

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PHILIPPE LÉGER

της 30ής Απριλίου 1998 *

1. Το High Court of Justice ερωτά το Δικαστήριο αν το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ¹ (στο εξής: έκτη οδηγία), που αφορά τα πρακτορεία ταξιδιών και τους οργανωτές περιηγήσεων, μπορεί να έχει εφαρμογή στην περίπτωση ξενοδόχου ο οποίος, πλέον της διαμονής, προσφέρει στους πελάτες του το μετ' επιστροφής ταξίδι μέχρι το ξενοδοχείο και την οργάνωση μιας εκδρομής κατά τη διάρκεια της διαμονής, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής.

η ιδιαιτερότητα συνίσταται στο ότι περιλαμβάνει τόσο τη διαμονή που παρέχει ο ξενοδόχος ως ίδια υπηρεσία, η οποία εμπίπτει κατ' αρχήν στο κοινό καθεστώς ΦΠΑ, όσο και υπηρεσίες τις οποίες ο ξενοδόχος αγοράζει από τρίτους και τις οποίες απολαμβάνει ευθέως ο ταξιδιώτης, καθόσον αυτό το είδος παροχής υπηρεσιών διαλαμβάνεται ρητώς στο άρθρο 26.

2. Το Value Added Tax Tribunal, στην κρίση του οποίου τέθηκε ένα ζήτημα το οποίο ανέκλυσε το πρώτον ενώπιον του High Court of Justice που αποφάσισε να παραπέμψει την εξέταση του εν λόγω ζητήματος στο Tribunal, υποβάλλει, για την περίπτωση κατά την οποία ο ξενοδόχος θα ενέπιπτε στο καθεστώς του άρθρου 26, συμπληρωματικά ερωτήματα όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου.

Το νομικό πλαίσιο

Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας

3. Το Value Added Tax Tribunal ερωτά κατ' ουσίαν πώς να υπολογίσει τη βάση επιβολής του φόρου για μια τέτοια πράξη, της οποίας

4. Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας εισάγει μια εξαίρεση από το γενικό καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία αυτή για τον ορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου².

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Οδηγία 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: ομοίωρη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

2 — Οι γενικοί κανόνες καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου τίθενται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το οποίο διευκρινίζει ότι η βάση συνίσταται, για την πλειονότητα των παροχών υπηρεσιών, σε «(...) οτιδήποτε αποτελεί την ανταποχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές (...) ο παρέχων τις υπηρεσίες από (...) τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο (...)».

5. Το άρθρο 26 προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο προστιθεμένης αξίας στις πράξεις των πρακτορειών 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 πραγματοποιούνται από 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 έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.

3. Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσομένη σύμφωνα με το άρθρο 15, περίπτωση 14. Αν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται 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 πραγματοποιηθείσες 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 εκπέπτονται ούτε επιστρέφονται σε οποιοδήποτε κράτος μέλος.»

Η βρετανική νομοθεσία

6. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας είχε μεταφερθεί στη βρετανική νομοθεσία με το άρθρο 37 Α του Value Added Tax Act 1983 (νόμου του 1983 περί φόρου προστιθεμένης αξίας)³, καθώς και με τον Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987

³ — Οι αντίστοιχες διατάξεις περιέχονται σήμερα στο άρθρο 53 του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου προστιθεμένης αξίας).

(κανονιστική πράξη του 1987 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας που ισχύει για τους οργανωτές περιηγήσεων).

7. Οι διατάξεις της βρετανικής νομοθεσίας αναλύονται λεπτομερώς στην εγκύκλιο 709/5/88 των Commissioners of Customs & Excise, που τιτλοφορείται «Καθεστώς περί του περιθωρίου κέρδους που ισχύει για τους οργανωτές περιηγήσεων» (Tour Operator's Margin Scheme, της 1ης Απριλίου 1988, στο εξής: TOMS).

Τα πραγματικά περιστατικά, η εθνική διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

8. Οι Madgett και Baldwin (αναφερόμενοι κατωτέρω και ως εφεσίβλητοι της κύριας δίκης) εκμεταλλεύονται, στο πλαίσιο εταιρικής σχέσεως (partnership), ένα ξενοδοχείο, το Howden Court Hotel, που κείται στο Devon, στην Αγγλία. Η πελατεία του ξενοδοχείου αποτελείται από συνταξιούχους και μερικώς συνταξιούχους, οι οποίοι διαμένουν κατά μέσο όρο έξι ή επτά ημέρες. Το 90 % των πελατών του ξενοδοχείου, που προέρχεται κυρίως από τη Βόρεια Αγγλία, αγοράζουν ένα «πακέτο», δηλαδή καταβάλλουν καθορισμένη τιμή περιλαμβάνουσα i) διαμονή με ημιδιατροφή, ii) μεταφορά με λεωφορείο από διάφορα σημεία επιβίβασης στη Βόρεια Αγγλία και iii) μονοήμερη εκδρομή με λεωφορείο. Οι λοιποί πελάτες πληρώνουν οι ίδιοι για το μετ' επιστροφής ταξίδι τους. Δεν τους προσφέρεται η τουριστική περιήγηση και δεν καταβάλλουν την ίδια τιμή.

9. Οι εφεσίβλητοι της κύριας δίκης αγοράζουν τις υπηρεσίες μεταφοράς από τρίτους,

βάσει συμφωνίας που έχουν συνάψει με εταιρία μισθώσεων για όλη τη θερινή περίοδο. Το λεωφορείο παραλαμβάνει τους πελάτες το Σάββατο από διάφορους τόπους της Βόρειας Αγγλίας και τους επαναφέρει στα ίδια σημεία την επόμενη Παρασκευή. Υπάρχει επίσης η δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν το λεωφορείο την Τρίτη για να επισκεφθούν το Devon.

10. Οι Madgett και Baldwin θεωρούσαν ανέκαθεν ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση τους, για τον λόγο ότι είναι ξενοδόχοι και όχι οργανωτές περιηγήσεων.

11. Με τις πράξεις επιβολής φόρου που αφορούσαν την περίοδο από 1ης Μαΐου 1988 έως 31 Ιανουαρίου 1993, οι Commissioners of Customs & Excise θεώρησαν αντιθέτως ότι οι εφεσίβλητοι της κύριας δίκης έπρεπε να φορολογηθούν με βάση το ότι τα οργανωμένα ταξίδια που παρέχουν εμπύπτουν στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας.

