Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
TAMARA ĆAPETA
της 25ης Σεπτεμβρίου 2025 [1]

Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-409/24 έως C-411/24

J-GmbH
κατά
Finanzamt K (C-409/24)
και
D
κατά
Finanzamt F (C-410/24)
και
D GmbH & Co. KG
κατά
Finanzamt A (C-411/24)

[αίτηση του Bundesfinanzhof
(Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα – Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ – Υπηρεσίες παρεπόμενες της διαμονής»

I. Εισαγωγή

1. Πρέπει το πρωινό ή άλλες παρεπόμενες υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται από ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα που προσφέρουν βραχυχρόνια διαμονή να φορολογούνται χωριστά από την παροχή καταλύματος ή θα μπορούσαν, ως παρεπόμενες υπηρεσίες, να φορολογούνται με τον ίδιο, χαμηλότερο, συντελεστή όπως η κύρια παροχή;

2. Αυτό είναι, κατ' ουσίαν, το ερώτημα τριών συνεκδικαζόμενων αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο από το τμήμα XI του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία).

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

II. Οι διαφορές των κύριων δικών, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

3. Οι εν λόγω τρεις υποθέσεις, στο πλαίσιο των οποίων υποβλήθηκαν οι τρεις αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως, αφορούν τη συμβατότητα του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG)[2] με την οδηγία ΦΠΑ[3].

4. Με την ανωτέρω διάταξη, ο Γερμανός νομοθέτης καθόρισε μειωμένο φορολογικό συντελεστή, υπό την έννοια του άρθρου 98, παράγραφος 1, και του άρθρου 98, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, για τις υπηρεσίες οι οποίες απαριθμούνται στο παράρτημα III της οδηγίας, ιδίως για τις παροχές υπηρεσιών του σημείου 12 του εν λόγω παραρτήματος.

5. Το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG προβλέπει, στην πρώτη περίοδο, μειωμένο φορολογικό συντελεστή για τη βραχυχρόνια διαμονή και τη διάθεση θέσεων σε χώρους κατασκήνωσης. Ωστόσο, η δεύτερη περίοδος της εν λόγω διάταξης περιορίζει την εφαρμογή του μειωμένου αυτού συντελεστή στη διάθεση καταλύματος προς μίσθωση. Η διάταξη έχει ως εξής: «Η πρώτη περίοδος δεν εφαρμόζεται σε παροχές που δεν εξυπηρετούν άμεσα τον σκοπό της μίσθωσης, ακόμη και αν οι παροχές αυτές καλύπτονται από το μίσθωμα».

6. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ αντιτίθεται σε εθνική διάταξη η οποία περιορίζει την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή που ισχύει για τη βραχυχρόνια διαμονή στην κύρια παροχή, αλλά αποκλείει τη δυνατότητα εφαρμογής του μειωμένου αυτού συντελεστή στις παρεπόμενες, μη αυτοτελείς, παροχές.

7. Τα πραγματικά περιστατικά των τριών δικών, που οδήγησαν στην παρούσα διαδικασία, είναι τα ακόλουθα.

Η υπόθεση C-409/24

8. Η J-GmbH, προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα (στο εξής: προσφεύγουσα) της κύριας δίκης, εκμεταλλευόταν ξενοδοχείο και εστιατόριο. Επιπλέον της διαμονής, οι πελάτες του ξενοδοχείου μπορούσαν επίσης να λάβουν πρωινό, το οποίο χρεωνόταν χωριστά προς 4,50 ευρώ σε περίπτωση που ο πελάτης επέλεγε μόνον τη διαμονή. Επιπροσθέτως, το ξενοδοχείο και το εστιατόριο διέθεταν δικό τους χώρο στάθμευσης, ο οποίος μπορούσε να χρησιμοποιηθεί δωρεάν.

9. Από τον Ιούνιο του 2018 η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εφάρμοζε μειωμένο φορολογικό συντελεστή 7 % για τη διαμονή, το πρωινό και τον χώρο στάθμευσης, αντιμετωπίζοντάς τα συνολικά ως ενιαία παροχή.

10. Κατόπιν δύο φορολογικών ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας για τους μήνες από τον Απρίλιο έως τον Ιούνιο του 2018 και από τον Ιούλιο του 2018 έως τον Μάιο του 2019, οι φορολογικοί ελεγκτές και η Finanzamt K (φορολογική αρχή K) έκριναν ότι το πρωινό και η στάθμευση έπρεπε να φορολογηθούν με τον κανονικό συντελεστή 19

[2] Της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. I 2005, σ. 386).

[3] Οδηγία 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), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των υποθέσεων των κύριων δικών.

%, υποστηρίζοντας ότι επρόκειτο για διακριτές και αυτοτελείς υπηρεσίες, οι οποίες δεν ήταν παρεπόμενες της διαμονής. Η απόφαση αυτή οδήγησε σε πράξεις επιβολής υψηλότερου φόρου όσον αφορά το ξενοδοχείο.

11. Η J-GmbH προσέφυγε κατά των εν λόγω πράξεων επιβολής φόρου ενώπιον του Sächsisches Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου Σαξονίας, Γερμανία), το οποίο απέρριψε την προσφυγή, υιοθετώντας, με την απόφασή του, την άποψη της φορολογικής αρχής Κ ότι το πρωινό και η στάθμευση αποτελούσαν ανεξάρτητες υπηρεσίες. Ακόμη και αν θεωρούνταν παρεπόμενες παροχές, οι υπηρεσίες αυτές θα εξακολουθούσαν να αποκλείονται από τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG.

12. Κατόπιν τούτου, η J-GmbH άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), υποστηρίζοντας ότι η εν λόγω εθνική διάταξη που επιβάλλει την κατάτμηση των υπηρεσιών για φορολογικούς σκοπούς δεν είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης φρονεί ότι η απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018, Stadion Amsterdam[4], απαγορεύει την τεχνητή κατάτμηση των κύριων και παρεπόμενων παροχών και, επομένως, εμμένει στον ισχυρισμό της ότι το πρωινό και η στάθμευση πρέπει να φορολογούνται με τον μειωμένο συντελεστή 7 %.

