

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ( δεύτερο τμήμα )  
της 23ης Ιανουαρίου 1986 \*

Στην υπόθεση 283/84,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση της Commissione tributaria di secondo grado ( δευτεροβάθμιας επιτροπής εκδικάσεως φορολογικών διαφορών ) του Sassari προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, μεταξύ

**Trans Tirreno Express SpA**, εταιρίας διεπόμενης από το ιταλικό δίκαιο, με έδρα το Sassari,

και

**Ufficio provinciale IVA** του Sassari,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 ( 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,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ( δεύτερο τμήμα )

συγκείμενο από τους Κ. Bahlmann, πρόεδρο τμήματος, Ο. Due και F. Schockweiler, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Sir Gordon Slynn

γραμματέας: D. Louterman, υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που διατύπωσαν:

- η εταιρία Trans Tirreno Express SpA, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, εκπροσωπούμενη από το δικηγόρο Γένουας Guido Guida,
- η κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενη κατά την προφορική διαδικασία από τον Marcello Conti, avvocato dello Stato,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

- η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπροσωπούμενη κατά την έγγραφη διαδικασία από τους Martin Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, και Ernst Röder, Regierungsdirektor im Bundesministerium für Wirtschaft, και κατά την προφορική διαδικασία από τον Jochim Sedemund, δικηγόρο Κολωνίας,
- η κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενη κατά την έγγραφη διαδικασία από τον François Renouard, αναπληρωτή διευθυντή των νομικών υποθέσεων στο Υπουργείο Εξωτερικών Σχέσεων, και κατά την προφορική διαδικασία από τον R. Abraham, σύμβουλο των διοικητικών δικαστηρίων στο Υπουργείο Εξωτερικών Σχέσεων,
- η κυβέρνηση του Βασιλείου της Δανίας, εκπροσωπούμενη κατά την έγγραφη διαδικασία από τον Laurids Mikaelson, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, και
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Guido Berardis, μέλος της νομικής της υπηρεσίας,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Δεκεμβρίου 1985,

εκδίδει την ακόλουθη

### ΑΠΟΦΑΣΗ

(Το μέρος που περιέχει τα περιστατικά παραλείπεται)

### Σκεπτικό

- 1 Με Διάταξη της 23ης Νοεμβρίου 1984, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Νοεμβρίου 1984, η δευτεροβάθμια Commissione tributaria του Sassari υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 (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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (εφεξής: έκτη οδηγία).

### Επί του ιστορικού της διαφοράς

- 2 Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρέχει το εθνικό δικαστήριο, η εταιρία Trans Tirreno Express SpA, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, μεταφέρει ατμοπλοϊκώς πρόσωπα και εμπορεύματα από το λιμένα του Λιβόρνου, που βρίσκεται στην ιταλική χερσόνησο, στην Όλβια της Σαρδηνίας. Για την απόσταση αυτή, το Ufficio provinciale IVA (Επαρχιακό Ταμείο για τον ΦΠΑ) του Sassari ζητεί από την προσφεύγουσα εταιρία την καταβολή ΦΠΑ για το σύνολο της διανυόμενης απόστασης, συμπεριλαμβανομένου και του τμήματος της απόστασης που διανύεται στην ανοικτή θάλασσα.
  
- 3 Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη αντιτίθεται στην καταβολή του μέρους του φόρου που της ζητείται για τις αποστάσεις εκείνες που διανύονται στην ανοικτή θάλασσα, αμφισβητώντας στο ιταλικό Δημόσιο το δικαίωμα να επιβάλλει φόρο για το τμήμα αυτό του διάπλου. Ισχυρίζεται σχετικά ότι το άρθρο 9, στοιχείο c), του υπ' αριθ. 633 Decreto del Presidente della Repubblica (DPR) (Προεδρικού Διατάγματος), της 26ης Οκτωβρίου 1972 (Supplemento ordinario alla Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana) (Τακτικό Παράρτημα της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως της Ιταλικής Δημοκρατίας), αριθ. φύλλου 292, σ. 2), όπως τροποποιήθηκε από το DPR 94, της 31ης Μαρτίου 1979 (GURI, αριθ. φύλλου 93, σ. 3011), το οποίο ορίζει ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς στο ιταλικό έδαφος είναι «ανάλογη με τη διανυόμενη στο έδαφος αυτό απόσταση», συνιστά την εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας, το οποίο αποκλείει, δυνάμει της αρχής της εδαφικότητας, την είσπραξη ΦΠΑ για τις αποστάσεις που διανύονται εκτός του εθνικού εδάφους.
  
- 4 Εκτιμώντας ότι υπό τις περιστάσεις αυτές για την επίλυση της διαφοράς είναι απαραίτητη η ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας και εκτιμώντας περαιτέρω ότι το κοινοτικό δίκαιο στον τομέα αυτό πρέπει να εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη, η δευτεροβάθμια Commissione tributaria του Sassari υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας ΕΟΚ προβλέπει την επιβολή ΦΠΑ μόνο για τις αποστάσεις που διανύονται στο εσωτερικό του εδάφους των κρατών μελών στο πλαίσιο διεθνών μεταφορών (από κράτος σε κράτος) ή αντίθετα και για τις εθνικές μεταφορές (από ένα σημείο σε άλλο του ίδιου κράτους) που διενεργούνται, όπως στην παρούσα υπόθεση, κυρίως στην ανοικτή θάλασσα;

**Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο**

- 5 Η εταιρία Trans Tirreno Express SpA, η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας και η Επιτροπή διατύπωσαν γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσε η κυβέρνηση του Βασιλείου της Δανίας, ενώ η Ιταλική Δημοκρατία διατύπωσε προφορικά τις παρατηρήσεις της.
- 6 Κατά την εταιρία Trans Tirreno Express SpA, από την κατά γράμμα και αυστηρή ερμηνεία της επίμαχης διάταξης προκύπτει ότι η τελευταία καθιερώνει την αρχή της εδαφικότητας της φορολογικής επιβάρυνσης, και ότι δεν υφίσταται ούτε δυνατότητα ούτε υποχρέωση επιβολής της όσον αφορά τις αποστάσεις που διανύονται στην ανοικτή θάλασσα.
- 7 Η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας υποστηρίζει, επικαλούμενη τα άρθρα 2 και 3 της έκτης οδηγίας, ότι τα ύδατα που δεν υπάγονται στην εδαφική κυριαρχία του κράτους δεν αποτελούν τμήμα του «εσωτερικού της χώρας» κατά την έννοια της οδηγίας και ότι μόνο το τμήμα της διαδρομής που διανύεται στο εσωτερικό της χώρας υπόκειται σε ΦΠΑ, ακόμη και στην περίπτωση μεταφοράς που αρχίζει και περατώνεται στο αυτό κράτος μέλος.
- 8 Η κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας υποστηρίζει ότι η έκτη οδηγία υποχρεώνει απλώς τα κράτη μέλη να επιβάλλουν ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών μεταφοράς στο εθνικό έδαφος. Εκτός του εθνικού τους εδάφους, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιβάλλουν ή όχι ΦΠΑ, όπως άλλωστε δέχτηκε το Δικαστήριο με την απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985 στην υπόθεση 168/84, Berkholz ( Συλλογή 1985, σ. 2251 ), αναφερόμενο σε άλλη διάταξη.
- 9 Η κυβέρνηση του Βασιλείου της Δανίας θεωρεί εξάλλου ότι η έκτη οδηγία δεν επιλύει σαφώς το θέμα, αλλ' ότι από το γενικό της σύστημα συνάγεται ότι η είσπραξη ΦΠΑ για τα τμήματα της διαδρομής στην ανοικτή θάλασσα είναι όχι μόνο δυνατή αλλά και επιβεβλημένη, προκειμένου να αποφεύγονται καταστρατηγήσεις συνιστάμενες στην αποφυγή καταβολής του φόρου μέσω τεχνητών παρεκκλίσεων από την πορεία και του διάπλου τμήματος της ανοικτής θάλασσας. Θεωρεί περαιτέρω ότι, όσον αφορά τα εθνικά πλοία που βρίσκονται στην ανοικτή θάλασσα, η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς στην ανοικτή θάλασσα εξακολουθεί να εμπίπτει στους εθνικούς φορολογικούς κανόνες, δεδομένου ότι τα εν λόγω πλοία υπάγονται στη δικαιοδοσία του κράτους νηολογισεώς τους.