Υπόθεση C-308/96

12. Οι Madgett και Baldwin άσκησαν προσφυγή ενώπιον του Value Added Tax Tribunal, το οποίο έκρινε ότι το άρθρο 26 δεν είχε εφαρμογή στην περίπτωση τους. Οι Commissioners of Customs & Excise

άσκησαν έφεση ενώπιον του High Court of Justice, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το δύο ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

τοπικά αξιοθέατα με τουριστικό λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής τους στο ξενοδοχείο (τις δε υπηρεσίες μεταφοράς τις αγοράζουν οι κύριοι του ξενοδοχείου από εταιρία εκμσθώσεως τουριστικών λεωφορείων);»

«1) Ποια είναι τα κριτήρια για να καθοριστεί αν οι πράξεις προσώπου υποκειμένου στον ΦΠΑ αποτελούν πράξεις “πρακτορείου ταξιδίων” ή “οργανωτή περιηγήσεων” στις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 26 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (της έκτης οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας); Ειδικότερα, έχουν οι εν λόγω διατάξεις εφαρμογή στις πράξεις προσώπου το οποίο, μολονότι δεν είναι travel agent (πρακτορείο ταξιδίων) ή tour operator (οργανωτής περιηγήσεων) με την κοινή έννοια που έχουν οι εκφράσεις αυτές στην αγγλική γλώσσα, παρέχει προς όφελος ταξιδιωτών υπηρεσίες του είδους που συνήθως παρέχονται από πρακτορεία ταξιδίων ή οργανωτές περιηγήσεων;

13. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του High Court of Justice, οι Madgett και Baldwin προέβαλαν ένα νέο ισχυρισμό, σύμφωνα με τον οποίο η μέθοδος καταμερισμού που επιβάλλει η εγκύκλιος 709/5/88 για να καθοριστεί το περιθώριο κέρδους των οργανωτών περιηγήσεων ήταν αντίθετη προς την κοινοτική ρύθμιση. Το High Court of Justice έκρινε ότι δεν είχε αρμοδιότητα να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού, δεδομένου ότι το σημείο αυτό δεν είχε εξεταστεί από το Value Added Tax Tribunal και, κατά συνέπεια, δεν αποτελούσε αντικείμενο της επέσεως που είχε ασκηθεί ενώπιόν του.

Υπόθεση C-94/97

2) Λαμβάνοντας υπόψη την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, έχουν οι εν λόγω διατάξεις εφαρμογή σε πράξεις όπως αυτές για τις οποίες πρόκειται στην υπό κρίση υπόθεση, όπου οι κύριοι ξενοδοχείου στη Νότια Αγγλία προσφέρουν στους πελάτες, ως μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους ως ξενοδόχων και σε ενιαία συνολική τιμή, διαμονή μιας εβδομάδας στο ξενοδοχείο, μεταφορά με τουριστικό λεωφορείο μεταξύ του ξενοδοχείου και διαφόρων σημείων στη Βόρεια Αγγλία, καθώς και περιήγηση στα

14. Κατόπιν της επαναλομπής, οι Madgett και Baldwin ισχυρίστηκαν ενώπιον του Value Added Tax Tribunal ότι η εθνική διάταξη που επιβάλλει τον καταμερισμό της καταβληθείσας από τον ταξιδιώτη τιμής μεταξύ των στοιχείων του πακέτου που έχουν αγοραστεί από τρίτους και εκείνων που παρέχονται από το ίδιο το ξενοδοχείο με βάση το κόστος δεν συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο. Κατ’ αυτούς, το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας δεν παρεκκλίνει από τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για τις ίδιες παροχές υπηρεσιών που ορίζει το άρθρο 11 του νομοθετήματος αυτού, ακόμη

και αν οι παροχές αυτές αποτελούν τμήμα πακέτου που περιέχει παροχές υπηρεσιών αγοραζόμενες από τρίτους.

πόρους (“ίδια υπηρεσία”), επί ποίας βάσεως πρέπει να υπολογισθεί το περιθώριο κέρδους αυτού του οργανωτή περιηγήσεων;

15. Οι Commissioners of Customs & Excise υποστήριξαν ότι η εγκύκλιος 709/5/88 είναι σύμφωνη προς τις διατάξεις του άρθρου 26, καθόσον ορίζει ότι το περιθώριο κέρδους των οργανωτών περιηγήσεων πρέπει να υπολογίζεται βάσει του πραγματικού κόστους των υπηρεσιών που αγοράζονται από τρίτους.

2) Ειδικότερα, πρέπει το άρθρο 26 να ερμηνευθεί ως

16. Το Value Added Tax Tribunal αποφάσισε κατόπιν αυτού να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

α) απαιτούν το συνολικό ποσό που ο οργανωτής περιηγήσεων λαμβάνει από τον ταξιδιώτη να καταμερίζεται μεταξύ αγορασθεισών και ιδίων υπηρεσιών σε αναφορά με το κόστος των συστατικών στοιχείων· ή

«Αν, σύμφωνα με την απόφαση που θα εκδοθεί στην υπόθεση C-308/96, κριθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας εφαρμόζονται επί πράξεων όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως:

β) ως επιτρέπον στα κράτη μέλη να απαιτούν ο καταμερισμός να γίνεται σε αναφορά με το κόστος αυτό i) γενικώς ή ii) στις περιπτώσεις πράξεων όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση· ή

1) Σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία του άρθρου 26, σε περίπτωση όπου, στο πλαίσιο μιας και μόνης πράξεως, ένας οργανωτής περιηγήσεων παρέχει σε ταξιδιώτη υπηρεσία, ένα μέρος της οποίας του έχει παρασχεθεί από άλλον φορολογούμενο (“αγορασθείσα υπηρεσία”) και ένα μέρος της οποίας παρέχεται από τον ίδιο τον οργανωτή περιηγήσεων από δικούς του

γ) παρέχον την ευχέρεια ο καταμερισμός αυτός να γίνεται βάσει των συνήθων αρχών και τον σύμφωνα με το άρθρο 11 προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου;»

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

17. Δεν είναι άσκοπο στο σημείο αυτό, για την καλύτερη κατανόηση των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης και των χαρακτηριστικών των κανόνων καθορισμού της βάσεως υπολογισμού του φόρου, να διευκρινιστούν οι λόγοι για τους οποίους οι εφεσιβλητοί της κύριας δίκης μπορούν να κρίνουν ότι είναι προς το συμφέρον τους να εξακολουθήσουν να υπόκεινται στο κοινό καθεστώς φορολόγησεως της έκτης οδηγίας αντί να υπαχθούν στο καθεστώς του άρθρου 26.

18. Συγκεκριμένα, από αυστηρώς μαθηματική άποψη, ο υπολογισμός του ΦΠΑ βάσει του ενός ή του άλλου καθεστώτος οδηγεί στα ίδια αποτελέσματα. Η φορολόγηση της αντιπαροχής για μια υπηρεσία, αφαιρούμενου του φόρου που κατέβαλε στο αρχικό στάδιο ο παρέχων την υπηρεσία για την εν λόγω παροχή, ή η φορολόγηση του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιήθηκε επί της υπηρεσίας αυτής καταλήγουν στον ίδιο ΦΠΑ.

19. Ωστόσο, ο επιχειρηματίας που παρέχει τόσο ίδιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα από πακέτο, όσο και ίδιες υπηρεσίες παρεχόμενες μαζί με υπηρεσίες αγορασθείσες από τρίτον έναντι κατ' αποκοπή τιμής υπόκειται σε δύο διαφορετικά φορολογικά καθεστάτα. Αντιμετωπίζει συνεπώς επαχθείς υποχρεώσεις διοικητικής φύσεως, καθόσον οφείλει να προβεί σε καταμερισμούς του κύκλου εργασιών του μεταξύ των ισχυόντων φορολογικών καθεστώτων.

Επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το High Court of Justice

20. Με το πρώτο ερώτημά του, το High Court of Justice ερωτά αν το ειδικό καθεστώς επιβολής ΦΠΑ που ορίζει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή στην παροχή υπηρεσιών εκ μέρους επιχειρηματία στον οποίο το εθνικό του δίκαιο δεν αναγνωρίζει την ιδιότητα του πρακτορείου ταξιδιών ή του οργανωτή περιηγήσεων, όταν το είδος των υπηρεσιών αυτών παρέχεται εν γένει από τουριστικά πρακτορεία και οργανωτές περιηγήσεων.

21. Το Δικαστήριο καλείται συνεπώς, κατ' ουσίαν, να οριοθετήσει τις έννοιες του πρακτορείου ταξιδιών και του οργανωτή περιηγήσεων.

22. Για την ερμηνεία του νομοθετήματος αυτού πρέπει να εξεταστεί η διατύπωσή του και να προσδιοριστούν οι σκοποί του καθεστώτος που θέσπισε ο κοινοτικός νομοθέτης, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου⁴.

23. Η έκτη οδηγία δεν παρέχει κανέναν ορισμό των όρων που χρησιμοποιεί, πράγμα το

4 — Βλ., για παράδειγμα, την απόφαση της 17ης Ιουλίου 1977, C-28/95, Leur-Bloem (Συλλογή 1997, σ. I-4161, σκέψη 47).

οποίο έχει ως αποτέλεσμα η εφαρμογή του άρθρου 26 να εξαρτάται από το περιεχόμενο που του προσδίδουν τα κράτη μέλη.

24. Οι έννοιες αυτές όμως είναι κοινοτικές έννοιες, των οποίων ο ορισμός δεν μπορεί να αφηθεί στη διάκριση των κρατών μελών⁵. Περαιτέρω, η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών συνιστά τον κύριο σκοπό της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, η χρησιμοποίηση ενός τυπικού κριτηρίου, που θα είχε ως αποτέλεσμα να εξαρτάται η εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος του άρθρου 26 από το νομικό καθεστώς στο οποίο υπάγει κάθε κράτος μέλος τους επιχειρηματίες που ορίζονται ως πρακτορεία ταξιδιών ή οργανωτές περιηγήσεων (στο εξής: πρακτορεία ταξιδιών), ενέχει τον κίνδυνο να αναιρέσει την ομοιόμορφη εφαρμογή του στο κοινοτικό έδαφος⁶.

25. Ο σκοπός του νομοθετήματος αυτού επιτρέπει να συναχθούν τα στοιχεία μιας χρήσιμης ερμηνείας, που σέβεται τις απαιτήσεις της εναρμόνισης που θέτει η έκτη οδηγία.

5 — Βλ., για παράδειγμα, σε σχέση με μια άλλη κοινοτική έννοια που χρησιμοποιεί η έκτη οδηγία, την έννοια της «φοροαποφυγής», την απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, 138/86 και 139/86, Direct Cosmetics και Laughtons Photographs (Συλλογή 1988, σ. 3937, σκέψη 20).

6 — Η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να εναρμονιστεί σύμφωνα με την ένατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, «(...) ώστε η εφαρμογή του κοινοτικού συντελεστή στις φορολογητέες πράξεις να οδηγεί σε συγκρίσιμα αποτελέσματα σε όλα τα κράτη μέλη».

26. Το Δικαστήριο το εξέθεσε αυτό σαφώς στην απόφασή του της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel, σύμφωνα με την οποία:

«Οι υπηρεσίες που παρέχονται από (...) [τα πρακτορεία ταξιδιών και τους οργανωτές περιηγήσεων] χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι, στις περισσότερες των περιπτώσεων, σύγκεινται από πολλαπλές παροχές, ιδίως ως προς τη μεταφορά και την παροχή καταλύματος που πραγματοποιούνται τόσο εντός όσο και εκτός του εδάφους του κράτους μέλους στο οποίο η επιχείρηση έχει την έδρα της ή σταθερή εγκατάσταση.

Η εφαρμογή των κανόνων του κοινοτικού δικαίου που αφορούν τον τόπο της φορολογίας, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του επιβαλλόμενου κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου προσέκρουε, λόγω της πολλαπλής φύσεως και της τοπικότητας των παρεχομένων υπηρεσιών, σε πρακτικές δυσχέρειες για τις επιχειρήσεις, οι οποίες δυσχέρειες θα μπορούσαν να εμποδίσουν την άσκηση των δραστηριοτήτων τους.

Προκειμένου ακριβώς να προσαρμοστούν οι εφαρμοστέοι κανόνες προς τον ειδικό χαρακτήρα αυτής της δραστηριότητας, ο κοινοτικός νομοθέτης θέσπισε με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας ένα ειδικό καθεστώς ΦΠΑ (...)»⁷.

7 — Συλλογή 1992, σ. I-5723, σκέψεις 13 έως 15, η υπογράμμιση δική μου.

27. Το καθεστώς του άρθρου 26 δικαιολογείται συνεπώς από τον ειδικό χαρακτήρα της δραστηριότητας των πρακτορείων ταξιδιών, δεδομένου ότι οι επιχειρηματίες αυτοί προσφέρουν συχνά υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν άλλοι φορολογούμενοι, οι οποίοι βρίσκονται συχνά στο έδαφος άλλων κρατών μελών. Σκοπός του άρθρου 26 είναι συνεπώς να εξαλείψει τις δυσχέρειες που γεννά ο πολλαπλασιασμός των διοικητικών διατυπώσεων που οφείλονται στα διάφορα καθεστώτα που ισχύουν εντός των διαφόρων κρατών μελών, ορίζοντας έναν ενιαίο τύπο φορολογήσεως και προβλέποντας ένα καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών. Το πρακτορείο αυτό απαλλάσσεται έτσι από την εκπλήρωση ορισμένων επαχθών υποχρεώσεων ενώπιον των φορολογικών αρχών άλλων κρατών μελών και αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, καθόσον η αφαίρεση των φόρων που καταβλήθηκαν εντός άλλου κράτους μέλους είναι αδύνατη, η δε επιστροφή τους, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο που ίσχυε κατά τη θέσπιση της έκτης οδηγίας, δυσχερής.

28. Όπως το σύνολο των κυβερνήσεων που παρενέβησαν στη διαδικασία και η Επιτροπή, φρονώ ότι για τους λόγους αυτούς το καθεστώς του άρθρου 26 δεν πρέπει να περιορίζεται μόνο στους επιχειρηματίες που πληρούν τον τυπικό χαρακτηρισμό του πρακτορείου ταξιδιών. Η γνώμη μου είναι ότι πρέπει να δοθεί στις επίμαχες έννοιες μια λειτουργική έννοια, συναγόμενη από τη φύση των δραστηριοτήτων του εν λόγω επιχειρηματία.