13. Η φορολογική αρχή Κ ενέμεινε στην άποψή της υποστηρίζοντας ότι το πρωινό και η στάθμευση αποτελούν ανεξάρτητες υπηρεσίες και ότι η απόφαση στην οποία παραπέμπει η ιδιοκτήτρια του ξενοδοχείου δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση. Προς στήριξη του επιχειρήματός της, η φορολογική αρχή Κ παρέπεμψε σε άλλη απόφαση του Δικαστηρίου, ήτοι την απόφαση της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας[5], με την οποία, κατά την άποψή της, οι εθνικές απαιτήσεις περί κατάτμησης κρίθηκαν νόμιμες.

14. Η εκδίκαση της υποθέσεως της κύριας δίκης ανεστάλη εν αναμονή της αποφάσεως του Δικαστηρίου σε μια άλλη υπόθεση και, συγκεκριμένα, στην υπόθεση Finanzamt X (Μόνιμα εγκατεστημένα εργαλεία και μηχανήματα). Μετά την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου, στις 4 Μαΐου 2023[6], στην εν λόγω υπόθεση, η J-GmbH υποστηρίζει ότι η θέση της επιβεβαιώνεται, δεδομένου ότι το Δικαστήριο απέρριψε την τεχνητή κατάτμηση των ενιαίων παροχών. Εντούτοις, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η απόφαση Finanzamt X δεν ασκεί επιρροή και ότι η ερμηνεία του εθνικού δικαίου στην οποία αυτή προέβη και η οποία επιτρέπει την κατάτμηση των παροχών εξακολουθεί να ισχύει υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης.

15. Μολονότι το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) συμμερίζεται την άποψη του Sächsisches Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου Σαξονίας) ότι το πρωινό συνιστά αυτοτελή παροχή μη υποκείμενη στον μειωμένο συντελεστή του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG, εντούτοις, εκτιμά ότι η διάθεση χώρων στάθμευσης αποτελεί παρεπόμενη παροχή σε σχέση με την παροχή καταλύματος, δεδομένου ότι η πρώτη συνδέεται άρρηκτα με τη δεύτερη.

4 C-463/16 (στο εξής: απόφαση Stadion Amsterdam, EU:C:2018:22).

5 C-94/09 (στο εξής: απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, EU:C:2010:253).

6 C-516/21 (στο εξής: απόφαση Finanzamt X, EU:C:2023:372).

Η υπόθεση C-410/24

16. Η D, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, εκμεταλλευόταν, το 2013, έναν ξενώνα. Προσέφερε στους πελάτες διαμονή και πρωινό έναντι ενιαίου αντιτίμου. Οι πελάτες δεν μπορούσαν να επιλέξουν να εξαιρεθούν από το πρωινό. Για τις παρεχόμενες υπηρεσίες η προσφεύγουσα εξέδιδε τιμολόγια στα οποία αναγραφόταν το ακαθάριστο ποσό για το κατάλυμα συμπεριλαμβανομένου του πρωινού. Οι φορολογικοί συντελεστές ή τα ποσά φόρου δεν αναγράφονταν.

17. Στη δήλωση φόρου κύκλου εργασιών που υπέβαλε για το επίμαχο έτος στη Finanzamt F (φορολογική αρχή F), η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δήλωσε δύο υπηρεσίες, τη μία με συντελεστή 7 % και την άλλη με τον κανονικό συντελεστή 19 %.

18. Μετά την έκδοση της αποφάσεως Stadion Amsterdam, η D, με έγγραφο της 19ης Δεκεμβρίου 2018, ζήτησε την τροποποίηση της πράξεως επιβολής φόρου σύμφωνα με το άρθρο 164, παράγραφος 2, του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα). Προς στήριξη του εν λόγω αιτήματος, η D υποστήριξε ότι ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιείται σε σχέση με τον ξενώνα πρέπει να υπόκειται, συνολικά, στον μειωμένο φορολογικό συντελεστή 7 %.

19. Η φορολογική αρχή F, με απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2019, απέρριψε το αίτημα περί τροποποίησης. Κατόπιν απορρίψεως της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, η D άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως.

20. Σε πρώτο βαθμό, το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο Έσσης, Γερμανία) απέρριψε την προσφυγή, κρίνοντας ότι η υπηρεσία πρωινού την οποία παρείχε η D δεν υπόκειται στον μειωμένο φορολογικό συντελεστή, αλλά, αντιθέτως, στον κανονικό φορολογικό συντελεστή του άρθρου 12, παράγραφος 1, του UStG[7].

21. Με την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), η D υποστήριξε ότι το πρωινό αποτελεί μη αυτοτελή παροχή, παρεπόμενη της παροχής καταλύματος. Οι πελάτες οι οποίοι δεν έλαβαν πρωινό κατέβαλαν σε όλες τις περιπτώσεις, με μία μόνον εξαίρεση, τη συνολική τιμή[8]. Κατά την D, από την έκδοση της αποφάσεως Stadion Amsterdam, η κατά νόμον απαίτηση περί κατάτμησης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, δεύτερη περίοδος, του UStG, δεν είναι νόμιμη, διότι μια ενιαία παροχή υπηρεσιών πρέπει να υπόκειται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή, ο οποίος καθορίζεται με βάση την κύρια παροχή. Κατά την D, από το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές, δεν προκύπτει κάτι άλλο.

22. Η φορολογική αρχή F ζητεί την απόρριψη της αιτήσεως αναιρέσεως ως αβάσιμης.

[7] Προς τούτο, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής που προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, πρώτη περίοδος, του UStG περιορίζεται στην παροχή υπηρεσιών μίσθωσης ή διάθεσης καταλύματος. Η δεύτερη περίοδος της εν λόγω διάταξης προβλέπει την υποχρέωση κατάτμησης, για φορολογικούς σκοπούς, της παροχής υπηρεσιών που δεν εξυπηρετούν άμεσα τον σκοπό της μισθώσεως (στο εξής: απαίτηση κατάτμησης). Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η ως άνω απαίτηση κατάτμησης υπερισχύει της αρχής κατά την οποία μια μη αυτοτελής, παρεπόμενη παροχή τυγχάνει της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με την κύρια παροχή. Τούτο συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, διότι, βάσει του άρθρου 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν, υπό την προϋπόθεση ότι τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ, να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (μόνο) σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές μιας κατηγορίας υπηρεσιών οι οποίες περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας. Το γεγονός ότι στην προκειμένη περίπτωση είχε συμφωνηθεί ενιαία τιμή δεν ασκεί συναφώς επιρροή.

[8] Στη διάταξη περί παραπομπής μνημονεύεται δύο φορές η εν λόγω εξαίρεση χωρίς να παρέχονται περαιτέρω διευκρινίσεις.

23. Η ως άνω φορολογική αρχή F απορρίπτει τα επιχειρήματα της D υποστηρίζοντας ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Finanzamt X, το Δικαστήριο δεν εκλήθη να αποφανθεί επί απαίτησης κατάτμησης κατά το εθνικό δίκαιο, δεδομένου ότι το άρθρο 4, σημείο 12, πρώτο εδάφιο, υπό a, του UStG, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου, δεν προβλέπει τέτοια απαίτηση. Ωστόσο, μια τέτοια απαίτηση προκύπτει από το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, δεύτερη περίοδος, του UStG. Επομένως, η απόφαση Finanzamt X δεν μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογία στον μειωμένο συντελεστή που προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG. Δεδομένου ότι η απαίτηση περί κατάτμησης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, δεύτερη περίοδος, του UStG, υπερισχύει της αρχής του ενιαίου χαρακτήρα της παροχής, ουδεμία σημασία έχει το αν η επίμαχη υπηρεσία πρωινού πρέπει να χαρακτηρισθεί ως παρεπόμενη υπηρεσία ή ως αυτοτελής υπηρεσία.

Η υπόθεση C-411/24

24. Η D GmbH & Co. KG εκμεταλλευόταν, το 2011, τα ξενοδοχεία A και B. Αμφότερα τα ξενοδοχεία διέθεταν χώρους στάθμευσης, οι οποίοι περιλάμβαναν θέσεις για μηχανοκίνητα οχήματα. Οι πελάτες που διέμεναν στα ξενοδοχεία και το κοινό δεν μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν τους χώρους αυτούς χωρίς να χρεωθούν χωριστά. Επιπλέον της διαμονής και του χώρου στάθμευσης, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προσέφερε ασύρματο τοπικό δίκτυο (Wi-Fi), ενώ ένα από τα ξενοδοχεία διέθετε γυμναστήριο και εγκαταστάσεις ευεξίας· καμία από τις παροχές αυτές δεν χρεωνόταν χωριστά.

25. Στη δήλωση φόρου κύκλου εργασιών που υπέβαλε για το εν λόγω έτος, η D GmbH & Co. KG δήλωσε προμήθεια αγαθών και παροχή υπηρεσιών με τον κανονικό φορολογικό συντελεστή 19 % καθώς και προμήθεια αγαθών και παροχή υπηρεσιών με τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή 7 %. Κατά την άποψή της, η διάθεση χώρων στάθμευσης αποτελούσε παροχή παρεπόμενη της παροχής καταλύματος η οποία υπέκειτο στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

26. Η Finanzamt A (φορολογική αρχή A) δεν συμφώνησε με την εν λόγω άποψη και, κατά συνέπεια, εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου κύκλου εργασιών για το 2011, υπό την επιφύλαξη επαλήθευσης.

27. Η D GmbH & Co. KG υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας να φορολογηθεί σύμφωνα με τη δήλωσή της και υποστηρίζοντας ότι η δωρεάν παροχή θέσεων στάθμευσης συνιστούσε παρεπόμενη παροχή σε σχέση με την παροχή καταλύματος η οποία, όπως και η τελευταία, έπρεπε να υπόκειται στον μειωμένο συντελεστή.

28. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε το 2011 στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, ο ελεγκτής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο κανονικός φορολογικός συντελεστής έπρεπε επίσης να εφαρμοστεί στην παροχή θέσεων στάθμευσης, όπως και στην παροχή δικτύου Wi-Fi, καθώς και εγκαταστάσεων γυμναστηρίου και ευεξίας.

29. Η φορολογική αρχή A υιοθέτησε την άποψη του ελεγκτή και εξέδωσε, στις 21 Νοεμβρίου 2018, διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για το επίμαχο έτος. Κατά της διορθωτικής αυτής πράξεως υποβλήθηκε επίσης ενδικοφανή προσφυγή. Με απόφαση της 30ής Ιουλίου 2019, η φορολογική αρχή A απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ως αβάσιμη.

30. Το αρμόδιο Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) απέρριψε την προσφυγή με σκεπτικό παρόμοιο με εκείνο του Hessisches Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου Έσσης) στην υπόθεση C-410/24.

31. Στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως που άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), η D GmbH & Co. KG προβάλλει διάφορες παραβιάσεις του δικαίου. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει, πρώτον, ότι το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο χαρακτηρίζοντας την παροχή δικτύου Wi-Fi, χώρων στάθμευσης, γυμναστηρίου και εγκαταστάσεων ευεξίας ως υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG· δεύτερον, ότι το ως άνω δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη ότι οι πρόσθετες υπηρεσίες εξυπηρετούν άμεσα τον σκοπό της παροχής καταλύματος κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 11, δεύτερη περίοδος, του UStG· και, τρίτον, ότι το εν λόγω δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη την αρχή του ενιαίου χαρακτήρα των παροχών η οποία αναγνωρίζεται από το δίκαιο της Ένωσης.

32. Η D GmbH & Co. KG αναγνωρίζει ότι, μολονότι το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, ότι το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν επιλεκτικά μειωμένους συντελεστές σε ορισμένες πτυχές ενός σημείου του παραρτήματος III της εν λόγω οδηγίας οι οποίες καθορίζονται συγκεκριμένα, εντούτοις, η νομολογία αυτή δεν θίγει την αρχή του ενιαίου χαρακτήρα των παροχών που απορρέει από το άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας. Ομοίως, από την απόφαση Stadion Amsterdam προκύπτει ότι ο μέσος καταναλωτής θα θεωρήσει ότι όλες οι πρόσθετες παροχές ανάγονται στη μίσθωση δωματίου ξενοδοχείου η οποία συνιστά τη σαφώς δεσπόζουσα κύρια παροχή. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τούτο σημαίνει ότι πρέπει να εφαρμοστεί και στις πρόσθετες αυτές παροχές ο μειωμένος συντελεστής που ισχύει για τη μίσθωση δωματίων ξενοδοχείου.

33. Ως εκ τούτου, η D GmbH & Co. KG ζητεί την ακύρωση της αρχικής αποφάσεως, της αποφάσεως της 30ής Ιουλίου 2019 επί της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου για το 2011.

