

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 13ης Ιουλίου 2000*

Στην υπόθεση C-36/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Tribunal de première instance de Liège (Βέλγιο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Idéal tourisme SA

και

État belge,

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 12, παράγραφος 3, και 28, παράγραφος 3, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 96/95/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1996, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 όσον αφορά το επίπεδο του ελάχιστου συντελεστή (ΕΕ L 388, σ. 89), καθώς και του άρθρου 92 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 87 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. C. Moitinho de Almeida, πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen, C. Gulmann, G. Hirsch (εισηγητή) και Β. Σκουρή, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς,
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Idéal tourisme SA, εκπροσωπούμενη από τους F. Herbert και S. Houx, δικηγόρους Βρυξελλών,
- το État belge (Βελγικό Δημόσιο), εκπροσωπούμενο από την A. Snoecx, σύμβουλο στη γενική διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας για την ανάπτυξη, επικουρούμενη από τον B. van de Walle de Ghelcke, δικηγόρο Βρυξελλών,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Rispal-Bellanger, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον D. Colas, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, διευθύντη της νομικής υπηρεσίας της γενικής διεύθυνσης Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, Á. Cortesão de Seíça Neves, νομικό στην ίδια διεύθυνση, και R. Álvaro de Figueiredo Ribeiro, νομικό στη γενική διεύθυνση επίγειων μεταφορών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την Η. Michard και τον Δ. Τριανταφύλλου, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της *Idéal tourisme SA*, εκπροσωπούμενης από τους F. Herbert, S. Houx και M. Pittie, δικηγόρο Βρυξελλών, του Βελγικού Δημοσίου, εκπροσωπούμενου από τον B. van de Walle de Ghelcke, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τους D. Colas και F. Million, chargé de mission στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από την Η. Michard και τον Δ. Τριανταφύλλου, κατά τη συνεδρίαση της 29ης Μαρτίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Μαΐου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1999, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Φεβρουαρίου 1999, το Tribunal de première instance de Liège υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 234 ΕΚ), δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 12, παράγραφος 3, και 28, παράγραφος 3, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την

οδηγία 96/95/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1996, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 όσον αφορά το επίπεδο του ελάχιστου συντελεστή (ΕΕ L 388, σ. 89, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και του άρθρου 92 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρου 87 ΕΚ).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκλυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Idéal tourisme SA (στο εξής: Idéal tourisme) και του Βελγικού Δημοσίου, σε σχέση με την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που επιβάλλεται στις πράξεις διεθνούς μεταφοράς προσώπων με τουριστικά λεωφορεία, τις οποίες διενεργεί η Idéal tourisme.

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη δύναται:

(...)

- β) να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις».

- 4 Το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας, που τιτλοφορείται «Πίνακας των αναφερομένων στο άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση β', πράξεων», ορίζει στο σημείο του 17:

«μεταφορές προσώπων»

οι μεταφορές αγαθών, όπως οι αποσκευές και τα αυτοκίνητα οχήματα, συνοδευόμενων από ταξιδιώτες ή παροχές υπηρεσιών συναφείς προς τη μεταφορά προσώπων, απαλλάσσονται μόνο κατά το μέτρο που απαλλάσσονται οι μεταφορές των προσώπων αυτών».

- 5 Το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας, που διέπει ιδίως την απαλλαγή των διεθνών μεταφορών, προβλέπει τα εξής στο σημείο του 6:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

(...)

6. τις παραδόσεις, μετατροπές, επιδιορθώσεις, εργασίες συντηρήσεως, ναυλώσεις και μισθώσεις αεροσκαφών, χρησιμοποιούμενων υπό αεροπορικών εταιρειών

που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω, καθώς επίσης και τις παραδόσεις, μισθώσεις, επιδιορθώσεις και εργασίες συντηρήσεως αντικειμένων, τα οποία είναι ενσωματωμένα στα αεροσκάφη αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους».

- 6 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενον στον φόρο την έκπτωση ή επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων του που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 15 της ίδιας οδηγίας.
- 7 Το άρθρο 12, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει τη διαδικασία καθορισμού εκ μέρους των κρατών μελών του κανονικού συντελεστή, καθώς και των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ που ισχύουν για τις φορολογούμενες πράξεις.
- 8 Το άρθρο 92, παράγραφος 1, της Συνθήκης προβλέπει τα εξής:

«Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν η παρούσα Συνθήκη ορίζει άλλως.»