29. Ο ειδικός χαρακτήρας μιας δραστηριότητας όπως αυτή που ασκείται από ένα πρακτορείο ταξιδιών δεν εκλείπει για τον λόγο

και μόνον ότι ο επιχειρηματίας που συμβάλλεται με τον ταξιδιώτη δεν έχει την ιδιότητα αυτή, υπό την έννοια που αυτή μπορεί να έχει εντός του οικείου κράτους μέλους.

30. Η μέριμνα για απλοποίηση που εκφράζει ο κοινοτικός νομοθέτης ισχύει κατά τον ίδιο τρόπο έναντι δύο επιχειρηματιών οι οποίοι ασκούν λαομιοδίτυπη δραστηριότητα και συνεπώς λογικά αντιμετωπίζουν παρόμοιες δυσχέρειες.

31. Αυτό αποτελεί μια από τις απόρροιας της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Όπως ορθώς τονίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, η επιλεκτική εφαρμογή σε δραστηριότητες της ίδιας φύσεως ενός καθεστώτος που αποσκοπεί να απλοποιήσει την εκ μέρους των εμπλεκόμενων επιχειρηματιών εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών τους θα ευνοούσε άνευ λόγου μια κατηγορία επιχειρηματιών. Η δραστηριότητα των λοιπών επιχειρηματιών θα εμποδιζόταν από τις δυσχέρειες που θα οφείλονταν στον τόπο παροχής των υπηρεσιών.

32. Το Δικαστήριο θεωρεί ότι μια από τις αρχές που διέπει το σύστημα του ΦΠΑ είναι η εξάλειψη των παραγόντων που μπορούν να προκαλέσουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού σε εθνικό και κοινοτικό επίπεδο⁸. Οι εν λόγω στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μπορούν να αποφευχθούν με μια ερμηνεία του άρθρου 26 που να συμπεριλαμβάνει παρεμφερείς δραστηριότητες σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια και όχι με βάση την προκαθορισμένη κατάταξη ενός επιχειρημα-

⁸ — Προπαρατεθείσα απόφαση Direct Cosmetics και Laughtons Photographs, σκέψη 23.

τία σε μια επαγγελματική κατηγορία, ενώ σημαντικό τμήμα της δραστηριότητάς του το αφιερώνει για την παροχή υπηρεσιών που υπάγονται σε άλλη κατηγορία⁹.

33. Επομένως, το καθεστώς του άρθρου 26 πρέπει να εφαρμόζεται στους επιχειρηματίες οι οποίοι οργανώνουν συνήθως ταξίδια ή περιηγήσεις και οι οποίοι, για να προσφέρουν την παροχή υπηρεσιών που γενικά συνδέονται με αυτό το είδος δραστηριότητας, όπως είναι η προσφορά καταλύματος ή η μεταφορά, προσφεύγουν σε τρίτους φορολογούμενους.

34. Τα κριτήρια που επιτρέπουν να ορισθούν οι επιχειρηματίες που ασκούν δραστηριότητα πρακτορείου ταξιδιών, υπό την έννοια του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, δεν είναι ευχερές να καθοριστούν όταν, μεταξύ των παρεχομένων υπηρεσιών, ορισμένες παρέχονται από τον ίδιο τον επιχειρηματία, ενώ άλλες αγοράζονται από τρίτους. Από τη συζήτηση προέκυψε ότι ένα ξενοδοχείο μπορεί να προσφέρει στους πελάτες του υπηρεσίες, παρεχόμενες από τρίτους, ξένες προς την υπό στενή έννοια δραστηριότητά του, χωρίς για τον λόγο αυτό να δικαιολογείται, κατά τη γνώμη μου, ο χαρακτηρισμός του ως πρακτορείου ταξιδιών. Τέτοια είναι η περίπτωση του ξενοδοχείου που προσφέρει στους πελάτες του υπηρεσίες ταξί για την εκτέλεση δρομολογίων μέχρι τον πλησίον κείμενο σιδηροδρομικό σταθμό ή το αεροδρόμιο.

35. Το κριτήριο το οποίο χρησιμοποιεί η Γερμανική Κυβέρνηση, σύμφωνα με το οποίο η φύση της δραστηριότητας του επιχειρηματία του οποίου το επιχειρηματικό αντικείμενο δεν είναι η οργάνωση ταξιδιών ή περιηγήσεων δεν αλλάζει όταν οι υπηρεσίες που παρέχονται ως παράρτημα της δραστηριότητάς του παραμένουν δευτερεύουσες, είναι σίγουρα χρήσιμο.

36. Θεωρώ ότι η παροχή είναι δευτερεύουσα όταν, αφενός, συντελεί στην καλή εκτέλεση της κύριας παροχής και όταν, 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 καθεαυτήν, αλλά μέσο για να μπορέσει ο πελάτης να απολαύσει την κύρια υπηρεσία υπό καλύτερες συνθήκες.

37. Τέτοια είναι για παράδειγμα η περίπτωση της μεταφοράς που θα μπορούσε να αναλάβει τοπικά ένα ξενοδοχείο για να οδηγήσει τους πελάτες του σε πλησίον προορισμούς.

38. Αντιθέτως, μπορεί να χαρακτηριστεί ισοδύναμη προς την κύρια υπηρεσία που παρέχει ο επιχειρηματίας η υπηρεσία που αντιστοιχεί σε σημαντικό τμήμα του συνολικού ύψους της καταβαλλομένης από τον ταξιδιώτη τιμής, οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί δευτερεύουσα, σε σύγκριση με τις λοιπές παρεχόμενες υπηρεσίες, ούτε λόγω της αξίας της ούτε λόγω του αντικειμένου της στα μάτια του πελάτη. Πρέπει να προστεθεί ότι, για να δικαιολογείται ο χαρακτηρισμός αυτός, η σχετική παροχή υπηρεσιών πρέπει

⁹ — Επί του ορισμού, σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, *ibidem*, σκέψη 23.

να προσφέρεται με ορισμένη συχνότητα, δεδομένου ότι ο αμιγώς περιστασιακός χαρακτήρας την καθιστά δευτερεύουσα παροχή.

να αποφανθεί με βάση την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα.

39. Κατά συνέπεια, όταν ένα ξενοδοχείο προσφέρει συνήθως στους πελάτες του, πέραν του καταλύματος, παροχές οι οποίες, όπως μια τουριστική περιήγηση, εκφεύγουν των έργων που κατά παράδοση εκτελούν οι ξενοδόχοι και των οποίων η πραγματοποίηση δεν μπορεί να μην έχει σημαντικό αντίκτυπο στην ισχύουσα συνολική ενιαία τιμή, πιστεύω ότι οι παρεχόμενες ως παράρτημα υπηρεσίες δεν μπορούν να εξομοιώνονται με δευτερεύουσες υπηρεσίες. Λόγω της υπάρξεώς τους, αλλάζει η φύση της δραστηριότητας του επιχειρηματία.

