

ΙΣΤ

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)  
της 13ης Οκτωβρίου 2005 \*

Στην υπόθεση C-200/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 18ης Μαρτίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Μαΐου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

**Finanzamt Heidelberg**

κατά

**iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris και Γ. Αρέστη (εισηγητή), δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro  
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Απριλίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, εκπροσωπούμενη από τον H.-J. Philipp και τον R. Binder, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, επικουρούμενους από τον G. Wegscheider, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Tiemann και την C. Schulze-Bahr,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Σ. Σπυρόπουλο και τον Δ. Καλόγηρο καθώς και από τη Μ. Τασσοπούλου,
- η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Ε. Συμεωνίδου,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου και τον K. Gross,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιουνίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 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 L 145, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Heidelberg (στο εξής: Finanzamt) και της iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (στο εξής: iSt), σχετικά με την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), κατόπιν ελέγχου από τις αρμόδιες υπηρεσίες, επί του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε η εταιρία αυτή κατά τα οικονομικά έτη 1995 έως 1997.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 3 Υπό τον τίτλο Χ της έκτης οδηγίας, που αφορά τις «απαλλαγές», το άρθρο της 13, με τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», έχει ως εξής:

*«Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος*

1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

θ) την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς.

[...]»

4 Ο τίτλος XIV της έκτης οδηγίας, με την ονομασία «Ειδικά καθεστάτα», περιλαμβάνει το άρθρο 26, το οποίο με τίτλο «Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων», ορίζει, στις παραγράφους του 1 και 3, τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο προστιθεμένης αξίας 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'. Θεωρούνται, επίσης, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως πρακτορεία ταξιδίων οι οργανωτές περιηγήσεων.

[...]

3. Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσομένη σύμφωνα με το άρθρο 15, περίπτωση 14. Αν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται τόσο εντός όσο και εκτός της Κοινότητας, πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενο μόνο το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδίων, το οποίο αφορά τις πραγματοποιηθείσες εκτός της Κοινότητας πράξεις.»

5 Σύμφωνα με το άρθρο 1 της οδηγίας 90/314/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1990, για τα οργανωμένα ταξίδια και τις οργανωμένες διακοπές και περιηγήσεις (ΕΕ L 158, σ. 59), η οδηγία αυτή έχει ως αντικείμενο «την 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».

6 Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας ορίζει ως οργανωμένο ταξίδι «τον προκαθορισμένο συνδυασμό 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) μεταφορά:

β) διαμονή·

γ) άλλες τουριστικές υπηρεσίες, που δεν είναι δευτερεύουσες ως προς τη μεταφορά ή τη διαμονή, οι οποίες αντιπροσωπεύουν σημαντικό τμήμα του οργανωμένου ταξιδιού.»

### *Η εθνική νομοθεσία*

- 7 Οι σχετικές διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας που έχουν εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης είναι το άρθρο 4, παράγραφος 23, και το άρθρο 25 του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz) του 1993 (*BGBI.* 1993 I, σ. 565, στο εξής: UStG του 1993).
- 8 Το άρθρο 4, παράγραφος 23, του νόμου αυτού προβλέπει ότι απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παροχή διαμονής, διατροφής και οι λοιπές συνήθεις υπηρεσίες από φυσικά και νομικά πρόσωπα, όταν υποδέχονται κατά κύριο λόγο νέους με σκοπό την αγωγή, εκπαίδευση ή μετεκπαίδευση ή τη φροντίδα βρεφών, στο μέτρο που οι υπηρεσίες παρέχονται στους νέους ή στα πρόσωπα που δραστηριοποιούνται για την ανατροφή τους, την εκπαίδευση, τη μετεκπαίδευση ή τη φροντίδα τους.
- 9 Το άρθρο 25 του UStG του 1993, σχετικά με τη φορολόγηση των τουριστικών παροχών, ορίζει:

«1. Οι ακόλουθες διατάξεις ισχύουν για την παροχή τουριστικών υπηρεσιών εκ μέρους επιχειρήσεως, οι οποίες δεν προορίζονται για την επιχείρηση του αποδέκτη των υπηρεσιών, στο μέτρο που ο επιχειρηματίας ενεργεί στις περιπτώσεις αυτές έναντι του αποδέκτη των υπηρεσιών ιδίω ονόματι και χρησιμοποιεί ενδιάμεσες

τουριστικές υπηρεσίες. Η παροχή του επιχειρηματία πρέπει να θεωρηθεί ως άλλη υπηρεσία. Εάν ο επιχειρηματίας παρέχει στον αποδέκτη των υπηρεσιών, στο πλαίσιο ενός ταξιδιού, πολλαπλές υπηρεσίες του τύπου αυτού, αυτές θεωρούνται ως άλλη αυτοτελής παροχή. Ο τόπος των άλλων παροχών ορίζεται κατά το άρθρο 3α, παράγραφος 1. Οι τουριστικές υπηρεσίες είναι παραδόσεις αγαθών και άλλες παροχές τρίτων, στο μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις παροχές αυτές.

2. Η άλλη παροχή είναι απαλλαγμένη φόρου, στο μέτρο που οι τουριστικές υπηρεσίες που συνδέονται με αυτήν παρέχονται στο έδαφος τρίτου κράτους. [...]

3. Η άλλη παροχή υπολογίζεται βάσει της διαφοράς μεταξύ του ποσού το οποίο δαπανά ο αποδέκτης των παροχών για να λάβει την παροχή και του ποσού το οποίο δαπανά ο επιχειρηματίας για τις ενδιάμεσες τουριστικές υπηρεσίες. [...]

4. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 15, παράγραφος 1, ο επιχειρηματίας δεν δικαιούται να αφαιρέσει ως φόρο επί των εισροών τα ποσά του φόρου που του καταλογίστηκαν χωριστά για τις ενδιάμεσες τουριστικές υπηρεσίες. Κατά τα λοιπά, το άρθρο 15 εφαρμόζεται απαρεγκλίτως. [...]»

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

- 10 Η iSt είναι γερμανική εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της προτείνει, ιδίως, στους πελάτες της τα αποκαλούμενα προγράμματα «High School» και «College».

- 11 Το πρόγραμμα «High School» απευθύνεται σε μαθητές ηλικίας από 15 έως 18 ετών, οι οποίοι για τρεις, πέντε ή δέκα μήνες επιθυμούν να φοιτήσουν σε «high school» ή σε παρεμφερές σχολείο στην αλλοδαπή, συνήθως σε αγγλόφωνα κράτη. Οι υποψήφιοι για το πρόγραμμα αυτό υποβάλλουν αίτηση στην iSt η οποία αποφασίζει, κατόπιν συνεντεύξεως, για την αποδοχή της αιτήσεως. Η iSt έχει υποχρέωση, έναντι των επιλεγέντων, ανευρέσεως θέσεως στο επιλεγέν «high school».
- 12 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, όταν το πρόγραμμα «High School» πραγματοποιείται στις Ηνωμένες Πολιτείες, ο μαθητής φιλοξενείται κατά τη διάρκεια της διαμονής του σε φιλοξενούσα οικογένεια που επιλέγεται σε συνεργασία με τοπική οργάνωση, με την οποία η iSt συνεργάζεται. Εντεταλμένος υπάλληλος της οργάνωσης αυτής ασκεί καθήκοντα μεσολαβητή στο «high school» και στην κατοικία της φιλοξενούσας οικογένειας. Μέσω της ίδιας συνεργαζόμενης οργάνωσης, ο μαθητής μπορεί, μαζί με άλλους μαθητές που μετέχουν σε προγράμματα ανταλλαγής μαθητών, να λάβει μέρος σε περιήγηση με λεωφορείο ή αεροπλάνο για την επίσκεψη των αξιοθέατων του κράτους όπου φιλοξενείται.
- 13 Το πακέτο που προτείνει η iSt υπό τους ανωτέρω όρους περιλαμβάνει την πτήση με επιστροφή από τη Φρανκφούρτη στις ΗΠΑ, με αρχηγό ταξιδιωτών, τις αεροπορικές ανταποκρίσεις εντός της Γερμανίας, τις ανταποκρίσεις εντός των ΗΠΑ μέχρι τον τόπο προορισμού και επιστροφή, την παρεχόμενη από τη φιλοξενούσα οικογένεια διαμονή και διατροφή, τη διδασκαλία στο επιλεγέν «high school», τη φροντίδα από τη συνεργαζόμενη οργάνωση και τους επιτόπιους συνεργάτες της κατά τη διάρκεια της διαμονής, τις προπαρασκευαστικές συναντήσεις και το υλικό προετοιμασίας καθώς και την ασφάλιση για την περίπτωση ακυρώσεως του ταξιδιού.
- 14 Όσον αφορά το πρόγραμμα «College» που απευθύνεται σε φοιτητές και σε αποφοίτους της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, η συνεργαζόμενη οργάνωση, η οποία καταβάλλει τα έξοδα φοιτήσεως στο επιλεγέν «college» από τα ποσά που λαμβάνει από την iSt για τις υπηρεσίες της, βρίσκει και εξασφαλίζει θέση στο «college» για τους μετέχοντες και μεριμνά ώστε να γίνονται δεκτοί στο κολέγιο για ένα έως τρία τρίμηνα. Οι μετέχοντες, οι οποίοι φροντίζουν οι ίδιοι για την κράτηση θέσεων στο αεροπλάνο, δεν διαμένουν και δεν σιτίζονται σε φιλοξενούσες οικογένειες αλλά στο επιλεγέν «college».



- 15 Το Finanzamt χαρακτήρισε, καταρχάς, τις πράξεις της iSt ως τουριστικές υπηρεσίες που εμπίπτουν στο άρθρο 25 του UStG του 1993, στη συνέχεια όμως έκρινε ότι επρόκειτο, στην πραγματικότητα, για υπηρεσίες εκπαίδευσης ή μετεκπαίδευσης που έπρεπε να απαλλαγούν από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 23, του νόμου αυτού. Επειδή χαρακτήρισε τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ως δραστηριότητες που απαλλάσσονται από τον φόρο, για τις οποίες δεν επιτρέπεται καμία έκπτωση από τον ΦΠΑ επί των εισροών, το Finanzamt μείωσε τα πλεονάσματα φόρου επί των εισροών που δήλωσε η εν λόγω εταιρία για τα έτη 1995 έως 1997.
- 16 Η iSt άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του αρμόδιου Finanzgericht, ζητώντας την αύξηση του ποσού του φόρου επί των εισροών για τα τρία αυτά έτη. Με απόφασή του, το Finanzgericht δέχθηκε την προσφυγή της iSt θεωρώντας ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες αποτελούν ταξιδιωτικές υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 25 του UStG του 1993 και ότι το άρθρο 4, παράγραφος 23, του ίδιου αυτού νόμου δεν έχει εφαρμογή.
- 17 Το Finanzamt άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ισχύει το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων του άρθρου 26 της οδηγίας 77/388 [...] και για τον κύκλο εργασιών ενός διοργανωτή των αποκαλούμένων προγραμμάτων «High School» και «College», με διαμονή τριών έως δέκα μηνών στην αλλοδαπή, τα οποία προσφέρει ο εν λόγω διοργανωτής ιδίω ονόματι στους μετέχοντες και για την εκτέλεση των οποίων χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες άλλων υποκειμένων στον φόρο;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 18 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσία αν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας στην

περίπτωση που επιχειρηματίας, έναντι κατ' αποκοπή τιμής, προτείνει στους πελάτες του τα αποκαλούμενα «High School» και «College» προγράμματα, τα οποία περιλαμβάνουν ιδίως διαμονή για εκμάθηση ξένης γλώσσας στην αλλοδαπή διάρκεια τριών έως δέκα μηνών.

- 19 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα που υποβλήθηκε, πρέπει να εξεταστεί αν μια εταιρία όπως η iSt ενεργεί ιδίως ονόματι και αν έχει την ιδιότητα του επιχειρηματία που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών και χρησιμοποιεί για τις πράξεις του παραδόσεις αγαθών και υπηρεσίες άλλων φορολογούμενων.
- 20 Πρώτον, σύμφωνα με τη νομολογία, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί διαφοράς η οποία αφορά την εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, να εξετάσει, ενόψει όλων των δεδομένων της υποθέσεως, ιδίως δε της φύσεως των συμβατικών υποχρεώσεων του οικείου επιχειρηματία έναντι των πελατών του, αν συντρέχει ή μη η προϋπόθεση αυτή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel, Συλλογή 1992, σ. I-5723, σκέψη 21). Εξάλλου, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, δεν αμφισβητείται ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν ενεργεί ως εντολοδόχος όσον αφορά τις πράξεις που αφορά κυρίως η απόφαση αυτή.
- 21 Δεύτερον, όσον αφορά την ιδιότητα του «επιχειρηματία» υπό την έννοια του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, όπως προκύπτει από τη νομολογία, οι υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών και οι οργανωτές περιηγήσεων χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι συνήθως αποτελούνται από πολλαπλές υπηρεσίες, ιδίως όσον αφορά τη μεταφορά και τη διαμονή, που παρέχονται τόσο εντός όσο και εκτός του εδάφους του κράτους μέλους στο οποίο η επιχείρηση έχει την έδρα της ή σταθερή εγκατάσταση. Η εφαρμογή των γενικών ισχυόντων κανόνων όσον αφορά τον τόπο φορολογήσεως, τη βάση επιβολής του φόρου και την αφαίρεση του φόρου επί των εισροών προσκρούει, λόγω της πολλαπλότητας και του τόπου στον οποίον παρέχονται οι υπηρεσίες, σε πρακτικές δυσχέρειες για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες μπορούν να εμποδίσουν την άσκηση της δραστηριότητάς τους. Ο κοινοτικός νομοθέτης εισήγαγε με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας ένα ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, προκειμένου

ακριβώς να προσαρμόσει τους ισχύοντες κανόνες στον ειδικό χαρακτήρα αυτής της δραστηριότητας (βλ. αποφάσεις, Van Ginkel, προπαρατεθείσα, σκέψεις 13 έως 15 της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 18, και της 19ης Ιουνίου 2003, C-149/01, First Choice Holidays, Συλλογή 2003, σ. I-6289, σκέψεις 23 και 24).

- 22 Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι λόγοι που στηρίζουν το ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδιών και τους οργανωτές περιηγήσεων ισχύουν και στην περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας δεν είναι πρακτορείο ταξιδιών ή οργανωτής περιηγήσεων, υπό την έννοια που έχουν γενικώς οι όροι αυτοί, αλλά διενεργεί πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας, όπως είναι η δραστηριότητα του ξενοδόχου. Συγκεκριμένα, μια ερμηνεία που θα περιόριζε την εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας μόνο στους επιχειρηματίες που είναι πρακτορεία ταξιδιών ή οργανωτές περιηγήσεων, υπό την έννοια που γενικώς έχουν οι όροι αυτοί, θα είχε ως αποτέλεσμα να υπάγονται πανομοιότυπες παροχές υπηρεσιών σε διαφορετικές διατάξεις, ανάλογα με την τυπική ιδιότητα του επιχειρηματία (απόφαση Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα, σκέψεις 20 και 21).
- 23 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι η iSt δεν είναι πρακτορείο ταξιδιών ή οργανωτής περιηγήσεων υπό την έννοια που έχουν γενικώς οι όροι αυτοί. Πρέπει ωστόσο να καθοριστεί αν διενεργεί πράξεις πανομοιότυπες με αυτές που διενεργεί ένα πρακτορείο ή ένας οργανωτής περιηγήσεων.
- 24 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της που αφορούν τα προγράμματα «High School» και «College», η iSt διενεργεί πράξεις πανομοιότυπες ή τουλάχιστον παρεμφερείς με αυτές του πρακτορείου ταξιδιών ή του οργανωτή τουριστικών περιηγήσεων. Συγκεκριμένα, προτείνει παροχές υπηρεσιών που αφορούν την αεροπορική μεταφορά των πελατών της και/ή τη διαμονή τους στη χώρα προορισμού και, για να παράσχει υπηρεσίες που κατά κανόνα συνδέονται με αυτό το είδος δραστηριότητας, προσφεύγει στις υπηρεσίες άλλων φορολογούμενων υπό την έννοια του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, δηλαδή τοπικού συνεργαζόμενου οργανισμού και αεροπορικών εταιριών.

- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται να καθοριστεί αν πρέπει, για τις πράξεις που διενεργεί η iSt και για τις οποίες χρησιμοποιεί παραδόσεις αγαθών και υπηρεσίες άλλων φορολογούμενων, να υπαχθεί στον ΦΠΑ, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 26.
- 26 Συναφώς, είναι σύνηθες το να οδηγούνται οι επιχειρηματίες που παρέχουν υπηρεσίες συνδεδεμένες συνήθως με ταξίδια στο να χρησιμοποιούν υπηρεσίες αγορασθείσες από τρίτους, οι οποίες αντιπροσωπεύουν, συγκριτικά με τις άλλες παροχές των επιχειρηματιών αυτών, λιγότερο σημαντικό τμήμα του ύψους της κατ' αποκοπήν τιμής. Οι εν λόγω αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες δεν συνιστούν συνεπώς αυτές καθαυτές σκοπό για τους πελάτες, αλλά μέσο για να μπορέσουν να απολαύσουν υπό καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία που παρέχει ο επιχειρηματίας αυτός (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα, σκέψη 24).
- 27 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, οι υπηρεσίες που αγοράστηκαν από τρίτον παραμένουν αμιγώς δευτερεύουσες σε σχέση με τις δικές τους υπηρεσίες και ότι δεν πρέπει να φορολογηθεί ο επιχειρηματίας σύμφωνα με το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας (απόφαση Madgett και Baldwin, προπαρατεθείσα, σκέψη 25).
- 28 Πάντως, επιβάλλεται συναφώς η παρατήρηση ότι, εφόσον ένας επιχειρηματίας, όπως η iSt, προτείνει συνήθως στους πελάτες του, πέραν των υπηρεσιών που συνδέονται με την εκπαίδευση και την εκμάθηση ξένων γλωσσών, ταξιδιωτικές υπηρεσίες των οποίων η πραγματοποίηση δεν μπορεί να μην έχει σημαντικό αντίκτυπο στην ισχύουσα κατ' αποκοπήν τιμή, όπως είναι η μεταφορά μέχρι τη χώρα προορισμού και/ή η διαμονή εκεί, η παροχή αυτών των υπηρεσιών δεν μπορεί να εξομοιώνεται με την παροχή αμιγώς δευτερευουσών υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, οι εν λόγω παροχές δεν αντιπροσωπεύουν απλώς ένα δευτερεύον ποσό σε σχέση με το ποσό που αντιστοιχεί στην παροχή που αφορά την εκπαίδευση και την εκμάθηση ξένων γλωσσών την οποία προτείνει η iSt στους πελάτες της.

- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή σε επιχειρηματία, όπως η iSt, ο οποίος προτείνει συνήθως στους πελάτες του, έναντι κατ' αποκοπή τιμής πέραν των υπηρεσιών που συνδέονται με την εκπαίδευσή τους και την εκμάθηση ξένων γλωσσών, υπηρεσίες που αγόρασε από άλλους φορολογούμενους, όπως η μεταφορά προς τη χώρα προορισμού και/ή η διαμονή εκεί.
- 30 Ωστόσο, η εφαρμογή αυτή αμφισβητείται από ορισμένα κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, για τον λόγο ότι οι πράξεις που διενήργησε η iSt ουδόλως υπάγονται στις πράξεις που καλύπτει το άρθρο αυτό.
- 31 Πρώτον, η εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας αμφισβητείται από τη Γερμανική Κυβέρνηση για τον λόγο ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αποτελούν ταξίδια υπό την έννοια της οδηγίας 90/314 τα ταξίδια τα οποία συνίστανται σε ανταλλαγές σπουδαστών διάρκειας ημίσεος ή ενός περίπου έτους, σκοπός των οποίων είναι η παρακολούθηση μαθημάτων σε σχολικό ίδρυμα της χώρας προορισμού και η γνωριμία των ανθρώπων και του πολιτισμού της, και κατά τη διάρκεια των οποίων ο σπουδαστής διαμένει χωρίς αντάλλαγμα σε φιλοξενούσα οικογένεια, ως εάν αποτελούσε μέλος της οικογενείας αυτής (απόφαση της 11ης Φεβρουαρίου 1999, C-237/97, AFS Intercultural Programs Finland, Συλλογή 1999, σ. I-825, σκέψη 34). Επί του σημείου αυτού, η Κυπριακή Κυβέρνηση προσθέτει ότι, λαμβανομένου υπόψη του συνολικού χαρακτήρα της διενεργηθείσας από την iSt πράξεως, η προτεινόμενη κύρια παροχή αποτελείται από τη δυνατότητα εκπαίδευσως σε ξένη γλώσσα και ότι η παροχή αυτή δεν μπορεί να εμπίπτει στις συνήθεις ταξιδιωτικές παροχές υπό την έννοια του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.
- 32 Με τα επιχειρήματά τους, η Γερμανική και η Κυπριακή Κυβέρνηση υποστηρίζουν, κατ' ουσία, ότι η διαμονή για την εκμάθηση ξένης γλώσσας που προτείνει η iSt στο πλαίσιο των προγραμμάτων «High School» και «College» δεν εμπίπτει στην έννοια του ταξιδιού του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.

- 33 Συναφώς, πέραν του ότι η εκτίμηση του Δικαστηρίου στην προαναφερθείσα απόφαση AFS Intercultural Programs Finland δεν αφορούσε θέμα σχετικό με την εφαρμογή της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι διευκρινίσεις που παρατίθενται στην απόφαση εκείνη δεν έχουν καμία επίπτωση στην εφαρμογή του άρθρου 26 της οδηγίας αυτής.
- 34 Αληθεύει, βεβαίως, ότι το εν λόγω άρθρο δεν περιλαμβάνει ορισμό της έννοιας του ταξιδιού. Ωστόσο, για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου αυτού, δεν απαιτείται να διευκρινιστούν εκ των προτέρων τα στοιχεία που συγκροτούν το ταξίδι. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή υπό την προϋπόθεση ότι ο οικείος επιχειρηματίας έχει την ιδιότητα του επιχειρηματία του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών, ότι ενεργεί ιδίω ονόματι και ότι χρησιμοποιεί για τις πράξεις του παραδόσεις αγαθών και υπηρεσίες άλλων φορολογουμένων. Ειδικότερα, για τις πράξεις για τις οποίες πρέπει να επιβληθεί φόρος σε επιχειρηματία δυνάμει του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, το μόνο λυσιτελές κριτήριο που επιτρέπει την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου είναι αυτό που αντλείται από τη φύση, δευτερεύουσα ή μη, της ταξιδιωτικής παροχής.
- 35 Επιπλέον, αν γινόταν δεκτή η άποψη που διατυπώθηκε με τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν συναφώς, ιδίως από τη Γερμανική Κυβέρνηση, το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας θα είχε εφαρμογή ανάλογα με το αντικείμενο του προτεινόμενου ταξιδιού καθώς και με τη διάρκεια της παραμονής στη χώρα προορισμού. Η ερμηνεία αυτή θα είχε ως αποτέλεσμα να προσθέσει μια πρόσθετη προϋπόθεση όσον αφορά την ενδεχόμενη εφαρμογή του εν λόγω άρθρου.
- 36 Πάντως, από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας εξαρτώντας το από δύο στοιχεία, λαμβανόμενα από κοινού ή μεμονωμένα, δηλαδή τον σκοπό του ταξιδιού και τη διάρκεια της διαμονής στη χώρα προορισμού. Κάθε άλλο συμπέρασμα, συναφώς, θα μπορούσε να περιορίσει προδήλως το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου και θα ήταν ασυμβίβαστο με το ειδικό καθεστώς που καθιερώνει.

- 37 Εξάλλου, είναι πρόδηλο ότι η πρόσθετη αυτή προϋπόθεση όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας θα μπορούσε ενδεχομένως να οδηγήσει στη διάκριση μεταξύ των επιχειρηματιών ανάλογα με τον σκοπό της περιηγήσεως που προτείνουν στη χώρα προορισμού και θα κατέληγε αναμφισβήτητα στη δημιουργία στρέβλωσης του ανταγωνισμού μεταξύ των οικείων επιχειρηματιών καθώς και στο να διακυβευθεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας αυτής.
- 38 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης, στον βαθμό που οι πράξεις που διενήργησε η iSt όσον αφορά την εκπαίδευση των πελατών της και την εκμάθηση ξένων γλωσσών εμπίπτουν στις πράξεις που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 23, του UStG του 1993. Η ίδια κυβέρνηση προβάλλει κατ' ουσία ότι, στην περίπτωση που η διενεργηθείσα πράξη ενέπιπτε *ratione materiae* στις περιπτώσεις απαλλαγής της οδηγίας αυτής και ιδίως στο άρθρο της 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', το ειδικό καθεστώς φορολογίας που προβλέπει το εν λόγω άρθρο 26 δεν θα είχε εφαρμογή.
- 39 Συναφώς, τίποτα δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ότι η εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 26 εξαρτάται από την περίπτωση αυτή. Επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι, για τις πράξεις που αφορούν τις παραδόσεις και τις υπηρεσίες τρίτων για τις οποίες πρέπει να φορολογηθεί ο επιχειρηματίας δυνάμει του ίδιου άρθρου, το μόνο λυσιτελές κριτήριο είναι αυτό που βασίζεται στη φύση, δευτερεύουσα ή μη, της ταξιδιωτικής παροχής.
- 40 Εξάλλου, επιβάλλεται η υπενθύμιση ότι το ειδικό καθεστώς που καθιερώνει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, με σκοπό να προσαρμόσει τους εφαρμοστέους κανόνες περί ΦΠΑ για τα πρακτορεία ταξιδίων και τους επιχειρηματίες που παρέχουν υπηρεσίες όμοιες ή ανάλογες με αυτές, είναι ένα ειδικό καθεστώς φορολογήσεως και όχι ειδικό καθεστώς απαλλαγών που εφαρμόζεται σε ορισμένες δραστηριότητες των επιχειρηματιών αυτών.

- 41 Υπό τις συνθήκες αυτές, το επιχείρημα που προέβαλε εν προκειμένω η Γερμανική Κυβέρνηση είναι αλυσιτελές και, συνεπώς, δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη μη εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 42 Η διαπίστωση αυτή δεν συνεπάγεται ωστόσο ότι δεν μπορεί να αντληθεί κανένα επιχείρημα από το καθεστώς απαλλαγών του τίτλου X της έκτης οδηγίας, όταν τίθεται το θέμα της ενδεχόμενης εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 26.
- 43 Συναφώς, επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι η παράγραφος 3 του ίδιου αυτού άρθρου προβλέπει ότι, αν οι πράξεις τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων αναθέτει σε άλλους φορολογούμενους πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15, περίπτωση 14, της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, ο κοινοτικός νομοθέτης δεν απέκλεισε τη δυνατότητα να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του καθεστώτος απαλλαγών του ΦΠΑ που προβλέπεται από την οδηγία αυτή στο πλαίσιο των πράξεων που διενεργούνται βάσει του άρθρου 26 αυτής.
- 44 Ωστόσο, δεν μπορεί να αντληθεί κανένα επιχείρημα από την παράγραφο 3 του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας για να υποστηριχθεί ότι το ειδικό καθεστώς των πρακτορειών ταξιδίων που αυτή προβλέπει δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση για τον λόγο ότι οι πραγματοποιούμενες από την iSt πράξεις, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου τους ή της φύσεώς τους, απαλλάσσονται. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 26, παράγραφος 3, το εφαρμοστέο κριτήριο βάσει του οποίου μια πράξη μπορεί να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής δεν λαμβάνει υπόψη, όπως προβάλλει η Γερμανική Κυβέρνηση, το αντικείμενο ή τη φύση της διενεργηθείσας πράξεως, αλλά τον τόπο εκτελέσεως της παρασχεθείσας υπηρεσίας.



- 45 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν οι διενεργηθείσες από την iSt πράξεις που αφορούν την εκπαίδευση των πελατών της και την εκμάθηση ξένων γλωσσών ενέπιπταν στις απαλλασσόμενες πράξεις του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, το άρθρο αυτό δεν θα μπορούσε να έχει εφαρμογή στον βαθμό που προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι η iSt είναι εμπορική εταιρία και όχι οργανισμός δημοσίου δικαίου ή οργανισμός ανάλογος με αυτούς που αναφέρει το εν λόγω άρθρο. Η εφαρμογή των διατάξεων του ίδιου αυτού άρθρου σε εταιρία όπως η iSt θα συνεπαγόταν ευρεία ερμηνεία του καθεστώτος απαλλαγών που προβλέπει η εν λόγω οδηγία.
- 46 Πάντως, πρέπει να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται προς καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-472/03, Arthur Andersen, Συλλογή 2005, σ. I-1719, σκέψη 24 και τη νομολογία που παρατίθεται εκεί).
- 47 Επομένως, το επιχείρημα που προέβαλε εν προκειμένω η Γερμανική Κυβέρνηση πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να απορριφθεί.
- 48 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στο ερώτημα που υποβλήθηκε πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή σε επιχειρηματία που προτείνει υπηρεσίες όπως τα προγράμματα «High School» και «College», τα οποία συνίστανται στην οργάνωση ταξιδιών για την εκμάθηση γλώσσας στην αλλοδαπή, και ο οποίος, ιδίω ονόματι, παρέχει στους πελάτες του διαμονή στην αλλοδαπή διάρκειας τριών έως δέκα μηνών και προσφεύγει για τον σκοπό αυτό στις υπηρεσίες άλλων φορολογούμενων.

## Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπόμπου που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την υποβολή παρατηρήσεων στο Δικαστήριο, πέραν των εξόδων των εν λόγω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

**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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή σε επιχειρηματία που προτείνει υπηρεσίες όπως τα προγράμματα «High School» και «College», τα οποία συνίστανται στην οργάνωση ταξιδιών για την εκμάθηση γλώσσας στην αλλοδαπή, και ο οποίος, ιδίω ονόματι, παρέχει στους πελάτες του διαμονή στην αλλοδαπή διάρκειας τριών έως δέκα μηνών και προσφεύγει για τον σκοπό αυτό στις υπηρεσίες άλλων φορολογούμενων.**

(υπογραφές)