ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO LA PERGOLA

της 16ης Ιανουαρίου 1997 *

1. Το ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το High Court of Justice (Queen's Bench Division), ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αναίρεση κατά αποφάσεως του VAT Tribunal, είναι κατ' ουσίαν το εξής: μια εταιρία, η οποία ασκεί δραστηριότητα εμπορικού πράκτορα για λογαριασμό ενός οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων, εγκατεστημένου εντός άλλου κράτους μέλους και ο οποίος την ελέγχει εξ ολοκλήρου, πρέπει να θεωρείται, για την εφαρμογή της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [1], ως μόνιμη εγκατάσταση της πρώτης εταιρίας ή ως μεσολαβητής που ενεργεί για λογαριασμό της εν λόγω εταιρίας;

2. Το ιστορικό της παρούσας διαφοράς μπορεί να συνοψισθεί ως ακολούθως.

Η εταιρία DFDS A/S (στο εξής, επίσης: δανική εταιρία) ασκεί, εκτός των άλλων δραστηριοτήτων της, αυτή του οργανωτή οργανωμένων ταξιδίων. Η εταιρία αυτή είναι εταιρία δανικού δικαίου και έχει την έδρα της στην Κοπεγχάγη.

Η DFDS A/S έχει όλο το εταιρικό κεφάλαιο της εταιρίας αγγλικού δικαίου DFDS Ltd (στο εξής, επίσης: αγγλική εταιρία), η οποία ασκεί από το Harwich δραστηριότητα εμπορικού πράκτορα για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας πωλώντας τα οργανωμένα ταξίδια που διοργανώνει η τελευταία [2].

3. Η μητρική εταιρία και η εταιρία που αυτή ελέγχει συνήψαν σύμβαση πρακτορείας προκειμένου να ρυθμίσουν τις μεταξύ τους σχέσεις [3]. Η αγγλική εταιρία ορίστηκε με τη σύμβαση αυτή γενικός πράκτορας πωλήσεων και λιμενικών εξυπηρετήσεων της δανικής εταιρίας (ακριβέστερα: του τμήματος επιβατών της εν λόγω εταιρίας, καλουμένου Scandinavian Seaways), και της ανατέθηκε να ασχολείται με τις κρατήσεις — σε ολόκληρο το έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ιρλανδίας — για τις σχετικές με τους επιβάτες παροχές υπηρεσιών στα οργανωμένα από την DFDS A/S ταξίδια (άρθρο 1).

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — Έκτη οδηγία 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).

2 — Πρέπει να σημειωθεί ότι, έως το 1989, η DFDS Ltd πωλούσε απευθείας τουριστικές περιηγήσεις στη Μεγάλη Βρετανία και ότι, για φορολογικούς σκοπούς, τη βάση επιβολής φόρου για τον υπολογισμό του ΦΠΑ αποτελούσε το «περιθώριο» του οργανωτή ταξιδίων. Μόνο από την ημερομηνία αυτή τα εν λόγω ταξίδια προτείνονταν από την DFDS A/S για ίδιο λογαριασμό, η δε DFDS Ltd έπαυσε να υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας προκειμένου για τις τουριστικές περιηγήσεις που οργανώνει στη Μεγάλη Βρετανία.

3 — Μια πρώτη σύμβαση συνήφθη την 1η Ιανουαρίου 1989. Η σύμβαση αυτή αντικαταστάθηκε από νέα σύμβαση που συνήφθη με ταυτόσημους κατ' ουσίαν όρους την 1η Δεκεμβρίου 1991.

Η σύμβαση προβλέπει και άλλες υποχρεώσεις για την ελεγχομένη εταιρία. Μεταξύ των καθηκόντων που της ανατέθηκαν περιλαμβάνονται τα ακόλουθα: να επικουρεί τη μητρική εταιρία όσον αφορά την εποπτεία και τον έλεγχο των σχετικών με τα τουριστικά ταξίδια ενεργειών (άρθρο 2)· να θέτει στη διάθεσή της ειδικευμένο διοικητικό και εμπορικό προσωπικό (άρθρο 3.1)· να συμβουλεύεται τη μητρική εταιρία προτού προβεί στον διορισμό του διευθυντικού προσωπικού (άρθρο 3.2)· να λαμβάνει την έγκριση της μητρικής εταιρίας πριν από τη σύναψη ορισμένων συμβάσεων ιδιαίτερης σημασίας και τον καθορισμό διαφημιστικών γραφείων και γραφείων δημοσίων σχέσεων (άρθρο 3.3). Ορίστηκε εξάλλου ότι η αγγλική εταιρία ασκεί τις δραστηριότητές της προωθήσεως των πωλήσεων εντός του πλαισίου και σε αρμονία με τη στρατηγική της μητρικής εταιρίας και εντός των οικονομικών ορίων που αυτή καθορίζει (άρθρο 3.5). Η αγγλική εταιρία (άρθρο 3.8) αναλαμβάνει εξάλλου την εξέταση των παραπόνων των ταξιδιωτών και αναλαμβάνει υποχρεώσεις άλλης φύσεως σύμφωνα με τις υποδείξεις της μητρικής εταιρίας, στις οποίες περιλαμβάνεται εκείνη της μη ασκήσεως αγωγών χωρίς προηγουμένη συναίνεση της τελευταίας. Το άρθρο 3.9 της συμβάσεως πρακτορείας προβλέπει, τέλος, ότι η αγγλική εταιρία δεν πρέπει να παρέχει υπηρεσίες σε άλλες εταιρίες μεταφορών επιβατών χωρίς προηγουμένη συναίνεση της μητρικής εταιρίας.

Ως αντιπαροχή για τη δραστηριότητα αυτή (άρθρο 4.1.1), η μητρική εταιρία υποχρεούται να καταβάλλει ακαθάριστη προμήθεια 19 % επί των πραγματοποιουμένων από την εταιρία αγγλικού δικαίου παροχών.

4. Λαμβανομένων υπόψη των προπαρατεθέντων στοιχείων, υπενθυμίζω ορισμένα πραγματικά στοιχεία, τα οποία καθιστούν δυνατή την καλύτερη διευκρίνιση των σχέσεων μεταξύ των δύο εταιριών.

Όπως προκύπτει από τη δικογραφία της υποθέσεως, η αγγλική εταιρία, όταν της υποβάλλεται αίτημα — είτε απευθείας από έναν πελάτη είτε μέσω ενός πρακτορείου ταξιδίων — έχει πρόσβαση, μέσω ενός τερματικού που βρίσκεται στο Harwich, στον κεντρικό υπολογιστή της δανικής εταιρίας στην Κοπεγχάγη, που διαθέτει πληροφορίες σχετικά με τις διαθέσιμες θέσεις στα πορθμεία και τις ξενοδοχιακές δυνατότητες. Στην περίπτωση κατά την οποία το αιτηθέν ταξίδι ή το αιτηθέν κατάλυμα είναι διαθέσιμα, η κράτηση γίνεται δεκτή και η αγγλική εταιρία παρέχει στους ταξιδιώτες τα αναγκαία έγγραφα. Τα έγγραφα αυτά εκδίδονται επ' ονόματι και για λογαριασμό της δανικής εταιρίας.

