



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Γενεσιουργός αιτία του φόρου – Ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων – Άρθρα 65 και 308 – Περιθώριο κέρδους πρακτορείου ταξιδίων – Προσδιορισμός του περιθωρίου κέρδους – Είσπραξη προκαταβολών πριν από την παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδίων – Πραγματικό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων»

Στην υπόθεση C-422/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Ιουλίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

κατά

Skarpa Travel sp. z o.o.,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο του έβδομου τμήματος, προεδρεύοντα του τέταρτου τμήματος, K. Jürimäe, K. Λυκούργο, E. Juhász (εισηγητή) και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: M. Aleksejev, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Ιουνίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Szef Krajowej Administracji Skarbowej, εκπροσωπούμενος από τον J. Kaute και την M. Kowalewska,
- η Skarpa Travel sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από την J. Zając-Wysocka, radca prawny,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Siekierzyńska και N. Gossement,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 5ης Σεπτεμβρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 65 και 308 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Szeł Krajowej Administracji Skarbowej (Διευθυντή της εθνικής φορολογικής αρχής, Πολωνία) και της Skarpa Travel sp. z o.o. (στο εξής: Skarpa), με αντικείμενο φορολογική γνωμοδότηση εκδοθείσα από τον Minister Finansów (Υπουργό Οικονομικών, Πολωνία, στο εξής: Υπουργός) σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και με τον τρόπο υπολογισμού του φόρου αυτού σε περίπτωση είσπραξης προκαταβολής για τουριστική υπηρεσία παρεχόμενη από πρακτορείο ταξιδιών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[η] γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».
- 4 Το άρθρο 65 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.»
- 5 Το άρθρο 66 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63, 64 και 65, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

 - α) το αργότερο κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου,
 - β) το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος,
 - γ) σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου, εντός προκαθορισμένης προθεσμίας όχι αργότερα από τη λήξη της προθεσμίας για την έκδοση των τιμολογίων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη σύμφωνα με το άρθρο 222 παράγραφος 2 ή, σε περίπτωση που δεν έχει επιβληθεί σχετική προθεσμία από το κράτος μέλος, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου.

Εντούτοις, η παρέκκλιση που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος του ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 196 και τις παραδόσεις ή μεταφορές αγαθών που προβλέπονται στο άρθρο 67.»

6 Το άρθρο 306 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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).

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

7 Το άρθρο 307 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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.»

8 Κατά το άρθρο 308 της οδηγίας αυτής, «[γ]ια 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».

9 Το άρθρο 309 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της [Ενωσης], 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 [Ενωσης], πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενο μόνο το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδιών το οποίο αφορά τις πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της [Ενωσης].»

10 Κατά το άρθρο 310 της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[τ]α 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».

Το πολωνικό δίκαιο

- 11 Το άρθρο 19a, παράγραφος 8, του Ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. αριθ. 54, θέση 535), όπως έχει τροποποιηθεί (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Αν πριν από την παράδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας εισπραχθεί πλήρως ή εν μέρει το πληρωτέο ποσό, ιδίως με προκαταβολική πληρωμή, προκαταβολή, προπληρωμή ή καταβολή δόσεως ή εισφοράς συνεταιρισμού οικοδομών και κατοικιών πριν από τη δημιουργία συνεταιριστικού δικαιώματος κυριότητας επί κατοικίας ή επί χώρου προορισμένου για άλλους σκοπούς, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5, σημείο 4.»

- 12 Το άρθρο 119 του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«1) Η βάση επιβολής του φόρου επί της παροχής τουριστικών υπηρεσιών συνίσταται στο περιθώριο κέρδους μείον το ποσό του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5.