- 10 Η κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας υποστηρίζει ότι το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας αποσκοπεί στην επίλυση των συγκρούσεων αρμοδιότητας σε περίπτωση κατά την οποία η παροχή υπηρεσιών ενδιαφέρει την έννομη τάξη περισσοτέρων κρατών. Στην παρούσα υπόθεση δεν συντρέχει περίπτωση τέτοιας συγκρούσεως και η λύση πρέπει να αναζητηθεί με βάση τα άρθρα 2 και 3 της έκτης οδηγίας. Σε τελευταία ανάλυση, αναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίσουν το πεδίο εδαφικής εφαρμογής του συστήματός τους περί ΦΠΑ.
- 11 Η Επιτροπή θεωρεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας ισχύει αποκλειστικά για τη μεταφορά προσώπων· η μεταφορά εμπορευμάτων, η οποία συνιστά παρεπόμενη παροχή, ρυθμίζεται από άλλες διατάξεις. Όσον αφορά τη μεταφορά προσώπων μεταξύ δύο σημείων του ίδιου κράτους, πρόκειται για εσωτερική μεταφορά, για την οποία η οδηγία προβλέπει την υπαγωγή στο εθνικό σύστημα ΦΠΑ, ακόμη και όταν πρόκειται για αποστάσεις που διανύονται στην ανοικτή θάλασσα, υπό τον όρο ότι δεν μεσολαβεί ελλειμνισμός σε άλλο κράτος μέλος.

#### **Επί της απάντησως που πρέπει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα**

- 12 Για να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να εξεταστεί ο στόχος του άρθρου 9 στο πλαίσιο του γενικού συστήματος της οδηγίας.
- 13 Το πεδίο εδαφικής εφαρμογής της οδηγίας προσδιορίζεται στα άρθρα 2 και 3. Κατά το άρθρο 2, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Κατά το άρθρο 3, ως εσωτερικό της χώρας νοείται το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης περί ιδρύσεως της ΕΟΚ, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας αποκλείει ρητά ορισμένα εθνικά εδάφη.
- 14 Όπως έγινε δεκτό από το Δικαστήριο με την απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985 (στην υπόθεση Berkholz, που προαναφέρθηκε), το άρθρο 9 αποσκοπεί, όπως προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, στην ορθολογική οριοθέτηση των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών περί φόρου προστιθέμενης αξίας, με τον ομοιόμορφο προσδιορισμό του τόπου όπου πρέπει να φορολογούνται οι παρεχόμενες υπηρεσίες.
- 15 Προς αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιοτήτων σε περίπτωση κατά την οποία η παροχή υπηρεσιών ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των νομοθεσιών περισσότερων

κρατών μελών, η παράγραφος 1 του άρθρου 9, παρεκκλίνοντας από την αυστηρή αρχή της εδαφικότητας, καθιερώνει το γενικό κανόνα ότι ως τόπος παροχής των υπηρεσιών νοείται ο τόπος στον οποίο ο παρέχων υπηρεσίες έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