Αντιθέτως, όσον αφορά την αυστηρά οικονομική πτυχή, το περιθώριο εκτιμήσεως της αγγλικής εταιρίας, προκειμένου να αποφασίσει για την εφαρμοστέα τιμολόγηση, είναι εξαιρετικά περιορισμένο. Πρέπει να τηρεί τις τιμές που η δανική εταιρία καθιέρωσε κατόπιν διαβουλεύσεως με την αγγλική εταιρία. Τα έσοδα της αγγλικής εταιρίας μεταφέρονται, εξάλλου, στο τέλος κάθε μήνα, στον λογαριασμό της δανικής εταιρίας αφού κρατηθεί το συμφωνηθέν περιθώριο του 19 %.

Τέλος, η αγγλική εταιρία απασχολείται απευθείας με τη δραστηριότητα της εμπορίας και της διαφημίσεως, συντονίζοντας

πάντως τις πρωτοβουλίες της με το εμπορικό τμήμα της δανικής εταιρίας. Η δανική εταιρία, υπενθυμίζω, αναλαμβάνει τα έξοδα που πραγματοποιούνται για διαφημιστικούς σκοπούς.

5. Το 1993, η βρετανική φορολογική αρχή εξέδωσε απόφαση σύμφωνα με την οποία η εταιρία DFDS A/S είχε την υποχρέωση να εγγραφεί, για τους σκοπούς της πληρωμής του φόρου προστιθεμένης αξίας, στους σχετικούς καταλόγους του Ηνωμένου Βασιλείου. Με έγγραφο της 20ής Αυγούστου 1993 διευκρίνισε, ιδίως, ότι η DFDS A/S έπρεπε να φορολογείται με τον ΦΠΑ για τις πραγματοποιούμενες από την αγγλική εταιρία τουριστικές περιηγήσεις στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η βρετανική αρχή θεώρησε την DFDS Ltd ως «μόνιμη εγκατάσταση» της μητρικής εταιρίας, κρίνοντας συνεπώς ότι η τελευταία έπρεπε να φορολογείται με τον φόρο προστιθεμένης αξίας στη Μεγάλη Βρετανία προκειμένου για οικονομικές παροχές πραγματοποιούμενες στη Μεγάλη Βρετανία από την αγγλική εταιρία.

6. Η δανική εταιρία έχει αντίθετη γνώμη. Θεωρούσε (και εξακολουθεί να θεωρεί) ότι οι πραγματοποιούμενες από την αγγλική εταιρία παροχές έπρεπε (και πρέπει) να θεωρούνται, για τους σκοπούς της φορολογικής νομοθεσίας, ως απλή δραστηριότητα μεσολαβητού για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας. Από τη φύση των παροχών προκύπτει ότι, στη βρετανική έννομη τάξη, η βάση φορολογίας πρέπει να αποτελείται αποκλειστικώς από τα ποσά (αυτό προσυμφωνήθηκε να καλείται «περιθώριο») που καταβάλλονται στην αγγλική εταιρία για τη δραστηριότητα του μεσολαβητή που αυτή ασκεί για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας [4].

7. Βάσει των επιχειρημάτων αυτών, η DFDS A/S αμφισβήτησε την εν λόγω απόφαση ενόψει του VAT Tribunal του Λονδίνου.

Το φορολογικό δικαστήριο δέχθηκε την έφεση. Διευκρίνισε ότι η δανική εταιρία είχε την έδρα της στη Δανία και δεν μπορούσε να φορολογείται με τον φόρο προστιθεμένης αξίας στο Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά τις παροχές που πραγματοποιεί από το Harwich. Αυτό συμβαίνει για δύο λόγους: το κριτήριο της έδρας πρέπει να θεωρείται ως υπερέχον έναντι εκείνου της μόνιμης εγκαταστάσεως· το ανθρώπινο και το τεχνικό δυναμικό της αγγλικής εταιρίας πρέπει να θεωρούνται ως μόνιμη εγκατάσταση της ίδιας της εταιρίας και όχι της μητρικής εταιρίας [5].

4 — Το οικονομικό συμφέρον της δανικής εταιρίας να μη φορολογείται με τον ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο οφείλεται, όπως εξάλλου αναγνώρισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ο δικηγόρος της εν λόγω εταιρίας, στο γεγονός ότι η Δανία, κάνοντας χρήση της ευχέρειας που της παρέχουν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας, χορήγησε απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδίων.

5 — Βλ. το σημείο 6 της αποφάσεως του VAT Tribunal της 23ης Αυγούστου 1994 (LON/93/2396 A): «παρ' όλον ότι οι εγκαταστάσεις της αγγλικής εταιρίας συνιστούν χωρίς καμία αμφιβολία "μόνιμη εγκατάσταση", αποτελούν τη μόνιμη εγκατάσταση της αγγλικής εταιρίας και όχι της δανικής εταιρίας».

8. Το High Court, ενώπιον του οποίου η βρετανική διοίκηση άσκησε αναίρεση, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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

β) υπό ποίες 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;»

Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, η DFDS A/S, η Ιταλική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή κατέθεσαν παρατηρήσεις. Οι εκπρόσωποι της DFDS A/S, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και της Γερμανικής Κυβερνήσεως καθώς και εκείνοι της Επιτροπής παρενέβησαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Το νομοθετικό πλαίσιο

9. Αφού υπενθύμισα τα πραγματικά στοιχεία, ας δούμε ποιοι είναι οι εφαρμοστέοι κανόνες στην παρούσα διαφορά. Οι συναφείς διατάξεις είναι τα ακόλουθα άρθρα της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, που ήδη παρέθεσα.

Το άρθρο 9, παράγραφος 1, αναφέρει τον γενικό κανόνα για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υποκειμένης στον ΦΠΑ:

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος 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.»

Το άρθρο 26 (παράγραφοι 1 και 2) διευκρινίζει το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων. Οι διατάξεις αυτές είναι οι ακόλουθες:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο προστιθεμένης αξίας στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων σύμφωνα με το παρόν άρθρο, κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδίου, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στα πρακτορεία ταξιδίων, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσολαβητές και για τα οποία εφαρμόζεται το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 3, περίπτωση γ'. Θεωρούνται, επίσης, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως πρακτορεία ταξιδίων οι οργανωτές περιηγήσεων.

2. Οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδίου, θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη. *Η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος, στο οποίο το πρακτορείο ταξιδίων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητος 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 ταξιδίων, 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 ταξιδίων για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές» (η υπογράμμιση δική μου).

Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο ζ', προβλέπει ότι κατά την προβλεπομένη στην παράγραφο 4 μεταβατική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν:

«(...)

κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 3, και του άρθρου 26, παράγραφος 3, να συνεχίσουν να απαλλάσσουν, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως των προηγουμένως καταβληθέντων φόρων, τις προβλεπόμενες από το άρθρο 26, παράγραφος 3, παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων (...).»

Νομική ανάλυση

10. Όπως αναφέρεται στην εβδόμη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας «ο προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητος μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά (...) την παροχή υπηρεσιών». Εκτός της εναρμονίσεως των προβλεπομένων από τα κράτη μέλη κανόνων στον εν λόγω τομέα, η προπαρατεθείσα οδηγία ορίζει τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία οι ενδεχόμενες συγκρούσεις πρέπει να λύνονται από τα οικεία δικαστήρια.

11. Ο κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1, προβλέπει γενικώς με ποιο τρόπο πρέπει να προσδιορίζεται ο τόπος της παροχής υπηρεσιών. Το κριτήριο που υιοθετείται αφορά κυρίως τον τόπο όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει *την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του* καθώς και εκείνον εντός του οποίου αυτός έχει *μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες*. Ελλείψει μιας τέτοιας έδρας ή μιας τέτοιας εγκαταστάσεως, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη, επικουρικώς, το κριτήριο του τόπου όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του.

12. Ο κανόνας του άρθρου 26 προβλέπει, αντιθέτως, μια ειδική ρύθμιση, όσον αφορά τον ΦΠΑ, για τα πρακτορεία ταξιδίων και τους οργανωτές των τουριστικών περιηγήσεων. Η απόφαση του νομοθέτη να φορολογήσει «το περιθώριο του πρακτορείου ταξιδίων» οφείλεται στον ειδικό χαρακτήρα της δραστηριότητας των πρακτορείων ταξιδίων και, ιδίως, στην απαίτηση επιβολής του φόρου στον τόπο όπου πράγματι πραγματοποιούνται οι διάφορες παροχές από τις οποίες αποτελείται η γενικότερη παροχή ενός οργανωμένου ταξιδίου. Συναφώς, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι «οι υπηρεσίες που παρέχονται από τις επιχειρήσεις αυτές χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι, στις περισσότερες των περιπτώσεων, σύγκεινται 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» [6]. Συνεπώς, συνήγαγε συναφώς ότι αν δεν θεσπιζόταν ένα ειδικό καθεστώς «η εφαρμογή των κανόνων (...) δικαίου (...) [θα] προσέκρουε, λόγω της πολλαπλής φύσεως και της τοπικότητας των παρεχομένων υπηρεσιών, σε πρακτικές δυσχέρειες για τις επιχειρήσεις, οι οποίες δυσχέρειες θα μπορούσαν να εμποδίσουν την άσκηση των δραστηριοτήτων τους» [7].

13. Μεταξύ των δύο κανόνων, που μόλις ανέφερα, υπάρχει πάντως μια σχέση την οποία ο ερμηνεύων πρέπει να λάβει υπόψη του. Προκειμένου να καθοριστεί αν τα έσοδα που η DFDS A/S εισπράττει σε σχέση με τις τουριστικές περιηγήσεις που πραγματοποιεί η εταιρία DFDS Ltd, την οποία αυτή ελέγχει, πρέπει να συμβάλλουν στη διαμόρφωση της βάσεως επιβολής του φόρου του πρακτορείου ταξιδίων στο Ηνωμένο Βασίλειο ή στη Δανία, πρέπει πράγματι να γίνει μνεία του κανόνα του άρθρου 9. Εξάλλου, η διάταξη περί παραπομπής δέχθηκε, όσον αφορά τα πρακτορεία ταξιδίων, ότι τα προβλεπόμενα από το άρθρο 26, παράγραφος 2, δεύτερη πρόταση, κριτήρια — η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ή μια μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιείται η παροχή — είναι ανάλογα, από πολλές απόψεις, με εκείνα που ορίζει ο γενικός κανόνας [8]. Συνεπώς, πριν απ' όλα έχει σημασία να υπομνηστεί πώς η τελευταία αυτή διάταξη ερμηνεύθηκε προηγουμένως από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

14. Όταν αποφάνθηκε στην υπόθεση Berkholz, το Δικαστήριο επισήμανε διάφορα στοιχεία του κανόνα του άρθρου 9, διευκρινίζοντας τη σημασία της εννοίας της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας,

6 — Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel (Συλλογή 1992, σ. I-5723, σκέψη 13).

7 — Προπαρατεθείσα απόφαση Van Ginkel, σκέψη 14.

8 — Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 5.5.2).

εκείνης της μόνιμης εγκαταστάσεως, καθώς και τη σχέση μεταξύ των δύο εννοιών [9].

15. Ο ορισμός της εννοίας της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως, γράφει ο γενικός εισαγγελέας Mancini, δεν θέτει κανένα «ζήτημα». Είναι σαφές ότι ο όρος αυτός πρέπει να «νοείται υπό τεχνική έννοια: αφορά δηλαδή την έδρα της εταιρίας, όπως προκύπτει από τη συστατική πράξη της εταιρίας στην οποία ανήκει η παρέχουσα τις υπηρεσίες επιχείρηση» [10]. Αν εφαρμοστεί ο ορισμός αυτός στα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία, και αυτό εξάλλου έγινε δεκτό από όλους όσους παρενέβησαν στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, ότι η DFDS A/S είναι εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με το δανικό δίκαιο, της οποίας η έδρα είναι στη Δανία.

16. Αντιθέτως, είναι περισσότερο προβληματικός ο ορισμός της εννοίας «της μόνιμης εγκαταστάσεως από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες». Με την απόφασή του στην προπαρατεθείσα υπόθεση Berkholz, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, για να υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση, είναι αναγκαίο να συνυπάρχουν διαρκώς το ανθρώπινο και το τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαία για την παροχή των οικείων υπηρεσιών [11].

17. Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των δύο κριτηρίων αναφοράς, το Δικαστήριο ανέφερε στη συνέχεια ότι το δεύτερο ήταν επικουρικό σε σχέση προς το πρώτο. Δηλαδή, 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» παρουσιάζει ενδιαφέρον το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιείται η παροχή [12]. Το κριτήριο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας πρέπει, επομένως, να θεωρείται ως το «κατά προτεραιότητα σημείο αναφοράς» [13].

18. Αφού διευκρινίστηκαν οι έννοιες που πρέπει να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της αναλύσεως της παρούσας υποθέσεως, ας εξετάσουμε τώρα την ουσία του ζητήματος. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα, πρέπει να διερωτηθούμε κατ' αρχάς αν η αγγλική εταιρία μπορεί να θεωρηθεί, λόγω της φύσεως της σχέσεως που τη συνδέει με τη μητρική εταιρία, ως «μόνιμη εγκατάσταση» της δανικής εταιρίας, από την οποία πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών. Δεύτερον, πρέπει να προσδιοριστεί, ενόψει των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, ποιο από τα δύο κριτήρια είναι εκείνο που πρέπει να εφαρμοστεί στην παρούσα υπόθεση.

19. Προκειμένου να καθοριστεί αν η αγγλική εταιρία πρέπει να νοείται ως «μόνιμη εγκατάσταση» της μητρικής εταιρίας από την οποία οι παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται, πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να χρησιμοποιηθούν οι διευκρινίσεις που απορρέουν από πολλές αποφάσεις που

9 — Απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84 (Συλλογή 1985, σ. 2251).

10 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Mancini στην προπαρατεθείσα υπόθεση Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2252, παράγραφος 2).

11 — Προπαρατεθείσα απόφαση Berkholz, σημείο 1 του διατακτικού.

12 — Προπαρατεθείσα απόφαση Berkholz, σκέψη 17.

13 — Προπαρατεθείσα απόφαση Berkholz, σκέψη 17.

το Δικαστήριο εξέδωσε στον τομέα του ανταγωνισμού, ιδίως όσον αφορά την έννοια του πρακτορείου. Αναφέρομαι, ειδικότερα, στις αποφάσεις με τις οποίες ορίστηκε το πεδίο εφαρμογής του κανόνα του άρθρου 85, παράγραφος 1, της Συνθήκης, όσον αφορά τους εμπορικούς πράκτορες [14].

20. Το πρόβλημα ήταν, είναι γνωστό — και εξακολουθεί να είναι — να καθοριστεί υπό ποιες συνθήκες ένας εμπορικός πράκτορας πρέπει να θεωρείται ως αυτοτελής μονάδα έναντι του εντολέα. Από τη θέση που γίνεται συναφώς δεκτή συνάγεται η απάντηση στο ερώτημα αν οι σχέσεις μεταξύ του εντολέα και του πράκτορα μπορούν ή όχι να αναλύονται βάσει του άρθρου 85, παράγραφος 1. Μια τέτοια διάταξη πρέπει πράγματι να εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο πράκτορας είναι ανεξάρτητος. Όπως έγραψε ο γενικός εισαγγελέας Tesauro, «η ένταξη του αντιπροσώπου στην επιχείρηση του αντιπροσωπευομένου συνεπάγεται (...) την "εξαφάνιση" του πράκτορα ως ανεξαρτήτου επιχειρηματία» [15].

21. Στην απόφαση VVR, το Δικαστήριο διευκρίνισε την άποψή του όσον αφορά τα πρακτορεία ταξιδίων [16]. Απαντώντας σε ένσταση της Βελγικής Κυβερνήσεως και επιδιώκοντας να μην υπαχθούν ορισμένες εμπορικές σχέσεις μεταξύ ενός οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων και ενός πρακτορείου ταξιδίων στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 85, παράγραφος 1, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «οι ταξιδιωτικοί πράκτορες στους οποίους αναφέρεται το εθνικό δικαστήριο πρέπει να θεωρηθούν ως αυτόνομοι μεσάζοντες που είναι ανεξάρτητοι κατά την παροχή των υπηρεσιών τους. Πράγματι, οι μεν πράκτορες *πωλούν ταξίδια που διοργανώνονται από πολλά γραφεία διοργανώσεως ταξιδίων, τα δε γραφεία διοργανώσεως ταξιδίων πωλούν τα ταξίδια τους μέσω πολλών ταξιδιωτικών πρακτόρων*. Οι ταξιδιωτικοί αυτοί πράκτορες επομένως δεν είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν (...) ως βοηθητικά όργανα ενταγμένα στην επιχείρηση ενός συγκεκριμένου γραφείου διοργανώσεως ταξιδίων» [17] (η υπογράμμιση δική μου).

22. Αν εξεταστούν προσεκτικότερα οι σκέψεις αυτές, τα συμπεράσματα στα οποία το Δικαστήριο κατέληξε στο πλαίσιο της παρατεθείσας υποθέσεως μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη λύση της παρούσας διαφοράς. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι, σύμφωνα με τα κριτήρια στα οποία το Δικαστήριο στηρίχθηκε στο πλαίσιο της προπαρατεθείσας αποφάσεως, η DFDS Ltd δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ανεξάρτητος πράκτορας. Αυτό δε για λόγους που ανάγονται τόσο στις διαρθρωτικές σχέσεις ιδιοκτησίας όσο και στις λειτουργικές σχέσεις: πρώτον, επειδή το γεγονός κατοχής ολοκλήρου του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας συνηγορεί ήδη υπέρ της «εξαρτήσεως» της εταιρίας αυτής σε σχέση προς τη μητρική εταιρία· δεύτερον, επειδή — υπό το λειτουργικό πρίσμα που πρέπει να ληφθεί υπόψη ενόψει της προπαρατεθείσας αποφάσεως του Δικαστηρίου — η αγγλική εταιρία, αντίθετα προς ό,τι συνέβαινε στην

14 — Βλ. τις αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 1966 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 56/64 και 58/64, Grundig-Consten (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 363)· της 16ης Δεκεμβρίου 1975 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 40/73 έως 48/73, 50/73, 54/73 έως 56/73, 111/73, 113/73 και 114/73, Suiker Unie κ.λπ. κατά Επιτροπής (Συλλογή τόμος 1975, σ. 507)· της 1ης Οκτωβρίου 1987 στην υπόθεση 311/85, VVR (Συλλογή 1987, σ. 3801)· της 24ης Οκτωβρίου 1995, C-266/93, Volkswagen και VAG Leasing (Συλλογή 1995, σ. I-3477).

15 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro στην προπαρατεθείσα υπόθεση Volkswagen και VAG Leasing (Συλλογή 1995, σ. I-3479).

16 — Προπαρατεθείσα (υποσημείωση 14) απόφαση στην υπόθεση VVR.

17 — Όπ.π., σκέψη 20.

απόφαση VVR, δεν πωλεί τα ταξίδια που διοργανώνονται από έναν πολύ μεγάλο αριθμό οργανωτών τουριστικών περιηγήσεων. Αντιθέτως, η συμβατική σχέση που τη συνδέει με την μητρική εταιρία διευκρινίζει ότι η δραστηριότητα του πράκτορα μπορεί να ασκείται μόνο έναντι της τελευταίας, εκτός αν η ίδια ρητώς της παράσχει σχετική άδεια. Στην αντίθετη περίπτωση, ενόψει του τρόπου με τον οποίο η σύμβαση πρακτορείας ρυθμίζει τις σχέσεις μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρίας, η θυγατρική δεν χαίρει πραγματικής αυτοτέλειας έναντι της μητρικής εταιρίας για την άσκηση των ιδίων της δραστηριοτήτων. Υπέρ αυτού συνηγορούν ορισμένα στοιχεία που υπενθύμισα πιο πάνω: ιδίως, η ανάγκη προηγουμένης αδείας της μητρικής εταιρίας για την εκτέλεση των πράξεων διοικήσεως της εταιρίας καθώς και τον διορισμό των διευθυνόντων (άρθρο 3.2), η σύναψη σημαντικών συμβάσεων, ο καθορισμός πρακτορείων διαφημίσεως και δημοσίων σχέσεων (άρθρο 3.3), η έλλειψη περιθωρίου εκτιμήσεως για τον καθορισμό της τιμής των παροχών. Όλες αυτές οι ενδείξεις με οδηγούν στη σκέψη, έχοντας εξάλλου υπόψη τη νομική μορφή της εταιρίας, ότι η αγγλική εταιρία δρα ως *βοηθός* της μητρικής εταιρίας.