40. Στην περίπτωση αυτή, ο επιχειρηματίας πρέπει να θεωρηθεί ότι υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, έστω και αν το εθνικό δίκαιο δεν του αναγνωρίζει την ιδιότητα του πρακτορείου ταξιδιών ή του οργανωτή περιηγήσεων.

41. Το δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το High Court of Justice αφορά την εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης των κανόνων του κοινοτικού δικαίου και όχι την ερμηνεία τους. Όπως και η Επιτροπή, θεωρώ ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να λύσει τη διαφορά υποκαθιστώντας το εθνικό δικαστήριο και ότι σ' αυτό το τελευταίο εναπόκειται, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των πραγματικών στοιχείων που διαθέτει, ιδίως τα στοιχεία που γνωρίζει όσον αφορά το ποσοστό που αντιπροσωπεύουν οι αγορασθείσες παροχές στην κατ' αποκοπήν τιμή,

Επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το Value Added Tax Tribunal

42. Το Value Added Tax Tribunal λαμβάνει ως αφετηρία την υπόθεση ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται σε έναν επιχειρηματία, στον οποίο το εθνικό δίκαιο δεν αναγνωρίζει την ιδιότητα του πρακτορείου ταξιδιών ή του οργανωτή περιηγήσεων και ο οποίος προσφέρει στους πελάτες τους, έναντι καταβολής μιας κατ' αποκοπήν τιμής, την παροχή υπηρεσιών που αναλύονται σε υπηρεσίες για την παροχή των οποίων μεριμνά ο ίδιος και υπηρεσίες που αγοράζει από τρίτους. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο πώς να υπολογίσει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 26, το φορολογούμενο περιθώριο κέρδους των παρεχομένων υπηρεσιών.

43. Προς τούτο, το Value Added Tax Tribunal επιθυμεί να του γνωστοποιηθεί η βάση εκτιμήσεως των συστατικών στοιχείων της τιμής.

44. Κατ' αρχάς, πρέπει να διευκρινιστεί το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 στην περίπτωση όπου μια κατ' αποκοπήν τιμή καλύπτει διαφόρων ειδών υπηρεσίες, ίδιες και αγορασθείσες από τρίτους.

45. Αντίθετα προς τους λοιπούς παρεμβαίνοντες, η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζει την άποψη ότι το καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους εφαρμόζεται στο σύνολο των υπηρεσιών. Κατ' αυτήν, η επιλεκτική εφαρμογή του άρθρου 26 θα συνεπαγόταν τη δημιουργία στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των πρακτορείων ταξιδίων που παρέχουν τόσο υπηρεσίες αγορασθείσες από τρίτους όσο και ίδιες υπηρεσίες, καθόσον αυτές μπορούν να υπαχθούν σε διαφορετικούς συντελεστές, και εκείνων που παρέχουν μόνο αγορασθείσες υπηρεσίες, υπαγόμενες εξ ορισμού στον ίδιο φορολογικό συντελεστή. Η γενική εφαρμογή του άρθρου 26 σε όλες τις παροχές υπηρεσιών θα εξάλειφε τις στρεβλώσεις αυτές, υπάγοντας τις ίδιες υπηρεσίες στο καθεστώς των αγορασθεισών υπηρεσιών.

46. Η λύση που προτείνει η Σουηδική Κυβέρνηση επιτρέπει βεβαίως να αποφευχθεί η πολυπλοκότητα των καταμερισμών που καθίστανται αναγκαίοι λόγω της συνυπόστασης, στην ίδια σύμβαση, δύο διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων.

47. Ωστόσο, φρονώ ότι δεν συνάδει ούτε προς το γράμμα ούτε προς το πνεύμα του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.

48. Το άρθρο 26, παράγραφος 1, διευκρινίζει σαφέστατα ότι το καθεστώς που θεσπίζει εφαρμόζεται στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων «(...) εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίησή του

ταξιδίου, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο (...)»¹⁰.

49. Ο τρόπος υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου, όπως ορίζεται στο άρθρο 26, παράγραφος 2, συνίσταται στην αφαίρεση από το συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό άνευ ΦΠΑ «(...) του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές»¹¹.

50. Το κείμενο δεν αναφέρεται καθόλου στις ίδιες υπηρεσίες και δεν μπορεί να φανταστεί κανείς ότι η απουσία αυτή αναφοράς σημαίνει ότι το ποσό των ιδίων υπηρεσιών, εφόσον δεν περιλαμβάνεται στο ποσό που πρέπει να αφαιρεθεί, παραμένει ως τμήμα της βάσεως επιβολής του φόρου. Πρέπει, συνεπώς, να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η κατηγορία αυτή παροχής υπηρεσιών υπάγεται σε άλλο φορολογικό καθεστώς.

51. Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται από τον σκοπό που επιδιώκει ο νομοθέτης, ο οποίος αποβλέπει στην προσαρμογή των ισχυόντων κανόνων στον ειδικό χαρακτήρα των δραστηριοτήτων των πρακτορείων ταξιδίων. Ως επί το πλείστον, η παροχή των ιδίων υπηρεσιών πραγματοποιείται εντός του κράτους μέλους όπου ο επιχειρηματίας έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή σταθερή εγκατάσταση, το οποίο αποτελεί επίσης τον τόπο φορολογήσεως των αγορασθεισών υπηρεσιών που αναφέρει το άρθρο 26. Επομένως, ο τόπος φορολογήσεως

10 — Η υπογράμμιση δική μου.

11 — Η υπογράμμιση δική μου.

των υπηρεσιών αυτών ταυτίζεται με τον τόπο φορολογήσεως των ιδίων υπηρεσιών, όπως στην περίπτωση κατά την οποία ένας επιχειρηματίας χρησιμοποιεί αποκλειστικά αγορασθείσες υπηρεσίες, οπότε, αφενός, δεν υπάρχει κίνδυνος οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ επιχειρηματιών, όπως τις καταγγέλλει η Σουηδική Κυβέρνηση, να είναι ιδιαίτερα συχνές και, αφετέρου, η εφαρμογή του άρθρου 26 στις ίδιες υπηρεσίες στην περίπτωση αυτή δεν παρουσιάζει το ίδιο ενδιαφέρον από την άποψη της απλοποιήσεως.

52. Στο παρόν στάδιο εξέλιξης του δικαίου, η στρέβλωση που πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να αποφευχθεί είναι εκείνη που απορρέει από την εφαρμογή δύο διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων — του τρόπου καθορισμού της βάσεως επιβολής φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας και εκείνης που προβλέπεται στο άρθρο 26 — σε πανομοιότυπες δραστηριότητες, ασκούμενες υπό τις ίδιες συνθήκες, δηλαδή μέσω αγορασθεισών από τρίτους υπηρεσιών.

53. Καταλήγω επομένως στην εφαρμογή του καθεστώτος του άρθρου 26 σε αυτές και μόνον τις παροχές υπηρεσιών.

54. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο φορολογούμενος πρέπει να προβεί σε δύο πράξεις καταμερισμού του ποσού της κατοκλήν τιμής που καταβάλλουν οι πελάτες του, έτσι ώστε να απομονώσει το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί επί των αγορασθεισών υπηρεσιών.

55. Με την πρώτη καθίσταται δυνατό να συναχθεί το κοινό περιθώριο κέρδους, αφαιρώντας τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να παραχθούν οι ίδιες και οι αγορασθείσες υπηρεσίες.

56. Με τη δεύτερη, διαχωρίζονται τα αντίστοιχα περιθώρια κέρδους κάθε κατηγορίας παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να απομονωθεί η βάση επιβολής του φόρου για τις αγορασθείσες υπηρεσίες.

57. Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας ορίζει τον τρόπο υπολογισμού του φορολογητέου περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιείται επί της παροχής υπηρεσιών αγορασθεισών από τρίτους. Προς τούτο, αναφέρεται στο πραγματικό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους φορολογουμένους, των οποίων το ποσό, αφαιρούμενο από το συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό άνευ ΦΠΑ, αντιστοιχεί στο φορολογητέο περιθώριο κέρδους.

58. Ωστόσο, στον βαθμό που το άρθρο αυτό δεν εξαιρεί την περίπτωση της κατοκλήν τιμής, δεν προβλέπει κάποιο μέσο για να απομονωθεί το περιθώριο κέρδους των αγορασθεισών υπηρεσιών από το ποσό των ιδίων υπηρεσιών.

59. Τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορούν τη μονάδα αναφοράς που πρέπει να γίνει δεκτή για να υπολογιστούν οι δαπάνες των οποίων η αφαίρεση

θα επιτρέψει τον προσδιορισμό του πραγματοποιηθέντος περιθωρίου κέρδους. Το αιτούν δικαστήριο προτείνει δύο δυνατούς τρόπους, εκ των οποίων ο ένας στηρίζεται στο κόστος και ο άλλος στην αξία των συστατικών στοιχείων της τιμής.

60. Ο πρώτος τρόπος αντιστοιχεί στο βρετανικό σύστημα του TOMS. Υποστηρίζεται από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και τη Γερμανική Κυβέρνηση. Ο επιχειρηματίας υπολογίζει το συνολικό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται όταν παρέχει μικτές υπηρεσίες έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής. Το κόστος αυτό συντίθεται, αφενός, από τα ποσά που κατέβαλε για τις αγορασθείσες υπηρεσίες και, αφετέρου, από το κόστος που προέκυψε από την παροχή των ιδίων υπηρεσιών. Το κοινό περιθώριο κέρδους για τα δύο είδη παροχής υπηρεσιών λαμβάνεται με αφαίρεση του συνολικού αυτού κόστους από τα εισπραχθέντα κατ' αποκοπήν ποσά.

Το κοινό περιθώριο κέρδους διαιρείται εν συνεχεία μεταξύ των δύο συστατικών: του περιθωρίου επί των αγορασθεισών υπηρεσιών και του περιθωρίου επί των ιδίων υπηρεσιών. Προς τούτο, ο καταμερισμός πραγματοποιείται βάσει της αναλογίας των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τις αγορασθείσες υπηρεσίες και του κόστους των ιδίων υπηρεσιών.

Το περιθώριο κέρδους των αγορασθεισών υπηρεσιών υπόκειται στο καθεστώς του άρθρου 26, το δε περιθώριο κέρδους των ιδίων υπηρεσιών φορολογείται σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες της έκτης οδηγίας.

61. Ο δεύτερος τρόπος, που υποστηρίζουν οι εφεσβλητοί της κύριας δίκης και η Επιτροπή, στηρίζεται στην αγοραία αξία των συστατικών στοιχείων της τιμής. Με άλλα λόγια, οι δαπάνες που πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας, σύμφωνα με τους Madgett και Baldwin, πρέπει να υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το οποίο αναφέρεται στο ποσό που λαμβάνεται ως αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών.

62. Μια τελευταία δυνατότητα, που προτείνει η Σουηδική Κυβέρνηση, συνίσταται στον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, για να διασφαλιστεί η ουδετερότητα της φορολογήσεως, με αναφορά στα πραγματικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για τις αγορασθείσες υπηρεσίες και στο ποσό με το οποίο θα είχε επιβαρυνθεί ο επιχειρηματίας αν είχε αγοράσει την ίδια υπηρεσία από τρίτους. Η Σουηδική Κυβέρνηση προτείνει να γίνει δεκτή η τιμή χονδρικής των τελευταίων αυτών υπηρεσιών. Η τιμή αυτή θα υπολογίζεται με βάση την τιμή πώλησεως μιας πανομοιότυπης υπηρεσίας παρεχομένης από τρίτον. Υπενθυμίζεται ότι αυτός ο τρόπος υπολογισμού εντάσσεται στο πλαίσιο φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους που είναι κοινό στις διάφορες παροχές υπηρεσιών.

63. Η επιλεκτική εφαρμογή του καθεστώτος ΦΠΑ των πρακτορείων ταξιδιών, που προτείνω, μπορεί να δικαιολογήσει έναν υπολογισμό των ιδίων υπηρεσιών σύμφωνο προς τις διατάξεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες αυτές εξακολουθούν να υπόκεινται στο κοινό καθεστώς ΦΠΑ.

64. Κατά το Δικαστήριο, η βάση επιβολής του φόρου για μια παροχή υπηρεσιών αποτελείται από κάθε τι που ελήφθη ως αντιπαροχή για την παρασχεθείσα υπηρεσία, αυτή δε η αντιπαροχή αποτελεί μια υποκειμενική αξία, εφόσον η βάση επιβολής του φόρου είναι η πράγματι εισπραχθείσα αντιπαροχή και όχι μια αξία εκτιμωμένη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων¹². Τούτο εκφράζει την ιδέα ότι τα συμβαλλόμενα μέρη και μόνον αποφασίζουν για το επίπεδο της τιμής που μπορεί να ισχύσει, βάσει των κριτηρίων που κρίνουν ότι προσαρμόζονται στην κατάσταση. Μπορεί βεβαίως να υποτεθεί ότι τα συμβαλλόμενα μέρη, διεπόμενα από την μέριμνα της οικονομικής αποτελεσματικότητας, θα καθόριζαν τις τιμές βάσει αντικειμενικών στοιχείων, αλλά η βάση επιβολής του φόρου δεν μπορεί να καθορίζεται με βάση υποθετικές ορθολογικές συμπεριφορές. Αυτό που πρέπει να υπερισχύει είναι η πραγματικότητα της φορολογουμένης οικονομικής πράξεως.

