ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CLAUS GULMANN

της 1ης Οκτωβρίου 1992 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το Gerechtshof te Amsterdam θεώρησε, στο πλαίσιο μιας υποθέσεως που εκκρεμεί ενώπιόν του, ότι έχει σημασία η λύση του ζητήματος αν μία συγκεκριμένη δραστηριότητα που υπόκειται σε φόρο εμπίπτει στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου [1], το οποίο θεσπίζει μια ειδική ρύθμιση για τα πρακτορεία ταξιδίων [2]. Προς τον σκοπό αυτό υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα.

2. Το ιστορικό της υποθέσεως αφορά μια διαφορά μεταξύ των ολλανδικών φορολογικών αρχών και μιας ολλανδικής επιχειρήσεως η οποία οργανώνει ταξίδια (στο εξής: Van Ginkel). Η διαφορά αφορά το τμήμα της δραστηριότητας της Van Ginkel που συνίσταται στην οργάνωση των αποκαλουμένων «διακοπών με αυτοκίνητο». Η μορφή αυτή διακοπών χαρακτηρίζεται από το ότι ο ταξιδιώτης φροντίζει ο ίδιος για τη μεταφορά του στον τόπο των διακοπών, όπου η Van Ginkel διαθέτει την εξοχική κατοικία. Η διαφορά περιορίζεται στην περίπτωση κατά την οποία η εξοχική κατοικία ανήκει σε τρίτο και βρίσκεται στις Κάτω Χώρες. Ο ταξιδιώτης «αγοράζει» την παροχή υπηρεσίας, δηλαδή μια σύντομη παραμονή στην εξοχική κατοικία, απευθείας από τη Van Ginkel ή μέσω άλλου πρακτορείου ταξιδίων. Η Van Ginkel καταβάλλει το μίσθωμα στον κύριο της οικίας και παρακρατεί εν προκειμένω προμήθεια 20 % επ' αυτού. Η Van Ginkel υπολόγισε το ποσό του ΦΠΑ επί της προμήθειας, θεωρώντας ότι η προμήθεια αποτελεί την ορθή βάση επιβολής του φόρου. Οι φορολογικές αρχές προέβησαν σε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, επειδή, κατά την αντίληψή τους, η βάση επιβολής φόρου ήταν το πλήρες μίσθωμα.

3. Η ειδική ρύθμιση περί πρακτορείου ταξιδίων εφαρμόζεται κατά το άρθρο 26 της οδηγίας, όταν συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, προβλέπει δε ως προς ορισμένα σημεία ότι δεν εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες της οδηγίας για τον υπολογισμό και την επιβολή του ΦΠΑ.

Κατά το άρθρο 26, παράγραφος 1, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν την ειδική ρύθμιση στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων και των επιχειρήσεων που οργανώνουν περιηγήσεις — στη συνέχεια αναφέρονται χάριν ευκολίας απλώς ως «πρακτορεία ταξιδίων». Το άρθρο 26 εφαρμόζεται μόνο όταν «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».

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η δανική.

1 — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

2 — Στις 15 Σεπτεμβρίου 1992 ανέπτυξα τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-74/91, Επιτροπή κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η οποία αφορούσε το άρθρο 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Η παρούσα υπόθεση αφορά ειδικότερα τις διατάξεις του άρθρου 26, παράγραφοι 1 και 2.

Το άρθρο 26, παράγραφος 2, ορίζει ότι:

— οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδιού θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη,

— ότι η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος, στο οποίο το πρακτορείο ταξιδίων έχει την κύρια έδρα του, και

— ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι το *περιθώριο κέρδους* του πρακτορείου ταξιδίων, δηλαδή η διαφορά μεταξύ της τιμής που πρέπει να καταβάλει ο ταξιδιώτης στο πρακτορείο ταξιδίων και του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων συνεπεία της αγοράς από άλλους υποκειμένους στον φόρο των υπηρεσιών από τις οποίες ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος.

Το άρθρο 26, παράγραφος 3, το οποίο δεν έχει άμεση σχέση με την παρούσα υπόθεση, ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου, δηλαδή το περιθώριο κέρδους, περιορίζεται όταν οι υπηρεσίες παρέχονται στον ταξιδιώτη εκτός της Κοινότητας.

Το άρθρο 26, παράγραφος 4, ορίζει ότι τα πρακτορεία ταξιδίων δεν μπορούν να προβαίνουν σε έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος καταβάλλεται από τους υποκειμένους στον φόρο από τους οποίους το πρακτορείο έχει αγοράσει τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Επομένως, το άρθρο 26 περιέχει για τα οποία πρακτορεία ταξιδίων μία πρακτική ρύθμιση για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, η θέσπιση της οποίας υπαγορεύτηκε εν μέρει από τα προβλήματα που απορρέουν από την ιδιαίτερη κατάσταση των επιχειρήσεων αυτών ως παρεχουσών κατά κανόνα σύνθετες υπηρεσίες και εν μέρει ιδίως από το γεγονός ότι συνήθως πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται σε άλλες χώρες από αυτή στην οποία τα πρακτορεία ταξιδίων έχουν την έδρα τους. Ένας βασικός σκοπός που επιδιώκεται με τη ρύθμιση αυτή είναι η αποφυγή των προβλημάτων που θα αντιμετώπιζαν τα πρακτορεία ταξιδίων έναντι των φορολογικών αρχών σε άλλα κράτη μέλη, αν εφαρμόζονταν οι γενικοί κανόνες ως προς τον υπολογισμό, την καταβολή και τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Οι υπηρεσίες που εμπεριέχονται στην πώληση ταξιδιού από το γραφείο ταξιδίων προς τον πελάτη και συνίστανται, π.χ., στη στέγαση, τη διατροφή και τη μεταφορά σε άλλα κράτη μέλη φορολογούνται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν σ' αυτές τις χώρες, ενώ για τις «αυτοτελείς υπηρεσίες» που παρέχονται από το πρακτορείο ταξιδίων ο φόρος καταβάλλεται βάσει του περιθωρίου κέρδους στο κράτος μέλος του πρακτορείου ταξιδίων. Ακόμη κι αν ένα σημαντικό μέρος των λόγων που υπαγόρευσαν τη θέσπιση του άρθρου 26 συνίσταται επομένως στο τυπικό στοιχείο της διελεύσεως των συνόρων ως προς τις δραστηριότητες του πρακτορείου ταξιδίων, αναμφιβόλως ισχύει το άρθρο 26 και για τις δραστηριότητες επίσης του πρακτορείου ταξιδίων οι οποίες ασκούνται σε ένα και το αυτό κράτος μέλος.

Πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί — πράγμα που τονίζει ιδίως και η Επιτροπή — ότι η εφαρμογή του άρθρου 26 προϋποθέτει ότι το πρακτορείο ταξιδίων χρησιμοποιεί για την εκτέλεση του ταξιδιού υπηρεσίες που παρέχονται από άλλους *υποκείμενους στον φόρο,* ότι το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής που οφείλει να καταβάλει το πρακτορείο ταξιδίων και του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το γραφείο ταξιδίων

λόγω της πωλήσεως υπηρεσιών *άλλων υποκειμένων στον φόρο* από τις οποίες ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος. Αυτό έχει δύο συνέπειες. Πρώτον, το άρθρο 26 δεν εφαρμόζεται, όταν το πρακτορείο ταξιδίων χρησιμοποιεί αποκλειστικά τις δικές του υπηρεσίες ή υπηρεσίες που παρέχονται από μη υποκείμενους στον φόρο και, δεύτερον, ότι το περιθώριο κέρδους, επί του οποίου το πρακτορείο ταξιδίων πρέπει να καταβάλει τον ΦΠΑ κατά την παράγραφο 2, περιλαμβάνει τόσο τις δικές του υπηρεσίες όσο και τις υπηρεσίες που παρέχουν μη υποκείμενοι στον φόρο. Τα δεδομένα αυτά σημαίνουν επίσης ότι εν πάση περιπτώσει, σε περιπτώσεις όπως η παρούσα, δεν έχει σημασία, ως προς το ύψος του ΦΠΑ που πρέπει να καταβάλει ο ταξιδιώτης, αν οι αποκαλούμενες διακοπές με αυτοκίνητο εμπίπτουν ή μη στο άρθρο 26.

4. Το Gerechtshof te Amsterdam λαμβάνει, στη διάταξή του περί παραπομπής, ως δεδομένο ότι η Van Ginkel είναι μια επιχείρηση που οργανώνει περιηγήσεις και εκμεταλλεύεται πρακτορεία ταξιδίων και ότι η εταιρία πληροί επομένως την προϋπόθεση αυτή για να υπάγεται στο άρθρο 26, παράγραφος 1. Το Gerechtshof λαμβάνει επίσης ως δεδομένο ότι η Van Ginkel ενεργεί «ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών» κατά την έννοια του άρθρου 26 και ότι η εταιρία δεν ενεργεί ως μεσολαβητής. Όμως, σ' ένα σημείο το Gerechtshof έχει αμφιβολίες ως προς το αν συντρέχουν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις του άρθρου 26. Ως προς το σημείο αυτό εκθέτει:

«Δεν είναι σαφές αν η σύναψη (από πρακτορείο ταξιδίων) συμβάσεως για τη διάθεση εξοχικής κατοικίας για διαμονή σύντομης διάρκειας (...) χωρίς (το πρακτορείο) να φροντίζει για τη μεταφορά του ταξιδιώτη προς και από τη διατεθείσα εξοχική κατοικία εμπίπτει κατά τα προεκτεθέντα στην έννοια της *πραγματοποιήσεως ταξιδιού* ή αν μπορεί να θεωρηθεί αποκλειστικά ως *μίσθωση κατοικίας*.»

