ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
CARL OTTO LENZ
της 14ης Φεβρουαρίου 1990 *

Κύριε πρόεδρε,
κύριοι δικαστές,

Α — Πραγματικά περιστατικά

1. Η υπόθεση την οποία καλείται να εξετάσει σήμερα το Δικαστήριο θέτει τρία ζητήματα σχετικά με τους ίδιους πόρους της Κοινότητας. Το πρώτο ζήτημα αφορά το κατά πόσον οι μεταφορές μεταξύ της ηπειρωτικής Γαλλίας και των διοικητικών διαμερισμάτων της Κορσικής, στο μέτρο που διενεργούνται στα διεθνή ύδατα, υπόκεινται, αυτές καθαυτές, στον φόρο προστιθεμένης αξίας δυνάμει της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [1].

2. Το δεύτερο ζήτημα αφορά το κατά πόσον η Γαλλική Δημοκρατία, διότι δεν ενήργησε σύμφωνα με την ανωτέρω οδηγία (ή μάλλον διότι διατήρησε την προϊσχύουσα ρύθμιση σχετικά με την απαλλαγή των μεταφορών μεταξύ της ηπειρωτικής Γαλλίας και της Κορσικής από τον φόρο), υποχρεούται σε αντισταθμιστικές καταβολές στο πλαίσιο της θέσεως των ιδίων πόρων στη διάθεση των Κοινοτήτων για τα οικονομικά έτη 1980 έως 1985 (συγκεκριμένα, διότι η χορηγούμενη απαλλαγή θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει έρεισμα τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 28 της οδηγίας 77/388 και του σημείου 17 του παραρτήματος ΣΤ της εν λόγω οδηγίας).

3. Το τρίτο ζήτημα αφορά το κατά πόσον από τις 31 Οκτωβρίου 1986 (ημερομηνία κατά την οποία τα αντισταθμιστικά ποσά έπρεπε να τεθούν στη διάθεση της Επιτροπής, όπως η τελευταία το είχε ζητήσει) οφείλονται τόκοι λόγω καθυστερήσεως επί των αντισταθμιστικών αυτών ποσών, τα οποία, μέχρι σήμερα, δεν έχουν ακόμα καταβληθεί.

4. Η Επιτροπή υποστηρίζει, ως γνωστόν, ότι οι μεταφορές αυτές, των οποίων ο τόπος αναχωρήσεως και ο τόπος αφίξεως βρίσκονται στο γαλλικό έδαφος και οι οποίες δεν περιλαμβάνουν σταθμό σε άλλα κράτη μέλη, πρέπει να θεωρούνται ως παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται *στο εσωτερικό της χώρας* (υπό την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας 77/388) και, επομένως, ως παροχές εξ ολοκλήρου υποκείμενες στον φόρο, με τις ανάλογες συνέπειες από πλευράς θέσεως των ιδίων πόρων στη διάθεση των Κοινοτήτων, σύμφωνα με το άρθρο 2 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2892/77 [2]. Επειδή η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζει διαφορετική άποψη (την οποία εξάλλου συμμερίζεται — όπως ήδη ανέφερα — το Βασίλειο της Ισπανίας), η Επιτροπή άσκησε ενώπιον του Δικαστηρίου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 169 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, προσφυγή ζητώντας να αναγνωριστεί ότι «η Γαλλία, μη τηρώντας την υποχρέωση υπολογισμού των μη καταβληθέντων ιδίων πόρων για τα έτη 1980 έως 1985 καθώς και για τα επόμενα οικονομικά έτη, μη τηρώντας την υποχρέωση αποστολής αντιγράφου των υπολογισμών αυτών στην Επιτροπή και μη τηρώντας την υποχρέωση διαθέσεως στην Επιτροπή του αντιστοίχου ποσού των εν λόγω ιδίων πόρων απαλλάσσοντας από τον ΦΠΑ το διεθνές τμήμα των μεταφορών μεταξύ της ηπειρωτικής Γαλλίας και των διοικητικών διαμερισμάτων της Κορσικής κατά παράβαση της έκτης οδη-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: γερμανική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 01/002, σ. 70.

