, τις οποίες όμως ανταγωνίζονται συνήθως οι υπηρεσίες που προσφέρουν άλλοι επιχειρηματίες διοργανώσεως ταξιδιών. Κατά συνέπεια, όχι μόνο οι μεταβολές των αρχικών στοιχείων του κόστους θα πρέπει να αντανakλώνται σε μεγάλο βαθμό στην τιμή της υπηρεσίας, αλλά παράλληλα η αναμόρφωση των προγραμμάτων των ταξιδιών — όσον αφορά τον αριθμό και τη διάρκεια των στάσεων στην αλλοδαπή — δεν πρέπει να έχει ως συνέπεια τη διαμόρφωση προγραμμάτων που να μπορούν να θεωρηθούν από τον περιηγητή ή τον σπουδαστή κουραστικά ή, εν πάση περιπτώσει, ελάχιστα ελκυστικά.

Εξάλλου, ακόμη και αν γίνει δεκτός ο συλλογισμός της Γερμανικής Κυβερνήσεως, δεν θα μπορούσε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ανάλογων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού ούτε αν η όλη ρύθμιση περί επιβολής του φόρου στηριζόταν στον κανόνα περί αποκλειστικής αναφοράς στο χιλιόμετρικό κριτήριο: για παράδειγμα, μια επιχείρηση θα μπορούσε, οργανώνοντας τις αναχωρήσεις από τις εγγύτερες προς τα εθνικά σύνορα κοινότητες, να επιτύχει τη μείωση των διανυόμενων εντός της ημεδαπής αποστάσεων και την αντίστοιχη αύξηση των αποστάσεων που θα διανύονταν στο έδαφος άλλων κρατών μελών και για τις οποίες θα ίσχυε η απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

30 — Βλ. την ίδια απόφαση, σκέψη 19. Στην εν λόγω υπόθεση το Δικαστήριο δεν δέχθηκε την άποψη της Βρετανικής και της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως ότι, σε μια περίπτωση σαν αυτή την οποία αφορούσε η κύρια δίκη, η βάση επιβολής του φόρου επί της παραδόσεως των αγαθών συνίσταται αναίτητα στην τιμή στην οποία τα εν λόγω είδη θα μεταπωλούνταν λιανικώς, αν είχαν περιληφθεί στον κατάλογο του δι' αλληλογραφίας πωλητή.

36. Εξάλλου, η Γερμανική Κυβέρνηση επισήμανε ότι η εφαρμογή του κανόνα περί προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου ανάλογα με το συνολικό κόστος των ταξιδιών που οργανώνουν έναντι κατ' αποκοπήν τιμής ορισμένες επιχειρήσεις σαν την Binder θα είχε ως συνέπεια να δυσχερασθεί η βεβαίωση του φόρου — λόγω της «ασύμμετρης πληροφορορήσεως» μεταξύ υποκειμένων στον φόρο και φορολογικών αρχών. Κατά την άποψή μου, ακόμη και αν ενδέχεται να υπάρξουν τέτοιες δυσχέρειες ως προς τη βεβαίωση του φόρου, οι δυσχέρειες αυτές θα είναι κανονικά δυνατόν να υπερνηθηθούν.

Συναφώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι η υποχρέωση ακριβούς προσδιορισμού — σε συνάρτηση με το κόστος — της αναλογίας των συνολικών αντιπαροχών που συνιστούν τη βάση επιβολής του φόρου επί κάθε μιας από τις παροχές βαρύνει τους υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι οφείλουν να υποβάλλουν δηλώσεις κατά τακτά χρονικά διαστήματα, σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφοι 4 και 6, της έκτης οδηγίας³¹.

Επιπλέον, η συνολική διάρκεια και οι στάσεις και το συναφές κόστος πρέπει — όπως ακριβώς οι αποστάσεις που διανύονται με τα μέσα μεταφοράς (και το σχετικό κόστος)

— να προκύπτουν σαφώς και επακριβώς από τα λογιστικά έγγραφα που υποχρεούται να τηρεί, κατά το άρθρο 22, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κάθε υποκείμενος στον φόρο, «ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από τη φορολογική αρχή».

Παρά ταύτα, ενδέχεται να υπάρξει περίπτωση στην οποία τα στοιχεία του κόστους των οποίων το ύψος εξαρτάται από τη διάρκεια και τη συνέχεια της υπηρεσίας — περιλαμβανομένου του χρόνου στάσεως και αναμονής μεταξύ των διαφόρων τμημάτων της μεταφοράς — να μην αποδεικνύονται εγγράφως, εν όλω ή εν μέρει, με βεβαιότητα και αντικειμενικότητα, όσον αφορά μία ή περισσότερες από τις φορολογητέες πράξεις στις οποίες προέβη κατά τη φορολογική περίοδο ο υποκείμενος στον φόρο. Αν ανακύψει τέτοια περίπτωση, η διαπίστωση της οποίας εμπίπτει προφανώς στις αρμοδιότητες των εθνικών δικαστηρίων, η εθνική φορολογική αρχή δεν έχει παρά μόνο τη δυνατότητα να εκκαθαρίσει τον φόρο κατόπιν προσδιορισμού της βάσης επιβολής του βάσει και μόνο της αναλογίας που υφίσταται μεταξύ των συνολικών αντιπαροχών που έχουν καταβληθεί για τις εν λόγω πράξεις και των αποστάσεων που έχουν διανυθεί στο εσωτερικό και στο εξωτερικό της χώρας.