- 16 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, προβλέπει ορισμένες παρεκκλίσεις από το γενικό αυτό κανόνα 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.
- 17 Έτσι, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), ταυτίζει, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς, τον τόπο παροχής και κατά συνέπεια τον τόπο επιβολής του φόρου με τον τόπο όπου πραγματοποιείται η μεταφορά, ο δε επιβαλλόμενος φόρος είναι ανάλογος προς τις διανυθείσες αποστάσεις. Η εξαίρεση αυτή από το γενικό κανόνα της παραγράφου 1 επιβάλλεται από το γεγονός ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του μεταφορέα δεν συνιστά πρόσφορο σημείο αναφοράς για τον καθορισμό της εδαφικής αρμοδιότητας προς το σκοπό της επιβολής φορολογίας· πράγματι, η ίδια η φύση της ειδικής αυτής παροχής υπηρεσιών, της παροχής δηλαδή υπηρεσιών μεταφοράς, που είναι δυνατόν να πραγματοποιείται στο έδαφος περισσότερων κρατών μελών, απαιτεί ένα διαφορετικό κριτήριο που να επιτρέπει ουσιαστικά την οριοθέτηση των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών προς το σκοπό της επιβολής της φορολογίας.
- 18 Πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι μεταφορές του είδους που αφορά η υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου δεν θέτει, όσον αφορά την επιβολή του ΦΠΑ, ζητήματα συγκρούσεως αρμοδιοτήτων, εφόσον το πλοίο που διενεργεί τη μεταφορά ενώνει δύο σημεία του ίδιου κράτους και εφόσον κατά τον πλου του, έστω και αν αυτός πραγματοποιείται εν μέρει εκτός εθνικού εδάφους, δεν διασχίζει χώρο υπαγόμενο στην εθνική κυριαρχία άλλου κράτους.
- 19 Ο προσδιορισμός του πεδίου εδαφικής εφαρμογής του ΦΠΑ πρέπει στην περίπτωση των μεταφορών αυτών, που μπορούν να θεωρηθούν ως αμιγώς εσωτερικές, να γίνεται με γνώμονα τους βασικούς κανόνες των άρθρων 2 και 3 της οδηγίας και όχι βάσει του άρθρου 9.
- 20 Παρόλον ότι το πεδίο εδαφικής εφαρμογής της έκτης οδηγίας συμπίπτει, όπως έχει ήδη αναφερθεί, με το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης ΕΟΚ, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227, και παρόλον επομένως ότι το σύστημα της οδηγίας

εφαρμόζεται υποχρεωτικά και κατ' ανάγκη στο σύνολο του εθνικού εδάφους των κρατών μελών, η οδηγία, ιδίως δε το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), σε καμιά περίπτωση δεν περιορίζει την ελευθερία που διαθέτουν τα κράτη μέλη να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής τους νομοθεσίας πέραν των κατά κυριολεξία εθνικών τους ορίων, εφόσον δεν αντιπoιούνται τις αρμοδιότητες άλλων κρατών.

- 21 Πρέπει λοιπόν στο υποβληθέν ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος υπάγει στη νομοθεσία του περί ΦΠΑ την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς μεταξύ δύο σημείων που βρίσκονται στο εθνικό του έδαφος, έστω και αν μέρος της απόστασης διανύεται εκτός του εθνικού εδάφους, δεν αντίκειται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 ( 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, υπό τον όρο ότι το εν λόγω κράτος μέλος δεν αντιπoιείται με τον τρόπο αυτό τη φορολογική δικαιοδοσία άλλων κρατών.

#### Επί των δικαστικών εξόδων

- 22 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας, η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας, η κυβέρνηση του Βασιλείου της Δανίας 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 αναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ( δεύτερο τμήμα ),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε η δευτεροβάθμια Commissione tributaria του Sassari με Διάταξη της 23ης Νοεμβρίου 1984, αποφαινεται:

**Το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος υπάγει στη νομοθεσία του περί ΦΠΑ την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς μεταξύ δύο σημείων που βρίσκονται στο εθνικό του έδαφος, έστω και αν μέρος της απόστασης διανύεται εκτός του εθνικού εδάφους, δεν αντίκειται στο άρθρο**

9, παράγραφος 2, στοιχείο β ), της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 ( 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, υπό τον όρο ότι το εν λόγω κράτος μέλος δεν αντιποιείται με τον τρόπο αυτό τη φορολογική δικαιοδοσία άλλων κρατών.

Bahlmann

Due

Schockweiler

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 23 Ιανουαρίου 1986.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος του δεύτερου τμήματος

K. Bahlmann