



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 9ης Σεπτεμβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 98 – Ευχέρεια των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε ορισμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών – Παράρτημα III, σημείο 7 – Δικαίωμα εισόδου σε λούνα-παρκ και σε πανηγύρια – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Παροχές υπηρεσιών από μη πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους και από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους – Συγκρισιμότητα – Πλαίσιο – Αντίληψη του μέσου καταναλωτή – Δικαστική πραγματογνωμοσύνη»

Στην υπόθεση C-406/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας, Γερμανία) με απόφαση της 25ης Αυγούστου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Αυγούστου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Phantasialand

κατά

Finanzamt Brühl,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Kumin (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz και I. Ziemele, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Phantasialand, εκπροσωπούμενη από τους T. Ketteler-Eising και P. Peplowski, conseillers fiscaux,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους R. Kanitz και J. Möller καθώς και από την S. Costanzo,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους L. Mantl και V. Uher,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 98, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 7, της οδηγίας αυτής.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Phantasialand και της Finanzamt Brühl (φορολογικής αρχής Brühl, Γερμανία) (στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο τον συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που εφαρμόζεται στο δικαίωμα εισόδου στο πάρκο ψυχαγωγίας το οποίο εκμεταλλεύεται η εταιρία αυτή.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

- 3 Το άρθρο 96 της οδηγίας περί 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.»
- 4 Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής έχει ως 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 III.
[...]

- 5 Το παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας περιέχει τον κατάλογο των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ του άρθρου 98 της οδηγίας. Το σημείο 7 του παραρτήματος αυτού καλύπτει τις ακόλουθες υπηρεσίες:
- «το δικαίωμα εισόδου σε παραστάσεις, θέατρα, τσίρκο, πανηγύρια, λούνα-παρκ, συναυλίες, μουσεία, ζωολογικούς κήπους, κινηματογράφους, εκθέσεις και σε παρόμοια πολιτιστικά γεγονότα και σχετικούς χώρους».

Ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011

- 6 Κατά το άρθρο 32 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1):
- «1. Οι υπηρεσίες με αντικείμενο την πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς εκδηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 53 της οδηγίας [ΦΠΑ] περιλαμβάνουν την παροχή υπηρεσιών των οποίων τα βασικά χαρακτηριστικά συνίστανται στην παροχή δικαιώματος εισόδου σε εκδήλωση έναντι εισιτηρίου ή πληρωμής, συμπεριλαμβανομένης της πληρωμής υπό μορφή συνδρομής, εισιτηρίου διαρκείας ή περιοδικής πληρωμής.
2. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται κυρίως:
- α) στο δικαίωμα εισόδου σε θεάματα, θεατρικές παραστάσεις, παραστάσεις τσίρκου, εμπορικές και λοιπές εκθέσεις, πάρκα αναψυχής, συναυλίες, καθώς και σε άλλες παρόμοιες πολιτιστικές εκδηλώσεις·
- [...]».

Το γερμανικό δίκαιο

- 7 Το άρθρο 12, παράγραφος 2, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), ορίζει τα εξής:
- «Ο φόρος μειώνεται σε ποσοστό 7 % για τις ακόλουθες πράξεις:
- [...]
7. [...]
- d) παραστάσεις τσίρκο, παροχή υπηρεσιών αναψυχής σε υπαίθριους χώρους, καθώς και για τον κύκλο εργασιών που συνδέεται άμεσα με την εκμετάλλευση ζωολογικών κήπων [...]».
- 8 Σύμφωνα με το άρθρο 30 της Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (κανονιστικής απόφασης για την εφαρμογή του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), το οποίο αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 7, στοιχείο d, του UStG, ως παροχή υπηρεσιών αναψυχής σε υπαίθριους χώρους νοούνται «οι πωλήσεις σε υπαίθριους χώρους αναψυχής, η εκτέλεση μουσικών έργων, τα θεάματα και άλλες ψυχαγωγικές εκδηλώσεις σε εμποροπανηγύρεις, λαϊκές εορτές, σκοπευτικούς διαγωνισμούς ή παρόμοιες εκδηλώσεις».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 9 Η Phantasialand εκμεταλλεύεται πάρκο ψυχαγωγίας στη Γερμανία. Οι επισκέπτες αποκτούν το δικαίωμα χρήσης των εγκαταστάσεων του πάρκου αφού καταβάλουν το αντίτιμο του εισιτηρίου εισόδου.
- 10 Με αίτηση της 9ης Νοεμβρίου 2015, η Phantasialand ζήτησε την τροποποίηση της εις βάρος της εκδοθείσας πράξης επιβολής φόρου επί του κύκλου εργασιών για το έτος 2014, υποστηρίζοντας ότι τα δικαιώματα εισόδου στο πάρκο ψυχαγωγίας δεν έπρεπε να φορολογηθούν με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, αλλά με τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 7, στοιχείο d, του UStG.
- 11 Η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση με απόφαση της 6ης Ιανουαρίου 2016, στη συνέχεια δε και την ένσταση που υπέβαλε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατά της απόφασης αυτής, με απόφαση της 4ης Απριλίου 2017.
- 12 Κατόπιν αυτού, η Phantasialand άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου Κολωνίας, Γερμανία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.
- 13 Κατά τη Phantasialand, είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η δύναμη της εθνικής νομοθεσίας εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις πράξεις που πραγματοποιούνται από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους επ' ευκαιρία πανηγύρεων με εποχιακό και προσωρινό χαρακτήρα, ενώ οι πραγματοποιούμενες από τους μη πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους πράξεις, όπως είναι οι επίμαχες στην κύρια δίκη, υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.
- 14 Η φορολογική αρχή αντικρούει τη θέση αυτή και στηρίζεται, συναφώς, σε απόφαση του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία), της 2ας Αυγούστου 2018, με την οποία το τελευταίο έκρινε ότι η διαφορετική μεταχείριση, από απόψεως ΦΠΑ, των υπηρεσιών που παρέχονται από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους σε σχέση με τις υπηρεσίες που παρέχονται σε λούνα-παρκ όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν παραβίαζε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία αυτή.
- 16 Κατ' αρχάς, δεδομένου ότι το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) παρέπεμψε συναφώς, μεταξύ άλλων, στις εκφράσεις «πανηγύρια» και «λούνα-παρκ» στο παράρτημα III, σημείο 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, αντιθέτως προς άλλες γλωσσικές αποδόσεις, δεν υπάρχουν αντίστοιχες εκφράσεις στο γερμανικό κείμενο του άρθρου 32 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, το οποίο μνημονεύει μόνον τον όρο «Freizeitparks» («πάρκα ψυχαγωγίας»). Καθόσον ο τελευταίος αυτός όρος δηλώνει, υπό τη συνήθη έννοιά του, τα λούνα-παρκ που λειτουργούν σε μόνιμες εγκαταστάσεις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι χρειάζονται διευκρινίσεις ως προς τον ορισμό και τη διαφοροποίηση των εννοιών «πανηγύρια» και «λούνα-παρκ».
- 17 Στη συνέχεια, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, με την απόφαση της 2ας Αυγούστου 2018, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) έκρινε ότι η παροχή υπηρεσιών από μη πλανόδια επιχείρηση αναψυχής σε υπαίθριους χώρους υπό τη μορφή πάρκου ψυχαγωγίας δεν

είναι παρόμοια με την παροχή υπηρεσιών από επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους οι οποίοι ασκούν τη δραστηριότητά τους κατά πλανόδιο τρόπο σε πανηγύρια, λαμβανομένου υπόψη του διαφορετικού πλαισίου εντός του οποίου παρέχονται οι αντίστοιχες υπηρεσίες.