Η εθνική ρύθμιση

- 9 Στο Βέλγιο, ο κώδικας περί φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: κώδικας ΦΠΑ) προβλέπει στο άρθρο 21, παράγραφος 3, τα εξής:

«Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών λογίζεται κείμενος:

(...)

3. στο μέρος όπου πραγματοποιήθηκε η μεταφορά με βάση τις διανυθείσες αποστάσεις, οσάκις η μεταφορά αποτελεί το αντικείμενο της παροχής.»
- 10 Το άρθρο 1, σημείο 1, του βασιλικού διατάγματος αριθ. 20, της 20ής Ιουλίου 1970, περί καθορισμού, αφενός, των συντελεστών του φόρου προστιθεμένης αξίας και, αφετέρου, της κατανομής των αγαθών και των υπηρεσιών με βάση τους συντελεστές αυτούς (*Moniteur belge* της 31ης Ιουλίου 1970), ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας επιβάλλεται:

1. με συντελεστή 6 % στα αγαθά και υπηρεσίες που αναφέρονται στον πίνακα Α του παραρτήματος του παρόντος διατάγματος».

- 11 Στο κεφάλαιο XXV, που τιτλοφορείται «Μεταφορές», στον πίνακα Α περιλαμβάνονται:

«Οι μεταφορές προσώπων, καθώς και των μη καταχωρημένων αποσκευών και των ζώων που συνοδεύουν τους ταξιδιώτες.»

- 12 Το άρθρο 41, παράγραφος 1, σημείο 1, του κώδικα ΦΠΑ ορίζει ότι απαλλάσσονται του ΦΠΑ:

«Οι θαλάσσιες μεταφορές προσώπων· οι διεθνείς αεροπορικές μεταφορές προσώπων· οι μεταφορές αποσκευών και αυτοκινήτων, συνοδευομένων από ταξιδιώτες στην περίπτωση των μεταφορών που διαλαμβάνονται στο παρόν σημείο 1.»

- 13 Το άρθρο 45, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αφαιρέσει από τον φόρο τον οποίο οφείλει τους φόρους που έχουν επιβληθεί στα αγαθά και τις υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί, στα αγαθά που έχει εισαγάγει και στις ενδοκοινοτικές αγορές αγαθών που πραγματοποίησε, στον βαθμό που χρησιμοποιεί τα αγαθά αυτά για να πραγματοποιήσει:

1. φορολογούμενες πράξεις,
2. πράξεις απαλλασσόμενες βάσει των άρθρων 39 έως 42.»

- 14 Η εν λόγω βελγική ρύθμιση που αφορά την απαλλαγή των διεθνών αεροπορικών μεταφορών προσώπων είναι προγενέστερη της ημερομηνίας ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Η Idéal tourisme, με έδρα τη Λιέγη (Βέλγιο), είναι εταιρία που πραγματοποιεί πράξεις διεθνούς μεταφοράς προσώπων με τουριστικά λεωφορεία.
- 16 Στη μηνιαία δήλωση ΦΠΑ που αφορούσε τις πράξεις του Ιουνίου 1997, η Idéal tourisme δήλωσε υπό τον συντελεστή 0 %, αντί για τον συντελεστή 6 % που προβλέπει η βελγική ρύθμιση, τα πραγματοποιηθέντα εντός του Βελγίου τμήματα των πράξεων διεθνούς μεταφοράς προσώπων με τουριστικά λεωφορεία. Συναφώς, εξήγησε ότι θεωρούσε ότι υφίσταται δυσμενή διάκριση στον τομέα του ΦΠΑ σε σχέση με τις διεθνείς αεροπορικές μεταφορές προσώπων. Συγκεκριμένα, κατ' αυτήν, ο τελευταίος αυτός τρόπος μεταφοράς απαλλάσσεται του ΦΠΑ, πράγμα που δεν εμποδίζει τις επιχειρήσεις αεροπορικής μεταφοράς να αφαιρούν τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ το πραγματοποιούμενο εντός του Βελγίου τμήμα των μεταφορών προσώπων με τουριστικά λεωφορεία υπόκειται, σύμφωνα με τη βελγική ρύθμιση, σε ΦΠΑ 6 %. Πρόκειται συνεπώς για δυσμενή διάκριση αντίθετη προς τη γενική αρχή της ισότητας που συγκαταλέγεται μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου.
- 17 Η Idéal tourisme, δεδομένου ότι η βελγική φορολογική υπηρεσία της ζήτησε να καταβάλει τα ποσά των 554 845 βελγικών φράγκων (BEF) ως οφειλή ΦΠΑ και των 55 000 BEF ως πρόστιμο, αφού κατέβαλε τα ποσά αυτά, άσκησε αγωγή ενώπιον του Tribunal de première instance de Liège ζητώντας να της επιστραφούν τα εν λόγω ποσά. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Idéal tourisme ισχυρίστηκε ότι η βελγική ρύθμιση που απαλλάσσει τις διεθνείς αεροπορικές μεταφορές προσώπων όχι μόνον

παραβιάζει τη γενική αρχή της ισότητας, αλλ' επίσης συνιστά κρατική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 92 της Συνθήκης υπέρ των αεροπορικών εταιριών.

18 Θεωρώντας ότι ήταν αναγκαίο να έχει μια ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου για να εκδώσει την απόφασή του, το Tribunal de première instance de Liège αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπει η οδηγία 77/388/ΕΟΚ, ειδικότερα δε τα άρθρα της 12, παράγραφος 3, και 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', στα κράτη μέλη να εισάγουν, εις βάρος των επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με τουριστικά λεωφορεία, διάκριση αντίθετη προς τις αρχές της ίσης μεταχείρισης και της απαγορεύσεως των διακρίσεων που περιέχονται στο κοινοτικό δίκαιο;

2) Μπορεί ένα καθεστώς ΦΠΑ που είναι ευνοϊκό για ένα συγκεκριμένο κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, όπως εκείνο για το οποίο πρόκειται στη συγκεκριμένη περίπτωση, να συνιστά κρατική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 92 της Συνθήκης της Ρώμης, μολονότι δεν προστατεύει αποκλειστικά την εγχώρια βιομηχανία;»

Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

19 Το Βελγικό Δημόσιο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το αν η διαφορά της κύριας δίκης είναι πραγματική. Κατ' αυτό, τα ερωτήματα που η Idéal tourisme πρότεινε στο αιτούν δικαστήριο για να τα υποβάλει στο Δικαστήριο, χωρίς να είναι αμγώς υποθετικά, έχουν ωστόσο ως μοναδικό σκοπό την επίτευξη ενός αποτελέσματος το οποίο δεν έχει ακόμα καταστεί δυνατό να επιτευχθεί διά της νομοθετικής οδού. Το Βελγικό Δημόσιο επαφίεται στην κρίση του Δικαστηρίου όσον αφορά το παραδεκτό της προδικαστικής παραπομπής.

- 20 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, *Bosman*, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59). Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ότι αδυνατεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα υποβληθέν από εθνικό δικαστήριο όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία ή η εκτίμηση του κύρους ενός κοινοτικού κανόνα που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (βλ. αποφάσεις *Bosman*, όπ.π., σκέψη 61, και της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, *EKW και Wein & Co.*, Συλλογή σ. I-1157, σκέψη 52).
- 21 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει όμως σαφώς ότι με την αγωγή που άσκησε η *Idéal tourisme* διώκεται η επιστροφή του ποσού ΦΠΑ που κατέβαλε στο Βελγικό Δημόσιο και συνεπώς να τύχει η *Idéal tourisme* απαλλαγής από τον ΦΠΑ χωρίς να απολέσει το δικαίωμα αφαιρέσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 22 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι στη δικογραφία δεν υπάρχουν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει προδήλως ότι οι διάδικοι της κύριας δίκης ήλθαν σε προηγούμενη συμφωνία για να οδηγήσουν το Δικαστήριο να εκδώσει την απόφαση μέσω προκατασκευασμένης διαφοράς, όπως τούτο συνέβη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1981, 244/80, *Foglia* (Συλλογή 1981, σ. 3045). Είναι αντιθέτως προφανές ότι οι διάδικοι διαφωνούν επί ορισμένων σημαντικών σημείων και από τη δικογραφία προκύπτει σαφώς ότι η *Idéal tourisme* δεν ήλθε σε συμφωνία με το Βελγικό Δημόσιο για να υποβάλει υποθετικά προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο.
- 23 Ως προς το λυσιτελές του πρώτου ερωτήματος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι αυτό δεν είναι προδήλως αλυσιτελές, δεδομένου ότι από τη δικογραφία προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι οι μεταφορείς προσώπων με τουριστικά λεωφορεία

υφίστανται, σε σχέση με τις αεροπορικές εταιρίες, δυσμενή διάκριση την οποία θεωρεί κατ' αρχήν αντίθετη προς την κοινοτική αρχή της ισότητας και της απαγορεύσεως των διακρίσεων.