γίας ΦΠΑ, καθώς και μη τηρώντας την υποχρεώση καταβολής τόκων λόγω καθυστερήσεως επί των ποσών αυτών έως την ημερομηνία θέσεως αυτών των ποσών στη διάθεση της Επιτροπής, δυνάμει του άρθρου 11 του κανονισμού 2891/77[3] και από τις ημερομηνίες που υποδεικνύει η Επιτροπή, παρέβη της υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ ».

Β — Ως προς το θέμα αυτό, θεωρώ ότι επιβάλλεται η ακόλουθη ανάλυση:

5. 1) Πρέπει, άνευ άλλου τινός, να γίνει δεκτό ότι, ενόψει του *γράμματος των διατάξεων της οδηγίας* 77/388, δεν είναι εύκολο να θεωρηθεί βάσιμη η άποψη της Επιτροπής. Αντιθέτως, το γράμμα της οδηγίας συνηγορεί μάλλον υπέρ απόψεως που υποστηρίζουν η Γαλλική Δημοκρατία και το Βασίλειο της Ισπανίας: το άρθρο 2 αναφέρει ότι στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται (μεταξύ άλλων) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας *στο εσωτερικό της χώρας* από τον υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, το δε άρθρο 3 ορίζει ότι ως εσωτερικό της χώρας νοείται το *πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης* περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, όπως αυτό ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227 (πεδίο το οποίο ασφαλώς δεν περιλαμβάνει τα διεθνή ύδατα).

6. 2) Πρέπει, εξάλλου, να αναγνωριστεί ότι οι *δύο αποφάσεις* των οποίων γίνεται κυρίως επίκληση στην υπό κρίση υπόθεση (δηλαδή οι αποφάσεις στις υποθέσεις 168/84[4] και 283/84[5] δεν μπορούν ούτε να αποτελέσουν άμεσο έρεισμα της απόψεως της Επιτροπής, ούτε να ενισχύσουν την άποψη της καθής, διότι σαφώς δεν αφορούν το ζήτημα που θέτει η υπό κρίση υπόθεση και το οποίο δεν χρειαζόταν να εξεταστεί τότε.

7. Πράγματι, με την απόφαση που εξέδωσε στην υπόθεση 168/84 (που αφορούσε υπηρεσίες παρεχόμενες επί πλοίων στη θάλασσα), το Δικαστήριο απλώς ανέφερε ότι το άρθρο 9 της οδηγίας 77/388 δεν περιορίζει την *ελευθερία* των κρατών μελών να καθορίζουν τη φορολογική επιβάρυνση των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εκτός του χώρου που ανήκει στην εδαφική τους κυριαρχία (πράγμα το οποίο σημαίνει απλώς ότι παρέχεται αυτή η *δυνατότητα* στα κράτη μέλη, χωρίς, ωστόσο, να υπάρχει σχετική υποχρέωση).

8. Ομοίως, στην υπόθεση 283/84 (η οποία αφορούσε τις θαλάσσιες μεταφορές μεταξύ της ιταλικής χερσονήσου και της Σαρδηνίας, οι οποίες υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας για το σύνολο της αποστάσεως), το Δικαστήριο — αποφαινόμενο επί του ερωτήματος, που υποβλήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως αυτής, αν τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν μια τέτοια φορολογική επιβάρυνση ή αν η φορολόγηση αυτή αποκλείεται κατά την οδηγία περί φόρου προστιθεμένης αξίας — διαπίστωσε μόνο ότι η οδηγία, και ειδικότερα το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β, δεν περιορίζει κατά κανένα τρόπο την *ελευθερία* των κρατών μελών να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής τους νομοθεσίας πέραν των εδαφικών τους ορίων αυτών καθαυτά (πράγμα το οποίο και αυτό σημαίνει ότι παρέχεται στα κράτη μέλη αυτή η δυνατότητα, αλλά ότι δεν τους επιβάλλεται σχετική υποχρέωση).

9. Θα ήθελα — υπό τύπον παρενθέσεως — να προσθέσω ότι το γεγονός ότι το γερμανικό κείμενο της αποφάσεως, σε άλλο σημείο, αναφέρει « Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen *sind* (...) » δεν έχει, προφανώς, καμία σημασία, δεδομένου ότι η ευρύτερη αυτή διατύπωση

3 — ΕΕ ειδ. έκδ. 01/002, σ. 64.

4 — Απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, Günter Berkholz κατά Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (168/84, Συλλογή 1985, σ. 2251).

5 — Απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Συλλογή 1986, σ. 231).

οφείλεται αναμφιβόλως σε μεταφραστικό σφάλμα, όπως προκύπτει από τη σύγκριση με το ιταλικό κείμενο (γλώσσα της διαδικασίας ήταν η ιταλική) και με το γαλλικό κείμενο («nel caso trasporti suddetti, che *possono* essere considerati come trasporti puramente interni...»· «dans l' hypothèse de tels transports qui *peuvent* être considérés comme des transports purement internes...»).

10. 3) Παρατηρείται, ωστόσο, — και αυτός είναι εξάλλου ο λόγος για τον οποίο οι αποφάσεις αυτές δεν θα πρέπει να αγνοηθούν τελείως στο πλαίσιο της εξετάσεως της υπό κρίση υποθέσεως — ότι, στην υπόθεση 168/84, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι ο *ρόλος* του εν λόγω *άρθρου 9* της οδηγίας συνίσταται «στη θέσπιση μιας ορθολογικής οριοθέτησης των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών που ρυθμίζουν τον φόρο προστιθεμένης αξίας» (πράγμα το οποίο επιτρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν χρειάζεται να δοθεί διασταλτική ερμηνεία στην ισχύουσα διατύπωση του άρθρου αυτού, καθόσον πρόκειται απλώς για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας), και ότι στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται επίσης για παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εκτός του χώρου που ανήκει στην εδαφική κυριαρχία των κρατών μελών «*επί πλοίων θαλάσσης που υπάγονται στη δικαιοδοσία τους*» (πράγμα το οποίο μάλλον οδηγεί σε σχετικοποίηση της αρχής της εδαφικότητας, επί της οποίας επέμειναν τόσο πολύ η Γαλλία και η Ισπανία).

11. Η απόφαση της υπόθεση 283/84 επίσης εφιστά την προσοχή (όπως εξάλλου και απόφαση στην υπόθεση 51/88[6]) στον ρόλο του άρθρου 9 της οδηγίας, το οποίο αποσκοπεί στην οριοθέτηση των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών περί φόρου προστιθεμένης αξίας προς αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιοτήτων σε περίπτωση κατά την οποία η παροχή υπηρεσιών ενδέχεται να συνδέεται με την έννομη τάξη περισσοτέρων κρατών μελών.

12. Το Δικαστήριο τόνισε, εξάλλου, ότι δεν τίθεται ζήτημα συγκρούσεως αρμοδιοτήτων όταν το πλοίο που διενεργεί τη μεταφορά συνδέει δύο σημεία του ιδίου κράτους και κατά τον πλου του, έστω και αν αυτός πραγματοποιείται εν μέρει εκτός του εθνικού χώρου, δεν διασχίζει χώρο υπαγόμενο στην εθνική κυριαρχία άλλου κράτους. Συνεπώς, στις περιπτώσεις τέτοιων μεταφορών, οι οποίες μπορούν να θεωρηθούν ως αμιγώς εσωτερικές μεταφορές, ο καθορισμός του *κατά τόπον πεδίου εφαρμογής* του φόρου προστιθεμένης αξίας πρέπει να γίνεται με γνώμονα τους βασικούς κανόνες των *άρθρων 2 και 3* της οδηγίας και όχι το άρθρο 9. Από αυτό συνάγεται ότι, για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς, της οποίας το αντικείμενο δεν εμπίπτει καθόλου στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β, επί της διατυπώσεως του οποίου επέμεινε ιδιαίτερα ο εκπρόσωπος του Βασιλείου της Ισπανίας, πρέπει να ληφθούν μάλλον υπόψη οι γενικοί κανόνες της Συνθήκης περί του κατά τόπον πεδίου εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου.

13. Εξάλλου, από τις αποφάσεις αυτές, ακριβώς επειδή τονίζουν ότι τα κράτη μέλη είναι *ελεύθερα* να φορολογούν τις πράξεις που διενεργούνται στα διεθνή ύδατα, εύκολα καταδεικνύεται ότι η επιχειρηματολογία την οποία η γαλλική κυβέρνηση αρύεται από το διεθνές δίκαιο, σχετικά με τα όρια της εθνικής κυριαρχίας, δεν έχει ιδιαίτερο βάρος.

14. 4) Αν από τις προαναφερθείσες αποφάσεις συνάγεται σαφώς ότι δεν πρέπει να δοθεί προτεραιότητα στην αρχή της εδαφικότητας, στην οποία η Γαλλία και η Ισπανία προσδίδουν τόση σημασία, για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης, το συμπέρασμα αυτό, το οποίο είναι σημαντικό στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, μπορεί να συναχθεί και με αναφορά σε

6 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 1989, Hamann (51/88, Συλλογή 1989, σ. 767).

άλλες αποφάσεις, οι οποίες αναφέρουν ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι αρχές της Συνθήκης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και όσον αφορά δραστηριότητες που ασκούνται εκτός του εδάφους στο οποίο εφαρμόζεται η Συνθήκη και ότι, επομένως, το πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπερβολικά στενά.

15. Υπενθυμίζω εδώ, αφενός, την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 167/73 [7], στην οποία αναφέρεται ότι η διάταξη του γαλλικού κώδικα ναυτικού εργατικού δικαίου η οποία ορίζει ότι το προσωπικό των πλοίων πρέπει, σε ορισμένη αναλογία, να έχει γαλλική υπηκοότητα είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 48 της Συνθήκης και με τον σχετικό με το θέμα αυτό κανονισμό (ΕΟΚ) 1612/68 [8]. Αν στην απόφαση αυτή τονίζεται ότι οι θαλάσσιες μεταφορές διέπονται από τους γενικούς κανόνες της Συνθήκης και ότι αυτό συνεπάγεται απαγόρευση των διακρίσεων όσον αφορά την πρόσβαση στην απασχόληση και τους *όρους εργασίας*, δύσκολα μπορεί να υποστηριχθεί ότι ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται μόνον όταν τα πλοία τα οποία υπάγονται στον εν λόγω κώδικα βρίσκονται εντός των χωρικών υδάτων των κρατών μελών.

16. Η αρχή σύμφωνα με την οποία η προσωρινή άσκηση δραστηριοτήτων (εν προκειμένω η μεταφορά διά των διεθνών υδάτων) δεν αρκεί προκειμένου να αποκλειστεί η εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου (στην περίπτωση αυτή, η οδηγία περί φόρου προστιθεμένης αξίας), εφόσον η εν λόγω διαστηριότητα διατηρεί επαρκώς στενό σύνδεσμο με το έδαφος της Κοινότητας (εδώ, τον λιμένα αναχωρήσεως και τον λιμένα αφίξεως, οι οποίοι βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος), επιβεβαιώνεται με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 237/83 [9]. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι η κοινοτική κοινωνική νομοθεσία είχε εφαρμογή στις δραστηριότητες τις οποίες εργαζόμενος υπήκοος κράτους μέλους ασκούσε σε *τρίτη χώρα* για λογαριασμό επιχειρήσεως άλλου κράτους μέλους.

17. Αναφέρομαι, αφετέρου, στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 9/88 [10] (η οποία αφορούσε το ζήτημα κατά πόσον για πορτογάλο εργαζόμενο, απασχολούμενο επί πλοίου υπό ολλανδική σημαία, μπορούσε να ισχύσει, όσον αφορά την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, η κοινοτική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως). Θεωρώ ιδιαίτερα σημαντικό το ότι, στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο — αναφερόμενο στη νομολογία σύμφωνα με την οποία οι επαγγελματικές δραστηριότητες που ασκούνται εκτός κοινοτικού εδάφους μπορούν να θεωρηθούν ως δραστηριότητες ασκούμενες από εργαζομένους απασχολούμενους στο έδαφος κράτους μέλους όταν υφίσταται επαρκώς στενός σύνδεσμος με το εν λόγω έδαφος — αποφάνθηκε ότι ένας πορτογάλος υπήκοος, απασχολούμενος επί πλοίου υπό ολλανδική σημαία, πρέπει να θεωρείται ως απασχολούμενος στο έδαφος κράτους μέλους, εφόσον υφίστανται επαρκείς δεσμοί με το έδαφος αυτό (οι οποίοι εκτιμώνται λαμβανομένων υπόψη του λιμένος νηολογήσεως του πλοίου, της έδρας της εφοπλιστικής εταιρίας στην Ολλανδία, της προσλήψεως του εργαζομένου στις Κάτω Χώρες, της υπαγωγής του στο ολλανδικό καθεστώς κοινωνικής ασφαλίσεως και της υπαγωγής του στην ολλανδική νομοθεσία όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος).

