

**ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 20ής Φεβρουαρίου 1997 ***

Στην υπόθεση C-260/95,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του High Court of Justice (Queen's Bench Division) 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

Commissioners of Customs & Excise

και

DFDS A/S,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 26 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 J. C. Moitinho de Almeida, πρόεδρο τμήματος, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissechet (εισηγητή) και M. Wathelet, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: A. La Pergola
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η DFDS A/S, εκπροσωπούμενη από τον K. P. E. Lasok, QC, κατόπιν εντολής του A. Fishleigh του γραφείου Garrett & Co., solicitors,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Braviner, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενο από τους S. Richards και P. Mantle, barristers,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον καθηγητή U. Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον M. Fiorilli, avvocato dello Stato,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους P. Oliver και E. Traversa, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της DFDS A/S, εκπροσωπούμενης από τον K. P. E. Lasok, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την S. Ridley, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενη από τους S. Richards και P. Mantle, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον E. Röder, Ministerialrat του ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομίας, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους P. Oliver και E. Traversa, κατά τη συνεδρίαση της 7ης Νοεμβρίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιανουαρίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 18ης Ιουλίου 1995, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Αυγούστου 1995, το High Court of Justice (Queen's Bench Division) υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 26 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, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκλυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των Commissioners of Customs & Excise και της δανικής εταιρίας DFDS A/S (στο εξής: DFDS) ως προς το αν η τελευταία υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στο Ηνωμένο Βασίλειο, για τις οργανωμένες τουριστικές περιηγήσεις που παρέχονται για λογαριασμό της από την αγγλική θυγατρική της DFDS Ltd.
- 3 Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας προέβλεπε ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδιών, το οποίο εφαρμόζεται στις πράξεις αυτών και των οργανωτών τουριστικών περιηγήσεων κατά το μέτρο που ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο. Η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού έχει ως εξής:

«Οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδιού θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδιών προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος, στο οποίο το πρακτορείο ταξιδιών έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ενήργησε την παροχή

των υπηρεσιών. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών θεωρείται ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή άνευ φόρου κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3, περίπτωση β', το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.»

- 4 Από τη δικογραφία της υποθέσεως της κύριας δίκης προκύπτει ότι, στο βρετανικό δίκαιο, το ειδικό καθεστώς που προβλέπεται από το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας τέθηκε σε εφαρμογή με το Value Added Tax (tour operators) Order 1987 (διάταγμα του 1987 περί του ΦΠΑ των οργανωτών τουριστικών περιηγήσεων). Το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται, δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, του διατάγματος αυτού, στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρέχονται, ιδίως, από «έναν οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων εντός κράτους μέλους (...) εντός του οποίου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή έχει μόνιμη εγκατάσταση». Το άρθρο 5, παράγραφος 2, του ίδιου διατάγματος διευκρινίζει, επιπλέον, ότι μία ταξιδιωτική υπηρεσία «θεωρείται ως παρεχομένη εντός του κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας εντός του οποίου ο οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή, σε περίπτωση που η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από μόνιμη εγκατάσταση, εντός του κράτους μέλους εντός του οποίου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, αποκλειομένου οποιουδήποτε άλλου τόπου».
- 5 Η DFDS, εταιρία δανικού δικαίου, έχουσα ως αντικείμενο τη ναυσιπλοΐα, τα ταξίδια και τις μεταφορές εν γένει, έχει μία αγγλική θυγατρική, την DFDS Ltd. Οι δύο αυτές εταιρίες συνήψαν σύμβαση πρακτορείας, με την οποία ορίστηκε η δεύτερη «γενικός πράκτορας πωλήσεων και λιμενικών εξυπηρετήσεων» της πρώτης στο Ηνωμένο Βασίλειο και «κεντρικό γραφείο κρατήσεων για το Ηνωμένο Βασίλειο και την Ιρλανδία, όσον αφορά όλες τις σχετικές με τους επιβάτες υπηρεσίες» της δανικής εταιρείας.
- 6 Το 1993, οι Commissioners of Customs & Excise έκριναν ότι η DFDS όφειλε ΦΠΑ για τις οργανωμένες περιηγήσεις που πραγματοποιεί για λογαριασμό

της η αγγλική θυγατρική της. Κατ' αυτούς, η δανική εταιρία εγκατέστησε, διά της συμβάσεως που συνήψε με τη θυγατρική της, την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας στο Ηνωμένο Βασίλειο ή πραγματοποίησε τις επίμαχες παροχές από μόνιμη εγκατάσταση εντός του εν λόγω κράτους, κατά την έννοια των διατάξεων της βρετανικής νομοθεσίας περί θέσεως σε εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.

- 7 Η DFDS υποστήριξε, αντιθέτως, ότι οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών έπρεπε να φορολογηθούν στην έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της, δηλαδή στη Δανία, κράτος μέλος το οποίο έκανε χρήση της δυνατότητας διατηρήσεως της απαλλαγής από τον ΦΠΑ τέτοιων παροχών, σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας. Κατόπιν αυτού, άσκησε έφεση ενώπιον του Value Added Tax (VAT) Tribunal, το οποίο το 1994 δέχθηκε το αίτημά της.
- 8 Το High Court of Justice, ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αναίρεση, κρίνοντας ότι η υπόθεση αυτή έθετε ζήτημα ερμηνείας της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα:

«Σύμφωνα με ορθή ερμηνεία της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (έκτη οδηγία ΦΠΑ) και, ειδικότερα, του άρθρου 26 της οδηγίας αυτής, όταν ένας οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων έχει τα κεντρικά γραφεία του στο κράτος μέλος Α, αλλά παρέχει υπηρεσίες υπό τη μορφή οργανωμένων περιηγήσεων σε ταξιδιώτες μέσω εταιρίας που ενεργεί ως πράκτορας στο κράτος μέλος Β:

- α) υπό ποιές περιστάσεις (αν και εφόσον υφίστανται) φορολογείται στο κράτος μέλος Β η παροχή, από τον οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων, των εν λόγω υπηρεσιών;

- β) υπό ποιές περιστάσεις (αν και εφόσον υφίστανται) μπορεί να θεωρηθεί ότι ο οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων “έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας” ή διαθέτει “μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία παρέχει τις υπηρεσίες”, εντός του κράτους μέλους Β;»
- 9 Με τα δύο σκέλη του ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά υπό ποιές προϋποθέσεις οι υπηρεσίες που ένας οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων, του οποίου η έδρα βρίσκεται εντός κράτους μέλους, παρέχει σε ταξιδιώτες μέσω εταιρίας που ενεργεί, ως πράκτορας, εντός άλλου κράτους μέλους υπόκεινται στον ΦΠΑ στο τελευταίο αυτό κράτος, δυνάμει του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.
- 10 Η DFDS προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει ότι, υπό τις αναφερθείσες περιστάσεις, οι παροχές υπηρεσιών φορολογούνται εντός του κράτους μέλους εντός του οποίου ο οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων έχει τα κεντρικά γραφεία του. Ισχυρίζεται ιδίως ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το κράτος μέλος εντός του οποίου η εταιρία έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας συνιστά το κύριο σημείο αναφοράς από φορολογικής απόψεως για την υπαγωγή στον ΦΠΑ των παροχών υπηρεσιών και ότι κάποιο άλλο σημείο αναφοράς θα μπορούσε να οδηγήσει στη σύγχυση και σε συγκρούσεις μεταξύ κρατών μελών.
- 11 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι ο οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων διαθέτει, εντός του κράτους μέλους όπου ασκεί τη δραστηριότητά της η ενεργούσα στο όνομά του εταιρία, μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούνται οι παροχές υπηρεσιών, ώστε αυτές πρέπει να φορολογούνται εντός του κράτους αυτού. Κατ’ αυτήν, η λύση αυτή είναι η πλέον λογική από φορολογικής απόψεως, διότι οι υπηρεσίες προσφέρονται στους ταξιδιώτες εντός του κράτους αυτού.
- 12 Η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή θεωρούν ότι, αν συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, τέτοιες παροχές υπηρεσιών πρέπει να φορολογούνται στο

κράτος μέλος εντός του οποίου ασκεί δραστηριότητα η εταιρία που ενεργεί επ' ονόματι του οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων. Για να συμβαίνει αυτό, πρέπει να υφίσταται στο εν λόγω κράτος μία οργάνωση που να συγκεντρώνει το αναγκαίο για την παροχή υπηρεσιών ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, ο δε επιχειρηματίας να μην έχει αυτοτέλεια έναντι της επιχειρήσεως επ' ονόματι της οποίας ενεργεί.

- 13 Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας προέβλεψε ένα ειδικό καθεστώς ΦΠΑ εφαρμοστέο στα πρακτορεία ταξιδίων και στους οργανωτές περιηγήσεων. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τις επιχειρήσεις αυτές αποτελούνται, πράγματι, από πολλαπλές παροχές, ιδίως ως προς τη μεταφορά και την παροχή καταλύματος, που πραγματοποιούνται τόσο εντός όσο και εκτός του εδάφους του κράτους μέλους στο οποίο η επιχείρηση έχει την έδρα της ή σταθερή εγκατάσταση. Η εφαρμογή των κανόνων του κοινοτικού δικαίου που αφορούν τον τόπο της φορολογίας, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου προσέκρουε, επομένως, σε πρακτικές δυσχέρειες για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες δυσχέρειες θα μπορούσαν να εμποδίσουν την άσκηση των δραστηριοτήτων τους (βλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel, Συλλογή 1992, σ. I-5723, σκέψεις 12 έως 14).

- 14 Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 εξαρτάται, βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, από την προϋπόθεση ότι το πρακτορείο ταξιδίων, ή ο οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων, ενεργεί ιδίω ονόματι έναντι του ταξιδιώτη και όχι ως μεσολαβητής (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Van Ginkel, σκέψη 21).

- 15 Στην περίπτωση την οποία περιγράφει η διάταξη περί παραπομπής, η δανική εταιρία DFDS είναι αυτή η οποία, ως οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, και όχι η αγγλική θυγατρική της DFDS Ltd, η οποία δεν ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά ως μεσολαβητής.

- 16 Ως προς τον τόπο φορολογίας, η παράγραφος 2 του άρθρου 26 προβλέπει ότι η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδιών φορολογείται στο κράτος μέλος εντός του οποίου το πρακτορείο αυτό έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποίησε την παροχή υπηρεσιών.
- 17 Όπως τόνισαν όλοι οι παρεμβαίνοντες ενώπιον του Δικαστηρίου, η διάταξη αυτή χρησιμοποιεί τις δύο έννοιες της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας και της μόνιμης εγκαταστάσεως, ίδιες με αυτές του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, για να προσδιορίσει τα δύο κύρια, πιθανά σημεία αναφοράς από φορολογικής απόψεως των παροχών υπηρεσιών εν γένει. Πρέπει, επομένως, να γίνει μνεία των κανόνων που απορρέουν από τον προσδιορισμό αυτόν.
- 18 Όπως το Δικαστήριο επισήμανε στη σκέψη 14 της αποφάσεως της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251), το άρθρο 9 αποσκοπεί στη θέσπιση μιας ορθολογικής οριοθέτησεως των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ, προσδιορίζοντας κατά τρόπο ομοιόμορφο τον τόπο που συνδέεται από φορολογικής απόψεως με τις παροχές υπηρεσιών, καθώς και στην αποφυγή ιδίως των συγκρούσεων αρμοδιότητας μεταξύ κρατών μελών.
- 19 Ως εκ τούτου, εναπόκειται στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών να προσδιορίσουν, στο πλαίσιο των δυνατοτήτων που προσφέρει η έκτη οδηγία, ποιο είναι το προσφορότερο από φορολογική άποψη σημείο αναφοράς για μια συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, αυτό το σημείο αναφοράς είναι κατά προτεραιότητα ο τόπος στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, υπό την έννοια ότι το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιείται η παροχή, δεν παρουσιάζει ενδιαφέρον παρά μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί

σε ορθή λύση από φορολογική άποψη ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος (προπαρατεθείσα απόφαση Berkholz, σκέψη 17).

- 20 Επιπλέον, θέμα συνδέσεως της παροχής υπηρεσιών με εγκατάσταση διαφορετική από την έδρα τίθεται μόνον εάν η εγκατάσταση αυτή εμφανίζει μία ελάχιστη συνοχή με τη μόνιμη συνύπαρξη ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού, αναγκαίων για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (προπαρατεθείσα απόφαση Berkholz, σκέψη 18).
- 21 Εν προκειμένω, ο από φορολογική άποψη σύνδεσμος με την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας όλων των παροχών υπηρεσιών ενός οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων, περιλαμβανομένων εκείνων που παρέχονται εντός άλλων κρατών μελών μέσω επιχειρήσεων που ενεργούν επ' ονόματί του, εμφάνιζε προφανώς το πλεονέκτημα, όπως επισήμανε η DFDS, του προσδιορισμού ενιαίου τύπου φορολογίας για όλες τις δραστηριότητες του εν λόγω οργανωτή που εμπίπτουν στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας.
- 22 Εντούτοις, όπως ισχυρίστηκε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ένας τέτοιος σύνδεσμος δεν θα οδηγούσε σε μια ορθολογική λύση από φορολογικής απόψεως, στο μέτρο που θα αγνοούσε τον πραγματικό τόπο εμπορίας των περιηγήσεων τον οποίο, ασχέτως του προσορισμού του ταξιδιώτη, οι εθνικές αρχές έχουν θεμιτούς λόγους να λάβουν υπόψη ως τον πλέον πρόσφορο σύνδεσμο.
- 23 Πρέπει να υπομνηστεί συναφώς, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στις παραγράφους 32 έως 34 των προτάσεων του, ότι θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ συνιστά το να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα. Η εναλλακτική λύση, όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου φορολογίας των παροχών των πρακτορείων ταξιδίων, της μόνιμης εγκαταστάσεως από την οποία πραγματοποιούνται οι παροχές αυτές, έχει ακριβώς ως σκοπό το να λαμβάνεται υπόψη η δυνατή ποικιλία των δραστηριοτήτων των πρακτορείων σε διαφορετικούς τόπους εντός της Κοινότητας. Η συστηματική εφαρμογή της λύσεως της έδρας της

οικονομικής δραστηριότητας θα μπορούσε εξάλλου να οδηγήσει σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, στο μέτρο που θα μπορούσε να ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητες εντός ενός κράτους μέλους να ορίσουν την έδρα τους, προκειμένου να αποφύγουν τη φορολογία, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους το οποίο έχει κάνει χρήση της δυνατότητας διατηρήσεως της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις συγκεκριμένες παροχές.

- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, κρίνεται ότι η παροχή υπηρεσιών στον ταξιδιώτη, πραγματοποιούμενη από οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων, από μόνιμη εγκατάσταση την οποία διαθέτει ο εν λόγω οργανωτής εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο στο οποίο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, φορολογείται εντός του κράτους στο οποίο βρίσκεται η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.
- 25 Προκειμένου να διαπιστωθεί αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές που χαρακτηρίζουν την υπόθεση της κύριας δίκης, το πρακτορείο ταξιδίων διαθέτει πράγματι στο οικείο κράτος μέλος τέτοια εγκατάσταση, έχει σημασία, πρώτον, να ελεγχθεί αν η εταιρία η οποία δρα στο κράτος αυτό για λογαριασμό του πρακτορείου έχει αυτοτέλεια έναντι του πρακτορείου.
- 26 Συναφώς, το γεγονός που αποκάλυψε το VAT Tribunal, ότι οι εγκαταστάσεις της αγγλικής θυγατρικής, η οποία έχει τη δική της νομική προσωπικότητα, ανήκουν στην ίδια και όχι στην DFDS, δεν αρκεί καθεαυτό προς απόδειξη του ότι η πρώτη δεν εξαρτάται πράγματι από τη δεύτερη. Αντιθέτως, από τα στοιχεία της διατάξεως περί παραπομπής και ιδίως από την κατοχή εκ μέρους της DFDS του συνόλου του εταιρικού κεφαλαίου της θυγατρικής της εταιρίας και από τις διάφορες συμβατικές υποχρεώσεις που επιβλήθηκαν σ' αυτήν από τη μητρική της εταιρία προκύπτει ότι η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία ενεργεί ως απλός βοηθός αυτής της τελευταίας.

- 27 Δεύτερον, πρέπει να εξετασθεί αν, σύμφωνα με την παρατεθείσα στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, η εν λόγω εγκατάσταση εμφανίζει την απαιτούμενη ελαχίστη συνοχή όσον αφορά το ανθρώπινο και το τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαία.
- 28 Συναφώς, από τα πραγματικά στοιχεία που διαλαμβάνει η διάταξη περί παραπομπής, ιδίως όσον αφορά τη σπουδαιότητα του αριθμού των μισθωτών που απασχολεί η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία και τις υλικές συνθήκες υπό τις οποίες αυτή παρέχει υπηρεσίες στους ταξιδιώτες, προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρία εμφανίζει πράγματι τα χαρακτηριστικά μιας μόνιμης εγκαταστάσεως υπό την έννοια των προπαρατεθεισών διατάξεων.
- 29 Επομένως, προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, όταν ένας οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων, του οποίου η έδρα ευρίσκεται εντός κράτους μέλους, παρέχει στους ταξιδιώτες υπηρεσίες μέσω εταιρίας που ενεργεί ως πράκτορας εντός άλλου κράτους μέλους, οι παροχές αυτές φορολογούνται με ΦΠΑ στο τελευταίο αυτό κράτος, εφόσον η εταιρία αυτή, η οποία ενεργεί ως απλός βοηθός του οργανωτή, διαθέτει το ανθρώπινο και το τεχνικό δυναμικό που χαρακτηρίζουν μία μόνιμη εγκατάσταση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 30 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γερμανική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς 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 παρεμπύπτοντος 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 18ης Ιουλίου 1995 το High Court of Justice (Queen's Bench Division), αποφαινεται:

Το άρθρο 26, παράγραφος 2, 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, έχει την έννοια ότι, όταν ένας οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων, του οποίου η έδρα ευρίσκεται εντός κράτους μέλους, παρέχει στους ταξιδιώτες υπηρεσίες μέσω εταιρίας που ενεργεί ως πράκτορας εντός άλλου κράτους μέλους, οι παροχές αυτές φορολογούνται με ΦΠΑ στο τελευταίο αυτό κράτος, εφόσον η εταιρία αυτή, η οποία ενεργεί ως απλός βοηθός του οργανωτή, διαθέτει το ανθρώπινο και το τεχνικό δυναμικό που χαρακτηρίζουν μία μόνιμη εγκατάσταση.

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Puissochet

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 20 Φεβρουαρίου 1997.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida