



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
MACIEJ SZPUNAR  
της 7ης Απριλίου 2022<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-294/21**

**État du Grand-Duché de Luxembourg,  
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA  
κατά  
Navitours Sàrl**

[αίτηση του Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg  
(Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου του Μεγάλου Δουκάτου  
του Λουξεμβούργου, Λουξεμβούργο)  
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόροι – Φόρος προστιθέμενης αξίας –  
Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 2, σημείο 1, και άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β' –  
Πεδίο εφαρμογής – Πράξεις που υπόκεινται σε φόρο – Τόπος παροχής υπηρεσιών  
μεταφοράς – Κρουαζιέρες στον ποταμό Μοζέλα – Ποταμός υπό καθεστώς συγκυριαρχίας»

### Εισαγωγή

1. Όσο απίθανο κι αν φαίνεται, η υπό κρίση υπόθεση ανάγεται στο συνέδριο της Βιέννης του 1815, από το οποίο έχουν παρέλθει περισσότερα από 200 χρόνια. Στο άρθρο 25 της τελικής πράξης του συνεδρίου<sup>2</sup>, το οποίο αφορά τις «πρωσικές κτήσεις στην αριστερή όχθη του Ρήνου», προβλέφθηκε ότι οι ποταμοί Μοζέλας, Σίγε και Ουρ, στον βαθμό που αποτελούν σύνορα των εν λόγω κτήσεων, θα ανήκουν από κοινού στις συνορεύουσες δυνάμεις. Ο όρος αυτός επαναλήφθηκε και εξειδικεύθηκε στο άρθρο 27 της διεθνούς Συνθήκης μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και του Βασιλείου της Πρωσίας που συνήφθη στο Άαχεν στις 26 Ιουνίου 1816.
2. Μολονότι το Βασίλειο της Πρωσίας και το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, με τη μορφή που είχαν τότε, και η τάξη πραγμάτων που καθιερώθηκε με το συνέδριο της Βιέννης ανήκουν πλέον στην ιστορία, εντούτοις ο εν λόγω όρος εξακολουθεί να ισχύει ως άρθρο 1, παράγραφος 1, της Συνθήκης μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Ομοσπονδιακής

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

<sup>2</sup> Της 9ης Ιουνίου 1815.

Δημοκρατίας της Γερμανίας για τη χάραξη των κοινών συνόρων μεταξύ των δύο κρατών<sup>3</sup> (στο εξής: Συνθήκη για τη χάραξη συνόρων του 1984). Κατά την εν λόγω Συνθήκη το έδαφος υπό κοινή κυριαρχία θα αποτελούσε έμπρακτο παράδειγμα της ευρωπαϊκής ενοποίησης, παραδόξως όμως στην πράξη η κοινή αυτή κυριαρχία δημιουργεί δυσκολίες στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων των δύο κρατών μελών που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, από τις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) διατάξεις.

3. Ωστόσο, όπως είχε ήδη την ευκαιρία να επισημάνει ο γενικός εισαγγελέας A. L. Dutheillet de Lamothé<sup>4</sup>, οι αποφάσεις του συνεδρίου της Βιέννης και οι όροι που προκύπτουν από τις σχετικές διεθνείς συνθήκες δεν πρέπει να εμποδίζουν την πλήρη και αποτελεσματική εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης σε όλο το έδαφός της, συμπεριλαμβανομένων των εδαφών υπό κοινή κυριαρχία δύο κρατών μελών. Επομένως, προτείνω η υπό κρίση υπόθεση να εξεταστεί βάσει των σχετικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, χωρίς εξάρτηση της εφαρμογής του από τους όρους διεθνών συνθηκών μεταξύ των επιμέρους κρατών μελών και από τη σύναψη πρόσθετων συμφωνιών στο πλαίσιο των εν λόγω συνθηκών.

## Νομικό πλαίσιο

### Διεθνές δίκαιο

4. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984 καθιερώνει τη συγκυριαρχία (*condominium*) της Γερμανίας και του Λουξεμβούργου σε ποταμούς που αποτελούν σύνορα μεταξύ τους ως εξής:

«Οι περιοχές όπου οι ποταμοί Μοζέλας, Sûre και Our αποτελούν σύνορα σύμφωνα με τη Συνθήκη της 26ης Ιουνίου 1816 [<sup>5</sup>] είναι κοινό έδαφος υπό κοινή κυριαρχία και των δύο συμβαλλόμενων κρατών.»

5. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω Συνθήκης προβλέπει τα εξής:

«Τα συμβαλλόμενα κράτη ρυθμίζουν τα ζητήματα που αφορούν το δίκαιο το οποίο εφαρμόζεται επί του κοινού εδάφους το οποίο τελεί υπό κοινή κυριαρχία με πρόσθετη συμφωνία.»

Μέχρι σήμερα δεν έχει συναφθεί καμία τέτοια πρόσθετη συμφωνία.

<sup>3</sup> Κυρώθηκε από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου με τον *loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984* (νόμο της 27ης Μαΐου 1988, για την κύρωση της Συνθήκης που συνήφθη στις 19 Δεκεμβρίου 1984 μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για τη χάραξη των κοινών συνόρων μεταξύ των δύο κρατών και των ανταλλαγισίων επιστολών, οι οποίες υπεγράφησαν στο Λουξεμβούργο στις 19 Δεκεμβρίου 1984, *Mémorial A-26*, της 7ης Ιουνίου 1988, σ. 538).

<sup>4</sup> Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα A. L. Dutheillet de Lamothé στην υπόθεση Muller και Hein (10/71, EU:C:1971:76, σ. 906 και 907). Η εν λόγω υπόθεση αφορούσε την εφαρμογή του άρθρου 90 της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν άρθρου 106 ΣΛΕΕ) σε περιοχή στην οποία ισχύει η Συνθήκη του 1816 (βλ. σημείο 1 των παρούσων προτάσεων).

<sup>5</sup> Βλ. σημείο 1 των παρούσων προτάσεων.

## Δίκαιο της Ένωσης

6. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, 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<sup>6</sup>, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991<sup>7</sup>, προβλέπει τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1) 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·

[...].»

7. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας:

«Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παρούσας οδηγίας, ως “εσωτερικό της χώρας” νοείται το πεδίο εφαρμογής της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227».

8. Τέλος το άρθρο 9, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

2. Εν τούτοις:

[...]

β) τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος, όπου πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις·

[...].»

## Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

9. Η Navitours Sàrl, εταιρία λουξεμβουργιανού δικαίου, οργανώνει κρουαζιέρες στο τμήμα του ποταμού Μοζέλα που τελεί υπό κοινή κυριαρχία δυνάμει της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984. Λόγω του ειδικού αυτού καθεστώτος του ποταμού, η δραστηριότητα της εταιρίας Navitours θεωρήθηκε από τις φορολογικές αρχές ότι δεν εκτελούνταν στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων περί ΦΠΑ, και για τον λόγο αυτόν δεν είχε ζητηθεί από τις αρχές η καταβολή ΦΠΑ επί της τιμής που καταβαλλόταν για τις κρουαζιέρες.

<sup>6</sup> ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

<sup>7</sup> ΕΕ 1991, L 376, σ. 1.

10. Το 2004 η εταιρία Navitours απέκτησε ένα επιβατηγό πλοίο στις Κάτω Χώρες για σκοπούς της δραστηριότητάς της. Το πλοίο έχει υπαχθεί από τις φορολογικές αρχές στις διατάξεις σχετικά με την ενδοκοινοτική απόκτηση, ήτοι η πράξη απαλλάχθηκε από τον φόρο στις Κάτω Χώρες και φορολογήθηκε στο Λουξεμβούργο<sup>8</sup>. Οι φορολογικές αρχές, ωστόσο, αρνήθηκαν στη Navitours το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την απόκτηση του εν λόγω πλοίου με την αιτιολογία ότι, δεδομένου ότι οι δραστηριότητες της εν λόγω εταιρίας ασκούνταν στα υπό συγκυριαρχία ποτάμια ύδατα, το πλοίο δεν είχε αποκτηθεί για τους σκοπούς φορολογητέας δραστηριότητας, όπερ αποτελεί προϋπόθεση για το δικαίωμα έκπτωσης.

