



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 13ης Μαρτίου 2014*

«ΦΠΑ — Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων — Πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 28, παράγραφος 3 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 370 — Ρήτρες standstill — Τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς της οδηγίας»

Στην υπόθεση C-599/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Βέλγιο), με απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Δεκεμβρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

κατά

FOD Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. G. Fernlund (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Jetair NV και η BTW-eenheid BTWE Travel4you, εκπροσωπούμενες από τον H. Vandebergh, advocaat,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και από τις C. Soulay και L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

— το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκπροσωπούμενο από τις A.-M. Colaert και E. Χατζηιωακειμίδου,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της ρήτρας standstill, την οποία προβλέπουν το άρθρο 28, παράγραφος 3, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), και το άρθρο 370 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), των άρθρων 153 και 309 της οδηγίας περί ΦΠΑ και των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ καθώς και το κύρος του άρθρου 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ, αφενός, της Jetair NV (στο εξής: Jetair) και, αφετέρου, της BTW- eenheid BTWE Travel4you (στο εξής: Travel4you), ενός ομίλου εταιριών υποκειμένων, ως ενιαίο πρόσωπο, στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), και του FOD Financiën (ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών), με αντικείμενο την απόρριψη του αιτήματος που είχαν υποβάλει οι ενάγουσες περί επιστροφής του σχετικού με τη διοργάνωση ταξιδιών εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης φόρου προστιθέμενης αξίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 1 της έκτης οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«Τα κράτη μέλη προσαρμόζουν το ήδη εφαρμοζόμενο σύστημα [ΦΠΑ] προς τις διατάξεις των κατωτέρω άρθρων.

Τα κράτη μέλη εκδίδουν τις απαιτούμενες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις, ώστε το κατά τον τρόπο αυτό προσαρμοσμένο σύστημα να τεθεί σε ισχύ το ταχύτερο δυνατό, και το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1978.»

- 4 Το άρθρο 26, παράγραφοι 1 και 3, της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν [ΦΠΑ] στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων 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 ταξιδίων, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσολαβητές και για τα οποία εφαρμόζεται το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 3, περίπτωση γ'. [...]

[...]

3. Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσόμενη σύμφωνα με το άρθρο 15, περίπτωση 14. [...]

- 5 Το άρθρο 28, παράγραφοι 3, στοιχείο α', και 4, της έκτης οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνονταν στον τίτλο XVI που επιγράφονταν «Μεταβατικές διατάξεις», όριζε τα εξής:

«3. Κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου, τα κράτη μέλη δύνανται:

- α) να συνεχίσουν να επιβάλλουν φόρο επί πράξεων απαλλασσομένων δυνάμει [του άρθρου 15] και των οποίων ο πίνακας παρατίθεται στο παράρτημα Ε.

[...]

4. Η μεταβατική περίοδος ορίζεται αρχικά για μία πενταετία που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 1978. [...]

- 6 Στις πράξεις του άρθρου 15, σημείο 14, της έκτης οδηγίας, οι οποίες επαναλαμβάνονταν στο παράρτημά της Ε, συγκαταλέγονταν «οι αναφερόμενες στο άρθρο 26 παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών, τα οποία ενεργούν επ' ονόματι και για λογαριασμό του ταξιδιώτου, για ταξίδια πραγματοποιούμενα εκτός της Κοινότητας».

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 7 Το άρθρο 153 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από μεσάζοντες που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων, σχετικά με τις πράξεις που αναφέρονται στα κεφάλαια 6, 7 και 8 ή με πράξεις πραγματοποιούμενες εκτός της Κοινότητας.

[...]»

- 8 Το άρθρο 306, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο XII, κεφάλαιο 3, που επιγράφεται «Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών», ορίζει τα εξής:

«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 υποκειμένους 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'.»

- 9 Το άρθρο 309 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

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

[...]»

- 10 Το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία την 1η Ιανουαρίου 1978 φορολογούσαν τις πράξεις που περιλαμβάνονται στον κατάλογο του παραρτήματος Χ, μέρος Α, μπορούν να εξακολουθήσουν να τις φορολογούν.»

- 11 Το παράρτημα Χ της οδηγίας αυτής, στο μέρος Α που επιγράφεται «Πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξακολουθήσουν να φορολογούν», προβλέπει στο σημείο 4 τα εξής:

«οι κατά το άρθρο 306 παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών καθώς και οι παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών, τα οποία ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του ταξιδιώτη, για ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας.»

Το βελγικό δίκαιο

- 12 Από την απόφαση περί παραπομπής και από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι η σχετική βελγική νομοθεσία περιλαμβάνεται στον κώδικα περί φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος θεσπίστηκε με τον νόμο της 3ης Ιουλίου 1969 (*Moniteur belge* της 17ης Ιουλίου 1969, σ. 7046), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστάσεων της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας περί ΦΠΑ).
- 13 Δεν αμφισβητείται ότι, προ της 1ης Δεκεμβρίου 1977, οι υπηρεσίες που παρείχαν τα πρακτορεία ταξιδιών και αφορούσαν τη διοργάνωση ταξιδιών εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαλλάσσονταν του φόρου.
- 14 Ο κώδικας περί ΦΠΑ τροποποιήθηκε με νόμο της 29ης Νοεμβρίου 1977, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Δεκεμβρίου 1977 και επέβαλε ΦΠΑ στις υπηρεσίες αυτές.
- 15 Όπως προκύπτει και από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, ο κώδικας περί ΦΠΑ τροποποιήθηκε εκ νέου με βασιλικό διάταγμα της 28ης Δεκεμβρίου 1999, το οποίο ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2000. Δυνάμει του διατάγματος αυτού, η εκ μέρους των πρακτορείων ταξιδιών παροχή υπηρεσιών για ταξίδια εκτός της Ένωσης δεν εξομοιωνόταν πλέον με δραστηριότητα μεσάζοντα. Εντούτοις, οι πράξεις αυτές συνέχισαν να υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Το ιστορικό των υποθέσεων της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 16 Η Jetair είναι εταιρία του βελγικού δικαίου υποκείμενη στον ΦΠΑ για τις δραστηριότητες που ασκεί ως πρακτορείο ταξιδιών. Από 1ης Φεβρουαρίου 2009 προσχώρησε στον όμιλο Travel4you, ο οποίος περιλαμβάνει και άλλες έξι εταιρίες που ασκούν τη δραστηριότητα αυτή.
- 17 Η Jetair και η Travel4you διοργανώνουν τουριστικά ταξίδια χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες τρίτων, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται ξενοδόχοι και αεροπορικές εταιρίες.
- 18 Οι ενάγουσες, εκτιμώντας ότι τα ταξίδια που διοργανώνονται εκτός της Ένωσης δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, ζήτησαν αμφότερες την επιστροφή του ΦΠΑ που τους είχε επιβληθεί για τα εν λόγω ταξίδια.
- 19 Το πρώτο αίτημα αφορούσε ποσά ΦΠΑ καταβλητέα για ταξίδια που είχαν διοργανωθεί κατά την περίοδο των ετών 2001 έως 2006, τα οποία περιλαμβάνονταν σε δήλωση ΦΠΑ του μηνός Σεπτεμβρίου του 2007. Το ελεγκτικό όργανο ΦΠΑ Οστάνδης, αφού εξέφρασε τη διαφωνία του ως προς τα αιτηθέντα ποσά, παρακράτησε το ποσό των 55 700 000 ευρώ περίπου και συνέταξε πρακτικό παραβάσεως.

- 20 Το δεύτερο αίτημα αφορούσε ποσά ΦΠΑ καταβλητέα για ταξίδια που είχαν διοργανωθεί κατά το χρονικό διάστημα από τις αρχές του έτους 2007 έως τον Ιανουάριο του 2010, τα οποία περιλαμβάνονταν σε δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου του 2010. Το ελεγκτικό όργανο ΦΠΑ Οστάνδης, αφού εξέφρασε τη διαφωνία του ως προς τα αιτηθέντα ποσά, παρακράτησε το ποσό των 37 600 000 ευρώ περίπου και συνέταξε πρακτικό παραβάσεως.
- 21 Η Jetair και τα μέλη της Travel4you κατέθεσαν, αντιστοίχως στις 21 Δεκεμβρίου 2010 και στις 24 Οκτωβρίου 2011, αγωγή ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Brugge, το οποίο συνεκδίκασε τις δύο υποθέσεις.
- 22 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, οι ενάγουσες υποστήριξαν ότι η μεταβατική διάταξη του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δεν επέτρεπε στον Βέλγο νομοθέτη να τροποποιήσει τη νομοθεσία του κατά τρόπο αντίθετο προς την οδηγία αυτή μόλις πριν από την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της εν λόγω οδηγίας. Προέβαλαν δε ότι, δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 3, της ανωτέρω οδηγίας, το οποίο επαναλαμβάνεται στο άρθρο 309 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όταν οι πράξεις για τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων χρησιμοποιεί άλλους υποκειμένους στον φόρο διενεργούνται απ' αυτούς εκτός της Ένωσης, η υπηρεσία που παρέχει το πρακτορείο ταξιδίων πρέπει να απαλλάσσεται του φόρου.
- 23 Καθόσον το FOD Financiën υποστήριξε, αντιθέτως, ότι ο Βέλγος νομοθέτης μπορούσε, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, να αποφασίσει τη φορολόγηση των πράξεων αυτών, το αιτούν δικαστήριο είχε αμφιβολίες ως προς τον τρόπο επιλύσεως των διαφορών της κύριας δίκης.
- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το rechtbank van eerste aanleg te Brugge αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Μπορούσε ο Βέλγος νομοθέτης να τροποποιήσει την εθνική νομοθεσία για να φορολογήσει μια απαλλασσόμενη υπηρεσία (εν προκειμένω, τα ταξίδια εκτός της Ένωσης) σε ημερομηνία (1η Δεκεμβρίου 1977) μόλις πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας (1η Ιανουαρίου 1978) και με τον τρόπο αυτό να καταστρατηγήσει τη ρήτρα stand-still του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας (άρθρου 370 της οδηγίας [περί ΦΠΑ]), η οποία ορίζει ότι τα εν λόγω ταξίδια δύνανται να συνεχίσουν να φορολογούνται μόνον αν φορολογούνταν ήδη πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας;
- 2) Όφειλε ο Βέλγος νομοθέτης να μη φορολογήσει, από τις 13 Ιουνίου 1977 (ημερομηνία δημοσιεύσεως της έκτης οδηγίας), τα ταξίδια εκτός της Ένωσης;
- 3) Παραβαίνει ο Βέλγος νομοθέτης το άρθρο 309 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] μη εξομοιώνοντας τα πρακτορεία ταξιδίων με μεσάζοντες, όσον αφορά τις υπηρεσίες τους εκτός της [Ένωσης], και συνεχίζοντας παρά ταύτα να φορολογεί τις υπηρεσίες αυτές;
- 4) Αντιβαίνουν τα άρθρα 309, 153, 370 και το παράρτημα Χ της οδηγίας [περί ΦΠΑ] προς τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, τις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας, καθώς και τις διατάξεις περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών, και μεταξύ άλλων προς τα άρθρα [43 ΕΚ και 56 ΕΚ], παρέχοντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ φορολόγησεως ή μη των υπηρεσιών που συνδέονται με τα ταξίδια εκτός της [Ένωσης];
- 5) Ενήργησε το βελγικό κράτος κατά τρόπο αντιβαίνοντα τις αρχές του κοινοτικού δικαίου, και ιδίως τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ, επιβάλλοντας φόρο, με βασιλικό διάταγμα της 28ης Νοεμβρίου 1999, μόνο στα πρακτορεία ταξιδίων, και όχι στους μεσάζοντες, για τα ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος

- 25 Κατ' αρχάς πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 191, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΟΚ, το οποίο ίσχυε όταν εκδόθηκε η έκτη οδηγία, οι οδηγίες κοινοποιούνται στους αποδέκτες τους και αποκτούν ισχύ με την κοινοποίησή τους. Συνεπώς, για τον καθορισμό του χρόνου ενάρξεως της προθεσμίας μεταφοράς της έκτης οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη, σημασία δεν είχε η ημερομηνία δημοσιεύσεως, αλλά η ημερομηνία κοινοποιήσεως της οδηγίας αυτής στο οικείο κράτος μέλος.
- 26 Πρέπει, επίσης, να επισημανθεί ότι η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης νομοθετική τροποποίηση της 1ης Δεκεμβρίου 1977, παρεμβάλλεται μεταξύ της ημερομηνίας κοινοποιήσεως της έκτης οδηγίας στο Βασίλειο του Βελγίου, δηλαδή της 23ης Μαΐου 1977, και της ημερομηνίας κατά την οποία η οδηγία αυτή έπρεπε να μεταφερθεί στο εν λόγω κράτος μέλος, βάσει του άρθρου 1 αυτής, δηλαδή της 1ης Ιανουαρίου 1978. Συνεπώς, η τροποποίηση αυτή επήλθε κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς της έκτης οδηγίας στο οικείο κράτος μέλος.
- 27 Συνεπώς, με τα δύο πρώτα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί, εάν το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ αντιτίθενται στη θέσπιση από κράτος μέλος, προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς της έκτης οδηγίας στην εθνική έννομη τάξη, διατάξεως η οποία τροποποιεί την υφιστάμενη νομοθεσία του επιβάλλοντας ΦΠΑ στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων που αφορούν ταξίδια εκτός της Ένωσης.
- 28 Δεν αμφισβητείται ότι, κατά την επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης νομοθεσία, έως την 1η Δεκεμβρίου 1977, οι υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων που αφορούσαν ταξίδια εκτός της Ένωσης απαλλάσσονταν του φόρου και ότι οι εν λόγω υπηρεσίες φορολογήθηκαν για πρώτη φορά από την ημερομηνία αυτή, παρά το γεγονός ότι το ειδικό καθεστώς που θεσπίζει η έκτη οδηγία για τα πρακτορεία ταξιδίων προβλέπει, στο άρθρο 26, παράγραφος 3, ότι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται του φόρου.
- 29 Εντούτοις, το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας θέσπισε μια ρήτρα «standstill», κατά την οποία τα κράτη μέλη μπορούν, κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στο άρθρο 28, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας περιόδου, να συνεχίσουν να επιβάλλουν ΦΠΑ στις απαλλασσόμενες δυνάμει του άρθρου 15 της οδηγίας αυτής πράξεις, οι οποίες παρατίθενται στον κατάλογο του παραρτήματος Ε της εν λόγω οδηγίας.
- 30 Η επίμαχη μεταβατική περίοδος, που είχε αρχικώς οριστεί σε πέντε έτη από 1ης Ιανουαρίου 1978, διήρκεσε και πέραν του χρονικού αυτού ορίου λόγω παραλείψεως ενέργειας του Συμβουλίου της Ένωσης.
- 31 Από το γράμμα του άρθρου 28, παράγραφοι 3 και 4, της έκτης οδηγίας σε συνδυασμό με το άρθρο 15 και το παράρτημα Ε της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης παρέσχε στα κράτη μέλη, των οποίων η νομοθεσία προέβλεπε τη φορολόγηση των υπηρεσιών του άρθρου 26, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής προ της 1ης Ιανουαρίου 1978, την ευχέρεια παρεκκλίσεως από την υποχρέωση φορολογικής απαλλαγής των υπηρεσιών αυτών.
- 32 Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο επανέλαβε κατ' ουσία το περιεχόμενο του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προβλέποντας ότι τα κράτη μέλη τα οποία, την 1η Ιανουαρίου 1978, φορολογούσαν τις πράξεις που περιλαμβάνονται στον κατάλογο του παραρτήματος Χ, μέρος Α, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορούν να συνεχίσουν να τις

φορολογούν. Το σημείο 4 του εν λόγω παραρτήματος X, μέρος A, περιλαμβάνει τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών, τα οποία ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, για ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης.

- 33 Κατά τις ενάγουσες, τα κράτη μέλη μπορούσαν να συνεχίσουν να φορολογούν τις επίμαχες πράξεις στο μέτρο που, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας τους, οι πράξεις αυτές υπέκειντο ήδη σε ΦΠΑ προ της 1ης Ιανουαρίου 1978. Αντιθέτως, στηριζόμενες στην απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-129/96, Inter-Environnement Wallonie (Συλλογή 1997, σ. I-7411, σκέψη 45), οι ενάγουσες εκτιμούν ότι η ευχέρεια αυτή δεν παρέχει στα εν λόγω κράτη μέλη τη δυνατότητα τροποποίησης της νομοθεσίας τους, κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς της έκτης οδηγίας στην εθνική έννομη τάξη, προβλέποντας τη φορολόγηση των πράξεων αυτών.
- 34 Κατά την Επιτροπή, αντιθέτως, η επίμαχη νομοθετική τροποποίηση δεν αντιβαίνει στην έκτη οδηγία ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας αποφάσεως Inter-Environnement Wallonie, λαμβανομένων υπόψη των ρητών διατάξεων της οδηγίας αυτής. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η παρέκκλιση που αφορά τα πρακτορεία ταξιδιών προστέθηκε από τον νομοθέτη της Ένωσης ακριβώς για να ληφθούν υπόψη κάποια ζητήματα που ήγειρε σχετικώς το Βασίλειο του Βελγίου.
- 35 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς μιας οδηγίας, τα κράτη μέλη αποδέκτες της οφείλουν να απέχουν από τη θέσπιση διατάξεων ικανών να θέσουν σε σοβαρό κίνδυνο την επίτευξη του αποτελέσματος που επιδιώκει η οδηγία αυτή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Inter-Environnement Wallonie, προπαρατεθείσα, σκέψη 45, και της 4ης Ιουλίου 2006, C-212/04, Αδενελέρ κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-6057, σκέψη 121).
- 36 Όσον αφορά την έκτη οδηγία πρέπει, συνεπώς, να εξακριβωθεί εάν, κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς της, μέτρο συνιστάμενο στην τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας κράτους μέλους και το οποίο προβλέπει τη φορολόγηση των επίμαχων πράξεων ήταν ικανό να υπονομεύσει σοβαρώς την επίτευξη του αποτελέσματος που επιδιώκει η οδηγία αυτή.
- 37 Συναφώς, όπως διαπιστώθηκε με τη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, εάν τα κράτη μέλη φορολογούσαν τις επίμαχες πράξεις την 1η Ιανουαρίου 1978, μπορούσαν να συνεχίσουν να τις φορολογούν και μετά την ημερομηνία αυτή. Καθόσον η έκτη οδηγία όριζε ρητώς την 1η Ιανουαρίου 1978 ως σημείο εκκινήσεως για την ενδεχόμενη διατήρηση ενός φορολογικού μέτρου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι νόμος που προέβλεπε τη φορολόγηση των επίμαχων πράξεων, ο οποίος εκδόθηκε πριν από την ημερομηνία αυτή και κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς της εν λόγω οδηγίας στην εθνική έννομη τάξη, ήταν ικανός να θέσει σε σοβαρό κίνδυνο την επίτευξη του επιδιωκόμενου με την οδηγία αποτελέσματος.
- 38 Στα δύο πρώτα ερωτήματα πρέπει, συνεπώς, να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αντιτίθενται στη θέσπιση από κράτος μέλος, προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς της έκτης οδηγίας στην εθνική έννομη τάξη, διατάξεως η οποία τροποποιεί την υφιστάμενη νομοθεσία του επιβάλλοντας ΦΠΑ στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών που αφορούν ταξίδια εκτός της Ένωσης.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 39 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί, εάν κράτος μέλος παραβαίνει το άρθρο 309 της οδηγίας περί ΦΠΑ, μη εξομοιώνοντας τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών με απαλλασσόμενες δραστηριότητες μεσαζόντων, όταν οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης, και επιβάλλοντας ΦΠΑ στις εν λόγω υπηρεσίες.

- 40 Το άρθρο 309 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο που αφορά το προβλεπόμενο στα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας αυτής ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών, του οποίου το πεδίο εφαρμογής ορίζεται στο εν λόγω άρθρο 306, προβλέπει την απαλλαγή ορισμένων υπηρεσιών που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών και συγκεκριμένα των υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο ταξιδιών εκτός της Ένωσης, οι οποίες εξομοιώνονται με απαλλασσόμενη, δυνάμει του άρθρου 153 της εν λόγω οδηγίας, δραστηριότητα μεσάζοντος.
- 41 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει, εντούτοις, την παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή, παρέχοντας στα κράτη μέλη την ευχέρεια να φορολογούν τις επίμαχες πράξεις, εάν τις φορολογούσαν την 1η Ιανουαρίου 1978.
- 42 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι εάν κράτος μέλος πληροί την προϋπόθεση αυτή, δεν οφείλει να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 309 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 43 Στο τρίτο ερώτημα πρέπει, συνεπώς, να δοθεί η απάντηση ότι κράτος μέλος δεν παραβαίνει το άρθρο 309 της οδηγίας περί ΦΠΑ, μη εξομοιώνοντας τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών με απαλλασσόμενες δραστηριότητες μεσάζοντων, όταν οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης, και επιβάλλοντας ΦΠΑ στις εν λόγω υπηρεσίες, εφόσον επέβαλε ΦΠΑ στις υπηρεσίες αυτές την 1η Ιανουαρίου 1978.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

- 44 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί, εάν το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας αυτής παραβαίνει το δικαίω της Ένωσης, και ειδικότερα εάν αντιβαίνει προς τις γενικές αρχές του δικαίου, τις αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της αναλογικότητας καθώς και τις διατάξεις περί θεμελιωδών ελευθεριών, παρέχοντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ φορολογήσεως ή μη των υπηρεσιών που συνδέονται με τα ταξίδια εκτός της Ένωσης.
- 45 Όπως προκύπτει από την απάντηση που δόθηκε στο τρίτο ερώτημα, το εν λόγω άρθρο 370, σε συνδυασμό με το ανωτέρω παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα φορολογήσεως ή μη των υπηρεσιών που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών, οι οποίες αφορούν πράξεις διενεργούμενες εκτός της Ένωσης, εάν φορολογούσαν τις υπηρεσίες αυτές την 1η Ιανουαρίου 1978.
- 46 Βεβαίως, παρέχοντας την ευχέρεια αυτή στα κράτη μέλη, το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ θεσπίζει διαφορετικό καθεστώς μεταξύ των κρατών μελών που στηρίζονται σ' αυτό προκειμένου να φορολογήσουν τις επίμαχες υπηρεσίες και εκείνων που εφαρμόζουν τους κανόνες του άρθρου 309 της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλάσσοντας τις υπηρεσίες αυτές.
- 47 Εντούτοις, πρόκειται για ευχέρεια παρεχόμενη κατά παρέκκλιση, υπό την επιφύλαξη ότι πληρούται η προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο προϋπόθεση.
- 48 Όπως έχει αποφανθεί στο παρελθόν το Δικαστήριο, η διατήρηση αυτού του εξαιρετικού καθεστώτος αντανακλά τον προοδευτικό καθώς και μερικό χαρακτήρα της εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-240/05, Eurodental, Συλλογή 2006, σ. I-11479, σκέψη 50). Η επιδιωκόμενη εναρμόνιση δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμη, δεδομένου ότι το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ επέτρεψαν στα κράτη μέλη να συνεχίσουν να διατηρούν ορισμένες, υφιστάμενες την 1η Ιανουαρίου 1978, διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας τους, οι οποίες, αν η διατήρησή τους δεν είχε επιτραπεί, θα ήταν ασύμβατες προς τις οδηγίες αυτές (βλ., συναφώς, όσον αφορά την έκτη οδηγία, προπαρατεθείσα απόφαση Eurodental, σκέψη 51).

- 49 Εναπόκειται στον νομοθέτη της Ένωσης να θεσπίσει το οριστικό κοινοτικό καθεστώς των απαλλαγών από τον ΦΠΑ και να υλοποιήσει έτσι τη σταδιακή εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, *Idéal tourisme*, Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 39).
- 50 Στο μέτρο που ο νομοθέτης της Ένωσης δεν έχει θεσπίσει αυτό το οριστικό καθεστώς και τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν την υφιστάμενη νομοθεσία τους, πρέπει να γίνει δεκτό ότι είναι δυνατό να υφίστανται διαφορές μεταξύ των κρατών μελών χωρίς οι διαφορές αυτές να είναι αντίθετες προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 51 Στο τέταρτο ερώτημα πρέπει, συνεπώς, να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 370 της οδηγίας περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας αυτής δεν παραβαίνει το δίκαιο της Ένωσης παρέχοντας στα κράτη μέλη την ευχέρεια να συνεχίσουν να φορολογούν τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδίων, οι οποίες συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

