Υπόθεση 107/84

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
κατά
Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας

« ΦΠΑ — Απαλλαγή των παροχών που πραγματοποιούνται για τις ταχυδρομικές υπηρεσίες »

Περίληψη

Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Απαλλαγές που προβλέπει η έκτη οδηγία — Απαλλαγή των παροχών που πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες — Επέκταση στις παροχές που πραγματοποιούνται από άλλους οργανισμούς για λογαριασμό των δημοσίων ταχυδρομικών υπηρεσιών — Δεν χωρεί

(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, άρθρο 13, Α, 1, α))

Το άρθρο 13, τίτλος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, απαλλάσσει από το φόρο προστιθέμενης αξίας τις παροχές που πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες υπό οργανική έννοια και όχι τις παροχές που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των υπηρεσιών αυτών από άλλους οργανισμούς.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MARCO DARMON
της 5ης Ιουνίου 1985 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Ποια είναι η σημασία της έκφρασης « prestations des services publics postaux » που χρησιμοποιείται στη γαλλική έκδοση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), (στο εξής: άρθρο 13 Α 1 α)) της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών... (στο εξής: η έκτη οδηγία);

α) Περιλαμβάνει μόνο τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται *από* τις δημόσιες

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

ταχυδρομικές υπηρεσίες κράτους μέλους ή μήπως αφορά και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για *λογαριασμό* των υπηρεσιών αυτών προς εκπλήρωση της αποστολής τους;

β) Οι δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες καθορίζονται βάσει του *φορέα* που ασκεί την ταχυδρομική δραστηριότητα ή βάσει της ίδιας της *δραστηριότητας* αυτής;

Αυτά τα ερωτήματα φαίνεται να θέτει η προσφυγή που άσκησε η Επιτροπή κατά της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας βάσει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Το άρθρο 4, σημείο 7, του γερμανικού νόμου « Umsatzsteuergesetz » (νόμου περί φόρων κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) της 26ης Νοεμβρίου 1979 ορίζει ότι:

« από τις πράξεις που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 1, εδάφιο 1, ψηφία 1 έως 3 (του UStG), απαλλάσσονται από το φόρο:

...

7) Οι παροχές που πραγματοποιούνται δυνάμει του νόμου από τις επιχειρήσεις μεταφορών για το Deutsche Bundespost ».

Δυνάμει αυτής της διατάξεως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απαλλάσσει από το φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τις μεταφορές ταχυδρομικών επιστολών, δεμάτων ή εγγράφων, τις οποίες πραγματοποιούν οι ομοσπονδιακοί σιδηρόδρομοι (Deutsche Bundesbahn), ή η αεροπορική εταιρία Lufthansa, καθώς και ορισμένες ιδιωτικές σιδηροδρομικές επιχειρήσεις δυνάμει συμβάσεων που έχουν συνάψει με το Deutsche Bundespost (στο εξής: το Bundespost). Οι μεταφορές αυτές πραγματοποιούνται για λογαριασμό του Bundespost έναντι συμψηφισμού ή αμοιβής. Υπογραμμίζεται ότι οι πιο πάνω επιχειρήσεις μεταφορών είναι υποχρεωμένες να εκτελούν τις μεταφορές αυτές βάσει του ομοσπονδιακού νόμου περί ταχυδρομείων (Postgesetz, άρθρο 4, παράγραφος 2) και του νόμου περί εναερίων μεταφορών (άρθρο 21, παράγραφος 4). Αυτές ακριβώς οι παροχές υπηρεσιών, τις οποίες η Επιτροπή χαρακτηρίζει ως « input », απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

Οι υπηρεσίες της Επιτροπής θεώρησαν ότι το άρθρο 4, σημείο 7, του UStG δεν είναι σύμφωνο με τις διατάξεις του άρθρου 13 Α 1 α) της οδηγίας. Υπό τον κοινό για τις διάφορες διατάξεις του άρθρου 13 τίτλο « απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας », η διάταξη αυτή ορίζει ότι:

« Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

α) τις παροχές υπηρεσιών και τις παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, εξαιρέσει της μεταφοράς προσώπων και των τηλεπικοινωνιών·

... ».

2. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαριθμεί περιοριστικώς τις περιπτώσεις απαλλαγής κατά παρέκκλιση από την αρχή που διατυπώνεται στο άρθρο 2, σύμφωνα με την οποία οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών υπόκεινται γενικώς στο ΦΠΑ. Επομένως, εφόσον το άρθρο 13 Α 1 α) εισάγει εξαίρεση, πρέπει να ερμηνεύεται *στενώς*. Εφόσον ο τίτλος του άρθρου 13 Α αναφέρεται στην απαλλαγή *ορισμένων* δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, μπορούν να απαλλαγούν από το φόρο μόνο οι δραστηριότητες που απαριθμεί και όχι δραστηριότητες του αυτού τύπου. Έτσι, κατ' εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 5, εδάφιο 3, και του Παραρτήματος Δ, σημείο 2, υπόκειται στο ΦΠΑ η διανομή ύδατος, φωταερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας.

Η Επιτροπή προτείνει να δοθεί στην έννοια των δημοσίων ταχυδρομικών υπηρεσιών ερμηνεία αναγόμενη, βάσει οργανικού κριτηρίου, στο φορέα. Κατά την άποψή της, πρέπει να υιοθετηθεί αυτόνομη κοινοτική έννοια, η οποία να καλύπτει μόνο τους γνωστούς κρατικούς ταχυδρομικούς φορείς, δηλαδή εν προκειμένω αποκλειστικά και μόνο το Bundespost, και σε καμία περίπτωση τις επιχειρήσεις που εργάζονται για λογαριασμό του Bundespost.

Μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται *απευθείας* από τους φορείς αυτούς μπορούν να απαλλαγούν από το ΦΠΑ, και όχι οι υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους για λογαριασμό των φορέων αυτών.

Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αντικρούει τα επιχειρήματα της Επιτροπής στηριζόμενη ουσιαστικά σε ερμηνεία « λειτουργικού χαρακτήρα », η οποία βασίζεται σε ουσιαστικό κριτήριο. Όλες οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται *απευθείας* ή *εμμέσως* από το ταχυδρομείο αποτελούν παροχές υπηρεσιών των δημοσίων ταχυδρομικών υπηρεσιών. Όποιος και αν είναι ο εκτελών, ο ίδιος ο δημόσιος ταχυδρομικός οργανισμός ή οι επιχειρήσεις που ενεργούν για λογαριασμό του, οι υπηρεσίες μεταφοράς ταχυδρομικών επιστολών πρέπει να θεωρούνται ως δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Όπως καταδεικνύει ο τίτλος του άρθρου 13 Α, η οδηγία αποβλέπει στην προνομιακή φορολογική μεταχείριση των δραστηριοτήτων αυτών.

Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι αν η έκφραση « öffentliche posteinrichtungen » που χρησιμοποιείται στη γερμανική έκδοση του άρθρου 13 Α 1 α συνηγορεί υπέρ του οργανικού κριτηρίου, ο όρος « services publics » που χρησιμοποιεί η γαλλική διατύπωση έχει διττή σημασία, αναγόμενη συγχρόνως στο φορέα και τη λειτουργία. Και ο γερμανικός όρος μπορεί να εκληφθεί υπό ευρύτερη έννοια.

Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, κρίνοντας ότι η γραμματική ερμηνεία δεν επιτρέπει πρόκριση μιας από τις απόψεις αυτές, προτείνει να επιχειρηθεί συστηματική και τελολογική ερμηνεία με αναφορά στο περιεχόμενο των άρθρων 4, παράγραφος 5, και 13 Α της οδηγίας, δεδομένου ότι η τελευταία δεν περιλαμβάνει ρητή σχετική αιτιολογική σκέψη. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, τα άλλα στοιχεία β) μέχρι ιζ) του άρθρου 13 Α αφορούν σύνολο υλικών *δραστηριοτήτων*, δημοσίων ή ιδιωτικών, που καθορίζονται βάσει του σκοπού που επιδιώκουν. Το άρθρο 4, παράγραφος 5, εξαρτά τη θεσπιζόμενη απαλλαγή υπέρ των δημοσίων υπηρεσιών, όχι από προϋποθέσεις νομικής οργανώσεως αλλά από την άσκηση συγκεκριμένων υλικών δραστηριοτήτων. Τελικά, οργανισμοί δημοσίου δικαίου είναι όλα τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή οι « παραχωρημένες δημόσιες υπηρεσίες » που ασκούν δραστηριότητα δημόσιας εξουσίας ή γενικού συμφέροντος και ανταποκρίνονται έτσι, κατά ευρεία αντίληψη, στην έννοια της άσκησης δημόσιας εξουσίας. Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει κατ' αυτόν τον τρόπο την έννοια της δημόσιας διοίκησης (υπόθεση 149/79, Επιτροπή κατά Βελγίου, απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 1980, Rec. σ. 3881).

Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συνάγει από τα ανωτέρω δύο συμπεράσματα.

Αφενός, μόνο ο ευρύς ορισμός της έννοιας της δημόσιας υπηρεσίας, ο οποίος περιλαμβάνει συγχρόνως και την άμεση και την έμμεση διοίκηση, επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρήσουν την ελευθερία να οργανώνουν τις εσωτερικές δομές τους σύμφωνα με τους κανόνες του διεθνούς και του ευρωπαϊκού δικαίου και εξασφαλίζει την τήρηση της αρχής της ισότητας των κρατών μελών ως προς τις οικονομικές επιβαρύνσεις.

Αφετέρου, οι δραστηριότητες του Bundespost εμπίπτουν στην έννοια της δημόσιας αρχής όπως εκλαμβάνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 5, τελευταίο εδάφιο. Το άρθρο 13 Α 1 α) δεν θα είχε λόγο υπάρξεως αν το πεδίο εφαρμογής του δεν καθιστούσε ευρύτερο το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 5.

Οι ομοσπονδιακοί σιδηρόδρομοι και η Lufthansa δεν ενεργούν μόνο για λογαριασμό του Bundespost αλλά, λόγω του ότι έχουν νομική υποχρέωση να παρέχουν υπηρεσίες στο Bundespost, εντάσσονται στις ταχυδρομικές υπηρεσίες, υπό στενή έννοια και ασκούν « έμμεση ταχυδρομική δραστηριότητα ». Οι δραστηριότητες αυτές πρέπει, επομένως, να απαλλάσ-

σονται από το ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13 Α 1 α).

Η Επιτροπή, προβάλλοντας το γεγονός ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν προτείνει κανένα ορισμό της έννοιας « υλική ταχυδρομική δραστηριότητα », εμμένει στα επιχειρήματά της, σύμφωνα με τα οποία το άρθρο 13 Α 1 α) θεσπίζει σειρά εξαιρέσεων και πρέπει, επομένως, να ερμηνεύεται βάσει του ίδιου του περιεχομένου του, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 4, παράγραφος 5, εδάφιο 4. Υποστηρίζει ότι το άρθρο 4 της οδηγίας δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να θεωρηθούν οι δημόσιοι σιδηρόδρομοι και οι δημόσιες αεροπορικές εταιρίες ως έμμεσες ταχυδρομικές υπηρεσίες, προκειμένου να επανενταχθούν στη συνέχεια στις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες υπό την έννοια του άρθρου 13 Α 1 α). Η αναζήτηση κοινοτικής έννοιας των υπηρεσιών αυτών, η οποία να ερμηνεύεται κατά τρόπο αυτόνομο, συνεπάγεται αναφορά όχι στη δραστηριότητα αλλά στο φορέα.

3. Για την επίλυση της διαφοράς, πρέπει καταρχάς να εξεταστεί πώς εντάσσονται οι ερμηνευτέες διατάξεις στο σύστημα που θεσπίζει η οδηγία.

Το άρθρο 2 της οδηγίας καθιερώνει την ακόλουθη γενική αρχή: όλες « οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή » υπόκεινται στο ΦΠΑ.

Το άρθρο 4, παράγραφος 5, εδάφιο 1, θεσπίζει την ακόλουθη γενική εξαίρεση:

« Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις. »

Από αυτό έπεται ότι οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν υπόκεινται καταρχήν στο ΦΠΑ.

