ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 23ης Μαΐου 1996 *

Στην υπόθεση C-331/94,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δημήτριο Γκουλούση, νομικό σύμβουλο, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Carlos Gómez de la Cruz, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, Centre Wagner, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

Ελληνικής Δημοκρατίας, εκπροσωπουμένης από τον Παναγιώτη Μυλωνόπουλο, νομικό συνεργάτη Α΄ στην ειδική νομική υπηρεσία Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, και την Άννα Ροκοφύλλου, σύμβουλο του Αναπληρωτή Υπουργού Εξωτερικών, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο την Πρεσβεία της Ελλάδος, 117, Val Sainte-Croix,

καθής,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι η Ελληνική Δημοκρατία, απαλλάσσοντας από τον φόρο προστιθεμένης αξίας ορισμένες υπηρεσίες μεταφορών και υποβάλλοντας στον φόρο αυτόν ορισμένες υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2, 9, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, και 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),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet (εισηγητή), P. Jann, L. Sevón και M. Wathelet, δικαστές,

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

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις αγορεύσεις των διαδίκων κατά τη συνεδρίαση της 15ης Φεβρουαρίου 1996, κατά την οποία η μεν Ελληνική Δημοκρατία παρέστη διά της Ιωάννας Γαλάνη-Μαραγκουδάκη, βοηθού ειδικού νομικού συμβούλου στην ειδική νομική υπηρεσία Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, και της Άννας Ροκοφύλλου, η δε Επιτροπή διά του Δημητρίου Γκουλούση,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Μαρτίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δικόγραφο που πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 13 Δεκεμβρίου 1994, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΚ, προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι η Ελληνική Δημοκρατία, απαλλάσσοντας από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ορισμένες υπηρεσίες μεταφορών και υποβάλλοντας στον φόρο αυτόν ορισμένες υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2, 9, παράγραφος 2,

στοιχείο β', και 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 Με έγγραφη όχληση της 31ης Δεκεμβρίου 1991, η Επιτροπή γνωστοποίησε στην Ελληνική Δημοκρατία την άποψή της ότι ορισμένες διατάξεις του νόμου 1642/1986 για την εφαρμογή του ΦΠΑ και άλλες διατάξεις (*ΦΕΚ* αριθ. 125, τεύχος Α), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 2093/1992 (*ΦΕΚ* αριθ. 181, τεύχος Α), και της εγκυκλίου αριθ. 10/87 του Υπουργείου Οικονομικών, της 10ης Ιουλίου 1987, αντέβαιναν προς τα ανωτέρω άρθρα της έκτης οδηγίας.

3 Δεδομένου ότι η Ελληνική Δημοκρατία διατήρησε τις διατάξεις αυτές σε ισχύ, παρά την αιτιολογημένη γνώμη την οποία της απηύθυνε στις 16 Σεπτεμβρίου 1993, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.

4 Η προσφυγή αυτή περιείχε, αρχικά, τρεις αιτιάσεις: η πρώτη αφορούσε την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών διεθνούς σιδηροδρομικής μεταφοράς για το εντός της εθνικής επικράτειας τμήμα της διαδρομής· η δεύτερη την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των θαλασσίων περιηγήσεων με πλοία υπό ελληνική σημαία που δεν προσεγγίζουν αλλοδαπούς λιμένες (στο εξής: κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις), για το εντός της αιγιαλίτιδας ζώνης τμήμα του πλου· η τρίτη αφορούσε τη φορολόγηση των παροχών των πρακτορείων ταξιδίων που εκτελούνται εκτός Κοινότητας.

5 Μετά την άσκηση της προσφυγής, η Ελληνική Δημοκρατία εξέδωσε τον νόμο 2303/1995 (*ΦΕΚ* αριθ. 80, τεύχος Α), που αφενός μεν υποβάλλει σε ΦΠΑ τις υπηρεσίες διεθνούς σιδηροδρομικής μεταφοράς που αφορούν το εντός της εθνικής επικράτειας τμήμα της διαδρομής, αφετέρου δε απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις παροχές των πρακτορείων ταξιδίων που εκτελούνται εκτός του εδάφους της Κοινότητας.

6 Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δήλωσε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι παραιτείται της πρώτης και της τρίτης αιτιάσεώς της.

7 Έτσι, παραμένει προς εξέταση μόνο η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής, που αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων.

8 Προς στήριξη αυτής της αιτιάσεως, η Επιτροπή διατείνεται ότι ο συνδυασμός των διατάξεων των άρθρων 2 και 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας υποχρεώνει τα κράτη μέλη να υποβάλλουν σε ΦΠΑ τις κυκλικές θαλάσσειες περιηγήσεις για το εντός της αιγιαλίτιδας ζώνης τμήμα του πλου.

9 Η Ελληνική Δημοκρατία δεν αμφισβητεί το ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς πρέπει να υπόκεινται σε ΦΠΑ για το εντός της εθνικής επικρατείας ή της αιγιαλίτιδας ζώνης τμήμα της διαδρομής. Διατείνεται όμως, πρώτον, ότι η βάση επιβολής του φόρου, επί των κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων, είναι όχι μόνον αμελητέα, αλλά και δυσχερώς προσδιορίσιμη στην πράξη, διότι τα πλοία ενδέχεται να αναγκαστούν να αλλάξουν απροβλέπτως σχέδιο πλεύσεως. Επισημαίνει, δεύτερον, ότι η φορολόγηση αυτή δεν δικαιολογείται, εφόσον δεν έχει ακόμη θεσπισθεί το οριστικό καθεστώς επιβολής ΦΠΑ στις μεταφορές προσώπων, ενώ, στην πράξη, οι διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ σε όλα τα κράτη μέλη. Τρίτον, παρατηρεί ότι η — έστω και μερική — υποβολή σε ΦΠΑ των κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων προκαλεί μειονέκτημα στις κοινοτικές επιχειρήσεις έναντι των επιχειρήσεων τρίτων χωρών, οι οποίες δεν υπόκεινται σε τέτοιο φόρο.

10 Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι το ειδικό συνδετικό στοιχείο, το οποίο προβλέπει για τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, αποσκοπεί να εξασφαλίσει ότι κάθε κράτος μέλος φορολογεί τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς που αφορούν τα τμήματα της διαδρομής που διανύονται στην επικράτειά του (απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, υπόθεση C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 16). Το άρθρο αυτό υποχρεώνει, επομένως, τα κράτη μέλη να υποβάλλουν σε ΦΠΑ την παροχή υπηρεσιών, τις οποίες προσφέρουν οι διοργανωτές κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων, για το τμήμα της διαδρομής που κείται εντός της αιγιαλίτιδας ζώνης τους, πράγμα άλλωστε που αναγνωρίζει και η Ελληνική Δημοκρατία.

11 Δεν αμφισβητείται, εξάλλου, ότι η Ελληνική Δημοκρατία δεν έχει τη δυνατότητα να φοροαπαλλάσσει, μεταβατικώς, τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

12 Η Ελληνική Δημοκρατία, κατ' αρχάς, δεν μπορεί να αρνείται να υποβάλλει σε ΦΠΑ τις κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις, επικαλούμενη πρακτικής φύσεως δυσχέρειες τις οποίες συναντά. Τέτοιου είδους δυσχέρειες, ούτως ή άλλως, δεν αρκούν για να αποδειχθεί ότι η καθής βρίσκεται σε απόλυτη αδυναμία να εφαρμόσει ορθώς την έκτη οδηγία, όπως το απαιτεί η νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, υπόθεση C-74/91, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1992, σ. I-5437, σκέψη 12). Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, άλλωστε, η Επιτροπή δήλωσε ότι είναι διατεθειμένη να εξετάσει, κατά παρέκκλιση, το ενδεχόμενο της κατ' αποκοπήν φορολογήσεως των θαλασσίων αυτών περιηγήσεων, αν η Ελληνική Δημοκρατία αποδείξει την ύπαρξη σοβαρών δυσχερειών διοικητικής φύσεως.

13 Επίσης, η Ελληνική Δημοκρατία δεν μπορεί να επικαλείται ότι είναι αμελητέο το ύψος του προϊόντος του φόρου που θα προέκυπτε από την υπαγωγή σε ΦΠΑ των κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων. Και αν ακόμη αυτό αληθεύει — πράγμα που η Επιτροπή αμφισβητεί —, το γεγονός αυτό δεν απαλλάσσει την καθής της υποχρεώσεως να εφαρμόσει ορθώς την οδηγία. Πρέπει, εξάλλου, να επισημανθεί, όπως το έπραξε και ο γενικός εισαγγελέας στην παράγραφο 8 των προτάσεών του, ότι η Ελληνική Κυβέρνηση δεν μπορεί να υποστηρίζει ταυτόχρονα ότι το ύψος του προϊόντος του φόρου είναι αμελητέο και ότι η υπαγωγή των κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων σε ΦΠΑ θα έπληττε σοβαρά τις κοινοτικές επιχειρήσεις.