18. 5) Αν η συλλογιστική που συνάγεται από την προαναφερθείσα νομολογία (όσον αφορά τη σχετικοποίηση της αρχής της εδαφικότητας και τη δέουσα ερμηνεία του κατά τόπον πεδίου εφαρμογής των κανόνων της Συνθήκης) αναιρεί την άποψη που διατυπώνουν η

7 — Απόφαση της 4ης Απριλίου 1974, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Γαλλικής Δημοκρατίας (167/73, Rec. 1974, σ. 359).

8 — ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33.

9 — Απόφαση της 12ης Ιουλίου 1984, SARL Prodest κατά Caisse primaire d'assurance maladie de Paris (237/83, Συλλογή 1984, σ. 3153).

10 — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1989, Mario Lopes da Veiga κατά Staatssecretaris van Justitie (9/88, Συλλογή 1989, σ. 2989).

Γαλλική Δημοκρατία και το Βασίλειο της Ισπανίας όσον αφορά την ερμηνεία της οδηγίας περί του φόρου προστιθεμένης αξίας, το ότι η ορθή θέση είναι η θέση που υποστηρίζει η Επιτροπή επιβεβαιώνεται και από ορισμένα άλλα επιχειρήματα.

19. α) Σχετικά, δεν αναφέρομαι τόσο στο γεγονός — ασφαλώς, επίσης ενδιαφέρον, το οποίο επικαλέστηκε η Επιτροπή — ότι, κατά τη δεκάτη έκτη συνεδρίαση της Συμβουλευτικής Επιτροπής Φόρου Προστιθεμένης Αξίας, η πολύ μεγάλη πλειονότητα των αντιπροσωπιών εκφράστηκε υπέρ της φορολογήσεως των παροχών υπηρεσιών μεταφοράς, όπως αυτές που αποτελούν το αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως. Πράγματι, αυτό οφείλεται σε καθαρά πρακτικούς λόγους — πράγμα που αναγνώρισε η Επιτροπή και τόνισε ρητώς η Γαλλία· ωστόσο, η άποψη αυτή δεν κατέστη επιτακτικός νομικός κανόνας.

20. β) Αντιθέτως, σημασία έχει, νομίζω, ο *σκοπός της εναρμονίσεως* τον οποίο επιδιώκει η οδηγία 77/388, η οποία αποσκοπεί επίσης — όπως προκύπτει και από τον τίτλο της οδηγίας — στην καθιέρωση ομοιόμορφης φορολογικής βάσης.

21. Εχοντας αυτό κατά νουν — και θα πρέπει συναφώς να μη λησμονείται ότι, όπως ορθώς υπογράμμισε η Επιτροπή, πρόκειται για πλήρη εναρμόνιση και ότι όλες οι απαλλαγές (όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση στην υπόθεση 235/85 [11]) πρέπει να είναι « ρητές και ακριβείς » (σκέψη 19) —, αναγκαστικώς καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι θα ήταν ασυμβίβαστο προς τους σκοπούς αυτούς (όπως ήδη έχει λεχθεί στις προτάσεις στην υπόθεση 283/84) να διαφέρει η μέθοδος επιβολής του φόρου αναλόγως του αν η μεταφορά μεταξύ δύο σημείων εντός ενός και του αυτού κράτους πραγματοποιείται οδικώς ή δια θαλάσσης και, στην τελευταία αυτή περίπτωση, αναλόγως του αν η μεταφορά διενεργείται εντός των χωρικών υδάτων ή πέραν της ζώνης των δώδεκα μιλίων (πράγμα το οποίο, εξάλλου, είναι αναμφισβήτητα δύσκολο να ελεγχθεί και, ως εκ τούτου, δεν συμβιβάζεται με την ιδέα της δεκάτης εβδόμης αιτιολογικής σκέψεως της οδηγίας, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται η απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου και η αποτροπή των περιπτώσεων φοροαποφυγής). Ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι οι σκέψεις αυτές έχουν μικρή σημασία όσον αφορά τις μεταφορές προς την Κορσική, η σημασία τους είναι πάντως αναμφισβήτητη όσον αφορά άλλες περιπτώσεις που μπορούν κάλλιστα να υπάρξουν σε ορισμένα κράτη μέλη και, επομένως, φαίνεται δικαιολογημένο να λαμβάνονται οι σκέψεις αυτές υπόψη κατά την ερμηνεία της οδηγίας, εφόσον η οδηγία αυτή έχει γενική εφαρμογή. Κατά συνέπεια, είναι πράγματι λογικό να γίνει δεκτό ότι η οδηγία διέπεται από την αρχή ότι οι μεταφορές που διενεργούνται μεταξύ δύο σημείων ενός και του αυτού κράτους, χωρίς σταθμό σε ξένα εδάφη, πρέπει να θεωρούνται ως παροχές υπηρεσιών μεταφοράς πραγματοποιούμενες στο εσωτερικό της χώρας.

22. γ) Στα ανωτέρω προστίθενται, εξάλλου, και τα συμπεράσματα που μπορούν να συναχθούν από την *Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως* και των προσαρμογών των Συνθηκών — που ισχύει για την Ισπανία και την Πορτογαλία.

23. Ως προς το θέμα αυτό, η Επιτροπή, ως γνωστόν, επικαλέστηκε, αφενός, το σημείο V, « Φορολογικά », του παραρτήματος I, δυνάμει του οποίου στο άρθρο 15 της οδηγίας 77/388 προστίθεται ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία μπορεί *να εξομοιώσει προς διεθνείς μεταφορές* τις θαλάσσιες και εναέριες μεταφορές μεταξύ των νήσων που αποτελούν τις αυτόνομες περιοχές των Αζορών και της Μαδέρας καθώς και μεταξύ αυτών και της ηπειρωτικής χώρας. Η Επιτροπή επέστησε, αφετέρου, την προσοχή στο άρθρο 374 της ιδίας Πράξεως, σύμφωνα με

11 — Απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Βασιλείου των Κάτω Χωρών (235/85, Συλλογή 1987, σ. 1471).

το οποίο η ανωτέρω συμπληρωματική διάταξη δεν θίγει το ποσό των εσόδων που οφείλονται υπό τύπον ιδίων πόρων προερχομένων από τον φόρο προστιθεμένης αξίας.

24. Επομένως, θα πρέπει όντως να συμπεράνουμε ότι όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη, θεσπίζοντας τις διατάξεις αυτές, ορμήθηκαν από την ιδέα ότι οι εν λόγω μεταφορές αποτελούν, από της πλευράς της οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας, εθνικές μεταφορές οι οποίες υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Πράγματι, αν ήταν σαφές ότι στην οδηγία προσήκει η ερμηνεία που προτείνουν η Γαλλία και η Ισπανία (δηλαδή ότι τα κράτη μέλη είναι *ελεύθερα* να φορολογούν ή όχι τις εν λόγω μεταφορές), η συμπληρωματική διάταξη που περιέχεται στην Πράξη Προσχωρήσεως δεν θα ήταν αναγκαία, ή θα μπορούσε να έχει αποφασιστεί ότι η διάταξη αυτή θα αφορούσε μόνο την εξομοίωση των μεταφορών που διενεργούνται εντός των χωρικών υδάτων προς διεθνείς μεταφορές — πράγμα το οποίο αποτελεί απάντηση στην προφορική παρατήρηση της ισπανικής κυβερνήσεως, ότι η συμπλήρωση του άρθρου 15 ήταν απαραίτητη διότι έπρεπε να επιβληθεί φόρος και όσον αφορά τις αποστάσεις που διανύονται εντός των χωρικών υδάτων.

25. Κατά τη γνώμη μου, στην ανάλυση αυτή δεν μπορεί επίσης να αντιταχθεί το επιχείρημα ότι οι ειδικές αυτές διατάξεις της Πράξεως Προσχωρήσεως αποσκοπούν στην επίλυση ιδιαιτέρων δυσκολιών που συνδέονται με την προσχώρηση ορισμένου κράτους μέλους και ότι, επομένως, δεν μπορούν από τις διατάξεις αυτές να συναχθούν γενικότερα συμπεράσματα. Όταν — όπως συνέβη με το σημείο V του παραρτήματος I της Πράξεως Προσχωρήσεως όσον αφορά το άρθρο 15 της οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας — αποφασίζεται η συμπλήρωση ή η τροποποίηση ενός ισχύοντος συστήματος, αυτό αποκαλύπτει — εμμέσως — πώς πρέπει να γίνεται αντιληπτό το σύστημα αυτό όσον αφορά ένα συγκεκριμένο σημείο· δηλαδή, πρόκειται, κατά κάποιον τρόπο, για αυθεντική ερμηνεία ισχυόντων κανόνων και όχι απλώς για επίλυση ενός συγκεκριμένου προβλήματος που ανακύπτει λόγω της προσχωρήσεως.