- 18 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο συνάγει από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι, ως πλαίσιο των προς σύγκριση παροχών υπηρεσιών, πρέπει να ληφθούν υπόψη μόνον οι διαφορές που υφίστανται στα αντίστοιχα κανονιστικά πλαίσια και νομικά καθεστώτα που διέπουν τις οικείες παροχές υπηρεσιών.
- 19 Εν προκειμένω, όμως, κατά το αιτούν δικαστήριο, το πλαίσιο των δύο ειδών παροχών υπηρεσιών αναψυχής σε υπαίθριους χώρους δεν χαρακτηρίζεται από διακριτά κανονιστικά πλαίσια. Συγκεκριμένα, η νομοθεσία δεν επιβάλλει ούτε στις επιχειρήσεις αναψυχής σε υπαίθριους χώρους όπως η Phantasialand ούτε στους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους που λειτουργούν σε πανηγύρια την υποχρέωση να ζητούν συνολικό εισιτήριο για τη χρήση όλων των εγκαταστάσεων ή, αντιθέτως, χωριστή τιμή για κάθε προτεινόμενη παροχή υπηρεσιών. Επιπλέον, οι μηχανικές εγκαταστάσεις των πάρκων ψυχαγωγίας, όπως και εκείνες των πανηγυριών, υπόκεινται στους ίδιους κανόνες ασφαλείας, ενώ περαιτέρω ο νόμος δεν επιβάλλει ούτε στους μη πλανόδιους ούτε στους πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους το χρονικό σημείο του έτους κατά το οποίο πρέπει να παρέχουν τις υπηρεσίες τους. Επομένως, πρέπει να καθοριστεί αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, έχει εφαρμογή η νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία οι διαφορές που συνδέονται με το πλαίσιο παροχής των υπηρεσιών μπορούν να δικαιολογήσουν διαφοροποιημένη φορολόγηση.
- 20 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, εφόσον υποτεθεί ότι το πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών από τους πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους κατά τη διάρκεια πανηγυριών δεν διαφέρει από εκείνο της παροχής υπηρεσιών από μη πλανόδιες επιχειρήσεις, το κρίσιμο κριτήριο είναι να διαπιστωθεί ποιες είναι οι ανάγκες που καλύπτονται, από την οπτική γωνία του μέσου σύγχρονου καταναλωτή, αφενός, σε ένα πανηγύρι και, αφετέρου, σε ένα πάρκο ψυχαγωγίας. Αφού προσδιοριστούν οι ανάγκες αυτές, πρέπει να εκτιμηθεί αν οι δύο παροχές υπηρεσιών ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες και αν οι τυχόν διαφορές επηρεάζουν την επιλογή του μέσου καταναλωτή.
- 21 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι σε θέση να προβεί στην εκτίμηση αυτή μόνον αν προσφύγει σε εμπειρική δικαστική πραγματογνωμοσύνη. Ωστόσο, σύμφωνα με τη νομολογία του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου), δεν είναι αναγκαίο να συλλεγούν διά εμπειρικής πραγματογνωμοσύνης αποδείξεις όσον αφορά την αντίληψη του μέσου καταναλωτή σχετικά με δύο παροχές υπηρεσιών στο πλαίσιο της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι η αντίληψη αυτή αποτελεί απλώς «νοητική προοπτική». Για τον λόγο αυτόν, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αποφασιστικής σημασίας για την έκβαση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί το ζήτημα αν δικαιούται να συλλέξει αποδείξεις σχετικά με την αντίληψη του μέσου καταναλωτή ή αν η αντίληψη αυτή αποτελεί απλώς νοητική προοπτική, η οποία είναι αδύνατο να γίνει κατανοητή με τη συλλογή αποδείξεων.

22 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί η μνεία των “πανηγύρεων” και των “λούνα-παρκ” στο παράρτημα III, σημείο 7[, της οδηγίας ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, να ληφθεί υπόψη υπό την έννοια μιας διαφοροποίησης των δύο όρων για τη φορολόγηση ενός πάρκου ψυχαγωγίας με τον κανονικό συντελεστή, μολονότι ο όρος “λούνα-παρκ” περιλαμβάνει τόσο τις μη πλανόδιες όσο και τις πλανόδιες επιχειρήσεις αναψυχής σε υπαίθριους χώρους;

2) Είναι εφαρμοστέα η νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία το πλαίσιο διάφορων υπηρεσιών μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να μην είναι αυτές όμοιες, επί της παροχής υπηρεσιών από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους και από μη πλανόδιες επιχειρήσεις αναψυχής σε υπαίθριους χώρους υπό τη μορφή πάρκων ψυχαγωγίας;

3) Εάν η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι αρνητική:

Είναι η “άποψη του μέσου καταναλωτή”, η οποία κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, μια «νοητική προοπτική» η οποία δεν επιδέχεται απόδειξη μέσω δικαστικήςπραγματογνωμοσύνης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

23 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 7, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας, αφενός, η παροχή υπηρεσιών από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους και, αφετέρου, η παροχή υπηρεσιών από μη πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους υπό τη μορφή πάρκων ψυχαγωγίας υπόκεινται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, εκ των οποίων ο ένας είναι μειωμένος και ο άλλος κανονικός.