- 24 Δεν ανήκει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της εξετάσεως του παραδεκτού του πρώτου ερωτήματος, να προβεί σε εκτίμηση της αναλύσεως αυτής.
- 25 Συνεπώς, πρέπει να δοθεί απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.
- 26 Αντιθέτως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το δεύτερο ερώτημα είναι προδήλως αλυσιτελές για τη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 27 Με το δεύτερο αυτό ερώτημα, το αιτούν Δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας τυγχάνουν οι αεροπορικές εταιρίες συνιστά κρατική ενίσχυση ασύμβατη προς το κοινοτικό δίκαιο.
- 28 Η διαφορά της κύριας δίκης δεν αφορά ωστόσο το αν τούτο συμβαίνει ή όχι, αλλά το αν σε ορισμένες πράξεις που πραγματοποιεί η Idéal tourisme επιβάλλεται ή όχι ΦΠΑ.
- 29 Συνεπώς, δεν πρέπει να δοθεί απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα (βλ., στο πνεύμα αυτό, για ανάλογη υπόθεση, απόφαση ΕΚW και Wein & Co., όπ.π., σκέψη 53).

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 30 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν Δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους η οποία, αφενός, σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, συνεχίζει να απαλλάσσει τις διεθνείς αεροπορικές μεταφορές προσώπων και, αφετέρου, φορολογεί τις διεθνείς μεταφορές προσώπων με τουριστικά λεωφορεία.
- 31 Η *Idéal tourisme* ισχυρίζεται ότι, ως εταιρία μεταφοράς με τουριστικά λεωφορεία, τελεί σε άμεσο ανταγωνισμό έναντι των αεροπορικών εταιριών όσον αφορά τις μέσες αποστάσεις, ήτοι εκείνες που περιλαμβάνονται μεταξύ 300/400 km και 2 500/3 3000 km. Η διαφορά φορολογήσεως δεν είναι συνεπώς δικαιολογημένη και συνιστά παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Κατά το Βελγικό Δημόσιο και τη Γαλλική και Πορτογαλική Κυβέρνηση, αντιθέτως, οι δύο αυτοί τρόποι μεταφοράς δεν είναι αρκούντως υποκαταστάσιμοι ώστε να θεωρηθούν ότι ανήκουν στην ίδια αγορά. Η Επιτροπή τονίζει ότι η διαφορά φορολογήσεως ανάλογα με το είδος του μέσου μεταφοράς που χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο, αντικειμενικά δικαιολογημένη ή όχι, πρέπει να θεωρηθεί σύμφωνη προς την έκτη οδηγία, έως ότου ο κοινοτικός νομοθέτης θέσει τέρμα στο μεταβατικό καθεστώς απαλλαγής.
- 32 Κατ' αρχάς, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, της ίδια οδηγίας, επιτρέπει σαφώς και χωρίς διαφορούμενα στα κράτη μέλη να συνεχίσουν να εφαρμόζουν υπό τις ίδιες προϋποθέσεις ορισμένες απαλλαγές που προβλέπονται στη νομοθεσία τους πριν από την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, να μεν το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εισάγουν νέες απαλλαγές ή να διευρύνουν το περιεχόμενο των υφισταμένων απαλλαγών μετά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της εν λόγω οδηγίας, πλην όμως δεν απαγορεύει τη μείωση των υφισταμένων απαλλαγών, τσοσούτω μάλλον που η κατάργησή τους συνιστά τον σκοπό του

άρθρου 28, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C-136/97, Norbury Developments, Συλλογή 1999, σ. I-2491, σκέψη 19).