26. Εξάλλου, προκειμένου για το προαναφερθέν άρθρο 374 της Πράξεως Προσχωρήσεως, δεν αντιλαμβάνομαι για ποιο λόγο μονο στην Πορτογαλία έπρεπε να επιβληθεί η υποχρέωση καταβολής των εσόδων από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς προς τους εν λόγω τόπους. Λαμβανομένων υπόψη των σημαντικών αποστάσεων οι οποίες χωρίζουν την ηπειρωτική χώρα από τις νήσους που αποτελούν μέρος του εδάφους του εν λόγω κράτους, καθώς και των οικονομικών δυνατοτήτων του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, θα μπορούσε αναμφισβήτητα να αναμένεται μάλλον η πρόβλεψη απαλλαγής από τον φόρο.

27. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή ασφαλώς δεν πρόκειται για επίλυση ενός ιδιαιτέρου προβλήματος αλλά, αντιθέτως, πρόκειται μάλλον για διευκρίνιση μιας αρχής η οποία ισχύει γενικώς για όλα τα κράτη μέλη.

28. 6) Είμαι, επομένως, της γνώμης ότι, κατόπιν ορθολογικής εκτιμήσεως των καταλλήλων στοιχείων, πρέπει να γίνει αναγκαστικά δεκτό ότι η Επιτροπή προέβαλε τα καλύτερα επιχειρήματα προς στήριξη της απόψεώς της. Συνεπώς, η οδηγία περί φόρου προστιθεμένης αξίας επιβάλλει την φορολόγηση του συνόλου της μεταφοράς μεταξύ ηπειρωτικής Γαλλίας και Κορσικής, απαλλαγή δε από τον φόρο είναι δυνατή μόνο κατ' εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β, και του παραρτήματος ΣΤ της οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας (διατάξεων στις οποίες η Γαλλία είχε — ως γνωστόν — την πρόθεση να στηριχθεί μόνον όσον αφορά τη μεταφορά στο εσωτερικό της αιγιαλίτιδας ζώνης).

29. Κατά συνέπεια, είναι επίσης σαφές (στην πραγματικότητα δεν υπήρξε αμφισβήτηση ως προς το σημείο αυτό) ότι η Γαλλία πρέπει να προβεί στους αναγκαίους υπολογισμούς προκειμένου να καθορίσει τους ιδίους πόρους που

οφείλονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας κατά τον κανονισμό 2892/77 και να τους θέσει στη διάθεση της Επιτροπής.

30. Επειδή, όμως, αυτό δεν συνέβη, παρά την όχληση εκ μέρους της Επιτροπής, είναι επίσης σαφές ότι οφείλονται τόκοι σύμφωνα με το άρθρο 11 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2891/77. Η καθυστερημένη εγγραφή σε πίστωση του λογαριασμού της Επιτροπής αρκεί, ως γνωστόν, για να γεννηθεί οφειλή τόκων υπερημερίας. Αντιθέτως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν έχει σημασία η αιτία της καθυστερήσεως της εγγραφής (βλέπε απόφαση στην υπόθεση 303/84 [12]), και ειδικότερα το ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν συμμερίζεται τη νομική άποψη της Επιτροπής (υπόθεση 93/85 [13]), δηλαδή — όπως τονίστηκε στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως — το ότι στηρίχθηκε καλοπίστως σε διαφορετική ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου.

Γ — Συμπέρασμα

31. 7) Κατά συνέπεια, η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτή και το Δικαστήριο να προβεί στις διαπιστώσεις που αποτελούν το αντικείμενο των αιτημάτων της. Επιπλέον, σύμφωνα με τα αιτήματα της Επιτροπής, η Γαλλική Δημοκρατία πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

12 — Απόφαση της 20ής Μαρτίου 1986, Επιτροπή κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας (303/84, Συλλογή 1986, σ. 1171).

13 — Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1986, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (93/85, Συλλογή 1986, σ. 4011).