11. Κατόπιν προσφυγής της εταιρείας Navitours, η προαναφερθείσα απόφαση περί μη εφαρμογής του δικαιώματος έκπτωσης ακυρώθηκε εν τέλει με απόφαση του Cour d'appel (εφετείου, Λουξεμβούργο) της 10ης Ιουλίου 2014, με την οποία κρίθηκε ότι οι δραστηριότητες της εν λόγω εταιρίας μπορούσαν να φορολογηθούν είτε στο Λουξεμβούργο είτε στη Γερμανία και, ως εκ τούτου, υφίστατο δικαίωμα έκπτωσης.

12. Δεδομένης της ως άνω απόφασης του εφετείου, οι φορολογικές αρχές με απόφαση της 5ης Αυγούστου 2015 ζήτησαν από την εταιρία Navitours την καταβολή ΦΠΑ για τη δραστηριότητά της για τα φορολογικά έτη 2004 και 2005. Ωστόσο, κατόπιν προσφυγής της εταιρίας Navitours, το tribunal d'arrondissement de Luxembourg (πρωτοβάθμιο δικαστήριο του Λουξεμβούργου, Λουξεμβούργο) ακύρωσε με απόφαση της 23ης Μαΐου 2018 την απόφαση των φορολογικών αρχών. Το δικαστήριο αυτό έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι, ελλείψει συμφωνίας μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας σχετικά με την επιβολή του ΦΠΑ στο υπό συγκυριαρχία έδαφος, οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου δεν είχαν την εξουσία επιβολής του φόρου αυτού επί των ασκούμενων δραστηριοτήτων στο εν λόγω έδαφος. Η πρωτόδικη απόφαση επικυρώθηκε με απόφαση του Cour d'appel (εφετείου) της 11ης Δεκεμβρίου 2019.

13. Το État du Grand-duché de Luxembourg (Λουξεμβουργιανό Δημόσιο) και η Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Υπηρεσία μητρώου, ακίνητης περιουσίας και ΦΠΑ, Λουξεμβούργο) άσκησαν αναίρεση κατά της εφετειακής απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Λουξεμβούργο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Εφαρμόζεται(-ονται) το άρθρο 2, [σημείο] 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, το οποίο ορίζει ότι “στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν”

και/ή το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, το οποίο ορίζει ότι “τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος, όπου πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις”

<sup>8</sup> Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ρυθμίζονται από τον τίτλο XVIα της οδηγίας 77/388. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, η εταιρία Navitours αμφισβήτησε αυτόν τον χαρακτηρισμό της επίμαχης πράξης, υποστηρίζοντας ότι, λόγω του ειδικού καθεστώτος του ποταμού Μοζέλα, το πλοίο που αποτελεί αντικείμενο της πράξης δεν εισήλθε ποτέ στο φορολογικό έδαφος του Λουξεμβούργου. Η άποψη αυτή δεν ήταν παράλογη, δεδομένης της αντιμετώπισης της περιοχής από τις φορολογικές αρχές ως υπό συγκυριαρχία εδάφους. Ωστόσο, το αίτημα αυτό απορρίφθηκε από τα εθνικά δικαστήρια και, επί του παρόντος, ο χαρακτηρισμός της απόκτησης του πλοίου από την εταιρία Navitours ως ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθού δεν αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης.

και οδηγεί(-ουν) σε επιβολή ΦΠΑ στο Λουξεμβούργο επί των υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων που πραγματοποιούνται από εγκατεστημένο στο Λουξεμβούργο παρέχοντα υπηρεσίες, όταν οι εν λόγω υπηρεσίες πραγματοποιούνται εντός εδάφους τελώντος υπό συγκυριαρχία η οποία ορίζεται στη [Συνθήκη για τη χάραξη συνόρων του 1984] ως το κοινό έδαφος το οποίο τελεί υπό κοινή κυριαρχία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας σε σχέση με το οποίο δεν υφίσταται, ως προς την είσπραξη του ΦΠΑ επί των υπηρεσιών μεταφοράς, συμφωνία μεταξύ των δύο κρατών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της [Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984] κατά το οποίο “τα συμβαλλόμενα κράτη ρυθμίζουν τα ζητήματα που αφορούν το δίκαιο το οποίο εφαρμόζεται επί του κοινού εδάφους το οποίο τελεί υπό κοινή κυριαρχία με πρόσθετη συμφωνία”;

14. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Μαΐου 2021. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η εταιρία Navitours, η Λουξεμβουργιανή και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ’ ακροατηρίου συζήτηση. Οι διάδικοι απάντησαν εγγράφως στις ερωτήσεις που τους απηύθυνε το Δικαστήριο.

## Ανάλυση

15. Με το προδικαστικό ερώτημα στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο εγείρει, κατ’ ουσίαν, δύο ζητήματα, ήτοι, αφενός, αν, ελλείψει συμφωνίας μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Γερμανίας ως προς την εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ στο υπό συγκυριαρχία έδαφος, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή στις υπηρεσίες μεταφορών που παρέχονται στο έδαφος αυτό και, αφετέρου, αν η εφαρμογή τους οδηγεί ή ενδέχεται να οδηγήσει σε φορολόγηση των εν λόγω υπηρεσιών στο Λουξεμβούργο.

16. Τα ζητήματα αυτά, αν και προφανώς συνδέονται στενά, είναι ανεξάρτητα και πρέπει να εξεταστούν χωριστά. Αρχικά, θα πρέπει να εξεταστεί το προκαταρκτικό ζήτημα αν οι υπηρεσίες που παρέχει η εταιρία Navitours εν προκειμένω αποτελούν υπηρεσίες μεταφοράς κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β’, της οδηγίας 77/388.

## *Οι τουριστικές κρουαζιέρες ως υπηρεσίες μεταφοράς για σκοπούς ΦΠΑ*

17. Στην απόφαση *Trijber και Harmsen*<sup>9</sup>, κατόπιν λεπτομερούς ανάλυσης, το Δικαστήριο απεφάνθη<sup>10</sup> ότι, με την επιφύλαξη ελέγχου από το εθνικό δικαστήριο, δραστηριότητα η οποία συνίσταται στην παροχή υπηρεσίας υποδοχής επιβατών σε σκάφος έναντι αντιπαροχής, προς περιήγησή τους σε πόλη μέσω υδάτινης οδού για εορταστικούς σκοπούς, συνιστά υπηρεσία «στον τομέα των μεταφορών» υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο δ’, της οδηγίας 2006/123/ΕΚ<sup>11</sup>.

18. Πρέπει στη συνέχεια να εξεταστεί το ζήτημα εάν υπό το πρίσμα της εν λόγω απόφασης οι παρεχόμενες από την εταιρία Navitours υπηρεσίες συνιστούν, γενικά, «υπηρεσίες μεταφοράς» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β’, της οδηγίας 77/388. Η αρνητική

<sup>9</sup> Απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2015 (C-340/14 και C-341/14, EU:C:2015:641, σκέψεις 43 έως 59 και σημείο 1 του διατακτικού).

<sup>10</sup> Ακολουθώντας την πρότασή μου. Βλ. προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις *Trijber και Harmsen* (C-340/14 και C-341/14, EU:C:2015:505, σκέψεις 26 έως 43).

<sup>11</sup> Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (ΕΕ 2006, L 376, σ. 36).

απάντηση θα καθιστούσε άνευ αντικειμένου το προδικαστικό ερώτημα στην υπό κρίση υπόθεση, το οποίο αφορά ρητά την ερμηνεία της εν λόγω διάταξης. Για τον λόγο αυτό, στην υπό κρίση υπόθεση το Δικαστήριο απηύθυνε σχετική ερώτηση στους διαδίκους<sup>12</sup>.

