

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTONIO LA PERGOLA
της 28ης Μαρτίου 1996 *

I — Πραγματικά περιστατικά

αναχώρηση του ταξιδιού είναι έξω από την ελληνική επικράτεια,

1. Με προσφυγή την οποία κατέθεσε στις 13 Δεκεμβρίου 1994, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ελληνική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπείχε από τη Συνθήκη ΕΚ, διότι θέσπισε και διατήρησε σε ισχύ νομοθετικές διατάξεις αντίθετες προς τα άρθρα 2, 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', και 26 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση¹ (στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ).

β) περιηγήσεις που γίνονται με πλοία υπό ελληνική σημαία και δεν προσεγγίζουν αλλοδαπούς λιμένες («κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις»),

αφετέρου δε της προσάπτει ότι εφαρμόζει τον ΦΠΑ επί:

γ) των οργανωμένων ταξιδίων με προορισμό μη κοινοτικές χώρες, χωρίς να απαλλάσσει το τμήμα της παροχής υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων το οποίο αφορά πράξεις πραγματοποιούμενες εκτός της Κοινότητας.

Η Επιτροπή αφενός μεν προσάπτει στην καθής ότι απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις ακόλουθες παροχές υπηρεσιών:

α) σιδηροδρομικές ή θαλάσσιες μεταφορές προσώπων, όταν ο προορισμός ή η

2. Κατά την έγγραφη διαδικασία, η Ελληνική Δημοκρατία αντέτεινε ότι εν τω μεταξύ είχε λάβει τα μέτρα της για να συμμορφώσει τη νομοθεσία της προς τις υποχρεώσεις τις οποίες επέβαλλαν τα παραπάνω άρθρα της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, όσον αφορά τις αιτίσεις που εκτίθενται στα στοιχεία α' και γ' της παραγράφου 1 ανωτέρω. Συμπεραίνει,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.
I — ΕΕ εκδ. εκδ. 09/001, σ. 49.

επομένως, ότι, ως προς τις δύο αυτές παραβάσεις, η προσφυγή της Επιτροπής έχει καταστεί άνευ αντικειμένου.

Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή παραιτήθηκε από την προσφυγή της ως προς τις δύο προαναφερθείσες αιτιάσεις της². Η καθής συναποδέχτηκε αυτή την παραίτηση. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν έχει να ασχοληθεί με αυτές τις πτυχές της διαφοράς.

II — Τα επιχειρήματα των διαδίκων

3. Σχετικά με την αιτίαση της Επιτροπής περί μη επιβολής ΦΠΑ στις κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις, η Ελληνική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί το ότι η νομοθεσία της τελεί σε αντίθεση με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

2 — Παραπέμπω στις προτάσεις τις οποίες ανέπτυξα στις 9 Νοεμβρίου 1995, στην υπόθεση C-17/95, Επιτροπή κατά Γαλλίας (επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, Συλλογή 1995, σ. I-4895), και ειδικότερα στην υποσημείωση 4, όσον αφορά το παραδεκτόν της μερικής παραίτησής από το δικόγραφο της προσφυγής. Η παρούσα όμως περίπτωση εμφανίζει την ιδιορρυθμία ότι η μερική παραίτηση από το δικόγραφο της προσφυγής έγινε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Πρόκειται εδώ, στην πραγματικότητα, για μερική παραίτηση από τη συνέχιση της δίκης, διότι επιλύθηκε, ως προς τα δύο από τα τρία επίδικα ζητήματα, η διαφορά. Εφαρμόζεται, επομένως, το άρθρο 77 του Κανονισμού Διαδικασίας, και όχι το άρθρο 78, του οποίου έγινε επίκληση στην προηγούμενη περίπτωση. Το άρθρο 78, άλλωστε, του Κανονισμού Διαδικασίας ορίζει ότι ο προσφεύγων γνωστοποιεί εγγράφως ότι παραιτείται από τη δίκη, χωρίς να προβλέπει αποδοχή εκ μέρους του αντιδίου, την οποία αντιθέτως απαιτεί το άρθρο 77. Το τελευταίο αυτό άρθρο δεν επιβάλλει κάποιο συγκεκριμένο τύπο για τη μεταξύ των διαδίκων συμφωνία περί παύσεως της δίκης, ούτε για τη συνακόλουθη γνωστοποίηση στο Δικαστήριο της επιτευχθείσας συμφωνίας.