2) Ως περιθώριο κέρδους κατά την παράγραφο 1 νοείται η διαφορά μεταξύ του ποσού που πρέπει να πληρώσει ο λήπτης της υπηρεσίας και του πραγματικού κόστους που βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο για να αποκτήσει από άλλους υποκείμενους στον φόρο αγαθά και υπηρεσίες προς άμεσο όφελος του ταξιδιώτη· ως υπηρεσίες προς άμεσο όφελος του ταξιδιώτη νοούνται οι υπηρεσίες που αποτελούν μέρος των παρεχόμενων τουριστικών υπηρεσιών, όπως η μεταφορά, η παροχή καταλύματος, η διατροφή και η ασφάλιση.»

- 13 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι από την 1η Ιανουαρίου 2014 δεν ισχύουν πλέον στην Πολωνία οι διατάξεις του εθνικού δικαίου που στηρίζονταν στο άρθρο 66 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι οποίες όριζαν το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ στην περίπτωση προκαταβολών για τουριστικές υπηρεσίες που παρέχονται από πρακτορείο ταξιδίων.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Η Skarpa, ως πρακτορείο ταξιδίων, υπόκειται στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων, το οποίο θεσπίζεται στο άρθρο 119 του νόμου περί ΦΠΑ. Φρονώντας ότι ο χρόνος κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ επί των προκαταβολών που εισπράττουν τα πρακτορεία ταξιδίων δεν προκύπτει σαφώς από τη ρύθμιση αυτή, το εν λόγω πρακτορείο ταξιδίων υπέβαλε στον Υπουργό αίτηση φορολογικής γνωμοδότησης.
- 15 Με τη φορολογική γνωμοδότηση ο Υπουργός απάντησε ότι ο ΦΠΑ είναι απαιτητός κατά τον χρόνο πληρωμής των προκαταβολών. Κατά τον Υπουργό, προκειμένου να προσδιορίσει το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί το πρακτορείο ταξιδίων και το οποίο αποτελεί τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, η Skarpa μπορεί να αφαιρέσει από το μικτό περιθώριο κέρδους το εκτιμώμενο ύψος του κόστους με το οποίο θα πρέπει να επιβαρυνθεί για τη συγκεκριμένη παροχή και να προβεί εν συνέχεια, και εφόσον χρειαστεί, στις αναγκαίες διορθώσεις, όταν θα είναι σε θέση να προσδιορίσει το οριστικό ύψος του κόστους με το οποίο πράγματι επιβαρύνθηκε.
- 16 Η Skarpa, φρονώντας ότι ο ΦΠΑ επί των υπηρεσιών της θα έπρεπε να καθίσταται απαιτητός το πρώτον κατά τον χρόνο κατά τον οποίο είναι εφικτό να προσδιοριστεί το τελικό περιθώριο κέρδους της, προσέβαλε την εν λόγω φορολογική γνωμοδότηση ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (διοικητικού δικαστηρίου περιφέρειας της Κρακοβίας, Πολωνία).

