



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 29ης Ιουνίου 2023\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Ειδική ρύθμιση για τα πρακτορεία ταξιδίων – Πεδίο εφαρμογής – Φορέας συγκεντρωτικής διαχείρισης ξενοδοχειακών υπηρεσιών που αγοράζει τέτοιες υπηρεσίες για δικό του λογαριασμό και τις μεταπωλεί σε άλλους επαγγελματίες χωρίς πρόσθετες υπηρεσίες»

Στην υπόθεση C-108/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 26ης Αυγούστου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Φεβρουαρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

**Direktor Krajowej Informacji Skarbowej**

κατά

**C. sp. z o.o.**, υπό εκκαθάριση,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Safjan, πρόεδρο τμήματος, N. Jääskinen και M. Gavalec (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους O. Serdula, M. Smolek και J. Vlácil,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Ł. Habiak και από την J. Jokubauskaitė,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 306 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Διευθυντή της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικών Πληροφοριών, Πολωνία) (στο εξής: φορολογική αρχή) και της C. sp. z o.o., εταιρίας υπό εκκαθάριση, σχετικά με την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), το οποίο ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδιών, στην περίπτωση μεταπώλησης, από τη C., ιδίω ονόματι, υπηρεσιών παροχής καταλύματος σε άλλους υποκειμένους στον φόρο χωρίς παροχή πρόσθετων υπηρεσιών.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Ο τίτλος XII της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος αφορά τα «Ειδικά καθεστώτα», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 3, με τίτλο «Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών», στο οποίο περιλαμβάνεται το άρθρο 306, που ορίζει 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 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).

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

- 4 Το άρθρο 307 της οδηγίας προβλέπει 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.»

5 Το άρθρο 308 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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.»

6 Το άρθρο 309 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της [Ευρωπαϊκής] 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.»

7 Το άρθρο 310 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«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.»

### ***Το πολωνικό δίκαιο***

8 Το άρθρο 119 του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. αριθ. 54, θέση 535, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«1. Βάση επιβολής του φόρου για την παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών είναι το ποσό του περιθωρίου κέρδους μειωμένο κατά τον οφειλόμενο φόρο, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 5.

2. Ως “περιθώριο” κέρδους κατά την έννοια της παραγράφου 1 νοείται η διαφορά μεταξύ του ποσού που πρέπει να καταβάλει ο λήπτης των υπηρεσιών και της τιμής αγοράς, από τον υποκείμενο στον φόρο, αγαθών και υπηρεσιών από άλλους υποκείμενους στον φόρο, προς άμεσο όφελος του ταξιδιώτη· ως “υπηρεσίες προς άμεσο όφελος του ταξιδιώτη” νοούνται οι υπηρεσίες που αποτελούν στοιχείο της παροχής, δηλαδή η μεταφορά, η παροχή καταλύματος, τα γεύματα, η ασφάλιση.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται ανεξάρτητα από τον λήπτη των ταξιδιωτικών υπηρεσιών, όταν ο υποκείμενος στον φόρο:

1) (καταργήθηκε)

2) ενεργεί έναντι του λήπτη των υπηρεσιών ιδίω ονόματι και για δικό του λογαριασμό·

3) αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες από άλλους υποκειμένους στον φόρο προς άμεσο όφελος του ταξιδιώτη·

4) (καταργήθηκε)

[...]».

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 9 Η C., εταιρία πολωνικού δικαίου υποκείμενη στον ΦΠΑ, ασκεί οικονομική δραστηριότητα ως «φορέας συγκεντρωτικής διαχείρισης ξενοδοχειακών υπηρεσιών». Στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, παρέχει στους πελάτες της, ήτοι σε οντότητες που ασκούν εμπορική δραστηριότητα, τη δυνατότητα να πραγματοποιούν κρατήσεις για διαμονή σε ξενοδοχεία και άλλα καταλύματα με παρόμοια λειτουργία τα οποία βρίσκονται στην Πολωνία και στην αλλοδαπή.
- 10 Δεδομένου ότι η C. δεν διαθέτει δικά της καταλύματα, αγοράζει ιδίω ονόματι και για δικό της λογαριασμό υπηρεσίες παροχής καταλύματος από άλλους υποκειμένους στον ΦΠΑ, τις οποίες μεταπωλεί στη συνέχεια στους πελάτες της.
- 11 Ανάλογα με τις ανάγκες και τις προσδοκίες των πελατών της, η εταιρία τους παρέχει επίσης συμβουλές για την επιλογή του καταλύματος και βοήθεια για τη διοργάνωση του ταξιδιού. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η C. παρέχει συνήθως μόνον υπηρεσίες παροχής καταλύματος. Η τιμή στην οποία η C. μεταπωλεί την υπηρεσία παροχής καταλύματος περιλαμβάνει το κόστος αγοράς της υπηρεσίας και το περιθώριο κέρδους της υπό τη μορφή τιμής για την κράτηση, η οποία προορίζεται για την κάλυψη των εξόδων συναλλαγής.
- 12 Με ερμηνευτική απόφαση που εκδόθηκε στις 27 Απριλίου 2017, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, αντιθέτως προς όσα υποστήριζε η C., η μεταπώληση υπηρεσιών παροχής καταλύματος από τη C. δεν εμπίπτει στην έννοια της «ταξιδιωτικής υπηρεσίας», η οποία διαλαμβάνεται, κατ' ουσίαν, στο άρθρο 119 του νόμου περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι, για να θεωρηθεί μια υπηρεσία ως ταξιδιωτική, πρέπει, ως σύνθετη υπηρεσία που περιλαμβάνει ένα σύνολο εξωτερικών και εσωτερικών υπηρεσιών, να αποτελείται από περισσότερες από μία παροχές. Ωστόσο, οι υπηρεσίες που παρέχει η C., οι οποίες καλύπτουν μόνον το κατάλυμα, δεν μπορούν να συνιστούν ταξιδιωτική υπηρεσία, διότι δεν πρόκειται για τέτοια σύνθετη υπηρεσία.
- 13 Η C. προσέβαλε την ερμηνευτική απόφαση ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας του Wrocław, Πολωνία), το οποίο, με απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, έκρινε την προσφυγή βάσιμη και αποφάνθηκε ότι οι υπηρεσίες που παρείχε η C. έπρεπε να φορολογηθούν ως «ταξιδιωτικές υπηρεσίες», σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 119 του νόμου περί ΦΠΑ. Το ως άνω δικαστήριο στήριξε τη συλλογιστική του στη γραμματική και συστηματική ερμηνεία της τελευταίας αυτής διάταξης, καθώς και στο γεγονός ότι η εν λόγω διάταξη μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 306 της οδηγίας ΦΠΑ, οπότε πρέπει να εφαρμοστεί η σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 14 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου. Η φορολογική αρχή προσάπτει στο πρωτοβάθμιο δικαστήριο ότι παρέβη το

άρθρο 119, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, καθόσον έκρινε ότι η οικεία υπηρεσία δεν χρειαζόταν να πληροί την προϋπόθεση της συνθετότητας για να χαρακτηριστεί ως «ταξιδιωτική υπηρεσία». Κατά τη φορολογική αρχή, η παροχή καταλύματος αφ' εαυτής δεν συνιστά ταξιδιωτική υπηρεσία και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων, το οποίο προβλέπει την επιβολή ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους.

- 15 Επιληφθέν της αιτήσεως αναιρέσεως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, προκειμένου να κριθεί αν η επίμαχη στην κύρια δίκη υπηρεσία εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 119 του νόμου περί ΦΠΑ, πρέπει να εξεταστεί, μεταξύ άλλων, το άρθρο 306 της οδηγίας ΦΠΑ. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επικαλείται τη νομολογία του Δικαστηρίου από την οποία προκύπτει κατ' ουσίαν ότι το ειδικό καθεστώς που θεσπίζουν τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται επίσης στις υπηρεσίες παροχής καταλύματος που πωλούνται χωρίς πρόσθετες υπηρεσίες. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι τέτοιες υπηρεσίες μπορούν να εμπίπτουν στο ειδικό αυτό καθεστώς, μολονότι δεν είναι σύνθετες.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η ερμηνεία αυτή είναι συμβατή με την αρχή της ουδετερότητας που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, αν η μεταπώληση υπηρεσιών παροχής καταλύματος χωρίς πρόσθετες υπηρεσίες φορολογούνταν σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες, αντιθέτως προς τη μεταπώληση τέτοιων υπηρεσιών συνοδευόμενων από πρόσθετες παροχές, τότε θα παραβιαζόταν η αρχή της ουδετερότητας.
- 17 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ερμηνεία της συγκεκριμένης διάταξης της οδηγίας ΦΠΑ από το Δικαστήριο καθιστά δυνατή την άρση των αμφιβολιών που υφίστανται στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 306 της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος, ως φορέας συγκεντρωτικής διαχείρισης ξενοδοχειακών υπηρεσιών, αγοράζει και μεταπωλεί υπηρεσίες παροχής καταλύματος σε άλλα πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα, όταν οι πράξεις αυτές δεν συνοδεύονται από την παροχή καμίας άλλης πρόσθετης υπηρεσίας;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 19 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 306 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η παροχή από υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην αγορά υπηρεσιών καταλύματος από άλλους υποκείμενους στον φόρο και στη μεταπώλησή τους σε άλλους επιχειρηματίες εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων, μολονότι οι υπηρεσίες αυτές δεν συνοδεύονται από πρόσθετες υπηρεσίες.
- 20 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων, το οποίο θεσπίζεται στα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνει κανόνες που αφορούν ειδικά τη δραστηριότητα των εν λόγω πρακτορείων, οι οποίοι εισάγουν παρέκκλιση από το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το ειδικό αυτό καθεστώς, ως εξαίρεση από το κοινό σύστημα της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να

εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, σκέψεις 24 και 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21. Επομένως, κύριος σκοπός των κανόνων που διέπουν το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων είναι η αποφυγή των δυσχερειών που συνεπάγεται για τους επιχειρηματίες η εφαρμογή των γενικών αρχών της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με τις πράξεις που περιλαμβάνουν παροχή υπηρεσιών που αγοράζονται από τρίτους. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή των γενικών κανόνων, όσον αφορά τον τόπο φορολόγησης, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του φόρου επί των εισροών, θα προσέκρουε, λόγω της πολλαπλότητας και των τόπων της παροχής των υπηρεσιών, σε πρακτικές δυσχέρειες για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες θα μπορούσαν να εμποδίσουν την άσκηση της δραστηριότητάς τους (αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, σκέψη 14, και της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψη 19).
22. Ειδικότερα, κατά το άρθρο 306 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν το εν λόγω καθεστώς για τις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων, εφόσον τα πρακτορεία ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκειμένους στον φόρο.
23. Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η C., ως φορέας συγκεντρώσεως ξενοδοχειακών υπηρεσιών, αγοράζει υπηρεσίες καταλύματος ιδίω ονόματι από άλλους υποκειμένους στον φόρο και στη συνέχεια τις μεταπωλεί στους πελάτες της, οι οποίοι είναι οντότητες που ασκούν εμπορική δραστηριότητα. Επομένως, εταιρία όπως η C. πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 306 της οδηγίας ΦΠΑ και συνεπώς μπορεί, κατ' αρχήν, να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολόγησης που προβλέπει το άρθρο αυτό.
24. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, η C. πραγματοποιεί πανομοιότυπες ή τουλάχιστον παρόμοιες πράξεις με εκείνες ενός πρακτορείου ταξιδίων ή ενός οργανωτή περιηγήσεων. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, αναλόγως των αναγκών και των προσδοκιών των πελατών της, η εταιρία αυτή παρέχει επίσης περιστασιακά συμβουλές σχετικά με την επιλογή της παροχής καταλύματος και την παροχή βοήθειας για την οργάνωση των ταξιδίων.
25. Ωστόσο, πρέπει να εκτιμηθεί αν η παροχή υπηρεσιών καταλύματος εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων όταν δεν συνοδεύεται από πρόσθετες υπηρεσίες.
26. Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 306 της οδηγίας ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από τα πρακτορεία ταξιδίων για τον αποκλειστικό λόγο ότι περιλαμβάνουν μόνο την παροχή καταλύματος συνεπάγεται ένα πολύπλοκο φορολογικό σύστημα, στο οποίο οι κανόνες που εφαρμόζονται στον τομέα του ΦΠΑ εξαρτώνται από τα στοιχεία που συνιστούν τις υπηρεσίες που παρέχονται σε κάθε ταξιδιώτη. Ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα δεν θα λάμβανε υπόψη τους σκοπούς της οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, σκέψεις 25 έως 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
27. Επομένως, η παροχή από πρακτορείο ταξιδίων καταλύματος διακοπών εμπίπτει στο ειδικό αυτό καθεστώς φορολόγησης, έστω και αν η παροχή περιλαμβάνει μόνον το κατάλυμα. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, εφόσον απλώς και μόνον η παροχή καταλυμάτων διακοπών από το

πρακτορείο ταξιδιών αρκεί για να εφαρμοστεί το ειδικό καθεστώς που προβλέπεται στα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας ΦΠΑ, η σημασία άλλων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, από τις οποίες ενδεχομένως συνοδεύεται η εν λόγω παροχή καταλυμάτων, δεν μπορεί να έχει επίπτωση επί του νομικού χαρακτηρισμού της επίμαχης κατάστασης, δηλαδή επί του ότι η εν λόγω παροχή καταλυμάτων εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδιών (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:1032, σκέψεις 29 και 33).

- 28 Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι απλώς και μόνον η διάθεση από πρακτορείο ταξιδιών μιας κατοικίας διακοπών που εκμισθώνεται από άλλους υποκειμένους στον φόρο ή μια τέτοια διάθεση κατοικίας διακοπών συνοδευόμενη από πρόσθετες παροχές, ανεξαρτήτως της σημασίας των εν λόγω πρόσθετων παροχών, αποτελεί εκάστη μια ενιαία υπηρεσία που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδιών (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, *Alpenchalets Resort*, C-552/17, EU:C:2018:1032, σκέψη 35).
- 29 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η C. πωλεί υπηρεσίες καταλύματος σε ξενοδοχεία και σε άλλα καταλύματα με παρόμοια λειτουργία, τόσο στην Πολωνία όσο και στην αλλοδαπή. Η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά την παροχή καταλύματος διακοπών από πρακτορείο ταξιδιών, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 26 έως 28 της παρούσας αποφάσεως, αποσκοπεί επίσης στη ρύθμιση της περίπτωσης πώλησης υπηρεσιών καταλύματος σε ξενοδοχεία και άλλα καταλύματα. Συναφώς, πρέπει, μεταξύ άλλων, να διευκρινιστεί ότι η γεωγραφική ποικιλομορφία των ξενοδοχείων και των καταλυμάτων που αποτελούν το αντικείμενο των υπηρεσιών αυτών θα μπορούσε αφ' εαυτής να προκαλέσει πρακτικές δυσχέρειες, στην αποφυγή των οποίων αποσκοπεί το εν λόγω ειδικό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως.
- 30 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 306 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η παροχή από υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην αγορά υπηρεσιών καταλύματος από άλλους υποκειμένους στον φόρο και στη μεταπώλησή τους σε άλλους επιχειρηματίες εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδιών, μολονότι οι υπηρεσίες αυτές δεν συνοδεύονται από πρόσθετες υπηρεσίες.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 31 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 (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 306 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας,**

**έχει την έννοια ότι:**

**η παροχή από υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην αγορά υπηρεσιών καταλύματος από άλλους υποκειμένους στον φόρο και στη μεταπώλησή τους σε άλλους επιχειρηματίες εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων, μολονότι οι υπηρεσίες αυτές δεν συνοδεύονται από πρόσθετες υπηρεσίες.**

(υπογραφές)