



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 27ης Φεβρουαρίου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — ΦΠΑ — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 12, παράγραφος 3 — Παράρτημα Η, κατηγορία 5 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2 — Παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 5 — Αρχή της ουδετερότητας — Μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους — Κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους εφαρμόζουσα διαφορετικό συντελεστή ΦΠΑ στη μεταφορά με ταξί, αφενός, και με αγοραία οχήματα με οδηγό, αφετέρου»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-454/12 και C-455/12,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 10ης Ιουλίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Οκτωβρίου 2012, στο πλαίσιο των δικών

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

κατά

Finanzamt Dresden-Süd,

και

Eckard Pongratz, ενεργών ως σύνδικος της πτωχεύσεως της Karin Oertel (C-455/12)

κατά

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Pro Med Logistik GmbH, εκπροσωπούμενη από τον J. Seelinger, Rechtsanwalt,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- ο E. Pongratz, εκπροσωπούμενος από τους T. Küffner και T. Streit, Rechtsanwälte,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την B. Tidore, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls και την C. Soulay,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/4/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001 (ΕΕ L 22, σ. 17, στο εξής: έκτη οδηγία), της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ της Pro Med Logistik GmbH (στο εξής: Pro Med) και του Finanzamt Dresden-Süd (φορολογικής αρχής της νότιας Δρέσδης), αφενός, και του E. Pongratz, ενεργούντος ως συνδίκου της πτωχεύσεως της K. Oertel, και του Finanzamt Würzburg (φορολογικής αρχής του Würzburg), αφετέρου, όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί της μεταφοράς επιβατών με αγοραία οχήματα για τα έτη 2003 έως 2007.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.»

- 4 Το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Ο κανονικός συντελεστής του [ΦΠΑ] ορίζεται από τα κράτη μέλη ως ποσοστό της βάσης επιβολής φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για την παροχή υπηρεσιών. Από την 1η Ιανουαρίου 2001 και μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2005, το ποσοστό αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 15 %.

[...]

Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται ως ποσοστό της φορολογητέας βάσης το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 % και εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που προβλέπονται στο παράρτημα Η.»

- 5 Το παράρτημα Η της εν λόγω οδηγίας, με τον τίτλο «Κατάλογος παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών δυναμένων να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ», ορίζει τα εξής:

«Κατά τη μεταγραφή των κατωτέρω κατηγοριών αγαθών στην εθνική τους νομοθεσία, τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιήσουν τη συνδυασμένη ονοματολογία για να οριοθετήσουν επακριβώς την οικεία κατηγορία.

Κατηγορία	Περιγραφή
[...]	
5	Μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους.
[...]»	

Η οδηγία ΦΠΑ

- 6 Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

- 7 Κατά το άρθρο 97, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«Από την 1η Ιανουαρίου 2006 και έως την 31η Δεκεμβρίου 2010 ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15 %.»

- 8 Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ.»

- 9 Το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνει, στο σημείο του 5, στον κατάλογο των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 98 της οδηγίας αυτής: «[τ]η μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους».

Το γερμανικό δίκαιο

- 10 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz), όπως είχε εφαρμογή στις διαφορές της κύριας δίκης και δημοσιεύθηκε στις 13 Δεκεμβρίου 2006 (BGBl. 2006 I, σ. 2878, στο εξής: UStG), ο φόρος που επιβαλλόταν σε κάθε φορολογητέα πράξη ανερχόταν σε 16 % για τα έτη 2003 έως 2006 και σε 19 % για το έτος 2007.

11 Το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 10, στοιχείο b, του νόμου αυτού όριζε τα εξής:

«Ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται σε 7 % για τις ακόλουθες πράξεις:

b) τις μεταφορές επιβατών με σιδηρόδρομο, εξαιρουμένων των ορεινών σιδηροδρόμων, με ηλεκτροκίνητα λεωφορεία, με μηχανοκίνητα οχήματα σε εγκεκριμένες γραμμές μεταφορών, με ταξί και με πορθμεία

aa) εντός ενός δήμου ή

bb) όταν η διαδρομή δεν υπερβαίνει τα 50 χιλιόμετρα

[...].»

12 Το άρθρο 1 του νόμου περί της μεταφοράς επιβατών (Personenbeförderungsgesetz, στο εξής: PBefG), όπως δημοσιεύθηκε στις 8 Αυγούστου 1990 (BGBl. 1990 I, σ. 1690) και έχει εφαρμογή στις διαφορές της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής:

(1) Εμπίπτει στις διατάξεις του παρόντος νόμου η μεταφορά επιβατών, εξ επαχθούς αιτίας ή με εμπορικό σκοπό, με τραμ, ηλεκτροκίνητα λεωφορεία και αυτοκίνητα. Θεωρούνται ως αμοιβή επίσης τα οικονομικά πλεονεκτήματα τα οποία επιδιώκονται εμμέσως για την αποδοτικότητα μιας εμπορικής δραστηριότητας η οποία διεξάγεται κατά τον τρόπο αυτόν.

(2) Δεν εμπίπτει στον παρόντα νόμο η μεταφορά

1. με αυτοκίνητο, όταν η συνολική αμοιβή δεν υπερβαίνει τις δαπάνες εκμεταλλεύσεως·

2. με ασθενοφόρο, όταν αυτό χρησιμεύει για τη μεταφορά ασθενών, τραυματιών ή προσώπων που χρήζουν περιθάλψεως κατ' άλλον τρόπο, τα οποία, κατά τη διάρκεια της μεταφοράς, έχουν ανάγκη ειδικευμένης ιατρικής φροντίδας ή ιδιαίτερης διαμορφώσεως του ασθενοφόρου ή για τα οποία πρέπει να εξετασθεί το ενδεχόμενο αυτό λόγω της καταστάσεως της υγείας τους.»

