DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 23 maj 1996 *

I mål C-331/94,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av den juridiske rådgivaren Dimitrios Gouloussis, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg hos Carlos Gómez de la Cruz, rättstjänsten, Centre Wagner, Kirchberg,

sökande,

mot

Republiken Grekland, företrädd av den juridiske medarbetaren Panagiotis Mylonopoulus, utrikesministeriets avdelning för gemenskapsrättsliga tvister, och biträdande utrikesministerns rådgivare Anna Rokofyllou, med delgivningsadress i Luxemburg vid Greklands ambassad, 117, Val Sainte-Croix,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Republiken Grekland, genom att befria vissa transporttjänster från mervärdesskatt och genom att påföra denna mervärdesskatt på vissa resebyråtjänster, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2, 9.2 b och 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

* Rättegångsspråk: grekiska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D. A. O. Edward samt domarna J.-P. Puissochet (referent), P. Jann, L. Sevón och M. Wathelet,

generaladvokat: A. La Pergola,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att parterna har avgivit muntliga yttranden vid sammanträdet den 15 februari 1996, vid vilket Republiken Grekland företräddes av den biträdande särskilde juridiske rådgivaren Ioanna Galani-Maragkoudaki, utrikesministeriets avdelning för gemenskapsrättsliga tvister, i egenskap av ombud, samt Anna Rokofyllou, och kommissionen företräddes av Dimitrios Gouloussis,

och efter att den 28 mars 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 13 december 1994 har Europeiska gemenskapernas kommission med stöd av artikel 169 i EG-fördraget väckt talan om fastställelse av att Republiken Grekland, genom att befria vissa transporttjänster från mervärdesskatt och genom att påföra denna mervärdesskatt på vissa resebyråtjänster, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2, 9.2 b och 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om

harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat det sjätte direktivet).

2 Genom en formell underrättelse av den 31 december 1991 informerades Republiken Grekland om att kommissionen ansåg att vissa bestämmelser i lag nr 1642/1986 om tillämpningsbestämmelser för mervärdesskatt och andra bestämmelser (*Republiken Greklands officiella tidning*, första delen, nr 125), som ändrats genom lag nr 2093/1992 (*Republiken Greklands officiella tidning*, första delen, nr 181) och finansministeriets cirkulär nr 10/87 av den 10 juli 1987, stred mot ovannämnda artiklar i det sjätte direktivet.

3 Eftersom Republiken Grekland behöll dessa bestämmelser trots det motiverade yttrande som tillsändes denna den 16 december 1993, väckte kommissionen denna talan.

4 Talan bestod ursprungligen av tre olika delar. Den första delen avsåg befrielse från mervärdesskatt för internationella färjetransporter avseende den del som tillryggaläggs på nationellt territorium. Den andra delen avsåg befrielse från mervärdesskatt för kryssningar med fartyg som för nationell flagg och som inte lägger till i utländska hamnar (nedan kallade kryssningsturer) avseende den del av kryssningen som tillryggaläggs på territorialvatten. Den tredje delen avsåg påförande av mervärdesskatt avseende resebyråtjänster som utfördes utanför gemenskapen.

5 Efter det att talan hade väckts, antog Republiken Grekland lag nr 2303/1995 (*Republiken Greklands officiella tidning*, första delen, nr 80) i vilken det föreskrevs dels att internationella färjetransporter som tillryggaläggs på det nationella territoriet skall påföras mervärdesskatt, dels att resebyråtjänster som utförs utanför gemenskapen skall befrias från mervärdesskatt.

6 Följaktligen har kommissionen vid sammanträdet återkallat den första och den tredje delen av sin talan.

7 Under dessa omständigheter återstår endast den andra delen av kommissionens talan som avser befrielse från mervärdesskatt för kryssningsturer.

8 Till stöd för sin talan har kommissionen gjort gällande att medlemsstaterna enligt artikel 2 jämfört med artikel 9.2 b i sjätte direktivet är skyldiga att påföra kryssningsturer mervärdesskatt för den del som tillryggaläggs på deras territorialvatten.

9 Republiken Grekland har inte bestritt att transporttjänster avseende den del som tillryggaläggs på det nationella territoriet eller territorialvattnet skall påföras mervärdesskatt. Den har dock för det första gjort gällande att skatteunderlaget för kryssningsturer inte bara är försumbart utan även svårt att fastställa i praktiken, eftersom båtarna utan förvarning kan tvingas att ändra rutt. Den har för det andra gjort gällande att en sådan skatt inte kan anses berättigad, eftersom ett slutgiltigt mervärdesskattesystem avseende passagerarbefordran ännu inte har antagits och att internationell sjöfartstransport i praktiken är befriad från mervärdesskatt i samtliga medlemsstater. Den har för det tredje gjort gällande att om kryssningsturer påförs mervärdesskatt, om än i begränsad utsträckning, skulle företag inom gemenskapen missgynnas i förhållande till företag i tredje land, som inte omfattas.

10 Domstolen har redan fastslagit att den särskilda anknytning för transporttjänster som anges i artikel 9.2 b i det sjätte direktivet är ämnad att säkerställa att samtliga medlemsstater beskattar transporttjänster avseende den del som tillryggaläggs inom deras territorium (dom av den 13 mars 1990, kommissionen mot Frankrike, C-30/89, Rec. s. I-691, punkt 16). Enligt denna artikel är medlemsstaterna således skyldiga att påföra de tjänster som utbjuds av arrangörer av kryssningsturer mervärdesskatt avseende den del av kryssningen som tillryggaläggs på deras territorialvatten. Detta har för övrigt även medgetts av Republiken Grekland.

11 Det har vidare fastställts att Republiken Grekland inte har möjlighet att under en övergångstid bevilja undantag för passagerarbefordran enligt artikel 28.3 b i sjätte direktivet.

12 Republiken Grekland kan inte för att underlåta att påföra kryssningsturer mervärdesskatt åberopa praktiska svårigheter som kan uppkomma. Förekomsten av sådana svårigheter räcker i vart fall inte för att det skall kunna fastställas att det är absolut omöjligt för svaranden att tillämpa det sjätte direktivet på ett riktigt sätt, vilket krävs enligt domstolens rättspraxis (se i detta hänseende dom av den 27 oktober 1992, kommissionen mot Tyskland, C-74/91, Rec. s. I-5437, punkt 12). Vidare har kommissionen vid sammanträdet förklarat sig villig att undersöka möjligheten att under en övergångstid schablonbeskatta dessa kryssningsturer om Republiken Grekland kan visa att det föreligger betydande administrativa svårigheter.

13 Republiken Grekland kan inte heller göra gällande att de skatter som skulle följa av att kryssningsturerna påförs mervärdesskatt är försumbara. Även om så vore fallet, vilket kommissionen har bestritt, skulle inte denna omständighet innebära att svaranden undantas från skyldigheten att tillämpa direktivet på ett riktigt sätt. Det skall vidare påpekas, vilket generaladvokaten har gjort i punkt 8 i sitt förslag till avgörande, att den grekiska regeringen inte på samma gång kan hävda att skatterna är försumbara och att företag inom gemenskapen skadas allvarligt om kryssningsturer påförs mervärdesskatt.

14 Republiken Grekland kan heller inte göra gällande att det saknas ett sådant slutgiltigt mervärdesskattesystem avseende passagerarbefordran som skall fastställas enligt artikel 28.5 i direktivet. Även om det är riktigt att ett bibehållande under en övergångstid av olika skatteregler i de olika medlemsstaterna kan snedvrida konkurrensen, innebär inte denna omständighet att Republiken Grekland kan underlåta att tillämpa artiklarna 2 och 9 i sjätte direktivet på ett riktigt sätt och att

därigenom själv skapa sådana snedvridningar till skada för de medlemsstater som har införlivat det sjätte direktivet på ett riktigt sätt (se den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Tyskland, punkt 25).

15 Slutligen kan inte Republiken Grekland med framgång åberopa den omständigheten att internationell passagerarbefordran med fartyg och kryssningsturer som organiseras av företag i tredje land är befriade från mervärdesskatt.

16 För det första skall passagerarbefordran avseende den del som tillryggaläggs på territorialvatten i princip påföras mervärdesskatt. Sådana tjänster kan endast befrias från mervärdesskatt med stöd av undantagsbestämmelser i det sjätte direktivet, som exempelvis artikel 28.3 b. Republiken Grekland kan inte, för att underlåta att tillämpa bestämmelserna i det sjätte direktivet på ett riktigt sätt, med framgång göra gällande att andra medlemsstater har befriat sådan befordran från mervärdesskatt utan tillstånd (se i detta hänseende dom av den 9 juli 1991, kommissionen mot Förenade kungariket, C-146/89, Rec. s. I-3533, punkt 47).

17 För det andra skiljer sig internationella sjöfartstransporter samt de kryssningsturer som organiseras från tredje land objektivt sett från de kryssningsturer som utgår från en medlemsstat. I synnerhet har dessa typer av transporter inte samma avgångs-och ankomstplats som de kryssningsturer som utgår från en medlemsstat, vilket innebär att de förstnämnda i allmänhet endast behöver utnyttja territorialvattnet i den medlemsstat där skatten tas ut i mindre utsträckning.

18 Under dessa omständigheter skall den andra delen av kommissionens talan bifallas.

19 Det skall således fastställas att Republiken Grekland, genom att befria kryssningsturer från mervärdesskatt med avseende på den del av kryssningen som tillryggaläggs på territorialvatten, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 9.2 b i det sjätte direktivet.

Rättegångskostnader

20 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.

21 Enligt punkt 5 i samma artikel skall en part som återkallar sin talan förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om inte detta återkallande är skäligt på grund av den andra partens uppträdande.

22 Kommissionen har återkallat vissa delar av den talan som angavs i ansökan, eftersom Republiken Grekland efter talans väckande vidtog vissa åtgärder som var nödvändiga för att dess lagstiftning skulle vara förenlig med det sjätte direktivet.

23 Härav följer att kommissionen har återkallat vissa delar av sin talan beroende på Republiken Greklands uppträdande, vilken för övrigt är tappande part i målet i övrigt.

24 Republiken Grekland skall därför förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

1) **Republiken Grekland har, genom att befria kryssningsturer med fartyg som för nationell flagg och som inte lägger till i utländska hamnar från mervärdesskatt med avseende på den del av kryssningen som tillryggaläggs på**

territorialvatten, underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 9.2 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

2) **Republiken Grekland skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Edward Puissochet Jann

Sevón Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 23 maj 1996.

R. Grass

Justitiesekreterare

D. A. O. Edward

Ordförande på femte avdelningen