19. Ωστόσο, δεν φρονώ ότι η έννοια των «υπηρεσιών μεταφοράς» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 είναι κατ' ανάγκην ταυτόσημη με την έννοια της «υπηρεσίας στον τομέα των μεταφορών» βάσει της οδηγίας 2006/123. Συμμερίζομαι ως προς το ζήτημα αυτό την άποψη της εταιρίας Navitours, της Λουξεμβουργιανής Κυβέρνησης και της Επιτροπής στις απαντήσεις που έδωσαν στην ερώτηση του Δικαστηρίου<sup>13</sup>.

20. Εκ προοιμίου, παρατηρώ ότι η προαναφερθείσα νομολογία του Δικαστηρίου στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στην πολύ ιδιαίτερη φύση των υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο μίας από τις υποθέσεις των κύριων δικών στην απόφαση *Trijber και Harmsen*, στην οποία η ίδια η μεταφορά ήταν δευτερεύουσας σημασίας<sup>14</sup>. Δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες της εταιρίας Navitours είναι παρόμοιας φύσης. Οι υπηρεσίες αυτές είναι οι κρουαζιέρες που οργανώνει σε εσωτερικά ύδατα και, συνεπώς, αποτελούν δραστηριότητα, στην οποία η μετακίνηση προσώπων είναι θεμελιώδους σημασίας<sup>15</sup>.

21. Ωστόσο, ανεξάρτητα από τις εν λόγω ουσιαστικές διαφορές, υπέρ της διαφορετικής ερμηνείας των εννοιών των «υπηρεσιών μεταφοράς» κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 και των «υπηρεσιών στον τομέα των μεταφορών» κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/123 συνηγορούν, κατά τη γνώμη μου, οι εντελώς διαφορετικοί σκοποί των δύο διατάξεων. Η εταιρία Navitours, η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση και η Επιτροπή επισημαίνουν το ίδιο στις απαντήσεις τους στην ερώτηση του Δικαστηρίου.

22. Η οδηγία 2006/123 συγκεκριμενοποιεί την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελευθερία εγκατάστασης των παρεχόντων υπηρεσίες στην ενιαία αγορά. Το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της εν λόγω οδηγίας αποσκοπεί στον αποκλεισμό από το πεδίο εφαρμογής του των υπηρεσιών που εμπίπτουν σε ειδικές διατάξεις του (νυν) τίτλου VI, τρίτο μέρος, της Συνθήκης ΛΕΕ, καθώς σε πράξεις του παράγωγου δικαίου που βασίζονται στις διατάξεις αυτές στις οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 58, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεν εφαρμόζεται η γενική αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Συνεπώς, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενά και να εφαρμόζεται μόνο στις υπηρεσίες ως προς τις οποίες δικαιολογείται και προβλέπεται από τη Συνθήκη ο αποκλεισμός από το πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Στην απόφαση *Trijber και Harmsen*, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο αποκλεισμός των επίμαχων σε μία από τις υποθέσεις των κύριων δικών υπηρεσιών δεν ήταν δικαιολογημένος.

<sup>12</sup> Όπως σημειώνει η εταιρία Navitours στην απάντησή της στην εν λόγω ερώτηση, αν γίνει δεκτό ότι οι παρεχόμενες από αυτήν υπηρεσίες δεν αποτελούν υπηρεσίες μεταφοράς κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, θα πρέπει αυτές να θεωρηθούν ως ψυχαγωγικές υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της ίδιας οδηγίας. Εντούτοις, οι ψυχαγωγικές υπηρεσίες φορολογούνται στον τόπο «όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές», ο οποίος, κατά την εταιρία αυτή, θα ήταν πάλι το υπό συγκυριαρχία έδαφος. Ωστόσο, δεν είμαι πεπεισμένος ότι, χωρίς πρόσθετες πληροφορίες από το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο θα ήταν σε θέση να προβεί από μόνο του σε αυτόν τον χαρακτηρισμό των εν λόγω υπηρεσιών και να «διασώσει» κατ' αυτόν τον τρόπο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στην παρούσα υπόθεση.

<sup>13</sup> Η Γερμανική Κυβέρνηση έδωσε λιγότερο κατηγορηματική απάντηση, σύμφωνα με την οποία ο χαρακτηρισμός των επίμαχων υπηρεσιών μεταφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου.

<sup>14</sup> Βλ. απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2015, *Trijber και Harmsen* (C-340/14 και C-341/14, EU:C:2015:641, σκέψη 56).

<sup>15</sup> Η κατάσταση είναι, βέβαια, διαφορετική εάν το πλοίο παραμένει αγκυροβολημένο στην προβλήτα και χρησιμοποιείται για άλλο σκοπό πλην της ναυσιπλοΐας, για παράδειγμα για την υπογραφή διεθνούς συμφωνίας (όπως συνέβη με τη Συμφωνία Σένγκεν). Στην περίπτωση αυτή, κατά τη γνώμη μου, δεν μπορεί να γίνει λόγος για υπηρεσία μεταφοράς (βλ. σημεία 24 και 25 των παρουσών προτάσεων).

23. Εντελώς διαφορετική φύση έχει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388. Δεν αποσκοπεί να ρυθμίσει ειδικά τις υπηρεσίες μεταφοράς σε σχέση με άλλες κατηγορίες υπηρεσιών εν γένει, αλλά να ρυθμίσει ειδικότερα μόνον τις υπηρεσίες αυτές ως προς το ζήτημα του τόπου παροχής τους. Συναφώς, δεν πρέπει να λησμονείται ότι η θεμελιώδης σημασία της λεπτομερούς ρύθμισης του τόπου των υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων έγκειται στο γεγονός ότι ο τόπος αυτός καθορίζει την εξουσία φορολόγησής τους. Επομένως, εάν μία πράξη σχετίζεται με οποιονδήποτε τρόπο με ένα ή περισσότερα κράτη μέλη (για παράδειγμα μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο), οι κανόνες για τον προσδιορισμό του τόπου της πράξης αυτής είναι σημαντικοί για την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των εν λόγω κρατών μελών. Ο γενικός κανόνας είναι ότι η φορολόγηση πρέπει να πραγματοποιείται στον τόπο όπου καταναλώνονται πραγματικά τα αγαθά ή οι υπηρεσίες.

24. Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 ο τόπος παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος όπου λαμβάνει χώρα (στην πραγματικότητα) η μεταφορά «ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις». Επομένως, ο ενωσιακός νομοθέτης θεώρησε ότι πλησιέστερη στην πραγματικότητα ήταν η λύση κατά την οποία ως τόπος παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς αναγνωρίζεται ο τόπος όπου κινείται το μεταφορικό μέσο για την παροχή της υπηρεσίας μεταφοράς<sup>16</sup>. Επομένως, η αρμοδιότητα φορολόγησης τέτοιας υπηρεσίας καθορίζεται από τη απόσταση που έχει διανύσει το μεταφορικό μέσο στο έδαφος συγκεκριμένου κράτους μέλους και όχι για παράδειγμα από τον τόπο φόρτωσης ή τη χρονική διάρκεια της παροχής της υπηρεσίας<sup>17</sup>.

25. Από αυτήν την άποψη, ως υπηρεσία μεταφορών κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, κατά τη γνώμη μου, θα πρέπει να θεωρηθεί κάθε παροχή της οποίας το μοναδικό ή κύριο στοιχείο αποτελεί η μετακίνηση προσώπων ή αγαθών για μεγαλύτερες και όχι αμελητέες<sup>18</sup> αποστάσεις, ανεξαρτήτως του σκοπού της μετακίνησης (εμπορικού, τουριστικού, ψυχαγωγικού, κ.λπ.) και του εάν η παροχή της υπηρεσίας αρχίζει και ολοκληρώνεται στον ίδιο ή σε διαφορετικούς τόπους. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, οι φορολογικές αρμοδιότητες μπορούν να κατανεμηθούν μεταξύ περισσότερων κρατών μελών και η κατανομή αυτή πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, δηλαδή λαμβανομένων υπόψη των διανυθεισών αποστάσεων.

26. Τέτοια διάκριση των εν λόγω εννοιών υπό το πρίσμα των οδηγιών 77/388 και 2006/123 δεν αντιβαίνει, κατά τη γνώμη μου, στην αρχή κατά την οποία παρόμοιες έννοιες που συναντώνται σε διάφορες πράξεις του δικαίου της Ένωσης θα πρέπει να ερμηνεύονται με παρόμοιο τρόπο<sup>19</sup>.

27. Κατά πρώτον, η διαφορετική φύση και ο διαφορετικός σκοπός των δύο αυτών ρυθμίσεων, όπως εκτέθηκαν ανωτέρω, δικαιολογούν διαφορετική ερμηνεία των εννοιών «υπηρεσίες μεταφοράς» και «υπηρεσίες στον τομέα των μεταφορών» στις δύο αυτές νομοθετικές πράξεις. Παρόμοιες υπηρεσίες μπορούν, επομένως, να χαρακτηρισθούν με διαφορετικό τρόπο για τους σκοπούς της εφαρμογής των δύο αυτών πράξεων.

28. Κατά δεύτερον, δεν είναι ούτως ή άλλως δυνατή η πλήρης ταύτιση της ερμηνείας των εν λόγω εννοιών.

<sup>16</sup> Πρβλ απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, σκέψεις 12 έως 14).

<sup>17</sup> Η αρχή αυτή επιβεβαιώθηκε ρητά από το Δικαστήριο στην απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, σκέψεις 15 και 16).

<sup>18</sup> Η τελευταία αυτή επιφύλαξη αποκλείει από την έννοια των υπηρεσιών μεταφοράς υπηρεσίες όπως, για παράδειγμα, η μετακίνηση αντικειμένων με γερανό.

<sup>19</sup> Βλ. ομοίως, όσον αφορά την έννοια της ασφάλισης, απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) και United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, σκέψη 36).

29. Αφενός, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/123, οι λιμενικές υπηρεσίες συγκαταλέγονται ρητά στις υπηρεσίες στον τομέα των μεταφορών. Ομοίως, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι δραστηριότητες τεχνικού ελέγχου οχημάτων εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής<sup>20</sup>. Είμαι της άποψης ότι δεν υπάρχει αμφιβολία ότι ούτε οι λιμενικές υπηρεσίες, ούτε οι υπηρεσίες τεχνικού ελέγχου οχημάτων μπορούν να θεωρηθούν ως υπηρεσίες μεταφοράς κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388. Σε κάθε περίπτωση, είναι αδύνατο να εφαρμοστεί σε αυτές το κριτήριο της διανυόμενης απόστασης που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

30. Αφετέρου, το Δικαστήριο έκρινε ρητώς ότι οι κρουαζιέρες εμπίπτουν στον κανονισμό (ΕΟΚ) 3577/92<sup>21</sup> και, ως εκ τούτου, στον τίτλο VI της ΣΛΕΕ αναφορικά με τις μεταφορές, δυνάμει του οποίου εκδόθηκε ο εν λόγω κανονισμός<sup>22</sup>. Θα ήταν δύσκολο να αντιμετωπιστούν διαφορετικά οι κρουαζιέρες σε εσωτερικά ύδατα, ακόμη κι αν υπόκεινται σε διατάξεις άλλων κανονισμών εκδοθέντων βάσει των ίδιων διατάξεων της Συνθήκης<sup>23</sup>.

31. Επομένως, είναι δύσκολη η ομοιόμορφη ερμηνεία της έννοιας της «μεταφοράς» και των παράγωγων όρων σε διαφορετικές πράξεις του δικαίου της Ένωσης που διέπουν διαφορετικούς τομείς. Ούτε φρονώ, όπως προανέφερα, ότι η ομοιόμορφη ερμηνεία είναι απαραίτητη, λαμβανομένων υπόψη των διαφορετικών σκοπών των εν λόγω ρυθμίσεων<sup>24</sup>.

32. Κατόπιν των ανωτέρω προτείνω να γίνει δεκτό ότι οι υπηρεσίες οργάνωσης κρουαζιέρων με πλοίο σε ποταμό αποτελούν υπηρεσίες μεταφοράς του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388.

### ***Εφαρμογή των κανόνων περί ΦΠΑ σε έδαφος υπό συγκυριαρχία***

33. Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς στα εσωτερικά ύδατα όσον αφορά τον ποταμό Μοζέλα, καθόσον αυτός αποτελεί σύνορο μεταξύ Λουξεμβούργου και Γερμανίας, είναι η υδάτινη επιφάνειά του, ήτοι, σύμφωνα με τη Συνθήκη για τη χάραξη συνόρων του 1984, περιοχή που υπόκειται στην κοινή κυριαρχία των δύο κρατών μελών, δηλαδή σε συγκυριαρχία. Ως εκ τούτου, πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας στο έδαφος αυτό, ήτοι, αφενός, εάν η εν λόγω περιοχή αποτελεί έδαφος κράτους μέλους, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, εάν και υπό ποιους όρους τα εν λόγω κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν στο έδαφος αυτό τους νόμους που μεταφέρουν αυτή την οδηγία στην εσωτερική τους έννομη τάξη.

<sup>20</sup> Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2015, Grupo Itevelesa κ.λπ. (C-168/14, EU:C:2015:685, σημείο 1 του διατακτικού).

<sup>21</sup> Κανονισμός του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 1992, για την εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών στις θαλάσσιες μεταφορές στο εσωτερικό των κρατών μελών (θαλάσσιες ενδομεταφορές-καμποτάζ) (ΕΕ 1992, L 364, σ. 7).

<sup>22</sup> Απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Alpina River Cruises και Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191).

<sup>23</sup> Συγκεκριμένα, στον κανονισμό (ΕΟΚ) 3921/91 του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τον καθορισμό των όρων αποδοχής των μεταφορέων των μη εγκατεστημένων σε κράτος μέλος στις εθνικές πλωτές του μεταφορές επιβατών ή εμπορευμάτων (ΕΕ 1991, L 373, σ. 1).

<sup>24</sup> Ομοίως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Pikamäe στην υπόθεση United Biscuits (Pensions Trustees) και United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:380, σημείο 73).



*Υπό συγκυριαρχία έδαφος ως εσωτερικό της χώρας για τους σκοπούς των κανόνων ΦΠΑ*

34. Όπως ήδη ανέφερα, οι δραστηριότητες παροχής κρουαζιερών της εταιρίας Navitours στον ποταμό Μοζέλα δεν υπέκειντο στον ΦΠΑ, διότι οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου (και προφανώς και οι γερμανικές) δεν θεωρούσαν ότι οι δραστηριότητες αυτές, που ασκούνταν στο υπό συγκυριαρχία έδαφος, ασκούνταν «στο εσωτερικό της χώρας» κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Τούτο απέρρευε από το ιδιαίτερο καθεστώς του εδάφους αυτού ως υποκείμενου στην κοινή κυριαρχία των δύο κρατών μελών. Μολονότι η άποψη των φορολογικών αρχών του Λουξεμβούργου μεταβλήθηκε όσον αφορά την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ της εταιρίας Navitours επί των εξόδων αγοράς πλοίου προοριζόμενου για τους σκοπούς της δραστηριότητάς της, το πρωτοβάθμιο και δευτεροβάθμιο δικαστήριο στην υπόθεση της κύριας δίκης φαίνεται να συμμερίζονται την άποψη σχετικά με το ειδικό φορολογικό καθεστώς του υπό συγκυριαρχία εδάφους.

35. Εντούτοις, φρονώ ότι η άποψη αυτή δεν είναι ορθή.

36. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388 ορίζει το εσωτερικό της χώρας μέσω αναφοράς στο εδαφικό πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 299 αυτής<sup>25</sup>. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, οι Συνθήκες και, κατά συνέπεια, η οδηγία 77/388, εφαρμόζονται μεταξύ άλλων στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Μολονότι η διάταξη αυτή περιλαμβάνει ορισμένες εξαιρέσεις και ειδικούς κανόνες, εντούτοις αυτοί δεν εφαρμόζονται στο έδαφος υπό καθεστώς συγκυριαρχίας<sup>26</sup>. Ομοίως, το έδαφος αυτό δεν εξαιρέθηκε από την έννοια του «εσωτερικού της χώρας» κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 77/388.

37. Σε σχέση με τα παραπάνω, το μόνο που μπορεί να συναχθεί είναι ότι το υπό συγκυριαρχία έδαφος ανήκει στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388. Σε αντίθετη περίπτωση, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι το δίκαιο της Ένωσης ουδόλως έχει εφαρμογή στο έδαφος αυτό, πράγμα που θα αποτελούσε παράλογο συμπέρασμα.

38. Ωστόσο, η ιδιαιτερότητα της εν προκειμένω περίπτωσης έγκειται στο γεγονός ότι πρόκειται ταυτόχρονα για το εσωτερικό δύο κρατών μελών, πράγμα που αποτελεί εξαιρετική κατάσταση που δεν έχει προβλεφθεί από τους συντάκτες της οδηγίας 77/388. Επομένως, πρέπει να δοθεί απάντηση στο ζήτημα υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί η οδηγία αυτή να εφαρμοστεί στο εν λόγω έδαφος.

*Προϋποθέσεις για την εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ στο υπό συγκυριαρχία έδαφος*

39. Στις παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβέρνησης και της εταιρίας Navitours στην υπό κρίση υπόθεση διατυπώθηκε η θέση ότι, σύμφωνα με τις αρχές του δημοσίου διεθνούς δικαίου, η άσκηση κυριαρχίας από ένα ενδιαφερόμενο κράτος σε έδαφος υπό καθεστώς συγκυριαρχίας απαιτεί τη συμφωνία του δεύτερου κράτους, συνεπώς η άσκηση αρμοδιοτήτων από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ή την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στο πλαίσιο του ΦΠΑ στο έδαφος υπό καθεστώς κοινής κυριαρχίας είναι αδύνατη χωρίς σχετική συμφωνία βάσει του άρθρου 5 της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984<sup>27</sup>. Επιπροσθέτως, κατά την άποψη

<sup>25</sup> Πρώην άρθρο 227 ΣΕΚ.

<sup>26</sup> Υπενθυμίζεται ότι η συγκυριαρχία υφίστατο ακόμη και πριν από τη σύναψη της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984 (βλ. σημείο 2 των παρουσών προτάσεων).

<sup>27</sup> Ως γνωστόν, δεν έχει συναφθεί ακόμη τέτοια συμφωνία.

της Γερμανικής Κυβέρνησης, η οδηγία 77/388 δεν εμποδίζει αμφότερα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη να παραιτηθούν προσωρινά από τη φορολόγηση των πράξεων που εκτελούνται στο έδαφος αυτό, σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο και στο πλαίσιο σχέσης καλής γειτονίας.

40. Ωστόσο, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, η θέση αυτή είναι, κατά τη γνώμη μου, παντελώς αβάσιμη.

41. Η οδηγία 77/388 δεν περιέχει καμία διάταξη που να εξουσιοδοτεί το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να μην φορολογούν πράξεις που εκτελούνται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, σε φορολόγηση υπόκειται κάθε εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσιών, ενώ όλες οι παρεκκλίσεις από τον κανόνα αυτόν θα πρέπει να ορίζονται σαφώς και συσταλτικά<sup>28</sup>. Πλην όμως, στην οδηγία αυτή δεν υπάρχει καμία διάταξη που να απαλλάσσει από τον φόρο τις πράξεις που πραγματοποιούνται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος.

42. Αναφορικά με τη Συνθήκη για τη χάραξη συνόρων του 1984, επισημαίνεται, πρωτίστως, ότι το δίκαιο της Ένωσης σέβεται το διεθνές δίκαιο, καθόσον καθορίζει το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της κυριαρχίας των κρατών μελών. Το εδαφικό πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης εκτείνεται στο έδαφος της εν λόγω κυριαρχίας, η οποία καθορίζεται από το διεθνές δίκαιο και τίθεται σε εφαρμογή από το εθνικό δίκαιο. Τούτο διασφαλίζεται από τις ειδικές διατάξεις του άρθρου 299 ΕΚ<sup>29</sup>, ενώ στον τομέα του ΦΠΑ από το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388<sup>30</sup>. Αυτό το ζήτημα αφορούν οι αποφάσεις που επικαλείται η Γερμανική Κυβέρνηση<sup>31</sup>.

43. Κατά συνέπεια, βάσει του άρθρου 1 της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984 τόσο το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου όσο και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μπορούν (και οφείλουν) να ασκούν τη φορολογική τους εξουσία στο πλαίσιο του ΦΠΑ στο υπό συγκυριαρχία έδαφος, ενώ έχουν και το δικαίωμα να συμφωνήσουν σχετικούς κανόνες για την άσκησή της.

44. Αντιθέτως, όπως έχει ήδη κρίνει επανειλημμένα το Δικαστήριο, οι διατάξεις συμφωνίας μεταξύ δύο κρατών μελών δεν εφαρμόζονται στις μεταξύ τους σχέσεις εφόσον αντιβαίνουν στις διατάξεις της Συνθήκης<sup>32</sup>. Το ίδιο πρέπει, κατά την άποψή μου, να ισχύει και για το ασυμβίβαστο μιας τέτοιας συμφωνίας με πράξεις του παράγωγου δικαίου της Ένωσης, διότι διαφορετικά τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να συμφωνήσουν μεταξύ τους να παρεκκλίνουν από το δίκαιο της Ένωσης, υπονομεύοντας έτσι την αποτελεσματικότητά του. Από την άποψη αυτή, το γεγονός ότι δεν έχει συναφθεί η συμφωνία που προβλέπεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984 δεν μπορεί να δικαιολογήσει μια κατάσταση που αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, ήτοι τη μη φορολόγηση πράξεων που εκτελούνται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος. Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι η Συνθήκη για τη χάραξη συνόρων του 1984 είναι μεταγενέστερη της οδηγίας 77/388, οπότε κατά το χρόνο σύναψής της και τα δύο ενδιαφερόμενα κράτη μέλη γνώριζαν τις υποχρεώσεις που απέρρεαν από την εν λόγω οδηγία.

<sup>28</sup> Βλ., επίσης, πρόσφατη απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics (C-373/19, EU:C:2021:873, σκέψη 22).

<sup>29</sup> Νυν άρθρο 52 ΣΕΕ και άρθρο 355 ΣΛΕΕ. Βλ., επίσης, άρθρο 77, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ.

<sup>30</sup> Νυν άρθρο 5, σημείο 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), η οποία αντικατέστησε την οδηγία 77/388.

<sup>31</sup> Η εν λόγω κυβέρνηση επικαλείται συγκεκριμένα τις αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, σκέψεις 57 επ.), και της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>32</sup> Βλ., ιδίως, απόφαση της 20ής Μαΐου 2003, Ravil (C-469/00, EU:C:2003:295, σκέψη 37). Η απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158), βασίστηκε επίσης σε αυτή την παραδοχή.

45. Τέλος, αναφορικά με το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης περί του προσωρινού χαρακτήρα της μη φορολόγησης πράξεων που εκτελούνται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος, ενόσω τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη διαπραγματεύονται σχετική συμφωνία, αξίζει να σημειωθεί ότι ο εν λόγω «προσωρινός χαρακτήρας» διαρκεί ήδη σχεδόν σαράντα πέντε έτη<sup>33</sup>. Επιπλέον, η οδηγία 77/388 δεν προβλέπει ούτε μόνιμες ούτε προσωρινές παρεκκλίσεις σε σχέση με το υπό συγκυριαρχία έδαφος.