14 Η Ελληνική Δημοκρατία δεν μπορεί να επικαλείται, κατόπιν, ότι το προβλεπόμενο στο άρθρο 28, παράγραφος 5, της οδηγίας καθεστώς επιβολής ΦΠΑ στις μεταφορές προσώπων καθεστώς δεν έχει λάβει οριστική μορφή. Έστω και αν αληθεύει ότι η — μεταβατικού χαρακτήρα — διατήρηση φορολογικών κανόνων που διαφέρουν από το ένα κράτος μέλος στο άλλο ενδέχεται να συνεπάγεται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, το γεγονός αυτό δεν επιτρέπει στην

Ελληνική Δημοκρατία να μην εφαρμόζει ορθώς τα άρθρα 2 και 9 της έκτης οδηγίας και να δημιουργεί έτσι η ίδια τέτοιες στρεβλώσεις εις βάρος των κρατών μελών που έχουν μεταφέρει προσηκόντως την έκτη οδηγία στο εθνικό τους δίκαιο (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 25).

15 Τέλος, η Ελληνική Δημοκρατία δεν μπορεί λυσιτελώς να επικαλεσθεί την απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας τυγχάνουν οι διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές επιβατών και οι κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις τις οποίες οργανώνουν επιχειρήσεις τρίτων χωρών.

16 Αφενός, οι μεταφορές προσώπων πρέπει, κατ' αρχήν, να υπόκεινται σε ΦΠΑ για τα τμήματα του πλου που διανύονται εντός της αιγιαλίτιδας ζώνης. Μπορούν να απαλλάσσονται του φόρου αυτού μόνο βάσει εξαιρετικών διατάξεων της έκτης οδηγίας, όπως το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β'. Αλυσιτελώς επικαλείται η Ελληνική Δημοκρατία ότι άλλα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις μεταφορές αυτές από τον ΦΠΑ χωρίς να έχουν λάβει σχετική άδεια, για να μην εφαρμόσει ορθώς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 9ης Ιουλίου 1991, C-146/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 1991, σ. I-3533, σκέψη 47).

17 Αφετέρου, οι διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές, όπως οι κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις που διοργανώνονται με αφετηρία τρίτη χώρα, διαφέρουν, εξ αντικειμένου, από τις κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις που έχουν ως αφετηρία κράτος μέλος. Ειδικότερα, αυτού του είδους οι μεταφορές έχουν σημεία αφετηρίας ή αφίξεως διαφορετικά απ' ό,τι οι κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις που έχουν ως σημείο αφετηρίας κράτος μέλος και, επομένως, κατά κανόνα, διέρχονται σε μικρότερο βαθμό από την αιγιαλίτιδα ζώνη του φορολογούντος κράτους μέλους.

18 Υπ' αυτές τις συνθήκες, πρέπει να γίνει δεκτή η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής.

19 Πρέπει, επομένως, να αναγνωρισθεί ότι η Ελληνική Δημοκρατία, απαλλάσσοντας από τον ΦΠΑ τις κυκλικές θαλάσσιες περιηγήσεις, για το εντός της αιγιαλίτιδας ζώνης τμήμα του πλου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2 και 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

20 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρξε σχετικό αίτημα.

21 Κατά την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου, ο παραιτούμενος διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εκτός εάν η παραίτηση αυτή δικαιολογείται από τη στάση του αντιδίκου.

22 Η Επιτροπή παραιτήθηκε από ορισμένες αιτιάσεις τις οποίες είχε διατυπώσει με το δικόγραφο της προσφυγής της, διότι η Ελληνική Δημοκρατία θέσπισε, μετά την άσκηση της προσφυγής, ορισμένα αναγκαία μέτρα για να συμμορφώσει τη νομοθεσία της με την έκτη οδηγία.

23 Κατά συνέπεια, η μερική παραίτηση της Επιτροπής προκλήθηκε από τη στάση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η οποία ηττήθηκε κατά τα λοιπά.

24 Επομένως, η Ελληνική Δημοκρατία πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

αποφασίζει:

1) Η Ελληνική Δημοκρατία, απαλλάσσοντας από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις θαλάσσιες περιηγήσεις με πλοία υπό ελληνική σημαία που δεν προσεγγίζουν αλλοδαπούς λιμένες, για το εντός της αιγιαλίτιδας ζώνης τμήμα

του πλου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2 και 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.

2) Καταδικάζει την Ελληνική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

Edward Puissochet Jann

Sevón Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 23 Μαΐου 1996.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

D. A. O. Edward