



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
ELEANOR SHARPSTON  
της 6ης Ιουνίου 2013<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-189/11**

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά  
Βασιλείου της Ισπανίας  
Υπόθεση C-193/11  
Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά  
Δημοκρατίας της Πολωνίας  
Υπόθεση C-236/11  
Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά  
Ιταλικής Δημοκρατίας  
Υπόθεση C-269/11  
Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά  
Τσεχικής Δημοκρατίας  
Υπόθεση C-293/11  
Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά  
Ελληνικής Δημοκρατίας  
Υπόθεση C-296/11  
Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά  
Γαλλικής Δημοκρατίας  
Υπόθεση C-309/11  
Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά  
Δημοκρατίας της Φινλανδίας  
Υπόθεση C-450/11  
Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά**

**Πορτογαλικής Δημοκρατίας**

«ΦΠΑ — Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων»

<sup>1</sup> — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1. Με την παρούσα σειρά προσφυγών λόγω παραβάσεως, η Επιτροπή αμφισβητεί την ερμηνεία που δίδουν οκτώ κράτη μέλη στην οδηγία 2006/112<sup>2</sup>, σύμφωνα με την οποία το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για το περιθώριο κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών (στο εξής: καθεστώς του περιθωρίου κέρδους) το οποίο θεσπίζουν τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας αυτής (παράρτημα I των παρουσών προτάσεων) εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του αν πελάτης και ταξιδιώτης είναι στην πράξη το ίδιο πρόσωπο ή όχι. Στην περίπτωση αυτή, και βάσει της ορολογίας που χρησιμοποιείται σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις των επίμαχων διατάξεων, γίνεται λόγος για την «προσέγγιση του πελάτη». Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, κατά την ισχύουσα νομοθεσία (και σύμφωνα με την ακολουθούμενη στα λοιπά κράτη μέλη πρακτική), το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνον όταν το πρόσωπο του πελάτη και του ταξιδιώτη συμπίπτουν. Βάσει της ορολογίας που χρησιμοποιείται στις λοιπές γλωσσικές αποδόσεις, η ερμηνεία αυτή αναφέρεται ως «προσέγγιση του ταξιδιώτη». Η ανωτέρω περιγραφείσα απόκλιση συνιστά και την ουσία του κυρίου ζητήματος όλων των υπό κρίση υποθέσεων, ενώ σε επτά εξ αυτών αποτελεί και το μοναδικό αμφισβητούμενο ζήτημα. Με τις παρούσες προτάσεις θα θιγεί μόνον το ζήτημα αυτό.

2. Στην περίπτωση του Βασιλείου της Ισπανίας και μόνον, η Επιτροπή στρέφεται επίσης κατά τριών επιπλέον πτυχών των εθνικών κανόνων των σχετικών με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους οι οποίες αφορούν, αντιστοίχως, την εξαίρεση από το εν λόγω καθεστώς των περιπτώσεων όπου τα πρακτορεία λιανικής πώλησης ταξιδιών πωλούν οργανωμένα ταξίδια (πακέτα) που διοργανώνονται από πρακτορεία χονδρικής πώλησης, τη δήλωση του ποσού του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή καθώς και τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου για συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Τα ζητήματα αυτά θίγονται με χωριστές προτάσεις μου, τις οποίες αναπτύσσω αυθημερόν.

## Η οδηγία για τα οργανωμένα ταξίδια

3. Οι ορισμοί που περιλαμβάνονται στα άρθρο 2 της οδηγίας για τα οργανωμένα ταξίδια<sup>3</sup> δεν είναι κρίσιμοι εν προκειμένω. Εντούτοις, μπορούν να παράσχουν χρήσιμα στοιχεία προς διευκόλυνση της κατανόησης του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Για τους σκοπούς της οδηγίας για τα οργανωμένα ταξίδια, νοούνται ως:

«1. Οργανωμένο ταξίδι: ο προκαθορισμένος συνδυασμός τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα στοιχεία, εφόσον πωλείται ή προσφέρεται προς πώληση σε μια συνολική τιμή και εάν η διάρκεια της παροχής αυτής υπερβαίνει τις 24 ώρες ή περιλαμβάνει διανυκτέρευση:

α) μεταφορές·

β) [διαμονή]·

γ) άλλες τουριστικές υπηρεσίες μη συμπληρωματικές της μεταφοράς ή της διαμονής που αντιπροσωπεύουν σημαντικό τμήμα του οργανωμένου ταξιδιού.

[...].

2. Διοργανωτής: το πρόσωπο το οποίο [...] διοργανώνει ορισμένα ταξίδια και τα πωλεί ή τα προσφέρει προς πώληση απ' ευθείας μέσω πωλητή·

2 — Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία 2006/112).

3 — Οδηγία 90/314/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1990, για τα οργανωμένα ταξίδια και τις οργανωμένες διακοπές και περιηγήσεις (ΕΕ L 158, σ. 59). Το άρθρο 1 της οδηγίας προβλέπει ότι «σκοπός της παρούσας οδηγίας είναι η προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών σχετικά με τα οργανωμένα ταξίδια και τις οργανωμένες διακοπές και περιηγήσεις που πωλούνται ή προσφέρονται προς πώληση στο έδαφος της Κοινότητας».

3. Πωλητής: το πρόσωπο που πωλεί ή προσφέρει προς πώληση το οργανωμένο ταξίδι που έχει προγραμματίσει ο διοργανωτής·
4. Καταναλωτής: το πρόσωπο που αγοράζει ή αναλαμβάνει να αγοράσει το οργανωμένο ταξίδι [...] ή κάθε πρόσωπο εξ ονόματος του οποίου ο κύριος συμβαλλόμενος αναλαμβάνει να αγοράσει το οργανωμένο ταξίδι [...] ή κάθε άλλο πρόσωπο στο οποίο ο κύριος συμβαλλόμενος ή ένας από τους άλλους δικαιούχους εκχωρεί το οργανωμένο ταξίδι [...].
5. Σύμβαση: η συμφωνία που συνδέει τον καταναλωτή προς τον διοργανωτή ή/και προς τον πωλητή.»

### **Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους**

4. Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ανάγεται στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (παράρτημα II των παρουσών προτάσεων)<sup>4</sup>. Η ουσία του είναι απλή. Όταν τα πρακτορεία ταξιδίων ενεργούν στο όνομά τους και χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο, όλες οι σχετικές πράξεις λογίζονται ως ενιαία παροχή, υποκείμενη σε ΦΠΑ στο κράτος μέλος εγκατάστασης του οικείου πρακτορείου. Το ποσό επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος θεωρείται ότι είναι το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων –δηλαδή η διαφορά που προκύπτει αν αφαιρεθεί το ποσό (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) που καταβάλλει το πρακτορείο για τα εμπορεύματα και υπηρεσίες που περιέχει το προσφερόμενο πακέτο από την τιμή, χωρίς ΦΠΑ, που χρεώνει για το πακέτο αυτό.

5. Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν περιλαμβανόταν στην αρχική ή στην αναθεωρημένη νομοθετική πρόταση της Επιτροπής, οπότε δεν υπάρχουν νομοπαρασκευαστικές εργασίες από τις οποίες να μπορούν να συναχθούν ενδεικτικά στοιχεία ως προς τον σκοπό του καθεστώτος αυτού. Ωστόσο, δεν αμφισβητείται εν προκειμένω ότι ο σκοπός είναι διττός: αφενός, να απλουστεύσει τη διαδικασία για τα πρακτορεία, τα οποία σε διαφορετική περίπτωση θα αναγκάζονταν να εκπίπτουν τον ΦΠΑ επί των εισροών ή να ζητούν την επιστροφή του σε διάφορα κράτη μέλη και, αφετέρου, να εξασφαλίσει ότι κάθε υπηρεσία φορολογείται στον τόπο όπου παρέχεται.

6. Σε περίπτωση που δεν προβλεπόταν σύστημα όπως το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, τα πρακτορεία ταξιδίων και οι διοργανωτές περιηγήσεων που προγραμματίζουν οργανωμένες διακοπές και ταξίδια εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα υποχρεούνταν να καταβάλλουν ΦΠΑ εκροών επί της συνολικής τιμής του πακέτου στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους. Επιπλέον, θα αναγκάζονταν να ζητούν την επιστροφή του ΦΠΑ που τους χρεώθηκε, συχνά σε άλλα κράτη μέλη, για υπηρεσίες όπως μεταφορά, διαμονή, γεύματα, ξεναγήσεις, κρουαζιέρες ή οργανωμένες δραστηριότητες αναψυχής παρεχόμενες στα εν λόγω κράτη μέλη. Τούτο όχι μόνο θα συνεπαγόταν σημαντικές διοικητικές δυσχέρειες αλλά, ως αποτέλεσμα, οι επίμαχες υπηρεσίες θα υπέκειντο σε ΦΠΑ όχι στο κράτος μέλος παροχής και κατανάλωσής τους αλλά στο κράτος μέλος αγοράς του πακέτου. Κατά συνέπεια, θα υπήρχε το ενδεχόμενο ένα σημαντικό τμήμα εσόδων ΦΠΑ να εκτρέπεται από τα κράτη μέλη που προσφέρουν τουριστικούς προορισμούς προς τα κράτη μέλη προελεύσεως των τουριστών.

<sup>4</sup> — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία). Τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2007/112 περιορίζονται σε αναδιάρθρωση και αναδιατύπωση του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας χωρίς, καταρχήν, να επιφέρουν ουσιαστικές τροποποιήσεις (βλ. αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2006/112).

7. Πλην των αποτελεσμάτων αυτών όμως, το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους παρουσιάζει καταρχήν ουδετερότητα όσον αφορά το σύστημα του ΦΠΑ. Τα ποσά που χρεώνονται σε κάθε στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων δεν υπερβαίνουν εκείνα που θα οφείλονταν σε διαφορετική περίπτωση αλλ' ούτε και υπολείπονται αυτών, με συνέπεια, καταρχήν, να μην προκύπτουν υπολειπόμενα ποσά που ενσωματώνονται αμετάκλητα σε ενδιάμεσο στάδιο ώστε να βαρύνουν κάποιον από τους εμπλεκόμενους οικονομικούς φορείς. Επί του ζητήματος αυτού, διαφωτιστικό είναι το κατωτέρω συγκριτικό παράδειγμα.

8. Σε περίπτωση που το κόστος των υπηρεσιών (για παράδειγμα, μεταφοράς, διαμονής σε ξενοδοχείο και εστίασης) τις οποίες αγοράζει το πρακτορείο ταξιδίων και περιλαμβάνει στο πακέτο του είναι 100, χωρίς ΦΠΑ, αν το καθαρό περιθώριο κέρδους του πρακτορείου επί των υπηρεσιών αυτών είναι 20 και ο εφαρμοζόμενος συντελεστής ΦΠΑ 20 % (σε όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη, αν υποτεθεί ότι είναι περισσότερα), τότε:

- υπό το γενικό καθεστώς, το πρακτορείο ταξιδίων αγοράζει με τιμή 100 μονάδων, πλέον ΦΠΑ 20 μονάδων, όπερ συνεπάγεται τιμή 120 μονάδων (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ)· εν συνεχεία, αν προστεθεί το περιθώριο κέρδους των 20 μονάδων στην τιμή χωρίς ΦΠΑ, πωλεί με τιμή 120 μονάδων, πλέον ΦΠΑ 24 μονάδων, οπότε η τιμή (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) ανέρχεται στις 144 μονάδες· έπειτα, εκπίπτει ΦΠΑ επί των εισροών 20 μονάδων και δηλώνει ως φορολογητέο ποσό στις φορολογικές αρχές τη διαφορά των 4 μονάδων μεταξύ ΦΠΑ εκροών και εισροών·
- υπό το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, το πρακτορείο ταξιδίων αγοράζει με τιμή 100 μονάδων, πλέον ΦΠΑ 20 μονάδων, όπερ συνεπάγεται τιμή 120 μονάδων (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ)· εν συνεχεία, αν προστεθεί το περιθώριο κέρδους των 20 μονάδων στην τιμή που συμπεριλαμβάνει ΦΠΑ, προκύπτει τιμή πώλησης 140 μονάδων πλέον 4 μονάδων ΦΠΑ, δηλαδή τελική τιμή 144 μονάδων (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ)· δεν εκπίπτει ΦΠΑ επί των εισροών αλλά δηλώνει ως φορολογητέο ποσό στις φορολογικές αρχές τις 4 μονάδες του ΦΠΑ εκροών που υπερβαίνουν το περιθώριο κέρδους των 20 μονάδων.

Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η τιμή πώλησης (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) ανέρχεται στις 144 μονάδες και οι φορολογικές αρχές εισπράττουν 24 μονάδες ΦΠΑ, ο οποίος βαρύνει αποκλειστικά τον αγοραστή του πακέτου.

9. Όταν οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονται σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη πλην του κράτους μέλους πώλησεως του πακέτου, υπό το γενικό καθεστώς το πρακτορείο ταξιδίων δεν μπορεί απλώς να αφαιρέσει τις 20 μονάδες του ΦΠΑ εισροών από τις 24 μονάδες του ΦΠΑ εκροών. Υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ στα εν λόγω άλλα κράτη μέλη, το πρακτορείο είναι υποχρεωμένο να κινήσει την αρκετά πιο πολύπλοκη διαδικασία της αναζήτησης του καταβληθέντος εκεί<sup>5</sup> φόρου, για την επιστροφή του οποίου ενδέχεται να χρειαστεί να αναμείνει αρκετό χρονικό διάστημα, κατ' αντιδιαστολή προς το σύστημα της άμεσης έκπτωσης που ισχύει όταν οι πράξεις περιορίζονται εντός ενός και μόνου κράτους μέλους. Επιπλέον, τα οικεία κράτη μέλη δεν εισπράττουν ΦΠΑ για υπηρεσίες που παρέχονται στο έδαφός τους. Εντούτοις, υπό το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, δεν ανακύπτει κανένα από τα δύο ανωτέρω περιγραφόμενα προβλήματα.

5 — Βάσει των διατάξεων της νυν οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ L 44, σ. 23), η οποία κατήργησε και αντικατέστησε την όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 6ης Δεκεμβρίου 1979 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111).

10. Οι διάδικοι δεν αμφισβητούν τις αρχές που εξέθεσα ανωτέρω. Η αποκλίνουσες ερμηνείες αφορούν μόνον το ζήτημα αν, για την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, το πρόσωπο που αγοράζει το πακέτο πρέπει οπωσδήποτε να είναι ο ταξιδιώτης (το πρόσωπο που όντως χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ή τις λοιπές παροχές<sup>6</sup>) ή μπορεί να είναι και άλλο πρακτορείο ταξιδίων. Το ζήτημα αυτό ανακύπτει, ειδικότερα, διότι αποτελεί ολοένα και συνηθέστερη πρακτική να προγραμματίζονται οργανωμένες διακοπές και ταξίδια από πρακτορεία ταξιδίων ή διοργανωτές περιηγήσεων («διοργανωτές» κατά την ορολογία της οδηγίας για τα οργανωμένα ταξίδια) που στη συνέχεια πωλούνται σε άλλο πρακτορείο ή διοργανωτή («πωλητή» κατά την ορολογία της οδηγίας για τα οργανωμένα ταξίδια) πριν το πακέτο προσφερθεί στον τελικό χρήστη. Ωστόσο, αν το γράμμα των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης παρουσίαζε μεγαλύτερη συνοχή, θα υπήρχε μικρότερο περιθώριο για αποκλίνουσες ερμηνείες.

11. Στις έξι γλώσσες στις οποίες συντάχθηκε αρχικά η έκτη οδηγία (αγγλικά, γαλλικά, γερμανικά, δανικά, ιταλικά, ολλανδικά), η λέξη που αντιστοιχεί στον όρο «ταξιδιώτης» χρησιμοποιήθηκε σε όλο το άρθρο 26, εκτός από την αγγλική απόδοση, όπου χρησιμοποιήθηκε ο όρος «customer» (πελάτης) μόνο μια φορά, στο άρθρο 26, παράγραφος 1, κατά τον καθορισμό του περιεχομένου του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους: «where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities»<sup>7</sup>.

12. Με τις αλληπάλληλες διευρύνσεις, η διαφοροποίηση αυτή παρεισέφρησε και σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις, σε ορισμένες μάλιστα επεκτάθηκε ακόμα και σε περιπτώσεις όπου στο αγγλικό κείμενο χρησιμοποιείται ο όρος «traveller».

13. Στην έκτη οδηγία, η εσθονική, η λεττονική, η λιθουανική, η μαλτέζικη, η πολωνική, η πορτογαλική, η σλοβακική, η σλοβενική και η σουηδική απόδοση ακολουθούν το αγγλικό πρότυπο, χρησιμοποιώντας τον όρο «πελάτης» μόνο μία φορά, ενώ η ελληνική, η ισπανική, η ουγγρική και η φινλανδική απόδοση ακολούθησαν το άλλο γλωσσικό πρότυπο χρησιμοποιώντας παντού τον όρο «ταξιδιώτης». Η τσεχική απόδοση χρησιμοποιεί σε όλο το κείμενο τον όρο «πελάτης» ακόμα και στα σημεία όπου το αγγλικό κείμενο χρησιμοποιεί τον όρο «ταξιδιώτης» (traveller).