Η Ελληνική Κυβέρνηση παρατηρεί όμως ότι η εφαρμογή του ΦΠΑ στις κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις και ο υπολογισμός του οφειλομένου γι' αυτές φόρου ενέχει σημαντικές αντικειμενικές δυσχέρειες, λόγω του ότι ο επιβλητέος σ' αυτούς τους πλόες ΦΠΑ θα ήταν, ούτως ή άλλως, ανάξιος λόγου. Και τούτο διότι — επιχειρηματολογεί η καθής — οι επίδικες κυκλικές περιηγήσεις πραγματοποιούνται κατά το μεγαλύτερο μέρος τους σε διεθνή ύδατα και κατά ένα πολύ μικρό μέρος τους στην ελληνική αιγιαλίτιδα ζώνη. Θα ήταν, επομένως, δυσανάλογη η απαίτηση να φορολογείται το τμήμα του πλου που διανύεται στα εθνικά ύδατα, δεδομένου ότι το διοικητικό κόστος θα υπερέβαινε κατά πολύ το ενδεχομένως εισπραττόμενο ποσό ΦΠΑ. Επί πλέον, ισχυρίζεται η καθής, θα ήταν πρακτικώς αδύνατος ο αρισιό υπολογισμός του ύψους του οφειλομένου ΦΠΑ, αν ληφθεί υπόψη ο πλου των πλοίων που παρέχουν τέτοιου είδους υπηρεσίες. Η διαδρομή της περιηγήσεως υπόκειται σε απόβλεπτες παραλλαγές, εξαρτώμενες από εξωτερικούς παράγοντες, όπως π.χ. οι καιρικές συνθήκες, που δύνανται να υπαγορεύουν εν πλω την αλλαγή σχεδίου πλεύσεως.

4. Και έπειτα, δεν πρέπει να παραγνωρισθεί — επιχειρηματολογεί η Ελληνική Κυβέρνηση — ότι, ελλείψει εναρμονίσεως σε κοινοτικό επίπεδο, η εφαρμογή των κανόνων περί του ΦΠΑ στις θαλάσσιες μεταφορές εγείρει δυσεπίλυτα προβλήματα. Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο, — λέει η καθής — η από 30 Σεπτεμβρίου 1992 πρόταση της Επιτροπής περί τροποποίησής της έκτης οδηγίας ΦΠΑ υπάγει τις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές εν γένει (άρα, τόσο τις ενδοκοινοτικές όσο και τις εσωτερικές) σε μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ.

5. Δεν πρέπει άλλωστε να λησμονείται — ισχυρίζεται η Ελληνική Κυβέρνηση — ότι όλα τα κράτη μέλη απαλλάσσουν φόρου τις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές. Η Επιτροπή φαίνεται άλλωστε να παραδέχεται — λέει η καθής — ότι ακόμη και το εντός των εθνικών υδάτων τμήμα του πλου δύναται να απαλλάσσεται του ΦΠΑ σε περίπτωση διεθνών θαλασσίων μεταφορών. Η ίδια απαλλαγή πρέπει, επομένως, να εφαρμόζεται και στις κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις.

6. Τέλος, η καθής επικαλείται την ιδιαίτερη γεωγραφική της θέση, η οποία καθιστά ιδιαίτερος ευάλωτο σε στρεβλώσεις της αγοράς τον τομέα των κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων, εκθέτοντάς την στον ανταγωνισμό τρίτων χωρών, οι οποίες δεν εφαρμόζουν ΦΠΑ σε τέτοιες μεταφορές. Η πρόταση τροποποίησης της έκτης οδηγίας ΦΠΑ απαλλάσσει πλήρως τις μεταφορές που κατά το ήμισυ συντελούνται εκτός Κοινότητας, λόγω ακριβώς των πιθανών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

7. Η Επιτροπή απαντά στους ισχυρισμούς της καθής με διάφορα επιχειρήματα. Πρώτα απ' όλα, το γεγονός ότι το εντός των εθνικών υδάτων τμήμα ενός διεθνούς πλου είναι αμελητέο δεν απαλλάσσει την Ελλάδα από την υποχρέωση να φορολογεί το τμήμα αυτό του πλου. Όσον αφορά, έπειτα, τον τρόπο υπολογισμού του ΦΠΑ επί του εθνικού τμήματος του πλου, το γεγονός ότι το ύψος του ΦΠΑ είναι ασήμαντο και ότι, επομένως, το διοικητικό κόστος της φορολογίας θα υπερέβαινε κατά πολύ το εισπραττόμενο ποσό ουδόλως επηρεάζει την υποχρέωση της Ελληνικής Δημοκρατίας να λάβει τα μέτρα της για την φορολόγηση του

εν λόγω τμήματος. Το ίδιο πρέπει να λεχθεί — συνεχίζει η Επιτροπή — και για την προβαλλόμενη δυσχέρεια του εκ των προτέρων καθορισμού του ύψους του ΦΠΑ, που υποτίθεται ότι οφείλεται στον μεταβλητό χαρακτήρα του σχεδίου πλεύσεως.