23. Στην προπαρατεθείσα απόφαση Volkswagen και VAG Leasing, το Δικαστήριο τόνισε επίσης το κριτήριο του κινδύνου: «οι αντιπρόσωποι παύουν να έχουν την ιδιότητα του ανεξάρτητου επιχειρηματία» — έκρινε το Δικαστήριο — «μόνον όταν δεν φέρουν κανένα κίνδυνο απορρέοντα από τις συμβάσεις τις οποίες διαπραγματεύονται για τον αντιπροσωπευόμενο και ενεργούν ως βοηθητικά όργανα ενσωματωμένα στην επιχείρηση του αντιπροσωπευομένου» [18]. Όμως, ακόμη και αν γίνει δεκτό το κριτήριο αυτό, το συμπέρασμα στο οποίο πρέπει να καταλήξουμε, όσον αφορά τον βοηθητικό χαρακτήρα της DFDS Ltd σε σχέση προς τη μητρική εταιρία, παραμένει το ίδιο. Η κατάσταση της αγγλικής εταιρίας είναι διαφορετική από εκείνη των Γερμανών διανομέων στην υπόθεση Volkswagen και VAG Leasing. Πράγματι, δεν φαίνεται να φέρει κανέναν από τους οικονομικούς κινδύνους που αφορούν τις συναφθείσες με τους καταναλωτές συμβάσεις στο πλαίσιο της δραστηριότητας πρακτορείας που ασκεί για λογαριασμό της δανικής εταιρίας.

24. Η αγγλική εταιρία, συνεπώς, είναι ένα βοηθητικό όργανο οικονομικά ενσωματωμένο στη δανική εταιρία. Υπολείπεται να εξεταστεί το ερώτημα αν η DFDS Ltd μπορεί να θεωρηθεί «μόνιμη εγκατάσταση» της μητρικής εταιρίας.

25. Συναφώς, η παραπομπή εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου, με τις παρατηρήσεις του, στη νομολογία του Δικαστηρίου είναι λυσιτελής. Οι αναφερόμενες αποφάσεις είναι αυτές που εκδόθηκαν στις υποθέσεις Factortame κ.λπ. και «Coassurance» και πρέπει αμφότερες να ληφθούν υπόψη για την παρούσα υπόθεση [19].

Στην απόφαση Factortame κ.λπ. διευκρινίζεται ότι η έννοια της εγκαταστάσεως «ενέχει την πραγματική άσκηση μιας οικο-

18 — Προπαρατεθείσα απόφαση (υποσημείωση 14) σκέψη 19.

19 — Αποφάσεις της 25ης Ιουλίου 1991 στην υπόθεση C-221/89, Factortame κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-3905)· της 4ης Δεκεμβρίου 1986 στην υπόθεση 205/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1986, σ. 3755).

νομικής δραστηριότητας με τη δημιουργία μιας μόνιμης εγκατάστασης σε (...) κράτος μέλος για αόριστο χρονικό διάστημα» [20].

Η δεύτερη απόφαση είναι ακόμη πιο σαφής, όσον αφορά την παρούσα υπόθεση. Αναφέρεται στην εν λόγω απόφαση ότι η (ασφαλιστική) επιχείρηση άλλου κράτους μέλους, η οποία ασκεί δραστηριότητα κατά τρόπο μόνιμο στο εν λόγω κράτος μέλος, υπάγεται στις διατάξεις της Συνθήκης περί του δικαιώματος εγκαταστάσεως και αυτό «*έστω και αν [αυτή η] δραστηριότητα της επιχείρησης δεν ασκείται μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου*, αλλά μέσω απλού γραφείου, το οποίο διευθύνεται από το δικό της προσωπικό *ή από ανεξάρτητο πρόσωπο, στο οποίο όμως έχει δοθεί η εντολή να ενεργεί γι' αυτήν κατά τρόπο μόνιμο όπως θα έπραττε ένα πρακτορείο*» [21].

26. Ας δούμε τώρα αν τα κριτήρια που όρισε το Δικαστήριο με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις πληρούνται εν προκειμένω. Κατά τη γνώμη μου πληρούνται. Οι προϋποθέσεις της πραγματικής ασκήσεως της δραστηριότητας, του αορίστου χρόνου και του γεγονότος ότι η δραστηριότητα αυτή ασκείται από μόνιμη εγκατάσταση συντρέχουν. Οι διαπιστώσεις αυτές επιβεβαιώνονται από την σε βάθος εξέταση των πραγματικών περιστατικών στην οποία προέβη το VAT Tribunal. Η απόφαση του εν λόγω δικαστηρίου τονίζει διάφορα στοιχεία, μεταξύ των οποίων ξεχωρίζει από άποψη σπουδαιότητας — συμμερίζομαι συναφώς τη διατυπωθείσα από τον εκπρόσωπο της Επιτροπής άποψη κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση — η μνεία του αριθμού των μισθωτών, περίπου 100, απασχολουμένων από την αγγλική εταιρία. Δεν λείπουν εξάλλου άλλες εκτιμήσεις πραγματικού χαρακτήρα που οδηγούν στη σκέψη ότι η προσφερομένη στον καταναλωτή παροχή πραγματοποιείται, και αυτή, στη Μεγάλη Βρετανία. Η σύναψη της συμβάσεως πραγματοποιήθηκε στη Μεγάλη Βρετανία· η πληρωμή καταβάλλεται πιθανώς σε τοπικό νόμισμα· τα ενδεχόμενα παράπονα των πελατών εξετάζονται από την αγγλική εταιρία· η μητρική εταιρία αποδίδει τα έξοδα που η DFDS Ltd πρέπει να φέρει για τις ενώπιον δικαστηρίων αγωγές που αποσκοπούν στην προστασία των συμφερόντων της.

27. Βάσει των στοιχείων που υπενθύμισα, η DFDS Ltd ανταποκρίνεται στο κριτήριο της μόνιμης εγκαταστάσεως, όπως αυτό ορίστηκε με την απόφαση Berkholz. Υφίσταται εδώ «σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών». Επομένως, οι αναγκαίες προϋποθέσεις για να υπάρχει «μόνιμη εγκατάσταση» συντρέχουν.

Πρέπει επίσης να θυμόμαστε το γεγονός ότι η παρούσα περίπτωση είναι εντελώς διαφορετική από εκείνη που εξετάζεται επί του παρόντος από το Δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως C-190/95. Στην υπόθεση αυτή, ο γενικός εισαγγελέας Fennelly είχε προτείνει στο Δικαστήριο να δεχθεί

20 — Σκέψη 20.

21 — Προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 21 (η υπογράμμιση δική μου). Βλ., επίσης, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Darmon στην υπόθεση 81/87, Daily Mail και General Trust, στις οποίες, αφού υπενθύμισε τον ορισμό που έδωσε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, ο γενικός εισαγγελέας διευκρίνισε ότι «το δικαίωμα εγκαταστάσεως μπορεί να ασκηθεί συγκεκριμένα με δύο διαφορετικούς τρόπους. Μπορεί πρώτον, να πρόκειται για ίδρυση θυγατρικών εταιριών, υποκαταστημάτων ή πρακτορείων, οπότε γίνεται λόγος για δευτερεύουσα εγκατάσταση» (Συλλογή 1988, σ. 5483, 5500, παράγραφος 4). Βλ., επίσης, την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988 στην προπαρατεθείσα υπόθεση: «στην περίπτωση της εταιρίας, το δικαίωμα εγκαταστάσεως ασκείται, κατά κανόνα, με την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών» (σκέψη 17).

μάλλον το κριτήριο της έδρας της επιχειρήσεως [22] στις Κάτω Χώρες παρά εκείνο του τόπου ο οποίος, στην παρατεθείσα υπόθεση, είναι το Βέλγιο, όπου η επιχείρηση είχε μια δευτερεύουσα δραστηριότητα ενοικιάσεως αυτοκινήτων. Για να προβεί σε μια τέτοια πρόταση, ο γενικός εισαγγελέας στηρίζεται σε διάφορα στοιχεία της υποθέσεως, και για παράδειγμα, στο περιστατικό ότι η ολλανδική εταιρία δεν είχε την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της στο Βέλγιο, ότι οι συμβάσεις leasing των αυτοκινήτων είχαν συναφθεί στις Κάτω Χώρες και αποτελούσαν το ουσιώδες μέρος των υπηρεσιών που αυτή προσέφερε, για τις οποίες υπήρχε σημαντική οργάνωση ανθρώπινου δυναμικού και μέσων [23]. Τι συμπέρασμα μπορούμε να συναγάγουμε από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην παρατεθείσα υπόθεση, το οποίο να μπορεί να μας χρησιμεύσει για την ερμηνεία που ζητείται σήμερα από το Δικαστήριο; Κατά τη γνώμη μου, το συμπέρασμα ότι αναγνωρίζεται ότι στην παρούσα υπόθεση υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπως αυτή ορίζεται από την κοινοτική κανονιστική ρύθμιση.

28. Τα υποβληθέντα στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως ερωτήματα απαιτούν, τέλος, τη διευκρίνιση της σχέσεως που υφίσταται μεταξύ των δύο κριτηρίων που προβλέπει το άρθρο 26, παράγραφος 2. Είπα προηγουμένως, υπενθυμίζοντας την υπόθεση Berkholz και άλλες μεταγενέστερες αποφάσεις του Δικαστηρίου, ότι το κριτήριο της μόνιμης εγκαταστάσεως δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη παρά μόνον επικουρικώς. Αυτό συμβαίνει οσάκις η αναφορά στην έδρα της επιχειρήσεως δεν καθιστά δυνατή μια εύλογη λύση του φορολογικού προβλήματος, είτε όσον αφορά την αιτιολόγηση της επιβαρύνσεως που επιβάλλει στον φορολογούμενο, είτε όσον αφορά τον καθορισμό του κράτους μέλους που είναι αρμόδιο για την είσπραξη του φόρου ή για την πρόληψη συγκρούσεως με τη φορολογική αρχή άλλων κρατών μελών [24].

29. Στην αρμόδια φορολογική αρχή εκάστου κράτους μέλους απόκειται να καθορίζει σε ποια περίπτωση πρέπει να εφαρμόζεται το ένα από τα δύο κριτήρια αντί του άλλου. Όσον αφορά δε το Δικαστήριο, αυτό καλείται να εξηγήσει και να ελέγξει τις προϋποθέσεις που θα οδηγήσουν στην προτίμηση του ενός ή του άλλου κριτηρίου. Έτσι, στην παρούσα υπόθεση, η εξέταση πρέπει να αφορά απευθείας τις συνέπειες που θα απέρρεαν από τη χρησιμοποίηση του γενικού κριτηρίου, αυτού της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας. Αν το αποτέλεσμα είναι λογικό, όπως επιθυμεί η οδηγία, πρέπει να προτιμηθεί το εν λόγω κριτήριο. Στην περίπτωση αυτή δεν χρειάζεται το άλλο κριτήριο που αφορά τον τόπο της μόνιμης εγκαταστάσεως.

30. Η Βρετανική Κυβέρνηση επιθυμούσε, στηριζομένη στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Mancini στην υπόθεση Berkholz, να βρει μια λύση στο τεθέν πρόβλημα επικαλουμένη τις γενικές αρχές της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως στον φορολογικό

22 — Προτάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 1996 στην υπόθεση C-190/95, ARO Lease (μη δημοσιευθείσες ακόμη στη Συλλογή).

23 — Προπαρατεθείσες προτάσεις, παράγραφος 31.

24 — Βλ., τελευταία, υπό την αυτή έννοια, την απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Μαΐου 1996, στην υπόθεση C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψεις 16 και 17). Βλ., επίσης, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly, της 28ης Νοεμβρίου 1996, στην υπόθεση C-167/95, M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres, Συλλογή 1997, σ. I-1195, I-1197, παράγραφος 26.

τομέα [25]. Μεταξύ των προαναφερθεισών αρχών περιλαμβάνεται η αρχή που συνίσταται στην είσπραξη του ΦΠΑ στον τόπο της παροχής των υπηρεσιών. Με αυτό το δεδομένο, και λαμβάνοντας επίσης υπόψη τις σχέσεις μεταξύ της αγγλικής εταιρίας και της μητρικής εταιρίας, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου συνάγει συναφώς ότι η εταιρία DFDS Ltd αποτελεί δευτερεύουσα εγκατάσταση της DFDS A/S. Η τελευταία όφειλε συνεπώς, για τις παροχές που πραγματοποιεί από το Harwich, να υπόκειται στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο.

31. Η DFDS καταλήγει σε αντίθετα συμπεράσματα: κατά την DFDS, η προσφυγή στο κριτήριο της έδρας ουδόλως είναι παράλογο ή αδικαιολόγητο· το κριτήριο του τόπου εγκαταστάσεως θα είχε αντίθετα ως συνέπεια την πρόκληση συγχύσεως, συγκρούσεων δικαιοδοσίας και άσκοπες περιπλοκές στο πλαίσιο της λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ [26].

32. Για τους λόγους που θα εκθέσω κατωτέρω, θεωρώ ότι μπορώ να συμμεριστώ την προβληθείσα από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου άποψη. Κατά τη δική μου γνώμη, το κριτήριο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας δεν οδηγεί εν προκειμένω σε λογικά αποτελέσματα. Η χρησιμοποίηση του κριτηρίου αυτού θα είχε ως πρώτη συνέπεια, αντιθέτως, τη μη τήρηση του κανονιστικού κριτηρίου σύμφωνα με το οποίο ο τόπος φορολογίας πρέπει κανονικά να τείνει στη σύμπτωση με τον τόπο όπου η υπηρεσία παρέχεται στον καταναλωτή. Αυτό είναι το θεμελιώδες κριτήριο: το σύστημα του ΦΠΑ πρέπει να εφαρμόζεται προσκείμενο όσο το δυνατό καλύτερα στην οικονομική πραγματικότητα. Το επικουρικό κριτήριο δεν πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να εξαρτάται κατά τρόπο υπερβολικά μηχανικό από το κριτήριο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας όταν εκτιμάται η ενδεχομένη εφαρμογή του.

33. Αφετέρου, η εφαρμογή του τελευταίου αυτού κριτηρίου, όπως επιθυμεί η δανική εταιρία, θα είχε ως συνέπεια εν προκειμένω μάλλον την επίταση των προβλημάτων παρά την απλοποίησή τους. Ποιες θα ήταν οι συνέπειες της παραχωρηθείσας στις επιχειρήσεις του τομέα δυνατότητας να καθορίζουν, επιλέγοντας την έδρα τους, επίσης τον τόπο φορολογίας των υπηρεσιών που παρέχουν; Η επιλογή αυτή θα είχε ως αποτέλεσμα τη στρέβλωση του ελεύθερου ανταγωνισμού και άλλες επιπτώσεις γενικότερες στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας.

Το στοιχείο ζ' του άρθρου 28, παράγραφος 3, αναγνωρίζει πράγματι στα κράτη μέλη το δικαίωμα να χορηγούν απαλλαγές και δεν είναι δύσκολο να υποτεθεί ότι οι επιχειρήσεις θα επέλεγαν να καθορίσουν την έδρα τους στο έδαφος ενός κράτους μέλους που έκανε χρήση του δικαιώματος αυτού. Αυτό έπραξε η Δανία. Το να χρησιμοποιηθεί το κριτήριο της έδρας σε μια τέτοια περίπτωση σημαίνει νόθευση του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που δρουν στην ίδια αγορά. Εν προκειμένω, οι επιχει-

25 — Παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως (σημείο 24). Γίνεται αναφορά στην παράγραφο 2 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Mancini, ο οποίος, διερωτώμενος ποιο από τα δύο *κύρια* κριτήρια του άρθρου 9 έπρεπε να χρησιμοποιηθεί σε περίπτωση, όπως εν προκειμένω, κατά την οποία η έδρα και η μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος υπηρεσίες δεν συμπίπτουν, απαντούσε ως εξής: «επ' αυτού η διάταξη σιωπά (...) ούτε οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας μιας διαφωτίζουν (...) προτείνω λοιπόν προσφυγή στη *γενική αρχή, σύμφωνα με την οποία ο φόρος προστιθεμένης αξίας πρέπει να εισπράττεται στον τόπο αναλώσεως του προϊόντος*. Πράγματι, με τον τρόπο αυτό, προτιμάται το κριτήριο που επιτρέπει τον εντοπισμό της παροχής με μεγαλύτερη ακρίβεια· και δεν χωρεί αμφιβολία ότι, μεταξύ των δύο, προσφορότερο για την περίπτωση είναι το προφανώς ακριβέστερο κριτήριο της μόνιμης εγκατάστασης» (η υπογράμμιση δική μου).

26 — Σημείο 21 των γραπτών παρατηρήσεων της DFDS.

ρηματίες που παρέχουν τουριστικές υπηρεσίες στη Μεγάλη Βρετανία θα υφίσταντο δυσμενή διάκριση επειδή εγκατέστησαν την έδρα τους σε ένα τόπο αντί σε άλλο. Ορισμένοι μεταξύ αυτών θα υπόκεινται στην πληρωμή του ΦΠΑ επί πραγματοποιηθεισών παροχών, ενώ άλλοι δεν θα υπόκεινται.

34. Πρέπει τέλος να διερωτηθούμε για το γράμμα και τον σκοπό του άρθρου 26, παράγραφος 2. Η σπουδαιότητα του γεγονότος ότι η δεύτερη πρόταση του άρθρου 26, παράγραφος 2, διατυπώνει ρητώς δύο κριτήρια αντί μόνον ενός δεν μπορεί να διαφύγει της προσοχής του ερμηνευτή. Ο νομοθέτης όρισε συναφώς έτσι, επειδή προέβλεψε, εκτός της γενικής περιπτώσεως της έδρας, την περίπτωση κατά την οποία οι δραστηριότητες των πρακτορείων τουρισμού διαφοροποιούνται, δεδομένου ότι οι παροχές των εν λόγω πρακτορείων πραγματοποιούνται σε διαφορετικούς τόπους στο έδαφος της Κοινότητας. Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, το εισαχθέν από την οδηγία σύστημα οδηγεί στο να θεωρείται ως τόπος φορολογίας ο τόπος όπου έχουν συγκεκριμένα παρασχεθεί οι υπηρεσίες και όχι ο τόπος όπου η επιχείρηση έχει την έδρα της. Το κριτήριο της εγκαταστάσεως από την οποία «πραγματοποιείται» η παροχή είναι επικουρικό σε σχέση με εκείνο της έδρας αλλά μόνον υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται εναλλακτικώς. Πάντως, πρόκειται για ένα κριτήριο το οποίο είναι επίσης *κύριο* κριτήριο. Ο νομοθέτης θεώρησε ότι ήταν λυσιτελές, για τους σκοπούς της φορολογίας, ομοίως όπως και το κριτήριο της έδρας. Αν αυτό δεν συνέβαινε, η εν λόγω διάταξη θα είχε διατυπωθεί διαφορετικά: θα είχε θεσπιστεί ως μόνο κριτήριο το κριτήριο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας, τουλάχιστον όσον αφορά τις συσταθείσες στο έδαφος της Κοινότητας επιχειρήσεις· το κριτήριο της εγκαταστάσεως θα έπρεπε, εξάλλου, να περιοριστεί στην περίπτωση κατά την οποία οι παροχές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της Κοινότητας ενώ η επιχείρηση έχει την έδρα της εκτός του εν λόγω εδάφους [27]. Εντούτοις, υπενθυμίζω ότι η απόφαση Berkholz πρέπει να αναγνωστεί λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά που χαρακτήριζαν την εν λόγω υπόθεση. Δεν μπορεί να διευρυνθεί το περιεχόμενο αδικαιολογήτως, ούτε να επεκταθεί, υπό την έννοια ότι η περίπτωση του τόπου εγκαταστάσεως από την οποία πραγματοποιούνται οι παροχές είναι κατ' ανάγκη μόνο δευτερεύουσα περίπτωση [28]. Μια τέτοια λύση δεν θα ήταν σύμφωνη με τις αρχές που διαπνέουν την κοινοτική κανονιστική ρύθμιση.

27 — Εξάλλου, συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής, όταν αυτή θεωρεί ότι η ερμηνεία του άρθρου 26, παράγραφος 2, την οποία έδωσε η εταιρία DFDS A/S δεν είναι ορθή. Θεωρώ, πράγματι, ότι ο σκοπός του κανόνα που είναι «να μειωθούν σε μία και μόνο», για φορολογικούς σκοπούς, οι διάφορες παροχές με τις οποίες εκδηλώνεται η δραστηριότητα του επιχειρηματία τουρισμού δεν έχει συνέπειες, αντίθετα προς όσα υποστήριξε η δανική εταιρία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στον τόπο της παροχής, υπό την έννοια ότι ο τόπος της παροχής πρέπει επίσης να είναι ενιαίος. Οι δύο πλευρές του κανόνα — εκείνη του *καθορισμού των παροχών* που υπόκεινται στον ΦΠΑ και εκείνη του καθορισμού του *τόπου* όπου οι εν λόγω παροχές πρέπει να φορολογούνται — είναι, πράγματι, λογικά διακεκριμένες και πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να παραμείνουν. Συνεπώς, το να αναγνωριστεί ότι ο τόπος της παροχής είναι εκείνος στον οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση από την οποία η παροχή πραγματοποιείται δεν θα είχε ως συνέπεια, κατά τη γνώμη μου, τη διάσπαση ή εκμηδένιση της φορολογικής αρμοδιότητας όπως φοβήθηκε η εταιρία DFDS A/S κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Πιο απλά, μια τέτοια λύση θα είχε ως συνέπεια να υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παρεχόμενες από τους τουριστικούς οργανωτές υπηρεσίες (λαμβανόμενες υπόψη στο σύνολό τους) εκεί όπου πράγματι παρέχονται στους καταναλωτές.

