

**Υπόθεση C-406/20**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

28 Αυγούστου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Finanzgericht Köln (Γερμανία))

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

25 Αυγούστου 2020

**Προσφεύγουσα:**

Phantasialand

**Καθού:**

Finanzamt Brühl

**Αντικείμενο της διαδικασίας της κύριας δίκης**

Οδηγία 2006/112 – Άρθρο 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, κατηγορία 7 – Συμβατό διαφορετικής φορολογήσεως εμποροπανηγύρεων και θεματικών πάρκων προς το ενωσιακό δίκαιο – Ομοιότητα των παροχών – Διεξαγωγή αποδείξεων σε σχέση με την «άποψη του μέσου καταναλωτή»

**Αντικείμενο και νομικό έρεισμα της υποβολής ερωτήματος**

Ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

**Προδικαστικά ερωτήματα**

- 1) Μπορεί η μνεία των πανηγύρεων και των λούνα-παρκ στο παράρτημα ΙΙΙ κατηγορία 7, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, να ληφθεί υπόψη υπό την έννοια μιας διαφοροποιήσεως των δύο όρων για τη φορολόγηση ενός πάρκου αναψυχής με τον κανονικό

- συντελεστή, μολονότι ο όρος «λούνα-παρκ» περιλαμβάνει τόσο τις μη πλανόδιες όσο και τις πλανόδιες επιχειρήσεις παροχής θεάματος;
- 2) Είναι εφαρμοστέα η νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία το πλαίσιο διάφορων υπηρεσιών μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να μην είναι αυτές όμοιες, επί της παροχής υπηρεσιών από πλανόδιους διασκεδαστές και από μη πλανόδιες επιχειρήσεις παροχής θεάματος υπό τη μορφή πάρκων αναψυχής;
  - 3) Εάν η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι αρνητική:  
Είναι η «άποψη του μέσου καταναλωτή», η οποία κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της αρχής της ουδετερότητας του φόρου κύκλου εργασιών, μια «νοητική προοπτική» η οποία δεν επιδέχεται απόδειξη μέσω πραγματογνωμοσύνης;

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του ενωσιακού δικαίου**

Οδηγία 2006/112/EK ΤΟΥ Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ειδικότερα άρθρο 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα III κατηγορία 7

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ειδικότερα άρθρο 32

### **Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις**

Umsatzsteuergesetz [νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών] (στο εξής UStG), ειδικότερα άρθρο 12, παράγραφος 2, περίπτωση 7, στοιχείο d

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [(εκτελεστική κανονιστική απόφαση για τον φόρο κύκλου εργασιών] (στο εξής UStDV), ειδικότερα άρθρο 30

### **Σύντομη έκθεση του ιστορικού και της διαδικασίας**

- 1 Η προσφεύγουσα περιλαμβάνεται στα πιο γνωστά ευρωπαϊκά θεματικά πάρκα. Οι επισκέπτες του θεματικού πάρκου αποκτούν έναντι καταβολής αντιτίμου το δικαίωμα χρησιμοποίησης των εγκαταστάσεων του.
- 2 Η προσφεύγουσα ζήτησε να φορολογηθούν τα δικαιώματα εισόδου κατά το άρθρο 12, παράγραφος 2, περίπτωση 7, στοιχείο d, του UStG. Κατά τη διάταξη αυτή, ο φόρος κύκλου εργασιών μειώνεται, μεταξύ άλλων, για παροχή υπηρεσιών από τη δραστηριότητα των διασκεδαστών σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών σε 7%. Ως παροχή υπηρεσιών από τη δραστηριότητα των διασκεδαστών σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών θεωρούνται κατά το άρθρο 30 του UStDV εμποροπανηγύρεις, εκτελέσεις μουσικών έργων, ψυχαγωγικές παραστάσεις ή

άλλες δραστηριότητες χάριν αναψυχής σε εμποροπανηγύρεις, λαϊκές εορτές, διαγωνισμούς σκοποβολής ή σε παρόμοιες εκδηλώσεις. Το καθού απέρριψε το αίτημα. Κατά της απόφασης αυτής στρέφεται η προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