13 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 4, του PBefG ορίζει τα εξής:

«Οποιοσδήποτε μεταφέρει επιβάτες, υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1,

[...]

4. με μηχανοκίνητα οχήματα που παρέχουν υπηρεσίες περιστασιακώς (άρθρο 46),

πρέπει να έχει λάβει άδεια. Είναι επιχειρηματίας υπό την έννοια του παρόντος νόμου.»

14 Το άρθρο 13, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, του PBefG έχει ως εξής:

«Όσον αφορά τη μεταφορά με ταξί, η άδεια δεν πρέπει να χορηγείται όταν η άσκηση της δραστηριότητας μεταφοράς για την οποία ζητείται η άδεια θίγει το γενικό συμφέρον μεταφοράς, διότι συνιστά απειλή για την τοπική δραστηριότητα των ταξί ως προς τη δυνατότητα ασκήσεώς της.»

15 Το άρθρο 21, παράγραφοι 1 έως 3, του PBefG ορίζει τα εξής:

«(1) Ο επιχειρηματίας υποχρεούται να αναπτύσσει τη δραστηριότητα για την οποία έλαβε την άδεια και να την ασκεί επί μονίμου βάσεως σύμφωνα με το γενικό συμφέρον μεταφοράς και την εξέλιξη της τεχνολογίας κατά τη διάρκεια ισχύος της αδείας.

(2) Η αρμόδια αρχή για τη χορήγηση των αδειών μπορεί να τάξει στον επιχειρηματία προθεσμία για την έναρξη ασκήσεως της δραστηριότητας.

(3) Η αρμόδια αρχή για τη χορήγηση των αδειών μπορεί να επιβάλει στον επιχειρηματία να επεκτείνει ή να τροποποιήσει τη δραστηριότητά του μεταφορών, όταν το απαιτεί το γενικό συμφέρον μεταφοράς και δεν θίγονται τα θεμιτά συμφέροντα του επιχειρηματία, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής καταστάσεώς του και συνεκτιμωμένων των παραχθέντων τόκων, της εύλογης αποσβέσεως του επενδυθέντος κεφαλαίου, καθώς και της αναγκαίας προς τούτο τεχνολογικής αναπτύξεως.»

16 Το άρθρο 22 του PBefG προβλέπει τα εξής:

«Ο επιχειρηματίας υποχρεούται να διενεργήσει τη μεταφορά, όταν:

1. τηρούνται οι όροι της μεταφοράς,
2. η μεταφορά είναι δυνατή με τα συνήθως χρησιμοποιούμενα μέσα,
3. η μεταφορά δεν εμποδίζεται από περιστάσεις τις οποίες δεν είναι σε θέση να αποτρέψει ο επιχειρηματίας και τις οποίες ωσαύτως δεν είναι σε θέση να τροποποιήσει.»

17 Κατά το άρθρο 46, παράγραφος 2, σημεία 1 και 3, του PBefG, η μεταφορά με ταξί και η μεταφορά με αγοραίο όχημα αποτελούν διαφορετικές μορφές «περιστασιακώς παρεχόμενης υπηρεσίας» για τις οποίες απαιτείται η λήψη αδείας κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 4, του νόμου αυτού.

18 Το άρθρο 47 του PBefG ορίζει τα εξής:

«(1) Μεταφορά με ταξί είναι η μεταφορά επιβατών με αυτοκίνητα οχήματα τα οποία ο επιχειρηματίας διατηρεί διαθέσιμα σε θέσεις τις οποίες έχει εγκρίνει η διοικητική αρχή και με τα οποία εκτελεί διαδρομές προς προορισμό τον οποίο καθορίζει ο πελάτης. Ο επιχειρηματίας μπορεί επίσης να δέχεται εντολές μεταφοράς κατά τη διάρκεια της διαδρομής ή στην έδρα της επιχειρήσεως.

(2) Τα ταξί επιτρέπεται να διατηρούνται διαθέσιμα μόνον εντός του δήμου στον οποίο εδρεύει ο επιχειρηματίας. Οι διαδρομές για τις οποίες έχει γίνει κράτηση εκ των προτέρων είναι δυνατόν να πραγματοποιούνται και με εκκίνηση από άλλους δήμους. Η αρμόδια για τη χορήγηση των αδειών αρχή δύναται, σε συμφωνία με άλλες αρμόδιες για τη χορήγηση των αδειών αρχές, να επιτρέπει να διατηρούνται διαθέσιμα τα ταξί σε θέσεις τις οποίες έχει εγκρίνει η διοικητική αρχή, οι οποίες βρίσκονται σε διαφορετικούς δήμους από αυτόν της έδρας του επιχειρηματία, και να προβλέπει ευρύτερη περιφέρεια.

(3) Η κυβέρνηση του Land εξουσιοδοτείται να καθορίσει, με κανονιστική απόφαση, το περιεχόμενο της υποχρέωσης παροχής υπηρεσίας, τους κανόνες που έχουν εφαρμογή στους σταθμούς ταξί, καθώς και τους λεπτομερείς κανόνες παροχής της υπηρεσίας. Μπορεί να αναθέσει την αρμοδιότητα αυτή με κανονιστική απόφαση. Η απόφαση αυτή μπορεί να προβλέπει, μεταξύ άλλων, διατάξεις αφρώσες

1. τη διατήρηση ταξί διαθέσιμων σε ειδικές περιπτώσεις, μεταξύ των οποίων οι περιπτώσεις διατηρήσεως υπηρεσίας διαρκούς εξυπηρέτησεως,

2. την αποδοχή και την εκτέλεση τηλεφωνικών εντολών μεταφοράς,
3. τη δραστηριότητα μεταφοράς και το σύστημα ραδιοεπικοινωνίας,
4. την μεταφορά ατόμων με ειδικές ανάγκες και
5. τη μεταφορά ασθενών, εφόσον δεν πρόκειται για μεταφορά υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, σημείο 2.

(4) Η υποχρέωση διενέργειας της μεταφοράς υφίσταται μόνο για τις μεταφορές που διενεργούνται εντός της ζώνης εφαρμογής των κομίστρων που καθορίζονται κατά το άρθρο 51, παράγραφος 1, πρώτη και δεύτερη περίοδος, και παράγραφος 2, πρώτη περίοδος (ζώνη υποχρεωτικής υπηρεσίας).

(5) Η εκμίσθωση ταξί σε πρόσωπα προκειμένου να τα οδηγούν αυτοπροσώπως δεν επιτρέπεται.»

19 Το άρθρο 49, παράγραφος 4, του PBefG έχει ως εξής:

«Η μεταφορά με αγοραία οχήματα είναι η μεταφορά επιβατών με οχήματα τα οποία έχουν μισθωθεί ολόκληρα αποκλειστικώς και μόνο για τη μεταφορά και με τα οποία ο επιχειρηματίας εκτελεί διαδρομές των οποίων ο σκοπός, ο προορισμός και η διεξαγωγή καθορίζονται από τον μισθωτή και δεν εμπίπτουν στη μεταφορά με ταξί, υπό την έννοια του άρθρου 47. Με τα αγοραία οχήματα, μόνον οι εντολές μεταφοράς που περιέρχονται στην έδρα της επιχειρήσεως ή στην κατοικία του επιχειρηματία είναι δυνατό να εκτελεστούν. Άπαξ παρασχεθεί η υπηρεσία μεταφοράς, το αγοραίο όχημα πρέπει να επιστρέψει πάραυτα στην έδρα της επιχειρήσεως, εκτός αν έχει λάβει νέα εντολή μεταφοράς πριν τη διαδρομή, στην έδρα της επιχειρήσεως ή στην κατοικία του επιχειρηματία, ή κατά τη διάρκεια της διαδρομής τηλεφωνικώς. Η εντολή μεταφοράς που περιέρχεται στην έδρα της επιχειρήσεως αγοραίων οχημάτων ή στην κατοικία του επιχειρηματία πρέπει να έχει εγγραφεί από αυτόν σε ένα μητρώο και η εγγραφή αυτή πρέπει να διατηρηθεί επί ένα έτος. Η αποδοχή, η διαβίβαση και η εκτέλεση εντολών μεταφοράς, καθώς και η διατήρηση του αυτοκινήτου διαθέσιμου και η διαφήμιση για τη μεταφορά με αγοραίο όχημα δεν πρέπει να είναι ικανά, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, να προκαλούν σύγχυση με τη μεταφορά με ταξί. Το σήμα και τα χαρακτηριστικά που χρησιμοποιούνται μόνο στα ταξί δεν είναι δυνατό να χρησιμοποιούνται στα αγοραία οχήματα. Τα άρθρα 21 και 22 δεν έχουν εφαρμογή.»

20 Το άρθρο 51 του PBefG ορίζει τα εξής:

«(1) Η κυβέρνηση του Land εξουσιοδοτείται να καθορίσει, με κανονιστική απόφαση, τις αμοιβές και τους όρους της μεταφοράς με ταξί. Η κανονιστική απόφαση μπορεί μεταξύ άλλων να προβλέπει διατάξεις που αφορούν

1. τα βασικά κόμιστρα, τα κόμιστρα ανά χιλιόμετρο και τα κόμιστρα ανά ώρα,
2. τις επιπλέον χρεώσεις,
3. τις εκ των προτέρων πληρωμές,
4. την τιμολόγηση,
5. τον τρόπο πληρωμής και
6. το επιτρεπτό ειδικών συμβάσεων που αφορούν τη ζώνη υποχρεωτικής υπηρεσίας.

Η κυβέρνηση του Land μπορεί να αναθέσει την αρμοδιότητα αυτή με κανονιστική απόφαση.

- (2) Οι ειδικές συμβάσεις που αφορούν τη ζώνη υποχρεωτικής υπηρεσίας είναι νόμιμες μόνον εφόσον
1. καθορίζεται μια ελάχιστη περίοδος, ένας ελάχιστος αριθμός διαδρομών ή ένας ελάχιστος κύκλος εργασιών μηνιαίως,
 2. δεν θίγεται η οργάνωση της αγοράς των μεταφορών,
 3. οι αμοιβές και οι όροι των μεταφορών καθορίζονται εγγράφως και
 4. η κανονιστική απόφαση του Land προβλέπει υποχρεωτική λήψη αδειας ή δήλωση.
- (3) Οι αμοιβές και οι όροι μεταφοράς καθορίζονται με την κατ' αναλογία εφαρμογή των άρθρων 14, παράγραφοι 2 και 3, και 39, παράγραφος 2.
- (4) Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να καθορίζουν, με κοινή συμφωνία, ομοιόμορφα κόμιστρα και ομοιόμορφους όρους μεταφορών για μια ζώνη που εκφεύγει του πεδίου αρμοδιότητας της αρχής που είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κομίστρων και των όρων μεταφοράς.
- (5) Για τον καθορισμό των αμοιβών και των όρων μεταφοράς έχει κατ' αναλογία εφαρμογή το άρθρο 39.»

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Η υπόθεση C-454/12

- 21 Η Pro Med είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης γερμανικού δικαίου, κάτοχος, μεταξύ άλλων, αδειας καλύπτουσας τη μεταφορά με αγοραία οχήματα, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 4, του PBefG, αλλά όχι τη μεταφορά με ταξί, την οποία αφορά το άρθρο 47 του PBefG.
- 22 Κατά τα έτη 2006 και 2007, η Pro Med εκτελούσε, κατ' εντολήν ταμείων υγείας, μεταφορές ασθενών με οχήματα που δεν ήταν ειδικώς διαμορφωμένα προς τούτο.
- 23 Στις 27 Νοεμβρίου 2007, η Pro Med αποδέχθηκε όλους τους όρους της συμβάσεως που συνήφθη την 1η Οκτωβρίου 2007 μεταξύ του ταμείου υγείας A και της ενώσεως επιχειρήσεων ταξί και εκμισθώσεως οχημάτων (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, στο εξής: ένωση), με αντικείμενο τη μεταφορά ασθενών ασφαλισμένων στο ταμείο υγείας A μέσω επιχειρήσεων ταξί. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της συμβάσεως αυτής, αντικείμενο της συμβάσεως είναι η συμμετοχή των επιχειρήσεων ταξί που ανήκουν στην ένωση στη μεταφορά ασθενών ασφαλισμένων στο ταμείο υγείας A. Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της εν λόγω συμβάσεως, η συμφωνία περί κομίστρων του παραρτήματος 1 της συμβάσεως έχει εφαρμογή στην αμοιβή για τη μεταφορά ασθενών.
- 24 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου τον οποίο διενήργησε το Finanzamt Dresden-Süd, η Pro Med υποχρεώθηκε να δηλώσει τις υπηρεσίες μεταφορών τις οποίες είχε παράσχει στο πλαίσιο της συμβάσεως μεταξύ του ταμείου υγείας A και της ενώσεως με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ τον οποίο προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, του UStG. Οι διοικητικές προσφυγές της, με τις οποίες ζήτησε, μεταξύ άλλων, να φορολογηθεί με τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή τον οποίο θεσπίζει το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 10, του UStG, απορρίφθηκαν.
- 25 Η Pro Med άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι η Pro Med δεν είχε το δικαίωμα να εφαρμόσει τον μειωμένο συντελεστή για τις επίμαχες υπηρεσίες μεταφοράς με την αιτιολογία ότι, αφού δεν είχε λάβει την αντίστοιχη άδεια, δεν είχε παράσχει υπηρεσίες μεταφοράς με ταξί. Εντούτοις, το Finanzgericht διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το σύννομο της

διαφορετικής μεταχειρίσεως που επιφυλάσσεται στις δύο κατηγορίες επιχειρήσεων. Πράγματι, οι επιχειρήσεις ταξί έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν υπηρεσίες μεταφοράς για τα ταμεία υγείας, επί των οποίων δεν έχουν εφαρμογή τα κόμιστρα που ισχύουν για τις υπηρεσίες αστικών δημοσίων μεταφορών και οι οποίες στηρίζονται σε συμβάσεις συναφθείσες με τα εν λόγω ταμεία υγείας. Οι υπηρεσίες αυτές μεταφορών στερούνται εντούτοις των ουσιωδών χαρακτηριστικών των αστικών δημοσίων μεταφορών στις οποίες στηρίζεται η φορολογική ελάφρυνση.

- 26 Η Pro Med άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής, με την οποία το Finanzgericht έκρινε ότι η εταιρία αυτή δεν είχε δικαίωμα να εφαρμόσει τον μειωμένο συντελεστή στον κύκλο εργασιών που προερχόταν από τις υπηρεσίες μεταφοράς ασθενών τις οποίες είχε παράσχει.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η επιλεκτική εθνική διάταξη του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 10, στοιχείο b, του UStG συμβιβάζεται με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Από τη μία πλευρά, το δικαστήριο αυτό κρίνει ότι, από την οπτική γωνία του καταναλωτή, τόσο τα ταξί όσο και τα αγοραία οχήματα με οδηγό χρησιμεύουν για τη μεταφορά επιβατών, πράγμα το οποίο συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι οι υπηρεσίες αυτές είναι συγκρίσιμες. Από την άλλη πλευρά, κατά το δικαστήριο αυτό, υπάρχουν ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των δύο αυτών τρόπων μεταφοράς επιβατών, από πλευράς των όρων διενεργείας τους, ακόμη και στην περίπτωση ειδικής συμφωνίας μεταξύ μιας επιχειρήσεως ταξί και σημαντικών πελατών, όσον αφορά ιδίως τον καθορισμό του κομίστρου, την υποχρέωση παροχής υπηρεσίας και την υποχρέωση μεταφοράς, διαφορές που ενδεχομένως αποκλείουν την παραβίαση της εν λόγω αρχής.
- 28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιβαίνει στο άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της [έκτης οδηγίας], και στο άρθρο 98, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 5, της [οδηγίας ΦΠΑ], τηρουμένης της αρχής της ουδετερότητας, εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μειωμένο συντελεστή [ΦΠΑ] για την αστική μεταφορά επιβατών με ταξί, ενώ, αντιθέτως, για την αστική μεταφορά επιβατών με τα καλούμενα αγοραία οχήματα ισχύει ο κανονικός συντελεστής;
- 2) Επηρεάζει την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το ζήτημα αν η εκτέλεση διαδρομών από εταιρίες ταξί ή από εταιρίες αγοραίων οχημάτων στηρίζεται σε ειδικές συμφωνίες με μεγάλους πελάτες υπό τους ίδιους σχεδόν όρους;»

Η υπόθεση C-455/12

- 29 Η Κ. Oertel διηύθυνε στην πόλη Α, από τα τέλη Δεκεμβρίου 1994, επιχείρηση εκμισθώσεως οχημάτων με οδηγό. Ο κατάλογος των υπηρεσιών της περιλαμβάνει τη μεταφορά επιβατών, τη μεταφορά καθήμενων ασθενών, τη μεταφορά ασθενών για αιμοκάθαρση, τη μεταφορά μαθητών, την εκτέλεση ταχυμεταφορών και τη μεταφορά υλικών, τη μεταφορά σε ξενοδοχεία και αεροδρόμια, τις τουριστικές περιηγήσεις σε πόλεις, καθώς και την οργάνωση μεταφοράς από έναν τόπο προς έναν άλλο.
- 30 Στην πελατεία της Κ. Oertel περιλαμβάνονταν, εκτός των περιστασιακών ιδιωτών, και πολλοί τακτικοί καθώς και ορισμένοι μεγάλοι πελάτες. Οι εντολές μεταφοράς και οι κρατήσεις λαμβάνονταν τηλεφωνικώς ή με τηλεμοιοτυπία ή ηλεκτρονικό μήνυμα. Τα κόμιστρα διαμορφώνονταν σύμφωνα με χάρτη χωρισμένο σε ζώνες με σταθερά κόμιστρα, που καθιστούσε δυνατό τον υπολογισμό της τελικής τιμής που έπρεπε να καταβάλουν οι πελάτες. Κατά το επίμαχο διάστημα, η Κ. Oertel διέθετε δέκα οχήματα που ανήκαν στην επιχείρηση.

- 31 Στις δηλώσεις της ΦΠΑ για τις χρήσεις που αφορούσαν τα έτη 2003 έως 2006, η K. Oertel εφάρμοσε στον κύκλο εργασιών της που προερχόταν από τη δραστηριότητα εκμισθώσεως οχημάτων με οδηγό, για διαδρομές που δεν υπερέβαιναν τα 50 χιλιόμετρα ή στο εσωτερικό της πόλης A, τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, δηλαδή τον συντελεστή 7 %.
- 32 Το Finanzamt Würzburg απέρριψε τις δηλώσεις και εφάρμοσε στις επίμαχες πράξεις τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, δηλαδή τον συντελεστή 16 %.
- 33 Η K. Oertel άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht. Το δικαστήριο αυτό απέρριψε κατ' ουσίαν την προσφυγή της με την οποία ζήτησε την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή επί του επίμαχου κύκλου εργασιών. Έκρινε ότι, ως επιχείρηση αγοραίων οχημάτων με οδηγό, η επιχείρηση της K. Oertel δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή και ότι η κανονιστική ρύθμιση για την εφαρμογή του συντελεστή αυτού στις επιχειρήσεις ταξί ήταν σύμφωνη με το Σύνταγμα. Η K. Oertel ωσαύτως δεν μπορούσε να ζητήσει την εφαρμογή του συντελεστή αυτού βάσει της έκτης οδηγίας ούτε να επικαλεσθεί την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Κατά το Finanzgericht, η εφαρμογή δύο διαφορετικών συντελεστών περιορίζει βεβαίως τον ανταγωνισμό μεταξύ των δύο κατηγοριών επιχειρήσεων, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες τους είναι της ίδιας φύσεως, αλλά ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται, ιδίως από το γενικό συμφέρον, εν προκειμένω το συμφέρον να παρέχεται εκ μέρους των επιχειρήσεων ταξί οργανωμένη υπηρεσία αστικών μεταφορών που εκτείνεται σε ολόκληρη την περιοχή.
- 34 Η K. Oertel άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής η οποία απέρριψε την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.
- 35 Δεδομένου ότι το Bundesfinanzhof διατηρεί, ως προς το συμβατό του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 10, στοιχείο b, του UStG με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, τις ίδιες αμφιβολίες με αυτές που είχε στην υπόθεση C-454/12, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στο άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της [έκτης οδηγίας], τηρουμένης της αρχής της ουδετερότητας, εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ για την αστική μεταφορά επιβατών με ταξί, ενώ, αντιθέτως, για την αστική μεταφορά επιβατών με τα καλούμενα αγοραία οχήματα ισχύει ο κανονικός συντελεστής;»

- 36 Με έγγραφο της 30ής Οκτωβρίου 2013, το αιτούν δικαστήριο πληροφορήθηκε ότι την K. Oertel στην ενώπιόν του δίκη διαδέχθηκε ο E. Pongratz, ως σύνδικος της πτωχεύσεως της επιχειρήσεως της K. Oertel.
- 37 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 20ής Νοεμβρίου 2012, οι δύο υποθέσεις ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος στην υπόθεση C-454/12 και του μόνου ερωτήματος στην υπόθεση C-455/12

- 38 Με το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-454/12 και το μόνο ερώτημα στην υπόθεση C-455/12, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της οδηγίας αυτής, και το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, καθώς και η αρχή της

φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθενται στην υπαγωγή δύο ειδών υπηρεσιών αστικών μεταφορών επιβατών ήτοι, αφενός, με ταξί και, αφετέρου, με αγοραίο όχημα με οδηγό, σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, τον ένα μειωμένο, τον άλλο κανονικό.

- 39 Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι επιβάλλεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι ο κανονικός συντελεστής, τόσο στις παραδόσεις αγαθών όσο και στις παροχές υπηρεσιών.
- 40 Κατά παρέκκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 98, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής αναγνωρίζει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα εφαρμογής ενός ή δύο μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ. Κατά την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ μπορούν να εφαρμόζονται αποκλειστικά στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας.
- 41 Το παράρτημα III, σημείο 5, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή στις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους.
- 42 Οι κανόνες που θέτουν οι διατάξεις αυτές ταυτίζονται, κατ' ουσίαν, με εκείνους του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', πρώτο και τρίτο εδάφιο, καθώς και του παραρτήματος Η, κατηγορία 5, της έκτης οδηγίας.
- 43 Το Δικαστήριο έχει κρίνει, όσον αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ότι κανένα στοιχείο της διατάξεως αυτής δεν επιβάλλει την ερμηνεία της υπό την έννοια ότι απαιτεί την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή μόνον αν αυτός αφορά όλες τις πτυχές μιας εκ των κατηγοριών παροχής υπηρεσιών του παραρτήματος Η της ίδιας οδηγίας, οπότε δεν αποκλείεται επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή, υπό την προϋπόθεση ότι δεν δημιουργείται κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού (βλ. απόφαση της 6ης Μαΐου 2010, C-94/09, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2010, σ. I-4261, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι, καθόσον το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η ερμηνεία του Δικαστηρίου πρέπει να επεκταθεί και στην τελευταία αυτή διάταξη (προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 27).
- 44 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έκρινε ότι, υπό την επιφύλαξη της εγγενούς στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές μιας κατηγορίας υπηρεσιών την οποία αφορούν το παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ και το παράρτημα Η της έκτης οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψεις 26 και 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 45 Συνεπώς, η άσκηση της δυνατότητας επιλεκτικής εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ η οποία αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη εξαρτάται από τη διττή προϋπόθεση, αφενός, ότι απομονώνονται, ως προς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή, μόνο συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της οικείας κατηγορίας υπηρεσιών, και, αφετέρου, ότι τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Σκοπός των προϋποθέσεων αυτών είναι να εξασφαλίζεται ότι τα κράτη μέλη θα χρησιμοποιούν τη δυνατότητα αυτή μόνον υπό όρους που εγγυώνται την απλή και ορθή εφαρμογή του επιλεγέντος μειωμένου συντελεστή, καθώς και ότι θα αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη απάτη, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 30).
- 46 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξετασθεί αν η μεταφορά επιβατών με ταξί, για την οποία εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, προβλέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, συνιστά συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της κατηγορίας υπηρεσιών «μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους» του παραρτήματος III, σημείο 5, της οδηγίας ΦΠΑ και του

παραρτήματος Η, κατηγορία 5, της έκτης οδηγίας και, σε καταφατική περίπτωση, αν η εφαρμογή του συντελεστή αυτού μόνο στη δραστηριότητα της μεταφοράς επιβατών με ταξί αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

Επί της εννοίας της «συγκεκριμένης και ειδικής πτυχής»

- 47 Προκειμένου να κριθεί αν η αστική μεταφορά επιβατών με ταξί συνιστά συγκεκριμένη και ειδική πτυχή των υπηρεσιών που παρέχουν οι επιχειρήσεις μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους, πρέπει να εξετασθεί αν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας που είναι δυνατό να εξατομικευθεί, καθεαυτή, σε σχέση με τις άλλες παροχές υπηρεσιών της κατηγορίας αυτής (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 35).
- 48 Συναφώς, από τις πληροφορίες που παρέχονται στις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις ταξί θεωρούνται αυτοτελώς ως παρέχουσες δημόσια υπηρεσία μεταφοράς επιβατών, η δραστηριότητα της οποίας εξαρτάται από άδεια την οποία χορηγεί αρμόδια αρχή και συνεπάγεται σημαντικές υποχρεώσεις. Οι υποχρεώσεις αυτές περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων την υποχρέωση διατήρησης της δραστηριότητάς τους σύμφωνα με το γενικό συμφέρον μεταφοράς (άρθρο 21 του PBefG), διενέργειας της μεταφοράς (άρθρο 22 του PBefG) και τηρήσεως της κανονιστικής ρυθμίσεως (άρθρα 47, παράγραφος 4, και 51, παράγραφος 1, του PBefG).
- 49 Νομικό πλαίσιο το οποίο, αντιθέτως προς τις επιχειρήσεις εκμισθώσεως αυτοκινήτων με οδηγό, υποχρεώνει τις επιχειρήσεις ταξί να παρέχουν υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρέωση να τις παρέχουν επί μονίμου βάσεως, απαγορευομένης συνεπώς της αρνήσεως μεταφοράς, με την προσδοκία, ιδίως, αποδοτικότερης διαδρομής, ή της αντλήσεως οφέλους από καταστάσεις στις οποίες θα μπορούσαν να ζητήσουν κόμιστρο διαφορετικό από το επίσημο, ενδέχεται να χαρακτηρίζει διακριτό είδος υπηρεσίας.
- 50 Υπό τις συνθήκες αυτές, η δραστηριότητα αστικής μεταφοράς προσώπων με ταξί θα μπορούσε να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών η οποία είναι δυνατό να εξατομικευθεί, καθεαυτή, σε σχέση με τις άλλες παροχές υπηρεσιών της επίμαχης κατηγορίας, δηλαδή της μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους. Κατά συνέπεια, η δραστηριότητα αυτή θα μπορούσε να αποτελεί συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της εν λόγω κατηγορίας.
- 51 Πάντως, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να ελέγξει, υπό το πρίσμα της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως και των πραγματικών περιστάσεων που υποβάλλονται στην κρίση του, αν τούτο συμβαίνει στην περίπτωση των διαφορών της κύριας δίκης.

Επί του σεβασμού της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας

- 52 Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, ιδίως, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από απόψεως ΦΠΑ παρόμοια εμπορεύματα ή παρόμοιες παροχές υπηρεσιών, τα οποία, κατά συνέπεια, τελούν σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους (βλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, C-259/10 και C-260/10, The Rank Group, Συλλογή 2011, σ. I-10947, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 53 Για να κριθεί αν δύο παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες υπό την έννοια της νομολογίας αυτής, πρέπει να ληφθεί υπόψη κυρίως η οπτική γωνία του μέσου καταναλωτή αποφευγομένων των τεχνητών διακρίσεων που στηρίζονται σε ασήμαντες διαφορές (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση The Rank Group, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 54 Κατά συνέπεια, δύο παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες όταν έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων, και όταν οι υπάρχουσες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να ζητήσει τη μία ή την άλλη από τις εν λόγω παροχές (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *The Rank Group*, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 55 Εξάλλου, υπενθυμίζεται ότι, για να εκτιμηθεί αν οι παροχές είναι συγκρίσιμες, δεν πρέπει να συσχετίζονται μόνο μεμονωμένες παροχές, αλλά πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το πλαίσιο εντός του οποίου εκπληρώνονται οι παροχές αυτές (βλ. απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, *C-357/07, TNT Post UK*, Συλλογή 2009, σ. I-3025, σκέψη 38).
- 56 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι, σε ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων των οικείων τομέων, διαφορές στο κανονιστικό πλαίσιο και στο νομικό καθεστώς τα οποία διέπουν τις επίμαχες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών είναι δυνατό να συνεπάγονται τη διαφοροποίησή τους όσον αφορά τον καταναλωτή, σε σχέση με την ικανοποίηση των αναγκών του (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση *The Rank Group*, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 57 Πρέπει επίσης να λαμβάνονται υπόψη οι διαφορετικές εκ του νόμου επιταγές στις οποίες υπόκεινται τα δύο είδη μεταφορών των οποίων γίνεται μνεία στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως και, ως εκ τούτου, τα αντίστοιχα χαρακτηριστικά που τα διακρίνουν το ένα από το άλλο όσον αφορά τους μέσους καταναλωτές.
- 58 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι οι επιχειρήσεις εκμισθώσεως αυτοκινήτων με οδηγό μπορούν να ανταποκρίνονται μόνο στις εντολές μεταφοράς που περιέρχονται στην έδρα της επιχειρήσεως ή στην κατοικία του επιχειρηματία, ενώ οι επιχειρήσεις ταξί δικαιούνται να ανταποκρίνονται στη ζήτηση, πράγμα το οποίο προϋποθέτει την παρουσία αυτοκινήτων σε συγκεκριμένα μέρη ή τη διαθεσιμότητά τους κατόπιν κλήσεως. Υπογράμμισε επίσης ότι υπήρχαν διαφορές μεταξύ αυτών των δύο ειδών μεταφοράς, όσον αφορά την αποδοχή, τη διαβίβαση και την εκτέλεση εντολών μεταφοράς, καθώς και όσον αφορά τη διάθεση του αυτοκινήτου και τη διαφήμιση. Κατά το δικαστήριο αυτό, οι διαφορές αυτές, κατ' ιδίαν ή σε συνδυασμό η μία με την άλλη, είναι κατάλληλες για την αποφυγή κάθε κινδύνου συγχύσεως μεταξύ της μεταφοράς με ταξί και της μεταφοράς με αγοραίο όχημα με οδηγό. Τέλος, υπογράμμισε ότι το σήμα που φέρουν και τα χαρακτηριστικά που έχουν μόνον τα ταξί δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται στα αγοραία οχήματα με οδηγό.
- 59 Τέτοιου είδους διαφορές στο επίπεδο των εκ του νόμου επιταγών στις οποίες υπόκεινται τα δύο υπό εξέταση είδη μεταφορών, εφόσον όντως υφίστανται, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει, είναι δυνατό να συνεπάγονται, υπό την οπτική γωνία του μέσου χρήστη, διαφορά μεταξύ αυτών των ειδών μεταφοράς, δεδομένου ότι έκαστο εξ αυτών σκοπεί στην ικανοποίηση διαφορετικών αναγκών όσον αφορά τον χρήστη αυτόν και, ως εκ τούτου, να έχουν καθοριστική επίδραση επί της αποφάσεώς του να επιλέξει το ένα ή το άλλο από τα εν λόγω είδη μεταφοράς, οπότε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν εμποδίζει τη διαφορετική φορολογική μεταχείρισή τους.
- 60 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα που υποβλήθηκε στην υπόθεση *C-454/12* και στο μοναδικό ερώτημα της υποθέσεως *C-455/12* πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της οδηγίας αυτής, και το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται στην υπαγωγή δύο ειδών υπηρεσιών αστικών μεταφορών επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους ήτοι, αφενός, με ταξί και, αφετέρου, με αγοραίο όχημα με οδηγό, σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, τον ένα μειωμένο, τον άλλο κανονικό, καθόσον, αφενός, λόγω των διαφορετικών εκ του νόμου επιταγών στις

οποίες υπόκεινται τα δύο είδη μεταφορών, η δραστηριότητα της αστικής μεταφοράς επιβατών με ταξί συνιστά συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της κατηγορίας υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους, την οποία αφορούν η εν λόγω κατηγορία 5 και το εν λόγω σημείο 5 των εν λόγω παραρτημάτων των οδηγιών αυτών και, αφετέρου, οι εν λόγω διαφορές ασκούν καθοριστική επίδραση στην απόφαση του μέσου χρήστη να επιλέξει τη μία ή την άλλη από τις ανωτέρω υπηρεσίες. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν συντρέχει τέτοια περίπτωση στις υποθέσεις της κύριας δίκης.

Επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-454/12

- 61 Με το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-454/12, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν, για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-454/12 και στο μόνο ερώτημα στην υπόθεση C-455/12, έχει σημασία το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις ταξί και οι επιχειρήσεις αγοραίων οχημάτων με οδηγό υποχρεούνται να παρέχουν τις υπηρεσίες τους βάσει ειδικής συμβάσεως η οποία έχει εφαρμογή αδιακρίτως στις διάφορες αυτές επιχειρήσεις και υπό σχεδόν πανομοιότυπους όρους.
- 62 Όπως εκτέθηκε στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, προκειμένου να κριθεί αν κράτος μέλος έχει, υπό τις συνθήκες αυτές, τη δυνατότητα να εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στην αστική μεταφορά επιβατών με ταξί, ενώ υποβάλλει στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ τη μεταφορά με αγοραίο όχημα με οδηγό, πρέπει να εξετασθεί αν αυτή η παροχή υπηρεσιών συνιστά συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της κατηγορίας υπηρεσιών «μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους» του παραρτήματος III, σημείο 5, της οδηγίας ΦΠΑ και του παραρτήματος Η, κατηγορία 5, της έκτης οδηγίας και, σε καταφατική περίπτωση, αν η εφαρμογή του συντελεστή αυτού αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 63 Συναφώς, επισημαίνεται ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες συνίστανται, κατ' ουσίαν, σε μεταφορές ασθενών πραγματοποιούμενες στο πλαίσιο συμβάσεως, όπως η σύμβαση μεταξύ του ταμείου υγείας Α και της ενώσεως, η οποία εφαρμόζεται αδιακρίτως στις επιχειρήσεις ταξί και στις επιχειρήσεις εκμισθώσεως οχημάτων με οδηγό που μετέχουν σ' αυτήν. Από την κατατεθείσα ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι τα κόμιστρα καθορίζονται στη σύμβαση αυτή και ότι εφαρμόζονται κατά τον ίδιο τρόπο σε αμφότερες τις κατηγορίες μεταφοράς. Επιπλέον, η εν λόγω σύμβαση δεν συνεπάγεται, για τις δύο αυτές κατηγορίες μεταφοράς, καμία υποχρέωση μεταφοράς και παροχής υπηρεσίας πλην της ήδη υφισταμένης βάσει της συμβάσεως, δηλαδή της αποτελεσματικής διενέργειας της μεταφοράς. Συνεπώς, οι επιχειρήσεις ταξί δεν υπόκεινται, στο πλαίσιο της συμβάσεως αυτής, στις εκ του νόμου υποχρεώσεις τις οποίες υπέχουν εκτός του εν λόγω πλαισίου.
- 64 Αν οι περιστάσεις αυτές αποδειχθούν, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, το αιτούν δικαστήριο πρέπει στην περίπτωση αυτή να λάβει υπόψη του ότι, στο πλαίσιο της συμβάσεως μεταξύ του ταμείου υγείας Α και της ενώσεως, η μεταφορά επιβατών με ταξί δεν συνιστά συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της κατηγορίας υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους. Επιπλέον, η δραστηριότητα αυτή θα έπρεπε, ως εκ τούτου, να θεωρείται παρεμφερής, υπό την οπτική γωνία του μέσου χρήστη, προς τη δραστηριότητα αστικής μεταφοράς επιβατών με αγοραίο όχημα με οδηγό. Εντούτοις, τούτο δεν αποκλείει να αποτελεί η δραστηριότητα μεταφοράς ασθενών, στο πλαίσιο συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ των ταμείων υγείας, αφενός, και των επιχειρήσεων μεταφοράς επιβατών, αφετέρου, στο σύνολό της, συγκεκριμένη και ειδική πτυχή των υπηρεσιών που παρέχουν οι επιχειρήσεις μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους, υπό την έννοια της νομολογίας που παρατέθηκε στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως.
- 65 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα της υποθέσεως C-454/12 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, αντιθέτως, το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της οδηγίας αυτής, και το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, λαμβανομένης

υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στην υπαγωγή δύο ειδών υπηρεσιών αστικών μεταφορών επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους ήτοι, αφενός, με ταξί και, αφετέρου, με αγοραίο όχημα με οδηγό, σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, όταν, βάσει ειδικής συμβάσεως η οποία εφαρμόζεται αδιακρίτως στις επιχειρήσεις ταξί και στις επιχειρήσεις εκμισθώσεως οχημάτων με οδηγό που μετέχουν σ' αυτήν, η μεταφορά επιβατών με ταξί δεν συνιστά συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της κατηγορίας υπηρεσίας μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους και η δραστηριότητα αυτή, ασκούμενη εντός του πλαισίου της εν λόγω συμβάσεως, θεωρείται παρεμφερής, υπό την οπτική γωνία του μέσου χρήστη, προς τη δραστηριότητα αστικής μεταφοράς επιβατών με αγοραίο όχημα με οδηγό, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁶⁶ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/4/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της οδηγίας αυτής, και το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται στην υπαγωγή δύο ειδών υπηρεσιών αστικών μεταφορών επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους ήτοι, αφενός, με ταξί και, αφετέρου, με αγοραίο όχημα με οδηγό, σε διαφορετικούς συντελεστές φόρου προστιθεμένης αξίας, τον ένα μειωμένο, τον άλλο κανονικό, καθόσον, αφενός, λόγω των διαφορετικών εκ του νόμου επιταγών στις οποίες υπόκεινται τα δύο είδη μεταφορών, η δραστηριότητα της αστικής μεταφοράς επιβατών με ταξί συνιστά συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της κατηγορίας υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους, την οποία αφορούν η εν λόγω κατηγορία 5 και το εν λόγω σημείο 5 των εν λόγω παραρτημάτων των οδηγιών αυτών και, αφετέρου, οι εν λόγω διαφορές ασκούν καθοριστική επίδραση στην απόφαση του μέσου χρήστη να επιλέξει τη μία ή την άλλη από τις ανωτέρω υπηρεσίες. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν συντρέχει τέτοια περίπτωση στις υποθέσεις της κύριας δίκης.
- 2) Αντιθέτως, το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/4, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της οδηγίας αυτής, και το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στην υπαγωγή δύο ειδών υπηρεσιών αστικών μεταφορών επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους ήτοι, αφενός, με ταξί και, αφετέρου, με αγοραίο όχημα με οδηγό, σε διαφορετικούς συντελεστές φόρου προστιθεμένης αξίας, όταν, βάσει ειδικής συμβάσεως η οποία εφαρμόζεται αδιακρίτως στις επιχειρήσεις ταξί και στις επιχειρήσεις εκμισθώσεως οχημάτων με οδηγό που μετέχουν σ' αυτήν, η μεταφορά επιβατών με ταξί δεν συνιστά συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της κατηγορίας υπηρεσίας μεταφοράς επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους και η δραστηριότητα αυτή, ασκούμενη εντός του πλαισίου της εν λόγω

συμβάσεως, θεωρείται παρεμφερής, υπό την οπτική γωνία του μέσου χρήστη, προς τη δραστηριότητα αστικής μεταφοράς επιβατών με αγοραίο όχημα με οδηγό, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει.

(υπογραφές)