34. Η φορολογική αρχή Α ζητεί την απόρριψη της αιτήσεως αναιρέσεως ως αβάσιμης.

35. Η ως άνω φορολογική αρχή υπερασπίζεται την προσβαλλόμενη αρχική απόφαση, υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι η παροχή δικτύου Wi-Fi, χώρων στάθμευσης, γυμναστηρίου και εγκαταστάσεων ευεξίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υπηρεσία η οποία εξυπηρετεί άμεσα τον σκοπό της μίσθωσης. Κατά τη φορολογική αρχή, πρόκειται για παροχές οι οποίες, σύμφωνα με τη βούληση του Γερμανού νομοθέτη που εκφράζεται με την απαίτηση κατάτμησης, δεν υπόκεινται στον μειωμένο φορολογικό συντελεστή.

36. Η εκδίκαση της υποθέσεως της κύριας δίκης ανεστάλη ομοίως λόγω της εκκρεμούς ενώπιον του Δικαστηρίου διαφοράς στην υπόθεση Finanzamt X.

37. Μετά την έκδοση της αποφάσεως Finanzamt X, η D GmbH & Co. KG φρονεί ότι η άποψή της όσον αφορά την ερμηνεία του νόμου επιβεβαιώθηκε. Σε περίπτωση που εφαρμοστεί στην υπό κρίση διαφορά, συνεπάγεται ότι οι επίμαχες παρεπόμενες παροχές θα πρέπει επίσης να υπαχθούν στον μειωμένο φορολογικό συντελεστή που προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG.

38. Η φορολογική αρχή A αντικρούει το ανωτέρω επιχείρημα υποστηρίζοντας ότι η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Finanzamt X δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην υπό κρίση υπόθεση για τους ίδιους λόγους με εκείνους τους οποίους η φορολογική αρχή F εξέθεσε στην υπόθεση C-410/24.

Το σκεπτικό του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) για την παραπομπή των εν λόγω τριών υποθέσεων στο Δικαστήριο

39. Όπως διευκρινίζει το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) με τις αποφάσεις περί παραπομπής, αρχικώς είχε σχηματίσει την πεποίθηση ότι η κατά το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG απαίτηση κατάτμησης ήταν σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, διότι, δυνάμει του άρθρου 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ, να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μόνο σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές μιας κατηγορίας παροχών που απαριθμούνται στο παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας.

40. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) θεωρούσε αρχικώς ότι, σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG, οι υπηρεσίες οι οποίες δεν συνδέονται άμεσα με την παροχή καταλύματος, όπως η δωρεάν διάθεση θέσεων στάθμευσης (υποθέσεις C-409/24 και C-411/24), πρωινού (C-410/24) και τοπικού ασύρματου δικτύου (Wi-Fi) καθώς και γυμναστηρίου και εγκαταστάσεων ευεξίας (υπόθεση C-411/24), πρέπει να φορολογούνται χωριστά με τον κανονικό συντελεστή. Η άποψη αυτή στηριζόταν στην πεποίθηση ότι τα κράτη μέλη της Ένωσης έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν επιλεκτικώς μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ σε συγκεκριμένες πτυχές της κατηγορίας παροχών που απαριθμούνται στο παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τη φορολογική ουδετερότητα. Κατά την άποψη του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), η εν λόγω «απαίτηση κατάτμησης» αποτρέπει, στην πραγματικότητα, τη στρέβλωση του ανταγωνισμού, διασφαλίζοντας ότι οι παρεπόμενες υπηρεσίες τις οποίες παρέχει ένα ξενοδοχείο φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή με εκείνες τις οποίες παρέχουν αυτόνομες επιχειρήσεις (για παράδειγμα, ένας φορέας εκμετάλλευσης χώρου στάθμευσης).

41. Ωστόσο, όπως διευκρινίζει το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), η πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου τού δημιούργησε αμφιβολίες όσον αφορά την πεποίθησή του για την ορθότητα των συμπερασμάτων του. Ενώ το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) θεωρούσε αρχικώς ότι αποφάσεις όπως οι αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, Stadion Amsterdam και Finanzamt X δεν μετέβαλαν ουσιωδώς τον σύννομο χαρακτήρα επιλεκτικών μειωμένων συντελεστών, μια συγκεκριμένη διαπίστωση στη σκέψη 33 της αποφάσεως Stadion Amsterdam δημιούργησε συναφώς σημαντικές αμφιβολίες. Κατά την ως άνω σκέψη, μια ενιαία παροχή που αποτελείται από ένα κύριο και ένα παρεπόμενο στοιχείο, τα οποία, αν προσφέρονταν χωριστά, θα υπάγονταν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, πρέπει να φορολογείται μόνο με τον συντελεστή που ισχύει για το κύριο στοιχείο. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) εκφράζει την ανησυχία ότι αυτό θα μπορούσε να σημαίνει ότι η εφαρμογή διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ για τα συστατικά στοιχεία μιας ενιαίας παροχής απαγορεύεται από το δίκαιο της Ένωσης, όπερ θα σήμαινε ενδεχομένως ότι ο μειωμένος συντελεστής πρέπει να εφαρμόζεται και στις παρεπόμενες υπηρεσίες όταν αυτές αποτελούν μέρος μιας ενιαίας παροχής καταλύματος και ότι η εθνική απαίτηση περί κατάτμησης δεν επιτρέπεται.

42. Επιπλέον, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι οι απόψεις στη Γερμανία διίστανται. Ορισμένα φορολογικά δικαστήρια και μερίδα της θεωρίας υποστηρίζουν την αρχική άποψη του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), κατά την οποία η απαίτηση κατάτμησης είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, ενώ μια όλο και μεγαλύτερη μερίδα της θεωρίας φρονεί ότι ο μειωμένος συντελεστής θα πρέπει να επεκταθεί και σε υπηρεσίες παρεπόμενες της διαμονής βάσει της αρχής του «ενιαίου χαρακτήρα της παροχής». Λαμβανομένου υπόψη ότι οι σοβαρές αυτές αμφιβολίες εξακολουθούν να υφίστανται και ότι η απόφαση Finanzamt X δεν ήρε τις εν λόγω αμφιβολίες στο συγκεκριμένο πλαίσιο των παρεπόμενων ξενοδοχειακών υπηρεσιών, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να ζητήσει από το Δικαστήριο να αποφανθεί οριστικώς επί του ζητήματος κατά πόσον το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει την απαίτηση κατάτμησης την οποία επιβάλλει το επίμαχο εθνικό δίκαιο.