### **Σύντομη έκθεση της αιτιολογήσεως της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 3 Το αιτούν δικαστήριο καλείται, μεταξύ άλλων, να ελέγξει αν κατ' εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας από την άποψη του μέσου καταναλωτή οι κατά το εθνικό δίκαιο φορολογούμενες με χαμηλότερο συντελεστή υπηρεσίες διασκεδαστών σε εμποροπανηγύρεις και σε παρόμοιες εκδηλώσεις προσωρινού χαρακτήρα είναι όμοιες με τις υπηρεσίες διασκεδαστών σε εμποροπανηγύρεις υπό τη μορφή σταθερών λούνα-παρκ ή θεματικών πάρκων, οι οποίες φορολογούνται με τον κανονικό φορολογικό συντελεστή.
- 4 Το γερμανικό Bundesfinanzhof [ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο] (στο εξής BFH) έκρινε ότι η διαφορετική από άποψως φόρου κύκλου εργασιών μεταχείριση των υπηρεσιών διασκεδαστών σε εμποροπανηγύρεις και των υπηρεσιών ενός μη πλανόδιου λούνα-παρκ, όπως το διαχειρίζεται η προσφεύγουσα, δεν συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.
- 5 Αιτιολογώντας την κρίση του, το BFH εξέθεσε ότι μια μη πλανόδια και χωρίς χρονικό περιορισμό ασκούμενη δραστηριότητα επιχείρησης παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εκδήλωση παρόμοια προς λαϊκή εορτή. Δεν υφίστανται εν προκειμένω ενδοιασμοί, όσον αφορά το ενωσιακό δίκαιο. Όταν ο εθνικός νομοθέτης προτίθεται να εξαντλήσει την ευχέρεια που του παρέχουν οι κατηγορίες του Παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112, δεν υφίσταται για αυτόν καμία υποχρέωση να μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο τις επί μέρους μνημονευόμενες εκεί κατηγορίες στο σύνολό τους. Ελλείψει ομοιότητας των εκάστοτε παρεχομένων υπηρεσιών δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

### ***Επί των εννοιών «πανηγύρια», «λούνα-παρκ» και «πάρκα αναψυχής»***

- 6 Κατά τη γερμανική απόδοση του Παραρτήματος III, Κατηγορία 7, της οδηγίας 2006/112, «πανηγύρια» και «λούνα-παρκ», μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται στις παροχές υπηρεσιών, στις οποίες μπορούν να έχουν εφαρμογή, κατά το άρθρο 98 της οδηγίας, μειωμένοι συντελεστές. Οι αντίστοιχοι χαρακτηρισμοί στο αγγλικό κείμενο είναι «faires» για εμποροπανηγύρεις και «amusement parks» για «λούνα-παρκ», στο δε γαλλικό κείμενο «foires» για εμποροπανηγύρεις και «parcs d'attraction» για «λούνα-παρκ». Στο θεσπισθέν για το άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112 άρθρο 32 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 απαντά αντιθέτως

στη γερμανική απόδοση μόνον ο όρος «Freizeitpark»<sup>1</sup> ως αντίστοιχος προς τους χαρακτηρισμούς «faires» και «amusement parks» ή «foires» και «parcs d'attraction».

- 7 Στη γερμανική καθημερινή γλώσσα, με τον όρο θεματικό πάρκο νοείται μια μη πλανόδια επιχείρηση αναψυχής σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών, ενώ η έννοια του λούνα-παρκ αναφέρεται τόσο για υφιστάμενα επί μονίμου βάσεως λούνα-παρκ, τα οποία τότε αποκαλούνται θεματικά πάρκα, όσο και για χρονικώς περιορισμένα λούνα-παρκ, τα οποία χαρακτηρίζονται ως πανηγύρια, εμποροπανηγύρεις ή λαϊκές εορτές.
- 8 Το αιτούν δικαστήριο, ενόψει της εκτεθείσας γλωσσικής σύγχυσης, θεωρεί ευκαίιο να διευκρινίσει το Δικαστήριο ότι πρέπει να ορισθούν και να διαχωρισθούν μεταξύ τους οι έννοιες «πανηγύρια», «λούνα-παρκ» και «πάρκα αναψυχής» στην οδηγία 2006/112 και στον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011.
- 9 Αμφίβολο είναι, με δεδομένο ότι τα λούνα-παρκ μπορεί να είναι τόσο μη πλανόδια όσο και πλανόδια, αν μπορεί να ευσταθεί το επιχείρημα του BFH, ότι η διαφοροποίηση μεταξύ «πανηγυριών» και «λούνα-παρκ» στο Παράρτημα III, Κατηγορία 7, της οδηγίας 2006/112 συνηγορεί υπέρ του ότι επιτρέπεται η διαφορετική μεταχείριση τους κατά τη φορολόγηση του κύκλου εργασιών.