- 17 Με απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2014, το δικαστήριο αυτό ακύρωσε τη φορολογική γνωμοδότηση με το σκεπτικό ότι, εφόσον το άρθρο 119, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ αναφέρεται μόνο στο πραγματικό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο πάροχος, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μόνον όταν προσδιοριστεί οριστικά το πραγματικό περιθώριο κέρδους. Διαπίστωσε, περαιτέρω, ότι δεν προβλέπεται κατ' εκτίμηση προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση προκαταβολής για την παροχή τουριστικών υπηρεσιών από πρακτορείο ταξιδίων. Το ίδιο δικαστήριο έκρινε επίσης ότι η διόρθωση των φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις και δεν μπορεί να καθίσταται ο κανόνας.
- 18 Το Υπουργείο άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω δικαστικής απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία), υποστηρίζοντας ότι, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που μνημονεύονται στον νόμο περί ΦΠΑ, όλες οι προκαταβολές υπόκεινται στον φόρο από τη στιγμή της εισπραχθείσας τους. Δέχεται ότι το πραγματικό κόστος με το οποίο έχει επιβαρυνθεί ο υποκείμενος στον φόρο μέχρι τη στιγμή της προκαταβολής μπορεί να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους. Ωστόσο, η αδυναμία προσδιορισμού του πραγματικού περιθωρίου κέρδους κατά τον χρόνο πληρωμής της προκαταβολής για τουριστική υπηρεσία παρεχόμενη από πρακτορείο ταξιδίων δεν είναι δυνατόν, κατά το Υπουργείο, να έχει ως συνέπεια ο ΦΠΑ να καθίσταται απαιτητός το πρώτον κατά τον χρόνο κατά τον οποίο μπορεί να γίνει οριστικός προσδιορισμός αυτού του περιθωρίου κέρδους.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο ειδικός κανόνας περί καθορισμού της βάσης επιβολής του φόρου για υπηρεσίες παρεχόμενες από πρακτορεία ταξιδίων, ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 308 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ασκεί επιρροή στο ζήτημα του χρονικού σημείου κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ επί των υπηρεσιών αυτών. Δεδομένου ότι το πραγματικό κόστος με το οποίο επιβαρύνονται τα πρακτορεία ταξιδίων γίνεται γνωστό μόνο μετά την παροχή της τουριστικής υπηρεσίας προς τον πελάτη, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι το άρθρο 65 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να εφαρμοστεί στις περιπτώσεις που εμπίπτουν στο άρθρο 308 της ίδιας οδηγίας. Το εν λόγω δικαστήριο δέχεται, ωστόσο, ότι κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από την οδηγία περί ΦΠΑ και ότι αυτή η ερμηνεία μπορεί να συναχθεί μόνον από το γενικό πλαίσιο της οδηγίας.
- 20 Περαιτέρω, στο μέτρο που, σύμφωνα με το άρθρο 65 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο φόρος αυτός καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπραχθείσας της προκαταβολής από το πρακτορείο ταξιδίων, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο ΦΠΑ πρέπει να υπολογίζεται επί του εισπραχθέντος ποσού ή αν, αντιθέτως, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η κατ' άρθρο 308 της οδηγίας περί ΦΠΑ ειδική μέθοδος καθορισμού της βάσης του φόρου. Επισημαίνει, επ' αυτού, ότι η φορολόγηση του συνόλου της προκαταβολής θα μπορούσε μιν να έχει ως αποτέλεσμα την υπερβολική επιβάρυνση, έστω και προσωρινή, του πρακτορείου ταξιδίων, πλην όμως το να επιτρέπεται στο πρακτορείο ταξιδίων, προκειμένου να καθορίσει τη βάση του φόρου για τη συγκεκριμένη υπηρεσία κατά τον χρόνο πληρωμής προκαταβολής από τον πελάτη, να λαμβάνει υπόψη την τιμή υπηρεσιών που δεν έχουν ακόμη πληρωθεί θα αντέβαινε προς το ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων.
- 21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι, για τις προκαταβολές που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο κατά την παροχή τουριστικών υπηρεσιών, για τις οποίες ισχύει το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων κατά τα άρθρα 306-310 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το οριζόμενο στο άρθρο 65 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] χρονικό σημείο;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 65 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι, για τους σκοπούς της φορολόγησεως, η προκαταβολή που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο κατά την παροχή τουριστικών υπηρεσιών, για τις οποίες ισχύει το ειδικό

καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων κατά τα άρθρα 306-310 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], μειώνεται κατά το πραγματικό κόστος που ορίζει το άρθρο 308 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], το οποίο επιβαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο έως την είσπραξη της προκαταβολής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 22 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 65 και 306 έως 310 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, όταν πρακτορείο ταξιδίων το οποίο υπόκειται στο ειδικό καθεστώς των άρθρων 306 έως 310 εισπράττει προκαταβολή για τουριστικές υπηρεσίες που πρόκειται να παράσχει σε ταξιδιώτη, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 65, κατά τον χρόνο είσπραξης της προκαταβολής.
- 23 Η Skarpa υποστηρίζει ότι, προκειμένου να προσδιορίσει τη σωστή βάση επιβολής του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 308 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το πρακτορείο ταξιδίων οφείλει να υπολογίσει το πραγματικό περιθώριο κέρδους, κάτι που ωστόσο δεν είναι εφικτό αν δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος με το οποίο θα χρειαστεί να επιβαρυνθεί στη συνέχεια για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο. Συνεπώς, ο φόρος γίνεται απαιτητός μόνον όταν είναι πλέον γνωστό το σύνολο του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων και έχει οριστικοποιηθεί το περιθώριο κέρδους. Ως εκ τούτου, κατά τη Skarpa, το άρθρο 65 της οδηγίας αυτής δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε μια τέτοια περίπτωση.
- 24 Επισημαίνεται ότι το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων, το οποίο θεσπίζεται στα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας περί ΦΠΑ, περιλαμβάνει κανόνες που αφορούν ειδικά τη δραστηριότητα των εν λόγω πρακτορείων, οι οποίοι εισάγουν παρέκκλιση από το κοινό σύστημα ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψη 16).
- 25 Κατά το άρθρο 306 της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν το εν λόγω καθεστώς για τις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων, στο μέτρο που αυτά δεν ενεργούν ως μεσάζοντες, αλλά 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.
- 26 Για τις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων που πραγματοποιούνται σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 306, ο νομοθέτης της Ένωσης, στα άρθρα 307 έως 310 της οδηγίας περί ΦΠΑ, θέσπισε ειδικές διατάξεις σχετικά με τον τόπο φορολόγησης, τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου και την έκπτωση του φόρου.
- 27 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το ειδικό αυτό καθεστώς, ως εξαίρεση από το κοινό σύστημα της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του (πρβλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, κύριος σκοπός των κανόνων του ειδικού αυτού καθεστώτος είναι η αποφυγή των δυσχερειών που συνεπάγεται για τους επιχειρηματίες η εφαρμογή των γενικών αρχών της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με τις πράξεις που περιλαμβάνουν παροχή υπηρεσιών που αγοράζονται από τρίτους, στο μέτρο που η εφαρμογή των γενικών κανόνων όσον αφορά τον τόπο φορολόγησης, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του φόρου επί των εισροών, λόγω της πολλαπλότητας και των τόπων της παροχής των υπηρεσιών, θα προσέκρουε σε πρακτικές δυσχέρειες

για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες θα μπορούσαν να εμποδίσουν την άσκηση της δραστηριότητάς τους (πρβλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 29 Επομένως, το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων δεν αποτελεί φορολογικό καθεστώς με ανεξάρτητο και εξαντλητικό χαρακτήρα, αλλά θεσπίζει απλώς διατάξεις που παρεκκλίνουν από ορισμένους κανόνες του γενικού συστήματος ΦΠΑ, με αποτέλεσμα οι υπόλοιποι κανόνες αυτού του γενικού συστήματος να εφαρμόζονται στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 30 Συνεπώς, στις πράξεις που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων μπορούν να εφαρμοστούν όλες οι διατάξεις του γενικού συστήματος ΦΠΑ, εκτός από τις διατάξεις που διέπουν τον τόπο φορολόγησης, τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου και την έκπτωση του φόρου.
- 31 Κατά συνέπεια, οι κανόνες που διέπουν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίοι περιλαμβάνονται ιδίως στα άρθρα 63 και 65 της οδηγίας περί ΦΠΑ, εξακολουθούν να εφαρμόζονται για τις πράξεις που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων.
- 32 Κατά το άρθρο 63 της οδηγίας αυτής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- 33 Ωστόσο, το άρθρο 65 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι, σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού. Το άρθρο αυτό αποτελεί παρέκκλιση από τον κανόνα που θέτει το άρθρο 63 και, ως εκ τούτου, πρέπει να ερμηνεύεται στενά (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 34 Συνεπώς, προκειμένου ο φόρος να καταστεί απαιτητός σε μια τέτοια περίπτωση, πρέπει όλα τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού αιτίας, δηλαδή της μελλοντικής παροχής, να είναι ήδη γνωστά και άρα πρέπει, ειδικότερα, κατά τον χρόνο πληρωμής της προκαταβολής να έχουν καθορισθεί με ακρίβεια οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 35 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι κατά τον χρόνο εισπραξης προκαταβολής από πρακτορείο ταξιδίων, όπως η Skarpa, η προκαταβολή αυτή μπορεί να συνδεθεί με υπηρεσία της οποίας η παροχή πραγματοποιείται από το εν λόγω πρακτορείο, όπως, παραδείγματος χάριν, με ταξίδι που πραγματοποιείται σε συγκεκριμένο χρόνο και συγκεκριμένη χώρα. Εξ αυτού συνάγεται, με την επιφύλαξη σχετικής επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, ότι η προκαταβολή αυτή αφορά υπηρεσία που έχει καθορισθεί με ακρίβεια, με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπραξης της προκαταβολής βάσει του άρθρου 65 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 65 και 306 έως 310 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, όταν πρακτορείο ταξιδίων το οποίο υπόκειται στο ειδικό καθεστώς των άρθρων 306 έως 310 εισπράττει προκαταβολή για τουριστικές υπηρεσίες που θα παράσχει στον ταξιδιώτη, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 65, κατά την εισπραξη της προκαταβολής, υπό την προϋπόθεση ότι κατά τον χρόνο αυτό οι τουριστικές υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν έχουν καθορισθεί με ακρίβεια.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 37 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να φορολογείται η προκαταβολή την οποία εισπράττει πρακτορείο ταξιδίων.

- 38 Κατά το άρθρο 308 της οδηγίας περί ΦΠΑ, για την ενιαία παροχή υπηρεσιών που παρέχεται από το πρακτορείο ταξιδιών ως βάση επιβολής του φόρου θεωρείται 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 αυτό για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκειμένους στον φόρο, στο μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.
- 39 Όπως υπενθυμίστηκε στις σκέψεις 26 και 28 της παρούσας απόφασης, ο κανόνας αυτός ορίζει ποια είναι η βάση επιβολής του ΦΠΑ όταν τα πρακτορεία ταξιδιών αποκτούν αγαθά ή υπηρεσίες από άλλους υποκειμένους στον φόρο και αποτελεί μία από τις ειδικές ρυθμίσεις που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης προκειμένου να λάβει υπόψη τις ιδιαιτερότητες της δραστηριότητας των πρακτορείων ταξιδιών και να τα απαλλάξει από πρακτικές δυσκολίες που θα μπορούσαν να δυσχεράνουν την άσκηση της δραστηριότητάς τους.
- 40 Συνεπώς, η ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί έχει ως συνέπεια να καθίσταται στην πράξη αδύνατος ο ακριβής υπολογισμός της βάσης επιβολής που ορίζεται με τρόπο συγκεκριμένο στο άρθρο 308, το οποίο απαιτεί να μπορεί το πρακτορείο ταξιδιών να αφαιρεί από τη συνολική τιμή που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη, χωρίς ΦΠΑ, το σύνολο του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο αυτό για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκειμένους στον φόρο, στον βαθμό που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.
- 41 Εάν όμως –σε περίπτωση που η προκαταβολή του πελάτη αντιστοιχεί στη συνολική τιμή ή σε σημαντικό τμήμα της συνολικής τιμής της τουριστικής υπηρεσίας και που, κατά τον χρόνο είσπραξης της προκαταβολής αυτής, το πρακτορείο δεν έχει ακόμη επιβαρυνθεί με πραγματικό κόστος ή το κόστος με το οποίο έχει επιβαρυνθεί αποτελεί μικρό μόνο τμήμα του συνολικού κόστους που αντιστοιχεί στην τουριστική υπηρεσία– ληφθεί υπόψη αποκλειστικά και μόνον το πραγματικό κόστος με το οποίο έχει επιβαρυνθεί το πρακτορείο κατά τον χρόνο της πληρωμής της προκαταβολής, τότε ενδέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, να μην μπορέσει το πρακτορείο να αφαιρέσει το σύνολο ή τμήμα του κόστους αυτού από τη συνολική τιμή, χωρίς ΦΠΑ, της εν λόγω υπηρεσίας και ενδέχεται, ως εκ τούτου, να αλλοιωθεί ο τρόπος υπολογισμού της βάσης επιβολής τον οποίο θεσπίζει το άρθρο 308 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 42 Περαιτέρω, τη στιγμή που καταβάλλεται από ταξιδιώτη η σχετική προκαταβολή ενδέχεται το πρακτορείο ταξιδιών να μην είναι σε θέση να προσδιορίσει το πραγματικό κόστος της συγκεκριμένης τουριστικής υπηρεσίας προς τον ταξιδιώτη.
- 43 Κατά συνέπεια, σε καταστάσεις όπως οι περιγραφόμενες στις δύο προηγούμενες σκέψεις, ο προσδιορισμός του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου μπορεί να γίνει βάσει εκτίμησης του συνολικού πραγματικού κόστους με το οποίο θα χρειαστεί εν τέλει να επιβαρυνθεί το πρακτορείο ταξιδιών. Στο πλαίσιο μιας τέτοιας εκτίμησης, το πρακτορείο πρέπει να λάβει υπόψη το κόστος με το οποίο έχει ενδεχομένως ήδη επιβαρυνθεί κατά τον χρόνο είσπραξης της προκαταβολής.
- 44 Αφαιρώντας από τη συνολική τιμή του ταξιδιού το συνολικό εκτιμώμενο πραγματικό κόστος, το πρακτορείο ταξιδιών υπολογίζει το προβλεπόμενο περιθώριο κέρδους. Η βάση επιβολής του ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί κατά την είσπραξη της προκαταβολής προκύπτει πολλαπλασιάζοντας το ποσό της προκαταβολής με το ποσοστό στο οποίο αντιστοιχεί, σε σχέση με τη συνολική τιμή του ταξιδιού, το κατά τα ανωτέρω περιθώριο κέρδους.
- 45 Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 51 των προτάσεών του, είναι εύλογο να αναμένεται από ένα μέσο επιμελές πρακτορείο ταξιδιών να προετοιμάζει μια αρκετά αναλυτική εκτίμηση του συνολικού ατομικού κόστους ενός ταξιδιού, προκειμένου να καθορίσει τη συνολική τιμή του ταξιδιού αυτού.

- 46 Το προβλεπόμενο κόστος που εκτιμάται κατ' αυτόν τον τρόπο πρέπει να συνδέεται με συγκεκριμένη τουριστική υπηρεσία για την οποία εισέπραξε το πρακτορείο ταξιδιών την προκαταβολή, δεδομένου ότι το περιθώριο κέρδους και η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να καθορίζονται σε σχέση με κάθε ενιαία παροχή υπηρεσιών που γίνεται από το πρακτορείο, δηλαδή κατά τρόπο εξατομικευμένο και όχι συνολικό, βάσει των ομάδων υπηρεσιών ή ενός συνόλου υπηρεσιών που προσφέρονται εντός συγκεκριμένης περιόδου (πρβλ. απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-380/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:76, σκέψεις 89, 91 και 92).
- 47 Η λύση αυτή δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι, όταν γίνει γνωστό στο πρακτορείο ταξιδιών το οριστικό, πραγματικό και εξατομικευμένο κόστος του συγκεκριμένου ταξιδιού, το κόστος αυτό θα πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 308 της οδηγίας περί ΦΠΑ, με την τροποποίηση, εφόσον χρειάζεται, των δηλώσεων ΦΠΑ που είχαν υποβληθεί κατά την εισπραξη της προκαταβολής.
- 48 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 308 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών και, ως εκ τούτου, η βάση επιβολής του ΦΠΑ σχηματίζεται από τη διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη χωρίς ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους εισροών με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκειμένους στον φόρο, στο μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές. Όταν το ύψος της προκαταβολής αντιστοιχεί στη συνολική τιμή ή σε σημαντικό τμήμα της συνολικής τιμής της τουριστικής υπηρεσίας και το πρακτορείο δεν έχει ακόμη επιβαρυνθεί με πραγματικό κόστος ή το κόστος με το οποίο έχει επιβαρυνθεί αποτελεί μικρό μόνον τμήμα του συνολικού κόστους που αντιστοιχεί στην υπηρεσία αυτή, καθώς επίσης και όταν κατά τον χρόνο της προκαταβολής δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί το πραγματικό ατομικό κόστος του ταξιδιού με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο, τότε το περιθώριο κέρδους μπορεί να προσδιοριστεί βάσει εκτίμησης του συνολικού πραγματικού κόστους με το οποίο θα επιβαρυνθεί εν τέλει το πρακτορείο. Σε μια τέτοια εκτίμηση το πρακτορείο πρέπει να λάβει υπόψη το κόστος με το οποίο έχει ενδεχομένως ήδη επιβαρυνθεί κατά τον χρόνο εισπραξης της προκαταβολής. Για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους αφαιρείται από τη συνολική τιμή του ταξιδιού το εκτιμώμενο συνολικό πραγματικό κόστος, η δε βάση επιβολής του ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί κατά την εισπραξη της προκαταβολής προκύπτει πολλαπλασιάζοντας το ποσό της προκαταβολής με το ποσοστό στο οποίο αντιστοιχεί, σε σχέση με τη συνολική τιμή του ταξιδιού, το κατά τα ανωτέρω περιθώριο κέρδους.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 65 και 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, έχουν την έννοια ότι, όταν πρακτορείο ταξιδιών το οποίο υπόκειται στο ειδικό καθεστώς των άρθρων 306 έως 310 εισπράττει προκαταβολή για τουριστικές υπηρεσίες που θα παράσχει στον ταξιδιώτη, ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 65, κατά την εισπραξη της προκαταβολής, υπό την προϋπόθεση ότι κατά τον χρόνο αυτό οι τουριστικές υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν έχουν καθοριστεί με ακρίβεια.

