ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο πενταμελές τμήμα)

της 25ης Μαρτίου 2026*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα ΦΠΑ – Πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Απαλλαγές – Ρήτρα standstill – Ευχέρεια των κρατών μελών να εξακολουθήσουν να φορολογούν ορισμένες πράξεις για μεταβατική περίοδο – Άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', και παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και άρθρο 370 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ – Υπηρεσίες πρακτορείων ταξιδίων σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης – Παράρτημα Ε, σημείο 15, της έκτης οδηγίας 77/388 και παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας 2006/112 – Μεταγενέστερη τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας – Απουσία ρητής παρέκκλισης από την απαλλαγή»

Στην υπόθεση T-221/25,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο) με απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2025, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Μαρτίου 2025, στο πλαίσιο της δίκης

TUI Belgium NV,

TUI Belgium Retail NV,

TUI Airlines Belgium NV,

TUIFLY Academy Brussels NV,

Tec4Jets NV,

Pats NV,

TUI Travel Belgium NV,

TUI Technology NV,

TUI Belgian Real Estate NV,

BTW-eenheid Travel4You

κατά

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Belgische Staat,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Sampol Pucurull, πρόεδρο, T. Pynnä, J. Laitenberger, M. Stancu (εισηγήτρια) και Γ. Βαλασίδη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Martín y Pérez de Nanclares

γραμματέας: V. Di Bucci

έχοντας υπόψη ότι στις 3 Απριλίου 2025 το Δικαστήριο διαβίβασε στο Γενικό Δικαστήριο την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 50β, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

έχοντας υπόψη ότι πρόκειται για τον τομέα προδικαστικής αρμοδιότητας που προβλέπεται στο άρθρο 50β, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι δεν εγείρεται ανεξάρτητο ζήτημα ερμηνείας κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου του ίδιου άρθρου,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– οι TUI Belgium, TUI Belgium Retail, TUI Airlines Belgium, TUIFLY Academy Brussels, Tec4Jets, Pats, TUI Travel Belgium, TUI Technology, TUI Belgian Real Estate, BTW-eenheid Travel4You, εκπροσωπούμενες από την J. Lejeune, δικηγόρο,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον P. Cottin και τις M. Jacobs, C. Pochet και M. Van Regemorter,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους M. Herold και P. Vanden Heede,

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 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, και παράγραφος 4, και του παραρτήματος Ε, σημείο 15, 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, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και του άρθρου 370 και του παραρτήματος Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, εννέα εταιριών βελγικού δικαίου, οι οποίες συγκροτούν από κοινού τον Travel4You, όμιλο ο οποίος αποτελείται από τις εννέα αυτές εταιρίες και θεωρείται ως ένας ενιαίος υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), εκπροσωπούμενος από την TUI Belgium NV, και, αφετέρου, του Belgische Staat (Βελγικού Δημοσίου), σχετικά με την απόρριψη της αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ που είχαν υποβάλει η TUI Belgium και ο Travel4You όσον αφορά υπηρεσίες πρακτορείων ταξιδίων σχετικές με ταξίδια εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

3 Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, που έφερε τον τίτλο «Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων», είχε ως εξής:

«1. Τα Κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο προστιθεμένης αξίας στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων σύμφωνα με το παρόν άρθρο, κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφ' όσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδίου, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στα πρακτορεία ταξιδίων, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσολαβητές και για τα οποία εφαρμόζεται το άρθρο 11 υπό Α παράγραφος 3 περίπτωση γ) […]

[…]

3. Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητος, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσομένη σύμφωνα με το άρθρο 15 περίπτωση 14[…]

[…]».

4 Το άρθρο 28 της έκτης οδηγίας, που περιλαμβανόταν στον επιγραφόμενο «Μεταβατικές διατάξεις» τίτλο XVI, όριζε τα εξής:

«[…]

3. Κατά την διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα Κράτη μέλη δύνανται:

α) να συνεχίσουν να επιβάλλουν φόρο επί πράξεων απαλλασσομένων δυνάμει των άρθρων 13 ή 15 και των οποίων ο πίνακας παρατίθεται στο παράρτημα Ε·

[…]

4. Η μεταβατική περίοδος ορίζεται αρχικά για μία πενταετία που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 1978. Το αργότερο έξι μήνες προ της λήξεως της περιόδου αυτής, μεταγενέστερα δε μόνο όταν είναι

ανάγκη, το Συμβούλιο, βάσει εκθέσεως της Επιτροπής, θα επανεξετάσει την κατάσταση όσον αφορά τις απαριθμούμενες στην παράγραφο [3] παρεκκλίσεις και θα αποφασίσει ομοφώνως, προτάσει της Επιτροπής, για την ενδεχόμενη κατάργηση ορισμένων από τις παρεκκλίσεις αυτές ή του συνόλου αυτών.

[…]»

5 Στις πράξεις του άρθρου 15, σημείο 14, της έκτης οδηγίας, οι οποίες επαναλαμβάνονταν στο παράρτημά της Ε, συγκαταλέγονταν «οι αναφερόμενες στο άρθρο 26 παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων, τα οποία ενεργού[σαν] επ' ονόματι και για λογαριασμό του ταξιδιώτου, για ταξίδια πραγματοποιούμενα εκτός της Κοινότητος».

Η οδηγία ΦΠΑ

6 Το άρθρο 153 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από μεσάζοντες που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων, σχετικά με τις πράξεις που αναφέρονται στα κεφάλαια 6, 7 και 8 ή με πράξεις πραγματοποιούμενες εκτός της Κοινότητας.

[…]»

7 Το κεφάλαιο 3 της οδηγίας ΦΠΑ, που επιγράφεται «Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών» και εντάσσεται στον τίτλο XII, που επιγράφεται «Ειδικά καθεστώτα», περιλαμβάνει τα άρθρα 306 έως 310.

8 Το άρθρο 306, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τις πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών σύμφωνα με το παρόν κεφάλαιο, κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκείμενους στον φόρο.

Το παρόν ειδικό καθεστώς δεν εφαρμόζεται στα πρακτορεία ταξιδιών, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσάζοντες και για τα οποία εφαρμόζεται, για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου, το άρθρο 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ).»

9 Το άρθρο 309 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδιών αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιώνεται με δραστηριότητα μεσάζοντος, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 153.

[…]»

10 Το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία την 1η Ιανουαρίου 1978 φορολογούσαν τις πράξεις που περιλαμβάνονται στον κατάλογο του παραρτήματος X, μέρος Α, μπορούν να εξακολουθήσουν να τις φορολογούν.»

11 Το παράρτημα Χ της οδηγίας ΦΠΑ, στο μέρος Α, που επιγράφεται «Πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξακολουθήσουν να φορολογούν», μνημονεύει, υπό το σημείο 4, «[τις] κατά το άρθρο 306 παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών καθώς και [τις] παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών, τα οποία ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του ταξιδιώτη, για ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας».

Το βελγικό δίκαιο

12 Από την απόφαση περί παραπομπής και από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι η σχετική βελγική νομοθεσία περιλαμβάνεται στον Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας ΦΠΑ).

13 Μεταξύ 1ης Δεκεμβρίου 1977 και 31ης Δεκεμβρίου 1999, το άρθρο 20, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΠΑ προέβλεπε τα εξής:

«Όταν ένα πρακτορείο ταξιδίων διαμεσολαβεί για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς, καταλύματος, τη διάθεση τροφίμων ή ποτών που καταναλώνονται επιτόπου, την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας ή μίας ή περισσοτέρων από τις υπηρεσίες αυτές που μνημονεύονται στο άρθρο 18, λογίζεται ότι ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό του ταξιδιώτη, ανεξαρτήτως του τρόπου μεσολάβησής του, εκτός εάν αυτό παρέχει το ίδιο άμεσα τις εν λόγω υπηρεσίες με δικά του μέσα ή αν ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό του παρόχου των εν λόγω υπηρεσιών.

Για την εφαρμογή του παρόντος κώδικα, ως “πρακτορείο ταξιδίων” νοείται κάθε πρόσωπο του οποίου η δραστηριότητα συνίσταται είτε στη διοργάνωση και την πώληση ταξιδιωτικών πακέτων ή πακέτων διαμονής περιλαμβανόντων ιδίως την παροχή καταλύματος, είτε στην πώληση, υπό την ιδιότητα του μεσάζοντος, τέτοιων ταξιδιών ή διαμονής, εισιτηρίων μεταφορικών μέσων ή κουπονιών για καταλύματα ή για γεύματα.»

14 Μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1978 και 31ης Δεκεμβρίου 1999, το άρθρο 41, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΠΑ όριζε τα εξής:

«Απαλλάσσονται από τον φόρο οι υπηρεσίες των μεσιτών και των αντιπροσώπων που δεν ενεργούν βάσει των προϋποθέσεων του άρθρου 13, παράγραφος 2, όταν οι εν λόγω μεσίτες και αντιπρόσωποι διαμεσολαβούν σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν πραγματοποιούνται στην ημεδαπή ή που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 39 έως 42.

Η απαλλαγή αυτή δεν εφαρμόζεται ως προς τις υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων που διαμεσολαβούν για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς, καταλύματος, τη διάθεση τροφίμων ή ποτών που καταναλώνονται επιτόπου, την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας ή μίας ή περισσοτέρων από τις υπηρεσίες αυτές που μνημονεύονται στο άρθρο 18, εκτός εάν το πρακτορείο ταξιδίων ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό του παρόχου των εν λόγω υπηρεσιών.»

15 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι ο κώδικας ΦΠΑ τροποποιήθηκε με το koninklijk besluit (βασιλικό διάταγμα) της 28ης Δεκεμβρίου 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 31 Δεκεμβρίου 1999, σ. 50507, στο εξής: βασιλικό διάταγμα της 28ης Δεκεμβρίου 1999), το οποίο ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2000. Δυνάμει του διατάγματος αυτού, η εκ μέρους των πρακτορείων ταξιδίων παροχή υπηρεσιών σε σχέση με ταξίδια εκτός της Ένωσης δεν εξομοιωνόταν πλέον με δραστηριότητα μεσάζοντα. Πάντως, οι πράξεις αυτές εξακολούθησαν να υπόκεινται στον ΦΠΑ.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Η TUI Belgium πωλεί στο όνομά της ταξίδια με χαρακτήρα διακοπών, για τα οποία χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες τρίτων, συμπεριλαμβανομένων ξενοδοχείων και αεροπορικών εταιριών.

17 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης υπέβαλαν διάφορες αιτήσεις επιστροφής του ΦΠΑ που είχε επιβληθεί σε υπηρεσίες τις οποίες είχε παράσχει η TUI Belgium σε σχέση με ταξίδια εκτός της Ένωσης. Ενώπιον της φορολογικής αρχής, υποστήριξαν ότι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ αφότου τροποποιήθηκε ο κώδικας ΦΠΑ με το βασιλικό διάταγμα της 28ης Δεκεμβρίου 1999, το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2000, και ζήτησαν ως εκ τούτου να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ που είχαν αχρεωστήτως καταβάλει για τις εν λόγω υπηρεσίες όσον αφορά το διάστημα από τον Νοέμβριο του 2004 έως τον Δεκέμβριο του 2014.

18 Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να προβεί στην επιστροφή αυτή.

19 Κατόπιν της εν λόγω άρνησης, οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης προσέφυγαν ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge (πρωτοδικείου Δυτικής Φλάνδρας, τμήμα Μπριζ, Βέλγιο), το οποίο, με απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2020, απέρριψε την προσφυγή κρίνοντας ότι οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης δεν εδικαιούντο επιστροφή του ΦΠΑ για υπηρεσίες πρακτορείων ταξιδίων σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης όσον αφορά το προαναφερθέν χρονικό διάστημα.

20 Κατά της απόφασης αυτής, οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης άσκησαν έφεση ενώπιον του hof van beroep te Gent (εφετείου Γάνδης, Βέλγιο).

21 Με απόφαση της 22ας Μαρτίου 2022, το hof van beroep te Gent (εφετείο Γάνδης) έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι, από 1ης Ιανουαρίου 2000, οι υπηρεσίες πρακτορείων ταξιδίων σε σχέση με ταξίδια εκτός της Ένωσης εξακολουθούσαν να υπόκεινται στον ΦΠΑ, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και από το άρθρο 309 της οδηγίας ΦΠΑ.

22 Το hof van beroep te Gent (εφετείο Γάνδης) επισήμανε μεταξύ άλλων ότι, αφενός, όσον αφορά τις υπηρεσίες πρακτορείων ταξιδίων σε σχέση με ταξίδια εκτός της Ένωσης, το Βελγικό Δημόσιο είχε κάνει χρήση της ρήτρας standstill, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ και η οποία επέτρεπε στα κράτη μέλη να εξακολουθήσουν να υποβάλλουν στον ΦΠΑ τις πράξεις τις οποίες φορολογούσαν ήδη κατά την 1η Ιανουαρίου 1978, εφόσον οι πράξεις αυτές περιλαμβάνονταν στο παράρτημα Ε της έκτης οδηγίας και στο παράρτημα Χ της οδηγίας ΦΠΑ.