Προκειμένου να αρθεί η αμφιβολία αυτή το Gerechtshof υπέβαλε το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο:

«Μπορούν οι πράξεις ενός υποκειμένου στον φόρο, οι οποίες συνίστανται στη μίσθωση εξοχικών κατοικιών σε ενδιαφερομένους οι οποίοι φροντίζουν οι ίδιοι για τη μεταφορά τους προς και από την εξοχική κατοικία, προς τον σκοπό δε αυτόν συνάπτονται συμβάσεις μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και τρίτων έχουσες ως αντικείμενο τη διάθεση των εξοχικών κατοικιών, να θεωρηθούν ως πραγματοποίηση ταξιδίων κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ή ως πράξεις που αποσκοπούν στην πραγματοποίηση ταξιδίων κατά την έννοια της δεύτερης παραγράφου αυτού του άρθρου;»

5. Η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι υπάρχουν βάσιμοι λόγοι για να δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Υπογραμμίζει, μεταξύ άλλων, ότι η μεταφορά αποτελεί χαρακτηριστικό στοιχείο του ταξιδιού. Υπογραμμίζει επίσης ότι το άρθρο 26 προϋποθέτει κατ' ανάγκην ότι η παροχή υπηρεσιών που πωλείται προς τον ταξιδιώτη αποτελείται από ένα σύνολο υπηρεσιών. Στην αλληλουχία αυτή, η εν λόγω κυβέρνηση τονίζει ότι το άρθρο 26 αναφέρεται κατά λογική συνέπεια στην παροχή υπηρεσιών και επομένως προϋποθέτει κατ' ανάγκη ότι το πρακτορείο ταξιδίων παρέχει περισσότερες από μία υπηρεσίες. Η κυβέρνηση αναφέρεται επίσης στην παράγραφο 2, κατά την οποία οι «πράξεις» που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδιού θεωρούνται ως μία «ενιαία παροχή υπηρεσίας».

6. Η Van Ginkel, η Γερμανική και η Βρετανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή

συμφωνούν ότι το άρθρο 26 δεν θέτει ως προϋπόθεση ότι οι πωλούμενες από τα πρακτορεία ταξιδίων υπηρεσίες περιλαμβάνουν τη μεταφορά. Επίσης, αποκρούουν το ενδεχόμενο να εμπεριέχει το άρθρο 26 την προϋπόθεση ότι οι πωλούμενες υπηρεσίες συνιστούν ένα σύνολο υπηρεσιών.

7. Κατά τη γνώμη μου, δεν μπορεί να υπάρχει αμφιβολία ότι στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η εκμίσθωση από τα πρακτορεία ταξιδίων εξοχικών κατοικιών τρίτων προς τον ταξιδιώτη, ο οποίος φροντίζει ο ίδιος για τη μεταφορά προς και από τις κατοικίες αυτές, εμπίπτει επίσης στο άρθρο 26.

Δεν υπάρχει κανένα στοιχείο στο γράμμα της διατάξεως το οποίο να αντιτίθεται σε ένα τέτοιο συμπέρασμα. Ενόψει της θέσεως που έχει ο όρος «πραγματοποίηση του ταξιδίου» στις παραγράφους 1 και 2, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η χρησιμοποίηση της έννοιας αυτής αποσκοπεί στον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της διατάξεως. Η χρησιμοποίηση της έννοιας αυτής αποσκοπεί προφανώς μόνο στην υπογράμμιση του γεγονότος ότι η παρεχόμενη υπηρεσία πρέπει να αποτελεί στοιχείο του ταξιδιού, όχι όμως ότι το ταξίδι, δηλαδή η μεταφορά, πρέπει κατ' ανάγκη να αποτελεί μέρος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Συσταλτική ερμηνεία προσκρούει στους σκοπούς της διατάξεως. Με τους σκοπούς αυτούς δεν επιδιώκεται να αποδοθεί ιδιαίτερη σημασία στο ζήτημα αν η παροχή των υπηρεσιών περιλαμβάνει τη μεταφορά ή αν πρέπει οπωσδήποτε να παρέχονται περισσότερες υπηρεσίες. Πρακτικά προβλήματα που ανακύπτουν για τα πρακτορεία ταξιδίων κατά την παροχή υπηρεσιών σε άλλα κράτη μέλη, και τα οποία επιδιώκεται να αντιμετωπιστούν με τη διάταξη αυτή, υφίστανται επίσης και κατά την παροχή μιας ή περισσοτέρων υπηρεσιών που δεν περιλαμβάνουν τη μεταφορά. Είναι σαφές εν προκειμένω ότι η διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί κατά τον ίδιο τρόπο είτε η υπηρεσία ή οι υπηρεσίες παρέχονται συγκεκριμένα εντός άλλων κρατών είτε εντός της ίδιας της χώρας του πρακτορείου ταξιδίων.

Προφανώς είναι επίσης ορθό, όπως υποστηρίζει η Van Ginkel και η Βρετανική Κυβέρνηση, ότι συσταλτική ερμηνεία του άρθρου 26 θα προκαλούσε πρακτικές δυσχέρειες σε μια σειρά περιπτώσεων μεταξύ των οποίων και η περίπτωση κατά την οποία το πρακτορείο ταξιδίων «αγοράζει» ορισμένο αριθμό διανυκτερεύσεων σε άλλα κράτη μέλη, χωρίς να γνωρίζει αν η υπηρεσία που θα παρασχεθεί κατόπιν στον ταξιδιώτη θα περιλαμβάνει τη μεταφορά.

Υπέρ του συμπεράσματος αυτού συνηγορεί το ότι η συμβουλευτική επιτροπή Φόρου Προστιθεμένης Αξίας[3] σε μία συνεδρίαση της 1ης Απριλίου 1984 εξέφρασε την άποψη ότι το άρθρο 26 εφαρμόζεται όταν το πρακτορείο ταξιδίων χρησιμοποιεί τουλάχιστον μία υπηρεσία που παρέχεται από άλλον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση του ταξιδιού.

8. Οι λόγοι αυτοί αρκούν, κατά τη γνώμη μου, για να γίνει δεκτό ότι στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26 εφαρμόζεται επίσης, ακόμα και όταν ο ίδιος ο ταξιδιώτης φροντίζει για τη μεταφορά μέχρι την εξοχική κατοικία και, επομένως, δεν νομίζω ότι είναι ανάγκη να εξετάσω τα υπόλοιπα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της ερμηνείας αυτής και

3 — Η επιτροπή συστήθηκε κατ' εφαρμογή του άρθρου 29 της οδηγίας. Συγκροτείται από εκπροσώπους των κρατών μελών της Επιτροπής. Οι γνώμες της δεν είναι δεσμευτικές.

τα οποία εκτίθενται στην έκθεση ακροατηρίου.

9. Το Gerechtshof υπέβαλε ένα άλλο ερώτημα το οποίο έχει ως εξής:

«Θα είναι διαφορετική η απάντηση στο πρώτο ερώτημα, αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει την ιδιότητα του οργανωτή περιηγήσεων και, παράλληλα με τη διενέργεια των πράξεων που αναφέρονται στο παρόν ερώτημα, διοργανώνει και ταξίδια στα οποία περιλαμβάνεται και η μεταφορά προς και από το κατάλυμα;»

Ως προς το ερώτημα αυτό μπορεί να παρατηρηθεί με συντομία, πρώτον, ότι η απάντηση στο πρώτο ερώτημα στηρίζεται στην προϋπόθεση ότι η υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση είναι πρακτορείο ταξιδίων ή επιχείρηση που οργανώνει περιηγήσεις και, δεύτερον, ότι από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα προκύπτει ότι δεν έχει σημασία για την εφαρμογή του άρθρου 26 αν η συγκεκριμένη υπηρεσία προς τον πελάτη περιλαμβάνει επίσης τη μεταφορά προς και από τον τόπο του καταλύματος.

Κατά συνέπεια, κατόπιν της απαντήσεως που δίνεται στο πρώτο ερώτημα παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Πρόταση

10. Προτείνω, επομένως στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Gerechtshof te Amsterdam ως εξής:

«Το άρθρο 26 έχει την έννοια ότι η διάταξη αυτή περιλαμβάνει τις πράξεις που διενεργεί ένα πρακτορείο ταξιδίων ή μία επιχείρηση που οργανώνει περιηγήσεις και που συνίστανται στην εκμίσθωση προς τον ταξιδιώτη εξοχικής κατοικίας που ανήκει σε τρίτο πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, ακόμη και αν ο ταξιδιώτης φροντίζει ο ίδιος για τη μεταφορά προς και από την εξοχική κατοικία.»