24 Κατά το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ, στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος. Επομένως, η δυνατότητα εφαρμογής μειωμένων συντελεστών προβλέπεται μόνον κατ' εξαίρεση από την αρχή αυτή, δυνάμει του άρθρου 98 της ίδιας οδηγίας. Το παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας απαριθμεί τις κατηγορίες παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο των μειωμένων συντελεστών στους οποίους αναφέρεται το εν λόγω άρθρο 98 (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Όσον αφορά την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, με την επιφύλαξη του σεβασμού της αρχής της εγγενούς προς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ φορολογικής ουδετερότητας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν ειδικότερα μεταξύ των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στις κατηγορίες του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ εκείνες στις οποίες εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 26 Ειδικότερα, το παράρτημα III, σημείο 7, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στο «δικαίωμα εισόδου σε παραστάσεις, θέατρα, τσίρκο, πανηγύρια, λούνα-παρκ, συναυλίες, μουσεία, ζωολογικούς κήπους, κινηματογράφους, εκθέσεις και σε παρόμοια πολιτιστικά γεγονότα και σχετικούς χώρους».
- 27 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, συναφώς, αν μπορεί να γίνει επίκληση της μνείας τόσο των «πανηγυριών» όσο και των «λούνα-παρκ» στο εν λόγω παράρτημα III, σημείο 7, προκειμένου να εφαρμοστούν διαφορετικοί συντελεστές ΦΠΑ, αφενός, στην παροχή υπηρεσιών από μη πλανόδιες επιχειρήσεις αναψυχής σε υπαίθριους χώρους, όπως η Phantasialand, και, αφετέρου, στην παροχή υπηρεσιών από πλανόδιες επιχειρήσεις αναψυχής σε υπαίθριους χώρους, ενώ, κατά το δικαστήριο αυτό, η έννοια «λούνα-παρκ» καλύπτει αμφότερες τις επιχειρήσεις αυτές αναψυχής σε υπαίθριους χώρους.
- 28 Η οδηγία ΦΠΑ δεν περιέχει ορισμό ούτε της έννοιας «πανηγύρια» ούτε της έννοιας «λούνα-παρκ», κατά το εν λόγω παράρτημα III, σημείο 7, ενώ περαιτέρω ούτε ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011 προβλέπει ορισμό των εννοιών αυτών. Επιπλέον, ούτε η οδηγία ΦΠΑ ούτε ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011 παραπέμπουν συναφώς στο δίκαιο των κρατών μελών, οπότε οι εν λόγω έννοιες αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης οι οποίες πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο ομοιόμορφο στο έδαφός της (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Ως εκ τούτου, αφενός, οι προαναφερθείσες έννοιες πρέπει να ερμηνευθούν κατά το σύνηθες νόημα που έχουν στην καθημερινή γλώσσα και, αφετέρου, επιβάλλεται αυστηρή ερμηνεία δεδομένου ότι η ευχέρεια εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ συνιστά παρέκκλιση από την αρχή της εφαρμογής του κανονικού συντελεστή (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Όσον αφορά το σύνηθες νόημα που έχουν στην καθημερινή γλώσσα οι εκφράσεις «λούνα-παρκ» και «πανηγύρι», όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η έκφραση «λούνα-παρκ» υποδηλώνει ένα διαρρυθμισμένο γήπεδο, το οποίο περιλαμβάνει διάφορες εγκαταστάσεις προοριζόμενες για ξεκούραση και διασκέδαση, ενώ το «πανηγύρι», μολονότι διαθέτει, σε γενικές γραμμές, και τέτοιες εγκαταστάσεις, χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι πραγματοποιείται, έστω και με ορισμένη συχνότητα, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.
- 31 Επισημαίνεται επίσης ότι το παράρτημα III, σημείο 7, της οδηγίας ΦΠΑ απαριθμεί ρητώς τόσο τα «πανηγύρια» όσο και τα «λούνα-παρκ», οπότε πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των δύο αυτών εννοιών.
- 32 Συγκεκριμένα, εμπίπτουν στην έννοια «πανηγύρια» οι παροχές υπηρεσιών αναψυχής σε υπαίθριους χώρους που λειτουργούν προσωρινώς χρησιμοποιώντας μη μόνιμες εγκαταστάσεις, ενώ η έννοια «λούνα-παρκ» καλύπτει τις δραστηριότητες που ασκούνται από τους μη πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους, που έχουν διαρκή χαρακτήρα.
- 33 Αντιθέτως, ο όρος «λούνα-παρκ» δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει την παροχή υπηρεσιών από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή η έννοια «πανηγύρια» δεν θα είχε πλέον ίδιον πεδίο εφαρμογής.

- 34 Συναφώς, στερείται σημασίας η παραπομπή του αιτούντος δικαστηρίου στο άρθρο 32 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, στη γερμανική απόδοση του οποίου οι εκφράσεις «πανηγύρια» και «λούνα-παρκ» αντιστοιχούν σε έναν μόνον όρο, ήτοι στον όρο «Freizeitparks» («θεματικά πάρκα»). Πράγματι, πέραν του γεγονότος ότι η διάταξη αυτή εντάσσεται σε πλαίσιο διαφορετικό από εκείνο της εφαρμογής μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, οι παροχές υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το εν λόγω άρθρο 32 υπόκεινται υποχρεωτικώς στους ίδιους κανόνες, με αποτέλεσμα η μη διάκριση μεταξύ των όρων πανηγύρια και λούνα-παρκ στο γερμανικό κείμενο να μην ασκεί επιρροή.
- 35 Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημά της III, σημείο 7, ένα κράτος μέλος μπορεί, κατ' αρχήν, να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρέχονται από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους, ενώ ταυτόχρονα εφαρμόζει τον κανονικό συντελεστή στις υπηρεσίες που παρέχονται από μη πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους υπό τη μορφή πάρκων ψυχαγωγίας.
- 36 Ωστόσο, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης, όταν ένα κράτος μέλος επιλέγει να εφαρμόσει επιλεκτικά τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε κάποιες συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στο παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ, οφείλει να σέβεται την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ., C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Η αρχή αυτή δεν επιτρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από απόψεως ΦΠΑ παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες που τελούν σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους (αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 52, καθώς και της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ., C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Κατά πάγια νομολογία, για να προσδιοριστεί η ομοιότητα μεταξύ αγαθών ή υπηρεσιών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κυρίως η άποψη του μέσου καταναλωτή. Δύο αγαθά είναι παρόμοια και δύο υπηρεσίες 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 αναζητήσει ένα συγκεκριμένο αγαθό ή μια συγκεκριμένη υπηρεσία (αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψεις 53 και 54, καθώς και της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ., C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Με άλλα λόγια, πρέπει να εξεταστεί αν τα επίμαχα αγαθά ή υπηρεσίες βρίσκονται, με βάση την αντίληψη του μέσου καταναλωτή, σε σχέση υποκατάστασης. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, η εφαρμογή διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ δύναται να επηρεάσει την επιλογή του καταναλωτή, πράγμα που συνιστά, κατά συνέπεια, παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψεις 33 και 34).
- 40 Εν προκειμένω, προκύπτει ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση που απορρέει από την παρατεθείσα στη σκέψη 38 της παρούσας απόφασης νομολογία, κατά την οποία, προκειμένου να θεωρηθεί ότι υπάρχει ομοιότητα μεταξύ τους, τα αγαθά ή οι παροχές υπηρεσιών πρέπει να έχουν ανάλογες ιδιότητες και να καλύπτουν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι οι υπηρεσίες

που παρέχονται, αφενός, σε πανηγύρια και, αφετέρου, σε λούνα-παρκ έχουν ανάλογες ιδιότητες, καθόσον, σε καθεμία από τις δύο αυτές περιπτώσεις, ο καταναλωτής κάνει χρήση υπηρεσιών αναψυχής σε υπαίθριους χώρους. Επιπλέον, όσον αφορά τις καλυπτόμενες ανάγκες, μπορεί να συναχθεί ότι υπάρχει υψηλός βαθμός σύγκλισης στο μέτρο που το αιτούν δικαστήριο κάνει λόγο, μεταξύ άλλων και υπό την επιφύλαξη εκτενέστερων πληροφοριών, για διασκέδαση και ψυχαγωγία, καθώς και για προσωπική ευδιαθεσία, αναζήτηση περιπέτειας και ευκαιρίες για επαφές.

- 41 Όσον αφορά την εξέταση της δεύτερης προϋπόθεσης κατά την οποία οι υφιστάμενες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να χρησιμοποιήσει το ένα ή το άλλο από τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, αφενός, οι διαφορές που αφορούν τις ιδιότητες των επίμαχων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών καθώς και η χρήση τους, που είναι, ως εκ τούτου, εγγενείς στα εν λόγω αγαθά ή παροχές υπηρεσιών. Δεδομένου, όμως, ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν πρέπει να συσχετίζονται μόνο μεμονωμένες παροχές, πρέπει επίσης να λαμβάνονται υπόψη, αφετέρου, οι διαφορές οι οποίες αφορούν το πλαίσιο εντός του οποίου εκπληρώνονται οι εν λόγω παροχές (πρβλ. απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 55 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου απορρέει ότι μπορούν να ασκούν επιρροή, ως πλαίσιο των προς σύγκριση παροχών, διαφορές συνδεόμενες με το κανονιστικό πλαίσιο και το νομικό καθεστώς (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, σκέψεις 39 και 45, καθώς και της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψεις 57 έως 59). Εντούτοις, από τη νομολογία αυτή δεν μπορεί να συναχθεί ότι διαφορές άλλες από τις συνεχόμενες με το νομικό πλαίσιο δεν έχουν σημασία. Αντιθέτως, η συνεκτίμηση άλλων συναφών με το πλαίσιο διαφορών επιβάλλεται στον βαθμό που οι διαφορές αυτές είναι δυνατό να συνεπάγονται, υπό την οπτική γωνία του μέσου καταναλωτή, διαφοροποίησή τους σε σχέση με την ικανοποίηση των αναγκών του (πρβλ. απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 56 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και είναι, επομένως, ικανές να επηρεάσουν την επιλογή του καταναλωτή.
- 43 Καθόσον η εκτίμηση της ομοιότητας των υπηρεσιών αναψυχής σε υπαίθριους χώρους που παρέχονται, αφενός, σε πάρκο ψυχαγωγίας και, αφετέρου, σε πανηγύρι, απόκειται εν τέλει στον εθνικό δικαστή (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 31), πρέπει να γίνει δεκτό ότι μπορεί να ασκεί επιρροή για την εκτίμηση αυτή το γεγονός ότι, εν προκειμένω, μία από τις παροχές υπηρεσιών καταρχήν διατίθεται σε μόνιμη βάση, ενώ η άλλη διατίθεται μόνον για ορισμένες ημέρες ή ορισμένες εβδομάδες εντός του έτους. Πράγματι, για τον καταναλωτή ο οποίος μπορεί να επιλέξει μεταξύ της επίσκεψης σε πάρκο ψυχαγωγίας ή της επίσκεψης σε πανηγύρι, το γεγονός ότι το πανηγύρι λαμβάνει χώρα μόνο για περιορισμένο χρονικό διάστημα μπορεί να αποδειχθεί σημαντικό, αν όχι καθοριστικής σημασίας.
- 44 Εξάλλου, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, τα πανηγύρια στηρίζονται συχνά σε ένα παγιωμένο έθιμο μιας περιοχής, δεδομένου ότι το φάσμα των συνολικώς προτεινομένων παροχών ποικίλλει και έχει πολιτιστικό χαρακτήρα. Ως στοιχείο της πολιτιστικής κληρονομιάς, μπορεί να έχουν σημαντική αξία για την κοινωνική ζωή. Τέτοιοι παράγοντες θα μπορούσαν επίσης να επηρεάσουν την επιλογή του μέσου καταναλωτή, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

- 45 Επιπλέον, ενώ το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, στη Γερμανία, το πλαίσιο των υπηρεσιών που παρέχονται, αφενός, σε πάρκο ψυχαγωγίας και, αφετέρου, σε πανηγύρι, δεν χαρακτηρίζεται από διαφορετικά κανονιστικά πλαίσια, από τις γραπτές παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβέρνησης προκύπτει ότι οι πλανόδιες επιχειρήσεις αναψυχής σε υπαίθριους χώρους και οι μη πλανόδιες επιχειρήσεις αναψυχής σε υπαίθρους χώρους δεν διέπονται από το ίδιο εθνικό νομικό πλαίσιο στο μέτρο που η άδεια λειτουργίας πανηγύρεων συνεπάγεται διάφορα «προνόμια αγοράς», τα οποία κατά κανόνα καταλήγουν, για ορισμένο χρονικό διάστημα, σε απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης ορισμένων νομικών απαιτήσεων οι οποίες υπό κανονικές συνθήκες ισχύουν, όπως, για παράδειγμα, των κανόνων για τα ωράρια λειτουργίας. Συναφώς, εναπόκειται επίσης στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν τέτοιες διαφορές, εφόσον αποδειχθούν, ασκούν επιρροή στην επιλογή του μέσου καταναλωτή.
- 46 Κατά τα λοιπά, όσον αφορά το ζήτημα αν, εντός του πλαισίου αυτού, ο εθνικός δικαστής δύναται να προσφύγει σε εμπειρική δικαστική πραγματογνωμοσύνη σχετικά με την αντίληψη του μέσου καταναλωτή, ή αν η αντίληψη αυτή συνιστά απλώς «νοητική προοπτική», η οποία δεν είναι δυνατό να γίνει κατανοητή με τη συλλογή αποδείξεων, επισημαίνεται ότι ο δικαστής είναι εν γένει σε θέση να αντιληφθεί ο ίδιος, με τις δικές του γνώσεις, την άποψη του μέσου καταναλωτή (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, Gut Springenheide και Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, σκέψεις 31 και 32, καθώς και της 28ης Ιανουαρίου 1999, Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, σκέψη 36).
- 47 Ωστόσο, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει σε εθνικό δικαστήριο, το οποίο αντιμετωπίζει ιδιαίτερες δυσχέρειες κατά την εκτίμηση αυτή, να ζητήσει, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, πραγματογνωμοσύνη προκειμένου να διαφωτιστεί η απόφασή του (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, Gut Springenheide και Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, σκέψεις 35 και 36, καθώς και της 28ης Ιανουαρίου 1999, Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, σκέψη 37).
- 48 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 98 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 7, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας, αφενός, οι παροχές υπηρεσιών από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους και, αφετέρου, οι παροχές υπηρεσιών από μη πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους υπό τη μορφή πάρκων ψυχαγωγίας υπόκεινται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, εκ των οποίων ο ένας είναι μειωμένος και ο άλλος κανονικός, υπό τον όρο της τήρησης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει στο αιτούν δικαστήριο, όταν αντιμετωπίζει ιδιαίτερες δυσχέρειες κατά τον έλεγχο της τήρησης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να ζητήσει πραγματογνωμοσύνη, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, προκειμένου να διαφωτιστεί η κρίση του.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

Το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 7, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας, αφενός, οι παροχές υπηρεσιών από πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους και, αφετέρου, οι παροχές υπηρεσιών από μη πλανόδιους επιχειρηματίες αναψυχής σε υπαίθριους χώρους υπό τη μορφή πάρκων ψυχαγωγίας υπόκεινται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, εκ των οποίων ο ένας είναι μειωμένος και ο άλλος κανονικός, υπό τον όρο της τήρησης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει στο αιτούν δικαστήριο, όταν αντιμετωπίζει ιδιαίτερες δυσχέρειες κατά τον έλεγχο της τήρησης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να ζητήσει πραγματογνωμοσύνη, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, προκειμένου να διαφωτιστεί η κρίση του.

(υπογραφές)