Ομοίως αβάσιμο είναι το επιχειρήμα της καθής ότι υπάρχει κίνδυνος η απαιτούμενη από την οδηγία φορολόγηση να την περιγάγει σε δυσμενή ανταγωνιστική θέση. Η έκτη οδηγία — λέει η Επιτροπή — επιτρέπει απαλλαγές, εν πάση δε περιπτώσει η προβαλλόμενη στρέβλωση του ανταγωνισμού στερείται πρακτικής σημασίας, αφού η Ελληνική Δημοκρατία έχει ούτως ή άλλως τη δυνατότητα να απαλλάσσει του ΦΠΑ το τμήμα του ταξιδιού που πραγματοποιείται σε διεθνή ύδατα. Το γεγονός άλλωστε ότι η πρόταση τροποποίησης της έκτης οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ και του εντός εθνικών υδάτων τμήματος των διεθνών μεταφορών προσώπων, προς αποφυγή πιθανών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού σ' αυτόν τον συγκεκριμένο τομέα, επιβεβαιώνει — κατά την άποψη της Επιτροπής — ότι, *de lege lata*, η υποχρέωση φορολογίας, εφόσον δεν έχει καταργηθεί, ασφαλώς και επιβάλλεται.

Όσο για την παρατήρηση της καθής ότι ισχύει στα κράτη μέλη η πρακτική να απαλλάσσεται φόρου το εντός των εθνικών υδάτων τμήμα του πλου στις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές προσώπων, είναι

επίσης αβάσιμη: η ειδική αυτή κατάσταση ουδόλως δύναται να επεκταθεί στις θαλάσσιες κυκλικές περιηγήσεις.

III — Εξέταση της διαφοράς

8. Τα επιχειρήματα της καθής συμπίπτουν ουσιαστικά με εκείνα που είχε προβάλλει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στο πλαίσιο προσφυγής κατά παραβάσεως που αφορούσε, μεταξύ άλλων, την παράβαση του άρθρου 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ³.

Η απόφαση που εκδόθηκε στην περίπτωση εκείνη συνηγορεί υπέρ του αβασίμου των αμυντικών ισχυρισμών τους οποίους προβάλλει στην παρούσα δίκη η Ελληνική Δημοκρατία: τόσο αυτών που αφορούν τη δυσχέρεια υπολογισμού του ύψους του οφειλομένου επί του εθνικού τμήματος του πλού ΦΠΑ λόγω των συχνών και απροβλέπτων αλλαγών πλεύσεως⁴, όσο και εκείνων που αναφέρονται στον φόβο της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού⁵.

Θα αρχίσω από το τελευταίο αυτό σημείο. Η καθής ισχυρίζεται ότι το εντός της αιγιαλίδας ζώνης τμήμα του πλού είναι αμελητέο σε σχέση προς τον όλο πλού. Αν αυτό

αληθεύει, η παρεχόμενη από την έκτη οδηγία ΦΠΑ ευχέρεια φοροαπαλλαγής του τμήματος του πλού που συντελείται στα διεθνή ύδατα καθιστά, στην παρούσα περίπτωση, ασήμαντη την προβαλλόμενη διατάραξη του ανταγωνισμού, η οποία υποτίθεται ότι προκύπτει από την εφαρμογή της εξεταζομένης κοινοτικής φορολογικής νομοθεσίας.

9. Η καθής ισχυρίζεται, έπειτα, ότι τα διοικητικά βάρη υπερβαίνουν το προσδοκώμενο προϊόν του φόρου. Ένα τέτοιο επιχείρημα δεν συνιστά όμως ισχυρό λόγο για να μην τεθούν προσωρινόντως σε εφαρμογή οι διατάξεις της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Η εφαρμογή των διατάξεων αυτών δεν εναπόκειται, πράγματι, στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών. Πρόκειται για διατάξεις για τις οποίες το άρθρο 189 της Συνθήκης επιβάλλει υποχρέωση μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο. Τα κράτη μέλη υποχρεούνται, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, να τις τηρούν στο ακέραιο και επακριβώς, ενσωματώνοντας, εφόσον απαιτείται, το περιεχόμενο τους στην έννομη τάξη τους.

