Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 16ης Ιανουαρίου 2014*

«Φόρος προστιθεμένης αξίας — Πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων — Παροχή εκπτώσεως στους ταξιδιώτες — Προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου όσον αφορά υπηρεσίες τις οποίες παρέχει μεσάζων»

Στην υπόθεση C-300/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία), με απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Ιουνίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

κατά

Ibero Tours GmbH,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, που μετέχει στη σύνθεση ως δικαστής του πρώτου τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή), E. Levits και M. Berger, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 5ης Ιουνίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ibero Tours GmbH, εκπροσωπούμενη από τον P. Englert, Rechtsanwalt, και τον P. Moser, barrister,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και K. Petersen,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Christie, επικουρούμενο από τον R. Hill, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον W. Mölls,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Ιουλίου 2013,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ Finanzamt Düsseldorf-Mitte (αρμόδιας φορολογικής αρχής, στο εξής: Finanzamt) και της εταιρίας Ibero Tours GmbH (στο εξής: Ibero Tours) σχετικής με τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τον οποίο οφείλει η τελευταία για τις χρήσεις 2002 έως 2005.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας:

«[...]

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω [στα στοιχεία 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».

4 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

α) οι μειώσεις της τιμής υπό μορφή εκπτώσεως για προκαταβολική πληρωμή·

β) οι εκπτώσεις και οι επιστροφές τιμήματος, οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως·

[...]».

5 Το άρθρο 11, Γ, της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Διάφορες διατάξεις», ορίζει, στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, τα ακόλουθα:

«Σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.»

6 Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων», προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν [ΦΠΑ] στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων σύμφωνα με το παρόν άρθρο, κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον 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'. Θεωρούνται, επίσης, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως πρακτορεία ταξιδίων οι οργανωτές περιηγήσεων.

2. Οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδίου θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος στο οποίο το πρακτορείο ταξιδίων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητος ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ενήργησε την παροχή των υπηρεσιών. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών θεωρείται ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή άνευ φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3, [στοιχείο] β', το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης αντλεί άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.

3. Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσομένη σύμφωνα με το άρθρο 15, [σημείο] 14. Αν οι πράξεις αυτές διενεργούνται τόσο εντός όσο και εκτός της Κοινότητας, πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενο μόνο το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδίων το οποίο αφορά τις εκτός της Κοινότητας πράξεις.

4. Τα ποσά του [ΦΠΑ] με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων από άλλους υποκειμένους στον φόρο για τις προβλεπόμενες ανωτέρω από την παράγραφο 2 πράξεις που παρέχουν άμεσο όφελος στον ταξιδιώτη δεν εκπίπτουν ούτε επιστρέφονται σε οποιοδήποτε κράτος μέλος.»

Το γερμανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG), όπως ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2002 μέχρι τις 16 Δεκεμβρίου 2004, όριζε τα ακόλουθα:

«Σε περίπτωση τροποποιήσεως της βάσεως υπολογισμού μιας φορολογητέας κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, πράξεως,

1. ο επιχειρηματίας που πραγματοποίησε αυτόν τον κύκλο εργασιών οφείλει να διορθώσει αναλόγως το ποσό του φόρου που οφείλεται, και

2. ο αποδέκτης επιχειρηματίας οφείλει να διορθώσει αναλόγως το ποσό του φόρου που δικαιούται να εκπέσει εν προκειμένω·

τούτο εφαρμόζεται κατ' αναλογία στις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 5, και του άρθρου 13b. Είναι δυνατή η παραίτηση από τη διόρθωση της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, υπό την προϋπόθεση ότι ο τρίτος επιχειρηματίας θα καταβάλει στη φορολογική αρχή το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στη μείωση της αμοιβής· στην περίπτωση αυτή, ο τρίτος επιχειρηματίας είναι ο οφειλέτης του φόρου. […]»

8 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του UStG όπως ίσχυε από τις 16 Δεκεμβρίου 2004 ορίζει τα ακόλουθα:

«Σε περίπτωση τροποποιήσεως της βάσεως υπολογισμού μιας φορολογητέας πράξεως υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, ο επιχειρηματίας που πραγματοποίησε τον κύκλο εργασιών πρέπει να διορθώσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου. Ομοίως, ο αποδέκτης επιχειρηματίας πρέπει να διορθώσει το ποσό του φόρου που δικαιούται να εκπέσει στο πλαίσιο αυτό. Τούτο δεν ισχύει αν ο ενδιαφερόμενος δεν ωφελείται οικονομικώς από την τροποποίηση της βάσεως επιβολής του φόρου. Αν, σε μια τέτοια περίπτωση, ένας άλλος επιχειρηματίας ωφελείται οικονομικώς από την τροποποίηση της βάσεως επιβολής του φόρου, αυτός πρέπει να διορθώσει το ποσό του φόρου που δικαιούται να εκπέσει. Οι περίοδοι 1 έως 4 έχουν εφαρμογή κατ' αναλογία στις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 5, και του άρθρου 13b. Είναι δυνατή η παραίτηση από τη διόρθωση της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών υπό την προϋπόθεση ότι ένας τρίτος επιχειρηματίας θα καταβάλει στη φορολογική αρχή το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στη μείωση της αμοιβής· στην περίπτωση αυτή, ο τρίτος επιχειρηματίας είναι ο οφειλέτης του φόρου. […]»

9 Το άρθρο 25, παράγραφοι 1 έως 4, του UStG, όπως ίσχυε από 1ης Απριλίου 1999, ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Οι ακόλουθες διατάξεις ισχύουν για την παροχή τουριστικών υπηρεσιών εκ μέρους επιχειρήσεως, οι οποίες δεν προορίζονται για την επιχείρηση του αποδέκτη των υπηρεσιών, στο μέτρο που ο επιχειρηματίας ενεργεί στις περιπτώσεις αυτές έναντι του αποδέκτη των υπηρεσιών ιδίω ονόματι και χρησιμοποιεί ενδιάμεσες τουριστικές υπηρεσίες. Η παροχή του επιχειρηματία πρέπει να θεωρηθεί ως άλλη υπηρεσία. Εάν ο επιχειρηματίας παρέχει στον αποδέκτη των υπηρεσιών, στο πλαίσιο ενός ταξιδιού, πολλαπλές υπηρεσίες του τύπου αυτού, αυτές θεωρούνται ως άλλη αυτοτελής παροχή. Ο τόπος των άλλων παροχών ορίζεται κατά το άρθρο 3a, παράγραφος 1. Οι τουριστικές υπηρεσίες είναι παραδόσεις αγαθών και άλλες παροχές τρίτων, στο μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις παροχές αυτές.

2. Η άλλη παροχή είναι απαλλαγμένη φόρου, στο μέτρο που οι τουριστικές υπηρεσίες που συνδέονται με αυτήν παρέχονται στο έδαφος τρίτου κράτους. […]

3. Η άλλη παροχή υπολογίζεται βάσει της διαφοράς μεταξύ του ποσού το οποίο δαπανά ο αποδέκτης των παροχών για να λάβει την παροχή και του ποσού το οποίο δαπανά ο επιχειρηματίας για τις ενδιάμεσες τουριστικές υπηρεσίες. […]

4. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 15, παράγραφος 1, ο επιχειρηματίας δεν δικαιούται να αφαιρέσει ως φόρο επί των εισροών τα ποσά του φόρου που του καταλογίστηκαν χωριστά για τις ενδιάμεσες τουριστικές υπηρεσίες. Κατά τα λοιπά, το άρθρο 15 εφαρμόζεται απαρεγκλίτως.»

10 Το άρθρο 25, παράγραφος 4, του UStG, όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2005, ορίζει τα ακόλουθα:

«4. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 15, παράγραφος 1, ο επιχειρηματίας δεν δικαιούται να αφαιρέσει ως φόρο επί των εισροών τα ποσά του φόρου που του καταλογίστηκαν χωριστά για τις ενδιάμεσες ταξιδιωτικές υπηρεσίες, καθώς και τα κατά το άρθρο 13b οφειλόμενα ποσά φόρου. Κατά τα λοιπά, το άρθρο 15 εφαρμόζεται απαρεγκλίτως.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, η Ibero Tours, παρέχει ως μεσάζων, εντός της γερμανικής επικράτειας, υπηρεσίες οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Οι υπηρεσίες αυτές εν μέρει φοροαπαλλάσσονται και εν μέρει φορολογούνται.