65. Ωστόσο, η προσέγγιση αυτή δεν μπορεί να μεταφερθεί ως έχει στην υπό κρίση περίπτωση. Η ύπαρξη μιας κατ' αποκοπήν τιμής καλύπτουσας αδιακρίτως και τις δύο κατηγορίες παροχής υπηρεσιών συνιστά εμπόδιο στον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου συναρτήσει της αντιπαροχής, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', των ιδίων υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της κατ' αποκοπήν τιμής. Συγκεκριμένα, φαίνεται ότι είναι αδύνατο να απομονωθεί η αντιπαροχή αυτή από το υπόλοιπο τμήμα της κατ' αποκοπήν τιμής, οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους των αγορασθεισών υπηρεσιών με το μέσο αυτό.

66. Η Επιτροπή προτείνει ωστόσο να υπολογιστεί η αντιπαροχή με αναφορά στην αγοραία αξία των συστατικών στοιχείων της ίδιας υπηρεσίας. Προτείνει να γίνει δεκτή η τιμή των δωματίων που χρεώνει το ξενοδοχείο όταν οι πελάτες δεν χρησιμοποιούν το πακέτο, δηλαδή όταν μεταβαίνουν μόνιμους και δεν επιλέγουν την περιήγηση.

67. Θεωρώ ωστόσο ότι εκάστη των προτεινομένων μεθόδων περικλείει ένα τμήμα αυθαιρεσίας, οπότε φρονώ ότι το κριτήριο που αντλείται από την εγγύτητα της βάσεως υπολογισμού του φόρου προς την πραγματικότητα της επίμαχης οικονομικής πράξεως δεν είναι εκείνο βάσει του οποίου μπορεί να προτιμηθεί μία μέθοδος έναντι των λοιπών.

68. Η μέθοδος που προτείνει η Επιτροπή προϋποθέτει ότι η τιμή της προσφοράς καταλύματος ως παροχή ίδιας υπηρεσίας στο πλαίσιο του πακέτου είναι ίδια με την τιμή του καταλύματος όταν αυτό προσφέρεται ως μοναδική παροχή.

69. Ο επιχειρηματίας όμως μπορεί να έχει αποφασίσει να παρέχει την αυτή υπηρεσία σε διαφορετική τιμή. Δεν είναι σπάνιο η προσφορά ενός πακέτου να αποτελεί την ευκαιρία για να παρασχεθεί μια υπηρεσία σε χαμηλότερη τιμή ούτως ώστε να καθίσταται η προσφορά μικτών παροχών πιο ελκυστική. Η αγορά στην οποία παρουσιάζεται η προσφορά συνδυασμού υπηρεσιών δεν είναι ακριβώς η ίδια με την αγορά της προσφοράς καταλύματος και μόνον, οπότε η αγοραία τιμή των συστατικών στοιχείων δεν αντικατοπτρίζεται κατ' ανάγκη στην τιμή του καταλύματος.

12 — Βλ. τις αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψεις 10 έως 13), και της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16).

70. Κατά συνέπεια, αυτός ο τρόπος υπολογισμού πάσχει διότι παρέχει αποτελέσματα σχετικώς κατά προσέγγιση.

71. Φρονώ ότι η μέθοδος που προτείνουν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Γερμανική Κυβέρνηση παρουσιάζουν παρόμοιες ανεπάρκειες. Μολονότι, κατ' αρχάς, αυτός ο τρόπος υπολογισμού αναφέρεται στη συγκεκριμένη αξία που αποτελεί το κόστος των παρασχεθεισών υπηρεσιών, περιλαμβάνει μια αφαίρεση που δεν σχετίζεται καθόλου με την πραγματικότητα της φορολογουμένης πράξεως για τον καταμερισμό του κοινού περιθωρίου κέρδους μεταξύ του περιθωρίου των αγορασθεισών υπηρεσιών και του περιθωρίου των ιδίων υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι τα αντίστοιχα περιθώρια κέρδους των παροχών υπηρεσιών που απαρτίζουν το πακέτο είναι ανάλογα προς το τμήμα που αντιπροσωπεύει το αντίστοιχο κόστος τους. Επομένως, είναι τουλάχιστον εξίσου αυθαίρετο τόσο το να αναχθεί η αντιστοιχία αυτή σε κανόνα όσο και το να λεχθεί ότι η τιμή των ιδίων υπηρεσιών του πακέτου είναι η ίδια με την τιμή στην οποία παρέχεται εκτός πακέτου.

72. Η λύση της Σουηδικής Κυβερνήσεως υποχρεώνει να ληφθεί ως αξία συγκρίσεως ο μέσος όρος που βασίζεται σε υπηρεσίες ίδιας φύσεως παρεχόμενες από άλλους επιχειρηματίες. Η μέριμνα να γίνει αναφορά σε μια αντιπροσωπευτική αξία μέσω ενός τέτοιου υπολογισμού είναι θεμιτή. Ωστόσο, η αξία που χρησιμοποιείται είναι εν πολλοίς πλασματική, διότι δεν έχει άμεση σχέση με την παροχή υπηρεσιών που πρέπει να φορολογηθεί. Επιπλέον, υφίσταται ένας κίνδυνος ανακρίβειας οφειλόμενος στο ότι ο μέσος όρος αναφοράς μπορεί να αμφισβητηθεί και να αποτελέσει έτσι αντικείμενο διαφωνιών μεταξύ εμπειρογνομώνων.

73. Αναγκαστικά επομένως πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν είναι δυνατόν να επιλεγεί μια μέθοδος για τον λόγο και μόνο ότι ανταποκρίνεται πιστά στην πραγματική διάρθρωση του πακέτου.

74. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δεχθεί, όσο ατελής και αν είναι, τη μέθοδο που προτείνουν οι εφεσβλητοί της κύριας δίκης και η Επιτροπή, οι οποία παρουσιάζει τις λιγότερες πρακτικές δυσχέρειες εφαρμογής και δεν προσκρούει σε καμία μείζονα αντίρρηση όσον αφορά τη νομιμότητά της.

75. Κατ' αρχάς, πρέπει να αφαιρεθεί από την κατ' αποκοπήν τιμή που κατέβαλε ο καταναλωτής η τιμή των αγορασθεισών υπηρεσιών. Η κατ' αποκοπήν τιμή και η τιμή των αγορασθεισών υπηρεσιών είναι δύο αναμφισβήτητες αξίες, δεδομένου ότι συνιστούν πραγματικά δεδομένα. Το στάδιο αυτό είναι επιπλέον σύμφωνο προς το άρθρο 26.

76. Η αφαίρεση της αγοραίας αξίας των ιδίων υπηρεσιών παρουσιάζει το πλεονέκτημα της απλότητας, αν και, όπως προανέφερα, δεν αντανακλά επακριβώς τη διάρθρωση της τιμής των υπηρεσιών αυτών στο πλαίσιο του πακέτου. Ενώ, σύμφωνα με τη μέθοδο που στηρίζεται στον υπολογισμό του κόστους, πρέπει να προσδιοριστεί το φορολογητέο περιθώριο κέρδους βάσει του κοινού περιθωρίου κέρδους, δεν χρειάζεται εδώ να γίνει διάκριση των διαφόρων στοιχείων

της αξίας των υπηρεσιών¹³. Το περιθώριο κέρδους και το κόστος συνιστούν μαζί την αξία αναφοράς των ιδίων υπηρεσιών, η οποία αρχεί να αφαιρεθεί από την κατ' αποκοπήν τιμή για να ληφθεί η αξία των αγορασθεισών υπηρεσιών. Η ανωτέρω περιγραφήσα πράξη αφαιρέσεως της τιμής των αγορασθεισών υπηρεσιών παρέχει εν συνεχεία το φορολογητέο περιθώριο κέρδους που λαμβάνεται κατ' αυτόν τον τρόπο χωρίς να χρειάζεται να αναλυθεί η αξία των ιδίων υπηρεσιών.