#### *Επί του διαφορετικού πλαισίου της παροχής υπηρεσιών*

- 10 Το BFH επικαλείται περαιτέρω το ότι η παροχή υπηρεσιών μιας μη πλανόδιας επιχειρήσεως παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών υπό τη μορφή θεματικού πάρκου και η παροχή υπηρεσιών διασκεδαστών σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών, οι οποίοι ασκούν τις δραστηριότητές τους κατά πλανόδιο τρόπο σε εμποροπανηγύρεις δεν είναι όμοιες, λόγω του διαφορετικού πλαισίου, εντός του οποίου παρέχονται οι υπηρεσίες. Δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ότι το πλαίσιο μιας χρονικώς περιορισμένης λαϊκής εορτής ή εμποροπανηγύρεως, ιδίως από την άποψη του αποδέκτη των υπηρεσιών, είναι διαφορετικό από ό,τι στην περίπτωση ενός λούνα-παρκ σταθερής εγκαταστάσεως.
- 11 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει εν προκειμένω ότι κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2002, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-302/00, EU:C:2002:123, σκέψη 23) η έννοια του ομοειδούς της παροχής πρέπει να ερμηνεύεται διασταλτικώς.
- 12 Με αυτό το πνεύμα, το Δικαστήριο έκρινε (απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 50) ότι, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων των περί ων πρόκειται τομέων, διαφορές στο κανονιστικό πλαίσιο και στο νομικό καθεστώς τα οποία διέπουν τις επίμαχες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών μπορούν σε ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις, ως πλαίσιο των εκάστοτε συγκρίσιμων παροχών, να έχει

<sup>1</sup> ΣτΜ: «πάρκα αναψυχής» στον εκτελεστικό κανονισμό. Πρόκειται στην ουσία για θεματικά πάρκα.

ως αποτέλεσμα ότι το πλαίσιο αυτό μπορεί να δημιουργήσει διαφοροποίηση που εμποδίζει το ομοειδές των παροχών από τη σκοπιά του καταναλωτή, όσον αφορά την ικανοποίηση των αναγκών του (πρβλ. επίσης τις αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, σκέψεις 38, 39 και 45, καθώς και της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:214:111, σκέψεις 52 επ.).

- 13 Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει αν η νομολογία αυτή είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω. Πράγματι, το πλαίσιο αμοτέρων των υπηρεσιών διασκεδαστών σε εμποροπανηγύρεις δεν χαρακτηρίζεται, διαφορετικά από ό,τι στις κριθείσες από το Δικαστήριο περιπτώσεις, από ένα εκάστοτε διαφορετικό νομικό πλαίσιο προϋποθέσεων. Συγκεκριμένα, δεν ορίζεται νομικώς για επιχειρήσεις παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών, όπως αυτή της προσφεύγουσας, καθώς και για διασκεδαστές σε εμποροπανηγύρεις, αν χρεώνουν δικαιώματα εισόδου για τη χρήση όλων των υπηρεσιών παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών ή τιμές μονάδας ανά υπηρεσία παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών. Περαιτέρω, ο ίδιος κανόνας ασφαλείας ισχύει για τα μηχανήματα λούνα-παρκ, τόσο σε θεματικά πάρκα όσο και σε εμποροπανηγύρεις. Επιπλέον, ούτε για μη πλανόδιες επιχειρήσεις παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών ούτε για πλανόδιους διασκεδαστές σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών ορίζεται με νόμο σε ποιο χρονικό σημείο κατά το έτος μπορούν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους.

***Επί της «απόψεως του μέσου καταναλωτή» και επί της σχετικής με αυτή διεξαγωγής αποδείξεων***

- 14 Το BFH επικαλείται επιπλέον το ότι οι υφιστάμενες κατ' αυτό διαφορές μεταξύ της παροχής υπηρεσιών από μη πλανόδιες επιχειρήσεις παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών υπό τη μορφή θεματικών πάρκων και της παροχής υπηρεσιών από διασκεδαστές σε εμποροπανηγύρεις δεν επηρεάζουν σε ασήμαντο βαθμό την απόφαση του μέσου καταναλωτή να επιλέξει τη μία ή την άλλη από αυτές τις παροχές υπηρεσιών. Από την απόφασή του θα μπορούσε να συναχθεί ότι η ουσιώδης διαφορά δεν συνίσταται μόνο στον μη πλανόδιο χαρακτήρα των διασκεδαστών σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών, αλλά και στο ότι μια μη πλανόδια και χρονικώς απεριορίστως λειτουργούσα επιχείρηση παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών δεν εξυπηρετεί –όπως οι πλανόδιοι από εμποροπανήγυρη σε εμποροπανήγυρη διασκεδαστές σε υπαίθριους χώρους– μια γενική λαϊκή ψυχαγωγία σε λαϊκές εορτές και επομένως δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως παρόμοια με λαϊκή εορτή εκδήλωση.
- 15 Πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι κατά την αντίληψη επίσης του BFH ο μέσος καταναλωτής ζητεί σε αμότερες τις περιπτώσεις παροχή θεάματος σε εμποροπανηγύρεις και σε θεματικά πάρκα. Βεβαίως, στην περίπτωση του θεματικού πάρκου υπάρχει μία μόνο επιχείρηση για την παροχή θεάματος στον μέσο καταναλωτή σε υπαίθριους χώρους, αντιθέτως δε πληθώρα διασκεδαστών σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών στην περίπτωση εμποροπανηγύρεων, πράγμα δηλαδή που σημαίνει ότι υφίστανται εμφανείς διαφορές στις από τοπικής και

χρονικής απόψεως δυνατότητες προσβάσεως, όπως και από απόψεως ψυχαγωγικής ατμόσφαιρας. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2011, *The Rank Group*, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 47, και της 17ης Φεβρουαρίου 2005, *Linneweber και Ακριτίδης*, C-453/02 και C-462/02, EU:C:2005:92, σκέψεις 29 και 30) έπεται πάντως ότι οι πτυχές αυτές, που πρέπει να διακρίνονται από το νομικό πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών, φαίνεται να είναι άνευ σημασίας για να εκτιμηθεί αν οι παροχές είναι συγκρίσιμες.

- 16 Υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι διαφορετικό το πλαίσιο των παροχών υπηρεσιών από πλανόδιους διασκεδαστές σε εμποροπανηγύρεις και από μη πλανόδιες επιχειρήσεις παροχής θεάματος σε υπαίθριους χώρους πανηγυριών, όπως στο θεματικό πάρκο της προσφεύγουσας, σημασία έχει, κατά την αντίληψη του αιτούντος δικαστηρίου, το ποιες ανάγκες ικανοποιούνται, από την άποψη του νυν μέσου καταναλωτή, σε μια εμποροπανήγυρη, αφενός, και σε ένα θεματικό πάρκο, αφετέρου, ή το ίδιο στην εμποροπανήγυρη και στο θεματικό πάρκο.
- 17 Μετά τη διευκρίνιση των αναγκών θα πρέπει να διαπιστωθεί αν οι παροχές υπηρεσιών διασκεδαστών σε εμποροπανηγύρεις και σε θεματικά πάρκα ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του μέσου καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο ομοιότητας και συγκρισιμότητας των χρήσεων και αν οι ενδεχομένως υπάρχουσες διαφορές επηρεάζουν ή όχι σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να ζητήσει τη μία ή την άλλη από τις παροχές στην εμποροπανήγυρη ή στο θεματικό πάρκο (αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2011, *The Rank Group*, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 44, της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψη 25, και της 9ης Νοεμβρίου 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 31).
- 18 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι μόνο με τη βοήθεια εκθέσεως πραγματογνωμοσύνης θα είναι σε θέση, δεδομένου ότι η δική του εμπειρογνωμοσύνη δεν είναι επαρκής, να γνωρίζει στον βαθμό που είναι αναγκαίος τις ανάγκες του μέσου επισκέπτη εμποροπανηγύρεων και θεματικών πάρκων.
- 19 Αμφίβολο είναι πάντως αν το αιτούν δικαστήριο δικαιούται εν προκειμένω να διατάξει διεξαγωγή αποδείξεων. Το BFH έκρινε –διαφορετικά από ό,τι το Bundesverwaltungsgericht [ομοσπονδιακό διοικητικό δικαστήριο] σε σύμπνοια με το Δικαστήριο (απόφαση της 1ης Ιουλίου 1998, *Gut Springenheide και Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, σκέψεις 14, 15 και 35)– ότι δεν χρειάζεται διεξαγωγή αποδείξεων μέσω εμπειρικών αναλύσεων για την «άποψη του μέσου καταναλωτή» σε δύο παροχές σε συνάρτηση με την αρχή της ουδετερότητας του φόρου κύκλου εργασιών, διότι εδώ πρόκειται απλώς για μια «νοητική προοπτική».
- 20 Ο όρος «νοητική προοπτική» δεν είναι πάντως κατανοητός για το δικάζον Τμήμα. Αν αυτός υποδηλώνει ότι η «άποψη του μέσου καταναλωτή» είναι μια αντικειμενικοποιημένη, μόνο νομικώς ερμηνεύσιμη έννοια που αφορά τον

καταναλωτή, δεν μπορεί να εξηγηθεί γιατί τελικά η άποψη των φορολογικών δικαστηρίων ή του BFH φαίνεται να καθίσταται ταυτιζόμενη με την «άποψη του μέσου καταναλωτή», όταν σε μια διαφορά η άποψή του πρέπει να εξακριβώνεται στο πλαίσιο της εξετάσεως της αρχής της ουδετερότητας του φόρου κύκλου εργασιών (πρβλ. σχετικά απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, σκέψη 37).

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