12 Στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, η Ibero Tours προτείνει, ως μεσάζων, υπηρεσίες ταξιδίων οι οποίες παρέχονται από διοργανωτές περιηγήσεων στους πελάτες και οι οποίες εμπίπτουν στο ειδικό σύστημα που θεσπίζει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας. Μολονότι η Ibero Tours είναι πρακτορείο ταξιδίων, το ειδικό αυτό σύστημα δεν έχει εφαρμογή στην παροχή των σχετικών υπηρεσιών στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι το εν λόγω πρακτορείο ενεργεί αποκλειστικά ως μεσάζων και ότι, δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, το ειδικό σύστημα που προβλέπει το άρθρο αυτό δεν έχει εφαρμογή σε ένα τέτοιο πρακτορείο.

13 Η Ibero Tours παρέχει στους διοργανωτές περιηγήσεων υπηρεσίες ως μεσάζων και λαμβάνει από αυτούς τις συμφωνημένες προμήθειες. Εντούτοις, παραχωρούσε έκπτωση τιμών στους ταξιδιώτες πελάτες, μειώνοντας αντιστοίχως κατά ένα μέρος την προμήθειά της. Αφού κατέβαλε, καταρχάς, τον ΦΠΑ επί του συνόλου των προμηθειών που ελάμβανε, ζήτησε από το Finanzamt τροποποίηση του υπολογισμού του φόρου αυτού για τις χρήσεις 2002 έως 2005, κατά τρόπον ώστε οι εκπτώσεις τιμών τις οποίες παραχωρούσε στους πελάτες της να εκπέσουν από τη βάση επιβολής του φόρου.

14 Το Finanzamt δέχθηκε το αίτημα αυτό αποκλειστικά καθόσον οι υπηρεσίες που παρείχαν οι διοργανωτές περιηγήσεων φορολογούνταν στο πλαίσιο του ειδικού συστήματος που θεσπίζει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, καθόσον οι εν λόγω παροχές φοροαπαλλάσσονταν δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, το Finanzamt αρνήθηκε να προβεί στην τροποποίηση που ζήτησε η Ibero Tours.

15 Αφού υπέβαλε ανεπιτυχώς ένσταση, η Ibero Tours άσκησε προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή από το Finanzgericht (αρμόδιο φορολογικό δικαστήριο). Το Finanzamt άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht.

16 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, πρώτον, αν είναι δυνατή η εφαρμογή των αρχών που δέχθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs (Συλλογή 1996, σ. I-5339), όταν, στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών, ένας μεσάζων παραχωρεί έκπτωση τιμής όσον αφορά την κύρια παροχή στην οποία αυτός παρεμβαίνει ως ενδιάμεσος.

17 Ενώ η αρχή της ουδετερότητας συνηγορεί υπέρ της εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση των λύσεων που έγιναν δεκτές με την απόφαση αυτή, ευλόγως μπορούν να υπάρξουν αμφιβολίες, δεδομένου ότι το Δικαστήριο αναφέρεται, με την εν λόγω απόφαση, σε μια «αλυσίδα διανομής» στην οποία «παρόμοια εμπορεύματα» παραδίδονται επανειλημμένα και υπό τις ίδιες φορολογικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι έννοιες αυτές ασκούν επιρροή εν προκειμένω, διότι οι πράξεις του κύριου επιχειρηματία και του μεσάζοντος είναι διαφορετικής φύσεως και αποτελούν καθεμία αντικείμενο ειδικής φορολογικής μεταχειρίσεως.

18 Δεύτερον, αν γίνει δεκτό ότι οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο δραστηριότητας μεσάζοντος μπορούν να αποτελούν μέρος μιας αλυσίδας διανομής στην οποία ισχύουν οι αρχές που συνήγαγε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs, κατά το Bundesfinanzhof εξακολουθεί να υφίσταται το ζήτημα αν τούτο ισχύει επίσης όταν οι κύριες υπηρεσίες εμπίπτουν στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας. Πράγματι, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, είναι αμφίβολο αν η εφαρμογή των αρχών που συνήγαγε το Δικαστήριο στην ως άνω απόφαση έχει ως αποτέλεσμα μια ορθή φορολόγηση.

19 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το Δικαστήριο, με την απόφασή του της 15ης Οκτωβρίου 2002, C-427/98, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2002, σ. I-8315), έκρινε ότι τα κράτη μέλη μπορούν νομίμως να μην εφαρμόζουν τις αρχές που τίθενται με την προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs όταν η κύρια παροχή απαλλάσσεται από τον φόρο. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά συναφώς ότι η προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας έχει την έννοια ότι οι αρχές που συνήγαγε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs δεν πρέπει να εφαρμόζονται όταν η τελευταία παροχή υπηρεσιών της αλυσίδας διανομής απαλλάσσεται από τον φόρο. Αν οι κύριες υπηρεσίες εμπίπτουν στο ειδικό σύστημα που θεσπίζει το άρθρο 26 της έκτης

οδηγίας, η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού τις εξομοιώνει προς φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα μεσάζοντος όταν οι πράξεις για τις οποίες ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες προσφεύγει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο παρέχονται από τους τελευταίους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται τόσο στο εσωτερικό της Ένωσης όσο και στο εξωτερικό, τότε η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται μόνο μερικώς από τον φόρο.

20 Επομένως, είναι δυνατό να υπάρξουν αμφιβολίες ως προς τον τρόπο με τον οποίο το πρακτορείο ταξιδίων και η αρμόδια φορολογική αρχή μπορούν να προσδιορίσουν σε ποιο βαθμό η κύρια παροχή υπηρεσιών ταξιδίου απαλλάσσεται από τον φόρο και σε ποιο βαθμό δεν επιτρέπει, επομένως, την εφαρμογή των αρχών που συνήγαγε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs.

21 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο εξετάζει την κατάσταση στην οποία ένα κράτος μέλος έχει μεταφέρει δεόντως στην εθνική έννομη τάξη το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, επιθυμεί εντούτοις να αποκλείσει τη μείωση του ΦΠΑ που οφείλει ένας μεσάζων σε περίπτωση φοροαπαλλαγής της κύριας παροχής υπηρεσιών. Αμφιβάλλει αν ο αποκλεισμός αυτός συνιστά ορθή μεταφορά της εν λόγω διατάξεως στην εθνική έννομη τάξη και διερωτάται επί της ανάγκης υπάρξεως κανονιστικής ρυθμίσεως του κράτους μέλους αυτού προβλέπουσας ειδικά τη σχετική μείωση. Κατά την άποψή του, οι σκέψεις 65 και 66 της προαναφερθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Γερμανίας συνηγορούν υπέρ της τελευταίας αυτής εκτιμήσεως, καθόσον αναφέρονται σε «δυνατότητες» των κρατών μελών. Κρίνει ωστόσο ότι το συμπέρασμα αυτό δεν επιβάλλεται κατ' ανάγκη όταν πρόκειται για περιορισμό των συνεπειών που προκύπτουν από συγκεκριμένη ερμηνεία εκ μέρους του Δικαστηρίου.

22 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επέρχεται, σύμφωνα με τις αρχές που θέτει η [προαναφερθείσα] απόφαση του Δικαστηρίου […] Elida Gibbs […] μείωση της φορολογικής βάσεως στο πλαίσιο μιας αλυσίδας διανομής στην περίπτωση επίσης κατά την οποία ένας μεσάζων (εν προκειμένω ένα πρακτορείο ταξιδιών) επιστρέφει στον αποδέκτη (εν προκειμένω στον πελάτη ταξιδιώτη) της κύριας παροχής στην οποία παρεμβαίνει ο μεσάζων (εν προκειμένω της υπηρεσίας του διοργανωτή περιηγήσεων προς τον πελάτη ταξιδιώτη) ένα μέρος του αντιτίμου της κύριας παροχής;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Πρέπει να έχουν εφαρμογή οι αρχές που θέτει η [προαναφερθείσα] απόφαση του Δικαστηρίου […] στην περίπτωση επίσης κατά την οποία μόνον η κύρια παροχή του διοργανωτή περιηγήσεων, όχι όμως και η υπηρεσία μεσολαβήσεως του πρακτορείου ταξιδιών, υπόκειται στο ειδικό καθεστώς κατά το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας […];

3) Σε περίπτωση επίσης καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα: Μπορεί κράτος μέλος, το οποίο έχει ορθώς μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας […], στην περίπτωση απαλλαγής από τον φόρο της υπηρεσίας μεσολαβήσεως, να αρνείται μείωση της φορολογικής βάσεως μόνον όταν, κατ' άσκηση της περιεχόμενης σ' αυτή τη διάταξη εξουσιοδοτήσεως, έχει θεσπίσει πρόσθετες προϋποθέσεις για να μπορεί να αρνείται τη μείωση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

23 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατά βάση, αν οι αρχές που συνήγαγε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs, όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, ισχύουν όταν ένα πρακτορείο ταξιδίων, ενεργώντας ως μεσάζων, με δική του πρωτοβουλία και με δική του επιβάρυνση, παραχωρεί στον τελικό καταναλωτή μείωση της τιμής όσον αφορά την κύρια παροχή για την οποία υπεύθυνος είναι ο διοργανωτής περιηγήσεων.

24 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται, για την προμήθεια αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, από 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.

25 Ασφαλώς, το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας σκοπεί την αποφυγή των πρακτικών δυσχερειών που ανακύπτουν λόγω του γεγονότος ότι οι δραστηριότητες των πρακτορείων ταξιδίων και των διοργανωτών περιηγήσεων αποτελούνται από πολλαπλές παροχές και πραγματοποιούνται σε διάφορους τόπους. Εντούτοις, η επίτευξη του σκοπού αυτού ουδόλως απαιτεί παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το οποίο, για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, παραπέμπει στην έννοια της «αντιπαροχής την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει [...] ο παρέχων τις υπηρεσίες από [...] τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο» (βλ. απόφαση της 19ης Ιουνίου 2003, C-149/01, First Choice Holidays, Συλλογή 2003, σ. I-6289, σκέψη 26).

26 Εντούτοις, στην υπόθεση της κύριας δίκης, αφενός, η αντιπαροχή που λαμβάνει ο διοργανωτής περιηγήσεων για τις υπηρεσίες του είναι η συνολική τιμή του ταξιδιού χωρίς μειώσεις. Το δεδομένο αυτό δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι η Ibero Tours καταβάλλει στον διοργανωτή του ταξιδιού μόνον ένα μειωμένο ποσό, αποτελούμενο από την τιμή του ταξιδιού μείον την προμήθεια που της οφείλεται, καθόσον η εν λόγω μείωση αποτελεί απλώς το αποτέλεσμα του συμψηφισμού των ποσών τα οποία οφείλονται για διαφορετικές αιτίες.

27 Αφετέρου, δεδομένου ότι η Ibero Tours δεν παραχωρεί έκπτωση για τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της ως μεσάζοντος στον διοργανωτή περιηγήσεων και δεδομένου ότι δεν αφορά τον τελευταίο το αν η Ibero Tours παραχωρεί εκπτώσεις στους τελικούς καταναλωτές, το γεγονός ότι η ως άνω εταιρία χρηματοδοτεί τις εκπτώσεις αυτές με ένα μέρος της προμήθειάς της ή με διαφορετικό τρόπο δεν έχει συνέπειες ούτε επί της τιμής των υπηρεσιών που παρέχει ο ως άνω διοργανωτής ούτε επί της τιμής εκείνων τις οποίες παρέχει η Ibero Tours στο πλαίσιο της δραστηριότητας του μεσάζοντος στον ίδιο διοργανωτή περιηγήσεων.

28 Οι αρχές που συνάγονται από την προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs δεν επηρεάζουν τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης.