- 33 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος το οποίο, όπως το Βασίλειο του Βελγίου, αφενός, υποβάλλει σε ΦΠΑ τις διεθνείς μεταφορές που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων με τουριστικά λεωφορεία και, αφετέρου, συνεχίζει να απαλλάσσει τις διεθνείς αεροπορικές μεταφορές προσώπων δεν μπορεί να επεκτείνει στις πρώτες επιχειρήσεις την απαλλαγή της οποίας τυγχάνουν οι δεύτερες, μολονότι η διαφορετική μεταχείριση συνιστά προσβολή της κοινοτικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Αντιθέτως, το κράτος μέλος θα μπορούσε να επιβάλει επίσης φόρο στις αεροπορικές μεταφορές προκειμένου να εκλείψει μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση.
- 34 Επιβάλλεται όμως η διαπίστωση ότι ένα κράτος μέλος μπορεί, αφενός, να συνεχίζει να απαλλάσσει, υπό τις προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, τις διεθνείς αεροπορικές μεταφορές προσώπων και, αφετέρου, να φορολογεί τις διεθνείς μεταφορές προσώπων με τουριστικά λεωφορεία.
- 35 Είναι αληθές ότι η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως συγκαταλέγεται μεταξύ των θεμελιωδών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Η αρχή αυτή συνεπάγεται ότι οι παρεμφερείς καταστάσεις δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο διαφορετικό, εκτός και αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικά (απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 1986, 201/85 και 202/85, Klensch κ.λπ., Συλλογή 1986, σ. 3477, σκέψη 9).
- 36 Όπως ορθώς υποστηρίζει η Idéal tourisme, από τη σκέψη 10 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Klensch κ.λπ. προκύπτει επίσης ότι τα κράτη μέλη, όταν μεταφέρουν μια οδηγία στο εθνικό τους δίκαιο, οφείλουν να τηρούν την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

- 37 Ωστόσο, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ αποτελεί το αποτέλεσμα προοδευτικής εναρμόνισης των εθνικών νομοθεσιών στο πλαίσιο των άρθρων 99 και 100 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρων 93 ΕΚ και 94 ΕΚ). Όπως επανειλημμένα έχει διαπιστώσει το Δικαστήριο, η εναρμόνιση αυτή, όπως πραγματοποιήθηκε με διαδοχικές οδηγίες και, ιδίως, με την έκτη οδηγία, δεν αποτελεί επί του παρόντος παρά μερική εναρμόνιση (βλ. απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer και Concerto, Συλλογή 1989, σ. 4081, σκέψη 21).
- 38 Όπως ανέφερε το Βελγικό Δημόσιο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η σκοπούμενη αυτή εναρμόνιση δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί, καθόσον η έκτη οδηγία επέτρεψε ανεπιφύλακτα στα κράτη μέλη, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', να συνεχίσουν να διατηρούν ορισμένες διατάξεις της προγενέστερης της έκτης οδηγίας εθνικής τους νομοθεσίας οι οποίες θα ήσαν, αν η διατήρησή τους δεν είχε επιτραπεί, ασύμβατες προς αυτήν. Επομένως, στον βαθμό που ένα κράτος μέλος διατηρεί τέτοιες διατάξεις, δεν μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την έκτη οδηγία και δεν παραβαίνει συνεπώς ούτε την οδηγία αυτή ούτε τις γενικές κοινοτικές αρχές που τα κράτη μέλη οφείλουν, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα απόφαση Klensch κ.λπ., να τηρούν κατά την εφαρμογή της κοινοτικής ρυθμίσεως.
- 39 Ενόψει μιας τέτοιας καταστάσεως, εναπόκειται στον κοινοτικό νομοθέτη να θεσπίσει το οριστικό κοινοτικό καθεστώς των απαλλαγών από τον ΦΠΑ και να υλοποιήσει έτσι την προοδευτική εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ (βλ., στο πνεύμα αυτό, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscot κ.λπ., Συλλογή σ. I-6671, σκέψη 31).
- 40 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως της εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών που αφορούν το κοινό σύστημα ΦΠΑ, η κοινοτική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως δεν απαγορεύει τη

νομοθεσία κράτους μέλους η οποία, αφενός, σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, συνεχίζει να απαλλάσσει τις διεθνείς αεροπορικές μεταφορές προσώπων και, αφετέρου, φορολογεί τις διεθνείς μεταφορές προσώπων με τουριστικά λεωφορεία.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 41 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γαλλική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1999 το Tribunal de première instance de Liège, αποφάνεται:

Στο παρόν στάδιο εξελίξεως της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών που αφορούν το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, η κοινοτική αρχή της

ίσης μεταχειρίσεως δεν απαγορεύει τη νομοθεσία κράτους μέλους η οποία, αφενός, σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 96/95/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1996, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 όσον αφορά το επίπεδο του ελάχιστου συντελεστή, συνεχίζει να απαλλάσσει τις διεθνείς αεροπορικές μεταφορές προσώπων και, αφετέρου, φορολογεί τις διεθνείς μεταφορές προσώπων με τουριστικά λεωφορεία.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Gulmann

Hirsch

Skouris

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 13 Ιουλίου 2000.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida