

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 6ης Νοεμβρίου 1997 *

Στην υπόθεση C-116/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Reisebüro Binder GmbH

και

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (εισηγητή) και P. Jann, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: A. La Pergola
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Reisebüro Binder GmbH, εκπροσωπούμενη από τον Peter Goth, δικηγόρο Μονάχου,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Ernst Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και Bernd Klocke, Oberregierungsrat στο ίδιο υπουργείο,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Jürgen Grunwald, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Reisebüro Binder GmbH, εκπροσωπούμενης από τον Peter Goth, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Ernst Röder, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Jürgen Grunwald, κατά τη συνεδρίαση της 5ης Ιουνίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Ιουλίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 8ης Φεβρουαρίου 1996, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Απριλίου 1996, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177

της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκλυψε κατά την εκδίκαση διαφοράς μεταξύ της Reisebüro Binder GmbH (στο εξής: Binder) και της Finanzamt Stuttgart-Körperschaften σχετικά με τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των παροχών υπηρεσιών μεταφοράς κατά την πραγματοποίηση οργανωμένων ταξιδιών με πούλμαν προς το εξωτερικό, για τα οποία καταβάλλεται μια κατ' αποκοπή τιμή.
- 3 Το άρθρο 9 της έκτης 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. Εντούτοις:

(...)

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

(...)

- 4 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου στο εσωτερικό της χώρας συνίσταται κατά κανόνα σε «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».
- 5 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εφαρμοστέες στα περιστατικά της κύριας δίκης διατάξεις της γερμανικής νομοθεσίας, οι οποίες αντιστοιχούν στα άρθρα 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, περιέχονται στον Umsatzsteuergesetz του 1980 (γερμανικό νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG 1980).
- 6 Το άρθρο 3α, παράγραφος 2, σημείο 2, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής: «Οι υπηρεσίες μεταφορών παρέχονται στον τόπο όπου εκτελείται η μεταφορά. Αν μια μεταφορά δεν περιορίζεται μόνο στην περιφέρεια εισπράξεως, στον παρόντα νόμο εμπίπτει μόνο το τμήμα της μεταφοράς το οποίο εκτελείται εντός της περιφέρειας αυτής.»
- 7 Τέλος, το άρθρο 10, παράγραφος 1, του UStG 1980 προβλέπει τα εξής: «Κατά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών (...), ο φορολογητέος κύκλος εργασιών καθορίζεται σε συνάρτηση με την αντιπαροχή. Η αντιπαροχή περιλαμβάνει οτιδήποτε δαπανά ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, αφαιρουμένου πάντως του ΦΠΑ.»
- 8 Η Binder, η οποία διοργανώνει ταξίδια με πούλμαν στο εξωτερικό, τα οποία πραγματοποιούνται με δικά της οχήματα και για τα οποία οι μετέχοντες καταβάλλουν μια κατ' αποκοπή τιμή, ζήτησε από τις γερμανικές φορολογικές αρχές να λάβουν υπόψη, για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του γερμανικού ΦΠΑ επί των υπηρεσιών μεταφοράς, όχι μόνο τις διανυθείσες αποστάσεις, αλλά και τη διάρκεια της χρησιμοποιήσεως των πούλμαν και της παραμονής των ταξιδιωτών αφενός εντός και αφετέρου εκτός της γερμανικής επικράτειας. Κατόπιν της απορρίψεως του αιτήματός της, η διαφορά έφθασε ενώπιον του αρμόδιου Finanzgericht και στη συνέχεια, κατόπιν ασκήσεως αναίρεσεως, ενώπιον του Bundesfinanzhof.