Το συμπέρασμά μου δεν επηρεάζει βέβαια την ευχέρεια των γερμανικών αρχών να ζητήσουν από το Συμβούλιο, βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, να τους επιτρέψει να θεσπίσουν μέτρα απλοποίησης «με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής»³².

31 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή αναφέρθηκε επίσης στον κανονισμό (ΕΟΚ) 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΕΕ L 24, σ. 1), ο οποίος καθιέρωσε — με σκοπό την αποφυγή των απωλειών φορολογικών εσόδων για τα κράτη μέλη — ορισμένες διαδικασίες για την ηλεκτρονική ανταλλαγή πληροφοριών περί ΦΠΑ σε σχέση με τις «ενδοοικονομικές συναλλαγές». Οι πληροφορίες αυτές συλλέγονται, αρχειοθετούνται και υφίστανται επεξεργασία σε ειδικές βάσεις δεδομένων που τηρούνται από τις φορολογικές αρχές, βάσει ακριβώς των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που προβλέπονται στο άρθρο 22, παράγραφος 6, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Εντούτοις, φρονώ ότι ο εν λόγω κανονισμός δεν έχει καμία σημασία σε σχέση με τις παροχές υπηρεσιών της Binder και τις παρεμφερείς παροχές υπηρεσιών. Πράγματι, ως ενδοοικονομικές συναλλαγές καλυπτόμενες από τον κανονισμό 218/92 ορίζονται, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών, οι αναφερόμενες στο άρθρο 28β, σημείο Γ' (παροχή υπηρεσιών ενδοοικονομικής μεταφοράς αγαθών), σημείο Δ' (παροχή υπηρεσιών με παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με υπηρεσίες ενδοοικονομικής μεταφοράς αγαθών) και σημείο Ε' (παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων), της έκτης οδηγίας, το οποίο προστέθηκε στην έκτη οδηγία με το άρθρο 1, σημείο 22, της προπαρατεθείσας στην υποσημείωση 1 οδηγίας 91/680.

32 — Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει κάνει χρήση της ευχέρειας αυτής σε σχέση μόνο με τις διεθνείς μεταφορές προσώπων που εκτελούνται από αλλοδαπά οχήματα κατά τη διάρκεια ευκαιριακών ταξιδιών με πούλμαν: βλ. άρθρο 10, παράγραφος 6, του USIG 1980, κατά το οποίο ο ΦΠΑ επί των πράξεων αυτών εισπράττεται βάσει της μέσης αντιπαροχής που καταβάλλεται, ανά άτομο και ανά χιλιόμετρο, για τη μεταφορά, σε συνάρτηση προς τις αποστάσεις που διανύονται εντός της χώρας, η δε μέση αντιπαροχή αυτή υπολογίζεται και καθορίζεται βάσει των πραγματικών τιμών, ώστε να μην επηρεάζεται σημαντικά το ύψος του οφειλομένου φόρου.

IV — Πρόταση

Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο προδικαστικό ερώτημα του Bundesfinanzhof:

«Στο πλαίσιο διεθνούς μεταφοράς προσώπων έναντι κατ' αποκοπήν τιμής, για παράδειγμα στην περίπτωση εκπαιδευτικού ή τουριστικού ταξιδιού, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιέχει απλώς ένα κριτήριο αναφοράς για τον προσδιορισμό της φορολογικής δικαιοδοσίας, καθόσον ορίζει, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, ως τόπο παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς τον τόπο όπου πραγματοποιείται η μεταφορά.

Στο πλαίσιο της ανωτέρω παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, η διάταξη της οδηγίας 77/388 που είναι κρίσιμη για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου επί του τμήματος της μεταφοράς στο εσωτερικό της χώρας είναι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'. Η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη πρέπει να κατανέμουν τη συνολική κατ' αποκοπή αντιπαροχή (που εξαρτάται άμεσα από την παρεχόμενη υπηρεσία) ανάλογα με το συνολικό κόστος της μεταφοράς εντός του εδάφους καθενός από τα κράτη αυτά.

Το συνολικό αυτό κόστος καλύπτει τόσο τα στοιχεία του κόστους που αποτελούν συνάρτηση των διανυθεισών αποστάσεων, όσο και τα στοιχεία του κόστους των οποίων το ύψος εξαρτάται από τη διάρκεια και τη συνέχεια της παρεχομένης υπηρεσίας, περιλαμβανομένου του χρόνου στάσεως και αναμονής μεταξύ των διαφόρων τμημάτων της μεταφοράς, υπό τον όρο ότι ο χρόνος αυτός προκύπτει με βεβαιότητα και αντικειμενικότητα από έγγραφα του υποκειμένου στον φόρο.

Σε περίπτωση διαφοράς επί του ανωτέρω σημείου, στα εθνικά δικαστήρια αποκειται να εξακριβώνουν αν — και ενδεχομένως σε ποιο βαθμό — τα στοιχεία του κόστους μιας υπηρεσίας που ανήκει στην ανωτέρω περιγραφείσα κατηγορία, των οποίων το ύψος εξαρτάται από τη διάρκεια και τη συνέχεια της παροχής, προκύπτουν με βεβαιότητα και αντικειμενικότητα από έγγραφα, προκειμένου να προσδιοριστεί η βάση επιβολής του φόρου επί των εν λόγω πράξεων.»