Τα δύο επόμενα εδάφια του ίδιου άρθρου ορίζουν, εντούτοις, ότι υπόκεινται στο ΦΠΑ

— οι δραστηριότητες των προαναφερθέντων οργανισμών που είναι δυνατό να οδηγήσουν σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού·

— οι παροχές δημοσίων οργανισμών για ορισμένες δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ της οδηγίας (εδάφιο 3), όπως π.χ. η μεταφορά αγαθών, η μεταφορά προσώπων ή οι τηλεπικοινωνίες.

Το τέταρτο και τελευταίο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, διευκρινίζει τέλος ότι

« τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως δραστηριότητες δημόσιας αρχής, τις δραστηριότητες των προαναφερθέντων οργανισμών, που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 13 και 28» .

Το γενικό σύστημα εμφανίζεται, επομένως, ως εξής:

Στο ΦΠΑ υπόκεινται όλες οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιεί υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος δεν είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου ή δεν ενεργεί στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων που καθορίζονται στο άρθρο 13 Α και Β της οδηγίας. Οι δραστηριότητες αυτές εξομοιώνονται τρόπον τινά προς δραστηριότητες δημοσίας αρχής. Κατά την Επιτροπή, η εξομοίωση αυτή είναι αποτέλεσμα « συμβιβασμού », στον οποίο κατέληξαν τα κράτη μέλη κατά τη σύνταξη του κειμένου της οδηγίας. Έχει, επομένως, εξαιρετικό και εξαντλητικό χαρακτήρα. Απομένει, εντούτοις, να ερμηνευτεί η έκταση εφαρμογής της εξομοίωσης αυτής.

Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, βασιζόμενη στη διαφορά των εκφράσεων « οργανισμοί δημοσίου δικαίου » και « δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες », που χρησιμοποιούνται αντίστοιχα στα άρθρα 4, παράγραφος 5, και 13 Α 1 α), υποστηρίζει ότι οι δύο έννοιες δεν είναι ταυτόσημες.

Ενώ η πρώτη είναι οπωσδήποτε μονοσήμαντη, η δεύτερη, η οποία έχει ληφθεί από το γαλλικό δίκαιο, μπορεί να αναφέρεται είτε στο φορέα είτε στη λειτουργία. Οι διάδικοι προτείνουν διαφορετικές μεθόδους ερμηνείας, η μεν Επιτροπή στηριζόμενη ουσιαστικά στη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 13 Α 1 α), η δε Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μάλλον στην οικονομία του κειμένου.

4. Όπως δέχτηκαν και οι δύο διάδικοι, δεδομένου ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή συμφώνησε στο σημείο αυτό με την άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η ερμηνεία της οδηγίας βάσει της διατυπώσεως του γερμανικού και του γαλλικού κειμένου δεν φαίνεται να αποτελεί την πλέον κατάλληλη μέθοδο προκειμένου να ευρεθεί η σημασία της έκφρασης « δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες ».

Πρέπει, επομένως, να γίνει αναφορά στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη στάση που πρέπει να υιοθετείται όταν, κατά τη διατύπωση ενός κειμένου σε διάφορες γλώσσες, χρησιμοποιούνται διαφορετικοί όροι, κατά τρόπον ώστε να μην είναι δυνατό να εξαχθούν ασφαλή νομικά συμπεράσματα από τη χρησιμοποιούμενη ορολογία.

Πρόσφατα ακόμα, το Δικαστήριο επανέλαβε ότι

« όταν υφίσταται διάσταση μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η επίδικη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και το σκοπό της κανονιστικής ρύθμισης, στοιχείο της οποίας αποτελεί η διάταξη » (υπόθεση 100/84, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, απόφαση της 28ης Μαρτίου 1985, Συλλογή 1985, σ. 1177).

Το Δικαστήριο προτείνει, επομένως, συστηματική και, συγχρόνως, τελολογική ερμηνεία.

Οι αιτιολογικές σκέψεις της έκτης οδηγίας δεν είναι πολύ σαφείς όσον αφορά τους λόγους της απαλλαγής από το φόρο στις περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 13.

Επιδιωκόμενος στόχος είναι η εξ ολοκλήρου από ίδιους πόρους χρηματοδότηση της Κοινότητας. Στους πόρους αυτούς περιλαμβάνονται κυρίως οι προερχόμενοι από το ΦΠΑ που προκύπτουν από την εφαρμογή κοινού συντελεστού επί

« φορολογικής βάσεως καθοριζομένης κατά τρόπο ομοιόμορφο και σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες » (δεύτερη αιτιολογική σκέψη).

Σύμφωνα με την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη,

« ... πρέπει να καταρτισθεί κοινός πίνακας απαλλαγών με σκοπό την *ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη* » (υπογράμμιση δική μου).

Σκοπός, επομένως, της οδηγίας είναι να εξασφαλίζει ίδιους πόρους στην Κοινότητα θεσπίζοντας, με την καθιέρωση ομοιόμορφης φορολογικής βάσεως, όμοιο σύστημα συνεισφοράς για όλα τα κράτη μέλη.

Δεν είναι δυνατό να διαφωνήσουμε με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, όταν η τελευταία, αφού υπενθυμίζει το σκοπό αυτό, υποστηρίζει ότι η οδηγία δεν μπορεί να θίξει την εξουσία που διατηρούν τα κράτη μέλη όσον αφορά την οργάνωση των ταχυδρομικών υπηρεσιών τους. Πράγματι, η οδηγία δεν επιδιώκει εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών στον τομέα των ταχυδρομείων. Αν ίσως έχει έμμεσο προτρεπτικό αποτέλεσμα, δεν περιλαμβάνει, εντούτοις, κανένα αναγκαστικό μέτρο που να θίγει την ελευθερία των κρατών μελών στο θέμα αυτό.

Πρέπει, επιπλέον, να υπενθυμίσω ότι η εκπόνηση των οδηγιών αποτελεί αντικείμενο διαβουλεύσεων και διαπραγματεύσεων, οι οποίες επιτρέπουν σε κάθε κράτος μέλος, πριν από την υιοθέτηση του οριστικού κειμένου, να διατυπώσει τις παρατηρήσεις και επιφυλάξεις που είναι απαραίτητες προκειμένου κάθε χώρα να διατηρήσει τις αρμοδιότητές της.

Υπό την έννοια αυτή, η Επιτροπή παρατηρεί ότι όταν το Συμβούλιο θέσπισε την οδηγία, η

γερμανική κυβέρνηση θα πρέπει να είχε αντιληφθεί τις αναπόφευκτες επιπτώσεις που θα είχε το κείμενο αυτό στην εσωτερική νομοθεσία της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστήριξε εξάλλου, όπως ανέφερα, ότι η έννοια της δημόσιας υπηρεσίας πρέπει να περιλαμβάνει και την έμμεση διοίκηση, ώστε να τηρείται η αρχή της ισότητας των κρατών μελών ως προς τις οικονομικές επιβαρύνσεις.

Ασφαλώς, η υιοθέτηση κοινοτικού ορισμού της έννοιας των « δημοσίων ταχυδρομικών υπηρεσιών » παρουσιάζει το αποφασιστικό πλεονέκτημα ότι αποτρέπει τη δημιουργία ανισοτήτων ως προς τις οικονομικές επιβαρύνσεις. Αν η έκφραση αυτή εκλαμβάνεται υπό την αυτή έννοια σε όλη την Κοινότητα, τότε θα υπάρχει οπωσδήποτε ομοιόμορφη φορολογική βάση του ΦΠΑ και ίση μεταχείριση των κρατών μελών. Δεν είναι όμως βέβαιο ότι η ερμηνεία του άρθρου 13 Α 1 α) προϋποθέτει ακριβή οριοθέτηση της έννοιας της δημόσιας υπηρεσίας.

Πράγματι, εδώ δεν πρόκειται να εξεταστεί αν η ταχυδρομική δραστηριότητα αποβλέπει στο κοινό συμφέρον, πράγμα το οποίο αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την ύπαρξη δημόσιας υπηρεσίας. Κανείς δεν αμφισβητεί ότι η προϋπόθεση αυτή πληρούται εν προκειμένω, ο δε κοινοτικός νομοθέτης όρισε ότι οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στον τομέα αυτό πρέπει να κατατάσσονται μεταξύ των δραστηριοτήτων που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ ως δραστηριότητες γενικού συμφέροντος.

Πρέπει μάλλον να ερωτηθεί αν η έννοια της δημόσιας υπηρεσίας η οποία επιδέχεται διπλή ερμηνεία, είναι, δηλαδή, με άλλα λόγια « δισήμαντη » κατά την έκφραση του προέδρου Odent, αναφέρεται στο φορέα ή αν αναφέρεται στη λειτουργία. Αναφέρεται στο φορέα όταν υποδηλώνει το όργανο που έχει τη διοικητική ευθύνη της υπηρεσίας. Αναφέρεται στη λειτουργία όταν ορίζει αποστολή η οποία έχει χαρακτήρα γενικού συμφέροντος.

Κατά την άποψη της Επιτροπής, η έκφραση αυτή πρέπει να εκληφθεί ως αναφερόμενη στο φορέα: οι συντάκτες της έκτης οδηγίας δεν θέλησαν να απαριθμήσουν τις ταχυδρομικές υπηρεσίες που αφορά το άρθρο 13 Α 1 α), διότι θεώρησαν ότι όλα τα κράτη μέλη γνώριζαν πολύ καλά τις υπηρεσίες αυτές. Πρέπει, επομένως, η έννοια αυτή, για να αποτελέσει κοινοτική έννοια, να περιοριστεί, βάσει οργανικού κριτηρίου, μόνο στους ταχυδρομικούς φορείς δημοσίου δικαίου.

Τα επιχειρήματα αυτά, τα οποία έχουν χαρακτήρα μάλλον αξιώματος παρά αποδείξεως, δεν είναι, μόνα τους, αρκετά πειστικά. Δεν εξηγούν γιατί οι όροι τους οποίους χρησιμοποιούν τα άρθρα 4, παράγραφος 5, και 13 Α 1 α) είναι διαφορετικοί.

Ο κρατικός χαρακτήρας της δημόσιας υπηρεσίας, στον οποίο στηρίζεται το οργανικό κριτήριο που προτείνει η Επιτροπή, είναι δυνατό να ανατραπεί. Πράγματι, στην υπόθεση 41/83 (Ιταλική Δημοκρατία κατά Επιτροπής, απόφαση της 20ής Μαρτίου 1985, Συλλογή 1985, σ. 880), το Δικαστήριο δέχτηκε ότι ορισμένοι ταχυδρομικοί οργανισμοί δημοσίου δικαίου, στη συγκεκριμένη περίπτωση οι British Telecommunications, μπορούν κάλλιστα να ιδιωτικοποιηθούν.

Το οργανικό κριτήριο, το οποίο προϋποθέτει ότι ο ταχυδρομικός φορέας έχει τη νομική μορφή του οργανισμού δημοσίου δικαίου, δεν επιτρέπει ακριβέστερο προσδιορισμό της έννοιας της δημόσιας υπηρεσίας από ό, τι το λειτουργικό κριτήριο που χρησιμοποιεί η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η οποία παραδέχεται ότι η « υλική δραστηριότητα » του ταχυδρομείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς, και προσφεύγει σε πρόσθετες τυπικές παραμέτρους, όπως οι υποχρεώσεις έναντι του Bundespost, τις οποίες αναθέτει η γερμανική νομοθεσία στις σιδηροδρομικές και αεροπορικές επιχειρήσεις. Δεν πρέπει, επομένως, να περιοριστούμε μεταξύ των δύο εναλλακτικών λύσεων που προτεί-

νονται, δηλαδή της οργανικής θεώρησης, που προτείνει η Επιτροπή, και της υλικής θεώρησης που προτείνει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αλλά, όπως υποδεικνύει η νομολογία του Δικαστηρίου, να αναζητήσουμε τη λύση του προβλήματος που μας απασχολεί σε μία ερμηνεία, η οποία θα παραμένει συγχρόνως πιστή στο γράμμα, την οικονομία και το σκοπό της οδηγίας.

Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας καθορίζει τους υποκειμένους στο ΦΠΑ. Η ιδιότητα του υποκειμένου πηγάζει από την άσκηση μιας από τις δραστηριότητες που καθορίζει η οδηγία. Η νομική μορφή του ασκούντος τη δραστηριότητα δεν έχει σημασία. Ενδιαφέρει μόνο η άσκηση της δραστηριότητας. Η άσκηση μιας από τις δραστηριότητες που καθορίζονται στο άρθρο 2 συνεπάγεται την υπαγωγή στο ΦΠΑ ενώ η άσκηση μιας από τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στα άρθρα 13 και 28 αποκλείει την υπαγωγή στο ΦΠΑ. Ειδικότερα, το άρθρο 13 Α 1 α) αφορά την άσκηση οποιασδήποτε ταχυδρομικής δραστηριότητας, εκτός από τη μεταφορά προσώπων ή τις τηλεπικοινωνίες. Ο ασκών τις δραστηριότητες αυτές απαλλάσσεται από το ΦΠΑ. Δεν ενδιαφέρει η νομική μορφή του οργανισμού που ασκεί τη δραστηριότητα, τη μορφή δε αυτή καθορίζει κάθε κράτος μέλος ελεύθερα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 5, εδάφιο 4. Απλώς, όποιος διατείνεται ότι δεν υπόκειται στο ΦΠΑ, πρέπει να αποδεικνύει ότι εκτελεί *ο ίδιος* την αποστολή της δημόσιας ταχυδρομικής υπηρεσίας.

Η κοινοτική λύση μπορεί, επομένως, να βασιστεί όχι τόσο στον ορισμό της δημόσιας υπηρεσίας, αλλά μάλλον στην έννοια του υποκειμένου στο ΦΠΑ. Τόσο, όμως, η γραμματική ερμηνεία της έκφρασης « *από* τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες » που χρησιμοποιείται στο άρθρο 13 Α 1 α), όσο και ο γενικός ορισμός του υποκειμένου στο ΦΠΑ που περιέχει το άρθρο 4, παράγραφος 1, φανερώνουν ότι η ιδιότητα αυτή προκύπτει αναγκαστικά από την *άμεση* άσκηση δραστηριότητας. Αν γίνει δεκτό ότι η « έμμεση » άσκηση δραστηριότητας η οποία έχει απαλλαγεί από το ΦΠΑ, αναιρεί την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, η έκταση εφαρμογής του κειμένου επεκτείνεται χωρίς νόμιμη δικαιολογία, δεδομένου, ιδίως, ότι το άρθρο 13 αποτελεί παρέκκλιση από την αρχή που θεσπίζει το άρθρο 2.

Η συζήτηση όσον αφορά την έννοια « υλική δραστηριότητα » του ταχυδρομείου παρουσιάζει ενδιαφέρον μόνο προκειμένου να καθοριστεί η έννοια της δημόσιας υπηρεσίας βάσει ουσιαστικού κριτηρίου σε αντίθεση προς το οργανικό κριτήριο. Δεν έχει καμία χρησιμότητα αν γίνει δεκτό ότι εναπόκειται στα κράτη μέλη, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, εδάφιο 4, να καθορίσουν και να οργανώσουν την ταχυδρομική δραστηριότητα.

Η ερμηνεία αυτή αποκαλύπτει επίσης το πρακτικό αποτέλεσμα του άρθρου 13 Α 1 α): το άρθρο 4, παράγραφος 5, εδάφια 1 μέχρι 3, δεν αφορά παρά μόνο τη δραστηριότητα των δημοσίων οργανισμών που ενεργούν ως δημόσιες αρχές. Το εδάφιο 4 της παραγράφου αυτής *εξομοιώνει* προς τις δραστηριότητες αυτές τις δραστηριότητες που μπορούν να ασκηθούν από *άλλους οργανισμούς*. Η ταχυδρομική δραστηριότητα, η οποία συνιστά αποστολή δημόσιας υπηρεσίας, μπορεί να ασκηθεί από οργανισμούς οι οποίοι δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου: *μπορεί* να θεωρηθεί ως προς το ΦΠΑ ως δραστηριότητα δημόσιας εξουσίας υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, εδάφιο 1. Τα πάντα, επομένως, εξαρτώνται από το κατά πόσο ο οργανισμός ο οποίος είναι διά νόμου επιφορτισμένος με την ταχυδρομική δραστηριότητα ή με έναν τομέα της δραστηριότητας αυτής, την ασκεί ο ίδιος.

5. Βεβαίως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι οι Bundesbahn και η Lufthansa έχουν υποχρέωση εκ του νόμου έναντι του Bundespost. Το επιχείρημα που στηρίζεται στην εκ του νόμου υποχρέωση δεν μπορεί να κατισχύσει των διατάξεων της οδηγίας, το άρθρο 6 της οποίας ορίζει ότι η πράξη η οποία συνίσταται σε « εκτέλεση υπηρεσίας... εις εκτέλεση νόμου » θεωρείται ως παροχή

υπηρεσιών. Επιπλέον, ο ίδιος ο UStG ορίζει στην παράγραφο 1, εδάφιο 1, σημείο 1, ότι

« ο χαρακτήρας της πράξεως ως φορολογητέας... δεν αναιρείται όταν

α) η πράξη πραγματοποιείται δυνάμει νόμου ή διοικητικής διατάξεως... »,

και, επομένως, είναι προφανές ότι οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούν η Lufthansa και οι Bundesbahn, υπάγονται, στο θέμα αυτό, σε ευνοϊκό σύστημα, το οποίο παρεκκλίνει από το κοινό εθνικό δίκαιο και αντιβαίνει, εκ πρώτης όψεως, στο προαναφερθέν άρθρο 6 της οδηγίας.

Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατείνεται εξάλλου ότι η Lufthansa και οι Bundesbahn, ενεργώντας για λογαριασμό του Bundespost, αναλαμβάνουν την άσκηση της ίδιας της δραστηριότητάς του. Πρόκειται για « έμμεση κρατική υπηρεσία ».

Το Bundespost είναι τελείως ελεύθερο να οργανώνει τις ταχυδρομικές δραστηριότητές του, όπως αυτό κρίνει. Δεν υπάρχει, όμως, αμφιβολία ότι μπορούσε να αναλάβει το ίδιο τη μεταφορά των ταχυδρομικών επιστολών και δεμάτων. Η ανάθεση της μεταφοράς αυτής σε ορισμένες επιχειρήσεις αποτελεί οπωσδήποτε δικαιολογημένη οικονομική επιλογή, τα όρια της οποίας, όμως, καθορίζονται από τους σκοπούς της οδηγίας: θέσπιση συστήματος ίσης συνεισφοράς μεταξύ των κρατών μελών, εναρμόνιση της φορολογικής βάσης του ΦΠΑ και ανάγκη εξασφαλίσεως ιδίων πόρων στην Κοινότητα. Από αυτά έπεται ότι μπορούν να απαλλαγούν από το ΦΠΑ μόνο οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται *απευθείας* από οργανισμούς, οι οποίοι είναι εκ του νόμου επιφορτισμένοι με την άσκηση της ταχυδρομικής δραστηριότητας.

Οποιαδήποτε άλλη λύση θα είχε ως συνέπεια ότι θα αρκούσε να αποφασίσουν οι οργανισμοί αυτοί να αναθέσουν με υπεργολαβία άλλες δικές τους δραστηριότητες σε διάφορες ιδιωτικές επιχειρήσεις, για να αυξηθούν οι απαλλαγές από το ΦΠΑ, σε διαφορετικούς οικονομικούς τομείς, με κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού στους τομείς αυτούς και μειώσεως των ιδίων πόρων της Κοινότητας. Τίποτε δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να αναθέτουν την ευθύνη της όλης ταχυδρομικής δραστηριότητας σε ιδιωτικές επιχειρήσεις, αλλά, στην περίπτωση αυτή, για να απαλλαγούν από το ΦΠΑ, θα πρέπει οι επιχειρήσεις αυτές να ασκούν *οι ίδιες* την παραχωρημένη δραστηριότητα.

6. Κατά συνέπεια, προτείνω

— να αναγνωριστεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, προβλέποντας, στην παράγραφο 4, εδάφιο 7, του νόμου UStG, απαλλαγή των παροχών τις οποίες πραγματοποιούν για το Bundespost ορισμένες επιχειρήσεις μεταφορών δυνάμει του νόμου UStG, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 5 και 189 της Συνθήκης ΕΟΚ καθώς και από την έκτη οδηγία του Συμβουλίου, 77/388/ΕΟΚ, 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 », και, ειδικότερα, από τα άρθρα 2, 4, παράγραφος 5, και 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της οδηγίας·

— να καταδικαστεί η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα.