

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

M. POIARES MADURO

της 16ης Ιουνίου 2005¹

1. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως το Bundesfinanzhof (Γερμανία) υπέβαλε στο Δικαστήριο το ερώτημα αν το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων του άρθρου 26 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση² (στο εξής: έκτη οδηγία) περιλαμβάνει τις δραστηριότητες των διοργανωτών μορφωτικών προγραμμάτων, ειδικότερα σπουδών ξένων γλωσσών στην αλλοδαπή.

αποκαλούμενα προγράμματα φοιτήσεως «High School» και «College».

3. Τα προγράμματα «High School» απευθύνονται σε μαθητές ηλικίας από 15 έως 18 ετών, οι οποίοι για τρεις, πέντε ή δέκα μήνες επιθυμούν να φοιτήσουν σε High School ή σε παρεμφερές σχολείο στην αλλοδαπή — συνήθως σε αγγλόφωνα κράτη. Οι υποψήφιοι για το πρόγραμμα αυτό υποβάλλουν αίτηση στην προσφεύγουσα, η οποία αποφασίζει, κατόπιν συνεντεύξεως, για την αποδοχή της αιτήσεως.

I — Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς, οι εφαρμοστέες διατάξεις του κοινοτικού και του εθνικού δικαίου και το ερώτημα που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο

2. Η εταιρία iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (στο εξής: προσφεύγουσα ή iSt) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης η οποία διοργανώνει διεθνή εκπαιδευτικά ταξίδια και ταξίδια εκμάθησης ξένων γλωσσών και προσφέρει, μεταξύ άλλων, τα

4. Η προσφεύγουσα έχει, έναντι των μετεχόντων στο πρόγραμμα, την υποχρέωση ανευρέσεως θέσεως στο επιλεγέν σχολείο, όπου εξασφαλίζεται για αυτούς ένας σύμβουλος (επιβλέπων καθηγητής), ο οποίος τους συμβουλεύει και τους υποστηρίζει. Κατά τη διάρκεια της διαμονής στην αλλοδαπή, οι μετέχοντες στο πρόγραμμα μαθητές φιλοξενούνται σε οικογένειες. Η επιλογή καταλλήλων φιλοξενουσών οικογενειών πραγματοποιείται με τη βοήθεια μιας αμερικανικής οργανώσεως, με την οποία η προσφεύγουσα συνεργάζεται. Ένας εντεταλμένος υπάλληλος της οργανώσεως αυτής βρίσκεται στη διάθεση των συμμετεχόντων μαθητών και ασκεί επίσης καθήκοντα μεσολαβητή στο σχολείο και στην κατοικία της

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πορτογαλική.

2 — ΕΕ L 145, σ. 54

φιλοξενούσας οικογένειες. Μέσω της τοπικής συνεργαζόμενης οργανώσεως, ο μαθητής μπορεί να λάβει μέρος σε περιήγηση με λεωφορείο ή αεροπλάνο για την επίσκεψη των αξιοθέατων του τόπου όπου φιλοξενείται.

5. Η συνολική τιμή του προγράμματος «High School» για τις ΗΠΑ, π.χ., περιλάμβανε την πτήση με επιστροφή από τη Φρανκφούρτη στις ΗΠΑ, με αρχηγό ταξιδιωτών, τις αεροπορικές ανταποκρίσεις εντός της Γερμανίας, τις ανταποκρίσεις εντός των ΗΠΑ μέχρι τον τόπο προορισμού και επιστροφή, την παρεχόμενη από τη φιλοξενούσα οικογένεια διαμονή και διατροφή, τη διδασκαλία στο High School, τη φροντίδα από τη συνεργαζόμενη οργάνωση και τους επιτόπιους συνεργάτες κατά τη διάρκεια της διαμονής, τις προπαρασκευαστικές συναντήσεις, το υλικό προετοιμασίας και την ασφάλιση για την περίπτωση ακυρώσεως του ταξιδιού. Αντιθέτως, στη συνολική τιμή δεν περιλαμβάνονταν τα χρήματα για τα τρέχοντα έξοδα, την ασφάλιση ασθένειας, αστικής ευθύνης και ατυχημάτων, το τέλος για βίζα εισόδου στις ΗΠΑ και τη συμμετοχή σε σεμινάριο προετοιμασίας.

6. Τα προγράμματα «College» απευθύνονται σε αποφοίτους της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης. Η τοπική συνεργαζόμενη

οργάνωση εξασφαλίζει θέση στα κολέγια για τους μετέχοντες και μεριμνά ώστε να γίνονται δεκτοί στο κολέγιο για ένα έως τρία τρίμηνα. Η συνεργαζόμενη οργάνωση καταβάλλει επίσης τα έξοδα του κολεγίου από τα ποσά που λαμβάνει από την προσφεύγουσα για τις υπηρεσίες της. Οι μετέχοντες στο πρόγραμμα «College» δεν διαμένουν σε φιλοξενούσες οικογένειες αλλά στο κτίριο του σχολείου. Και η αεροπορική μετάβαση και επιστροφή ρυθμίζονται διαφορετικά απ' ό,τι στην περίπτωση των προγραμμάτων φοιτήσεως σε High School. Ο μετέχων φροντίζει ο ίδιος για την κράτηση θέσεων στο αεροπλάνο μεταφοράς.

7. Το Finanzamt Heidelberg (στο εξής: Finanzamt) θεώρησε, καταρχάς, τις πράξεις της προσφεύγουσας ως τουριστικές υπηρεσίες που εμπίπτουν στο άρθρο 25 του Umsatzsteuergesetz 1993 (γερμανικός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών του 1993, στο εξής: UStG) που καθιερώνει το φορολογικό καθεστώς το οποίο διέπει την παροχή τουριστικών υπηρεσιών. Αλλά, στη συνέχεια, κατόπιν εξετάσεως, το Finanzamt έκρινε ότι δεν επρόκειτο για τουριστικές παροχές, αλλά μάλλον για παροχή λοιπών υπηρεσιών απαλλασσόμενων του φόρου δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 23, του UStG.

8. Δυνάμει της διατάξεως αυτής, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ «η παροχή διαμονής, διατροφής και οι λοιπές συνήθεις υπηρεσίες από φυσικά και νομικά πρόσωπα, όταν υποδέχονται κατά κύριο λόγο νέους με σκοπό την αγωγή, εκπαίδευση ή μετεκπαίδευση ή τη φροντίδα βρεφών, στο μέτρο που οι υπηρεσίες παρέχονται στους νέους ή στα

πρόσωπα που δραστηριοποιούνται για την ανατροφή τους, την εκπαίδευση, την μετεκπαίδευση ή τη φροντίδα τους [...]».

9. Το άρθρο 25 του UStG ορίζει, όσον αφορά τη φορολόγηση των τουριστικών παροχών:

«1. Οι ακόλουθες διατάξεις ισχύουν για την παροχή τουριστικών υπηρεσιών εκ μέρους επιχειρήσεως, οι οποίες δεν προορίζονται για την επιχείρηση του αποδέκτη των υπηρεσιών, στο μέτρο που ο επιχειρηματίας ενεργεί στις περιπτώσεις αυτές έναντι του αποδέκτη των υπηρεσιών ιδίω ονόματι και χρησιμοποιεί ενδιάμεσες τουριστικές υπηρεσίες. Η παροχή του επιχειρηματία πρέπει να θεωρηθεί ως άλλη υπηρεσία. Εάν ο επιχειρηματίας παρέχει στον αποδέκτη των υπηρεσιών, στο πλαίσιο ενός ταξιδιού, πολλαπλές υπηρεσίες του τύπου αυτού, αυτές θεωρούνται ως άλλη αυτοτελής παροχή. Ο τόπος των άλλων παροχών ορίζεται κατά το άρθρο 3α, παράγραφος 1. Οι τουριστικές υπηρεσίες είναι παραδόσεις αγαθών και άλλες παροχές τρίτων, στο μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις παροχές αυτές.

2. Η άλλη παροχή είναι απαλλαγμένη φόρου, στο μέτρο που οι τουριστικές υπηρεσίες που συνδέονται με αυτήν παρέχονται στο έδαφος τρίτου κράτους. [...]

3. Η άλλη παροχή υπολογίζεται βάσει της διαφοράς μεταξύ του ποσού το οποίο δαπανά ο αποδέκτης των παροχών για να λάβει την παροχή και του ποσού το οποίο δαπανά ο επιχειρηματίας για τις ενδιάμεσες τουριστικές υπηρεσίες. [...]

4. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 15, παράγραφος 1, ο επιχειρηματίας δεν δικαιούται να αφαιρέσει ως φόρο επί των εισροών τα ποσά του φόρου που του καταλογίστηκαν χωριστά για τις ενδιάμεσες τουριστικές υπηρεσίες. Κατά τα λοιπά, το άρθρο 15 εφαρμόζεται अपαρεικλίτως. [...]

10. Το άρθρο 25 του UStG έχει ως σκοπό να μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας που καθιερώνει το «ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών» και ορίζει συναφώς:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο προστιθεμένης αξίας στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών 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 ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στα πρακτορεία ταξιδιών, 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 ταξιδιών οι οργανωτές περιηγήσεων.

2. Οι πράξεις που διενεργεί το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδιού, θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδιών προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος στο οποίο το πρακτορείο ταξιδιών έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας 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 ταξιδιών, 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 ταξιδιών για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης αντλεί άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.

3. Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, διενεργούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσόμενη σύμφωνα με το άρθρο 15, περίπτωση 14. Αν οι πράξεις αυτές διενεργούνται τόσο εντός, όσο και εκτός της Κοινότητας, πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενο μόνο το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδιών το οποίο αφορά τις εκτός της Κοινότητας πράξεις.

4. Τα ποσά του φόρου προστιθεμένης αξίας, με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο για τις προβλεπόμενες ανωτέρω από την παράγραφο 2 πράξεις που παρέχουν άμεσο όφελος στον ταξιδιώτη, δεν εκπίπτουν ούτε επιστρέφονται σε οποιοδήποτε κράτος μέλος.»

11. Το άρθρο 13, υπό Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«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:

[...]

θ) την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερό-

μενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς

II — Ανάλυση

[...]

12. Το Finanzamt, δεδομένου ότι δεν δέχθηκε να φορολογήσει το περιθώριο κέρδους υπό την έννοια του άρθρου 25 του UStG και επειδή έκρινε τις δραστηριότητες της προσφεύγουσας ως απαλλασσόμενες δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 23, του UStG το οποίο δεν επιτρέπει καμία έκπτωση από τον φόρο επί των εισροών, μείωσε τα πλεονάσματα φόρου επί των εισροών που δηλώθηκαν για τα έτη 1995 έως 1997.

13. Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht, το οποίο δέχθηκε την προσφυγή της. Το Finanzamt άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής του Finanzgericht ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ισχύει το ειδικό καθεστώς των πρακτορειών ταξιδίων του άρθρου 26 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τον κύκλο εργασιών ενός διοργανωτή των αποκαλούμενων προγραμμάτων φοιτήσεως «High School» και «College», με διαμονή τριών έως δέκα μηνών στην αλλοδαπή, τα οποία προσφέρει ο εν λόγω διοργανωτής ιδίω ονόματι στους μετέχοντες και για την εκτέλεση των οποίων χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες άλλων υποκειμένων στον φόρο;»

14. Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας θεσπίζει το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων και τους οργανωτές περιηγήσεων, για το οποίο το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί, ειδικότερα όσον αφορά τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του καθεστώτος αυτού και τον προσδιορισμό των επιχειρηματιών που υπάγονται σε αυτό³.

15. Η εισαγωγή στην έκτη οδηγία του ειδικού αυτού καθεστώτος φορολογήσεως οφείλεται στο γεγονός ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδίων και οι διοργανωτές περιηγήσεων αποτελούνται συνήθως από πολλαπλές παροχές (π.χ. μεταφορά και διαμονή), οι οποίες παρέχονται τόσο εντός όσο και εκτός του εδάφους του κράτους μέλους στο οποίο η επιχείρηση έχει την έδρα της ή τη σταθερή της εγκατάσταση. Έτσι, η εφαρμογή των γενικών ισχυόντων κανόνων όσον αφορά τον τόπο φορολογήσεως, τη βάση επιβολής του φόρου και την αφαίρεση του φόρου επί των εισροών προσκρούει, λόγω της πολλαπλότητας και του τρόπου παροχής των υπηρεσιών, σε πρακτικές δυσχέρειες για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες μπορούν να εμποδίσουν την άσκηση της δραστηριότητάς τους⁴.

3 — Βλ., ειδικότερα, τις αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel (Συλλογή 1992, σ. I-5723) και της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229).

4 — Αποφάσεις Van Ginkel, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψεις 13 και 14· Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψη 18, και της 19ης Ιουνίου 2003, C-149/01, First Choice Holidays (Συλλογή 2003, σ. I-6289, σκέψεις 23 και 24).

16. Το άρθρο 26 έχει ως σκοπό, επομένως, να προσαρμόσει τους κανόνες που ισχύουν σε θέματα ΦΠΑ στον ειδικό χαρακτήρα της δραστηριότητας των πρακτορείων ταξιδιών⁵. Καθιερώνει, προς τούτο, ειδικό καθεστώς φορολογήσεως, το οποίο καθιστά δυνατή την ικανοποιητική φορολόγηση των τουριστικών υπηρεσιών και ουδόλως αποτελεί καθεστώς απαλλαγής.

17. Έτσι, η παρούσα περίπτωση προκαλεί κατ' αρχάς έκπληξη στους μη εξοικειωμένους με το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και, ειδικότερα, στους λιγότερο μνημένους στις λεπτές πτυχές του συστήματος εκπτώσεων από τον φόρο. Συγκεκριμένα, η Γερμανική Κυβέρνηση, τασσόμενη με το Finanzamt, υποστηρίζει απρόσμενα ότι η δραστηριότητα του iSt πρέπει να υπαχθεί στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Ο φορολογούμενος αρνείται αντιθέτως την ερμηνεία αυτή, εκτιμώντας ότι οι πράξεις που διενεργεί υπόκεινται στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 26.

18. Φρονώ, για τους λόγους που θα αναπτύξω κατωτέρω, ότι η ερμηνεία της Γερμανικής Κυβερνήσεως είναι αβάσιμη, λαμβανομένης υπόψη, κατ' αρχάς, της ερμηνείας του άρθρου 26 την οποία έχει δώσει το Δικαστήριο ειδικότερα με τις αποφάσεις Van Ginkel και Madgett και Baldwin.

5 — Αποφάσεις Van Ginkel, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψεις 15 και 23· Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψη 18, και First Choice Holidays, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 4), σκέψη 23.

19. Δεν αμφισβητείται ότι το άρθρο 26, εφόσον θεσπίζει ειδικό καθεστώς φορολογήσεως, διαφορετικό από το κανονικό καθεστώς της έκτης οδηγίας, πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του⁶.

20. Πάντως, στην υπόθεση Van Ginkel, με ερμηνεία που βασίζεται στην ήδη αναφερθείσα ratio του άρθρου 26⁷, το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι η μεταφορά του επιβάτη δεν αναλαμβάνεται από την επιχείρηση, η οποία και περιορίζεται στην παροχή στον ταξιδιώτη διαμονής, δεν μπορεί να συνεπάγεται την εξαίρεση των υπηρεσιών που παρέχουν οι επιχειρήσεις αυτές από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26⁸. Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 26 είναι σύμφωνη, κατά το Δικαστήριο, με τους σκοπούς που επιδιώκει η διάταξη αυτή⁹.

21. Στην ίδια ερμηνευτική γραμμή το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ρητά, με την απόφαση στην υπόθεση Madgett και Baldwin, ότι το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών δεν εφαρμόζεται μόνο στους επιχειρηματίες που έχουν τα τυπικά χαρακτηριστικά των «πρακτορείων ταξιδιών» ή των «διοργανωτών τουριστικών περιηγήσεων». Έκρινε επομένως ότι το επίδικο καθεστώς έχει εφαρμογή στην περίπτωση ξενοδόχου ο οποίος,

6 — First Choice Holidays, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 4), σκέψη 22, και Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψη 34.

7 — Βλ. ανωτέρω, σκέψεις 15 και 16.

8 — Απόφαση στην υπόθεση Van Ginkel, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψη 27.

9 — Σύμφωνα με την προπαρατεθείσα απόφαση Van Ginkel (υποσημείωση 3), σκέψη 23 «η εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας των υπηρεσιών που παρέχονται από τα πρακτορεία ταξιδιών για τον λόγο ότι περιλαμβάνουν μόνο την παροχή στέγης και όχι τη μεταφορά του ταξιδιώτη συνεπάγεται ένα πολύπλοκο φορολογικό σύστημα, στο οποίο οι κανόνες που εφαρμόζονται στον τομέα του ΦΠΑ εξαρτώνται από τα στοιχεία που συνιστούν τις υπηρεσίες που παρέχονται σε κάθε ταξιδιώτη. Ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα δεν θα ελάμβανε υπόψη τους σκοπούς της οδηγίας».

έναντι κατ' αποκοπήν τιμήματος, προσφέρει συνήθως στους πελάτες του, πλέον της διαμονής, την μετ' επιστροφής μεταφορά μεταξύ του ξενοδοχείου και ορισμένων απομακρυσμένων σημείων επιβίβασης και την περιήγηση με λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής στο ξενοδοχείο¹⁰.

22. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, ο φορολογούμενος που παρέχει ταξιδιωτικές υπηρεσίες ιδίω ονόματι, χρησιμοποιώντας προς τούτο τις υπηρεσίες τρίτων, πρέπει να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, αν ο επιχειρηματίας ενεργεί αποκλειστικά ως μεσολαβητής, δεν έχει εφαρμογή το ειδικό αυτό καθεστώς του άρθρου 26 και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες φορολογούνται σύμφωνα με το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τη φορολόγηση των υπηρεσιών που παρέχονται από μεσολαβητές¹¹.

10 — Σύμφωνα με την απόφαση στην προπαρατεθείσα υπόθεση Madgett και Baldwin (υποσημείωση 3), σκέψη 20, «επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι λόγοι που στηρίζουν το ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων και τους οργανωτές περιηγήσεων ισχύουν και στην περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας δεν είναι πρακτορείο ταξιδίων ή οργανωτής περιηγήσεων, υπό την έννοια που έχουν γενικούς οι όροι αυτοί, αλλά διενεργεί πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας, όπως είναι η δραστηριότητα του ξενοδόχου».

11 — Βλ. επίσης, στην ίδια κατεύθυνση, την αιτιολογική έκθεση της Επιτροπής στην πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου που τροποποιεί την οδηγία 77/388/ΕΟΚ κατά το μέρος που αφορά το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων [COM (2002) 64 τελικό, ΕΕ 2002, C 126 E, σ. 390]. Η ιδέα αυτή επαναδιατυπώνεται σαφώς με τη νέα πρόταση που υπέβαλε η Επιτροπή στις 8 Φεβρουαρίου 2002. Η Επιτροπή προτείνει να προστεθεί στο ισχύον άρθρο 26, όπου ορίζεται ότι «θεωρούνται επίσης ως πρακτορεία ταξιδίων οι διοργανωτές περιηγήσεων», το εδάφιο «και κάθε άλλος υποκείμενος σε φόρο που παρέχει ταξιδιωτικές υπηρεσίες με τους προαναφερθέντες όρους».

23. Είναι, αναμφίβολα, σημαντικό το ζήτημα ποιο κριτήριο καθιστά δυνατό να προσδιοριστεί αν ο επιχειρηματίας που παρέχει, ιδίω ονόματι, υπηρεσίες που συνδέονται με ταξίδια, παράλληλα με άλλες υπηρεσίες που δεν αποτελούν, εξαρχής, ταξιδιωτικές παροχές, π.χ. εκπαιδευτικές υπηρεσίες, πρέπει να θεωρηθεί ότι υπάγεται στο καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.

24. Προς τούτο, το καθοριστικό κριτήριο που έγινε δεκτό με την απόφαση στην υπόθεση Madgett και Baldwin, η οποία ακολούθησε σαφώς την κατεύθυνση που πρότεινε με τις προτάσεις του στην υπόθεση εκείνη ο γενικός εισαγγελέας Léger, έγκειται στη διάκριση μεταξύ των δευτερευουσών υπηρεσιών του επιχειρηματία και των κύριων υπηρεσιών του ή των υπηρεσιών που είναι ισοδύναμες με αυτές¹².

25. Το Δικαστήριο τονίζει, στην πραγματικότητα, ότι υπάρχουν επιχειρηματίες που παρέχουν ταξιδιωτικές υπηρεσίες, χρησιμοποιώντας για τον σκοπό αυτό υπηρεσίες που αγοράζουν από τρίτους, αλλά ότι οι υπηρεσίες αυτές έχουν χαρακτήρα απλώς δευτερεύοντα. Συναφώς, ο γενικός εισαγγελέας Léger επισημαίνει με τις προτάσεις του, στο σημείο στο οποίο παραπέμπει ρητά η απόφαση¹³, ότι «η παροχή είναι δευτερεύουσα όταν, αφενός, συντελεί στην καλή εκτέλεση της κύριας παροχής και όταν,

12 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger στην υπόθεση Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψεις 34 έως 38.

13 — Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψη 24.

αφετέρου, αντιστοιχεί σε περιθωριακό τμήμα του ύψους της κατ' αποκοπήν τιμής, σε σχέση με την κύρια παροχή. Δεν αποτελεί σκοπό του πελάτη ή υπηρεσία την οποία επιθυμεί καθαυτή, αλλά μέσο για να μπορέσει ο πελάτης να απολαύσει την κύρια υπηρεσία υπό καλύτερες συνθήκες»¹⁴. Τέτοια είναι, «για παράδειγμα, η περίπτωση της μεταφοράς που θα μπορούσε να αναλάβει τοπικά ένα ξενοδοχείο για να οδηγεί τους πελάτες του σε πλησίον προορισμούς»¹⁵.

26. Αντιθέτως, δεν είναι δευτερεύουσες οι ταξιδιωτικές υπηρεσίες που επίσης παρέχουν συνήθως οι επιχειρηματίες ιδίω ονόματι προσφεύγοντας προς τούτο σε υπηρεσίες που αγοράζουν από τρίτους, οι οποίες όμως αντιστοιχούν σε σημαντικό τμήμα του συνολικού ύψους της καταβαλλομένης από τον ταξιδιώτη τιμής, οπότε το αντικείμενό τους δεν μπορεί να θεωρηθεί απλώς δευτερεύον στα μάτια του πελάτη¹⁶.

27. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση στην υπόθεση Madgett και Baldwin, ότι «στην περίπτωση κατά την οποία ένας ξενοδόχος προσφέρει συνήθως στους πελάτες του, πέραν της διαμονής, υπηρεσίες εκφεύγουσες από τα έργα που κατά παράδοση εκτελούν οι ξενοδόχοι και των οποίων η πραγματοποίηση δεν μπορεί να μην έχει σημαντικό αντίκτυπο στην ισχύουσα κατ' αποκοπήν

τιμή, όπως είναι το ταξίδι μέχρι το ξενοδοχείο από απομακρυσμένα σημεία επιβίβασης, η παροχή αυτών των υπηρεσιών δεν μπορεί να εξομοιώνεται με την παροχή αμιγώς δευτερευουσών υπηρεσιών»¹⁷. Επομένως, το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή στην περίπτωση ξενοδόχου ο οποίος, «έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, προσφέρει συνήθως στους πελάτες του, πλέον της διαμονής, την μετ' επιστροφής μεταφορά μεταξύ του ξενοδοχείου και ορισμένων απομακρυσμένων σημείων επιβίβασης και μια περιήγηση με λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής, αγοράζει δε αυτές τις υπηρεσίες μεταφοράς από τρίτους»¹⁸.

28. Υπό το φως αυτού του κριτηρίου χαρακτηρισμού που υιοθέτησε η απόφαση Madgett και Baldwin, το iSt πρέπει να θεωρηθεί ως πρακτορείο ταξιδίων υπό την έννοια του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι το iSt παρείχε πράγματι εκπαιδευτικές υπηρεσίες στους πελάτες του, η ταξιδιωτική υπηρεσία οπωσδήποτε επέφερε «αισθητή επίδραση στις τιμές» που έπρεπε να καταβάλει ο πελάτης, κατά το κριτήριο που έγινε δεκτό με την απόφαση Madgett και Baldwin. Επομένως, είναι προφανές ότι το ταξίδι αυτό καθαυτό, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται η μεταφορά και η οργανωμένη διαμονή στη χώρα προορισμού, δεν μπορεί να θεωρηθεί από τους πελάτες ως δευτερεύουσα παροχή η οποία αντιπροσωπεύει ελάχιστο μέρος σε σχέση με τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες που επίσης παρέχει το iSt στους πελάτες του.

14 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger στην υπόθεση Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψη 36.

15 — Όπως παραπάνω, σκέψη 37.

16 — Όπως παραπάνω, σκέψη 38.

17 — Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψη 26 η υπογράμμιση δική μου.

18 — Όπως παραπάνω, σκέψη 27.

29. Επιβάλλεται ωστόσο να αναφερθεί ότι οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 26 στην προκειμένη περίπτωση απορρέουν, ουσιαστικά, από τη νομολογία του Δικαστηρίου για τα προγράμματα σχολικών ανταλλαγών στο πλαίσιο της οδηγίας 90/314/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1990, για τα οργανωμένα ταξίδια και τις οργανωμένες διακοπές και περιηγήσεις¹⁹. Το ζήτημα που τίθεται επομένως είναι αν ο ορισμός, υπό την έννοια που προαναφέρθηκε, των δραστηριοτήτων που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας πρέπει να τροποποιηθεί υπό το φως της πρόσφατης νομολογίας του Δικαστηρίου που αφορά αυτόν τον άλλο παράλληλο τομέα, ειδικότερα δε της αποφάσεως στην υπόθεση AFS Intercultural Programs Finland²⁰.

30. Με την απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα ταξίδια τα οποία συνίστανται σε ανταλλαγές σπουδαστών διαρκείας ενός εξαμήνου ή ενός περίπου έτους, σκοπός των οποίων είναι η παρακολούθηση μαθημάτων σε σχολικό ίδρυμα της χώρας προορισμού και η γνωριμία των ανθρώπων και του πολιτισμού της και κατά τη διάρκεια των οποίων ο σπουδαστής διαμένει χωρίς αντάλλαγμα σε φιλοξενούσα οικογένεια, ως εάν αποτελούσε μέλος της οικογενείας αυτής, δεν αποτελούν οργανωμένα ταξίδια υπό την έννοια της οδηγίας 90/314²¹.

31. Είναι προφανές ότι η νομολογία αυτή ουδόλως χρησιμεύει όσον αφορά την απάντηση στο κεντρικό ερώτημα εν προκειμένω, το οποίο έγκειται απλώς, όπως έχω επισημάνει, στο αν, στο πλαίσιο της δραστηριότητας του *iSt*, η παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών έχει χαρακτήρα καθαρά δευτερεύοντα σε σχέση με τις άλλες υπηρεσίες που παρέχει.

32. Σε τούτο προστίθεται, επικουρικός, ότι το άρθρο 26 έχει σκοπούς πολύ διαφορετικούς από αυτούς της οδηγίας 90/314, ειδικότερα δε έχει ως σκοπό να μην παρακωλύεται η άσκηση των δραστηριοτήτων των πρακτορείων ταξιδίων από το κοινό σύστημα του ΦΠΑ.

33. Δεν δικαιολογείται επομένως να δοθεί στο άρθρο 26 περιοριστική ερμηνεία, οπότε να έχει αυτό εφαρμογή μόνο στους επιχειρηματίες που παρέχουν ιδίω ονόματι «ταξίδια» κατά την έννοια της οδηγίας 90/314²². Επισημαίνω, συναφώς, ότι η ερμηνεία αυτή του άρθρου 26 αντιβαίνει στην απόφαση επί της υποθέσεως Van Ginkel, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 26 έχει εφαρμογή ακόμη και όταν ο επιχειρηματίας δεν παρέχει καμία κυριολεκτικά ταξιδιωτική υπηρεσία —η οποία να περιλαμβάνει, δηλαδή, μεταφορά των πελατών— αλλά παρέχει μόνο διαμονή²³.

19 — ΕΕ I, 158, σ. 59.

20 — Απόφαση της 11ης Φεβρουαρίου 1999, C-237/97 (Συλλογή 1999, σ. I-825).

21 — Όπως παλαιά, σκέψη 34 και διατακτικό.

22 — Δεν έχω τη γνώμη, εν πάση περιπτώσει, ότι μπορεί να εξαχθεί από την απόφαση AFS Intercultural Programs Finland το συμπέρασμα ότι το *iSt* πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν πραγματοποιεί ταξιδιωτικές εργασίες υπό την έννοια της οδηγίας 90/314. Όπως ορθώς υπογραμμίζει η προσφεύγουσα με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το *iSt* δεν είναι, αντίθετα με την ένωση στην οποία αναφέρεται η απόφαση AFS Intercultural Programs Finland, ένωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

23 — Βλ. ανωτέρω, σκέψη 24.

34. Ομοίως, είναι αλυσιτελές, κατά τη γνώμη μου, για τους σκοπούς του χαρακτηρισμού της προσφεύγουσας ως πρακτορείου ταξιδιών υπό την έννοια του άρθρου 26, το επιχείρημα που βασίζεται στον σκοπό και στη διάρκεια των ταξιδιών που οργανώνει και προτείνει ο επιχειρηματίας ιδίω ονόματι προσφεύγοντας προς τούτο σε υπηρεσίες που παρέχουν τρίτοι. Το γεγονός ότι ο σκοπός της διαμονής στο εξωτερικό είναι τελικά οι σπουδές, εν προκειμένω η εκμάθηση της αγγλικής γλώσσας, δεν πρέπει να ασκεί επίδραση στον χαρακτηρισμό του iSt ως πρακτορείου ταξιδιών υπό την έννοια του άρθρου 26. Η Γερμανική Κυβέρνηση δεν έχει όμως αυτή τη γνώμη, αλλά θεωρεί ότι το iSt ασκεί δραστηριότητα *suī generis* που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26, λόγω του εκπαιδευτικού σκοπού και της διάρκειας των ταξιδιών που προτείνει στους πελάτες της.

35. Η διάκριση των επιχειρηματιών που οργανώνουν ταξίδια και υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου 26 από τους άλλους, στους οποίους δεν έχει εφαρμογή το καθεστώς αυτό, βάσει του σκοπού και της διάρκειας των ταξιδιών, έχω τη γνώμη ότι προδήλως αποκλείεται. Παράλληλα με τα ταξίδια που είναι αμιγώς αναψυχής, προκύπτει μια μεγάλη ποικιλία ταξιδιών αν καταταθούν σύμφωνα με τον σκοπό τους. Αρκεί να αναλογιστούμε συναφώς, εκτός από τα ταξίδια για την εκμάθηση τοπικής γλώσσας και πολιτισμού, τα ταξίδια που οργανώνονται για αθλητική εκπαίδευση, για θεραπευτική αγωγή σε ιαματικά λουτρά ή κατά του στρες, για μαθήματα μαγειρικής ή οινολογίας ή για τη συμμετοχή σε μουσικό σύνολο για μικρή ή μεγαλύτερη περίοδο με σκοπό

την εκτέλεση ενός ρεπερτορίου. Αν αποτελούσαν κριτήριο η διάρκεια και οι σκοποί των ταξιδιών και των οργανωμένων περιηγήσεων στην αλλοδαπή, θα δημιουργούνταν σημαντική αβεβαιότητα ως προς τον καθορισμό του περιεχομένου της έννοιας του πρακτορείου ταξιδιών υπό την έννοια του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.

36. Το κριτήριο αυτό όχι μόνο θα ήταν τελείως ξένο προς το γράμμα του άρθρου 26 (το οποίο ουδόλως αναφέρεται στη διάρκεια και τον σκοπό των ταξιδιών), αλλά θα ήταν επίσης ασύμβατο με τους σκοπούς του ειδικού καθεστώτος που θεσπίστηκε προς τούτο. Τέλος, δεν είναι εύκολο να συμβιβαστεί η θεώρηση του σκοπού και της διάρκειας του ταξιδιού με την ιδέα της απλοποίησης που αποτελεί πρωταρχικό στόχο του καθεστώτος του άρθρου 26. Αντιθέτως μάλιστα, αν αναλογιστούμε τον σκοπό απλοποίησης που επιβάλλεται από το πλήθος των τόπων στους οποίους ασκούν τη δραστηριότητά τους τα πρακτορεία ταξιδιών, ο οποίος δικαιολογεί την υιοθέτηση του καθεστώτος φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους που προβλέπεται από το άρθρο 26, τότε αυτός ακριβώς ο σκοπός προστατεύεται εν προκειμένω αν το iSt θεωρηθεί ως υπαγόμενο στο καθεστώς του άρθρου 26²⁴.

24 — Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, το iSt οργανώνει ταξίδια τα οποία προτείνει στους πελάτες του ιδίω ονόματι και στα οποία περιλαμβάνεται η μεταφορά μέχρι τον προορισμό, η φιλοξενία στα εκπαιδευτικά ιδρύματα και στις οικογένειες. Το iSt δεν ενεργεί ως ενδιάμεσος των αεροπορικών εταιριών ή της συνεργαζόμενης οργάνωσης της χώρας προορισμού και υπάρχει, εξάλλου, πλήθος τόπων στους οποίους πραγματοποιούνται οι σχετικές ενέργειες, γεγονός το οποίο, υπό το φως της ratio του άρθρου 26, δικαιολογεί πλήρως την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

37. Η οριοθέτηση του περιεχομένου της έννοιας του πρακτορείου ταξιδιών υπό την έννοια του άρθρου 26 βάσει του σκοπού των παρεχομένων ταξιδιωτικών υπηρεσιών αντιβαίνει, εν πάση περιπτώσει, στην ανάλυση που στηρίζεται στα αντικειμενικά κριτήρια τα οποία σαφώς επιβάλλονται στο πλαίσιο ενός φόρου που έχει χαρακτήρα εξόχως αντικειμενικό, όπως στην περίπτωση του ΦΠΑ²⁵.

38. Μόνο με την αυτόνομη και μη περιοριστική ερμηνεία της έννοιας του πρακτορείου ταξιδιών, που βασίζεται σε αντικειμενικό κριτήριο όπως αυτό που καθιέρωσε το Δικαστήριο με την απόφαση στην υπόθεση Madgett και Baldwin, το οποίο δεν στηρίζεται στον σκοπό των ταξιδιών και τη διάρκειά τους, είναι δυνατόν να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρηματιών και να εξασφαλισθεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της έκτης οδηγίας²⁶.

39. Υπενθυμίζω, τέλος, ότι το άρθρο 26 καθιερώνει μια ικανοποιητική φορολόγηση

25 — Μία από τις κατευθυντήριες αρχές του συστήματος ΦΠΑ είναι η εξάλειψη των παραγόντων που μπορούν να προκαλέσουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού σε εθνικό και κοινοτικό επίπεδο. Πάντως, όπως ακριβώς τονίζει ο γενικός εισαγγελέας Léger στο σημείο 32 των προτάσεων του στην προπαρατεθείσα υπόθεση Madgett και Baldwin (υποσημείωση 3), στην οποία η απόφαση παραίτησε ρητά στο σημείο 22 των προτάσεων του, «οι εν λόγω στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μπορούν να αποφευχθούν με μια ερμηνεία του άρθρου 26 που να συμπεριλαμβάνει περιφερείς δραστηριότητες σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια και όχι με βάση την προκαθορισμένη κατάταξη ενός επιχειρηματία σε μια επαγγελματική κατηγορία, ενώ σημαντικό τμήμα της δραστηριότητάς του το αφιερώνει για την παροχή υπηρεσιών που υπάγονται σε άλλη κατηγορία» ή υπογράμμιση δική μου.

26 — Βλ., συναφώς, απόφαση Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 3), σκέψη 22, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger στην εν λόγω υπόθεση, σημείο 32.

των ταξιδιωτικών υπηρεσιών. Πρόκειται για ειδικό καθεστώς σε σχέση με το κανονικό καθεστώς φορολογίας και όχι για καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

40. Κατά συνέπεια, η ερμηνεία που προτείνει η Γερμανική Κυβέρνηση, δηλαδή η περιληφθεί η δραστηριότητα του iSt στο πλαίσιο των παροχών που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, αντιβαίνει στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων της έκτης οδηγίας που θεσπίζουν απαλλαγές.

41. Το iSt είναι στην πραγματικότητα μια εμπορική εταιρία και δεν φαίνεται να αποτελεί σε καμία περίπτωση «οργανισμό δημοσίου δικαίου» ή να διαθέτει τα προνόμια ανάλογου καθεστώτος κατά το άρθρο 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας. Αν έπρεπε να υπαχθεί στο καθεστώς απαλλαγής, αυτό θα συνεπαγόταν, επομένως, ερμηνεία του καθεστώτος αυτού κατά τρόπο που θα αντέβαινε, εξ αρχής, στη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία «οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ εραχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο»²⁷.

27 — Αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13), της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC (Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 20) και, προσφάτως, της 3ης Μαρτίου 2005, C-472/03, Lithur Andersen (Συλλογή 2005, σ. I-1719, σκέψη 24).

III — Πρόταση

42. Υπό το φως των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof:

«Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή και στον κύκλο εργασιών ενός διοργανωτή των αποκαλούμενων προγραμμάτων φοιτήσεως «High School» και «College», με διαμονή τριών έως δέκα μηνών στην αλλοδαπή, τα οποία προσφέρει ο εν λόγω διοργανωτής ιδίω ονόματι στους μετέχοντες και για την εκτέλεση των οποίων χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες άλλων υποκειμένων στον φόρο.»