46. Τα συμπεράσματα αυτά δεν αναιρούνται από την έκδοση της εκτελεστικής απόφασης 2010/579/ΕΕ του Συμβουλίου<sup>34</sup>. Η απόφαση αφορούσε τον χαρακτηρισμό της συνοριακής γέφυρας πάνω από τον ποταμό Μοζέλα μεταξύ Λουξεμβούργου και Γερμανίας ως εξ ολοκλήρου τμήματος του εδάφους του Λουξεμβούργου για τους σκοπούς της φορολόγησης παραδόσεων αγαθών, υπηρεσιών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ανακαίνισης της εν λόγω γέφυρας.

47. Σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει στις παρατηρήσεις της η εταιρία Navitours, η απόφαση αυτή δεν προέκυψε λόγω της αδυναμίας εφαρμογής των διατάξεων περί ΦΠΑ στις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο ανακαίνισης της γέφυρας, αλλά αποκλειστικά λόγω της ανάγκης απλοποίησης της εφαρμογής τους μέσω καθορισμού του ενός κράτους μέλους ως τόπου εκτέλεσης των εν λόγω πράξεων<sup>35</sup>. Αφορούσε όχι μόνον τις πράξεις που έλαβαν χώρα στο υπό συγκυριαρχία έδαφος, αλλά και πράξεις ο τόπος εκτέλεσης των οποίων, σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, θα ήταν το εσωτερικό ενός εκ των κρατών μελών. Πάντως, ο ίδιος ο τίτλος της εν λόγω απόφασης καθιστά σαφές ότι επιτρέπονται *παρεκκλίσεις* από τις διατάξεις της προμνημονευθείσας οδηγίας και όχι μέτρα που είναι απαραίτητα για την εφαρμογή τους.

48. Επιπλέον, μία εκ των προϋποθέσεων έκδοσης της εν λόγω απόφασης ήταν το γεγονός ότι δεν είχε αρνητικές επιπτώσεις στους ιδίους πόρους της Ένωσης που προέρχονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας<sup>36</sup>. Αντιθέτως, η μη φορολόγηση από το 1978 των πράξεων που πραγματοποιούνται στη συγκυριαρχία αναμφίβολα έχει τέτοιες αρνητικές επιπτώσεις.

49. Αξίζει να προστεθεί, όπως σαφώς καταδεικνύει η υπό κρίση υπόθεση και η κύρια δίκη, ότι η μη φορολόγηση των επίμαχων πράξεων οδηγεί σε περαιτέρω παρατυπίες κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ σε πράξεις εισροών. Οι πράξεις αυτές, όπως για παράδειγμα η απόκτηση κρουαζιερόπλοιου προοριζόμενου για δραστηριότητα που πραγματοποιείται εντός του υπό συγκυριαρχία εδάφους, η οποία οδήγησε στη γένεση της επίμαχης διαφοράς, είτε δεν φορολογούνται (σύμφωνα με την αρχική άποψη της εταιρίας Navitours<sup>37</sup>), είτε φορολογούνται χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (σύμφωνα με την αρχική άποψη των φορολογικών αρχών<sup>38</sup>) είτε

<sup>33</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 1 της οδηγίας 77/388, τα κράτη μέλη είχαν την υποχρέωση να θέσουν σε ισχύ κοινό σύστημα ΦΠΑ το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1978. Ωστόσο, η Συνθήκη για τη χάραξη συνόρων του 1984 είναι μεταγενέστερη, συνεπώς δεν προκύπτει ότι η φορολογική κατάσταση της συγκυριαρχίας ήταν διαφορετική πριν από τη σύναψή της σε σχέση με σήμερα.

<sup>34</sup> Εκτελεστική απόφαση του Συμβουλίου, της 27ης Σεπτεμβρίου 2010, με την οποία επιτρέπεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να εφαρμόσουν μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 5 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 256, σ. 20).

<sup>35</sup> Αιτιολογικές σκέψεις 4 και 5 της απόφασης 2010/579.

<sup>36</sup> Αιτιολογική σκέψη 6 της απόφασης 2010/579.

<sup>37</sup> Βλ. υποσημείωση 8 στο σημείο 10 των παρούσων προτάσεων.

<sup>38</sup> Βλ. σημείο 10 των παρούσων προτάσεων.

παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης, μολονότι οι πράξεις εκροών κατ' ουσίαν δεν φορολογούνται (σύμφωνα με την πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια απόφαση στην κύρια δίκη<sup>39</sup>). Καμία από τις απόψεις αυτές δεν είναι σύμφωνη προς την οδηγία 77/388<sup>40</sup>.

50. Κατόπιν των ανωτέρω θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η μη επιβολή ΦΠΑ σε πράξεις που πραγματοποιούνται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος τόσο εκ μέρους του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου όσο και εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας αποτελεί παράβαση των υποχρεώσεών τους που απορρέουν από τις διατάξεις της οδηγίας 77/388 (νυν οδηγία 2006/112)<sup>41</sup>. Οι πράξεις αυτές φορολογούνται δυνάμει των εν λόγω διατάξεων, ενώ η έλλειψη συμφωνίας του άρθρου 5 της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984 δεν απαλλάσσει τα κράτη μέλη αυτά από την εφαρμογή τους.

51. Απομένει, συνεπώς, να εξεταστεί αν οι διατάξεις της οδηγίας 77/388 εμποδίζουν τη μονομερή φορολόγηση των υπηρεσιών που παρέχονται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος από ένα από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη.

### ***Φορολόγηση των πράξεων που πραγματοποιούνται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος από ένα από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη***

52. Όπως προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 77/388, σκοπός των διατάξεων περί προσδιορισμού του τόπου των φορολογητέων πράξεων είναι η αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιότητας μεταξύ κρατών μελών, οι οποίες μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία ή στη μη φορολόγηση των εν λόγω πράξεων<sup>42</sup>. Ωστόσο, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν προέβλεψε και δεν ρύθμισε την εξαιρετική περίπτωση της συγκυριαρχίας κατά την οποία οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο έδαφός της εμπίπτουν στη φορολογική αρμοδιότητα δύο κρατών μελών.

53. Σύμφωνα με το άρθρο 5 της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984 η εν λόγω κατάσταση έπρεπε να επιλυθεί μέσω συμφωνίας που θα συναπτόταν δυνάμει του εν λόγω άρθρου μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Τα εν λόγω κράτη μέλη, όμως, δεν συνήψαν τέτοια συμφωνία. Η απουσία της και η συνακόλουθη μη φορολόγηση των πράξεων που πραγματοποιούνται εντός του υπό συγκυριαρχία εδάφους δεν αποτελεί μόνο παράβαση των διατάξεων περί ΦΠΑ, αλλά μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως παραβίαση της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ<sup>43</sup>. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί ο τρόπος καθορισμού της φορολογικής αρμοδιότητας των εν λόγω κρατών μελών για τη φορολόγηση των εν λόγω πράξεων παρά την έλλειψη σχετικής συμφωνίας μεταξύ τους.

<sup>39</sup> Βλ. σημείο 11 των παρούσων προτάσεων.

<sup>40</sup> Οι πράξεις εισροών δεν αποτελούν αντικείμενο της παρούσας υπόθεσης και δεν θα αναπτύξω το εν λόγω ζήτημα. Θα εξηγήσω μόνο εν συντομία ότι στην περίπτωση της πρώτης και της δεύτερης άποψης παραβιάζεται η αρχή της φορολόγησης όλων των συναλλαγών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/388 και δεν υπόκεινται σε απαλλαγή, ενώ στην περίπτωση της δεύτερης άποψης παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

<sup>41</sup> Βλ. απόφαση της 23ης Μαΐου 1996, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-331/94, EU:C:1996:211).

<sup>42</sup> Βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, σκέψη 12), και πρόσφατη απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 41).

<sup>43</sup> Βλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 41).

### Πρόταση της Επιτροπής

54. Με τις παρατηρήσεις της, η Επιτροπή προτείνει να θεωρηθεί, σε μια τέτοια εξαιρετική περίπτωση, ότι τόπος παροχής της υπηρεσίας μεταφοράς είναι ο τόπος αναχώρησης, δηλαδή στις πραγματικές περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης ο λιμένας επί του ποταμού από το οποίο αναχωρεί το κρουαζιερόπλοιο με το οποίο παρέχεται η υπηρεσία μεταφοράς. Αναμφίβολα, η πρόταση αυτή παρουσιάζει το πλεονέκτημα ότι κατανέμει σαφώς τη φορολογική αρμοδιότητα επειδή, σε αντίθεση με την υδάτινη επιφάνεια του ποταμού Μοζέλα, έκαστη όχθη του αποτελεί έδαφος ενός εκ των ενδιαφερόμενων κρατών μελών, ήτοι, στην περίπτωση της κύριας δίκης, έδαφος του Λουξεμβούργου. Η πρόταση αυτή είναι επίσης σύμφωνη με τη γενική αρχή της φορολόγησης στον τόπο κατανάλωσης, όπου στην πραγματικότητα μπορεί να θεωρηθεί ότι ο τόπος κατανάλωσης μιας υπηρεσίας μεταφοράς επιβατών είναι ο τόπος στον οποίο οι εν λόγω επιβάτες αρχίζουν το ταξίδι τους.

55. Ωστόσο, δεν είμαι υπέρ της υιοθέτησης αυτής της πρότασης από το Δικαστήριο, για τρεις λόγους.

56. Πρώτον, η πρόταση αυτή δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στις διατάξεις της οδηγίας 77/388. Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, η εν λόγω οδηγία θεσπίζει μόνον τη γενική αρχή της φορολόγησης στην έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες (άρθρο 9, παράγραφος 1), καθώς και ορισμένες εξαιρέσεις, μία εκ των οποίων αφορά τις υπηρεσίες μεταφοράς, ορίζοντας ότι τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι ο τόπος, όπου πραγματοποιείται η μεταφορά (άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β'). Αντιθέτως, η οδηγία δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη η οποία θα επέτρεπε, έστω και κατ' αναλογία, τη σύνδεση μεταξύ του τόπου παροχής της υπηρεσίας μεταφοράς και του τόπου αναχώρησης.

57. Για λόγους πληρότητας προσθέτω ότι η ισχύουσα νομοθεσία πράγματι ορίζει ως τόπο παροχής της υπηρεσίας μεταφοράς τον τόπο αναχώρησης, αλλά μόνον για την παροχή υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών για λογαριασμό μη υποκείμενων στον φόρο<sup>44</sup>. Όσον αφορά δε τις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων ισχύει η ίδια αρχή, όπως στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, σύμφωνα με την οποία ο τόπος παροχής τέτοιας υπηρεσίας είναι ο τόπος όπου πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις<sup>45</sup>. Επομένως, ακόμη και η δυναμική ερμηνεία της εν λόγω διάταξης δεν επιτρέπει τη σύνδεση μεταξύ του τόπου παροχής υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων και του τόπου από τον οποίο αυτή αρχίζει.

58. Επιπλέον, σε περίπτωση αποδοχής της πρότασης της Επιτροπής, τίθεται το ερώτημα αν ο προτεινόμενος από αυτήν κανόνας έχει εφαρμογή μόνον στο υπό συγκυριαρχία έδαφος ή και σε άλλες περιπτώσεις μεταφοράς προσώπων μεταξύ διαφόρων κρατών μελών. Πράγματι, δεν βλέπω κανένα λόγο υπαγωγής του υπό συγκυριαρχία εδάφους σε κανόνες διαφορετικούς από εκείνους που εφαρμόζονται σε άλλες παρόμοιες καταστάσεις. Η δυσχέρεια εφαρμογής των διατάξεων περί ΦΠΑ στο υπό συγκυριαρχία έδαφος είναι τεχνικής φύσης και πρέπει να λυθεί βάσει των εφαρμοστέων διατάξεων και όχι μέσω δημιουργίας διαφορετικών νομικών κανόνων διά της ερμηνευτικής οδού. Η εφαρμογή της πρότασης της Επιτροπής σε όλες τις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών θα ισοδυναμούσε με *de facto* τροποποίηση των διατάξεων της οδηγίας 77/388.

<sup>44</sup> Άρθρο 50 της οδηγίας 2006/112.

<sup>45</sup> Άρθρο 48 της οδηγίας 2006/112.

59. Δεύτερον, η πρόταση της Επιτροπής δεν βρίσκει έρεισμα στην πραγματική κατάσταση της υπό κρίση υπόθεσης. Όπως προβλέπεται από το άρθρο 1, παράγραφος 3, της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984, όριο του εδάφους της κοινής κυριαρχίας αποτελεί η γραμμή της συμβολής της επιφάνειας των υδάτων με την ξηρά. Με άλλα λόγια, η επιφάνεια των υδάτων του Μοζέλα είναι εξ ολοκλήρου περιοχή συγκυριαρχίας. Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος, όπου πραγματοποιείται η μεταφορά *ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις*, επομένως από τη στιγμή αναχώρησης του μέσου μεταφοράς, ήτοι εν προκειμένω του πλοίου.

60. Τούτο σημαίνει ότι με οποιονδήποτε τρόπο και αν επιβιβάζονται οι επιβάτες σε πλοίο από λιμένα, ο οποίος μπορεί να βρίσκεται στο έδαφος μόνον ενός εκ των ενδιαφερόμενων κρατών μελών<sup>46</sup>, η παροχή της υπηρεσίας μεταφοράς πραγματοποιείται εξ ολοκλήρου στην επιφάνεια των υδάτων και συνεπώς στην περιοχή συγκυριαρχίας. Επομένως, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι η παροχή της υπηρεσίας αρχίζει στο έδαφος μόνον ενός κράτους μέλους και στη συνέχεια απλώς συνεχίζεται στην περιοχή της συγκυριαρχίας. Κατά συνέπεια, δεν υφίσταται στην υπό κρίση υπόθεση αναλογία με την απόφαση στην υπόθεση *Trans Tirreno Express*<sup>47</sup>, στην οποία το Δικαστήριο δέχθηκε τη φορολόγηση της υπηρεσίας θαλάσσιας μεταφοράς, η οποία άρχιζε και κατέληγε στα χωρικά ύδατα ενός κράτους μέλους, ενώ μέρος της μεταφοράς πραγματοποιούνταν σε διεθνή ύδατα. Πράγματι, η μεταφορά στον ποταμό Μοζέλα στο τμήμα των συνόρων μεταξύ Λουξεμβούργου και Γερμανίας, πραγματοποιείται εξ ολοκλήρου επί εδάφους που υπόκειται στην κοινή κυριαρχία των δύο αυτών κρατών μελών.

61. Τρίτον, μπορεί να επικριθεί το γεγονός ότι μέχρι σήμερα το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έχουν συνάψει τη συμφωνία που προβλέπεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984 και για τον λόγο αυτό οι υπηρεσίες μεταφοράς που παρέχονται εντός της περιοχής της συγκυριαρχίας δεν φορολογούνται. Γεγονός παραμένει ότι το έδαφος αυτό εμπίπτει στην κοινή κυριαρχία τους και, ως εκ τούτου, τα δύο αυτά κράτη μέλη ασκούν, κατ' αρχήν, φορολογική αρμοδιότητα και έχουν το δικαίωμα να καθορίζουν, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, τον τρόπο άσκησης της αρμοδιότητας αυτής.

62. Αντιθέτως, η αποδοχή της πρότασης της Επιτροπής θα στερούσε από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας τη φορολογική της αρμοδιότητα στην περιοχή της συγκυριαρχίας, στο βαθμό που οι υπηρεσίες μεταφοράς στην περιοχή αυτή θα πραγματοποιούνται από λιμένα που βρίσκεται αποκλειστικά στο έδαφος του Λουξεμβούργου (και αντίστροφα). Στη δε οδηγία 77/388 δεν υπάρχει καμία διάταξη που να δικαιολογεί τη στέρηση αυτής της αρμοδιότητας.

63. Η αποδοχή της πρότασης αυτής δεν είναι απαραίτητη, δεδομένου ότι, κατά την άποψή μου, μπορεί να βρεθεί μια πολύ απλούστερη λύση στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης για την υπό κρίση υπόθεση.

<sup>46</sup> Αν και αυτό δεν είναι προφανές, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984, το κοινό έδαφος περιλαμβάνει και τις εγκαταστάσεις εντός των υδάτων και πάνω από τα ύδατα.

<sup>47</sup> Απόφαση της 23 Ιανουαρίου 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

### Προτεινόμενη λύση

64. Το δίκαιο της Ένωσης απαιτεί οι πράξεις που πραγματοποιούνται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος να φορολογούνται κατά τρόπο σύμφωνο προς τις διατάξεις της οδηγίας 77/388. Από αυτή την άποψη, δεν είναι σημαντικό αν και πώς το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συμφωνούν για τον τρόπο εφαρμογής των κανόνων ΦΠΑ στο έδαφος αυτό. Τόσο η μονομερής φορολόγηση από ένα από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη όσο και η φορολόγηση κατά τον συμφωνημένο από τα εν λόγω κράτη μέλη τρόπο πληρούν την προϋπόθεση αυτή. Σε σχέση με τα ανωτέρω, η μονομερής φορολόγηση των εν λόγω πράξεων από ένα από αυτά τα κράτη μέλη πληροί τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης. Περαιτέρω ενδεχόμενες συμφωνίες μεταξύ των ενδιαφερόμενων κρατών μελών αποτελούν ζήτημα των διμερών μεταξύ τους σχέσεων δυνάμει του διεθνούς δικαίου, συμπεριλαμβανομένης της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984. Ωστόσο, τούτο δεν αποτελεί ζήτημα δικαίου της Ένωσης.

65. Τούτο μπορεί να συγκριθεί με τον γνωστό θεσμό της εις ολόκληρον ευθύνης του αστικού δικαίου, όπου περισσότεροι οφειλέτες είναι υπεύθυνοι για την εκπλήρωση ορισμένης παροχής, αλλά η εκπλήρωση από έναν από αυτούς ικανοποιεί την απαίτηση του δανειστή, ο οποίος δεν χρειάζεται να προβεί σε περαιτέρω διακανονισμούς με τους οφειλέτες.

66. Συνεπώς, το δίκαιο της Ένωσης δεν κωλύει την υπαγωγή των υπηρεσιών μεταφοράς που εκτελούνται στο υπό συγκυριαρχία έδαφος σε ΦΠΑ στο Λουξεμβούργο. Ανόμως τέτοια κατανομή φορολογικών αρμοδιοτήτων δεν είναι ικανοποιητική για τη Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αυτή θα μπορούσε να συνάψει συμφωνία με το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, δυνάμει του άρθρου 5 της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984

67. Σε αντίθεση με τις ανησυχίες της Γερμανικής Κυβέρνησης, η λύση αυτή δεν ενέχει τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών.

68. Όπως σημειώνει η ίδια κυβέρνηση στις παρατηρήσεις της, η διπλή φορολόγηση των ίδιων πράξεων αντιβαίνει σε θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, ήτοι στην αρχή της ουδετερότητας<sup>48</sup>. Οι κανόνες της οδηγίας 77/388 που διέπουν τον τόπο εκτέλεσης των φορολογητέων πράξεων αποσκοπούν, μεταξύ άλλων, στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης των ίδιων πράξεων σε διαφορετικά κράτη μέλη.

69. Κατά συνέπεια, όταν συγκεκριμένη πράξη φορολογείται, σύμφωνα με τους κανόνες της οδηγίας 77/388 σε ένα κράτος μέλος, τούτο ισοδυναμεί με απαγόρευση της εκ νέου φορολόγησης σε άλλα κράτη μέλη. Ο εν λόγω πρόσθετος φόρος θα αποτελούσε φόρο που εισπράχθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και θα έπρεπε να επιστραφεί<sup>49</sup>. Εάν κριθεί αναγκαίο, οι φορολογικές αρχές ενός εκ των ενδιαφερόμενων κρατών μελών υποχρεούνται να υποβάλουν αίτημα παροχής πληροφοριών στις φορολογικές αρχές του άλλου κράτους μέλους στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας<sup>50</sup>. Η απαγόρευση διπλής φορολόγησης υπόκειται σε

<sup>48</sup> Βλ., ειδικότερα, απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, CHEZ Elektro Bulgaria και FrontEx International (C-427/16 και C-428/16, EU:C:2017:890, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>49</sup> Βλ., ειδικότερα, αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 2017, CHEZ Elektro Bulgaria και FrontEx International (C-427/16 και C-428/16, EU:C:2017:890, σκέψη 67), και της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 52).

<sup>50</sup> Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σημείο 3 του διατακτικού).

έλεγχο από τα δικαστήρια, τα οποία μπορούν και, κατά περίπτωση, υποχρεούνται να υποβάλουν αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο για την ορθή ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης<sup>51</sup>.

70. Επιπλέον, σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών μελών αναφορικά με ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων περί ΦΠΑ στο υπό συγκυριαρχία έδαφος, αυτά μπορούν να υποβάλουν, δυνάμει συνυποσχετικού, τη διαφορά ενώπιον του Δικαστηρίου κατ' εφαρμογήν του άρθρου 273 ΣΛΕΕ.

### **Ανακεφαλαίωση**

71. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, οι διατάξεις της οδηγίας 77/388 εφαρμόζονται πλήρως σε πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο υπό συγκυριαρχία έδαφος ανεξάρτητα από τη σύναψη η μη της προβλεπόμενης στο άρθρο 5 της Συνθήκης για τη χάραξη συνόρων του 1984 συμφωνίας. Ειδικοί κανόνες για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων στο υπό συγκυριαρχία έδαφος μπορούν να καθοριστούν κατόπιν συμφωνίας. Εντούτοις, ελλείψει τέτοιας συμφωνίας, το δίκαιο της Ένωσης δεν κωλύει τη μονομερή φορολόγηση των εν λόγω πράξεων από ένα εκ των ενδιαφερομένων κρατών μελών. Τέτοιου είδους φορολόγηση ισοδυναμεί κατ' αποτέλεσμα με απαγόρευση της φορολόγησης των ίδιων πράξεων από το έτερο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

### **Πρόταση**

72. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω την ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα του Cour de cassation (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Λουξεμβούργο):

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, 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 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, σε συνδυασμό με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, έχουν την έννοια ότι εφαρμόζονται σε υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων που πραγματοποιούνται σε έδαφος το οποίο τελεί υπό την κοινή κυριαρχία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, δυνάμει διεθνών συνθηκών, ανεξάρτητα από το αν τα εν λόγω κράτη μέλη έχουν συνάψει συμφωνία περί εφαρμογής της εν λόγω διάταξης στο εν λόγω έδαφος.

Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στη φορολόγηση των ως άνω υπηρεσιών και από τα δύο κράτη μέλη είτε κατόπιν συμφωνίας είτε μονομερώς από ένα εξ αυτών. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, το έτερο κράτος μέλος χάνει το δικαίωμα να φορολογεί τις εν λόγω πράξεις.

<sup>51</sup> Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 51).