29 Πρέπει να υπομνησθεί, συναφώς, ότι το Δικαστήριο έκρινε με την ως άνω απόφαση ότι όταν ένας κατασκευαστής προϊόντος ο οποίος, μολονότι δεν συνδέεται συμβατικώς με τον τελικό αγοραστή, αλλά αποτελεί τον πρώτο κρίκο μιας αλυσίδας συναλλαγών που καταλήγει στον καταναλωτή, χορηγεί έκπτωση στον εν λόγω τελικό καταναλωτή μέσω εκπτωτικών κουπονιών που παραλαμβάνουν οι λιανοπωλητές, την αξία των οποίων επιστρέφει σε αυτούς ο κατασκευαστής, η βάση επιβολής του φόρου για τους σκοπούς εφαρμογής του ΦΠΑ πρέπει να μειώνεται αναλόγως της σχετικής εκπτώσεως (προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs, σκέψεις 31, 34 και 35). Πράγματι, στην υπόθεση επί της

οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs, η αντιπαροχή που ελάμβανε ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος βρισκόταν στην αρχή μιας αλυσίδας πράξεων, μειωνόταν λόγω της παρεχόμενης από τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο εκπτώσεως απευθείας στον τελικό καταναλωτή.

30 Εντούτοις, υπό τις συνθήκες της κύριας δίκης, ο διοργανωτής περιηγήσεων δεν βρίσκεται στην αρχή μιας αλυσίδας πράξεων, δεδομένου ότι παρέχει τις υπηρεσίες του απευθείας στον τελικό καταναλωτή, καθόσον η Ibero Tours παρεμβαίνει μόνον ως μεσάζων σχετικά με την ενιαία αυτή πράξη. Αντιθέτως, η Ibero Tours παρέχει μια υπηρεσία, ήτοι αυτή του μεσάζοντος, που είναι εντελώς διαφορετική από εκείνη την οποία παρέχει ο διοργανωτής περιηγήσεων.

31 Κατά τα λοιπά, ο διοργανωτής περιηγήσεων, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν παραχωρεί καμία έκπτωση, διότι η Ibero Tours υποχρεούται εν πάση περιπτώσει να του καταβάλει τη συμφωνηθείσα τιμή, ανεξαρτήτως της ενδεχόμενης υπάρξεως εκπτώσεως την οποία η εταιρία αυτή παραχωρεί στον ταξιδιώτη.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, η χρηματοδότηση από πρακτορείο ταξιδίων, ευρισκόμενο στη θέση της Ibero Tours, ενός μέρους της τιμής του ταξιδίου, που λαμβάνει τη μορφή μειώσεως της τιμής αυτής έναντι του τελικού καταναλωτή του ταξιδιού, δεν επηρεάζει ούτε την αντιπαροχή που λαμβάνει ο διοργανωτής περιηγήσεων για την πώληση του εν λόγω ταξιδιού ούτε την αντιπαροχή που λαμβάνει η Ibero Tours για την υπηρεσία μεσολαβήσεως. Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η μείωση αυτή της τιμής δεν συνεπάγεται μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου ούτε για την κύρια πράξη ούτε για την πράξη της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους του πρακτορείου ταξιδίων.

33 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι οι αρχές που συνήγαγε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Elida Gibbs, όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, δεν εφαρμόζονται όταν ένα πρακτορείο ταξιδίων, ενεργώντας ως μεσάζων, παραχωρεί στον τελικό καταναλωτή, με δική του πρωτοβουλία και με δική του επιβάρυνση, μείωση της τιμής όσον αφορά την κύρια παροχή για την οποία υπεύθυνος είναι ο διοργανωτής περιηγήσεων.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

34 Δεδομένου ότι δόθηκε αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Οι διατάξεις 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, έχουν την έννοια ότι οι αρχές που συνήγαγε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs, όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν εφαρμόζονται όταν ένα πρακτορείο ταξιδίων,

ενεργώντας ως μεσάζων, παραχωρεί στον τελικό καταναλωτή, με δική του πρωτοβουλία και με δική του επιβάρυνση, μείωση της τιμής όσον αφορά την κύρια παροχή για την οποία υπεύθυνος είναι ο διοργανωτής περιηγήσεων.

(υπογραφές)