28 — Βλ. Farmer, P., Lyal, R.: *EC Tax Law, Oxford*, 1994, σ. 160, οι οποίοι, αφού διευκρίνισαν ότι «η απόφαση Berkholz μπορεί να θεωρηθεί ως εκφράζουσα δισταγμό εκ μέρους του Δικαστηρίου να αναφερθεί στις δευτερεύουσες εγκαταστάσεις. Οι χρησιμοποιούμενοι από το Δικαστήριο όροι πρέπει πάντως να αναγνωστούν υπό το φως των περιστατικών της υποθέσεως σύμφωνα με τα οποία ένας υποκείμενος στον φόρο είχε προσπαθήσει να αποφύγει τη φορολογία εντός της Κοινότητας δημιουργώντας εθνικές εγκαταστάσεις εκτός του εδάφους της Κοινότητας», κατέληξαν ως εξής «Θεωρούμε ότι σε μια περίπτωση κατά την οποία ένας παρέχων υπηρεσίες (...) έχει πολλές εγκαταστάσεις, όλες δυνάμενες να παράσχουν υπηρεσίες, η καταλληλότερη μέθοδος για να καθοριστεί ο τόπος της πραγματοποιήσεως μιας παροχής υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1 (...) θα ήταν να καθοριστεί η εγκατάσταση του παρέχοντος τις υπηρεσίες της οποίας τα έσοδα χρησιμεύουν κυρίως για την παροχή της συγκεκριμένης υπηρεσίας (...)».

35. Η προβαλλομένη από τη δανική εταιρία άποψη, η οποία πράγματι είναι πολύ τυπολατρική, δεν είναι σύμφωνη προς τις αρχές αυτές. Αγνοεί το γεγονός ότι η οικονομική πραγματικότητα, η οποία αποτελεί τη βάση της παρούσας υποθέσεως, δικαιολογεί τη φορολογία των δραστηριοτήτων των πρακτορείων ταξιδίων με τον ΦΠΑ εκεί όπου πραγματοποιούνται οι παροχές.

Υπάρχει κάτι ακόμη. Η παρούσα υπόθεση δεν μπορεί και δεν θα μπορούσε να λυθεί υπό την έννοια που η δανική εταιρία αναφέρει χωρίς να αντιφάσκει προς τη μέθοδο ερμηνείας η οποία, κατά τη γνώμη μου, πρέπει να κατευθύνει την ανάλυση της παρούσας υποθέσεως. Προκειμένου να αιτιολογήσω την επιλογή αυτή, στηρίζομαι στις διευκρινίσεις του γενικού εισαγγελέα Darmon στο πλαίσιο των προτάσεών του σχετικά με την προπαρατεθείσα υπόθεση Daily Mail και General Trust. Στην υπόθεση αυτή, έπρεπε να εκτιμηθούν τα κριτήρια με τα οποία μπορούσε να διαπιστωθεί ότι υφίστατο έδρα της κεντρικής διοικήσεως μιας επιχειρήσεως. Κατέληγε ως εξής: «ο προσδιορισμός αυτός *δεν μπορεί να προκύψει από νομότυπη εκτίμηση* χωρίς να ληφθούν υπόψη διάφορα αποφασιστικά πραγματικά στοιχεία, η σχετική σημασία των οποίων μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με τη μορφή της οικείας εταιρίας» (η υπογράμμιση δική μου) [29].

36. Εξάλλου, μια έμμεση αλλά σημαντική επιβεβαίωση της ορθότητας του συμπεράσματος αυτού έγκειται στο γεγονός ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν θέλησε να δώσει συνέχεια σε γνώμη που διατύπωσε η επιτροπή φόρου προστιθεμένης αξίας — επαναληφθείσα στην πρόταση περί δεκάτης ενάτης οδηγίας — η οποία περιλάμβανε προσθήκη μιας παραγράφου στο άρθρο 9. Η νέα παράγραφος, η παράγραφος 4, προέβλεπε διασταλτικό ορισμό της εννοίας της μόνιμης εγκαταστάσεως, ο οποίος κάλυπτε οποιαδήποτε σταθερή εγκατάσταση ενός φορολογουμένου, ακόμη και αν «*καμία φορολογητέα πράξη δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί εκεί*» [30].

37. Ο λόγος για τον οποίο ο νομοθέτης επέλεξε να μην εισαγάγει τροποποίηση του άρθρου 9, όπως αυτή διατυπώνεται στην οδηγία, εξηγείται ακριβώς, κατά τη γνώμη μου, επειδή είχε την πρόθεση να επιβεβαιώσει τον ουσιώδη χαρακτήρα της μνείας της «μόνιμης εγκαταστάσεως». Η έννοια αυτή είναι μια τυπικά οικονομική έννοια, όπως τονίζει η Ιταλική Κυβέρνηση στις παρατηρήσεις της. Δηλώνει αποκλειστικώς μια εγκατάσταση από την οποία μια παροχή μπορεί να πραγματοποιείται — λαμβάνοντας υπόψη το επαρκές του ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού που προορίζονται για τη χρήση αυτή — και, πράγματι, πραγματοποιείται.

29 — Προπαρατεθείσες (υποσημείωση 21) προτάσεις, παράγραφος 7 (αλλά και οι σκέψεις που αναπτύσσονται στην παράγραφο 8).

30 — Πρόταση περί δεκάτης ενάτης οδηγίας του Συμβουλίου στον τομέα της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, την οποία υπέβαλε η Επιτροπή στο Συμβούλιο στις 5 Δεκεμβρίου 1984 (ΕΕ C 347, σ. 5· βλ. άρθρο 1, στοιχείο β', η υπογράμμιση δική μου). Το ιστορικό της προτάσεως αυτής περί τροποποιήσεως εις Farmer P. και Lyal R., όπ.π. σ. 158.

Πρόταση

Για τους λόγους που εξετέθησαν ανωτέρω, θεωρώ ότι πρέπει να προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το High Court of Justice ως εξής:

«Όταν ένας οργανωτής τουριστικών περιηγήσεων έχει τα κεντρικά γραφεία του εντός ενός κράτους μέλους Α, αλλά πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών υπό τη μορφή οργανωμένων περιηγήσεων μέσω μιας εταιρίας που ενεργεί ως πράκτορας εντός ενός κράτους μέλους Β, η παροχή των υπηρεσιών αυτών εκ μέρους του οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων φορολογείται με τον φόρο προστιθεμένης αξίας στο κράτος μέλος Β, εφόσον η εταιρία που ασκεί δραστηριότητες πράκτορα δεν έχει τον χαρακτήρα ανεξάρτητης και αυτοτελούς εταιρίας έναντι του οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων, αλλά αποτελεί απλό βοηθό του τελευταίου, η δε διάρθρωσή της περιλαμβάνει και ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό δυνάμενα να πραγματοποιούν τις οικείες παροχές υπηρεσιών.»