14. Με την οδηγία 2006/112, το τοπίο άλλαξε ελαφρώς. Οι πλην της αγγλικής πέντε αρχικές (του 1977) γλώσσες (δανικά, ολλανδικά, γαλλικά, γερμανικά, ιταλικά) μαζί με τα τσεχικά, τα εσθονικά, τα ελληνικά, τα ουγγρικά, τα λεττονικά, τα λιθουανικά, τα σλοβενικά και τα ισπανικά, χρησιμοποιούν παντού τον όρο «ταξιδιώτης». Το αγγλικό πρότυπο ακολουθείται στα βουλγαρικά, στα μαλτέζικα, στα πολωνικά και στα σουηδικά. Η πορτογαλική, η ρουμανική και η σλοβακική απόδοση περιέχουν παντού τον όρο «πελάτης». Στο δε φινλανδικό κείμενο απαντά τρεις φορές ο όρος «πελάτης» και δύο φορές ο όρος «ταξιδιώτης»<sup>8</sup>.

6 — Αν και ο ορισμός που δίνει η Επιτροπή στην έννοια «ταξιδιώτης» είναι κάπως ευρύτερη —βλ. σημείο 28 κατωτέρω.

7 — Η Επιτροπή διευκρίνισε κατά την απ' ακροατηρίου συζήτηση ότι το κείμενο της έκτης οδηγίας που τέθηκε υπό συζήτηση και στο οποίο κατέληξε το Συμβούλιο είχε συνταχθεί στη γαλλική γλώσσα, πρόθεση δε ήταν να χρησιμοποιηθεί το κείμενο αυτό ως βάση για τις λοιπές γλώσσες· παρά ταύτα, και αντιθέτως προς τη διακηρυχθείσα πρόθεση, το τελικό αγγλικό κείμενο βασίστηκε κατ' ουσίαν σε παράλληλη αγγλική απόδοση, η οποία δεν είχε αποτελέσει τη βάση των συζητήσεων. Εντούτοις, γεγονός παραμένει ότι το κείμενο εκδόθηκε και στις έξι γλώσσες, με αποτέλεσμα όλα τα κείμενα να είναι εξίσου αυθεντικά.

8 — Στο παράρτημα I των παρουσών προτάσεων παρατίθεται σε μία γλώσσα το κείμενο των άρθρων 306 και 310 της οδηγίας 2006/112 και στο παράρτημα II το κείμενο του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις υπογραμμίζεται, κάθε φορά που απαντά, η λέξη που αντιστοιχεί στον όρο «traveller» ή «customer», κατά περίπτωση. Στο παράρτημα III, παρατίθεται πίνακας ο οποίος αναγράφει τη λέξη που χρησιμοποιεί κάθε διάταξη, σε καθεμία από τις διαφορετικές γλωσσικές αποδόσεις. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή επισήμανε ότι το Συμβούλιο οριστικοποίησε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις του τελικού κειμένου της οδηγίας 2006/112 χωρίς να της παράσχει τη δυνατότητα να αντιδράσει σε ενδεχόμενες τροποποιήσεις.

15. Το 2002, η Επιτροπή πρότεινε τροποποιήσεις στο άρθρο 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας<sup>9</sup>, μεταξύ των οποίων περιλαμβανόταν και η αντικατάσταση σε όλο το κείμενο της λέξης «ταξιδιώτης» από τη λέξη «πελάτης»<sup>10</sup>.

16. Στην αιτιολογική έκθεση της πρότασης αυτής<sup>11</sup>, η Επιτροπή δικαιολόγησε τις προτεινόμενες μεταρρυθμίσεις ως εξής:

«[...] ένα από τα κυριότερα προβλήματα που τέθηκαν τόσο από τα κράτη μέλη όσο και από πρακτορεία ταξιδίων είναι το γεγονός ότι το καθεστώς μπορούσε να εφαρμοστεί αυστηρά μόνον σε περίπτωση πώλησης της ταξιδιωτικής υπηρεσίας σε ταξιδιώτη. Ο κανόνας αυτός ήταν προσαρμοσμένος στην κατάσταση που επικρατούσε στην αγορά το 1977, όταν τα οργανωμένα ταξίδια πωλούνταν κυρίως απευθείας από το πρακτορείο στον ταξιδιώτη. Σήμερα η κατάσταση έχει αλλάξει σε μεγάλο βαθμό. Εργάζονται περισσότερα άτομα στον κλάδο και η παροχή οργανωμένων ταξιδιών είναι πιο κερματισμένη από ό,τι το 1977. Συνεπώς, ολοένα και περισσότερες ταξιδιωτικές υπηρεσίες παρέχονται, είτε σε άλλα πρακτορεία ταξιδιών είτε σε άλλα υποκείμενα σε φόρο πρόσωπα που χρησιμοποιούν τις ταξιδιωτικές υπηρεσίες ως κίνητρο για το προσωπικό τους ή στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της επιχείρησής τους, όπως π.χ. για σεμινάρια.

Η σημερινή κατάσταση, στην οποία το ειδικό καθεστώς δεν ισχύει όταν η ταξιδιωτική υπηρεσία πωλείται σε πρόσωπο άλλο από τον ταξιδιώτη, δεν εγγυάται πλέον την απόδοση των εσόδων ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου καταναλώνεται η υπηρεσία. Όταν ένα πρακτορείο ταξιδιών πωλεί ένα οργανωμένο ταξίδι σε άλλο πρακτορείο ταξιδιών, πρέπει να εφαρμόζονται οι συνήθεις κανόνες φορολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να είναι σε θέση να αφαιρέσει τον προηγούμενος καταβληθέντα ΦΠΑ που κατέβαλε στους προμηθευτές του και να επιβάλλει ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος, επί της συνολικής τιμής του οργανωμένου ταξιδιού που μεταπωλεί έπειτα σε δεύτερο πρακτορείο ταξιδιών. Στην περίπτωση αυτή τα έσοδα ΦΠΑ από τις αρχικές υπηρεσίες (π.χ. από τη διαμονή σε ξενοδοχείο) δεν αποδίδονται πλέον στα κράτη μέλη όπου καταναλώνονται οι διάφορες υπηρεσίες, αλλά [εκτρέπονται] στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένο το πρακτορείο ταξιδιών.

Για την αποφυγή της κατάστασης αυτής, πολλά κράτη μέλη που διαθέτουν μεγάλο τουριστικό κλάδο εφαρμόζουν μια διαφορετική ερμηνεία του παρόντος άρθρου και επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος στην παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών από πρακτορεία ταξιδιών σε πελάτες εκτός των ταξιδιωτών. Το αποτέλεσμα είναι ότι οι αρχικοί στόχοι του καθεστώτος αυτού, η απλοποίηση και η φορολόγηση στο κράτος μέλος κατανάλωσης, εκπληρούνται καλύτερα.

Ωστόσο, αυτό οδηγεί σε διαφορετικές εφαρμογές του ειδικού καθεστώτος εντός της Κοινότητας, δηλαδή σε μια κατάσταση που δεν είναι συμβατή με την ίδια τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και στρεβλώνει τον ανταγωνισμό μεταξύ επιτηδευματιών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη. Αυτή η κατάσταση είναι απαράδεκτη και συνεπώς η Επιτροπή προτείνει την τροποποίηση της πρώτης πρότασης του άρθρου 26[, παράγραφος ]2, διαγράφοντας τις λέξεις “προς τον ταξιδιώτη”.

Ως συνέπεια των προαναφερομένων, διευρύνεται ουσιαστικά το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος. Σε αυτή την τροποποιημένη έκδοση, το ειδικό καθεστώς πρέπει να εφαρμοστεί για όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται από πρακτορεία ταξιδιών βάσει των όρων που αναφέρονται στο άρθρο 26[, παράγραφος ]1, ανεξάρτητα από τη φύση του πελάτη (ιδιώτη, φορολογούμενος, επιχείρηση, άλλα πρακτορεία ταξιδιών, κ.λπ.).»

9 — Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί τροποποίησης της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών [COM(2002) 64 τελικό].

10 — Αυτή τουλάχιστον ήταν η αρχική πρόθεση. Πάντως, τουλάχιστον η γαλλική, η ελληνική, η ιταλική και η σουηδική γλωσσική απόδοση των προτεινόμενων νέων διατάξεων έχουν διατηρήσει τη λέξη «ταξιδιώτης» τουλάχιστον μια φορά.

11 — Βλ. σημείο 4.1.2.1.

17. Η πρόταση δεν έχει εγκριθεί ακόμη. Εκκρεμεί ενώπιον του Συμβουλίου, εντός του οποίου, κατά τα φαινόμενα, δεν έχει επιτευχθεί ομοφωνία.

### Διαδικασία

18. Αυτές είναι κατ' ουσίαν οι περιστάσεις υπό τις οποίες η Επιτροπή ανέλυσε, το 2006, την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για να καταλήξει ότι, κατά την άποψή της, 13 κράτη μέλη το εφάρμοζαν εσφαλμένα (συγκεκριμένα, ακολουθούσαν την «προσέγγιση του πελάτη» και όχι την «προσέγγιση του ταξιδιώτη»). Κατόπιν τούτου, ορισμένα από τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη<sup>12</sup> τροποποίησαν την νομοθεσία τους, ενώ άλλα όχι. Μολονότι η Επιτροπή εξακολουθούσε να επιθυμεί την υλοποίηση της προτεινόμενης τροποποίησης, θεώρησε ότι η ομοιομορφία ήταν απαραίτητη στην εσωτερική αγορά και ότι έπρεπε να απαλειφθεί το αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα από το οποίο επωφελούνταν ορισμένοι διοργανωτές ταξιδίων<sup>13</sup>.

19. Ως εκ τούτου, δυνάμει της διαδικασίας του άρθρου 226 ΕΚ (νυν άρθρου 258 ΣΛΕΕ), η Επιτροπή απέστειλε στις 23 Μαρτίου 2007 έγγραφα οχλήσεως και στα οκτώ κράτη μέλη τα οποία αφορούν οι υπό κρίση υποθέσεις. Λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεών τους, σε επτά από τα εν λόγω κράτη μέλη η Επιτροπή απέστειλε αιτιολογημένες γνώμες στις 29 Φεβρουαρίου 2008 ενώ στο όγδοο, το Βασίλειο της Ισπανίας, στις 9 Οκτωβρίου 2009. Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη δεν συμμορφώθηκαν προς τις αιτιολογημένες γνώμες, η Επιτροπή άσκησε τις υπό κρίση προσφυγές λόγω παραβάσεως μεταξύ 20ής Απριλίου και 1ης Σεπτεμβρίου 2011. Το θεσμικό αυτό όργανο ζητεί να διαπιστωθεί ότι τα οικεία κράτη μέλη παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112, στο μέτρο που επέτρεψαν στα πρακτορεία ταξιδίων να εφαρμόζουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους στο πλαίσιο παροχής ταξιδιωτικών υπηρεσιών σε άλλα πρόσωπα πλην ταξιδιωτών.

20. Σε όλες τις υποθέσεις διεξήχθη πλήρης έγγραφη διαδικασία, εξαιρουμένης της υποθέσεως C-293/11, Επιτροπή κατά Ελλάδας, όπου η Επιτροπή παραιτήθηκε από το δικαίωμά της να καταθέσει υπόμνημα απαντήσεως. Διάφορα κράτη μέλη κατέθεσαν υπομνήματα παρεμβάσεως υπέρ αλλήλων. Διεξήχθη κοινή επ' ακροατηρίου συζήτηση στις 6 Μαρτίου 2013, κατά την οποία τόσο η Επιτροπή όσο και τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη ανέπτυξαν προφορικά τα επιχειρήματά τους.

21. Σε όλες τις υπό κρίση υποθέσεις είναι αναμφισβήτητο ότι η εθνική νομοθεσία ακολουθεί την προσέγγιση του πελάτη. Για τον λόγο αυτό, δεν θεωρώ αναγκαίο να παραθέσω εδώ διατάξεις των εθνικών νομοθεσιών. Το ζήτημα (το μοναδικό αμφισβητούμενο ζήτημα σε επτά εξ αυτών και το πρώτο ζήτημα της υποθέσεως C-189/11, Επιτροπή κατά Ισπανίας) έγκειται απλώς στο να διευκρινιστεί αν αυτή είναι η σωστή προσέγγιση ή αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, η ορθή ερμηνεία των άρθρων 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112 απαιτεί από τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν την προσέγγιση του ταξιδιώτη.

### Συνοπτική έκθεση των κύριων επιχειρημάτων

22. Η Επιτροπή και τα καθών κράτη μέλη συμφωνούν ότι: (i) σκοπός του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους είναι να απλουστεύσει τη διαδικασία και να εξασφαλίσει δίκαιη είσπραξη εσόδων από ΦΠΑ χωρίς να εισάγει άλλη παρέκκλιση από το σύστημα ΦΠΑ· (ii) μολονότι σήμερα είναι σύνηθες να προγραμματίζονται οργανωμένα ταξίδια ή διακοπές από ένα πρακτορείο ταξιδίων ή διοργανωτή περιηγήσεων και να πωλούνται σε άλλο πρακτορείο ή διοργανωτή πριν την τελική προσφορά στον

12 — Το Ηνωμένο Βασίλειο, η Κύπρος, η Λεττονία και η Ουγγαρία. Οι Κάτω Χώρες τροποποίησαν τη νομοθεσία τους σε μεταγενέστερο στάδιο (από 1ης Απριλίου 2012), με αποτέλεσμα να καταργηθεί αντίστοιχη διαδικασία που είχε κινηθεί κατά του κράτους μέλους αυτού (υπόθεση C-473/11).

13 — Βλ. ανακοινθέντα Τύπου της Επιτροπής IP/08/333 και IP/11/76.

ταξιδιώτη ή παραθεριστή, τούτο δεν ίσχυε το 1977, όταν εκδόθηκε η έκτη οδηγία· (iii) προκειμένου να εξασφαλιστεί εναρμονισμένη εφαρμογή των κανόνων για τον ΦΠΑ σε όλα τα κράτη μέλη χωρίς διακρίσεις μεταξύ πρακτορείων ταξιδίων απαιτείται ομοιόμορφη ερμηνεία των κανόνων αυτών· (iv) η προσέγγιση του πελάτη συνιστά την καταλληλότερη ερμηνεία για την επίτευξη των σκοπών του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους· και (v) η προσέγγιση αυτή ακολουθείται ούτως ή άλλως στα καθών κράτη μέλη. Δεδομένου ότι όλα τα ανωτέρω ζητήματα δεν αμφισβητούνται, δεν κρίνεται σκόπιμο να εκτεθούν συναφώς λεπτομερή επιχειρήματα· επιπλέον, δέχομαι ως ορθές τις ανωτέρω εκτιμήσεις, οπότε δεν θα επεκταθώ περισσότερο σε αυτές με την ανάλυσή μου που ακολουθεί. Αρκεί να επισημανθεί ότι, όσον αφορά τα σημεία (i) και (iv), εξέθεσα ήδη τα ουσιώδη στοιχεία στο πλαίσιο της παρουσίασης του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους<sup>14</sup>, ότι τα σημεία (ii) και (v) συνιστούν μη αμφισβητούμενα πραγματικά περιστατικά και ότι το σημείο (iii) αποτελεί επίσης μη αμφιλεγόμενο ζήτημα.

23. Μολονότι η ανάγκη ενιαίας και εναρμονισμένης ερμηνείας σε επίπεδο Ένωσης δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση, εντούτοις η Επιτροπή θεωρεί ότι η ευρύτερη ερμηνεία την οποία συνεπάγεται η προσέγγιση του πελάτη δεν μπορεί να γίνει δεκτή χωρίς προηγούμενη τροποποίηση της νομοθεσίας (άποψη *de lege ferenda*), ενώ τα καθών κράτη μέλη υποστηρίζουν ότι οι επίμαχες διατάξεις, ως έχουν, μπορούν –και πρέπει– να τύχουν της ευρύτερης αυτής ερμηνείας (άποψη *de lege lata*).

24. Ο κεντρικός άξονας της επιχειρηματολογίας της Επιτροπής στηρίζεται στο γλωσσικό στοιχείο. Συγκεκριμένα, ο όρος «πελάτης» χρησιμοποιείται μόνο σε μία από πέντε περιπτώσεις και μόνο σε μία από τις έξι αρχικές γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας· σε όλες τις άλλες περιπτώσεις και στις λοιπές γλωσσικές αποδόσεις –ειδικότερα δε στη γλωσσική απόδοση που αποτέλεσε τη βάση των συζητήσεων και της τελικής εγκρίσεως– χρησιμοποιείται παντού ο όρος «ταξιδιώτης». Επομένως, πρόθεση του νομοθέτη ήταν προφανώς να περιορίσει την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στις περιπτώσεις όπου το πρακτορείο συναλλάσσεται απευθείας με τον ταξιδιώτη<sup>15</sup>.

25. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι, σε αντίθετη περίπτωση, θα στερούνταν νοήματος δύο φράσεις που περιέχει η εν λόγω διάταξη. Συγκεκριμένα, αν η ζητούμενη σημασία ήταν «πελάτης», οι λέξεις «ιδίω ονόματι» του άρθρου 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας («στο όνομά τους» κατά το νυν άρθρο 306, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112) θα ήταν περιττές, δεδομένου ότι τα πρακτορεία ταξιδίων ενεργούν πάντοτε στο όνομά τους έναντι των πελατών τους (εκείνων που συναλλάσσονται απευθείας με αυτά), όχι όμως πάντοτε και έναντι των ταξιδιωτών (που ενδέχεται να είναι διαφορετικά πρόσωπα). Οι δε εκφράσεις «παροχή [...] προς τον ταξιδιώτη» και «που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη» οι οποίες περιλαμβάνονται στο άρθρο 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (νυν άρθρα 307 και 308 της οδηγίας 2006/112) θα οδηγούσαν σε άτοπο αποτέλεσμα αν ο αγοραστής της υπηρεσίας ήταν άλλο πρακτορείο ταξιδίων: σε περίπτωση που το πακέτο το οποίο οργανώνει ένα πρακτορείο ταξιδίων πωλείται σε άλλο πρακτορείο πριν προσφερθεί στον ταξιδιώτη, πώς είναι δυνατόν να υπολογιστεί το περιθώριο κέρδους του πρώτου πρακτορείου (η βάση επιβολής του ΦΠΑ) όταν το πακέτο πρέπει να θεωρείται «ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από [αυτό] το πρακτορείο ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη» αλλά το δεύτερο πρακτορείο εφαρμόζει το δικό του περιθώριο κέρδους;

14 — Επιπλέον, ο σκοπός της απλουστεύσεως της διαδικασίας για τα πρακτορεία έχει υπογραμμιστεί επανειλημμένως από το Δικαστήριο (βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, C-31/10, *Minerva Kulturreisen*, Συλλογή 2010, σ. I-12889, σκέψεις 17 και 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ο σκοπός της ορθής απόδοσης των φορολογικών εσόδων επισημάνθηκε και από τον γενικό εισαγγελέα A. Tizzano με τις προτάσεις που ανέπτυξε στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Ιουνίου 2003, C-149/01, *First Choice Holidays* (Συλλογή 2003, σ. I-6289, σκέψη 25, υποσημείωση 13).

15 — Βλ., ωστόσο, σημείο 28 κατωτέρω.

26. Η Επιτροπή τονίζει επίσης ότι, κατά πάγια νομολογία, οι διατάξεις οι οποίες εισάγουν παρέκκλιση από μία αρχή πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς<sup>16</sup>. Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους συνιστά παρέκκλιση από τη γενική αρχή της φορολόγησης σε κάθε στάδιο της αλυσίδας των συναλλαγών και της έκπτωσης του φόρου εισροών σε κάθε στάδιο πριν τη διάθεση του προϊόντος ή της υπηρεσίας στο λιανικό εμπόριο<sup>17</sup>.

27. Μολονότι η Επιτροπή παραδέχεται ότι η προσέγγιση του πελάτη είναι προσφορότερη για την επίτευξη των σκοπών του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, εντούτοις τονίζει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν τη νομοθεσία της Ένωσης για τον ΦΠΑ έστω και αν θεωρούν ότι οι σχετικοί κανόνες επιδέχονται βελτιώσεις<sup>18</sup>.

28. Παρά ταύτα, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι, κατά την άποψή της (η οποία προφανώς θεμελιώνεται στον σκοπό του καθεστώτος και όχι σε οποιαδήποτε ρητή αναφορά περιλαμβανόμενη στο γράμμα των σχετικών διατάξεων), το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους πρέπει να εφαρμόζεται οσάκις μια επιχείρηση, η οποία (ως νομικό πρόσωπο) δεν μπορεί να αποτελεί η ίδια «ταξιδιώτη», αγοράζει οργανωμένο ταξίδι που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί από μέλη του προσωπικού της. Αυτό που έχει σημασία είναι αποκλειστικά και μόνον να μη μεταπωληθεί το πακέτο στον πραγματικό ταξιδιώτη.

29. Κατ' αντιδιαστολή, τα καθών κράτη μέλη<sup>19</sup> υπογραμμίζουν την ανάγκη να εξασφαλισθεί η επίτευξη των σκοπών του επιδιώκει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

30. Όσον αφορά το κύριο γλωσσικό επιχείρημα της Επιτροπής, τα εν λόγω κράτη μέλη επισημαίνουν ότι η διατύπωση που χρησιμοποιείται σε μία από τις γλωσσικές αποδόσεις ορισμένης διατάξεως του δικαίου της Ένωσης δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως μοναδική βάση για την ερμηνεία της ούτε μπορεί να της αναγνωρισθεί υπεροχή έναντι των άλλων γλωσσικών αποδόσεων. Όταν υφίσταται διάσταση μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η σχετική διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και τον σκοπό της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος<sup>20</sup>. Το Δικαστήριο ακολούθησε την τελεολογική αυτή προσέγγιση όταν έκρινε ότι το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους εφαρμόζεται σε ξενοδόχο που προσφέρει στους πελάτες του πακέτο που περιλαμβάνει διαμονή, μεταφορά από και προς το σημείο άφιξης/αναχώρησης και περιήγηση με λεωφορείο, εξυπακουομένου ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς παρέχονται από τρίτους, παρά το γεγονός ότι ο εν λόγω ξενοδόχος δεν αποτελεί, επισήμως, πρακτορείο ταξιδίων ή διοργανωτή περιηγήσεων<sup>21</sup>. Το καθεστώς αυτό θα πρέπει ομοίως να εφαρμοστεί και εν προκειμένω ώστε να εξασφαλιστεί η καλύτερη επίτευξη των σκοπών του.

31. Κατά την άποψη των καθών κρατών μελών, το άτοπο αποτέλεσμα που εντοπίζει η Επιτροπή όσον αφορά τη χρήση ορισμένων εκφράσεων είναι ατεκμηρίωτο. Η αγγλική απόδοση των διατάξεων (από την οποία προέρχονται όλες οι άλλες αποδόσεις που χρησιμοποιούν τον όρο «πελάτης») δεν κάνουν λόγο για πρακτορεία ταξιδίων συναλλασσόμενα ιδίω ονόματι με *τους δικούς τους πελάτες* αλλά για πρακτορεία ταξιδίων συναλλασσόμενα ιδίω ονόματι με πελάτες εν γένει (και όχι κατ' ανάγκη απευθείας με τους δικούς τους). Επομένως, δεν καθίσταται πρόδηλος ο περιττός χαρακτήρας της διατύπωσης αυτής –η οποία, εν πάση περιπτώσει, διατηρήθηκε από την Επιτροπή στην πρόταση τροποποίησης που υπέβαλε. Ωστόσο, στο μέτρο που διευκρινίζεται ότι το καθεστώς του περιθωρίου

16 — Βλ., ως πρόσφατο παράδειγμα, απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, C-360/11, Επιτροπή κατά Ισπανίας (σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 — Βλ. άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/EK.

18 — Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-204/03, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2005, σ. I-8359, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — Δεν κρίνω σκόπιμο να αντιστοιχίσω εδώ τα επιχειρήματα –των οποίων άλλωστε ακολουθεί συνοπτική περιγραφή– προς τα συγκεκριμένα κράτη μέλη που τα προέβαλαν.

20 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, C-41/09, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 2011, σ. I-831, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 2ας Απριλίου 1998, C-296/95, EMU Tabac κ.λπ. (Συλλογή 1998, σ. I-1605, σκέψη 36).

21 — Βλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψεις 18 και 27). Βλ. επίσης απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2005, C-200/04, iSt (Συλλογή 2005, σ. I-8691, σκέψεις 22 επ.).

κέρδους δεν πρέπει να εφαρμοστεί σε πρακτορεία ταξιδιών που ενεργούν αποκλειστικά ως μεσάζοντες, οι λέξεις «ιδίω ονόματι/στο όνομά τους» καθίστανται περιττές ανεξαρτήτως επιλεγόμενης ερμηνείας. Επιπλέον, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η έκφραση «που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη» δεν πρέπει να ερμηνεύεται κατά γράμμα, αλλά υπό την έννοια ότι ενδέχεται να περιλαμβάνει καταβολές από τρίτους<sup>22</sup>.

32. Τα καθών κράτη μέλη επισημαίνουν επίσης ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η απαίτηση στενής ερμηνείας των εξαιρέσεων από τις αρχές του συστήματος ΦΠΑ δεν σημαίνει ότι οι χρησιμοποιούμενοι όροι πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι εξαιρέσεις αυτές να μη παράγουν τα αποτελέσματά τους ενώ οποιαδήποτε ερμηνεία πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους σκοπούς και να συνάδει με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας<sup>23</sup>.

33. Τα κράτη μέλη υποστηρίζουν ότι η παραπομπή της Επιτροπής στην απόφαση C-304/05, Επιτροπή κατά Ισπανίας<sup>24</sup>, δεν ασκεί καμία επιρροή. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε διάταξη της έκτης οδηγίας η ερμηνεία της οποίας προέκυπτε σαφώς από το γράμμα της. Εν προκειμένω, είναι πασιφανές ότι το γράμμα της επίμαχης διάταξης ενδέχεται να οδηγήσει σε διαφορετικές ερμηνείες, πράγμα που όντως έχει συμβεί.

## Εκτίμηση

34. Η παρούσα διαδικασία περιάγει το Δικαστήριο σε δύσκολη θέση. Δεν μπορεί να εντοπιστεί συγκεκριμένο κριτήριο όσον αφορά την επιλογή των όρων «πελάτης» και «ταξιδιώτης» που χρησιμοποιούν οι υπάρχουσες γλωσσικές αποδόσεις των άρθρων 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112 (η οποία και δεν περιλαμβάνει ορισμό των όρων αυτών). Η πρόταση που υπέβαλε προς διευθέτηση της κατάστασης η Επιτροπή (η οποία δεν αποτελεί και παράδειγμα γλωσσικής συνέπειας) δεν έγινε ομόφωνα δεκτή από το Συμβούλιο, στο οποίο υποβλήθηκε προ δεκαετίας και πλέον. Φαίνεται ότι έχει διαπιστωθεί, αν όχι αδιέξοδο, τουλάχιστον κοινή απροθυμία ως προς τον καθορισμό ομοιόμορφης προσέγγισης. Οι δύο ερμηνείες που προσφέρονται είναι αλληλοσυγκρουόμενες, καθεμία δε από αυτές μπορεί να στηριχθεί σε διάφορα επιχειρήματα. Οκτώ κράτη μέλη ερμηνεύουν τις επίμαχες διατάξεις υπό συγκεκριμένη έννοια (κατά το παρελθόν ο αριθμός των κρατών ανερχόταν σε τουλάχιστον 13), ενώ τα λοιπά κράτη μέλη –κανένα από τα οποία δεν έκρινε σκόπιμο να παρέμβει προκειμένου να υποστηρίξει την άποψή του– τις ερμηνεύουν υπό διαφορετική έννοια, χωρίς οποιαδήποτε από τις δύο προσεγγίσεις να σχετίζεται αναγκαστικά με το αν η οδηγία 2006/112 χρησιμοποιεί, στην αντίστοιχη γλωσσική απόδοση, τη λέξη «ταξιδιώτης» ή «πελάτης».

35. Μπορεί εύκολα να δοθεί η εντύπωση ότι το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί ζητήματος το οποίο άπτεται της πολιτικής ΦΠΑ (και της θέσπισης νομοθετικών κανόνων), που έχει αποδειχθεί ότι υπερβαίνει τις δυνατότητες και τη βούληση των κρατών μελών και του νομοθέτη.

36. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο πρέπει να παράσχει νομική ερμηνεία του ισχύοντος κειμένου, πράγμα το οποίο θα καθορίσει αν οι ενέργειες τις Επιτροπής είναι (ως προς το ζήτημα που εξετάζουν οι παρούσες προτάσεις) δικαιολογημένες ή όχι.

37. Στο πλαίσιο αυτό, ο αριθμός των κρατών μελών που έχουν ακολουθήσει τη μία ή την άλλη προσέγγιση δεν μπορεί κατά τη γνώμη μου να συνιστά, από νομικής απόψεως, σημαντικό παράγοντα για την ανάλυση του Δικαστηρίου (έστω και αν ενδέχεται να αποτελεί πολιτικό ζήτημα κάποιας σημασίας για τη νομοθετική εξουσία). Ανεξαρτήτως εκβάσεως της ανάλυσης αυτής, πολλά από τα κράτη μέλη θα κληθούν να τροποποιήσουν τη νομοθεσία τους. Ομοίως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι

22 — Βλ. απόφαση First Choice Holidays (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 28).

23 — Βλ., ως πολύ πρόσφατο παράδειγμα σχετικά με απαλλαγές/εξαιρέσεις, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2013, C-91/12, PCF Clinic AB (σκέψη 23).

24 — Απόφαση προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, ιδίως σκέψη 25.

ασκούν καθοριστική επιρροή οι τυχόν πρακτικές δυσκολίες που ενδέχεται να ανακύψουν για τα πρακτορεία ταξιδιών από την ομοιόμορφη εφαρμογή οποιασδήποτε εκ των δύο ερμηνειών – πέραν, ασφαλώς, των δυσκολιών στην αποτροπή των οποίων αποβλέπει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Καμία από τις δύο προσεγγίσεις δεν αναμένεται να έχει ιδανικά αποτελέσματα στην πράξη αλλά, αν τουλάχιστον οκτώ (και προγενέστερα, τουλάχιστον 13) κράτη μέλη μπόρεσαν να εφαρμόσουν τις επίμαχες διατάξεις κατά συγκεκριμένο τρόπο για σημαντικό χρονικό διάστημα, οι ενδεχόμενες δυσκολίες που συνεπάγεται η εφαρμογή αυτή (μεμονωμένες και όχι ως τμήμα ενός συνόλου με εσωτερικές συγκρούσεις) μάλλον δεν πρέπει να κριθούν αποφασιστικές.

38. Αν οι διατάξεις που διέπουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν είχαν διφορούμενη σημασία, θα έπρεπε καταρχήν να υπερισχύσει το σαφές τους νόημα, έστω και αν τούτο υπονόμει σε ορισμένο βαθμό την επίτευξη των σκοπών του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Κατά τη γνώμη μου ωστόσο οι επίμαχες διατάξεις επιδέχονται διάφορες ερμηνείες οπότε το Δικαστήριο πρέπει να λάβει υπόψη τον σκοπό και το γενικό πλαίσιο του καθεστώτος αυτού καθώς και την προγενέστερη νομολογία του στον οικείο τομέα<sup>25</sup>.

39. Θεωρώ ότι είναι ανώφελο να αναζητηθεί η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα μέσω λεπτομερούς ανάλυσης του εντελώς συμπτωματικού τρόπου με τον οποίο εμφανίζονται οι λέξεις που αντιστοιχούν στους όρους «ταξιδιώτης» και «πελάτης» στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας 2006/112. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η λέξη «πελάτης» χρησιμοποιήθηκε μόνο μία φορά και σε μία μόνον από τις έξι αρχικές γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, εξήγησε δε πώς ανέκυψε, και εν συνεχεία διαιωνίσθηκε, η διαφοροποίηση αυτή. Η Επιτροπή είναι πεπεισμένη –και δεν θεωρώ αναγκαίο να αμφισβητήσω την πεποίθησή της αυτή– ότι πρόθεση του Συμβουλίου ήταν να χρησιμοποιηθεί παντού η λέξη «ταξιδιώτης».

40. Παρά ταύτα, δεν νομίζω ότι από την πρόθεση να χρησιμοποιηθεί σε ολόκληρο το κείμενο η λέξη «ταξιδιώτης» μπορεί να συναχθεί και συνακόλουθη πρόθεση να περιοριστεί η εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε περιπτώσεις κατά τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών συναλλάσσεται απευθείας με το φυσικό πρόσωπο που θα καταναλώσει ή θα χρησιμοποιήσει τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

41. Είναι όντως αληθές ότι, βάσει της γραμματικής του ερμηνείας, ο όρος «ταξιδιώτης» δύσκολα μπορεί να γίνει αντιληπτός υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει «άλλο πρακτορείο ταξιδιών». Ωστόσο, είναι νοητή και ευρύτερη ερμηνεία, λαμβανομένων υπόψη των συμφραζόμενων και υπό το πρίσμα του σκοπού και του γενικού πλαισίου στο οποίο εντάσσονται οι επίμαχες διατάξεις.

42. Αφενός, στο πλαίσιο του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, η αυστηρά γραμματική ερμηνεία της λέξης «ταξιδιώτης» δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Μπορεί μεν για τον Robert Louis Stevenson να είναι καλύτερο να ταξιδεύει κανείς γεμάτος ελπίδα παρά να φτάνει στον προορισμό του<sup>26</sup>, ωστόσο είναι πιθανόν ότι δεν θα ήταν τόσο αισιόδοξος αν είχε να αντιμετωπίσει καθυστερήσεις πτήσεων, άβολα καθίσματα σε υπερπλήρη αεροσκάφη και άνοστο φαγητό σε μικροσκοπικούς πλαστικούς δίσκους. Για πολλούς παραθεριστές, αν όχι για τους περισσότερους, το κέντρο βάρους έχει μετατοπιστεί: σημαντικότερη είναι η άφιξη στον τελικό προορισμό και όχι το ταξίδι καθαυτό<sup>27</sup>, είναι δε δυνατό κάποιος να πραγματοποιήσει κράτηση διακοπών ή διαμονής μέσω πρακτορείου ταξιδιών και παράλληλα να προνοήσει μόνος του όσον αφορά τη μεταφορά του στον τόπο προορισμού. Το

25 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20 νομολογία.

26 — *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).

27 — Υπάρχουν ασφαλώς και περιπτώσεις όπου η ίδια η διαδρομή, ή τμήμα αυτής, αποτελεί και τον σκοπό του ταξιδιού (για παράδειγμα, ορισμένες κρουαζιέρες ή θρυλικά σιδηροδρομικά ταξίδια όπως το Orient Express), αλλά και περιπτώσεις όπου η ίδια η μεταφορά είναι η μοναδική υπηρεσία που αγοράζεται από το πρακτορείο ταξιδιών (χαρακτηριστικά, ίσως, όταν πρόκειται για επαγγελματικά ταξίδια). Εντούτοις, ένα σημαντικό τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πρακτορείων ταξιδιών αφορά πακέτα των οποίων ουσιώδες συστατικό στοιχείο αποτελούν οι υπηρεσίες που διατίθενται στον τόπο προορισμού, πράγμα που έχει ως συνέπεια η μεταφορά προς και από τον εν λόγω τόπο να συνιστά απλώς αναπόφευκτο συμπληρωματικό στοιχείο.

τελευταίο ίσχυε στην υπόθεση Van Ginkel<sup>28</sup> των «διακοπών με αυτοκίνητο», οι οποίες κρίθηκε από το Δικαστήριο ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Επιπλέον, αν και είναι σαφές ότι ένα πρόσωπο μπορεί να αγοράσει οργανωμένο ταξίδι που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί από άλλο πρόσωπο, θα ήταν περίεργο η μεταχείριση της αγοράς αυτής όσον αφορά τον ΦΠΑ να συναρτάται με το κατά πόσον αγοραστής είναι ο ίδιος ο ταξιδιώτης ή κάποιος συγγενής ή συνταξιδιώτης του κ.λπ. Ούτε βεβαίως υπάρχει οποιοσδήποτε λόγος για τον οποίο οι κρατήσεις διακοπών που πραγματοποιούνται μέσω πρακτορείου ταξιδίων πρέπει κατ' ανάγκη να συνεπάγονται μεγάλο ταξίδι: ενδέχεται να συμφέρει περισσότερο το ενδιαφερόμενο πρόσωπο (ή ακόμα και να του έρχεται φθηνότερο, στην περίπτωση προσφορών) να πραγματοποιήσει την κράτηση της διαμονής (με πλήρη κάλυψη) σε θέρετρο ιαματικών λουτρών της πόλης καταγωγής του μέσω πρακτορείου ταξιδίων και όχι απευθείας<sup>29</sup>. Κατά συνέπεια, για τους σκοπούς του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, ο «ταξιδιώτης» δεν είναι κατ' ανάγκη εκείνος που «ταξιδεύει» ενώ δεν απαιτείται να παρέχονται στην πράξη «ταξιδιωτικές διευκολύνσεις» ή να πραγματοποιείται «διαδρομή», ως τμήμα του πακέτου επί του οποίου το πρακτορείο υποχρεούται να εφαρμόσει το εν λόγω καθεστώς.

43. Αφετέρου, χωρίς να απαιτείται να συναχθούν συγκεκριμένα συμπεράσματα από τον τρόπο με τον οποίο έχουν χρησιμοποιηθεί στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις οι λέξεις που αντιστοιχούν στον όρο «πελάτης», το γεγονός και μόνον ότι επιτράπηκε η εισαγωγή του όρου αυτού στη νομοθεσία και η αναπαραγωγή του μάλλον διαψεύδει την άποψη ότι ο νομοθέτης θεώρησε οποτεδήποτε ότι η χρήση της λέξης «ταξιδιώτης» έχει αποφασιστική σημασία. Επισημαίνεται μάλιστα ότι η ολοένα αυξανόμενη χρήση του όρου «πελάτης» στις νομοθετικές διατάξεις συνοδεύει την εντεινόμενη συχνότητα με την οποία πωλούνται οργανωμένες διακοπές ή ταξίδια μεταξύ των πρακτορείων ταξιδίων.

44. Για τον λόγο αυτό, είμαι της γνώμης ότι η βούληση του νομοθέτη να χρησιμοποιήσει έναν και μοναδικό όρο για να προσδιορίσει το πρόσωπο που αγοράζει υπηρεσίες ταξιδίων, διαμονής ή παρόμοιας φύσεως από πρακτορείο ταξιδίων –και ο όρος «ταξιδιώτης» ήταν κατάλληλη επιλογή– δεν απαιτεί η έννοια του όρου αυτού να περιορίζεται σε έναν ιδιαίτερα στενό κύκλο τέτοιων προσώπων.

45. Εν πάση περιπτώσει, η ίδια η Επιτροπή δεν επιζητεί τη γραμματική ερμηνεία του όρου «ταξιδιώτης»: περιλαμβάνει στον όρο αυτόν, για παράδειγμα, μια επιχειρηματική οντότητα η οποία αγοράζει υπηρεσίες που θα χρησιμοποιηθούν από τους υπαλλήλους της, υπό τον όρο και μόνον, κατά την άποψή της, να μη μεταπωληθεί το πακέτο σε οποιονδήποτε θεωρείται ως ο τελικός καταναλωτής.

46. Ως εκ τούτου, θεωρώ ότι το κείμενο των διατάξεων που διέπουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους είναι διφορούμενο, ακόμα και αν γίνει δεκτή η υπόθεση ότι αρχική πρόθεση ήταν να χρησιμοποιηθεί παντού ο όρος «ταξιδιώτης» –ο οποίος επίσης δεν στερείται αμφισβήτησης.

47. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο όρος μπορεί κατά τη γνώμη μου να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σ' αυτόν εμπίπτουν και πελάτες πλην των φυσικών προσώπων που όντως επωφελούνται από τις ταξιδιωτικές ή τουριστικές υπηρεσίες που προσφέρει το πρακτορείο ταξιδίων (ή, όπως προτείνει η Επιτροπή, πλην εκείνων που αγοράζουν τις εν λόγω υπηρεσίες προς όφελος αυτών των προσώπων), αλλ' επίσης υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει και άλλα πρακτορεία ταξιδίων που μεταπωλούν τις οικείες υπηρεσίες. Δεδομένης της αβεβαιότητας που προκαλείται από τις διαφορετικές γλωσσικές αποδόσεις, ο επίμαχος όρος πρέπει να ερμηνευθεί κατά τον τρόπο αυτό εφόσον τούτο επιτάσσεται από τον σκοπό και το γενικό πλαίσιο του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Υπό το πρίσμα της απαιτήσεως αυτής, το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει τον όρο «πρακτορείο ταξιδίων» υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει τον ξενοδόχο ο οποίος προσφέρει πακέτο διαμονής που περιλαμβάνει μεταφορά και περιηγήσεις καθώς και τον επιχειρηματία που οργανώνει ταξίδια για την εκμάθηση γλώσσας στην

28 — Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, 4ης Ιουνίου 1992, C-163/91, Van Ginkel (Συλλογή 1992, σ. I-5723).

29 — Στην παρατεθείσα στην υποσημείωση 14 ανωτέρω απόφαση Minerva Kulturreisen, το Δικαστήριο όντως αποφάνθηκε ότι το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν εφαρμόζεται στη μεμονωμένη πώληση εισιτηρίων για την όπερα την οποία πραγματοποιεί ένα πρακτορείο ταξιδίων «χωρίς να παρέχει καμία ταξιδιωτική υπηρεσία», διευκρίνισε όμως ότι οι ταξιδιωτικές υπηρεσίες περιλάμβαναν και τη διαμονή (βλ. σκέψεις 21 έως 28 της αποφάσεως αυτής).

αλλοδαπή<sup>30</sup>. Μια περαιτέρω αντιπαραβολή μπορεί να γίνει και με την ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στην έκφραση «πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό» –έκφραση που, όπως αναγνώρισε το Δικαστήριο, αναφέρεται συνήθως μόνο σε φυσικά πρόσωπα– και σύμφωνα με την οποία στην έννοια αυτή ενδέχεται να εμπίπτουν επίσης νομικά πρόσωπα και ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα για τους σκοπούς του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 132, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112)<sup>31</sup>.

48. Είναι καθοριστικό να επισημανθεί ότι το να εξαιρεθεί από την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους η πώληση οργανωμένων ταξιδιών ή διακοπών από ένα πρακτορείο ταξιδιών ή διοργανωτή περιηγήσεων σε άλλο πρακτορείο με σκοπό τη μεταπώληση θα ήταν ευθέως αντίθετο προς τους δύο σκοπούς στην επίτευξη των οποίων, όπως συμφωνούν όλοι οι μετέχοντες στην παρούσα διαδικασία, αποβλέπει το εν λόγω καθεστώς.

49. Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει τον σκοπό που συνίσταται στην προσαρμογή των γενικών ισχυόντων κανόνων όσον αφορά τον τόπο φορολογήσεως, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του φόρου επί των εισροών προκειμένου να ληφθεί υπόψη τόσο η πολλαπλότητα όσο και ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που περιέχουν τα οργανωμένα ταξίδια ή οι διακοπές, παράγοντες που συνεπάγονται πρακτικές δυσχέρειες για τα πρακτορεία και τους διοργανωτές περιηγήσεων ικανές να εμποδίσουν την άσκηση της δραστηριότητάς τους<sup>32</sup>. Όταν το πρακτορείο ταξιδιών Α προγραμματίζει ένα πακέτο που περιλαμβάνει, για παράδειγμα, περιήγηση με λεωφορεία στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών, διαμονή, γεύματα σε εστιατόριο και επισκέψεις σε τόπους τουριστικού ενδιαφέροντος σε όλα τα εν λόγω κράτη μέλη, και πωλεί το οικείο πακέτο στο πρακτορείο Β, το οποίο εν συνεχεία το μεταπωλεί στα φυσικά πρόσωπα που θα μετάσχουν στην οικεία περιήγηση, όλες τις συνακόλουθες πρακτικές δυσχέρειες τις αντιμετωπίζει ο Α και όχι ο Β. Ακόμα και αν ο τόπος παροχής της υπηρεσίας πώλησης του Α προς τον Β δεν είναι το κράτος μέλος εγκατάστασης του Β, οι δυσχέρειες του τελευταίου δεν είναι καταρχήν μεγαλύτερες από εκείνες που συνεπάγεται μια απλή διασυνοριακή παροχή –δηλαδή, την αναγκαιότητα να ζητηθεί η επιστροφή ή η έκπτωση του φόρου εισροών που καταβλήθηκε σε σχέση με συναλλαγή πραγματοποιηθείσα σε άλλο κράτος μέλος. Η κατάσταση του Β αυτή καθαυτή δεν δικαιολογεί κατ' ανάγκη την εφαρμογή ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Αντιθέτως, ο Α έχει να αντιμετωπίσει μια κατάσταση όπου πρέπει να καταβάλει φόρο εισροών επί διαφορετικών υπηρεσιών, υπολογιζόμενο με διαφορετικούς συντελεστές και οφειλόμενο σε διαφορετικά κράτη μέλη –ακριβώς την κατάσταση που το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους αποβλέπει να αμβλύνει. Παρά ταύτα, σύμφωνα με την προσέγγιση του ταξιδιώτη που προτείνει η Επιτροπή στην παρούσα διαδικασία, από το εν λόγω καθεστώς επωφελείται μόνον ο Β και όχι ο Α.

50. Ανάλογες εκτιμήσεις ισχύουν και σε σχέση με τον δεύτερο σκοπό, που αφορά την εξασφάλιση της ορθής απόδοσης των εσόδων από ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου η επίμαχη υπηρεσία όντως παρασχέθηκε και παραλήφθηκε. Αν, στο ανωτέρω παράδειγμα, το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν εφαρμοστεί στην πώληση του Α προς τον Β, ο Α θα εισπράξει τα ποσά του ΦΠΑ που επιβάρυνε υπηρεσίες παρασχεθείσες σε τουρίστες και καταναλωθείσες από αυτούς στα διάφορα κράτη μέλη που επισκέφθηκαν, διαδικασία η οποία πιθανότατα θα οδηγήσει στην καταβολή στον Α του καθαρού ποσού ενός μεγάλου τμήματος ή ακόμα και του συνόλου του εν λόγω φόρου<sup>33</sup>, με αποτέλεσμα την απώλεια εσόδων ΦΠΑ για τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη. Καίτοι εναρμονισμένους στο επίπεδο της

30 — Βλ., αντιστοίχως, αποφάσεις *Madgett and Baldwin* και *iSt* (αμφότερες προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 21).

31 — Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-253/07, *Canterbury Hockey Club* και *Canterbury Ladies Hockey Club* (Συλλογή 2008, σ. I-7821, σκέψεις 26 επ.). Επισημαίνεται ότι, στην υπόθεση εκείνη, η Επιτροπή είχε υποστηρίξει ότι η διάταξη αυτή «δεν πρέπει να ερμηνευθεί κατά γράμμα, αλλά ότι, προς διασφάλιση της κατά το δυνατόν αποτελεσματικότερης εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει, πρέπει να ερμηνευθεί σε συνάρτηση με το είδος των υπηρεσιών που αφορά και, επομένως, να ληφθεί υπόψη όχι μόνον ο τυπικός ή νόμιμος αποδέκτης της παρεχομένης υπηρεσίας, αλλά και το συγκεκριμένο πρόσωπο που επωφελείται όντως από αυτήν» (σκέψη 25 της αποφάσεως).

32 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14 νομολογία.

33 — Τούτο δεν θα ίσχυε μόνο στην περίπτωση που ο Α ήταν εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ σε καθένα από τα εν λόγω κράτη μέλη και παρείχε υπηρεσίες στο έδαφός τους ως προς τις οποίες ο ΦΠΑ εκροών υπερέβαινε το σύνολο του ΦΠΑ εισροών εκεί. Εντούτοις, ακόμα και στην περίπτωση αυτή, θα υπήρχε μια ροή εσόδων ΦΠΑ από τα κράτη μέλη πραγματικής παροχής και κατανάλωσης των υπηρεσιών προς το κράτος μέλος εγκατάστασης του Α, το οποίο θα εισέπραττε τον φόρο εκροών επί της πώλησης του Α προς τον Β.

Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο ΦΠΑ δεν παύει συνιστά εθνικό φόρο, επιβαλλόμενο σε κάθε κράτος μέλος βάσει των δικών του συντελεστών και σύμφωνα με τους δικούς του λεπτομερείς κανόνες. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 τον χαρακτηρίζει ως «γενικό φόρο κατανάλωσης». Μολονότι ο τίτλος V (άρθρα 31 έως 61) της οδηγίας 2006/112 θεσπίζει ειδικούς κανόνες όσον αφορά τον τόπο παροχής στις περιπτώσεις παροχής διασυνοριακού χαρακτήρα, είναι σύμφυτη με την έννοια ενός φόρου κατανάλωσης η οριστική του διαμόρφωση κατά τον χρόνο και στον τόπο της πραγματικής κατανάλωσης (δηλαδή, όσον αφορά έναν μη συσσωρευόμενο φόρο επιβαλλόμενο σε διάφορα στάδια όπως ο ΦΠΑ, της τελικής κατανάλωσης στο τέλος της αλυσίδας των παραδόσεων). Εν προκειμένω, οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονται και καταναλώνονται εντός ενός και μόνον κράτους μέλους. Όσον αφορά τις υπηρεσίες αυτές, το διασυνοριακό στοιχείο είναι κατ' ουσίαν τεχνητό –η παροχή των υπηρεσιών του Α στο κράτος μέλος εγκατάστασης του Α, και όχι των υπηρεσιών των φορέων παροχής που είναι εγκατεστημένοι στα κράτη μέλη όπου πραγματοποιείται η επίσκεψη. Επομένως, το να αποδοθούν τα έσοδα που πηγάζουν από κατανάλωση εντός συγκεκριμένου κράτους μέλους σε άλλο κράτος μέλος εντός του οποίου δεν παρασχέθηκε καμία υπηρεσία που οδήγησε στην κατανάλωση αυτή θα ερχόταν σε αντίθεση όχι μόνον προς τους σκοπούς του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους αλλά και προς τη θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που σκοπεύει να προστατεύσει το εν λόγω καθεστώς.

51. Μολονότι αληθεύει ότι οι παρεκκλίσεις από το γενικό καθεστώς πρέπει να ερμηνεύονται στενά, εντούτοις, όπως επισήμαναν τα κράτη μέλη, τούτο δεν σημαίνει ότι οι χρησιμοποιούμενοι όροι πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιον τρόπο, ώστε να καθίστανται ανενεργοί. Εν προκειμένω, η ερμηνεία που προτείνει η Επιτροπή θα κατέληγε ακριβώς σε αυτό το αποτέλεσμα<sup>34</sup>.

52. Βάσει των ανωτέρω, επιβάλλεται το συμπέρασμα όχι μόνον ότι η προσέγγιση του πελάτη είναι καταλληλότερη από την προσέγγιση του ταξιδιώτη για την επίτευξη των σκοπών του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, αλλά και ότι, στην πραγματικότητα, η τελευταία αυτή προσέγγιση υπονομεύει τους εν λόγω σκοπούς ακόμα και στην κατηγορία των περιπτώσεων όπου η Επιτροπή υποστηρίζει ότι πρέπει να εφαρμοστεί. Κατά τη γνώμη μου, το συμπέρασμα αυτό αρκεί για να δικαιολογήσει την απόρριψη των προσφυγών σε όλες τις υπό κρίση υποθέσεις (υπό την προϋπόθεση ότι στην υπόθεση C-189/11, Επιτροπή κατά Ισπανίας, θα εξεταστούν τρία περαιτέρω ζητήματα).

53. Κατόπιν τούτου, θα ήταν ίσως χρήσιμο να αναφερθούν συνοπτικά όλα τα υπόλοιπα σημαντικά ζητήματα που έθιξαν τα καθών κράτη μέλη προς στήριξη της ανωτέρω εκτεθείσας άποψης καθώς και να δοθεί απάντηση σε ορισμένα επιχειρήματα που προέβαλε η Επιτροπή.

54. Πρώτον, τα κράτη μέλη υπογραμμίζουν τη σπουδαιότητα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας που είναι σύμφυτη με το σύστημα ΦΠΑ, υπό την έννοια ότι ο τρόπος εφαρμογής του ΦΠΑ δεν πρέπει να οδηγεί σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ προμηθευτών<sup>35</sup>. Επισημαίνουν ότι, επειδή (όπως εξήγησα με τα σημεία 49 και 50 ανωτέρω) οι πρακτικές και οι διοικητικές δυσχέρειες που συνεπάγεται ο προγραμματισμός οργανωμένου ταξιδιού δεν αμβλύνονται από την ερμηνεία της Επιτροπής όταν το πακέτο πωλείται σε άλλο πρακτορείο ταξιδιών, η ερμηνεία αυτή ευνοεί μεγάλους διοργανωτές περιηγήσεων και πρακτορεία ταξιδιών εις βάρος των μικρότερων, που έχουν λιγότερες πιθανότητες να έχουν στη διάθεσή τους τους αναγκαίους πόρους ώστε να αντιμετωπίσουν τις δυσχέρειες αυτές. Επομένως, οι μικροί διοργανωτές περιηγήσεων και τα μικρά πρακτορεία ταξιδιών δεν έχουν την ίδια ευχέρεια να προγραμματίζουν οργανωμένα ταξίδια προς πώληση σε άλλα πρακτορεία ταξιδιών. Επιπλέον, η ερμηνεία της Επιτροπής έχει την αδικαιολόγητη συνέπεια οι παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών ενός υποκειμένου στον φόρο να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από πλευράς ΦΠΑ αναλόγως της ταυτότητας του πελάτη και όχι βάσει κριτηρίου συνδεδόμενου με την ίδια την παροχή ή τον φορέα της.

34 — Βλ. σημείο 32 ανωτέρω.

35 — Για την άλλη έννοια της φορολογικής ουδετερότητας στο πλαίσιο του ΦΠΑ, βλ. υποσημείωση 40 κατωτέρω.

55. Η εκτίμηση αυτή με βρίσκει σύμφωνη. Το κριτήριο του μεγέθους χορηγεί και με άλλους τρόπους πλεονέκτημα στα μεγαλύτερα πρακτορεία εις βάρος των μικρότερων, η εφαρμογή όμως των κανόνων για τον ΦΠΑ δεν θα πρέπει να επιτείνει περαιτέρω τις δυσμενείς διακρίσεις. Αληθεύει επίσης ότι η αρχή της ουδετερότητας, υπ' αυτή την έννοια, δεν αποτελεί κανόνα πρωτογενούς δικαίου από την τήρηση του οποίου μπορεί να εξαρτηθεί το κύρος νομοθετικής διάταξης, αλλ' απλώς ερμηνευτική αρχή που πρέπει να εφαρμόζεται παράλληλα με άλλες ανάλογες αρχές<sup>36</sup>. Εντούτοις, εν προκειμένω, η εφαρμογή της ενισχύει το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα βάσει της αρχής ότι οι ασαφείς διατάξεις (ιδιαίτερα στην περίπτωση αντικρουόμενων γλωσσικών αποδόσεων) απαιτείται να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα των σκοπών και του γενικού πλαισίου του κανονιστικού κειμένου του οποίου αποτελούν τμήμα.

56. Δεύτερον, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η έκφραση «στο όνομά τους» του άρθρου 306 της οδηγίας 2006/112 καθίσταται περιττή σε περίπτωση που υιοθετηθεί η προσέγγιση του πελάτη, δεδομένου ότι τα πρακτορεία ταξιδιών συναλλάσσονται πάντοτε ιδίω ονόματι με τους πελάτες τους (άλλως τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσονται δεν θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως πελάτες τους).

57. Το επιχείρημα αυτό είναι ανίσχυρο. Μολονότι αληθεύει ότι μια λέξη ή έκφραση που χρησιμοποιείται στη νομοθεσία πρέπει καταρχήν να θεωρείται ότι εξυπηρετεί τον σκοπό που επιδιώκει η ίδια η οικεία διάταξη, δεν μπορώ να δεχτώ ότι μια ερμηνεία που συμβάλλει απλώς και μόνο στο να μην καταστεί περιττή η εν λόγω διάταξη πρέπει να υπερισχύσει της ερμηνείας που εξυπηρετεί κατά πολύ σαφέστερο τρόπο τον επιδιωκόμενο σκοπό του κανονιστικού κειμένου στο σύνολό του. Το φαινόμενο περιττών διατάξεων δεν είναι άγνωστο στη νομοθεσία. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, είναι πολύ πιθανό η έκφραση «ιδίω ονόματι/στο όνομά τους» να χρησιμοποιείται απλώς για να τονιστεί προκαταβολικά η αντιδιαστολή προς την προβλεπόμενη στην επόμενη φράση εξαίρεση των πρακτορείων που ενεργούν αποκλειστικά ως μεσάζοντες/μεσολαβητές. Επιπλέον, επισημαίνω ότι η πρόταση που υπέβαλε το 2002 η Επιτροπή για την τροποποίηση του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας και η οποία υποτίθεται ότι εφαρμόζει την προσέγγιση του πελάτη, εξακολουθεί να χρησιμοποιεί τις λέξεις «εφόσον τα πρακτορεία αυτά ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών (customers στα αγγλικά)» –διαϊωνίζοντας με τον τρόπο αυτό την φερόμενη ως περιττή διατύπωση.

58. Τρίτον, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, αν ακολουθηθεί η προσέγγιση του πελάτη, δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί ο ορισμός του «περιθωρίου κέρδους» του άρθρου 308 της οδηγίας 2006/112. Αν το πρακτορείο Α προγραμματίσει ένα πακέτο και το πωλήσει στο πρακτορείο Β που εν συνεχεία το μεταπωλεί στον ταξιδιώτη, πώς είναι δυνατόν το περιθώριο κέρδους του Α να συνίσταται στη διαφορά μεταξύ, αφενός, του τιμήματος χωρίς ΦΠΑ που καταβάλλει ο ταξιδιώτης και, αφετέρου, του πραγματικού κόστους που επωμίσθηκε ο Α για αγαθά που του παραδόθηκαν και υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν προς άμεσο όφελος του ταξιδιώτη από άλλους υποκειμένους στον φόρο, όταν το τίμημα που καταβάλλει ο πελάτης περιλαμβάνει όχι μόνον το περιθώριο κέρδους του Α αλλά και εκείνο του Β;

59. Αν γίνει δεκτό ότι, κατά την ισχύουσα νομοθεσία, η λέξη «ταξιδιώτης» πρέπει, όπως θεωρώ, να ερμηνευτεί ευρέως υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει πελάτες διαφόρων ειδών, ειδικότερα άλλα πρακτορεία ταξιδιών, τότε το πρόβλημα εξαφανίζεται<sup>37</sup>. Επιπλέον, όπως επισήμαναν τα κράτη μέλη, η έκφραση «που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη» δεν πρέπει να ερμηνεύεται κατά γράμμα στο πλαίσιο αυτό<sup>38</sup>.

36 — Βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου, C-44/11, Deutsche Bank (σκέψη 45).

37 — Η Επιτροπή επιχειρεί να αντιμετωπίσει τη δυσκολία αυτή με τις προτεινόμενες τροποποιήσεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, ουσιαστικά αντικαθιστώντας τη λέξη «ταξιδιώτης» με τη λέξη «πελάτης» σε όλο το άρθρο 26, παράγραφος 3 (που αντιστοιχεί στην τελευταία περίοδο του άρθρου 26, παράγραφος 2 της μη τροποποιηθείσας έκδοσης· υπάρχουν και άλλες αλλαγές, αλλά δεν ασκούν ιδιαίτερη επιρροή στο εξεταζόμενο ζήτημα). Τούτο καταδεικνύει, κατά τη γνώμη μου, και τον σε μεγάλο βαθμό πλασματικό χαρακτήρα της προβαλλόμενης ένστασης.

38 — Βλ. σημείο 31 ανωτέρω.

60. Τέταρτον, η Επιτροπή παραπέμπει στην υπόθεση C-204/03, Επιτροπή κατά Ισπανίας,<sup>39</sup> με την οποία κρίθηκε ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να παραβιάζουν ρητές διατάξεις των οδηγιών για τον ΦΠΑ προκειμένου να οδηγήσουν σε αποτέλεσμα το οποίο να ευθυγραμμίζεται περισσότερο προς τους γενικούς σκοπούς της νομοθεσίας αυτής.

61. Και επί του ζητήματος αυτού, συμφωνώ με τα κράτη μέλη ότι η νομολογία δεν αποκλείει ερμηνεία η οποία να οδηγεί σε τέτοιο αποτέλεσμα, εκτός αν τούτο προσκρούει σε διάταξη σαφή και μη διφορούμενη. Όμως, όπως έχει καταφανώς αποδειχθεί, οι επίμαχες εν προκειμένω διατάξεις είναι διφορούμενες.

62. Παρά ταύτα, πρέπει τελικώς να αναγνωρίσω ότι η προσέγγιση του πελάτη δεν αποτελεί πανάκεια για όλες τις ατέλειες που ενδέχεται να εμπεριέχει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Το πιο χαρακτηριστικό της μειονέκτημα σκιαγραφείται από την Επιτροπή στην αιτιολογική έκθεση της πρότασης τροποποίησης της έκτης οδηγίας:

«Πολλά κράτη μέλη έθεσαν επίσης το θέμα των επαγγελματικών ταξιδιών και το πρόβλημα που προκαλεί στις επιχειρήσεις που είναι, στην πραγματικότητα, οι τελικοί καταναλωτές των ταξιδιωτικών πακέτων, καθώς δεν θα είναι σε θέση, βάσει των νέων διατάξεων του άρθρου 26, να εκπίπτουν το υπόλοιπο μέρος του προηγούμενης καταβληθέντος ΦΠΑ. Όταν ζητήσουν ένα οργανωμένο ταξίδι από ένα πρακτορείο ταξιδιών θα επιβαρυνθούν με μια τιμή που θα περιλαμβάνει τον ΦΠΑ και συνεπώς η εταιρεία αυτή δεν θα είναι σε θέση να εκπίπτει αυτό το ποσό ΦΠΑ, μολονότι το εν λόγω οργανωμένο ταξίδι προορίζεται για επαγγελματικούς σκοπούς. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα τη λήψη ΦΠΑ ο οποίος έχει καταβληθεί στο ενδιάμεσο στάδιο κατανάλωσης, κάτι που αντίκειται στη βασική αρχή της ουδετερότητας του κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ»<sup>40</sup>.

63. Μολονότι η Επιτροπή αναγνώρισε το ζήτημα αυτό, εντούτοις δεν το έθιξε με την πρόταση τροποποίησης. Στην υπό κρίση διαδικασία, η Επιτροπή προτείνει ερμηνεία σύμφωνα με την οποία ο όρος «ταξιδιώτης» περιλαμβάνει εταιρίες που αγοράζουν επαγγελματικά ταξίδια, εφαρμόζοντας επομένως κατ' ουσίαν την προσέγγιση του πελάτη κατά το μέτρο αυτό (και, ως εκ τούτου, ενσωματώνοντας υπολειπόμενο ΦΠΑ σε ενδιάμεσο στάδιο).

64. Το πρόβλημα θα μπορούσε να αποφευχθεί μόνον αν επιλεγόταν η στενότερη ερμηνεία της προσέγγισης του ταξιδιώτη, αν δηλαδή η εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους γινόταν δεκτή αποκλειστικά στην περίπτωση κατά την οποία ο πελάτης του πρακτορείου ταξιδιών αποτελεί φυσικό πρόσωπο που καταναλώνει τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Σε περίπτωση που ο πελάτης είναι νομικό πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, εφαρμογή θα είχε το γενικό καθεστώς και, αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για αυστηρά επαγγελματικούς σκοπούς και αποτελούν συστατικό στοιχείο των πράξεων εκροών της επιχείρησης, ο συνολικός ΦΠΑ που βαρύνει τις εν λόγω υπηρεσίες, καθώς και ο ΦΠΑ που επιβάλλεται επί του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών, θα μπορούσε να εκπέσει από τον φόρο που οφείλεται επ' αυτών των πράξεων εκροών, χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

65. Η Επιτροπή όμως δεν προτείνει αυτή την ερμηνεία όσον αφορά την προσέγγιση του ταξιδιώτη. Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι σκοποί του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους είναι, ειδικότερα, η απλούστευση των διαδικασιών και η εξασφάλιση της ορθής απόδοσης των εσόδων ΦΠΑ. Δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι το εν λόγω καθεστώς αποβλέπει επίσης στην εξασφάλιση πλήρους δυνατότητας έκπτωσης του φόρου εισροών επί των ταξιδιωτικών υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για φορολογητέους επαγγελματικούς σκοπούς, μολονότι ο σκοπός αυτός θα ήταν επιθυμητός.

39 — Βλ. υποσημείωση 18 παραπάνω. Η Επιτροπή παραθέτει επίσης την απόφαση της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I-4101, σκέψη 54).

40 — Έγγραφο που παρατίθεται στην υποσημείωση 9, σημείο 3, προτελευταία παράγραφος. Η αρχή της ουδετερότητας που μνημονεύεται εδώ γίνεται αντιληπτή υπό την έννοια ότι ο ΦΠΑ πρέπει να είναι ουδέτερος ως προς τα αποτελέσματά του επί των υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι δεν θα πρέπει οι ίδιοι να επιβαρύνονται με τον φόρο αυτό.

66. Κατά συνέπεια, η ύπαρξη του ανωτέρω περιγραφέντος ζητήματος δεν συνιστά επαρκή λόγο για να αναθεωρήσω την άποψή μου ότι, κατ' ορθή ερμηνεία του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, πρέπει να εφαρμόζεται η προσέγγιση του πελάτη, με αποτέλεσμα να πρέπει να απορριφθούν οι προσφυγές της Επιτροπής στο μέτρο που με αυτές ζητείται να διαπιστωθεί ότι τα κράτη μέλη, καθόσον επέτρεψαν στα πρακτορεία ταξιδιών να εφαρμόσουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους στην παροχή υπηρεσιών προς άλλα πρόσωπα πλην ταξιδιωτών, αθέτησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112.

### Δικαστικά έξοδα

67. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Όλα τα καθών κράτη μέλη διατύπωσαν σχετικό αίτημα. Κατά το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

### Πρόταση

68. Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, φρονώ ότι –υπό την επιφύλαξη της ανάλυσης και των συμπερασμάτων που εκθέτω με τις χωριστές προτάσεις μου στην υπόθεση C-189/11 όσον αφορά τις λοιπές αιτιάσεις κατά του Βασιλείου της Ισπανίας– το Δικαστήριο πρέπει:

- να απορρίψει τις προσφυγές που άσκησε η Επιτροπή,
- να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν τα κράτη μέλη ως καθών, και
- να καταδικάσει τα κράτη μέλη στα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν ως παρεμβαίνοντες.

### Παράρτημα I

*Άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112 (η υπογράμμιση δική μου)*

#### «Άρθρο 306

1. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τις πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών σύμφωνα με το παρόν κεφάλαιο, κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν στο όνομά τους έναντι των *ταξιδιωτών* και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκείμενους στον φόρο.

Το παρόν ειδικό καθεστώς δεν εφαρμόζεται στα πρακτορεία ταξιδιών, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσάζοντες και για τα οποία εφαρμόζεται, για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου, το άρθρο 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ' [<sup>41</sup>].

2. Για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου, οι διοργανωτές περιηγήσεων θεωρούνται ως πρακτορεία ταξιδιών.

41 — Το άρθρο 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', αφορά εκκρεμή λογαριασμό για επιστροφή δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο όνομα και για λογαριασμό αγοραστή ή πελάτη.

#### Άρθρο 307

Οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο ταξιδιών για την εκτέλεση του ταξιδιού με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 306 θεωρούνται ενιαία παροχή υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών προς τον *ταξιδιώτη*.

Η ενιαία παροχή υπηρεσίας 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.

#### Άρθρο 308

Για την ενιαία παροχή υπηρεσιών που παρέχεται από το πρακτορείο ταξιδιών, ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή χωρίς ΦΠΑ θεωρείται, κατά την έννοια του άρθρου 226, σημείο 8), το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού που καταβάλλεται από τον *ταξιδιώτη* χωρίς ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκείμενους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο *ταξιδιώτης* έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.

#### Άρθρο 309

Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιώνεται με δραστηριότητα μεσάζοντος, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 153.

Αν οι πράξεις του πρώτου εδαφίου 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 πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας.

#### Άρθρο 310

Τα ποσά του ΦΠΑ με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών από άλλους υποκείμενους στον φόρο για τις πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 307 και παρέχουν άμεσο όφελος στον *ταξιδιώτη* δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται σε κανένα κράτος μέλος.»

## Παράρτημα II

*Άρθρο 26 της έκτης οδηγίας (η υπογράμμιση δική μου)*

«Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών

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, Α, παράγραφος 3, περίπτωση γ' <sup>[42]</sup>. 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 ενιαία παροχή υπηρεσιών που παρέχεται από το πρακτορείο ταξιδιών, ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή χωρίς ΦΠΑ θεωρείται, κατά την έννοια του άρθρου 3, σημείο 22), το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού που καταβάλλεται από τον *ταξιδιώτη* χωρίς ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκείμενους 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 υποκείμενους στον φόρο πραγματοποιούνται 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 του πρώτου εδαφίου 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 πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας.
4. Τα ποσά του φόρου προστιθεμένης αξίας με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών από άλλους υποκείμενους στον φόρο για τις προβλεπόμενες ανωτέρω από την παράγραφο 2 πράξεις που παρέχουν άμεσο όφελος στον *ταξιδιώτη* δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται σε οποιοδήποτε κράτος μέλος.»

42 — Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', ήταν ο προκάτοχος του άρθρου 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ'.

### Παράρτημα III

Ορολογία που χρησιμοποιείται στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις

| Εκτη οδηγία                            | BG                                          | CS                     | DA                    | DE                     |
|----------------------------------------|---------------------------------------------|------------------------|-----------------------|------------------------|
| Άρθρο 26, παράγραφος 1                 | получател (λήπτης, δικαιούχος)              | zákazník (πελάτης)     | rejsende (ταξιδιώτης) | Reisender (ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 26, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος | пътуващо лице (ταξιδιώτης)                  |                        |                       |                        |
| Άρθρο 26, παράγραφος 2, τρίτη περίοδος | пътуващо лице/турист (ταξιδιώτης/τουρίστας) |                        |                       |                        |
| Άρθρο 26, παράγραφος 4                 | Турист (τουρίστας)                          |                        |                       |                        |
| Οδηγία 2006/112/ΕΚ                     | BG                                          | CS                     | DA                    | DE                     |
| Άρθρο 306                              | Клиент (πελάτης)                            | Cestující (ταξιδιώτης) | rejsende (ταξιδιώτης) | Reisender (ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 307                              | пътуващо лице (ταξιδιώτης)                  |                        |                       |                        |
| Άρθρο 308                              |                                             |                        |                       |                        |
| Άρθρο 310                              |                                             |                        |                       |                        |

→ Δεδομένου ότι η έκτη οδηγία καταργήθηκε πριν την προσχώρηση της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η βουλγαρική έκδοσή της δεν συνιστά επίσημη μετάφραση.

| Έκτη οδηγία                                    | EL         | EN                                 | ES                               | ET                               |
|------------------------------------------------|------------|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 1                     | ταξιδιώτης | <u>customer</u> ·<br>(πελάτης)     | <u>viagero</u> ·<br>(ταξιδιώτης) | <u>klient</u> ·<br>(πελάτης)     |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 2,·<br>πρώτη περίοδος |            | <u>traveller</u> ·<br>(ταξιδιώτης) |                                  | <u>reisija</u> ·<br>(ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 2,·<br>τρίτη περίοδος |            |                                    |                                  |                                  |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 4                     |            |                                    |                                  |                                  |
| Οδηγία·<br>2006/112                            | EL         | EN                                 | ES                               | ET                               |
| Άρθρο 306                                      | ταξιδιώτης | <u>customer</u> ·<br>(πελάτης)     | <u>viagero</u> ·<br>(ταξιδιώτης) | <u>reisija</u> ·<br>(ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 307                                      |            | <u>traveller</u> ·<br>(ταξιδιώτης) |                                  |                                  |
| Άρθρο 308                                      |            |                                    |                                  |                                  |
| Άρθρο 310                                      |            |                                    |                                  |                                  |

| Έκτη οδηγία                                     | FI                                 | FR                               | HU                            | IT                                  |
|-------------------------------------------------|------------------------------------|----------------------------------|-------------------------------|-------------------------------------|
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 1·                     | <u>matkustaja·</u><br>(ταξιδιώτης) | <u>voyageur·</u><br>(ταξιδιώτης) | <u>utas·</u><br>(ταξιδιώτης)  | <u>viaggiatore·</u><br>(ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 2,·<br>πρώτη περίοδος· |                                    |                                  |                               |                                     |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 2,·<br>τρίτη περίοδος· |                                    |                                  |                               |                                     |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 4·                     |                                    |                                  |                               |                                     |
| Οδηγία·<br>2006/112·                            | FI                                 | FR                               | HU                            | IT                                  |
| Άρθρο 306·                                      | <u>asiakas·</u><br>(πελάτης)       | <u>voyageur·</u><br>(ταξιδιώτης) | <u>utas·</u><br>(ταξιδιώτης)  | <u>viaggiatore·</u><br>(ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 307·                                      |                                    |                                  |                               |                                     |
| Άρθρο 308·                                      | <u>asiakas·</u><br>(πελάτης)       |                                  | <u>utazó·</u><br>(ταξιδιώτης) |                                     |
|                                                 | <u>matkustaja·</u><br>(ταξιδιώτης) |                                  |                               |                                     |
| Άρθρο 310·                                      | <u>matkustaja·</u><br>(ταξιδιώτης) |                                  | <u>utas·</u><br>(ταξιδιώτης)  |                                     |

| Εκτη οδηγία                                    | LT                                | LV                                | MT                                    | NL                                |
|------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------|
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 1                     | <u>klientas</u> ·<br>(πελάτης)    | <u>klients</u> ·<br>(πελάτης)     | <u>klienti</u> ·<br>(πελάτης)         | <u>reiziger</u> ·<br>(ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 2,·<br>πρώτη περίοδος | <u>keleivis</u> ·<br>(ταξιδιώτης) | <u>ceļotājs</u> ·<br>(ταξιδιώτης) | <u>vjaģģatur</u> ·<br>(ταξιδιώτης)    |                                   |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 2,·<br>τρίτη περίοδος |                                   |                                   |                                       |                                   |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 4                     |                                   |                                   |                                       |                                   |
| Οδηγία·<br>2006/112                            | LT                                | LV                                | MT                                    | NL                                |
| Άρθρο 306                                      | <u>keleivis</u> ·<br>(ταξιδιώτης) | <u>ceļotājs</u> ·<br>(ταξιδιώτης) | <u>konsumatori</u> ·<br>(καταναλωτής) | <u>reiziger</u> ·<br>(ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 307                                      |                                   |                                   | <u>vjaģģatur</u> ·<br>(ταξιδιώτης)    |                                   |
| Άρθρο 308                                      |                                   |                                   |                                       |                                   |
| Άρθρο 310                                      |                                   |                                   |                                       |                                   |

| Εκτη-οδηγία                            | PL                              | PT                              | RO                             | SK                               |
|----------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| Άρθρο 26, παράγραφος 1                 | <u>klient</u><br>(πελάτης)      | <u>cliente</u><br>(πελάτης)     | <u>client</u><br>(πελάτης)     | <u>zákazník</u><br>(πελάτης)     |
| Άρθρο 26, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος | <u>podróżny</u><br>(ταξιδιώτης) | <u>viajante</u><br>(ταξιδιώτης) | <u>călător</u><br>(ταξιδιώτης) | <u>turista</u><br>(τουρίστας)    |
| Άρθρο 26, παράγραφος 2, τρίτη περίοδος |                                 |                                 |                                |                                  |
| Άρθρο 26, παράγραφος 4                 |                                 |                                 |                                | <u>cestující</u><br>(ταξιδιώτης) |
| Οδηγία 2006/112                        | PL                              | PT                              | RO                             | SK                               |
| Άρθρο 306                              | <u>nabywca</u><br>(acquirer)    | <u>cliente</u><br>(πελάτης)     | <u>client</u><br>(πελάτης)     | <u>zákazník</u><br>(πελάτης)     |
| Άρθρο 307                              | <u>turysta</u><br>(τουρίστας)   |                                 |                                |                                  |
| Άρθρο 308                              |                                 |                                 |                                |                                  |
| Άρθρο 310                              |                                 |                                 |                                |                                  |

¶

.....Page Break.....

¶

→ Δεδομένου ότι η έκτη οδηγία καταργήθηκε πριν την προσχώρηση της Ρουμανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η ρουμανική έκδοσή της δεν συνιστά επίσημη μετάφραση. ¶

|                                                |                             |                              |
|------------------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|
| Εκτη-οδηγία                                    | SL                          | SV                           |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 1                     | <u>naročniki</u> ·(πελάτης) | <u>kunder</u> ·(πελάτες)     |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 2,·<br>πρώτη περίοδος | <u>putnik</u> ·(ταξιδιώτης) | <u>resande</u> ·(ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 2,·<br>τρίτη περίοδος |                             |                              |
| Άρθρο 26,·<br>παράγραφος 4                     |                             |                              |
| Οδηγία 2006/112                                | SL                          | SV                           |
| Άρθρο 306                                      | <u>putnik</u> ·(ταξιδιώτης) | <u>kunder</u> ·(πελάτες)     |
| Άρθρο 307                                      |                             | <u>resande</u> ·(ταξιδιώτης) |
| Άρθρο 308                                      |                             |                              |
| Άρθρο 310                                      |                             |                              |

## ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ELEANOR SHARPSTON

της 6ης Ιουνίου 2013<sup>43</sup>

Υπόθεση C-189/11

Ευρωπαϊκή Επιτροπή

κατά

Βασιλείου της Ισπανίας

43 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

«ΦΠΑ — Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών»<sup>1</sup>. Εκτός από τις παρούσες προτάσεις, αναπτύσσω σήμερα κοινές προτάσεις στην υπό κρίση υπόθεση καθώς και στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-193/11, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-236/11 Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-269/11, Επιτροπή κατά Τσεχικής Δημοκρατίας, C-293/11, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-296/11, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-309/11, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, και C-450/11, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας. Οι προτάσεις εκείνες περιορίζονται σε ένα ζήτημα κοινό και στις οκτώ υποθέσεις (το οποίο αποτελεί και το μοναδικό ζήτημα των λοιπών επτά υποθέσεων): το αν, κατ' ορθή ερμηνεία της οδηγίας 2006/112<sup>44</sup>, το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για το περιθώριο κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών (στο εξής: καθεστώς του περιθωρίου κέρδους) το οποίο θεσπίζουν τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας αυτής εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του αν πελάτης και ταξιδιώτης είναι το ίδιο πρόσωπο ή όχι (η αποκαλούμενη «προσέγγιση του πελάτη») ή αν το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνον όταν το πρόσωπο του πελάτη και του ταξιδιώτη συμπίπτουν (η αποκαλούμενη «προσέγγιση του ταξιδιώτη»).

2. Για την εξέλιξη του δικαίου της Ένωσης σχετικά με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, την εξέλιξη της διαδικασίας διαπιστώσεως των παραβάσεων και οτιδήποτε αφορά το κοινό ζήτημα των οκτώ υποθέσεων, παραπέμπω στις προτάσεις εκείνες, με τις οποίες προτείνω την απόρριψη των προσφυγών της Επιτροπής στο μέτρο που με αυτές ζητείται να διαπιστωθεί ότι τα κράτη μέλη, καθόσον επέτρεψαν στα πρακτορεία ταξιδιών να εφαρμόσουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους στην παροχή υπηρεσιών προς άλλα πρόσωπα πλην ταξιδιωτών, αθέτησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112 (για το κείμενο των διατάξεων αυτών καθώς και του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, βλ. παραρτήματα I και II των κοινών προτάσεών μου).

3. Με τις παρούσες προτάσεις, εξετάζω τρία πρόσθετα ζητήματα που εγείρει η Επιτροπή και τα οποία αφορούν μόνον την ισπανική νομοθεσία σχετικά με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, χωρίς να σχετίζονται στο ελάχιστο με το προαναφερθέν μοναδικό ζήτημα ή με οποιαδήποτε από τις λοιπές επτά διαδικασίες παραβάσεως. Τα εν λόγω τρία ζητήματα αφορούν, αντιστοίχως, την εξαίρεση από το εν λόγω καθεστώς των περιπτώσεων όπου τα πρακτορεία λιανικής πώλησης ταξιδιών πωλούν οργανωμένα ταξίδια (πακέτα) που διοργανώνονται από πρακτορεία χονδρικής<sup>45</sup>, τη δήλωση του ποσού του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή [ταξιδιωτικής υπηρεσίας] καθώς και τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου για συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Κατωτέρω παραθέτω μόνον τη νομοθεσία και την επιχειρηματολογία που άπτονται των ζητημάτων αυτών.

## Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.

44 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία 2006/112). Τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112 αντικατέστησαν 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

45 — Τα πρακτορεία χονδρικής πώλησης ταξιδιών προγραμματίζουν οργανωμένα ταξίδια αλλά δεν τα πωλούν απευθείας στο κοινό. Τα πωλούν είτε σε πρακτορεία λιανικής πώλησης ταξιδιών, τα οποία εν συνεχεία τα μεταπωλούν (ιδίω ονόματι) στο κοινό, είτε στο κοινό μέσω τέτοιων πρακτορείων λιανικής που ενεργούν απλώς ως μεσάζοντες (στο όνομα του πρακτορείου χονδρικής).

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.»

5. Το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77 <sup>[46]</sup>, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

6. Μεταξύ των άρθρων που διέπουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών καταλέγονται και τα άρθρα 168 και 169 της οδηγίας 2006/112. Κατ' ουσίαν, σύμφωνα με το άρθρο 168, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά που του παραδίδονται ή υπηρεσίες που του παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο για τον σκοπό των φορολογούμενων πράξεων του εκρών εντός ενός και μόνου κράτους μέλους, δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών από τον ΦΠΑ που υποχρεούται να καταβάλει. Το άρθρο 169 προσθέτει ορισμένες άλλες περιπτώσεις στις οποίες οι πράξεις εισροών μπορούν να χρησιμοποιηθούν προκειμένου ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τις πράξεις αυτές να μπορεί να εκπέσει από τον φόρο εκρών. Στις περιπτώσεις αυτές περιλαμβάνονται, υπό το στοιχείο α', πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο ΦΠΑ αυτός και θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους. Συναφώς, το άρθρο 5, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/9<sup>47</sup> απαιτεί από κάθε κράτος μέλος να επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο έδαφός του κάθε ποσό ΦΠΑ το οποίο του επιβλήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος, εφόσον τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο, μεταξύ άλλων, των πράξεων του άρθρου 169, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.

7. Το άρθρο 220 της οδηγίας 2006/112 επιβάλλει στους υποκειμένους στον φόρο την υποχρέωση να εξασφαλίζουν την έκδοση τιμολογίου, μεταξύ άλλων, για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιούν προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο.

8. Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 ορίζει, ειδικότερα, τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[...]

(10) το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,

[...].»

46 — Τα άρθρα 74 έως 77 αφορούν, κατ' ουσίαν, τη βάση επιβολής του φόρου στην περίπτωση παροχών προς εαυτόν, όταν δηλαδή ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχει στο πλαίσιο της φορολογούμενης δραστηριότητάς του αλλά όχι για τον σκοπό των συνήθων φορολογητέων πράξεων εκρών.

47 — Οδηγία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ σε υποκειμένους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ L 44, σ. 23).

## Ισπανική νομοθεσία

9. Ο νόμος 37/1992 αποτελεί το βασικό νομοθέτημα που διέπει τον ΦΠΑ στην Ισπανία. Τα άρθρα 141 έως 147 του νόμου αυτού ρυθμίζουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους στην Ισπανία. Η Επιτροπή παραθέτει τις ακόλουθες διατάξεις:

### «Άρθρο 141

1. Το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων εφαρμόζεται σε:

1. Πράξεις πραγματοποιούμενες από πρακτορεία ταξιδίων όταν συναλλάσσονται στο όνομά τους με ταξιδιώτες και χρησιμοποιούν αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται από άλλες επιχειρήσεις ή επαγγελματίες του κλάδου παροχής ταξιδιωτικών υπηρεσιών.

