



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 23ης Δεκεμβρίου 2015*

«Φόρος προστιθέμενης αξίας — Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου — Εναέριες μεταφορές —
Εισιτήριο το οποίο αγοράστηκε, αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε — Παροχή υπηρεσίας μεταφοράς —
Έκδοση του εισιτηρίου — Χρόνος καταβολής του φόρου»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-250/14 και C-289/14,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Γαλλία), με αποφάσεις της 21ης Μαΐου 2014, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 26 Μαΐου 2014 και στις 12 Ιουνίου 2014 αντιστοίχως, στο πλαίσιο των δικών

Air France-KLM, πρώην Air France (C-250/14),

Hop!-Brit Air SAS, πρώην Brit Air (C-289/14)

κατά

Ministère des Finances et des Comptes publics,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του πρώτου τμήματος, F. Biltgen, A. Borg Barthet (εισηγητή), E. Levits και S. Rodin, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Air France-KLM και η Hop!-Brit Air SAS, εκπροσωπούμενες από την A. Beetschen, avocate,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Colas και J.-S. Pilczer, καθώς και από την S. Ghiandoni,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τις E. Creedon και J. Quaney, καθώς και από τον A. Joyce, επικουρούμενους από την A. Keirse, BL,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Νασοπούλου και Σ. Λέκκου,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Campos Laires, καθώς και από την A. Cunha,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Soulay και L. Lozano Palacios,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουνίου 1999 (ΕΕ L 162, σ. 63, στο εξής: έκτη οδηγία), και εν συνεχεία με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001 (ΕΕ L 15, σ. 24, στο εξής: τροποποιημένη έκτη οδηγία).
- 2 Οι εν λόγω αιτήσεις υποβλήθηκαν στο πλαίσιο ενδίκων διαφορών μεταξύ, αφενός, της Air France-KLM, πρώην Air France, και της Hop!-Brit Air SAS, πρώην Brit Air, και, αφετέρου, του Ministère des Finances et des Comptes publics (γαλλικού Υπουργείου Οικονομικών), σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) μη χρησιμοποιηθέντος αεροπορικού εισιτηρίου, καθώς και των ποσών που κατέβαλε αεροπορική εταιρία σε άλλη επιχείρηση του ίδιου τομέα ως αντάλλαγμα για την πώληση μη χρησιμοποιηθέντων εισιτηρίων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας 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 10 της έκτης οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«1. Θεωρούνται ως:

- α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος
- β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υπόχρεου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. [...]

Εντούτοις, σε περίπτωση τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού προ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

- είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου,
- είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος,
- είτε, σε περίπτωση μη εκδόσεως ή καθυστερημένης εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως.

[...]

- 5 Στο άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, πρώτη και τρίτη περίπτωση, της τροποποιημένης έκτης οδηγίας, η αναφορά στο έγγραφο το οποίο υπείχε θέση τιμολογίου απαλείφθηκε. Έτσι, στη διάταξη αυτή υπήρχε πλέον αναφορά μόνο στην έκδοση του τιμολογίου.
- 6 Το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας, σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου, προέβλεπε τα εξής:

«Α. Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

- α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.

[...]

Το γαλλικό δίκαιο

- 7 Κατά το άρθρο 256, σημείο I, του γενικού φορολογικού κώδικα (στο εξής: ΓΦΚ):

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.»

- 8 Το άρθρο 269 του ΓΦΚ έχει ως εξής:

«1. Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται:

- α) κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών·

[...]

2. Ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

[...]

c) για τις παροχές υπηρεσιών, κατά την είσπραξη της προκαταβολής, του τιμήματος ή της αμοιβής.»

Οι διαφορές των κύριων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-250/14

- 9 Η Air France-KLM, η οποία υπεισήλθε στα δικαιώματα της Air France το 2004, είναι εταιρία εδρεύουσα στη Γαλλία, ασκούσα δραστηριότητα εναερίων μεταφορών. Στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, η Air France-KLM παρέχει υπηρεσίες εναέριας μεταφοράς επιβατών εντός της γαλλικής επικράτειας. Δεδομένου ότι οι εν λόγω πτήσεις εσωτερικού βαρύνονται με ΦΠΑ, τα αεροπορικά εισιτήρια για τις συγκεκριμένες πτήσεις πωλούνται σε τιμή περιλαμβάνουσα τον εν λόγω φόρο.
- 10 Από το 1999 η Air France δεν καταβάλλει πλέον στο Δημόσιο τον εισπραττόμενο ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως των εκδοθέντων εισιτηρίων τα οποία δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους επιβάτες των πτήσεων της εσωτερικού. Πρόκειται, αφενός, για εισιτήρια χωρίς δικαίωμα επιστροφής του αντιτίμου τα οποία έπαψαν να ισχύουν λόγω του ότι οι επιβάτες δεν εμφανίστηκαν προς επιβίβαση, καθώς και, αφετέρου, για εισιτήρια με δικαίωμα επιστροφής χρημάτων τα οποία έπαψαν να ισχύουν γιατί δεν χρησιμοποιήθηκαν εντός της προβλεπόμενης διάρκειας ισχύος τους.
- 11 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, οι φορολογικές αρχές εκτίμησαν ότι τα ποσά σχετικά με αυτά τα «εκδοθέντα αλλά μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια» θα έπρεπε να είχαν υπαχθεί στον μειωμένο ΦΠΑ με συντελεστή 5,5 %, ο οποίος επιβάλλεται στις εγχώριες υπηρεσίες εναέριας μεταφοράς επιβατών. Ως εκ τούτου, γνωστοποιήθηκαν στην Air France-KLM διορθωτικές πράξεις βεβαιώσεως ΦΠΑ για την περίοδο μεταξύ 1ης Απριλίου 2000 και 31ης Μαρτίου 2003 ύψους 4 066 607 ευρώ, πλέον τόκων υπερημερίας, ύψους 1 226 584 ευρώ.
- 12 Το tribunal administratif de Cergy-Pontoise (διοικητικό πρωτοδικείο του Cergy-Pontoise), με απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, απέρριψε το αίτημα της Air France-KLM περί ακυρώσεως των ως άνω πράξεων βεβαιώσεως ΦΠΑ. Το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο των Βερσαλλιών), με απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, επικύρωσε την απόφαση αυτή και έκρινε ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 256 και 269 του ΓΦΚ, εξεταζόμενα σε συνδυασμό με το άρθρο 1234 του Αστικού Κώδικα, τα ποσά τα οποία παρακρατήθηκαν κατόπιν της οριστικής μη εκτελέσεως της υπηρεσίας εναέριας μεταφοράς έπρεπε να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ. Η Air France-KLM άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής.
- 13 Το Conseil d'État, αμφιταλαντευόμενο ως προς το εάν βαρύνεται με ΦΠΑ μη χρησιμοποιηθέν εισιτήριο, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2 της [έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας] την έννοια ότι η έκδοση του εισιτηρίου δύναται να εξομοιωθεί προς την πραγματική εκτέλεση της υπηρεσίας εναέριας μεταφοράς και ότι βαρύνονται με ΦΠΑ τα ποσά τα οποία παρακρατεί αεροπορική εταιρία όταν ο κάτοχος του αεροπορικού εισιτηρίου τελικώς δεν το χρησιμοποίησε, με αποτέλεσμα η ισχύς αυτού να λήξει;

- 2) Στην περίπτωση αυτή, πρέπει ο εισπραχθείς φόρος να αποδοθεί στο Δημόσιο ήδη από της εισπράξεως του τιμήματος, έστω και αν το ταξίδι ενδέχεται να μην πραγματοποιηθεί με ευθύνη του πελάτη;»