- 9 Το Bundesfinanzhof, κρίνοντας ότι στο πλαίσιο της διαφοράς ανέκλυτε πρόβλημα ερμηνείας της έκτης οδηγίας, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στην περίπτωση διασυνοριακής μεταφοράς προσώπων, για την εξακριβωση της βάσεως επιβολής του φόρου επί του τμήματος της μεταφοράς που αντιστοιχεί στο εσωτερικό της χώρας, η συνολική αντιπαροχή

- α) πρέπει να κατανέμεται πάντοτε κατ' αναλογία των διανυθεισών αποστάσεων, άρα να μη λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος στάσεως και αναμονής μεταξύ των τμημάτων μεταφοράς, για παράδειγμα στην περίπτωση εκπαιδευτικών ταξιδιών, ή
- β) περιέχει αυτή η διάταξη μόνο έναν κανόνα σχετικά με τον τόπο της παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς, σύμφωνα με τον οποίο ο τόπος αυτός πρέπει απλώς να καθορίζεται ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις, με αποτέλεσμα τα κράτη μέλη να είναι ελεύθερα να προσδιορίζουν το κριτήριο βάσει του οποίου πρέπει να κατανέμεται η συνολική αντιπαροχή μεταξύ φορολογητέου και μη φορολογητέου τμήματος της μεταφοράς;»
- 10 Η Binder και η Επιτροπή υποστηρίζουν κατ' ουσίαν ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ρυθμίζει μόνο τον τόπο παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς και ότι για την κατανομή της αξίας της καταβληθείσας αντιπαροχής μεταξύ των διαφόρων χωρών μπορούν να λαμβάνονται υπόψη και άλλα στοιχεία πλην της διανυθείσας αποστάσεως, όπως είναι η διάρκεια της παραμονής στους διαφόρους τόπους επιβολής του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, υποστηρίζουν ότι ένα σημαντικό μέρος των εξόδων της επιχειρήσεως εξαρτάται κυρίως όχι από τη διανυθείσα απόσταση, αλλά από τη χρονική διάρκεια της παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς.
- 11 Αντίθετα, η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η επίμαχη διάταξη επιβάλλει στα κράτη μέλη να προβαίνουν πάντοτε σε ανάλογη προς τις διανυθείσες αποστάσεις κατανομή της συνολικής αντιπαροχής που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες μεταφοράς. Κατά την κυβέρνηση αυτή, το άρθρο 9, παράγραφος 2,

στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, με το οποίο λαμβάνεται υπόψη η ιδιαιτερότητα της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, για τις οποίες η διάρκεια της παραμονής δεν αποτελεί σημαντικό στοιχείο, θα καθίστατο κενό περιεχομένου, αν μπορούσε να επιλεγεί άλλη μέθοδος κατανομής κατά τον προσδιορισμό από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος της βάσης επιβολής του ΦΠΑ.

- 12 Όπως επισήμανε το Δικαστήριο με τη σκέψη 14 της αποφάσεως της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251), το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας, το οποίο αποσκοπεί στην ορθολογική οριοθέτηση των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών περί ΦΠΑ, προσδιορίζοντας ενιαία τον από φορολογικής απόψεως κρίσιμο τόπο παροχής των υπηρεσιών, θέτει, με την παράγραφο 1, έναν κανόνα γενικής φύσεως, ενώ στην παράγραφο 2 απαριθμεί ολόκληρη σειρά συγκεκριμένων σημείων αναφοράς. Ο στόχος των διατάξεων αυτών συνίσταται κυρίως στην αποφυγή των συγκρούσεων αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, οι οποίες μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία.
- 13 Έτσι, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', συναρτά, στην περίπτωση των υπηρεσιών μεταφοράς, τον τόπο παροχής, άρα και τον τόπο επιβολής του φόρου, προς τον τόπο όπου πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις. Όπως τόνισε το Δικαστήριο στη σκέψη 17 της αποφάσεως της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, Trans Tirreno Express (Συλλογή 1986, σ. 231), η εξαίρεση αυτή από τον 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 τον σκοπό της φορολογήσεως. Πράγματι, η ίδια η φύση της ειδικής αυτής παροχής υπηρεσιών, της παροχής δηλαδή υπηρεσιών μεταφοράς, που είναι δυνατόν να εκτελείται στο έδαφος περισσότερων του ενός κρατών μελών, απαιτεί ένα διαφορετικό κριτήριο που να καθιστά ουσιαστικά δυνατή την οριοθέτηση των αρμοδιοτήτων καθενός από τα διάφορα κράτη μέλη προς τον σκοπό της φορολογήσεως.
- 14 Αυτός ο ειδικός κανόνας που ισχύει για τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς, ο οποίος παρεκκλίνει από το σύστημα προσδιορισμού του τόπου παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αποσκοπεί να εξασφαλίσει ότι κάθε κράτος μέλος φορολογεί τις παροχές αυτές ανάλογα με τα τμήματα της διαδρομής που διανύονται στην επικράτειά του (αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 16, και της 23ης Μαΐου 1996, C-331/94, Επιτροπή κατά Ελλάδος, Συλλογή 1996, σ. I-2675, σκέψη 10).