Για τους σκοπούς του εν λόγω ειδικού καθεστώτος, οι υπηρεσίες διαμονής ή μεταφοράς, ανεξαρτήτως του αν παρέχονται χωριστά ή ως τμήμα πακέτου, καθώς και τυχόν συμπληρωματικές ή βοηθητικές υπηρεσίες, θα λογίζονται ως ταξιδιωτικές υπηρεσίες.

2. Πράξεις πραγματοποιούμενες από διοργανωτές περιηγήσεων υπό τους όρους της προηγούμενης υποπαραγράφου.

2. Το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες πράξεις:

1. Πωλήσεις προς το κοινό πραγματοποιούμενες από πρακτορεία λιανικής και οι οποίες αφορούν ταξιδιωτικές υπηρεσίες προγραμματιζόμενες από πρακτορεία χονδρικής.

[...].

### Άρθρο 142

Στις πράξεις επί των οποίων εφαρμόζεται το παρόν ειδικό καθεστώς, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υποχρεούνται να αναγράφουν χωριστά στο τιμολόγιο το μετακυλιόμενο ποσό του φόρου, το οποίο, εφόσον υπάρχει, λογίζεται ότι περιλαμβάνεται στο τίμημα της συναλλαγής.

Στις πράξεις που πραγματοποιούνται για άλλες επιχειρήσεις ή επαγγελματίες, οι οποίες περιλαμβάνουν αποκλειστικά παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών εμπίπτουσες πλήρως στο εδαφικό πεδίο εφαρμογής του φόρου, στο σχετικό τιμολόγιο θα μπορεί να αναγράφεται, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου και υπό τον τίτλο «ποσά του ΦΠΑ που περιλαμβάνονται στην τιμή», το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του συνολικού τιμήματος της συναλλαγής επί έξι και τη διαίρεση του γινομένου διά του 100. Τα ποσά αυτά θεωρούνται ότι μετακυλίνονται άμεσα στην επιχείρηση ή στον επαγγελματία που αποτελεί τον αποδέκτη της παροχής, τον οποίον και βαρύνουν.

[...]

### Άρθρο 146

1. Οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν την ευχέρεια να καθορίζουν τη βάση επιβολής του φόρου για κάθε πράξη χωριστά ή συνολικά για κάθε φορολογική περίοδο.

Η επιλεγόμενη μέθοδος παράγει αποτελέσματα ως προς όλες τις πράξεις επί των οποίων εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς και τις οποίες πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο για τουλάχιστον μία πενταετία καθώς και, υπό την επιφύλαξη αντίθετης δήλωσης, για τα επόμενα έτη.

2. Ο συνολικός καθορισμός, για κάθε φορολογική περίοδο, της βάσης επιβολής του φόρου ως προς τις πράξεις επί των οποίων εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται ως κατωτέρω:

1. Από το συνολικό ποσό που χρεώνεται στους πελάτες, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, και το οποίο αντιστοιχεί στις πράξεις ως προς τις οποίες η γενεσιουργός αιτία του φόρου επήλθε κατά την εν λόγω περίοδο, αφαιρείται το πραγματικό συνολικό κόστος, συμπεριλαμβανομένου φόρου, των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούν άλλες επιχειρήσεις ή επαγγελματίες προς το οικείο πρακτορείο κατά την ίδια περίοδο και οι οποίες χρησιμοποιούνται προς όφελος του ταξιδιώτη για την παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών.
2. Η συνολική βάση επιβολής του φόρου υπολογίζεται αφού πολλαπλασιαστεί το ποσό που προκύπτει επί 100 και διαιρεθεί το γινόμενο διά του 100, προσαυξημένου με τον γενικό φορολογικό συντελεστή που ορίζει το άρθρο 90 του παρόντος νόμου. <sup>[48]</sup>
3. Η βάση επιβολής του φόρου σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι αρνητική.

Παρά ταύτα, όταν η βάση επιβολής του φόρου υπολογίζεται συνολικά, οποιοδήποτε ποσό κατά το οποίο ο αφαιρετέος υπερβαίνει τον μειωτέο μπορεί να προστεθεί στα ποσά που θα καταστούν αφαιρετέα στις αμέσως προσεχείς φορολογικές περιόδους.»

### Αιτήματα της προσφυγής

10. Με τις κοινές προτάσεις μου εξέτασα την αιτίαση της Επιτροπής όσον αφορά την εφαρμογή της προσέγγισης του πελάτη, προτείνοντας την απόρριψή της. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Επιτροπή ζητεί επιπλέον από το Δικαστήριο, αφενός, να κρίνει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας

- εξαιρώντας από το ειδικό καθεστώς τις πωλήσεις προς το κοινό που πραγματοποιούν πρακτορεία λιανικής στο όνομά τους και οι οποίες αφορούν ταξίδια που διοργανώνονται από πρακτορεία χονδρικής,
- επιτρέποντας στα πρακτορεία ταξιδίων, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να αναγράφουν στο τιμολόγιο ένα συνολικό ποσό που δεν έχει σχέση με τον πραγματικό ΦΠΑ ο οποίος χρεώνεται στον πελάτη και επιτρέποντας στον τελευταίο, εφόσον υπόκειται στον ΦΠΑ, να εκπίπτει το ως άνω συνολικό ποσό από τον οφειλόμενο ΦΠΑ, και
- επιτρέποντας στα πρακτορεία ταξιδίων, στο μέτρο που επωφελούνται από το ειδικό καθεστώς, να καθορίζουν τη βάση επιβολής του φόρου συνολικά για κάθε φορολογική περίοδο,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 73, 168, 169, 226 και 306 έως 310 της οδηγίας 2007/112 και, αφετέρου, να καταδικάσει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

48 — Ο γενικός φορολογικός συντελεστής ΦΠΑ που ορίζει το άρθρο 90 ανέρχεται σήμερα στο 21 %. Ως εκ τούτου, οι οικείες αριθμητικές πράξεις συνίστανται σε πολλαπλασιασμό επί 100 και διαίρεση διά του 121.

**Εξαίρεση των πωλήσεων που πραγματοποιούν πρακτορεία λιανικής πώλησης ταξιδίων και οι οποίες αφορούν ταξίδια που διοργανώνονται από πρακτορεία χονδρικής**

*Επιχειρήματα*

11. Η Επιτροπή φρονεί ότι, κατά το άρθρο 306 της οδηγίας 2006/112, το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους πρέπει πάντα να εφαρμόζεται στις «πωλήσεις προς το κοινό που πραγματοποιούν πρακτορεία λιανικής πώλησης ταξιδίων και οι οποίες αφορούν ταξίδια που διοργανώνονται από πρακτορεία χονδρικής», εκτός αν τα πρακτορεία λιανικής δεν ενεργούν στο όνομά τους αλλά ως μεσάζοντες. Εντούτοις, το άρθρο 141, παράγραφος 2, υποπαράγραφος 1, του νόμου 37/1992 εξαιρεί όλες τις εν λόγω υπηρεσίες από το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος, όχι μόνο βάσει του ρητού του γράμματος αλλά και σύμφωνα με την ερμηνεία που δίδουν στη διάταξη αυτή οι ισπανικές αρχές. Η ερμηνεία του άρθρου 141, παράγραφος 2, περίπτωση 1, υπό την έννοια ότι αφορά αποκλειστικά περιπτώσεις όπου το πρακτορείο ενεργεί στο όνομα τρίτου (όπως υποστηρίζει η Ισπανία) θα καθιστούσε τη διάταξη αυτή άνευ αντικειμένου, καθόσον η κατάσταση αυτή διέπεται ήδη από το άρθρο 141, παράγραφος 1, περίπτωση 1. Η ερμηνεία δε αυτή δεν εξηγεί ούτε τον λόγο για τον οποίο η επίμαχη διάταξη περιορίζεται σε περιπτώσεις όπου ο τρίτος αποτελεί πρακτορείο χονδρικής πώλησης ταξιδίων. Το άρθρο 141, παράγραφος 2, περίπτωση 1, του νόμου 37/1992 είναι τουλάχιστον διφορούμενο και, ως εκ τούτου, αντίθετο προς το άρθρο 306 της οδηγίας 2006/112.

12. Η Ισπανία συμεριζεται την άποψη της Επιτροπής σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Υποστηρίζει δε ότι η επίμαχη διάταξη απλώς διευκρινίζει το γεγονός ότι, κατά το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 306, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, τα πρακτορεία λιανικής πώλησης ταξιδίων δεν μπορούν να εφαρμόσουν το ειδικό καθεστώς όταν ενεργούν απλώς ως μεσάζοντες, στο όνομα και για λογαριασμό πρακτορείων χονδρικής. Οι ερμηνείες στις οποίες παραπέμπει η Επιτροπή δεν είναι δεσμευτικές. Το άρθρο 141, παράγραφος 2, περίπτωση 1, του νόμου 37/1992 δεν χαρακτηρίζεται από αμφισημία: επειδή το άρθρο 141, παράγραφος 1, περίπτωση 1, αποσαφηνίζει ότι οποιαδήποτε πράξη την οποία πραγματοποιεί πρακτορείο στο όνομά του εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος, είναι πρόδηλο ότι το άρθρο 141, παράγραφος 2, περίπτωση 1, μπορεί να αφορά μόνον άλλες πράξεις πλην εκείνων που πραγματοποιούνται στο όνομα του πρακτορείου.

*Εκτίμηση*

13. Το ζήτημα ως προς το οποίο διαφωνούν οι διάδικοι στο πλαίσιο του παρόντος αιτήματος δεν αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112 αλλά τα αποτελέσματα του άρθρου 141, παράγραφος 2, περίπτωση 1, του νόμου 37/1992, τα οποία, κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, είναι αντίθετα προς την ερμηνεία της οδηγίας την οποία δέχονται αμφότεροι οι διάδικοι.

14. Καταρχάς, επισημαίνω ότι το γράμμα της διάταξης αυτής σε καμία περίπτωση δεν αναφέρει ότι τα αποτελέσματά της περιορίζονται σε καταστάσεις στις οποίες το πρακτορείο λιανικής πώλησης ταξιδίων ενεργεί απλώς ως μεσάζοντας, για λογαριασμό πρακτορείου χονδρικής. Εκ πρώτης όψεως, εφαρμόζεται στο σύνολο των πωλήσεων που πραγματοποιούν πρακτορεία λιανικής και οι οποίες αφορούν ταξίδια που διοργανώνονται από πρακτορεία χονδρικής, ανεξαρτήτως του αν το πρακτορείο λιανικής ενεργεί ως μεσάζοντας ή αγοράζει τις υπηρεσίες από το πρακτορείο χονδρικής προκειμένου να τις μεταπωλήσει στο όνομά του. Οι διάδικοι συμφωνούν ότι ένας κανόνας που παράγει τέτοιο αποτέλεσμα αντίκειται προς το άρθρο 306 της οδηγίας 2006/112: όταν τα πρακτορεία ταξιδίων συναλλάσσονται με πελάτες στο όνομά τους, το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους πρέπει να εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του αν αποκτούν τις πωλούμενες υπηρεσίες απευθείας ή από άλλο πρακτορείο ή διοργανωτή περιηγήσεων.

15. Η Επιτροπή προσκόμισε αποσπάσματα από συλλογή προηγούμενων υποθέσεων ΦΠΑ που έχει δημοσιεύσει το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών της Ισπανίας, στα οποία περιλαμβάνονται μη δεσμευτικές ανακοινώσεις εκδοθείσες από τη Γενική Διεύθυνση Εσόδων που επιβεβαιώνουν την ερμηνεία ότι η επίμαχη διάταξη εξαιρεί από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους όχι μόνον τις πωλήσεις όπου το πρακτορείο λιανικής ενεργεί ως μεσάζοντας (πράγμα που συνάδει με το άρθρο 306 της οδηγίας 2006/112) αλλά και εκείνες όπου το πρακτορείο πραγματοποιεί τις εν λόγω πωλήσεις στο όνομά του (πράγμα που δεν συνάδει με το άρθρο αυτό).

16. Υπό τις περιστάσεις αυτές, φρονώ ότι η Επιτροπή απέδειξε σαφώς εκ πρώτης όψεως τους ισχυρισμούς της, οπότε το σχετικό αίτημά της πρέπει να γίνει δεκτό, εκτός αν η Ισπανία προσκομίσει συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία προς αντίκρουση των στοιχείων της Επιτροπής ή αν προβάλει πειστικό λόγο για τη μη συνεκτίμηση των στοιχείων αυτών.

17. Η Ισπανία δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία. Υποστηρίζει ότι η επίμαχη διάταξη στην πραγματικότητα αποσαφηνίζει απλώς –και μάλιστα κατά τρόπο μη επιδεχόμενο αμφισβήτηση– τον γενικό κανόνα ότι το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις πρακτορείων ταξιδίων μη ενεργούντων στο όνομά τους· η αποσαφήνιση αποβλέπει απλώς στην κάλυψη της ειδικής περίπτωσης των πρακτορείων λιανικής και χονδρικής πώλησης ταξιδίων. Επιπλέον, το καθού κράτος μέλος διατείνεται ότι οι ερμηνευτικές ανακοινώσεις που προσκόμισε η Επιτροπή είναι παρωχημένες και ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν παράγουν δεσμευτικά αποτελέσματα.

18. Τα ανωτέρω επιχειρήματα δεν αρκούν, κατά τη γνώμη μου, για να αντικρούσουν τους ισχυρισμούς της Επιτροπής. Η επίμαχη διάταξη είναι, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, περιττή (καθόσον επαναλαμβάνει κανόνα που θεσπίζει νωρίτερα το ίδιο άρθρο) αλλά ταυτοχρόνως και ανεπαρκής ως διευκρίνιση (καθόσον δεν περιγράφει σαφώς το πεδίο εφαρμογής της οικείας διάταξης). Ο ισχυρισμός της Ισπανικής Κυβέρνησης ότι η διάταξη είναι σαφής και ανεπίδεκτη παρερμηνείας φαίνεται να προβάλλεται εκ του πονηρού. Η Επιτροπή απέδειξε ότι στο παρελθόν η διάταξη ερμηνεύτηκε κατά τρόπο αρκετά διαφορετικό σε σχέση με εκείνον που προβάλλει σήμερα η εν λόγω κυβέρνηση ως ισχύοντα και προφανώς καταλληλότερο. Το γεγονός ότι οι προγενέστερες ερμηνείες δεν είναι δεσμευτικές και ότι ενδέχεται να μην ισχύουν πλέον (αν και δεν υπάρχουν συναφώς συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία) δεν μετριάξει την αμφισημία. Ελλείψει σαφούς και δεσμευτικής ένδειξης ότι η διάταξη αφορά μόνον υποθέσεις στις οποίες το πρακτορείο λιανικής ενεργεί όχι στο όνομά του αλλά στο όνομα και για λογαριασμό του πρακτορείου χονδρικής, είναι αναμενόμενο ότι οι διοργανωτές ταξιδίων θα εφαρμόζουν κατά πάσα πιθανότητα την εξαίρεση από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους σε όλες τις περιπτώσεις που καλύπτονται από το ρητό γράμμα της διάταξης.

19. Κατά συνέπεια, το αίτημα αυτό πρέπει να γίνει δεκτό.

### **Δήλωση του ποσού του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή**

#### *Επιχειρηματολογία*

20. Η Επιτροπή βάλλει κατά δύο πτυχών της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 142 του νόμου 37/1992. Πρώτον, η διάταξη αυτή επιτρέπει στα πρακτορεία ταξιδίων να προσδιορίσουν «ένα ποσό ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή» ταξιδιωτικής υπηρεσίας, ισοδύναμο προς το 6 % της συνολικής τιμής της υπηρεσίας αυτής, και παρέχει τη δυνατότητα στους πελάτες που είναι υποκείμενοι στον φόρο να εκπίπτουν το ποσό αυτό εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις. Εντούτοις, υπό το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, ο μόνος ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή ταξιδιωτικής υπηρεσίας είναι ο επιβαλλόμενος επί του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων. Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το πρακτορείο ταξιδίων πρέπει να αναγράφει στο τιμολόγιο ένα συνολικό ποσό που περιλαμβάνει ΦΠΑ, και ότι δεν υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης ΦΠΑ για τους πελάτες. Επιπλέον, το 6 % δεν αντιστοιχεί σε συντελεστή ΦΠΑ

εφαρμοζόμενο στην Ισπανία<sup>49</sup>. Δεύτερον, η επίμαχη διάταξη εισάγει δυσμενείς διακρίσεις. Εφαρμόζεται μόνο σε παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες στην Ισπανία, με αποτέλεσμα να μην παρέχεται καμία δυνατότητα έκπτωσης στις περιπτώσεις παροχών εντός άλλων κρατών μελών. Το άρθρο 309 της οδηγίας 2006/112, που αφορά μόνον παροχές υπηρεσιών εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν μπορεί να δικαιολογήσει τέτοια διάταξη.