77. Περαιτέρω, για τη μέθοδο του κόστους απαιτείται μια πολύπλοκη ανασύσταση των διαφόρων στοιχείων της τιμής κόστους που δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί χωρίς καταμερισμό των γενικών εξόδων μεταξύ των ιδίων υπηρεσιών, των οποίων η αφαίρεση από την κατ' αποκοπήν τιμή θα παράσχει το κοινό περιθώριο κέρδους που θα χρησιμοποιήσει για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, και των ιδίων υπηρεσιών εκτός πακέτου.

78. Η χρησιμοποίηση της αγοραίας αξίας αποφεύγει επίσης τις αβεβαιότητες που οφείλονται στη φύση του κόστους που πρέπει να αφαιρεθεί. Συγκεκριμένα, το άρθρο 26, παράγραφος 2, τρίτη περίοδος, της έκτης οδηγίας προβλέπει την αφαίρεση του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για τις αγορασθείσες υπηρεσίες, στο μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές. Εν συνεχεία, τα γενικά έξοδα, τα οποία δεν πληρούν την προϋπόθεση αυτή, αλλά χρησιμεύουν εντούτοις στη συνολική δραστηριότητα του επιχειρηματία, αποτε-

λούν τμήμα του φορολογητέου περιθωρίου κέρδους των αγορασθεισών υπηρεσιών, ενώ αποκλείονται από το περιθώριο κέρδους των ιδίων υπηρεσιών. Ο υπολογισμός του κόστους θα καταστούσε υποχρεωτικό τον καταμερισμό των εξόδων αυτών μεταξύ των δύο κατηγοριών παροχής υπηρεσιών. Οι αγοραίες αξίες όμως των ιδίων υπηρεσιών τα περιέχουν ήδη και ο υπολογισμός του περιθωρίου κέρδους των αγορασθεισών υπηρεσιών δεν απαιτεί την απομόνωσή τους.

79. Τέλος, η Γερμανική Κυβέρνηση προσάπτει σε αυτόν τον τρόπο υπολογισμού το ότι δεν στηρίζεται στις ίδιες μονάδες αναφοράς, δεδομένου ότι αφαιρείται από την κατ' αποκοπήν τιμή αφενός ένα κόστος, εκείνο των αγορασθεισών υπηρεσιών από τις οποίες ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος, και, αφετέρου, μια αξία, εκείνη των ιδίων υπηρεσιών.

80. Το σημείο αυτό δεν νομίζω ότι μπορεί να νοθεύσει τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, διότι η κατ' αποκοπήν τιμή αποτελεί η ίδια μια αξία που αναλύεται σε διάφορα είδη κόστους και περιθωρίου κέρδους. Δεδομένου ότι ο σκοπός της προκρινόμενης μεθόδου είναι να απομονώσει το φορολογητέο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιήθηκε επί των αγορασθεισών υπηρεσιών, είναι δυνατόν να αφαιρεθεί από την κατ' αποκοπήν τιμή η αγοραία αξία των ιδίων υπηρεσιών, που περιλαμβάνει το κόστος και το περιθώριο κέρδους των υπηρεσιών αυτών.

13 — Όπως και στην περίπτωση της μεθόδου του κόστους, η λύση που προτείνει η Σουηδική Κυβέρνηση προϋποθέτει ότι προσδιορίζεται το τμήμα της αξίας των ιδίων υπηρεσιών που συνιστά το περιθώριο κέρδους των υπηρεσιών αυτών, ούτως ώστε να ανασταθεί το κοινό περιθώριο κέρδους, το οποίο πρέπει να φορολογηθεί στο σύνολό τους, σύμφωνα με την κυβέρνηση αυτή.

81. Για τους προεκτεθέντες λόγους καταλήγω συνεπώς στον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους βάσει της αγοραίας αξίας των ιδίων υπηρεσιών.

Πρόταση

82. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το High Court of Justice, Queen's Bench Division:

«1) Το άρθρο 26 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, έχει την έννοια ότι οι όροι “πρακτορείο ταξιδιών” και “οργανωτής περιηγήσεων” εφαρμόζονται σε επιχειρηματία ο οποίος, μολονότι το εθνικό δίκαιό του δεν του αναγνωρίζει την ιδιότητα αυτή, οργανώνει συνήθως, ιδίω ονόματι έναντι του ταξιδιώτη, ταξίδια ή περιηγήσεις χρησιμοποιώντας υπηρεσίες που παρέχουν ευθέως στον ταξιδιώτη τρίτοι φορολογούμενοι.

Όταν οι υπηρεσίες από τις οποίες έχει όφελος ο ταξιδιώτης παρέχονται εν μέρει από τρίτους φορολογουμένους και εν μέρει από τον ίδιο τον επιχειρηματία, ο τελευταίος αυτός δεν μπορεί να θεωρηθεί “πρακτορείο ταξιδιών” ή “οργανωτής περιηγήσεων”, υπό την έννοια του προπαρατεθέντος άρθρου 26, αν οι υπηρεσίες που παρέχονται άμεσα από τους τρίτους είναι δευτερεύουσες σε σχέση με τις λοιπές παρεχόμενες υπηρεσίες.

2) Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να λύσει τη διαφορά της κύριας δίκης με βάση την απάντηση στο πρώτο ερώτημα.»

83. Προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που του υπέβαλε το Value Added Tax Tribunal:

«Όταν ένας επιχειρηματίας που υπόκειται στις διατάξεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας 77/388 πραγματοποιεί, έναντι καταβολής κατ’ αποκοπήν τιμής, πράξεις απαριζόμενες από υπηρεσίες παρεχόμενες εν μέρει από τον ίδιο και εν μέρει από άλλους φορολογουμένους, το καθεστώς ΦΠΑ που προβλέπει το προπαρατεθέν άρθρο 26 μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στις παρεχόμενες από τρίτους υπηρεσίες, στο μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις υπηρεσίες αυτές.

Το περιθώριο κέρδους που συνιστά τη βάση επιβολής του φόρου, υπό την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388 λαμβάνεται με βάση τον καταμερισμό της κατ’ αποκοπήν τιμής άνευ ΦΠΑ μεταξύ των ιδίων υπηρεσιών και των παρεχομένων από άλλους φορολογουμένους υπηρεσιών, με βάση την αγοραία αξία των ιδίων υπηρεσιών.»