- 52 Με το πέμπτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί, εάν κράτος μέλος παραβαίνει το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα εάν ενεργεί κατ' αντίθεση προς τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας, αντιμετωπίζοντας τα πρακτορεία ταξιδίων, κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 306 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διαφορετικά από τους μεσάζοντες και εισάγοντας κανόνα, όπως το βασιλικό διάταγμα της 28ης Νοεμβρίου 1999, δυνάμει του οποίου φορολογούνται μόνον οι υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων και όχι οι υπηρεσίες των μεσαζόντων, όταν συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης.
- 53 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, της οποίας έκφραση στον τομέα του ΦΠΑ είναι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, απαιτεί να μην αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο παρεμφερείς καταστάσεις, εκτός εάν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικώς (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψεις 49 και 51, καθώς και της 7ης Μαρτίου 2013, C-19/12, *Efir*, σκέψη 35).
- 54 Συναφώς πρέπει να διαπιστωθεί ότι τα πρακτορεία ταξιδίων που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς του ΦΠΑ ορίζονται στο άρθρο 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 306 της οδηγίας περί ΦΠΑ ως τα πρακτορεία που ενεργούν στο όνομά τους έναντι του ταξιδιώτη και χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο. Οι διατάξεις αυτές εξαιρούν ρητώς από το ειδικό καθεστώς τα πρακτορεία ταξιδίων που ενεργούν αποκλειστικώς ως μεσάζοντες.
- 55 Από τις εν λόγω διατάξεις προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης έκρινε ότι οι εν λόγω δύο κατηγορίες πρακτορείων ταξιδίων δεν βρίσκονταν σε παρεμφερή κατάσταση. Το Δικαστήριο έχει, ειδικότερα, υπογραμμίσει στο παρελθόν ότι αυτό που χαρακτηρίζει τη δραστηριότητα των πρακτορείων ταξιδίων, για τα οποία κάνει λόγο η έκτη οδηγία, είναι το γεγονός ότι συνιστούν επιχειρήσεις που διοργανώνουν στο όνομά τους ταξίδια ή περιηγήσεις και οι οποίες, για να παρέχουν τις υπηρεσίες που συνδέονται εν γένει μ' αυτό το είδος δραστηριότητας, προσφεύγουν σε τρίτους υποκειμένους στον φόρο (βλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, *Madgett και Baldwin*, Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 23).
- 56 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο εθνικός νομοθέτης δεν παραβαίνει το δίκαιο της Ένωσης και ειδικότερα δεν ενεργεί κατ' αντίθεση προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως ή την αρχή της ουδετερότητας αντιμετωπίζοντας με διαφορετικό τρόπο αυτές τις δύο κατηγορίες επιχειρήσεων.

- 57 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, αρκεί να διαπιστωθεί ότι δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί παραβίαση της αρχής αυτής.
- 58 Στο πέμπτο ερώτημα πρέπει, συνεπώς, να δοθεί η απάντηση ότι κράτος μέλος δεν παραβαίνει το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα δεν ενεργεί κατ' αντίθεση προς τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας, αντιμετωπίζοντας τα πρακτορεία ταξιδιών, κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 306 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διαφορετικά από τους μεσάζοντες και εισάγοντας κανόνα, όπως το βασιλικό διάταγμα της 28ης Νοεμβρίου 1999, δυνάμει του οποίου φορολογούνται μόνον οι υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδιών και όχι οι υπηρεσίες των μεσαζόντων, όταν συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 59 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 28, παράγραφος 3, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, και το άρθρο 370 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν αντιτίθενται στη θέσπιση από κράτος μέλος, προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και κατά τη διάρκεια της προθεσμίας μεταφοράς της έκτης οδηγίας 77/388 στην εθνική έννομη τάξη, διατάξεως η οποία τροποποιεί την υφιστάμενη νομοθεσία του επιβάλλοντας φόρο προστιθέμενης αξίας στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών που αφορούν ταξίδια εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 2) Ένα κράτος μέλος δεν παραβαίνει το άρθρο 309 της οδηγίας 2006/112, μη εξομοιώνοντας τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών με απαλλασσόμενες δραστηριότητες μεσαζόντων, όταν οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και επιβάλλοντας φόρο προστιθέμενης αξίας στις εν λόγω υπηρεσίες, εφόσον επέβαλε φόρο προστιθέμενης αξίας στις υπηρεσίες αυτές την 1η Ιανουαρίου 1978.
- 3) Το άρθρο 370 της οδηγίας 2006/112 σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας αυτής δεν παραβαίνει το δίκαιο της Ένωσης παρέχοντας στα κράτη μέλη την ευχέρεια να συνεχίσουν να φορολογούν τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών, οι οποίες συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 4) Ένα κράτος μέλος δεν παραβαίνει το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα δεν ενεργεί κατ' αντίθεση προς τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας, αντιμετωπίζοντας τα πρακτορεία ταξιδιών, κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388 και του άρθρου 306 της οδηγίας 2006/112, διαφορετικά από τους μεσάζοντες και εισάγοντας κανόνα, όπως το βασιλικό διάταγμα της 28ης Νοεμβρίου 1999, δυνάμει του οποίου φορολογούνται μόνον οι υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδιών και όχι οι υπηρεσίες των μεσαζόντων, όταν συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

(υπογραφές)