ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 2ας Μαΐου 1996 *

Στην υπόθεση C-231/94,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) 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

Faaborg-Gelting Linien A/S

και

Finanzamt Flensburg,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία 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), και ειδικότερα των άρθρων 5, 6, 8 και 9 της εν λόγω οδηγίας,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. N. Κακούρη, πρόεδρο τμήματος, G. Hirsch, G. F. Mancini (εισηγητή), F. A. Schockweiler και P. J. G. Kapteyn, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον E. Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, και B. Kloke, Regierungsrat στο ίδιο υπουργείο,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον καθηγητή U. Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον I. Braguglia, avvocato dello Stato,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον J. Grunwald, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Faaborg-Gelting Linien A/S, εκπροσωπουμένης από τον D. Behrens, δικηγόρο Κιέλου, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον B. Kloke, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον J. S. van den Oosterkamp, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον J. Grunwald, κατά τη συνεδρίαση της 23ης Νοεμβρίου 1995,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 1ης Φεβρουαρίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 30ής Μαΐου 1994, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Αυγούστου 1994, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία 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), και ειδικότερα των άρθρων 5, 6, 8 και 9 της εν λόγω οδηγίας.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Faaborg-Gelting Linien A/S (στο εξής: FG-Linien), εταιρίας με έδρα τη Δανία, και των γερμανικών φορολογικών αρχών λόγω φορολογήσεως των δραστηριοτήτων που συνίστανται στην παροχή γευμάτων για επί τόπου κατανάλωση επί των πορθμείων της τακτικής συγκοινωνιακής γραμμής μεταξύ του λιμένα του Faaborg (Δανία) και του λιμένα του Gelting (Γερμανία).

3 Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ως «παράδοση αγαθού» θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών υπό την έννοια του προπαρατεθέντος άρθρου 5.

4 Ο προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων αποτελεί το αντικείμενο των άρθρων 8 και 9 της έκτης οδηγίας. Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β',

«1. Ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται:

α) (...)

β) εφόσον το αγαθό δεν αποστέλλεται ούτε μεταφέρεται: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεώς του».

5 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, ορίζει 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.»

6 Φρονώντας ότι οι δραστηριότητες παροχής εδεσμάτων και ποτών συνιστούν παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του Umsatzsteuergesetz (γερμανικός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), ως τόπος πραγματοποιήσεως της οποίας θεωρείται, κατά το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας, ο τόπος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, η FG-Linien δεν μνημόνευσε τις δραστηριότητες αυτές στις δηλώσεις για τον φόρο κύκλου εργασιών που υπέβαλε στις γερμανικές φορολογικές αρχές για τα έτη 1984 έως 1989.

7 Αντιθέτως, οι αρχές αυτές θεώρησαν την παροχή εδεσμάτων και ποτών ως παράδοση αγαθών υπό την έννοια του UStG πραγματοποιούμενη, σύμφωνα με το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας, στον τόπο όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον

χρόνο της παραδόσεως. Ως εκ τούτου, επέβαλαν στη FG-Linien φόρο για την κατά την επίμαχη περίοδο παροχή εδεσμάτων και ποτών επί του πορθμείου, οσάκις αυτό βρισκόταν στο τοπικό πεδίο εφαρμογής του UStG.

8 Επειδή τόσο η ένστασή της ενώπιον του Finanzamt όσο και η προσφυγή της ενώπιον του Finanzgericht απορρίφθηκαν, η FG-Linien άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof.

9 Με τη διάταξη περί παραπομπής το δικαστήριο αυτό κρίνει ότι οι δραστηριότητες παροχής εδεσμάτων και ποτών πρέπει να θεωρηθούν ως παράδοση αγαθών υπό την έννοια του UStG. Ο χαρακτηρισμός αυτός δεν αντιφάσκει, μεταξύ άλλων, προς τα άρθρα 5 και 6 της έκτης οδηγίας, τα οποία δεν περιέχουν ειδικές διατάξεις που να χαρακτηρίζουν την παροχή εδεσμάτων και ποτών ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών. Δεδομένου ότι όλα τα κράτη μέλη δεν χαρακτηρίζουν τις δραστηριότητες αυτές ως παράδοση αγαθών, υπάρχει κίνδυνος διπλής φορολογήσεώς τους, ο οποίος θα μπορούσε να αποφευχθεί με ενιαία ερμηνεία.

10 Το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Ποιες ρυθμίσεις περιέχει η έκτη οδηγία (77/388/ΕΟΚ) για την επιβολή φόρου επί του κύκλου εργασιών από την παροχή εδεσμάτων και ποτών καταναλώσεως επί τόπου (κύκλος εργασιών από την παροχή εδεσμάτων και ποτών);

2) Σε περίπτωση ελλείψεως σχετικής ρυθμίσεως: ποια κοινοτική ρύθμιση ισχύει για τον κύκλο εργασιών από την παροχή εδεσμάτων και ποτών εντός μεταφορικών μέσων, τα οποία κυκλοφορούν μεταξύ κρατών μελών που ρυθμίζουν κατά διαφορετικό τρόπο τον τόπο φορολογήσεως του εν λόγω κύκλου εργασιών;

3) Σε περίπτωση ελλείψεως κοινοτικής ρυθμίσεως: μπορούν τα επί μέρους κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ τις διαφορετικές ρυθμίσεις τους για τον κύκλο εργασιών από την παροχή εδεσμάτων και ποτών και για τους τόπους παροχής, οσάκις τα εν λόγω κράτη μέλη με μεμονωμένες συμφωνίες αποφεύγουν τη διπλή φορολογία του κύκλου εργασιών;»

11 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν οι δραστηριότητες παροχής εδεσμάτων και ποτών συνιστούν παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας, ως τόπος πραγματοποιήσεως της οποίας θεωρείται ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεως, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', ή συνιστούν παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, ως τόπος πραγματοποιήσεως της οποίας θεωρείται ο τόπος όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει εγκαταστήσει την έδρα της δραστηριότητάς του, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

12 Προκειμένου να προσδιοριστεί αν ορισμένες δραστηριότητες συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται η επίμαχη δραστηριότητα ώστε να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά της στοιχεία.

13 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η παροχή ετοίμων δεσμάτων και ετοίμων ποτών για άμεση κατανάλωση είναι το αποτέλεσμα μιας σειράς υπηρεσιών, οι οποίες εκτείνονται από το μαγείρευμα των εδεσμάτων μέχρι την υλική παράδοσή τους επί υποθέματος, και ότι συνοδεύεται από τη θέση στη διάθεση του πελάτη μιας υποδομής που περιλαμβάνει, εκτός από αίθουσα εστιατορίου με παραρτήματα (βεστιάριο, κ.λπ.), τα έπιπλα και τα επιτραπέζια σκεύη. Ενδεχομένως, τα φυσικά πρόσωπα, η επαγγελματική δραστηριότητα των οποίων συνίσταται σε εργασίες που συνδέονται με την παροχή εδεσμάτων και ποτών, καλούνται να τοποθετήσουν τα σερβίτσια στα τραπέζια, να συμβουλεύσουν τον πελάτη και να του παράσχουν επεξηγήσεις ως προς τα προσφερόμενα εδέσματα ή ποτά, να σερβίρουν τα προϊόντα αυτά στο τραπέζι και, τέλος, να καθαρίσουν τα τραπέζια μετά την κατανάλωση.

14 Επομένως, η δραστηριότητα παροχής εδεσμάτων και ποτών χαρακτηρίζεται προφανώς από σύνολο στοιχείων και πράξεων, του οποίου την μία μόνο συνιστώσα αποτελεί η παράδοση τροφής και στο πλαίσιο του οποίου υπερισχύουν σαφώς οι υπηρεσίες. Κατά συνέπεια, η δραστηριότητα αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το αντίθετο ισχύει οσάκις η δραστηριότητα αφορά είδη διατροφής «για μη επί τόπου κατανάλωση» και δεν συνοδεύεται από υπηρεσίες που αποσκοπούν στο να καταστήσουν περισσότερο ευχάριστη την επί τόπου κατανάλωση σε κατάλληλο περιβάλλον.

15 Αποδειχθέντος ότι η δραστηριότητα παροχής εδεσμάτων και ποτών επί των πορθμείων συνιστά παροχή υπηρεσιών, πρέπει να προσδιοριστεί ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται.

16 Ως προς το σημείο αυτό, από παγία νομολογία (βλ. απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 17) προκύπτει ότι, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, ο τόπος στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας είναι κατά προτεραιότητα σημείο αναφοράς υπό την έννοια ότι το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών, 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.

17 Κατά την ίδια απόφαση, από την αλληλουχία των όρων που χρησιμοποιεί το άρθρο 9 προκύπτει ότι δεν τίθεται θέμα συνδέσεως της παροχής υπηρεσιών με εγκατάσταση διαφορετική από την έδρα παρά μόνον αν η εγκατάσταση αυτή εμφανίζει τουλάχιστον μία ελάχιστη συνοχή, εφόσον δηλαδή υπάρχει σε μόνιμη βάση το αναγκαίο ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (σκέψη 18 της προπαρατεθείσας αποφάσεως).

18 Τούτο δεν φαίνεται να συντρέχει στην περίπτωση τόπου παροχής εδεσμάτων και ποτών επί πλοίου, ειδικώς όταν, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, η μόνιμη έδρα του εκμεταλλευομένου το πλοίο παρέχει λυσιτελές από φορολογικής απόψεως σημείο αναφοράς.

19 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι δραστηριότητες παροχής εδεσμάτων και ποτών πρέπει να θεωρηθούν ως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η οποία πραγματοποιείται στον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

20 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως αυτής, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

21 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική, η Ιταλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες 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 (έκτο τμήμα)

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 30ής Μαΐου 1994 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

Οι δραστηριότητες παροχής εδεσμάτων και ποτών για επί τόπου κατανάλωση πρέπει να θεωρηθούν ως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, 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, η οποία πραγματοποιείται στον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

Κακούρης Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 2 Μαΐου 1996.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

Κ. Ν. Κακούρης