- 2) Το άρθρο 308 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45, έχει την έννοια ότι το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων και, ως εκ τούτου, η βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σχηματίζεται από τη διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη χωρίς ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους εισροών με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκειμένους στον φόρο, στο μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές. Όταν το ύψος της προκαταβολής αντιστοιχεί στη συνολική τιμή ή σε σημαντικό τμήμα της συνολικής τιμής της τουριστικής υπηρεσίας και το πρακτορείο δεν έχει ακόμη επιβαρυνθεί με πραγματικό κόστος ή το κόστος με το οποίο έχει επιβαρυνθεί αποτελεί μικρό μόνον τμήμα του συνολικού κόστους που αντιστοιχεί στην υπηρεσία αυτή, καθώς επίσης και όταν κατά τον χρόνο της προκαταβολής δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί το πραγματικό ατομικό κόστος του ταξιδιού με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο, τότε το περιθώριο κέρδους μπορεί να προσδιοριστεί βάσει εκτίμησης του συνολικού πραγματικού κόστους με το οποίο θα επιβαρυνθεί εν τέλει το πρακτορείο. Σε μια τέτοια εκτίμηση το πρακτορείο πρέπει να λάβει υπόψη το κόστος με το οποίο έχει ενδεχομένως ήδη επιβαρυνθεί κατά τον χρόνο είσπραξης της προκαταβολής. Για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους αφαιρείται από τη συνολική τιμή του ταξιδιού το εκτιμώμενο συνολικό πραγματικό κόστος, η δε βάση επιβολής του ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί κατά την είσπραξη της προκαταβολής προκύπτει πολλαπλασιάζοντας το ποσό της προκαταβολής με το ποσοστό στο οποίο αντιστοιχεί, σε σχέση με τη συνολική τιμή του ταξιδιού, το κατά τα ανωτέρω περιθώριο κέρδους.

(υπογραφές)