- 15 Μολονότι ο κανόνας αυτός δεν επηρεάζει καταρχήν τον τρόπο προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου επί της παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς, ο οποίος διέπεται από τα γενικά κριτήρια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', εντούτοις επηρεάζει κατ' ανάγκη, όταν η βάση επιβολής του φόρου προσδιορίζεται ως ενιαίο ποσό, την κατανομή μεταξύ των κρατών μελών εντός των οποίων παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες. Το γεγονός ότι σε τόπο παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς ανάγεται ο τόπος όπου πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις σημαίνει δηλαδή ότι η κατανομή μεταξύ των διαφόρων τόπων παροχής πρέπει να βασίζεται σ' αυτό το ειδικό κριτήριο.
- 16 Οποιαδήποτε αντίθετη λύση θα είχε ως αποτέλεσμα να στερείται το εν λόγω κριτήριο κάθε ουσιαστικού περιεχομένου και θα ενείχε τον κίνδυνο αβέβαιης εφαρμογής διαφόρων μεθόδων κατανομής μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών μελών της βάσης επιβολής του φόρου, έστω και αν πρόκειται για την ίδια παροχή, της οποίας η συνολική βάση επιβολής μπορεί να προσδιορισθεί χωρίς καμία ιδιαίτερη δυσκολία σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Η αβεβαιότητα αυτή θα μπορούσε εξάλλου να ωθεί τους φορολογουμένους να επιλέγουν, ανάλογα με τις νομοθεσίες των διαφόρων κρατών μελών, τον συμφερότερο γι' αυτούς τρόπο υπολογισμού, πράγμα που θα απέβαινε ενδεχομένως σε βάρος μιας στηριζόμενης σε απλά και αντικειμενικά κριτήρια μεθόδου υπολογισμού.
- 17 Συνεπώς, όταν, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο προσδιορισμός της συνολικής αντιπαροχής που καταβάλλεται για την παροχή των υπηρεσιών μεταφοράς δεν αμφισβητείται και αντικείμενο της διαφοράς είναι μόνο ο τρόπος κατανομής της αντιπαροχής αυτής μεταξύ των κρατών μελών εντός των οποίων πραγματοποιήθηκε η μεταφορά, το ειδικό κριτήριο που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', επιβάλλει να κατανέμεται η αντιπαροχή αυτή κατ' αναλογία των αποστάσεων που διανύθηκαν εντός καθενός από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη.
- 18 Κατά συνέπεια, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών διασυνοριακής μεταφοράς προσώπων για την οποία καταβάλλεται αμοιβή κατ' αποκοπή, για την εξακρίβωση του τμήματος της μεταφοράς που πρέπει να φορολογηθεί εντός καθενός από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη η συνολική αντιπαροχή πρέπει να κατανέμεται κατ' αναλογία των διανυθεισών αποστάσεων.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 19 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση 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 τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 8ης Φεβρουαρίου 1996 το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών διασυνοριακής μεταφοράς προσώπων για την οποία καταβάλλεται αμοιβή κατ' αποκοπή, για την εξακρίβωση του τμήματος της μεταφοράς που πρέπει να φορολογηθεί εντός καθενός από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη η συνολική αντιπαροχή πρέπει να κατανέμεται κατ' αναλογία των διανυθεισών αποστάσεων.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Jann

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 6 Νοεμβρίου 1997.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

C. Gulmann