Όσο για τον ισχυρισμό της καθής που αφορά την προταθείσα τροποποίηση της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, αυτός είναι αλυσιτελής, στο πλαίσιο της παρούσης καταστάσεως: τέτοιες θεωρήσεις μόνο de lege ferenda μπορούν να έχουν κάποια αξία. Και δεν μπορεί, βέβαια, να υποτεθεί ότι τα μειονεκτήματα, που ενδεχομένως απορρέουν για κάποιο κράτος μέλος ή κάποιον ιδιώτη από

3 — Απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, υπόθεση C-74/91, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Σύλλογή 1992, σ. I-5437).

4 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, ό.π., σκέψη 12.

5 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, ό.π., σκέψη 25.

διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, νομιμοποιούν την Επιτροπή και τα κράτη μέλη να καθιστούν τις διατάξεις αυτές *ανεφάρμοστες*, χωρίς να καταφεύγουν στις διαδικασίες που προβλέπονται είτε για τη νομοθετική κατάργηση, είτε για τη δικαστική προσβολή των ισχυουσών διατάξεων.

10. Ούτε μπορεί να γίνει δεκτό — όπως θα ήθελε η καθής — ότι η μεταχείριση της οποίας ίσως απολαύουν, *praeter legem*, οι διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές προσώπων για το εντός της αιγιαλτιδας ζώνης τμήμα του πλου μπορεί να επεκταθεί στις κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις.

Ας υποθέσουμε, ωστόσο, αντίθετα απ' ό,τι είπα προηγουμένως, ότι η κοινοτική έννομη τάξη επιτρέπει τη φοροαπαλλαγή, της οποίας η καθής ζητεί τη διασταλτική εφαρμογή. Και σ' αυτήν ακόμη την περίπτωση, η πραγματική κατάσταση των κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη των διεθνών θαλασσιών μεταφορών προσώπων. Πράγματι, τα πλοία που χρησιμοποιούνται σε τέτοιου είδους μεταφορές διασχίζουν την αιγιαλτιδα ζώνη μόνο κατά το μέτρο που απαιτείται για να μπορέσουν να διασχίσουν στη συνέχεια διεθνή ή αλλοδαπά ύδατα, κατευθυνόμενα σε λιμένες άλλων χωρών. Οι κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις, αντιθέτως, έχουν ως τελικό προορισμό την επάνοδο στον λιμένα αναχωρήσεως, αφού ενδεχομένως προσεγγίσουν λιμένες

του ίδιου κράτους μέλους. Στην πρώτη περίπτωση, το πλοίο διασχίζει την αιγιαλτιδα ζώνη μόνο για να βγει στα ανοιχτά και μπορεί, επομένως, να γίνει κατανοητή η ελαχιστοποίηση της φορολογικής επιπτώσεως επί της μεταφοράς εντός των εσωτερικών υδάτων. Στη δεύτερη περίπτωση, η διάσχιση των εθνικών υδάτων δεν αποτελεί ανάγκη χρησιμεύουσα απλώς στην έξοδο στα ανοιχτά και την κατεύθυνση σε αλλοδαπούς λιμένες, αλλά αποτελεί ουσιώδες γνώρισμα της κυκλικής περιηγήσεως και υπηρετεί προφανώς τουριστικούς σκοπούς. Το φορολογικό καθεστώς που ισχύει στη μία κατάσταση δεν δικαιολογείται στην άλλη.

11. Εφόσον αποκρούστηκαν οι αμυντικοί ισχυρισμοί της Ελληνικής Δημοκρατίας, πρέπει, κατά συνέπεια, να κριθεί βάσιμη, ως προς την πτυχή της που αφορά τις κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις, η κατά παραβάσεως προσφυγή της Επιτροπής.

12. Κατά τον Κανονισμό Διαδικασίας, τα δικαστικά έξοδα βαρύνουν τον ηττηθέντα διάδικο. Προτείνω, επομένως, να επιβληθούν στην καθής όσον αφορά την αίτηση περί των κυκλικών θαλασσιών περιηγήσεων. Πρέπει επίσης να επιβαρύνουν την καθής, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 5, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα δικαστικά έξοδα που αναλογούν στα δύο σκέλη της υπό κρίση προσφυγής κατά παραβάσεως, ως προς τα οποία η προσφεύγουσα παραιτήθηκε της προσφυγής.

IV — Πρόταση

Προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να δεχθεί την προσφυγή κατά το σκέλος που αφορά την παράβαση της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, μόνο όσον αφορά την μη υπαγωγή των κυκλικών θαλασσιών περιηγήσεων σε ΦΠΑ, για το διανυόμενο εντός των εθνικών υδάτων τμήμα του πλου, και να καταδικάσει το καθού κράτος στα δικαστικά έξοδα, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφοι 2 και 5, του Κανονισμού Διαδικασίας.