Υπόθεση C-289/14

- 14 Από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου στην υπόθεση C-289/14 προκύπτει ότι η Brit Air, νυν Hop!-Brit Air SAS, παρείχε υπηρεσίες εναέριας μεταφοράς επιβατών στο πλαίσιο συμβάσεως δικαιοχρήσεως με την Air France-KLM. Η Air France-KLM είχε αναλάβει την εμπορική διάθεση και τη διαχείριση των εισιτηρίων για τα δρομολόγια που εξυπηρετούσε η Brit Air δυνάμει της συμβάσεως δικαιοχρήσεως.
- 15 Η Air France-KLM εισέπραττε το τίμημα των εισιτηρίων και εν συνεχεία το απέδιδε στην Brit Air για κάθε πελάτη που αυτή μετέφερε. Όσον αφορά τα πωληθέντα αλλά μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια, λόγω μη εμφανίσεως του επιβάτη προς επιβίβαση ή λόγω λήξεως της ισχύος του εισιτηρίου, η Air France-KLM κατέβαλλε στην Brit Air ετήσια κατ' αποκοπήν αποζημίωση ύψους 2 % επί του ετήσιου κύκλου εργασιών (περιλαμβανομένου ΦΠΑ) σχετικά με τα δρομολόγια τα οποία η Brit Air εξυπηρετούσε δυνάμει της συμβάσεως δικαιοχρήσεως. Η Brit Air δεν επιβάρυνε με ΦΠΑ το ποσό αυτό.
- 16 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου στην Brit Air, οι φορολογικές αρχές τής γνωστοποίησαν, για την περίοδο από 1ης Απριλίου 2001 μέχρι 31ης Αυγούστου 2005, διορθωτικές πράξεις βεβαιώσεως ΦΠΑ για τα σχετικά με τα μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια ποσά τα οποία είχε λάβει από την Air France.
- 17 Το tribunal administratif de Montreuil (διοικητικό πρωτοδικείο του Montreuil), με απόφαση της 24ης Ιουνίου 2010, απέρριψε το αίτημα της Brit Air περί ακυρώσεως των ως άνω πράξεων βεβαιώσεως ΦΠΑ. Η Brit Air άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του cour administrative d'appel de Versailles. Δεδομένου ότι το εν λόγω δικαστήριο, με απόφασή της 13ης Νοεμβρίου 2012, επικύρωσε την εκκαλούμενη απόφαση, η Brit Air άσκησε αναίρεση κατ' αυτής ενώπιον του Conseil d'État.
- 18 Το Conseil d'État, αμφιταλαντευόμενο ως προς το εάν υπόκεινται σε ΦΠΑ ποσά τα οποία κατέβαλε αεροπορική εταιρία σε άλλη επιχείρηση του ιδίου τομέα ως αντάλλαγμα για την πώληση μη χρησιμοποιηθέντων εισιτηρίων, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, της [έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας] την έννοια ότι το κατ' αποκοπήν ποσό, το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό επί του ετήσιου κύκλου εργασιών σχετικά με τα δρομολόγια των οποίων η εκμετάλλευση γίνεται δυνάμει συμβάσεως δικαιοχρήσεως και το οποίο καταβάλλεται από αεροπορική εταιρία η οποία εξέδωσε για λογαριασμό άλλης εισιτήρια των οποίων η ισχύς έληξε συνιστά μη υποκείμενη στον φόρο αποζημίωση καταβαλλόμενη στη δεύτερη εταιρία προς αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη λόγω της άσκοπης κινητοποίησης των μεταφορικών της μέσων, ή ότι συνιστά ποσό το οποίο αντιστοιχεί στα έσοδα από τα εκδοθέντα εισιτήρια των οποίων η ισχύς έχει λήξει;
- 2) Σε περίπτωση που λογίζεται ότι το ποσό αυτό αντιστοιχεί στο τίμημα των εκδοθέντων εισιτηρίων των οποίων η ισχύς έχει λήξει, έχουν οι εν λόγω διατάξεις την έννοια ότι η έκδοση του εισιτηρίου μπορεί να εξομοιωθεί προς πραγματική παροχή της υπηρεσίας μεταφοράς και ότι βαρύνονται με ΦΠΑ τα ποσά που παρακρατεί αεροπορική εταιρία σε περίπτωση που ο κάτοχος αεροπορικού εισιτηρίου δεν χρησιμοποιήσει το εισιτήριό του, με αποτέλεσμα η ισχύς αυτού να λήξει;

- 3) Στην περίπτωση αυτή, πρέπει ο εισπραχθείς φόρος να αποδοθεί στο Δημόσιο από την Air France ή από την Brit Air ήδη από της εισπράξεως του τιμήματος, έστω και αν το ταξίδι ενδέχεται να μην πραγματοποιηθεί με ευθύνη του πελάτη;»
- 19 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 10ης Ιουλίου 2014 αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων C-250/14 και C-289/14 προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος στην υπόθεση C-250/14 και επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-289/14

- 20 Με το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-250/14 και με το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-289/14 το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι η έκδοση εισιτηρίων από αεροπορική εταιρία βαρύνεται με ΦΠΑ όταν τα εισιτήρια αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους επιβάτες και αυτοί δεν δικαιούνται επιστροφή του αντιτίμου που κατέβαλαν για την αγορά τους.
- 21 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας, «στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».
- 22 Κατά πάγια νομολογία, παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη (απόφαση Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 14).
- 23 Τούτο ισχύει όταν υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και του εισπραττόμενου αντιτίμου, οπότε το ποσό που καταβάλλεται συνιστά την πραγματική αντιπαροχή μιας εξατομικευμένης υπηρεσίας παρεχόμενης στο πλαίσιο μιας τέτοιας έννομης σχέσεως (απόφαση Société thermique d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Επιπροσθέτως, από το άρθρο 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η γενεσιουργός αιτία του προβλεπόμενου στο άρθρο 2, παράγραφος 1, των οδηγιών αυτών φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο της παροχής των υπηρεσιών.
- 25 Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι παροχή υπηρεσιών όπως η εναέρια μεταφορά επιβατών βαρύνεται με ΦΠΑ όταν, αφενός, το ποσό το οποίο καταβάλλει ο επιβάτης σε αεροπορική εταιρία, στο πλαίσιο της έννομης σχέσεως η οποία έχει τη μορφή συμβάσεως μεταφοράς, συνδέεται άμεσα προς εξατομικευμένη υπηρεσία για την οποία αποτελεί το αντίτιμο και, αφετέρου, η ως άνω υπηρεσία πράγματι παρέχεται.
- 26 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι υπηρεσίες των οποίων η παροχή αντιστοιχεί στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από σύμβαση εναέριας μεταφοράς επιβατών είναι η χορήγηση κάρτας επιβίβασης, καθώς και η επιβίβαση των επιβατών και η υποδοχή τους εντός του αεροσκάφους στον συμπεφωνημένο τόπο απογειώσεως, η αναχώρηση του αεροσκάφους στην προβλεπόμενη ώρα, η μεταφορά των επιβατών και των αποσκευών τους από τον τόπο αναχωρήσεως

στον τόπο αφίξεως, η φροντίδα των επιβατών κατά τη διάρκεια της πτήσεως και, τέλος, η αποβίβασή τους, υπό συνθήκες ασφάλειας, στον τόπο προσγειώσεως και στην ώρα που προβλέπονται στη σχετική σύμβαση μεταφοράς (βλ. απόφαση *Rehder*, C-204/08, EU:C:2009:439, σκέψη 40).

- 27 Εντούτοις, η παροχή των υπηρεσιών αυτών είναι δυνατή μόνον υπό την προϋπόθεση ότι ο πελάτης της αεροπορικής εταιρίας εμφανίζεται την προβλεπόμενη ώρα και στον προβλεπόμενο τόπο επιβίβασης, δεδομένου ότι το δικαίωμά του να του παρασχεθούν οι υπηρεσίες αυτές υφίσταται μέχρι την ώρα επιβίβασης, υπό τις συνθήκες που ορίζονται στη σύμβαση μεταφοράς η οποία συνάπτεται κατά την αγορά του εισιτηρίου.
- 28 Κατά συνέπεια, η αντιπαροχή για το αντίτιμο το οποίο καταβάλλεται κατά την αγορά του εισιτηρίου συνίσταται στο δικαίωμα που ο επιβάτης αντλεί εξ αυτού προς παροχή των υπηρεσιών οι οποίες απορρέουν από τη σύμβαση μεταφοράς, ανεξαρτήτως του εάν ο ίδιος θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό, δεδομένου ότι η αεροπορική εταιρία εκπληρώνει τη συμβατική της υποχρέωση όταν καθιστά δυνατή την παροχή στον επιβάτη των σχετικών υπηρεσιών.
- 29 Ως εκ τούτου, οι προσφεύγουσες στις υποθέσεις των κύριων δικών δεν μπορούν να προβάλουν ότι το αντίτιμο το οποίο καταβάλλει ο επιβάτης που δεν εμφανίζεται και το οποίο παρακρατείται από την εταιρία συνιστά συμβατική αποζημίωση μη υποκείμενη στον ΦΠΑ επειδή αποσκοπεί στην αποκατάσταση ζημίας που υπέστη η αεροπορική εταιρία.
- 30 Συγκεκριμένα, πρώτον, μια τέτοια ερμηνεία θα τροποποιούσε τη φύση του καταβαλλόμενου από τον επιβάτη αντιτίμου, το οποίο θα καθίστατο συμβατική αποζημίωση όταν αυτός δεν κάνει χρήση της εξατομικευμένης υπηρεσίας που παρέχει η αεροπορική εταιρία.
- 31 Ο όρος «παροχή υπηρεσιών» στην έκτη οδηγία και στην τροποποιημένη έκτη οδηγία πρέπει να ερμηνεύεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων, η δε φορολογική αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της προθέσεως του υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου του αντικειμενικού χαρακτήρα του όρου (βλ. απόφαση *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 32 Δεύτερον, μια τέτοια τροποποίηση του νομικού χαρακτηρισμού του αντιτίμου το οποίο καταβάλλει ο επιβάτης για το εισιτήριο, αναλόγως του εάν αυτός εμφανίζεται ή δεν εμφανίζεται προς επιβίβαση, θα είχε ως συνέπεια την απόκλιση μεταξύ του ποσού της ζημίας που η αεροπορική εταιρία προβάλλει ότι υφίσταται λόγω της απουσίας του μη εμφανισθέντος επιβάτη και του ποσού το οποίο καταβλήθηκε κατά την αγορά του εισιτηρίου. Ειδικότερα, σε περίπτωση που ο επιβάτης εμφανιστεί προς επιβίβαση, το οφειλόμενο για την παροχή ποσό αντιστοιχεί στην τιμή του εισιτηρίου χωρίς ΦΠΑ, ενώ το ποσό της προβαλλόμενης στις υποθέσεις των κύριων δικών αποζημιώσεως θα αντιστοιχούσε στην εν λόγω τιμή προσαυξημένη κατά το ποσό του ΦΠΑ που θα ήταν απαιτητός. Δεν υφίσταται όμως κανένα στοιχείο που να δικαιολογεί να είναι το ποσό της αποζημιώσεως μεγαλύτερο από το αντίτιμο που έχει καταβάλει ο επιβάτης.
- 33 Τρίτον, οι προσφεύγουσες στις υποθέσεις των κύριων δικών δεν μπορούν να βασιστούν ούτε στη νομολογία του Δικαστηρίου περί μη υπαγωγής στον ΦΠΑ των ποσών που καταβάλλονται ως προκαταβολή. Ειδικότερα, στις υποθέσεις των κύριων δικών, αφενός, το αντίτιμο που καταβάλλεται από επιβάτη ο οποίος τελικώς δεν εμφανίστηκε αντιστοιχεί στο σύνολο της τιμής του εισιτηρίου. Αφετέρου, καθόσον ο πελάτης κατέβαλε το αντίτιμο του εισιτηρίου και η αεροπορική εταιρία επιβεβαιώνει την κράτηση θέσεως για αυτόν, η πώληση είναι ολοκληρωμένη και οριστική. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι οι αεροπορικές εταιρίες διατηρούν το δικαίωμα να επαναπωλήσουν σε άλλον επιβάτη την υπηρεσία που δεν παρασχέθηκε στον αγοραστή, χωρίς να είναι υποχρεωμένες να επιστρέψουν στον αρχικό επιβάτη το αντίτιμο που καταβλήθηκε για αυτήν. Ως εκ τούτου, ελλείψει ζημίας, δεν θα ήταν δικαιολογημένη η καταβολή αποζημιώσεως.

- 34 Επομένως, διαπιστώνεται ότι το ποσό το οποίο παρακρατείται από τις αεροπορικές εταιρίες δεν έχει ως σκοπό να αποκαταστήσει ζημία που δήθεν υπέστησαν λόγω της μη εμφανίσεως επιβάτη, αλλά αντιθέτως συνιστά αμοιβή, τούτο δε ακόμα και εάν ο επιβάτης τελικώς δεν ταξίδευε.
- 35 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-250/14 και στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-289/14 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι η έκδοση εισιτηρίων από αεροπορική εταιρία βαρύνεται με ΦΠΑ όταν τα εκδοθέντα εισιτήρια δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους επιβάτες και αυτοί δεν μπορούν να ζητήσουν επιστροφή του καταβληθέντος αντιτίμου.
- Επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-250/14 και επί του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-289/14*
- 36 Με το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-250/14 και το τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-289/14, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι ο ΦΠΑ ο οποίος καταβάλλεται κατά την αγορά του αεροπορικού εισιτηρίου από τον επιβάτη ο οποίος δεν το χρησιμοποίησε καθίσταται απαιτητός κατά την είσπραξη του αντιτίμου του εισιτηρίου από την αεροπορική εταιρία ή από τρίτον ο οποίος ενεργεί εξ ονόματός της.
- 37 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών.
- 38 Εντούτοις, πρώτον, το άρθρο 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας προβλέπει παρέκκλιση από τον κανόνα αυτόν σε περίπτωση προκαταβολών πριν την παροχή υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τη χρονική στιγμή της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού (βλ., συναφώς, απόφαση Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 27, και διάταξη Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, σκέψη 24).
- 39 Επιπροσθέτως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι προκειμένου ο ΦΠΑ να καθίσταται απαιτητός χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί ακόμη η παροχή των υπηρεσιών, πρέπει να είναι ήδη γνωστά όλα τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού αιτίας, δηλαδή της μελλοντικής παροχής υπηρεσιών, και, συνεπώς, να έχουν καθοριστεί επακριβώς τα αγαθά ή οι υπηρεσίες κατά το χρονικό σημείο της προκαταβολής (βλ. απόφαση Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψεις 28 και 39, καθώς και διάταξη Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, σκέψεις 25 και 33).
- 40 Διαπιστώνεται ότι, στις υποθέσεις των κύριων δικών, είναι δυνατό να συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας, καθόσον το σύνολο των στοιχείων της μελλοντικής παροχής υπηρεσίας μεταφοράς είναι ήδη γνωστό και επακριβώς καθορισμένο κατά την αγορά του εισιτηρίου.
- 41 Το γεγονός ότι το αντίτιμο καταβάλλεται στο σύνολό του και όχι μερικώς δεν κλονίζει την ερμηνεία αυτή (βλ., συναφώς, αποφάσεις Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 37, και Efir, C-19/12, EU:C:2013:148, σκέψη 39, καθώς και διάταξη Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, σκέψη 32).
- 42 Δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 27 επ. της παρούσας αποφάσεως, σε περίπτωση μη εμφανισθέντος επιβάτη, η αεροπορική εταιρία η οποία πωλεί εισιτήριο μεταφοράς εκπληρώνει τις συμβατικές της υποχρεώσεις όταν παρέχει τη δυνατότητα στον επιβάτη να ασκήσει τα δικαιώματά του όσον αφορά τις παροχές οι οποίες προβλέπονται στη σύμβαση μεταφοράς.

- 43 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-250/14 και στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-289/14 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι ο ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε κατά την αγορά του αεροπορικού εισιτηρίου από επιβάτη ο οποίος τελικώς δεν το χρησιμοποίησε καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως του αντιτίμου του εισιτηρίου, είτε αυτό εισπράττεται από την ίδια την αεροπορική εταιρία είτε από τρίτο ο οποίος ενεργεί εξ ονόματός της και για λογαριασμό της είτε από τρίτο ο οποίος ενεργεί εξ ονόματός του αλλά για λογαριασμό της αεροπορικής εταιρίας.

Επί του πρώτου ερωτήματος στην υπόθεση C-289/14

- 44 Με το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-289/14 το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που τρίτος διαθέτει προς πώληση εισιτήρια αεροπορικής εταιρίας για λογαριασμό της στο πλαίσιο συμβάσεως δικαιοχρήσεως και της καταβάλλει, για τα εκδοθέντα και μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια, κατ' αποκοπήν ποσό υπολογιζόμενο σε ποσοστό επί του κύκλου εργασιών όσον αφορά τα σχετικά δρομολόγια, το εν λόγω κατ' αποκοπήν ποσό βαρύνεται με φόρο ως αντιπαροχή για τα ως άνω εισιτήρια.
- 45 Διαπιστώνεται ότι, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας, υπόχρεος για τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί του αντιτίμου του πωληθέντος εισιτηρίου είναι η αεροπορική εταιρία η οποία παρέχει την υπηρεσία μεταφοράς.
- 46 Όπως προκύπτει από την απάντηση που δόθηκε στα προηγούμενα ερωτήματα, το αντίτιμο του εισιτηρίου το οποίο καταβλήθηκε από τον επιβάτη συνιστά την αντιπαροχή για την υπηρεσία μεταφοράς η οποία παρέχεται από την αεροπορική εταιρία και, ως εκ τούτου, το αντίτιμο αυτό βαρύνεται με ΦΠΑ. Εξάλλου, ο εν λόγω φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την είσπραξη του αντιτίμου του εισιτηρίου, τούτο δε ακόμα και αν ο επιβάτης δεν ταξιδέψει με την πτήση.
- 47 Εάν το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η Air France-KLM ενεργούσε εξ ονόματος και για λογαριασμό της Brit Air κατά τη διάθεση των εισιτηρίων προς πώληση, η Brit Air θα βαρύνεται με την καταβολή του ΦΠΑ επί των εισιτηρίων. Αντιθέτως, εάν κρίνει ότι η Air France-KLM ενεργεί εξ ονόματός της, αλλά για λογαριασμό της Brit Air, υπάρχει διαδοχή δύο πράξεων, οι οποίες, ωστόσο, δεν ασκούν καμία επιρροή στο τελικό ποσό του ΦΠΑ, καθόσον τα σχετικά ποσά είναι ίδια, δεδομένου ότι κάθε μία από τις εταιρίες οφείλει να υποβάλει τη δική της δήλωση ΦΠΑ, η οποία περιλαμβάνει τον εισπραχθέντα και μετακυλισθέντα ΦΠΑ.
- 48 Όσον αφορά το κατ' αποκοπήν ποσό το οποίο καταβάλλει η Air France-KLM στην Brit Air για τα πωληθέντα αλλά μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια, διαπιστώνεται καταρχάς ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Brit Air, το ποσό το οποίο αυτή λάμβανε από την Air France-KLM δεν μπορεί να λογίζεται ως αποζημίωση καταβαλλόμενη από την Air France-KLM λόγω ζημίας που υπέστη η Brit Air.
- 49 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όσον αφορά τα ως άνω εκδοθέντα αλλά μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια, η αεροπορική εταιρία δεν υφίσταται καμία ζημία εκ του γεγονότος ότι ο επιβάτης δεν εμφανίζεται προς επιβίβαση. Ο εν λόγω επιβάτης καταβάλλει το αντίτιμο της υπηρεσίας μεταφοράς κατά την αγορά του εισιτηρίου. Η Brit Air παρέχει τη συμφωνηθείσα υπηρεσία ήδη λόγω του γεγονότος ότι φροντίζει για την εκπλήρωση έναντι του επιβάτη των υποχρεώσεών της που απορρέουν από τη σύμβαση εναέριας μεταφοράς. Η έλλειψη δικαιώματος επιστροφής του αντιτίμου του εισιτηρίου συνηγορεί υπέρ του ότι η αεροπορική εταιρία δεν υφίσταται καμία ζημία.

- 50 Ως εκ τούτου, το αντίτιμο του εισιτηρίου το οποίο παρακρατείται από την εταιρία δεν έχει ως σκοπό την αποκατάσταση ενδεχόμενης ζημίας την οποία αυτή υφίσταται λόγω της μη εμφανίσεως του πελάτη, αλλά αντιθέτως συνιστά την αμοιβή για την υπηρεσία μεταφοράς την οποία η εταιρία παρέχει στον πελάτη, τούτο δε ακόμα και αν αυτός δεν κάνει χρήση της υπηρεσίας.
- 51 Υπό τις συνθήκες αυτές, το κατ' αποκοπήν ποσό το οποίο καταβάλλει η Air France-KLM στην Brit Air για τα πωληθέντα αλλά μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια, το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό επί του ετήσιου κύκλου εργασιών όσον αφορά τα σχετικά δρομολόγια, δεν μπορεί να λογίζεται ότι συμφωνήθηκε μεταξύ των δύο συμβαλλομένων προς αποκατάσταση ζημίας της Brit Air. Αντιθέτως, όπως φαίνεται, το ποσό αυτό, το οποίο καθορίζεται συμβατικώς μεταξύ των συμβαλλομένων, αντιστοιχεί στην αξία που αποδίδουν οι δύο αυτές εταιρίες στα εισιτήρια τα οποία εκδίδονται προκειμένου να παρασχεθεί υπηρεσία μεταφοράς και τα οποία δεν χρησιμοποιούνται από τους αγοραστές. Επομένως, το κατ' αποκοπήν ποσό το οποίο καταβάλλει η Air France-KLM στην Brit Air είναι η αμοιβή που λαμβάνεται από την εν λόγω εταιρία ως αντιπαροχή για τα εισιτήρια τα οποία εκδόθηκαν από την Air France-KLM για λογαριασμό της, τα οποία όμως δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους αγοραστές. Συνεπώς, υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και της αμοιβής που λαμβάνεται για αυτήν την παροχή.
- 52 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-289/14 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και της τροποποιημένης έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που τρίτος διαθέτει προς πώληση εισιτήρια αεροπορικής εταιρίας για λογαριασμό της στο πλαίσιο συμβάσεως δικαιοχρήσεως και της καταβάλλει, για τα εκδοθέντα και μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια, κατ' αποκοπήν ποσό υπολογιζόμενο σε ποσοστό επί του κύκλου εργασιών όσον αφορά τα σχετικά δρομολόγια, το εν λόγω κατ' αποκοπήν ποσό βαρύνεται με φόρο ως αντιπαροχή για τα ως άνω εισιτήρια.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 53 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κύριων δικών τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό απόκειται 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 10, παράγραφος 2, 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 1999/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουνίου 1999, και εν συνεχεία με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001, έχουν την έννοια ότι η έκδοση εισιτηρίων από αεροπορική εταιρία βαρύνεται με φόρο προστιθέμενης αξίας όταν τα εισιτήρια αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους επιβάτες και αυτοί δεν δικαιούνται επιστροφή του αντιτίμου που κατέβαλαν για την αγορά τους.
- 2) Τα άρθρα 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/59, και εν συνεχεία με την οδηγία 2001/115, έχουν την έννοια ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας ο οποίος καταβλήθηκε κατά την αγορά του αεροπορικού εισιτηρίου από επιβάτη ο οποίος τελικώς δεν το χρησιμοποίησε καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως του αντιτίμου του εισιτηρίου, είτε αυτό εισπράττεται από την ίδια την αεροπορική εταιρία είτε από τρίτο ο οποίος ενεργεί εξ ονόματός της και για λογαριασμό της είτε από τρίτο ο οποίος ενεργεί εξ ονόματός του αλλά για λογαριασμό της αεροπορικής εταιρίας.

- 3) Τα άρθρα 2, σημείο 1, και 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/59, και εν συνεχεία με την οδηγία 2001/115, έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που τρίτος διαθέτει προς πώληση εισιτήρια αεροπορικής εταιρίας για λογαριασμό της στο πλαίσιο συμβάσεως δικαιοχρήσεως και της καταβάλλει, για τα εκδοθέντα και μη χρησιμοποιηθέντα εισιτήρια, κατ' αποκοπήν ποσό υπολογιζόμενο σε ποσοστό επί του κύκλου εργασιών όσον αφορά τα σχετικά δρομολόγια, το εν λόγω κατ' αποκοπήν ποσό βαρύνεται με φόρο ως αντιπαροχή για τα ως άνω εισιτήρια.

(υπογραφές)