ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 15ης Σεπτεμβρίου 2005 *

Στην υπόθεση C-58/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Φεβρουαρίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Antje Köhler

κατά

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, N. Colneric, K. Schiemann (εισηγητή), E. Juhász και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Φεβρουαρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η A. Köhler, εκπροσωπούμενη από τους G. Sinfield, solicitor, H.-W. Schneiders, Steuerberater και C. Küppers, Rechtsanwalt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C.-D. Quassowski, M. Lumma και W.-D. Plessing,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Β. Κυριαζόπουλο, τη Σ. Χαλά και τον Ι. Μπακόπουλο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και K. Gross,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Απριλίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της έννοιας «σταθμός εκτός Κοινότητας» του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), ως έχει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 384, σ. 47, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της A. Köhler και του Finanzamt, σχετικής με τη φορολόγηση των πωλήσεων που πραγματοποίησε η ενδιαφερόμενη στο κατάστημα που διατηρούσε επί κρουαζιερόπλοιου.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 8 της έκτης οδηγία προβλέπει τα εξής:

«1. Ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται:

[...]

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

γ) εφόσον η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται επί πλοίου, αεροπλάνου ή τρένου, και κατά τη διάρκεια του τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας: ο τόπος της αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών.

Για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, νοούνται ως:

— *τμήμα της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται στο εσωτερικό της Κοινότητας*, το τμήμα μεταφοράς το οποίο πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών·

— *τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών*, το πρώτο προβλεπόμενο σημείο επιβίβασης των επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από σταθμό εκτός της Κοινότητας·

— *τόπος άφιξης μεταφοράς επιβατών*, το τελευταίο σημείο αποβίβασης των επιβατών που επιβιβάστηκαν εντός της Κοινότητας, το οποίο προβλέπεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από σταθμό εκτός της Κοινότητας.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

4 Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη περίοδος, του νόμου του 1993 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG), στον φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας στο εσωτερικό της χώρας εξ επαχθούς αιτίας, στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

5 Το άρθρο 3, παράγραφος 6, του UStG έχει ως εξής:

«Η παράδοση πραγματοποιείται στον τόπο όπου βρίσκεται το πράγμα κατά τον χρόνο μεταβιβάσεως του δικαιώματος διαθέσεως.»

6 Το άρθρο 3e, παράγραφος 1, του UStG ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση παραδόσεως πράγματος, το οποίο δεν προορίζεται προς επιτόπου κατανάλωση, επί πλοίου, αεροσκάφους ή αμαξοστοιχίας κατά τη μεταφορά επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ως τόπος παραδόσεως νοείται ο τόπος αναχωρήσεως του οικείου μεταφορικού μέσου επί κοινοτικού εδάφους.»

7 Το άρθρο 3e, παράγραφος 2, του UStG προβλέπει τα εξής:

«Ως μεταφορά επιβατών που διενεργείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, κατά την έννοια της παραγράφου 1, νοείται η μεταφορά ή το τμήμα μεταφοράς το οποίο πραγματοποιείται, χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχωρήσεως και του τόπου αφίξεως του μέσου μεταφοράς των επιβατών. Ως τόπος αναχωρήσεως, κατά την έννοια της πρώτης περιόδου, νοείται το πρώτο προβλεπόμενο σημείο επιβιβάσεως επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας. Ως τόπος αφίξεως, κατά την έννοια της πρώτης περιόδου, νοείται το τελευταίο σημείο αποβιβάσεως επιβατών εντός της Κοινότητας. Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ' επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους 1994, η A. Köhler διατηρούσε κατάστημα επί πλοίου που πραγματοποιούσε κρουαζιέρες οι οποίες αναχωρούσαν από το Κίελο, το Bremerhaven ή το Travemünde (πόλεις της Γερμανίας), περιελάμβαναν ελλιμενισμό σε λιμένες εκτός της Κοινότητας (Νορβηγία, Εσθονία, Ρωσία και Μαρόκο) και κατέληγαν στο Κίελο, στο Bremerhaven ή στη Γένοβα (Ιταλία). Οι κρατήσεις για τα εν λόγω ταξίδια έπρεπε να καλύπτουν το σύνολο της κρουαζιέρας, χωρίς δυνατότητα επιβιβάσεως για πρώτη φορά ή οριστικής αποβιβάσεως κατά τη διάρκειά της. Εντούτοις, προβλεπόταν αποβίβαση με σύντομη διάρκεια για σταθμούς μερικών ωρών ή μιας ημέρας, με σκοπό την πραγματοποίηση τουριστικών επισκέψεων.

9 Το Finanzamt έκρινε ότι οι πωλήσεις στο κατάστημα της A. Köhler έπρεπε να φορολογηθούν για τον λόγο ότι οι τόποι αναχωρήσεως και αφίξεως βρίσκονταν εντός κοινοτικού εδάφους. Η A. Köhler άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Finanzgericht, υποστηρίζοντας ότι, λόγω των σταθμών που πραγματοποιούνταν εκτός κοινοτικού εδάφους, οι εν λόγω πωλήσεις δεν έπρεπε να φορολογηθούν στη Γερμανία.

10 Το Finanzgericht απέρριψε την προσφυγή της. Κατά την άποψή του, η διακοπή της μεταφοράς των επιβατών, μεταξύ των τόπων αναχωρήσεως και αφίξεως, με στάσεις εκτός του εδάφους της Κοινότητας δεν συνεπάγεται ότι οι οικείες πράξεις πραγματοποιήθηκαν εκτός ημεδαπής. Επιπλέον, μόνον οι στάσεις που προορίζονται για την επιβίβαση νέων επιβατών ή για την οριστική αποβίβασή τους πρέπει να θεωρούνται ως «σταθμοί» κατά την έννοια του άρθρου 3 του UStG.

11 Η A. Köhler άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, αμφισβητώντας την ερμηνεία αυτή.

12 Εκτιμώντας ότι η ερμηνεία της έννοιας «σταθμός εκτός της Κοινότητας» είναι καθοριστική για την έκβαση της διαφοράς, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνιστά "σταθμό εκτός της Κοινότητας", κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της [έκτης οδηγίας], η παραμονή πλοίου σε λιμένα τρίτου κράτους, κατά την οποία οι επιβάτες μπορούν να αποβιβασθούν για σύντομο μόνο χρονικό διάστημα, π.χ. προς τον σκοπό τουριστικών επισκέψεων, χωρίς όμως να έχουν ουδεμία δυνατότητα να ξεκινήσουν ή να περατώσουν το ταξίδι τους στον λιμένα αυτό;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

13 Η Γερμανική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί αρνητική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα. Θεωρεί ότι δεν ενδείκνυται η κατά γράμμα και στενή ερμηνεία της έννοιας «σταθμός», όπως αυτή ισχύει για τον μεμονωμένο ταξιδιώτη που πραγματοποιεί σύντομη στάση προτού συνεχίσει το ταξίδι του.

14 Ο «σταθμός» προϋποθέτει τη δυνατότητα επιβιβάσεως ή αποβιβάσεως των ταξιδιωτών, προκειμένου να ξεκινήσει ή να περατωθεί το ταξίδι αντιστοίχως. Το να χαρακτηριστεί ως «σταθμός» στάση κατά τη διάρκεια της οποίας οι ταξιδιώτες δεν μπορούν να αποβιβασθούν παρά για σύντομο χρονικό διάστημα έρχεται σε αντίθεση με το νόημα και το αντικείμενο της εν λόγω διατάξεως. Αν γινόταν δεκτός ο προτεινόμενος από την αναιρεσείουσα ορισμός της έννοιας «σταθμός», θα μπορούσαν εύκολα να καταστρατηγηθούν ο αποτελών σημείο αναφοράς τόπος που ορίζει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και, κατ' επέκταση, ο φορολογικός σκοπός της διατάξεως αυτής (φορολόγηση των επί πλοίου παραδόσεων αγαθών κατά τη διάρκεια διακοινοτικών μεταφορών εντός της Κοινότητας). Θα αρκούσε η επιλογή του μεταφορικού μέσου και της διαδρομής κατά τρόπο ώστε να περιλαμβάνει στάσεις εντός τρίτων χωρών, κατά τη διάρκεια των οποίων οι ταξιδιώτες μπορούν να αποβιβασθούν για σύντομο χρονικό διάστημα, χωρίς ωστόσο να έχουν τη δυνατότητα να περατώσουν το ταξίδι τους.

15 Η αναιρεσείουσα, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρούν ότι στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

16 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο σταθμός δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκη επιβίβαση ή αποβίβαση από το μέσο μεταφοράς. Αν αυτό είχε θελήσει ο κοινοτικός νομοθέτης, θα είχε χρησιμοποιήσει ρητά τις λέξεις «επιβίβαση» ή «αποβίβαση», όπως το έπραξε για να ορίσει τον «τόπο αναχωρήσεως» και τον «τόπο αφίξεως». Η έννοια «σταθμός» πρέπει να ερμηνεύεται ως στάση ή διακοπή του ταξιδιού.

17 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο κανόνας του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση συγκρούσεως με το δίκαιο τρίτης χώρας. Η Επιτροπή εκτιμά ότι οι σύντομοι σταθμοί εκτός της Κοινότητας έχουν ως αποτέλεσμα τη διακοπή του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της μεταφοράς. Επομένως, οσάκις οι επιβάτες έχουν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν κανονικά φορολογούμενες αγορές εντός τρίτης χώρας, η αρμοδιότητα του κράτους μέλους του τόπου αναχωρήσεως των μεταφερόμενων επιβατών πρέπει να διακόπτεται, προκειμένου να μη συγκρούεται με το πεδίο ισχύος του δικαιώματος της τρίτης χώρας για την επιβολή φορολογίας.

18 Κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, όταν το πλοίο πραγματοποιεί ενδιάμεσο σταθμό σε τρίτη χώρα ή σε έδαφος μη ανήκον, φορολογικώς, στην Κοινότητα, στην πραγματικότητα μεταβαίνει σε τρίτη χώρα και επιστρέφει από αυτή. Κατά συνέπεια, τα εμπορεύματα που πωλούνται στα καταστήματα εντός των πλοίων αυτών πρέπει να τυγχάνουν της φορολογικής απαλλαγής που ισχύει για τους ταξιδιώτες τρίτων χωρών. Μια τέτοια λύση προϋποθέτει ότι οι επιβάτες έχουν τη δυνατότητα να αποβιβασθούν, κατά τη διάρκεια της σταθμεύσεως, σε μια τρίτη χώρα και να αγοράσουν εντός αυτής αφορολόγητα εμπορεύματα, καθότι τα εξάγουν ανεξαρτήτως της διάρκειας της παραμονής τους στη χώρα αυτή και χωρίς υποχρέωση περατώσεως του ταξιδιού.

Απάντηση του Δικαστηρίου

19 Ελλείψει συγκεκριμένου ορισμού της έννοιας «σταθμός» στην έκτη οδηγία, για την ερμηνεία της πρέπει να ληφθούν υπόψη η οικονομία και ο σκοπός του άρθρου της 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής.

20 Το άρθρο αυτό εντάσσεται στις διατάξεις της έκτης οδηγίας που αφορούν τον καθορισμό του τόπου των φορολογητέων πράξεων και καθιερώνει, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών, γενικό κανόνα κατά τον οποίο, εφόσον το αγαθό δεν αποστέλλεται ούτε μεταφέρεται, ως τόπος παραδόσεως θεωρείται ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεώς του.

21 Η παράγραφος 1, στοιχείο γ', του ίδιου άρθρου προβλέπει παρέκκλιση από την εν λόγω αρχή της εδαφικότητας. Προβλέπει ότι ο τόπος παραδόσεως των αγαθών θεωρείται ότι συμπίπτει με τον τόπο αναχωρήσεως των μεταφερόμενων επιβατών, εφόσον η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται επί πλοίου, αεροπλάνου ή τρένου, και κατά τη διάρκεια του τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας.

22 Συνεπώς, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας αποβλέπει στον ενιαίο καθορισμό του τόπου φορολογήσεως των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται επί πλοίου, αεροπλάνου ή τρένου, στο πλαίσιο ταξιδιού που ξεκινάει και περατώνεται εντός του εδάφους της Κοινότητας και προβλέπει τη φορολόγησή τους, κατά τη διάρκεια του τμήματος της μεταφοράς επιβατών που πραγματοποιείται εντός της Κοινότητας, μόνο στον τόπο αναχωρήσεως του μέσου μεταφοράς. Προκύπτει ένα απλοποιημένο φορολογικό σύστημα χάρη στο οποίο αποφεύγεται, καθόλη τη διάρκεια του ενδοκοινοτικού ταξιδιού, η διαδοχική εφαρμογή καθενός από τα σχετικά με τον ΦΠΑ εθνικά φορολογικά συστήματα των κρατών μελών από τα οποία διέρχεται το πλοίο και, κατ' επέκταση, οι συγκρούσεις των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών.

23 Περαιτέρω, πρέπει να σημειωθεί ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προβλέπει ρητά ότι θεωρείται ως «τμήμα της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται στο εσωτερικό της Κοινότητας» το τμήμα μεταφοράς το οποίο πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας μεταξύ του τόπου αναχωρήσεως και του τόπου αφίξεως των μεταφερόμενων επιβατών.

24 Αποκλείοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, το ενδεχόμενο να αποτελεί ένας σταθμός εκτός της Κοινότητας «τμήμα της μεταφοράς επιβατών που διενεργείται στο εσωτερικό της Κοινότητας», το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας αποβλέπει, επομένως, επίσης στην αποφυγή του κινδύνου συγκρούσεως αρμοδιοτήτων με τα φορολογικά συστήματα τρίτων χωρών, σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών κατά τη διάρκεια διακοπής του ενδοκοινοτικού ταξιδιού λόγω σταθμού εκτός της Κοινότητας.

25 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όσον αφορά τη φορολόγηση παροχών υπηρεσιών επί πλοίου, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η έκτη οδηγία δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής τους νομοθεσίας πέραν των εδαφικών τους ορίων, εφόσον δεν σφετερίζονται τις αρμοδιότητες άλλων κρατών μελών (αποφάσεις της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, Trans Tirreno Express, Συλλογή 1986, σ. 231, και της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 18). Οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν, επίσης, στο πλαίσιο της φορολογήσεως παραδόσεων αγαθών.

26 Λαμβανομένων υπόψη της οικονομίας και του σκοπού του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται επομένως η διαπίστωση ότι κάθε παράδοση αγαθών πραγματοποιούμενη εκτός της Κοινότητας θεωρείται ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, οπότε η φορολογική μεταχείριση της παραδόσεως αγαθών στις περιπτώσεις αυτές ανήκει στη φορολογική αρμοδιότητα του κράτους όπου πραγματοποιείται ο σταθμός.

27 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η παραμονή πλοίου σε λιμένες τρίτων χωρών, κατά την οποία οι επιβάτες μπορούν να αποβιβασθούν έστω και για σύντομο χρονικό διάστημα, συνιστά «σταθμό εκτός της Κοινότητας» κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

28 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Η παραμονή πλοίου σε λιμένες τρίτων χωρών, κατά την οποία οι επιβάτες μπορούν να αποβιβασθούν έστω και για σύντομο χρονικό διάστημα, συνιστά «σταθμό εκτός της Κοινότητας» κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388 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, ως έχει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας.

(υπογραφές)