23 Αφετέρου, από την 1η Ιανουαρίου 2000, κατόπιν της ενάρξεως ισχύος του βασιλικού διατάγματος της 28ης Δεκεμβρίου 1999, ο κώδικας ΦΠΑ προέβλεπε ότι τα πρακτορεία ταξιδίων ενεργούν στο όνομά τους, σύμφωνα με το άρθρο 306, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, το άρθρο 41, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα ΦΠΑ, το οποίο εξαιρούσε ρητώς τα πρακτορεία ταξιδίων από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που ίσχυε για τους μεσίτες και τους αντιπροσώπους ως προς τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών στην αλλοδαπή, απαλείφθηκε διότι στερούνταν χρησιμότητας, δεδομένης της κατάργησης του νομίμου τεκμηρίου του άρθρου 20, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του κώδικα ΦΠΑ, κατά το οποίο τα πρακτορεία ταξιδίων «λογίζοντ[αν] ότι ενεργούσαν στο όνομα και για λογαριασμό του ταξιδιώτη», ως αντιπρόσωποι του τελευταίου. Ο Βέλγος νομοθέτης προέβη στην ως άνω κατάργηση με μόνο σκοπό να ανταποκριθεί στο έγγραφο οχλήσεως που απέστειλε η Ευρωπαϊκή

Επιτροπή κατόπιν καταγγελίας με την οποίαν υποστηριζόταν ότι η βελγική νομοθεσία, εξαιτίας του εν λόγω νόμιμου τεκμηρίου, μπορούσε να συνεπάγεται επιβολή διπλής φορολογίας. Το καθεστώς αυτό, το οποίο ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2000, εναρμονιζόταν προς τη ρήτρα standstill του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 370 της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι συνεπαγόταν τη διατήρηση της υφιστάμενης πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978 υπαγωγής στον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ήταν σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης.

24 Κατά της απόφασης του hof van beroep te Gent (εφετείου Γάνδης), οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Hof van Cassatie (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Βέλγιο), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου. Υποστηρίζουν κατ' ουσίαν ότι, από 1ης Ιανουαρίου 2000, το βελγικό δίκαιο έχει παύσει να περιλαμβάνει ρητή διάταξη που να εισάγει παρέκκλιση από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης. Συγκεκριμένα, κατά τις αναιρεσείουσες, αφενός, ήδη ο ορισμός και μόνον του πρακτορείου ταξιδίων υπό την έννοια ότι ενεργεί στο όνομά του αντιστοιχεί στον ορισμό που περιλαμβάνεται στην έκτη οδηγία. Αφετέρου, λόγω της απάλειψης του άρθρου 41, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα ΦΠΑ, ο κώδικας ΦΠΑ έχει παύσει, από 1ης Ιανουαρίου 2000, να προβλέπει ρητώς παρέκκλιση από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης. Ελλείψει όμως μιας τέτοιας ρητής διάταξης, το Βελγικό Δημόσιο, από 1ης Ιανουαρίου 2000 και εφεξής, δεν μπορούσε πλέον να υπαγάγει τις υπηρεσίες αυτές στον ΦΠΑ, διότι άλλως θα παρέβαινε τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 26, παράγραφος 3, και του άρθρου 15, σημείο 14, της έκτης οδηγίας καθώς και του άρθρου 309 και του άρθρου 153, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Εν πάση περιπτώσει, οι διατάξεις που εισήχθησαν στον κώδικα ΦΠΑ με το βασιλικό διάταγμα της 28ης Δεκεμβρίου 1999, όσον αφορά την υπαγωγή των εν λόγω υπηρεσιών στον ΦΠΑ, στηρίζονται κατά τις αναιρεσείουσες σε λογική διαφορετική από εκείνη της προϊσχύσασας νομοθεσίας, στο μέτρο που οι διατάξεις αυτές προβλέπουν εμμέσως μόνον την εξαίρεση των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης από την εξομοίωση προς τις πράξεις μεσάζοντος οι οποίες απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 15, σημείο 14, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 153, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

25 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από την υφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου δεν προκύπτει με βεβαιότητα αν, υπό τις ανωτέρω περιστάσεις, θα απαιτούνταν ρητή νομοθετική διάταξη προκειμένου να εξακολουθήσουν να υπόκεινται στον ΦΠΑ οι υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, και παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 370 της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε αν το νέο καθεστώς που εισήχθη στον κώδικα ΦΠΑ με το βασιλικό διάταγμα της 28ης Δεκεμβρίου 1999 είναι «κατ' ουσίαν πανομοιότυπο» με την προϊσχύσασα ρύθμιση, ενώ δεν προβλέπει πλέον ρητή παρέκκλιση από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ όσον αφορά τις υπηρεσίες αυτές.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαιτείται, για τους σκοπούς της ρήτρας standstill, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, και παράγραφος 4, καθώς και στο παράρτημα Ε, σημείο 15, της [έκτης] οδηγίας […], νυν άρθρο 370 και παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας [ΦΠΑ], ρητή νομοθετική διάταξη που να παρεκκλίνει από την προβλεπόμενη στο άρθρο 26,

παράγραφος 3, της [έκτης] οδηγίας, νυν άρθρο 309 της οδηγίας [ΦΠΑ], απαλλαγή από τον ΦΠΑ των πρακτορείων ταξιδίων όσον αφορά τις ταξιδιωτικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός της […] Ένωσης;

2) Έχουν το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, και παράγραφος 4, καθώς και το παράρτημα Ε, σημείο 15, της [έκτης] οδηγίας […], νυν άρθρο 370 και παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας [ΦΠΑ], την έννοια ότι τροποποίηση της ισχύουσας νομοθεσίας, η οποία επέρχεται μετά την έναρξη ισχύος της [έκτης] οδηγίας […] και με την οποία απαλείφεται η ρητή νομοθετική διάταξη που είχε ως συνέπεια τη φορολόγηση των παρεχόμενων από τα πρακτορεία ταξιδίων ταξιδιωτικών υπηρεσιών εκτός της Ένωσης και αντικαθίσταται με διατάξεις από τις οποίες συνάγεται μόνον εμμέσως η συνέχιση της φορολόγησης των ταξιδιωτικών υπηρεσιών που παρέχονται εκτός της Ένωσης, πρέπει να θεωρείται ως ρύθμιση η οποία δεν ταυτίζεται κατ' ουσίαν με την προϊσχύσασα ρύθμιση και βασίζεται σε διαφορετική λογική;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

27 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, και παράγραφος 4, και το παράρτημα Ε, σημείο 15, της έκτης οδηγίας καθώς και το άρθρο 370 και το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι το κατά παρέκκλιση καθεστώς το οποίο προβλέπουν προϋποθέτει εθνική νομοθετική διάταξη η οποία να προβλέπει ρητώς παρέκκλιση από την προβλεπόμενη στο άρθρο 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 309 της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης.

28 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 309 της οδηγίας ΦΠΑ, αν οι πράξεις τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στον φόρο πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Ένωσης, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσάζοντος, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 15, σημείο 14, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 153, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

29 Πλην όμως το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας εισήγαγε κατά παρέκκλιση καθεστώς βάσει του οποίου τα κράτη μέλη δύνανται, κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στο άρθρο 28, παράγραφος 4, της ίδιας οδηγίας μεταβατικής περιόδου, να συνεχίσουν να υποβάλλουν στον ΦΠΑ τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 15 της εν λόγω οδηγίας και των οποίων ο κατάλογος παρατίθεται στο παράρτημα Ε της οδηγίας αυτής, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται «οι αναφερόμενες στο άρθρο 26 παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων, τα οποία ενεργούν επ' ονόματι και για λογαριασμό του ταξιδιώτου, για ταξίδια πραγματοποιούμενα εκτός της Κοινότητος».

30 Εξάλλου, το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ επανέλαβε κατ' ουσίαν τη διατύπωση του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προβλέποντας ότι τα κράτη μέλη τα οποία την 1η Ιανουαρίου 1978 φορολογούσαν τις πράξεις που περιλαμβάνονται στον κατάλογο του παραρτήματος Χ, μέρος Α, της οδηγίας ΦΠΑ μπορούν να εξακολουθήσουν να φορολογούν τις πράξεις αυτές. Το

σημείο 4 του μέρους Α του εν λόγω παραρτήματος μνημονεύει τις υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων τα οποία ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, για ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης.

31 Το Δικαστήριο έχει συναφώς κρίνει ότι το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας αυτής, δεν παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης καθόσον παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να συνεχίσουν να φορολογούν τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδίων, οι οποίες συνδέονται με ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Jetair και BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, σκέψη 51).

32 Όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση της ευχέρειας που τους παρέχεται να εξακολουθήσουν να φορολογούν τις υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με τα ταξίδια που πραγματοποιούνται εκτός της Ένωσης, διαπιστώνεται ότι από κανένα στοιχείο του γράμματος του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας ή του γράμματος του άρθρου 370 της οδηγίας ΦΠΑ δεν προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης απαίτησε τη θέσπιση εθνικής νομοθετικής διάταξης που να προβλέπει ρητώς παρέκκλιση από την προβλεπόμενη στο άρθρο 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 309 της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή και να επιτρέπει τη συνέχιση της υπαγωγής των εν λόγω υπηρεσιών στον ΦΠΑ.

33 Πράγματι, από το κείμενο του άρθρου 28, παράγραφοι 3 και 4, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 15, σημείο 14, και το παράρτημα Ε της έκτης οδηγίας, καθώς και από το κείμενο του άρθρου 370 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 153, πρώτο εδάφιο, και το παράρτημα Χ, μέρος Α, της οδηγίας αυτής, προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης παρέσχε στα κράτη μέλη την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από την υποχρέωση απαλλαγής των υπηρεσιών που μνημονεύονται στο άρθρο 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 309 της οδηγίας ΦΠΑ με μόνη προϋπόθεση να πληρούται ο όρος του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 370 της οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ο όρος ότι η εθνική νομοθεσία προέβλεπε τη φορολόγηση των υπηρεσιών αυτών πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978.

34 Υπό τις ως άνω συνθήκες, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα κράτη μέλη, όταν κάνουν χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ, μπορούν να επιλέγουν την προσέγγιση που θεωρούν καταλληλότερη από νομοτεχνική άποψη (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, σκέψη 33).

35 Πάντως, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, απαιτεί η επιλεγείσα νομοτεχνική προσέγγιση να χαρακτηρίζεται από σαφήνεια και ακρίβεια όσον αφορά τις έννομες καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται (πρβλ. απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψεις 50 έως 53).

36 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι υπηρεσίες πρακτορείων ταξιδίων σε σχέση με ταξίδια εκτός της Ένωσης, οι οποίες υπέκειντο στον ΦΠΑ στο Βέλγιο από την 1η Δεκεμβρίου 1977, εξακολουθούν να υπόκεινται στον ΦΠΑ, επί τη βάσει των διατάξεων του κώδικα ΦΠΑ, κατόπιν της ενάρξεως ισχύος του βασιλικού διατάγματος της 28ης Δεκεμβρίου 1999, το οποίο εφαρμόζεται από 1ης Ιανουαρίου 2000, δεδομένου ότι από τις διατάξεις αυτές προκύπτει εμμέσως ότι οι εν λόγω υπηρεσίες εξακολουθούν να υπόκεινται στον ΦΠΑ, καθόσον οι τελευταίες αυτές διατάξεις δεν προβλέπουν απαλλαγή των ως άνω υπηρεσιών από τον ΦΠΑ.

37 Από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί ότι η εν λόγω επιλεγείσα νομοτεχνική προσέγγιση αντιβαίνει στο άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, η διατήρηση, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας και της οδηγίας ΦΠΑ, εθνικής νομοθεσίας, η οποία δεν προέβλεπε, πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978, την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών του άρθρου 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 309, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ και από την οποία προκύπτει εμμέσως ότι οι παροχές αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ, πρέπει να θεωρηθεί ότι ανάγεται στην άσκηση από το οικείο κράτος μέλος της ευχέρειας προς παρέκκλιση την οποίαν του παρέχει το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ.

38 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, και παράγραφος 4, και το παράρτημα Ε, σημείο 15, της έκτης οδηγίας καθώς και το άρθρο 370 και το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι το κατά παρέκκλιση καθεστώς το οποίο προβλέπουν δεν προϋποθέτει εθνική νομοθετική διάταξη η οποία να προβλέπει ρητώς παρέκκλιση από την προβλεπόμενη στο άρθρο 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 309 της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

39 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, και παράγραφος 4, και το παράρτημα Ε, σημείο 15, της έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 370 και το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι νομοθετική τροποποίηση, η οποία εχώρησε μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας και με την οποία απαλείφεται ρητή νομοθετική διάταξη που είχε ως συνέπεια τη μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ήταν σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης και με την οποία αντικαθίσταται η διάταξη αυτή με διατάξεις από τις οποίες συνάγεται μόνον εμμέσως η συνέχιση της φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών, πρέπει να θεωρείται ως ρύθμιση η οποία δεν ταυτίζεται κατ’ ουσίαν με την προϊσχύσασα ρύθμιση και βασίζεται σε διαφορετική λογική.

40 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι κάθε εθνική ρύθμιση που θεσπίζεται μετά από καθορισμένη ημερομηνία δεν αποκλείεται αυτομάτως, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, από το κατά παρέκκλιση καθεστώς το οποίο εισάγει η οικεία πράξη της Ένωσης. Πράγματι, διάταξη που κατ’ ουσίαν ταυτίζεται με την προϊσχύσασα ρύθμιση ή απλώς περιορίζει ή εξαλείφει προβλεπόμενο από την προϊσχύσασα ρύθμιση εμπόδιο για την άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που καθιερώνει το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτει στην παρέκκλιση. Αντιστρόφως, ρύθμιση που βασίζεται σε διαφορετική λογική απ’ ό,τι η προϊσχύσασα νομοθεσία και εισάγει νέες διαδικασίες δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τη νομοθεσία που υφίστατο κατά την ημερομηνία που καθορίζει η επίμαχη πράξη της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψεις 85 έως 87, και της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, EV, C-685/16, EU:C:2018:743, σκέψη 75).

41 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Γενικό Δικαστήριο προκύπτει ότι, από 1ης Ιανουαρίου 1978, το άρθρο 20, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του κώδικα ΦΠΑ είχε εισαγάγει νόμιμο τεκμήριο βάσει του οποίου το πρακτορείο ταξιδίων που διαμεσολαβούσε για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς, καταλύματος, τη διάθεση τροφίμων ή ποτών που καταναλώνονταν επιτόπου, την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας ή άλλων υπηρεσιών λογιζόταν ότι ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό του ταξιδιώτη ως αντιπρόσωπος του τελευταίου, εκτός

εάν το ως άνω πρακτορείο είχε παράσχει το ίδιο άμεσα τις εν λόγω υπηρεσίες με δικά του μέσα ή είχε ενεργήσει στο όνομα και για λογαριασμό του παρόχου των εν λόγω υπηρεσιών. Πλην όμως, το άρθρο 41, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα ΦΠΑ προέβλεπε, αφενός, την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των μεσιτών και των αντιπροσώπων οι οποίες παρέχονταν στην αλλοδαπή και, αφετέρου, εξαίρεση από την απαλλαγή αυτή όσον αφορά τα πρακτορεία ταξιδίων που διαμεσολαβούσαν για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς, καταλύματος, τη διάθεση τροφίμων ή ποτών που καταναλώνονται επιτόπου, την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας ή άλλων υπηρεσιών, εκτός εάν τα πρακτορεία αυτά ενεργούσαν στο όνομα και για λογαριασμό του παρόχου των υπηρεσιών.

42 Μετά τη νομοθετική τροποποίηση που επήλθε την 1η Ιανουαρίου 2000, ο κώδικας ΦΠΑ προβλέπει ότι τα πρακτορεία ταξιδίων ενεργούν στο όνομά τους έναντι του ταξιδιώτη όταν διοργανώνουν και πωλούν, στο δικό τους όνομα και όχι ως αντιπρόσωποι του ταξιδιώτη, ταξίδια τα οποία υλοποιούν χρησιμοποιώντας τα αγαθά και τις υπηρεσίες που τους προμηθεύουν προς τούτο άλλοι φορείς. Επιπλέον, στο μέτρο που το άρθρο 41, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του κώδικα ΦΠΑ αφορούσε μόνον τους μεσίτες και τους αντιπροσώπους, απαλείφθηκε το άρθρο 41, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του ως άνω κώδικα, το οποίο απέκλειε τα πρακτορεία ταξιδίων από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που βασιζόταν στο νόμιμο τεκμήριο βάσει του οποίου οι υπηρεσίες των πρακτορείων αυτών εξομοιώνονταν με δραστηριότητα μεσάζοντος.

43 Όπως επισημαίνεται στην απόφαση περί παραπομπής, η κατάργηση του εν λόγω νομίμου τεκμηρίου από 1ης Ιανουαρίου 2000 δεν είχε ως συνέπεια να μην υπόκεινται πλέον στον ΦΠΑ οι υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων που ήταν σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης, διότι από τις διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ προκύπτει εμμέσως ότι οι υπηρεσίες αυτές εξακολουθούν να υπόκεινται στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν προβλέπουν απαλλαγή των υπηρεσιών αυτών από τον ΦΠΑ.

44 Με βάση το γεγονός αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι, μετά την έναρξη ισχύος του βασιλικού διατάγματος της 28ης Δεκεμβρίου 1999, το οποίο εφαρμόζεται από 1ης Ιανουαρίου 2000, το σύστημα υπαγωγής στον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης μεταβλήθηκε ή βασίζεται σε λογική διαφορετική από εκείνη των νομοθετικών διατάξεων που ίσχυσαν μεταξύ 1ης Δεκεμβρίου 1977 και 31ης Δεκεμβρίου 1999.

45 Πράγματι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και από τις γραπτές παρατηρήσεις της TUI Belgium και της Επιτροπής, οι τροποποιήσεις του κώδικα ΦΠΑ οι οποίες επήλθαν από 1ης Ιανουαρίου 2000 αφορούσαν την κατάργηση του νομίμου τεκμηρίου βάσει του οποίου οι υπηρεσίες των πρακτορείων ταξιδίων εξομοιώνονταν με δραστηριότητα μεσάζοντος, η δε προσθήκη στον κώδικα αυτόν του ορισμού της έννοιας του «πρακτορείου ταξιδίων» στηριζόταν στην έννοια που παρατίθεται στο άρθρο 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 306, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ). Ο σκοπός των τροποποιήσεων αυτών ήταν να αποσοβηθεί ο κίνδυνος διπλής φορολογίας. Στο πλαίσιο αυτό, όπως επισημαίνει η Βελγική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η κατάργηση της εξαίρεσης από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης αντανακλά απλώς μια νομοτεχνικού χαρακτήρα επιλογή στην οποίαν προέβη ο Βέλγος νομοθέτης προκειμένου να αποφύγει τη διατήρηση μιας παρέκκλισης η οποία είχε καταστεί άνευ αντικειμένου, χωρίς τούτο να επηρεάζει την υπαγωγή των εν λόγω υπηρεσιών στον ΦΠΑ ούτε τη λογική της εφαρμοστέας νομοθεσίας. Οι τροποποιήσεις αυτές δεν οδήγησαν ούτε σε αύξηση του αριθμού των φορολογητέων δραστηριοτήτων ούτε σε μεταβολή της φύσης των εν λόγω δραστηριοτήτων.

46 Εξάλλου, σε συσχετισμό με τις τροποποιήσεις του κώδικα ΦΠΑ οι οποίες εχώρησαν από 1ης Ιανουαρίου 2000, το Δικαστήριο έκρινε ότι ένα κράτος μέλος δεν παρέβαινε το άρθρο 309 της οδηγίας ΦΠΑ μη εξομοιώνοντας τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδίων με απαλλασσόμενες δραστηριότητες μεσαζόντων, όταν οι υπηρεσίες αυτές συνδέονταν με ταξίδια εκτός της Ένωσης, και επιβάλλοντας ΦΠΑ στις εν λόγω υπηρεσίες, εφόσον είχε υπαγάγει στον ΦΠΑ τις υπηρεσίες αυτές την 1η Ιανουαρίου 1978 (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Jetair και BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, σκέψη 43).

47 Επομένως, φαίνεται ότι μια προϊσχύσασα και μια νέα ρύθμιση, όπως οι επίμαχες εν προκειμένω, έχουν αποτελέσματα τα οποία είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυπα, ήτοι την υπαγωγή στον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης, δεν βασίζονται σε διαφορετική λογική και δεν έχουν εισαγάγει διαφορετικές διαδικασίες, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει.

48 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', και παράγραφος 4, και το παράρτημα Ε, σημείο 15, της έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 370 και το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι νομοθετική τροποποίηση, η οποία εχώρησε μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας και με την οποία απαλείφεται ρητή νομοθετική διάταξη που είχε ως συνέπεια τη μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ήταν σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης και με την οποία αντικαθίσταται η διάταξη αυτή με διατάξεις από τις οποίες συνάγεται μόνον εμμέσως η συνέχιση της φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών, δεν πρέπει, για τον λόγο αυτό και μόνον, να θεωρείται ως ρύθμιση η οποία δεν ταυτίζεται κατ' ουσίαν με την προϊσχύσασα ρύθμιση και βασίζεται σε διαφορετική λογική.

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 Γενικό Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο πενταμελές τμήμα)

αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', και παράγραφος 4, και το παράρτημα Ε, σημείο 15, 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, καθώς και το άρθρο 370 και το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,**

έχουν την έννοια ότι:

το κατά παρέκκλιση καθεστώς το οποίο προβλέπουν δεν προϋποθέτει εθνική νομοθετική διάταξη η οποία να προβλέπει ρητώς παρέκκλιση από την προβλεπόμενη στο άρθρο 26, παράγραφος 3, της οδηγίας 77/388 και στο άρθρο 309 της οδηγίας 2006/112 απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που είναι σχετικές με ταξίδια εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

2) Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α′, και παράγραφος 4, και το παράρτημα Ε, σημείο 15, της οδηγίας 77/388, καθώς και το άρθρο 370 και το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 4, της οδηγίας 2006/112,

έχουν την έννοια ότι:

νομοθετική τροποποίηση, η οποία εχώρησε μετά την έναρξη ισχύος της οδηγίας 77/388 και με την οποία απαλείφεται ρητή νομοθετική διάταξη που είχε ως συνέπεια τη μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ήταν σχετικές με ταξίδια εκτός της Ένωσης και με την οποία αντικαθίσταται η διάταξη αυτή με διατάξεις από τις οποίες συνάγεται μόνον εμμέσως η συνέχιση της φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών, δεν πρέπει, για τον λόγο αυτό και μόνον, να θεωρείται ως ρύθμιση η οποία δεν ταυτίζεται κατ' ουσίαν με την προϊσχύσασα ρύθμιση και βασίζεται σε διαφορετική λογική.

Sampol Pucurull Pynnä Laitenberger

Stancu Βαλασίδης

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 25 Μαρτίου 2026.

(υπογραφές)