



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 18ης Ιανουαρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο – Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ – Παράρτημα Η, κατηγορία 7 – Ενιαία παροχή που αποτελείται από δύο διακριτά στοιχεία – Επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ένα εκ των δύο στοιχείων – Τουριστική επίσκεψη "World of Ajax" – Επίσκεψη του μουσείου της AFC Ajax»

Στην υπόθεση C-463/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με απόφαση της 12ης Αυγούστου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Αυγούστου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Stadion Amsterdam

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Vajda (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Stadion Amsterdam CV, εκπροσωπούμενη από τους J.F. Kijftenbelt και T.J. Kok, ως belastingadviseurs,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Bulterman και τον J. Langer,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον G. Wils,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/4/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001 (ΕΕ 2001, L 22, σ. 17) (στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Stadion Amsterdam CV και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες), σχετικά με την άρνηση του δεύτερου να εφαρμόσει μειωμένο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στις προσφερόμενες από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης τουριστικές επισκέψεις.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1). Παρά ταύτα, λόγω του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η διαφορά αυτή εξακολουθεί να διέπεται από την έκτη οδηγία.
- 4 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

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

[...]».

- 5 Το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής προέβλεπε 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.»

- 6 Το παράρτημα Η της εν λόγω οδηγίας, με τίτλο «Κατάλογος παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών δυναμένων να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ», είχε ως 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
[...]	[...]
7	Δικαίωμα εισόδου σε παραστάσεις, θέατρα, τσίρκο, πανηγύρια, λούνα-παρκ, συναυλίες, μουσεία, ζωολογικούς κήπους, κινηματογράφους, εκθέσεις και σε παρόμοια πολιτιστικά γεγονότα και σχετικούς χώρους.
[...]	[...]»

Το ολλανδικό δίκαιο

- 7 Το άρθρο 9 του Wet op de omzetbelasting (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Stb.* 1968, αριθ. 329), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών), προβλέπει τα εξής:

«Ο φόρος ανέρχεται σε ποσοστό 21 %.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, ο φόρος ανέρχεται σε ποσοστό:

- a) 6 % για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στον πίνακα I που επισυνάπτεται στον παρόντα νόμο·

[...]».

- 8 Ο πίνακας I που έχει επισυναφθεί στον νόμο περί του φόρου κύκλου εργασιών απαριθμεί τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ισχύει ο μειωμένος συντελεστής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο a, του νόμου αυτού. Το σημείο b.14 του εν λόγω πίνακα αναφέρει τα εξής:

«Το δικαίωμα εισόδου:

[...]

- c) σε δημόσια μουσεία ή εκθέσεις, συμπεριλαμβανομένων των στενά συνδεδεμένων παραδόσεων αγαθών όπως καταλόγων, φωτογραφιών και φωτοαντιγράφων·

[...]

- g) σε θεματικά πάρκα, παιδικές χαρές, κήπους αναψυχής, και άλλους παρεμφερείς χώρους οι οποίοι έχουν διαμορφωθεί, κυρίως και μόνιμως, για τη διασκέδαση και την ημερήσια αναψυχή.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Η Stadion Amsterdam είναι εταιρία που εκμεταλλεύεται συγκρότημα κτηρίων πολλαπλών χρήσεων, με την ονομασία Arena, το οποίο αποτελείται από ένα στάδιο και παρεπόμενες εγκαταστάσεις. Στο ίδιο συγκρότημα βρίσκεται το μουσείο της ποδοσφαιρικής ομάδας AFC Ajax (στο εξής: AFC Ajax).
- 10 Η Stadion Amsterdam εκμισθώνει το στάδιο σε τρίτους για τη διεξαγωγή αθλητικών διοργανώσεων και, περιστασιακά, για καλλιτεχνικές παραστάσεις. Επίσης, σε περιόδους που δεν διεξάγονται αθλητικές και μουσικές διοργανώσεις, προσφέρει τη δυνατότητα επισκέψεων στην Arena, στο πλαίσιο τουριστικών επισκέψεων έναντι αμοιβής, υπό τον τίτλο «World of Ajax», οι οποίες περιλαμβάνουν ξενάγηση στο στάδιο και επίσκεψη, χωρίς ξεναγό, στο μουσείο της AFC Ajax. Κατά τις επισκέψεις αυτές οι συμμετέχοντες, συνοδευόμενοι από ξεναγό που τους παρέχει πληροφορίες για την AFC Ajax, το στάδιο και τις συναυλίες, μεταβαίνουν στις κερκίδες και τον αγωνιστικό χώρο και επισκέπτονται την αίθουσα τύπου και την αίθουσα ελέγχου του σταδίου. Μετά την ολοκλήρωση της ξενάγησης, οι συμμετέχοντες έχουν τη δυνατότητα να επισκεφθούν χωρίς ξεναγό το μουσείο της AFC Ajax. Κατά το κρίσιμο στην υπόθεση της κύριας δίκης διάστημα, ήτοι μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2001 και 30ής Ιουνίου 2005, δεν ήταν δυνατό να επισκεφθεί κάποιος το μουσείο χωρίς να μετάρχει στην ξενάγηση στο γήπεδο.
- 11 Η Stadion Amsterdam, φρονώντας ότι η τουριστική επίσκεψη έπρεπε να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών στον τομέα του πολιτισμού, εμπίπτουσα στο σημείο b.14, σημείο c, του πίνακα I του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, ή διασκέδαση ή αναψυχή, εμπίπτουσα στο σημείο b.14, στοιχείο g, του ίδιου πίνακα, εφάρμοσε τον προβλεπόμενο από τον εν λόγω νόμο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στον κύκλο εργασιών τον οποίο πραγματοποίησε από την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας.
- 12 Κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου ο επιθεωρητής της φορολογικής αρχής έκρινε ότι η εν λόγω παροχή έπρεπε να υπαχθεί στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για τα διαστήματα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2001 και 30ής Ιουνίου 2002 και μεταξύ 1ης Ιουλίου 2002 και 30ής Ιουνίου 2005.
- 13 Η Stadion Amsterdam άσκησε προσφυγή κατά της ανωτέρω πράξεως ενώπιον του rechtbank Haarlem (πρωτοδικείου του Haarlem, Κάτω Χώρες). Κατά της αποφάσεως που εξέδωσε το δικαστήριο αυτό ασκήθηκε έφεση ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam (εφετείου Άμστερνταμ, Κάτω Χώρες). Το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών), εξετάζοντας αίτηση αναιρέσεως που άσκησε ο Υφυπουργός Οικονομικών, αναίρεσε, με απόφαση της 10ης Αυγούστου 2012, την απόφαση του Εφετείου και ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του Gerechtshof te 's-Gravenhage (εφετείου Χάγης, Κάτω Χώρες). Μετά την άσκηση νέας αιτήσεως αναιρέσεως κατά της αποφάσεως που εκδόθηκε κατ' έφεση, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2014 αναίρεσε την απόφαση αυτή. Ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείου 's-Hertogenbosch, Κάτω Χώρες), το οποίο εξέδωσε την απόφασή του στις 16 Ιουλίου 2015.
- 14 Στην απόφασή του το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείο 's-Hertogenbosch) στηρίχθηκε στην εκτίμηση, προκύπτουσα και από την απόφαση του Gerechtshof te Amsterdam (εφετείου Άμστερνταμ), ότι μια τουριστική επίσκεψη αποτελεί ενιαία παροχή η οποία δεν μπορεί να κατατμηθεί προκειμένου να εφαρμοσθεί ειδικός συντελεστής ΦΠΑ σε κάποιο από συστατικά στοιχεία της. Το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείο 's-Hertogenbosch) έκρινε, ως εκ τούτου, ότι τα έσοδα που εισπράττονταν ως αντιπαροχή για τις τουριστικές επισκέψεις έπρεπε να υπαχθούν στο σύνολό τους στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.
- 15 Το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών), εξετάζοντας αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείου 's-Hertogenbosch), διευκρίνισε ότι, όπως προκύπτει από την εθνική νομοθεσία, η επίμαχη παροχή υπηρεσιών αποτελείται από δύο στοιχεία, και συγκεκριμένα από την ξενάγηση στο στάδιο και από την επίσκεψη στο μουσείο

της AFC Ajax, εκ των οποίων το πρώτο αποτελεί το κύριο στοιχείο και το δεύτερο το παρεπόμενο, και τα δύο αυτά στοιχεία αποτελούν από κοινού μια ενιαία παροχή. Αναφέρει, συναφώς, ότι η τιμή πρέπει να καταβληθεί για τα δύο αυτά στοιχεία και ότι, κατά τη διάρκεια της περιόδου την οποία αφορά η προσβληθείσα ενώπιόν του διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, οι επισκέπτες δεν είχαν τη δυνατότητα να επισκεφθούν αποκλειστικά και μόνο το μουσείο της AFC Ajax.

- 16 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το γεγονός ότι η ξενάγηση στο στάδιο και η επίσκεψη στο μουσείο της AFC Ajax συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, να πρέπει να θεωρούνται ενιαία παροχή συνεπάγεται ότι η παροχή αυτή πρέπει κατ' ανάγκην να υπαχθεί στον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, μολοντί από τη νομολογία του Δικαστηρίου και ιδίως από τις αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), της 11ης Φεβρουαρίου 2010, Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76), και της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGZ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), φαίνεται να συνάγεται η ανωτέρω ερμηνεία, εντούτοις η ερμηνεία της Stadion Amsterdam κατά την οποία διαφορετικά στοιχεία που συναποτελούν μια ενιαία παροχή είναι δυνατόν, υπό ορισμένες συνθήκες, να υπαχθούν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ θα μπορούσε να βρει έρεισμα σε άλλες αποφάσεις του Δικαστηρίου και ιδίως στις αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), και της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-94/09, EU:C:2010:253).
- 17 Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο δεν αποκλείει το ενδεχόμενο οι αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), και της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-94/09, EU:C:2010:253), να μπορούν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, εφόσον είναι δυνατό να εντοπισθεί στο πλαίσιο μιας ενιαίας παροχής ένα συγκεκριμένο και ειδικό στοιχείο, το οποίο, αν παρεχόταν χωριστά, θα υπαγόταν σε μειωμένο ΦΠΑ, τότε ο μειωμένος αυτός συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται για την εν λόγω συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της παροχής και όχι για τις λοιπές πτυχές αυτής. Για την επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ένα μόνο συστατικό στοιχείο μιας ενιαίας παροχής θα ίσχυε, πάντως, η προϋπόθεση να μην προκαλείται κατ' αυτόν τον τρόπο στρέβλωση του ανταγωνισμού μεταξύ των παρεχόντων υπηρεσιών και να μη θίγεται ως εκ τούτου η λειτουργικότητα του συστήματος ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, πρέπει να εξασφαλιστεί ότι η τιμή του συγκεκριμένου και ειδικού στοιχείου της ενιαίας παροχής μπορεί να προσδιοριστεί και αντικατοπτρίζει την πραγματική αξία του εν λόγω στοιχείου, κατά τρόπον ώστε να μην είναι δυνατή η τεχνητή αύξηση της τιμής που αποδίδεται στο στοιχείο αυτό.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, συναφώς, ότι σε περίπτωση που θα έπρεπε να χωριστούν τα δύο στοιχεία που συναποτελούν την επίμαχη παροχή υπηρεσιών, η συνολική τιμή της παροχής αυτής θα ανερχόταν σε 10 ευρώ το άτομο, εκ των οποίων 3,50 ευρώ αντιστοιχούν στην τιμή για την επίσκεψη στο μουσείο της AFC Ajax.
- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν μια υπηρεσία, η οποία εξ απόψεως ΦΠΑ συνιστά μία ενιαία παροχή, αποτελείται από δύο ή περισσότερα, συγκεκριμένα και ειδικά στοιχεία για τα οποία, αν αυτά παρέχονταν χωριστά, θα ίσχυαν διαφορετικοί συντελεστές ΦΠΑ, η επιβολή του ΦΠΑ σχετικά με αυτή τη σύνθετη παροχή υπηρεσιών πρέπει να πραγματοποιηθεί με βάση τους διαφορετικούς συντελεστές που έχουν εφαρμογή για τα στοιχεία αυτά, στην περίπτωση που η αμοιβή για την υπηρεσία αυτή μπορεί να επιμερισθεί σύμφωνα με μια ορθή αναλογία μεταξύ των εν λόγω στοιχείων;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 20 Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι μια ενιαία παροχή, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που αποτελείται από δύο διακριτά στοιχεία, εκ των οποίων το ένα είναι κύριο και το άλλο παρεπόμενο, και τα οποία, αν προσφέρονταν χωριστά, θα υπάγονταν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ πρέπει να φορολογηθεί με τους συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν για τα στοιχεία αυτά, όταν μπορεί να προσδιοριστεί η τιμή του κάθε στοιχείου που συναποτελεί τη συνολική τιμή την οποία καταβάλλει ο καταναλωτής για την παροχή αυτή.
- 21 Υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν μια πράξη αποτελείται από σύνολο στοιχείων και ενεργειών, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελείται η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί αν από απόψεως ΦΠΑ πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2011, *Bog κ.λπ.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, EU:C:2011:135, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 22 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι, αφενός, από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει κατά κανόνα να λογίζεται ως χωριστή και αυτοτελής και ότι, αφετέρου, πράξη η οποία, από οικονομικής απόψεως, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά, ώστε να μη θίγεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ. Πρέπει να γίνει δεκτό ότι ενιαία παροχή υφίσταται όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή ενέργειες του υποκειμένου στον φόρο με αποδέκτη τον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας ο κατακερματισμός θα ήταν τεχνητός (αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2011, *Bog κ.λπ.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, EU:C:2011:135, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 10ης Νοεμβρίου 2016, *Baštoná*, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 70 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Επιπλέον, ενιαία παροχή υφίσταται όταν πρέπει να θεωρηθεί ότι ένα ή περισσότερα στοιχεία αποτελούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, άλλα στοιχεία πρέπει να λογισθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, υπαγόμενες στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, όταν δεν συνιστά αφεαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες (αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2011, *Bog κ.λπ.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, EU:C:2011:135, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 10ης Νοεμβρίου 2016, *Baštoná*, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Το Δικαστήριο έκρινε συναφώς, ως προς το ζήτημα αν η πρόσβαση σε κολυμβητικό κέντρο το οποίο δεν διαθέτει στους επισκέπτες μόνον εγκαταστάσεις για την άσκηση αθλητικών δραστηριοτήτων, αλλά προτείνει επίσης άλλες δραστηριότητες προς τέρψη ή αναψυχή, αποτελούσε ενιαία παροχή, εμπίπτουσα στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, ότι το γεγονός ότι το κολυμβητικό κέντρο προσφέρει μόνον ένα ενιαίο εισιτήριο εισόδου που παρέχει πρόσβαση στο σύνολο των εγκαταστάσεων, χωρίς να γίνεται διάκριση με γνώμονα το είδος της εκάστοτε χρησιμοποιούμενης εγκατάστασης, τον τρόπο και τη διάρκεια της χρήσης καθ' όσον χρόνο ισχύει το εισιτήριο, συνιστά σημαντική ένδειξη περί της ύπαρξης ενιαίας παροχής (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 32).
- 25 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 21 έως 23 της παρούσας απόφασης, χαρακτήρισε την τουριστική επίσκεψη, που περιλαμβάνει τα δύο στοιχεία που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 15 της παρούσας απόφασης, ως ενιαία παροχή και έκρινε ότι η επίσκεψη στο μουσείο της AFC Ajax αποτελεί παρεπόμενο στοιχείο σε σχέση με την επίμαχη ξενάγηση στο στάδιο.

- 26 Ως προς το ζήτημα κατά πόσον τα δύο στοιχεία που συναποτελούν την εν λόγω ενιαία παροχή, εκ των οποίων το ένα είναι κύριο και το άλλο παρεπόμενο, μπορούν να υπαχθούν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, αυτούς που θα εφαρμόζονταν στα δύο στοιχεία αν αυτά προσφέρονταν χωριστά, τυχόν ερμηνεία της έκτης οδηγίας με τρόπο που θα επέτρεπε μια τέτοια φορολόγηση θα αντέβαινε στη νομολογία που παρατέθηκε στις σκέψεις 21 έως 23 της παρούσας αποφάσεως. Πράγματι, όπως παραδέχθηκαν η Stadion Amsterdam, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή στις γραπτές τους παρατηρήσεις, από αυτόν καθαυτόν τον χαρακτηρισμό ως ενιαίας παροχής μιας πράξης που περιλαμβάνει περισσότερα στοιχεία προκύπτει ότι η πράξη αυτή θα υπαχθεί σε έναν και τον αυτό συντελεστή ΦΠΑ (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštoná, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Αν παρεχόταν στα κράτη μέλη η ευχέρεια να εφαρμόζουν για τα διάφορα συστατικά στοιχεία μιας ενιαίας παροχής τους διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν για τα στοιχεία αυτά, τούτο θα οδηγούσε στον τεχνητό κατακερματισμό της παροχής και θα υπήρχε ο κίνδυνος να θιγεί η λειτουργικότητα του συστήματος ΦΠΑ, κατ' αντίθεση προς τη νομολογία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως.
- 27 Το ίδιο ισχύει ακόμη και στην περίπτωση που εξετάζει το αιτούν δικαστήριο, στην οποία είναι δυνατό να προσδιοριστεί η τιμή που αντιστοιχεί σε κάθε διακριτό στοιχείο το οποίο συναποτελεί την ενιαία παροχή. Πράγματι, το ότι είναι εφικτός αυτός ο προσδιορισμός ή το γεγονός ότι τα μέρη συμφωνούν ως προς τις εν λόγω τιμές δεν δύναται να δικαιολογήσει εξαίρεση από τις αρχές που απορρέουν από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στις σκέψεις 22 και 23 της παρούσας αποφάσεως.
- 28 Εξάλλου, θα υπήρχε ο κίνδυνος να θιγεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, διότι, βάσει της εν λόγω προσέγγισης, θα επιτρεπόταν η υπαγωγή δύο ενιαίων παροχών, αποτελούμενων από δύο ή περισσότερα διακριτά στοιχεία και παρόμοιων από κάθε άποψη, στους διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν για τα επιμέρους στοιχεία, ανάλογα με το κατά πόσον θα ήταν εφικτό να προσδιοριστεί η τιμή που αντιστοιχεί στα διαφορετικά αυτά στοιχεία.
- 29 Πρέπει ακόμη να εξετασθεί αν, στην περίπτωση που περιγράφει η προδικαστική απόφαση, μπορεί να στοιχειοθετηθεί εξαίρεση από τις αρχές που υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 21 έως 23 της παρούσας αποφάσεως, με βάση τις αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), της 8ης Μαΐου 2003, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-384/01, EU:C:2003:264), της 6ης Ιουλίου 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), και της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-94/09, EU:C:2010:253), στις οποίες παρέπεμψαν είτε το αιτούν δικαστήριο στην απόφαση περί παραπομπής είτε η Stadion Amsterdam στις παρατηρήσεις που υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου.
- 30 Πρώτον, όσον αφορά την απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), στη σκέψη 29 της αποφάσεως αυτής το Δικαστήριο έκρινε ότι πρέπει να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της επίμαχης δραστηριότητας για να καθορισθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε πλείονες αυτοτελείς κύριες παροχές ή σε μία ενιαία παροχή προς τον καταναλωτή, νοούμενο ως τον μέσο καταναλωτή. Κατά το Δικαστήριο, μια τέτοια μέθοδος λαμβάνει υπόψη και τα δύο στοιχεία που υπενθυμίζονται στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως και συγκεκριμένα ότι, πρώτον, από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει κατά κανόνα να λογίζεται ως χωριστή και αυτοτελής και, δεύτερον, πράξη η οποία, από οικονομικής απόψεως, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά, ώστε να μη θίγεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η σκέψη 29 της εν λόγω αποφάσεως δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπεται να εφαρμοσθεί διαφορετικός συντελεστής ΦΠΑ σε ένα ειδικό και συγκεκριμένο στοιχείο μιας ενιαίας παροχής. Αντιθέτως, από τη σκέψη αυτή προκύπτει ότι μια τέτοια εφαρμογή θα κατέληγε στον τεχνητό κατακερματισμό μιας ενιαίας παροχής.
- 31 Δεύτερον, όσον αφορά την απόφαση της 8ης Μαΐου 2003, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-384/01, EU:C:2003:264), διευκρινίζεται ότι, αφενός, η απόφαση αυτή αφορούσε το ζήτημα κατά πόσον ήταν συμβατή με το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της έκτης οδηγίας η νομοθεσία κράτους

μέλους που εφάρμοζε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μόνο σε μία συγκεκριμένη κατηγορία παροχής αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας που μνημονεύεται στην οδηγία και συγκεκριμένα στο σταθερό μέρος των τιμών προμήθειας φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας μέσω δημοσίων δικτύων. Αφετέρου, παρατηρείται ότι στο πλαίσιο αυτής της διαδικασίας λόγω παραβάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή σε μία μόνον πτυχή της προμήθειας φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας αντέβαινε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την έκτη οδηγία, και δεν εξετάσε ουδόλως το ζήτημα αν πρόκειται περί ενιαίας παροχής. Συνεπώς, από την απόφαση αυτή δεν μπορεί να συναχθεί κανένα συμπέρασμα ως προς την τυχόν δυνατότητα εφαρμογής διαφορετικού συντελεστή ΦΠΑ σε διακριτά στοιχεία μιας ενιαίας παροχής.

- 32 Τρίτον, όσον αφορά την απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451), όπως προκύπτει από τη σκέψη 14 της αποφάσεως αυτής, η συγκεκριμένη απόφαση αφορά το ζήτημα κατά πόσον, σε περίπτωση που πραγματοποιείται μία ενιαία παράδοση αγαθών περιλαμβάνουσα, αφενός, ένα κύριο αγαθό το οποίο, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ με δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, και, αφετέρου, αγαθά που κατά την ίδια νομοθεσία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής, απαγορεύεται στο οικείο κράτος μέλος να επιβάλλει στα μη απαλλασσόμενα αγαθά ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή.
- 33 Το Δικαστήριο, το οποίο απάντησε αρνητικά στο εν λόγω ερώτημα, υπογράμμισε ότι στην περίπτωση την οποία αφορούσε η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, τυχόν απαλλαγή από τον φόρο για τα αγαθά που παραδίδονταν μαζί με το κύριο αγαθό, για τα οποία η εθνική νομοθεσία απέκλειε ρητώς την απαλλαγή από τον φόρο, θα προσέκρουε στο γράμμα και τον σκοπό του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο α' της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο το περιεχόμενο της παρέκκλισης που θεσπίζει η διάταξη αυτή καλύπτει μόνον ό,τι προέβλεπε ρητώς η εθνική νομοθεσία την 1η Ιανουαρίου 1991 (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:451, σκέψεις 20 έως 22). Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ρητώς ότι η νομολογία σχετικά με τη φορολογία των ενιαίων πράξεων δεν εφαρμόζεται για τις προβλεπόμενες στο άρθρο 28 της έκτης οδηγίας απαλλαγές με δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος φόρου (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:451, σκέψη 24).
- 34 Τέταρτον, όσον αφορά την απόφαση της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-94/09, EU:C:2010:253), η απόφαση αυτή αφορά το κατά πόσον είναι συμβατή προς την οδηγία 2006/112 εθνική κανονιστική ρύθμιση που προβλέπει την επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ από κράτος μέλος για τη μεταφορά σορού με οχήματα γραφείων κηδειών, χωρίς η εφαρμογή του συντελεστή αυτού να καταλαμβάνει άλλες παροχές υπηρεσιών των γραφείων κηδειών και την παράδοση συναφών αγαθών. Το Δικαστήριο, για να εξετάσει αν η επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ ήταν σύμφωνη με τα άρθρα 96 έως 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, έκρινε ότι για την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που καταλείπει στα κράτη μέλη η οδηγία 2006/112 ως προς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ δεν είχε καθοριστική σημασία το ζήτημα κατά πόσον πράξη που περιλαμβάνει περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθεί ενιαία παροχή (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-94/09, EU:C:2010:253, σκέψη 33). Υπό αυτές τις συνθήκες, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν ήταν αναγκαίο να εξετάσει αν η παροχή υπηρεσιών από γραφεία κηδειών πρέπει να λογίζεται ως ενιαία παροχή, αλλά αυτό που έπρεπε να εξετασθεί ήταν αν η μεταφορά σορού με όχημα αποτελεί συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της κατηγορίας υπηρεσιών, όπως αυτή περιλαμβάνεται στο παράρτημα III, σημείο 16, της οδηγίας 2006/112, και, ενδεχομένως, να ελεγχθεί αν η εφαρμογή του συντελεστή αυτού συνεπάγεται παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-94/09, EU:C:2010:253, σκέψη 34).

- 35 Συνεπώς, όπως προκύπτει από τη σκέψη 33 της αποφάσεως αυτής, στη συγκεκριμένη απόφαση το Δικαστήριο απεφάνθη επί της εκτάσεως της διακριτικής ευχέρειας που καταλείπει στα κράτη μέλη η οδηγία 2006/112 ως προς την επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή. Το ζήτημα που απασχολεί, όμως, την υπόθεση της κύριας δίκης είναι διαφορετικό.
- 36 Λαμβανομένων υπόψη όλων των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι ενιαία παροχή, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που αποτελείται από δύο διακριτά στοιχεία, εκ των οποίων το ένα είναι κύριο και το άλλο παρεπόμενο και τα οποία, αν προσφέρονταν χωριστά, θα υπάγονταν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, πρέπει να φορολογηθεί μόνο με τον συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει για την ενιαία αυτή παροχή ο οποίος καθορίζεται βάσει του κύριου στοιχείου αυτής, ακόμη και αν μπορεί να προσδιοριστεί η τιμή του κάθε στοιχείου που συναποτελεί τη συνολική τιμή που καταβάλλει ο καταναλωτής για την παροχή αυτή.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 37 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 (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/4/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001, έχει την έννοια ότι ενιαία παροχή, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που αποτελείται από δύο διακριτά στοιχεία, εκ των οποίων το ένα είναι κύριο και το άλλο παρεπόμενο και τα οποία, αν προσφέρονταν χωριστά, θα υπάγονταν σε διαφορετικούς συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να φορολογηθεί μόνο με τον συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας που ισχύει για την ενιαία αυτή παροχή ο οποίος καθορίζεται βάσει του κύριου στοιχείου αυτής, ακόμη και αν μπορεί να προσδιοριστεί η τιμή του κάθε στοιχείου που συναποτελεί τη συνολική τιμή που καταβάλλει ο καταναλωτής για την παροχή αυτή.

(υπογραφές)