21. Η Ισπανία αντιτείνει ότι το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν αποκλείει έκπτωση του φόρου εισροών εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις. Το άρθρο 310 της οδηγίας 2006/112 αποκλείει την έκπτωση ποσών «ΦΠΑ, με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών από άλλους υποκείμενους στον φόρο για τις πράξεις που [...] παρέχουν άμεσο όφελος στον ταξιδιώτη» αλλά δεν αφορά τον ΦΠΑ που οφείλεται όταν το πρακτορείο ταξιδιών παρέχει μία και μοναδική υπηρεσία στον πελάτη υπό το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Επομένως, το ποσό του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή της υπηρεσίας αυτής θα πρέπει να μπορεί να εκπέσει σύμφωνα με τους γενικώς ισχύοντες κανόνες. Ωστόσο, δεν υπάρχει καθοδήγηση ως προς τον τρόπο υπολογισμού του ποσού αυτού. Ο κανόνας που θέσπισε η Ισπανία επιχειρεί να επιλύσει το πρόβλημα κατά τρόπο όχι απολύτως ικανοποιητικό αλλά σε γενικές γραμμές ενδεδειγμένο –δεδομένου ότι στηρίζεται σε στατιστική ανάλυση–, εξασφαλίζοντας στα πρακτορεία ταξιδιών τη δυνατότητα να διατηρούν το εμπορικό απόρρητο ως προς τα πραγματικά περιθώρια κέρδους τους. Ο δε περιορισμός εφαρμογής του κανόνα στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην Ισπανία σκοπό έχει απλώς να αποκλείσει τις εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης παροχές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 309 της οδηγίας 2006/112.

22. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποχώρησε ελαφρώς από την αδιάλλακτη θέση της ότι, υπό το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, το πρακτορείο ταξιδιών πρέπει να αναγράφει στο τιμολόγιο ένα συνολικό ποσό που περιλαμβάνει ΦΠΑ χωρίς να παρέχεται στους πελάτες δυνατότητα έκπτωσης ΦΠΑ. Το θεσμικό αυτό όργανο δέχτηκε ότι οι διατάξεις μπορούν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι στο τιμολόγιο μπορεί να αναγράφεται ο ΦΠΑ *επί του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών*<sup>50</sup>, τον οποίο μπορεί και να εκπίπτει ο πελάτης, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις. Παρά ταύτα, η Επιτροπή εκτίμησε ότι τούτο δεν αποτελεί τη συνήθη επιχειρηματική δραστηριότητα των πρακτορείων ταξιδιών, δεδομένου ότι συνεπάγεται αποκάλυψη του ποσού του περιθωρίου κέρδους τους επί της παροχής<sup>51</sup>.

### Εκτίμηση

23. Όσον αφορά την αναγραφή και ενδεχόμενη έκπτωση του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων, φρονώ ότι η τοποθέτηση της Επιτροπής κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση είναι προτιμότερη από την άποψη την οποία είχε εκφράσει με τα δικόγραφά της. Τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112 δεν περιλαμβάνουν κανένα στοιχείο που να δικαιολογεί τη μη εφαρμογή των γενικών κανόνων τιμολόγησης και έκπτωσης στο πλαίσιο του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Τα εν λόγω άρθρα προβλέπουν ρητώς ότι, υπό το εν λόγω καθεστώς, δεν μπορεί να εκπέσει ο ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή των παροχών που αποκτά το πρακτορείο προς όφελος του ταξιδιώτη. Αντιθέτως, καμία διάταξη δεν αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλεται επί του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου, οπότε θα πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα σε έναν υποκείμενο στον

49 — Επισημαίνω ότι, σύμφωνα με το έγγραφο της Επιτροπής με τίτλο «Συντελεστές ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης», στις 14 Ιανουαρίου 2013 η Ισπανία εφάρμοζε, για παράδειγμα, στις υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχείο και εισόδου σε πάρκα αναψυχής τον γενικό φορολογικό συντελεστή του 21 % (ο συντελεστής για τη διαμονή σε ξενοδοχείο είναι αυτός που αναγράφεται στην αγγλική έκδοση του εγγράφου, ενώ η γαλλική και η γερμανική έκδοση αναγράφουν συντελεστή 10 %· δυστυχώς, η Επιτροπή δεν έκρινε σκόπιμο να παραθέσει άλλες γλωσσικές αποδόσεις) και στις υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών και εστίασης τον μειωμένο συντελεστή του 10 %. Το 6 % της τιμής, συμπεριλαμβανομένου φόρου, αντιστοιχεί σε φορολογικό συντελεστή ανερχόμενο περίπου στο 6,38 %.

50 — Αντιθέτως, όπως επισήμανε η Επιτροπή, τα άρθρα 325, 332 και 339 όντως αποκλείουν την αναγραφή του ποσού του ΦΠΑ σε τιμολόγια που εκδίδονται υπό άλλα παρόμοια ειδικά καθεστώτα.

51 — Κατόπιν της αναφοράς αυτής, η επιθυμία των εμπόρων να διατηρήσουν το απόρρητο ως προς τα περιθώρια κέρδους τους μνημονεύεται από αμφοτέρους τους διαδίκους. Το ζήτημα που εγείρεται είναι ενδιαφέρον αλλά δεν ασκεί, κατά τη γνώμη μου, επιρροή στην έκβαση της προσφυγής.

φόρο να εκπίπτει το ποσό αυτό από τον φόρο εκροών κατ' εφαρμογή των γενικών κανόνων, εφόσον βεβαίως πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις. Ούτε υπάρχει άλλη ένδειξη στα άρθρα 306 έως 310 που να εισάγει παρέκκλιση από τις προϋποθέσεις των άρθρων 220 και 226 όσον αφορά τα στοιχεία που απαιτείται να αναγράφονται σε τιμολόγιο εκδιδόμενο προς άλλο φυσικό πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.

24. Για τον λόγο αυτό, διερωτώμαι αν συνιστά ουσιαστική πρόοδο η θέση που έλαβε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η αναγραφή του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου στο τιμολόγιο αποτελεί απλή επιλογή που μάλλον δεν παρατηρείται στην πράξη. Εντούτοις, κατά τη γνώμη μου, ενδέχεται να υπάρχουν λόγοι για να θεωρηθεί η αναγραφή αυτή ως προαπαιτούμενο.

25. Εντούτοις, το ζήτημα αυτό δεν προβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου ούτε χρειάζεται, κατά τη γνώμη μου, να επιλυθεί προκειμένου το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του παρόντος αιτήματος. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να στηρίξει την απόφασή του στις ακόλουθες εκτιμήσεις.

26. Πρώτον, είναι σαφές ότι το ποσό που προκύπτει από τον υπολογισμό που προβλέπει το άρθρο 142, παράγραφος 2, του νόμου 37/1992 δεν θα ανταποκρίνεται σχεδόν ποτέ προς οποιοδήποτε ποσό ΦΠΑ τυχόν περιλαμβάνεται στην τιμή. Το 6 % της τιμής, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, είναι απίθανο να ανταποκρίνεται στο συνολικό ποσό του ΦΠΑ που επιβάλλεται και στα δύο συστατικά στοιχεία, δηλαδή στο ταξιδιωτικό πακέτο και στο περιθώριο κέρδους του πρακτορείου. Αν παρά ταύτα ανταποκρινόταν, η παροχή στους πελάτες της δυνατότητας να εκπίπτουν το ποσό αυτό θα ήταν αντίθετη προς το άρθρο 310 της οδηγίας 2006/112, το οποίο αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ που επιβάλλεται επί των συστατικών στοιχείων οργανωμένου ταξιδιού (πακέτου). Υπάρχει ίσως μεγαλύτερη πιθανότητα το 6 % να ανταποκρίνεται στο ποσό ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών –με έμφαση στη λέξη «πιθανότητα». Προκειμένου όμως να είναι δυνατή η έκπτωση οποιουδήποτε ποσού ΦΠΑ εισροών, το ποσό αυτό πρέπει να ανταποκρίνεται απολύτως –και όχι απλώς κατά προσέγγιση ή συμπτωματικά– στο ποσό του ΦΠΑ εκροών τον οποίο δηλώνει ο οικείος προμηθευτής προς τις φορολογικές αρχές. Οποιοδήποτε άλλο αποτέλεσμα θα συνεπαγόταν παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ. Θα προέκυπτε κέρδος ή απώλεια ΦΠΑ για έναν από τους δύο ενδιαφερομένους υποκείμενους στον φόρο ή για τη φορολογική αρχή.

27. Δεύτερον –μολονότι κατά τη γνώμη μου το ανωτέρω συνιστά επαρκή λόγο για να γίνει δεκτό το σχετικό αίτημα της Επιτροπής–, η εφαρμογή της επίμαχης διάταξης περιορίζεται σαφώς σε παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες στην Ισπανία και όχι σε παροχές εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον, η Επιτροπή προσκόμισε αποφάσεις της φορολογικής αρχής από τις οποίες προκύπτει ότι ο περιορισμός όντως εφαρμόζεται κατά τον τρόπο αυτό και δεν εξαιρεί απλώς παροχές πραγματοποιούμενες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 309 της οδηγίας 2006/112. Επομένως, ακόμα και αν η επίμαχη διάταξη κρινόταν κατά τα λοιπά σύμφωνη με τους κανόνες που διέπουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, θα εισήγε δυσμενείς διακρίσεις όσον αφορά τις ταξιδιωτικές υπηρεσίες που παρέχονται σε κράτη μέλη πλην της Ισπανίας.

28. Ως εκ τούτου, το αίτημα αυτό πρέπει να γίνει δεκτό.

### **Καθορισμός της βάσης επιβολής του φόρου για συγκεκριμένη φορολογική περίοδο**

#### *Επιχειρηματολογία*

29. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι κανένα στοιχείο στην οδηγία 2006/112 δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιτρέπουν στα πρακτορεία που εφαρμόζουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους να υπολογίζουν ένα και μοναδικό περιθώριο κέρδους για όλες τις σχετικές με οργανωμένα ταξίδια συναλλαγές που πραγματοποιούν εντός δεδομένης φορολογικής περιόδου, κατά τα οριζόμενα στο

άρθρο 146 του νόμου 37/1992. Κατά τα άρθρα 73 επ. της οδηγίας 2006/112, λαμβάνεται συναφώς υπόψη η βάση επιβολής του φόρου για χωριστές παροχές, οι διατάξεις δε αυτές εφαρμόζονται στο πλαίσιο του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στο μέτρο που το εν λόγω καθεστώς δεν προβλέπει παρέκκλιση από αυτές<sup>52</sup>. Η δυνατότητα συνολικού υπολογισμού προβλέπεται μεν στην πρόταση τροποποίησης του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας<sup>53</sup> που υπέβαλε η Επιτροπή, αλλά δεν περιλαμβάνεται στην οδηγία 2006/112 ως ισχύει σήμερα. Το άρθρο 318 της τελευταίας αυτής οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ανάλογη απλούστευση στο πλαίσιο του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους για υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές, δεν υπάρχει όμως αντίστοιχη πρόβλεψη για το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων. Εκτός αυτού, η δυνατότητα που εισήγαγε το ισπανικό δίκαιο ενδέχεται να οδηγήσει σε μη είσπραξη ποσών ΦΠΑ και συνακόλουθη απώλεια των ίδιων πόρων της Ένωσης.

30. Η Ισπανία φρονεί ότι οι όροι που χρησιμοποιεί το γράμμα του άρθρου 308 της οδηγίας 2006/112 είναι αρκετά ευρείς ώστε να επιτρέπουν τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων για κάθε φορολογική περίοδο, κατά τα οριζόμενα στην ισπανική νομοθεσία. Οι διατάξεις εφαρμόζονται προαιρετικώς, σκοπός τους δε είναι η απλούστευση των διαδικασιών σχετικά με τον ΦΠΑ ενώ είναι ουδέτερες όσον αφορά τις επιπτώσεις τους στα έσοδα.

### *Εκτίμηση*

31. Αν και η επιχειρηματολογία σχετικά με το υπό κρίση αίτημα δεν είναι εκτενής, εντούτοις φρονώ ότι η θέση της Επιτροπής είναι κατ' ουσίαν ορθή, βάσει των διατάξεων τις οποίες το θεσμικό αυτό όργανο παραθέτει. Όταν ορίζει την αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 διευκρινίζει ότι ο ΦΠΑ είναι απαιτητός «σε κάθε πράξη». Το άρθρο 73 καθορίζει τη βάση επιβολής του φόρου με κριτήριο την κάθε χωριστή παροχή υπηρεσιών. Επιπλέον, το σύστημα συνολικού υπολογισμού για κάθε φορολογική περίοδο, με δυνατότητα μεταφοράς τυχόν αρνητικών ποσών σε επόμενες περιόδους, καθιστά ανέφικτο στους πελάτες να εξακριβώνουν το ποσό του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στις παροχές τους εισροών και ως εκ τούτου να εκπίπτουν τον φόρο αυτό εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις –και ανωτέρω κατέληξα ότι, στο πλαίσιο του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, είναι τουλάχιστον δυνατή, αν όχι υποχρεωτική, η εφαρμογή των γενικών κανόνων που προβλέπουν ότι στα τιμολόγια αναγράφεται ο ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων και ότι ο πελάτης δύναται εν συνεχεία να εκπέσει τον φόρο αυτό.

32. Ως εκ τούτου, μολονότι δεν με πείθει το επιχείρημα της Επιτροπής που αντλείται από ενδεχόμενη απώλεια των ίδιων πόρων της Ένωσης και το οποίο δεν τεκμηριώνεται με αποδεικτικά στοιχεία, εντούτοις φρονώ ότι και το υπό κρίση αίτημα πρέπει να γίνει δεκτό.

### **Δικαστικά έξοδα**

33. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας, σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων, κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά έξοδά του. Πάντως, αν τούτο δικαιολογείται από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως, το Δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει ότι ένας διάδικος, πέραν των δικαστικών εξόδων του, φέρει και μέρος των εξόδων του αντιδίκου. Εν προκειμένω, εκτιμώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να απορρίψει την προσφυγή της Επιτροπής καθόσον με αυτήν ζητείται να διαπιστωθεί ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, στο μέτρο που επέτρεψε στα πρακτορεία ταξιδίων να εφαρμόζουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους στην παροχή υπηρεσιών προς άλλα πρόσωπα πλην ταξιδιωτών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112· αλλά να δεχτεί τα λοιπά τρία αιτήματα τα οποία εξετάζονται με τις παρούσες προτάσεις. Ως εκ

52 — Βλ. απόφαση της 19ης Ιουνίου 2003, C-149/01, *First Choice Holidays* (Συλλογή 2003, σ. I-6289, σκέψεις 26 επ.), σχετικά με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, προκάτοχο του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112.

53 — Βλ. προτεινόμενο κείμενο για το άρθρο 26, παράγραφος 4, στην πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί τροποποίησης της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων [COM(2002) 64 τελικό].

τούτου, κρίνω σκόπιμο να υποχρεωθεί το Βασίλειο της Ισπανίας να φέρει τα τρία τέταρτα των εξόδων αμφοτέρων των διαδικών και η Επιτροπή το ένα τέταρτο των εξόδων αυτών. Κατά το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

## Πρόταση

34. Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, καθώς και των εκτιθέμενων με τις κοινές προτάσεις που αναπτύσσω στην υπόθεση αυτή και στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-193/11, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-236/11, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-269/11, Επιτροπή κατά Τσεχικής Δημοκρατίας, C-293/11, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-296/11, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-309/11, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, και C-450/11 Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, προτείνω στο Δικαστήριο

- να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας,
  - προβλέποντας ότι οι πωλήσεις προς το κοινό που πραγματοποιούν τα πρακτορεία λιανικής πώλησης ταξιδίων στο όνομά τους και οι οποίες αφορούν ταξίδια που διοργανώνονται από πρακτορεία χονδρικής, εξαιρούνται από το ειδικό καθεστώς των άρθρων 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας,
  - επιτρέποντας στα πρακτορεία ταξιδίων, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να αναγράφουν στο τιμολόγιο ένα συνολικό ποσό που δεν έχει σχέση με τον πραγματικό ΦΠΑ ο οποίος χρεώνεται στον πελάτη και επιτρέποντας στον τελευταίο, εφόσον υπόκειται στον ΦΠΑ, να εκπίπτει το ως άνω συνολικό ποσό από τον οφειλόμενο ΦΠΑ, και
  - επιτρέποντας στα πρακτορεία ταξιδίων, στο μέτρο που επωφελούνται από το ειδικό καθεστώς, να καθορίζουν τη βάση επιβολής του φόρου συνολικά για κάθε φορολογική περίοδο,
- παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 73, 168, 169, 226 και 306 έως 310 της οδηγίας 2007/112,
- να απορρίψει την προσφυγή κατά τα λοιπά,
- να υποχρεώσει το Βασίλειο της Ισπανίας να φέρει τα τρία τέταρτα των δικαστικών εξόδων του και τα τρία τέταρτα των εξόδων της Επιτροπής,
- να υποχρεώσει την Επιτροπή να φέρει το ένα τέταρτο των δικαστικών εξόδων της και το ένα τέταρτο των εξόδων του Βασιλείου της Ισπανίας, και
- να υποχρεώσει τα κράτη μέλη που παρενέβησαν στη δίκη να φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.