43. Προς άρση των σχετικών αμφιβολιών, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει τρία σχεδόν πανομοιότυπα προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο:

«Πρέπει το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12, της [οδηγίας ΦΠΑ] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, δεύτερη περίοδος, του [UStG], δυνάμει της οποίας ένα κράτος μέλος μπορεί, με την καθιέρωση εθνικού κανόνα κατάτμησης, να εξαιρεί από τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή, τον οποίο προβλέπει για την εκμίσθωση καταλυμάτων και κοιτώνων που διατίθενται από επιχειρηματία σε τρίτους για βραχυχρόνια διαμονή, παροχές οι οποίες δεν εξυπηρετούν άμεσα τον σκοπό της μίσθωσης και οι οποίες καλύπτονται από το μίσθωμα, ακόμη και αν οι παροχές αυτές αποτελούν μη αυτοτελείς παροχές που είναι παρεπόμενες της βραχυχρόνιας παροχής καταλύματος σε τρίτους, όπως [:]

– (μόνον) η παροχή χώρου στάθμευσης, όπως στην [υπόθεση C-409/24]·

– η παροχή πρωινού όπως στην [υπόθεση C-410/24]·

– η διάθεση χώρων στάθμευσης, γυμναστηρίου και εγκαταστάσεων ευεξίας, καθώς και ασύρματου δικτύου (Wi-Fi) του ξενοδοχείου, όπως στην [υπόθεση C-411/24];»

44. Κατ' εφαρμογήν του σημείου 18 των «Συστάσεων προς τα εθνικά δικαστήρια σχετικ[ά] με την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων» του Δικαστηρίου [9], το οποίο καλεί τα εθνικά δικαστήρια να εκθέσουν συνοπτικά την άποψή του ως προς την απάντηση που πρέπει να δοθεί στα υποβαλλόμενα προδικαστικά ερωτήματα, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), με τις αποφάσεις περί παραπομπής, επισημαίνει ότι, κατά την άποψή του, εθνική ρύθμιση, όπως το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG, η οποία επιβάλλει οι παρεπόμενες ξενοδοχειακές υπηρεσίες να φορολογούνται χωριστά και με τον κανονικό συντελεστή είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, ακόμη και όταν οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν, από κοινού με τη διαμονή, μέρος μιας ενιαίας παροχής.

45. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) στηρίζει την άποψή του στην ερμηνεία συγκεκριμένων αποφάσεων του Δικαστηρίου και, συγκεκριμένα, των αποφάσεων της 22ας Σεπτεμβρίου 2022, The Escape Center (C-330/21, στο εξής: απόφαση The Escape Center, EU:C:2022:719), και της 8ης Φεβρουαρίου 2024, Valentina Heights (C-733/22, στο εξής:

[9] ΕΕ C, C/2024/6008, σ. 1.

απόφαση Valentina Heights, EU:C:2024:126). Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) υπογραμμίζει ότι, μολονότι η απόφαση The Escape Center έκανε δεκτό ότι η προπόνηση που συνδέεται με αθλητικές εγκαταστάσεις μπορεί να αποτελεί μέρος μιας ενιαίας παροχής που υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή, ωστόσο, η ίδια απόφαση, παραπέμποντας σε προγενέστερες αποφάσεις όπως οι αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας και Phantasialand [10], επιβεβαίωσε εκ νέου ότι τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν τους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ σε «συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές» μιας κατηγορίας παροχών, υπό την προϋπόθεση ότι τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

46. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) ερμηνεύει τις εν λόγω αποφάσεις υπό την έννοια ότι, ακόμη και όταν πρόκειται για ενιαία παροχή, η επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή εξακολουθεί να επιτρέπεται εφόσον δεν οδηγεί σε στρέβλωση του ανταγωνισμού. Κατά το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), η απαίτηση κατάτμησης που προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG ευνοεί ακριβώς τον ανταγωνισμό, εμποδίζοντας τα ξενοδοχεία να παρέχουν υπηρεσίες, όπως πρωινό ή στάθμευση, με συντελεστή ΦΠΑ χαμηλότερο απ' ότι ένα ανταγωνιστικό εστιατόριο ή ένας αυτόνομος χώρος στάθμευσης. Κατά το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), η άποψή του επιρρωννύεται περαιτέρω από την απόφαση Valentina Heights, η οποία επιβεβαίωσε εκ νέου ότι τα κράτη μέλη δύνανται να εφαρμόζουν επιλεκτικώς μειωμένους συντελεστές υπό τη διττή προϋπόθεση ότι η εφαρμογή αυτή αφορά συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές μιας κατηγορίας παροχών και ότι τηρεί τη φορολογική ουδετερότητα.

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

47. Με απόφαση της 15ης Ιουλίου 2024, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου αποφάσισε τη συνεκδίκαση των τριών υποθέσεων C-409/24, C-410/24 και C-411/24.

48. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν στο Δικαστήριο η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

49. Μολονότι η Γερμανική Κυβέρνηση υπέβαλε αιτιολογημένο αίτημα για τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως σύμφωνα με το άρθρο 76, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, το Δικαστήριο έκρινε ότι είχε ενημερωθεί επαρκώς βάσει της δικογραφίας και αποφάσισε, σύμφωνα με το άρθρο 76 του εν λόγω Κανονισμού Διαδικασίας, να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση.

III. Ανάλυση

50. Με ένα ερώτημα, το οποίο είναι ουσιαστικά πανομοιότυπο και στις τρεις υποθέσεις, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το σημείο 12 του παραρτήματος III της οδηγίας αυτής, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου δυνάμει της οποίας τα καταλύματα υποχρεούνται να φορολογούν τις υπηρεσίες με τον κανονικό συντελεστή και χωριστά από τη βραχυχρόνια διαμονή, για την οποία ισχύει μειωμένος συντελεστής, ακόμη και αν οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν μη αυτοτελείς παροχές παρεπόμενες της βραχυχρόνιας διαμονής.

[10] Απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720).

51. Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία ΦΠΑ αναγνωρίζει μόνο δύο είδη παροχών, ήτοι την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Το άρθρο 24 της εν λόγω οδηγίας έχει εφαρμογή στη δεύτερη.

52. Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή στις ειδικές παροχές που απαριθμούνται στο παράρτημα III της οδηγίας. Το σημείο 12 του εν λόγω παραρτήματος προβλέπει μια τέτοια δυνατότητα όσον αφορά τη «διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, περιλαμβανομένης της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή σε κάμπινγκ για τροχόσπιτα».

53. Το ίδιο προβλέπει και η πρώτη περίοδος του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG. Εντούτοις, η δεύτερη περίοδος της ως άνω διάταξης, η οποία αποτελεί το αντικείμενο των τριών υποθέσεων εν προκειμένω, περιορίζει την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή μόνο στις υπηρεσίες παροχής καταλύματος, επιβάλλοντας οι λοιπές υπηρεσίες που δεν εξυπηρετούν άμεσα τον σκοπό της παροχής καταλύματος να φορολογούνται χωριστά, ακόμη και αν η αμοιβή για τις παροχές αυτές καταβάλλεται στο πλαίσιο μιας ενιαίας αμοιβής για το κατάλυμα.

54. Οι εκκρεμείς ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) διαφορές αφορούν διάφορες παρεπόμενες υπηρεσίες που συνδέονται με την παροχή βραχυχρόνιας διαμονής, όπως το πρωινό, η στάθμευση, η πρόσβαση στο γυμναστήριο και το κέντρο ευεξίας και η παροχή δικτύου Wi-Fi.

55. Θα ήθελα να διατυπώσω ορισμένες προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών και το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ (υπό Α), προτού αναλύσω το ερώτημα του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) (υπό Β).

Α. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

56. Είναι αμφίβολο αν όλες οι περιστάσεις των τριών διαδικασιών ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) συνιστούν πράγματι φορολογητέες πράξεις κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ.

57. Αφενός, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το αντίτιμο για τις παρεπόμενες αυτές υπηρεσίες περιλαμβάνεται στο γενικό αντίτιμο για την παροχή καταλύματος.

58. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, το γεγονός ότι «χρεώνεται ενιαία τιμή ή ότι συμφωνήθηκαν χωριστές τιμές δεν έχει καθοριστική σημασία προκειμένου να καθοριστεί αν πρέπει να διαπιστωθεί η ύπαρξη δύο ή περισσοτέρων χωριστών και ανεξάρτητων πράξεων ή μόνον μιας ενιαίας οικονομικής πράξεως» [11].

59. Αφετέρου, ωστόσο, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) διαπίστωσε ότι η στάθμευση (υποθέσεις C-409/24 και C-411/24), η πρόσβαση στο γυμναστήριο και το κέντρο ευεξίας και η διάθεση δικτύου Wi-Fi (υπόθεση C-411/24) προσφέρονταν δωρεάν («kostenfrei» ή «kostenlos» στη γερμανική γλώσσα).

[11] Πρβλ. απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

60. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, η φορολογητέα πράξη περιλαμβάνει μόνον πράξεις οι οποίες συνίστανται σε «παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

61. Επομένως, υπό την επιφύλαξη των τελικών εξακριβώσεων στις οποίες θα προβεί το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), οι επίμαχες στις υποθέσεις C-409/24 και C-411/24 παροχές, είτε είναι παρεπόμενες είτε μη, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, εάν δεν παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας [12].

62. Με άλλα λόγια, όταν υπηρεσίες οι οποίες είναι παρεπόμενες της εκμίσθωσης καταλύματος προσφέρονται δωρεάν, το ζήτημα του κατάλληλου φορολογικού συντελεστή δεν τίθεται, δεδομένου ότι οι πράξεις αυτές δεν αποτελούν φορολογητέες πράξεις εφόσον δεν παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας.

63. Κατά συνέπεια, θα απαντήσω στα ερωτήματα του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) λαμβάνοντας ως βάση την υπόθεση C-410/24, η οποία αφορά την παροχή πρωινού, για την οποία το αντίτιμο έχει σαφώς προσδιοριστεί.

Β. Εκτίμηση του προδικαστικού ερωτήματος

64. Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως C-410/24 είναι ενδεικτικά του προβλήματος σε σχέση με το οποίο το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) έχει αμφιβολίες, λόγω του ότι το κατάλυμα λειτουργεί βάσει του συστήματος all-inclusive, που περιλαμβάνει διαμονή και πρωινό, στο πλαίσιο του οποίου οι πελάτες δεν έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν να μην καταβάλουν το αντίτιμο για το πρωινό, μολονότι το αντίτιμο αυτό προσδιορίζεται.

65. Η επίμαχη γερμανική νομοθεσία έχει ως συνέπεια ότι, ακόμη και αν η διανυκτέρευση και το πρωινό μπορούν να θεωρηθούν από τον καταναλωτή ως ενιαία σύνθετη παροχή, εντούτοις, οι υπηρεσίες οι οποίες την αποτελούν διαχωρίζονται για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, ο Γερμανός νομοθέτης αποφάσισε να μειώσει τον συντελεστή ΦΠΑ μόνο για τη βραχυχρόνια διαμονή (διανυκτέρευση) και όχι για την παρεπόμενη υπηρεσία (πρωινό).

66. Οι αναιρεσείουσες στις υποθέσεις των κύριων δικών υποστηρίζουν ότι η παροχή υπηρεσιών παρεπόμενων της βραχυχρόνιας διαμονής θα πρέπει ομοίως να υπόκειται στον μειωμένο συντελεστή.

67. Η Επιτροπή φρονεί επίσης ότι οι πρόσθετες της διαμονής υπηρεσίες, ως παρεπόμενες, πρέπει, λαμβανομένου υπόψη του παρεπόμενου χαρακτήρα τους, να φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή με την κύρια παροχή.

68. Ο κύριος λόγος, στον οποίο στηρίζεται το ως άνω επιχείρημα, έγκειται πρωτίστως στο γεγονός ότι τα συμβατικώς συμφωνηθέντα, όπως τα σχετικά με το πρωινό στην υπόθεση C-410/24, δεν έχουν προαιρετικό χαρακτήρα.

[12] Αυτό ήταν το επιχείρημα που προέβαλε η D GmbH & Co. KG με την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης στην υπόθεση C-411/24.

69. Αντιθέτως, η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν αποκλείει την απαίτηση του εθνικού δικαίου να διαχωρίζονται οι υπηρεσίες αυτές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ακόμη και αν η κράτηση δωματίου με πρωινό είναι η μόνη επιλογή που παρέχεται στους πελάτες.

70. Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι η αρχή η οποία προβλέπεται στην οδηγία ΦΠΑ, όπως διατυπώνεται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, και στο άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας, είναι ότι κάθε πράξη πρέπει κατά κανόνα να λογίζεται ως χωριστή και αυτοτελής [13].

71. Εντούτοις, υπάρχουν ορισμένες εξαιρέσεις από τον κανόνα αυτό, μεταξύ άλλων όσον αφορά τις σύνθετες ενιαίες παροχές και τις μη αυτοτελείς παρεπόμενες παροχές [14]. Όπως συμβαίνει με όλες τις εξαιρέσεις, οι εξαιρέσεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά [15].

72. Μολονότι τα κράτη μέλη οφείλουν, όταν αποφασίζουν ποιες συγκεκριμένες παροχές πρέπει να υπαχθούν στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, να λαμβάνουν υπόψη τις εξαιρέσεις από την αρχή της αυτοτελούς φορολόγησης κάθε πράξεως, το ζήτημα αν μια συγκεκριμένη παροχή συνιστά παρεπόμενη παροχή, κατά τρόπον ώστε να μην μπορεί να διαχωριστεί από την κύρια παροχή για τους σκοπούς της φορολόγησης, πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση [16].

73. Στην προκειμένη περίπτωση, έχω τη γνώμη ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του UStG.

74. Με την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας [17], το Δικαστήριο έκρινε ότι το προνόμιο των κρατών μελών να θεσπίζουν μειωμένους συντελεστές υπόκειται στη διττή προϋπόθεση, αφενός, να απομονώνονται προς τούτο μόνον συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της επίμαχης κατηγορίας παροχών και, αφετέρου, να τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας [18]. Η μεταγενέστερη νομολογία, συμπεριλαμβανομένης, όπως θα εξηγήσω, της αποφάσεως Amsterdam Stadion, δεν θίγει τις εν λόγω προϋποθέσεις ούτε το προνόμιο των κρατών μελών να θεσπίζουν μειωμένο συντελεστή μόνο για μέρος της σύνθετης παροχής.

75. Κατά τη γνώμη μου, η επίμαχη γερμανική νομοθεσία πληροί αμφότερες τις προϋποθέσεις και, επομένως, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ.

76. Πρώτον, η απαίτηση κατάτμησης που εισάγει η επίμαχη γερμανική νομοθεσία συνάδει με την έννοια και το περιεχόμενο του άρθρου 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ.

[13] Βλ. πρόσφατη απόφαση της 1ης Αυγούστου 2025, Határ Diszkont (C-427/23, EU:C:2025:596, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[14] Οι εξαιρέσεις αυτές εκτίθενται κατά τρόπο λεπτομερή στις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σημεία 21 επ.).

[15] Πρβλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (σκέψη 29), καθώς και αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 5ης Σεπτεμβρίου 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, σκέψη 43).

[16] Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (σκέψεις 32 και 33).

[17] Στην εν λόγω απόφαση, η επίμαχη εθνική νομοθεσία αφορούσε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ για ορισμένες υπηρεσίες γραφείων τελετών, ήτοι τη μεταφορά του θανόντος. Η Επιτροπή έκρινε ότι όλες οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τα γραφεία τελετών, όπως η διαχείριση γραφείων τελετών, οι εργασίες διατηρήσεως, η οργάνωση της κηδείας και παρόμοια, συνιστούν, μαζί με τη μεταφορά του θανόντος, ενιαία σύνθετη πράξη από απόψεως ΦΠΑ, η οποία πρέπει, κατά συνέπεια, να υπόκειται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή. Ωστόσο, το Δικαστήριο απέρριψε τελικά την προσφυγή της Επιτροπής λόγω παραβάσεως, κρίνοντας ότι η Γαλλική Δημοκρατία δεν είχε παραβεί την οδηγία ΦΠΑ διότι οι επίμαχες υπηρεσίες, όπως η μεταφορά του θανόντος, μπορούσαν να θεωρηθούν ως παροχή διακριτή από τη συνολική υπηρεσία κηδείας. Τούτο ίσχυε παρά το γεγονός ότι, στα μάτια του καταναλωτή, η υπηρεσία κηδείας μπορούσε να εκληφθεί ως ενιαία παροχή.

[18] Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (σκέψη 30).

77. Η εν λόγω διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιλέξουν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για ορισμένα είδη παροχών και να πράξουν τούτο για διάφορους λόγους.

78. Είναι σαφές ότι ο λόγος ύπαρξης του μειωμένου συντελεστή που ισχύει στον τομέα της βραχυχρόνιας διαμονής είναι η στήριξη του τουρισμού [19].

79. Δεδομένου ότι οι ταξιδιώτες έχουν επίσης ανάγκη για τροφή, μπορεί να θεωρηθεί ότι οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ για το πρωινό θα μπορούσαν επίσης να είναι επωφελείς για την προώθηση του τουρισμού. Ωστόσο, ο Γερμανός νομοθέτης δεν επέλεξε μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ για την παροχή πρωινού. Σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ (σημείο 12α του εν λόγω παραρτήματος), τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν μειωμένους συντελεστές για τις υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης. Ορισμένα κράτη μέλη εφαρμόζουν πράγματι μειωμένο συντελεστή για την παροχή τέτοιων υπηρεσιών, όπως το πρωινό [20]. Ωστόσο, τούτο δεν ίσχυε κατά το χρονικό εκείνο σημείο στη Γερμανία [21].

80. Εξάλλου, η χρήση εγκαταστάσεων όπως τα γυμναστήρια και τα κέντρα ευεξίας θα μπορούσε επίσης να υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή, αλλά λίγα κράτη μέλη φαίνεται να έχουν κάνει χρήση, στον τομέα αυτό, της σχετικής διακριτικής ευχέρειας [22].

81. Αυτό που εννοώ είναι ότι, θεωρητικώς, οι διάφορες παροχές τις οποίες αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης θα μπορούσαν όλες να υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή και ότι τέτοιοι μειωμένοι συντελεστές θα μπορούσαν να αποβούν επωφελείς για τον τουρισμό.

82. Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο Γερμανός νομοθέτης επέλεξε τον μειωμένο συντελεστή μόνον όσον αφορά την παροχή καταλύματος, μολονότι αναγνώρισε ότι, στο πλαίσιο μιας τέτοιας παροχής, προσφέρονται παρεπόμενες υπηρεσίες και ότι, ενίοτε, η ενιαία τιμή προτείνεται στους πελάτες τόσο για τη διαμονή όσο και για τυχόν παρεπόμενες υπηρεσίες. Επομένως, ο Γερμανός νομοθέτης άσκησε τη διακριτική του ευχέρεια εφαρμόζοντας μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ μόνο σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της κατηγορίας που αφορά την παροχή βραχυχρόνιας διαμονής.

83. Η απόφαση Amsterdam Stadion δεν θίγει το συμπέρασμα ότι το πρωινό είναι δυνατό να αντιμετωπιστεί ως αυτοτελής παροχή για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ακόμη και αν αντιπροσωπεύει μια υπηρεσία παρεπόμενη της παροχής καταλύματος. Η εν λόγω υπόθεση αφορούσε τη μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ ενός τουριστικού πακέτου με την ονομασία «World of Ajax», το οποίο περιλάμβανε επίσκεψη στο κεντρικό στάδιο του Άμστερνταμ και δωρεάν είσοδο στο μουσείο AFC Ajax. Το κρίσιμο νομικό ζήτημα ήταν αν τα δύο αυτά στοιχεία έπρεπε να θεωρηθούν ως μία ενιαία αδιάσπαστη παροχή για τους σκοπούς του ΦΠΑ ή ως δύο διακριτές παροχές με διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ. Ο διαχειριστής του σταδίου, η Stadion

[19] Tosi, L., και Bagarotto, E.-M., «Access Fees to Cultural Heritage Cities: Way to Promote Sustainable Tourism?», *World Tax Journal*, 2021, 283-307, σ. 290 (αναγνωρίζοντας ότι, μολονότι τα περισσότερα κράτη μέλη έχουν κάνει χρήση αυτής της διακριτικής ευχέρειας, η ως άνω εκτίμηση εξακολουθεί να ισχύει για την αποφυγή τυχόν συγκριτικού πλεονεκτήματος).

[20] Ευρωπαϊκή Επιτροπή, *VAT rates applied in the Member States of the European Union – Situation at 1st January 2020*, Taxud.c.1(2020), σ. 5.

[21] Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν φαίνεται να εφαρμόζει τον εν λόγω μειωμένο συντελεστή στην παροχή γευμάτων σε εστιατόρια, με εξαίρεση την περίοδο της πανδημίας Covid, έστω και αν η Γερμανική Κυβέρνηση εξετάζει τώρα το ενδεχόμενο να εγγυηθεί τον μειωμένο συντελεστή από 1ης Ιανουαρίου 2026 https://www.vatcalc.com/germany/germany-rolls-over-hospitality-vat-rate-cut-to-7-into-2023/.

[22] Ευρωπαϊκή Επιτροπή, όπ.π., σ. 5.

Amsterdam, είχε εφαρμόσει τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε ολόκληρο το πακέτο, αλλά οι ολλανδικές φορολογικές αρχές θεώρησαν ότι μόνον το τμήμα που αφορούσε την επίσκεψη στο μουσείο θα έπρεπε να υπαχθεί στον μειωμένο αυτόν συντελεστή.

84. Το Δικαστήριο εξέτασε την πάγια νομολογία του σχετικά με τις σύνθετες παροχές, κατά την οποία πράξη η οποία αποτελείται από περισσότερα στοιχεία δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά [23]. Στη συνέχεια, εξέτασε κατά πόσον οι δύο υπηρεσίες ήταν τόσο στενά συνδεδεμένες ώστε να αποτελούν μια ενιαία, οικονομικώς αδιάσπαστη παροχή, από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι ένας καταναλωτής θα θεωρούσε την ξενάγηση στο στάδιο και την επίσκεψη στο μουσείο ως ενιαίο πακέτο, η δε επίσκεψη στο μουσείο θα αποτελούσε φυσικό και αναπόσπαστο μέρος της συνολικής εμπειρίας. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η πράξη συνιστούσε ενιαία παροχή υπηρεσιών [24].

85. Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η διαμονή και το πρωινό συνιστούν αδιαίρετη παροχή [25]. Συγκεκριμένα, πολλά ξενοδοχεία προσφέρουν τις δύο αυτές υπηρεσίες χωριστά. Ακόμη και αν, κατά την αντίληψη του καταναλωτή, διαμονή η οποία δεν παρέχει τη δυνατότητα εξαίρεσης από το πρωινό μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί ως ενιαία παροχή, τούτο δεν αποτελεί επαρκή λόγο ώστε να εμποδίζεται ο εθνικός νομοθέτης να περιορίσει τον μειωμένο συντελεστή σε μια προσδιορίσιμη και διαχωρίσιμη παροχή. Στην υπόθεση Stadion Amsterdam, ο εθνικός νομοθέτης δεν είχε την εξουσία να περιορίσει τη μείωση του ΦΠΑ σε ένα μόνο στοιχείο μιας σύνθετης παροχής, εν αντιθέσει με την υπό κρίση υπόθεση [26].

86. Με την απόφαση Finanzamt X, στην οποία επίσης παραπέμπουν οι διάδικοι της κύριας δίκης, το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί των απαλλαγών από τον ΦΠΑ που προβλέπει η ίδια η οδηγία ΦΠΑ και όχι επί των μειωμένων συντελεστών που εφαρμόζουν σε ορισμένες παροχές τα κράτη μέλη βάσει της διακριτικής ευχέρειας που καταλείπει η εν λόγω οδηγία, όπως στην προκειμένη περίπτωση. Εντούτοις, η ως άνω υπόθεση αφορούσε επίσης το ζήτημα κατά πόσον μια σύνθετη, αλλά ενιαία, από οικονομικής απόψεως πράξη, αποτελούμενη, αφενός, από απαλλασσόμενες παροχές οι οποίες αποτελούσαν τις κύριες υπηρεσίες και, αφετέρου, από παρεπόμενες παροχές οι οποίες αποτελούσαν, βάσει της εξαίρεσης από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, φορολογητέες υπηρεσίες, έπρεπε να κατατμηθεί για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Στην εν λόγω υπόθεση, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι παρεπόμενες υπηρεσίες συνδέονται άρρηκτα με την κύρια, απαλλασσόμενη, παροχή και ότι, στην περίπτωση αυτή, οι παρεπόμενες υπηρεσίες ακολουθούν από πλευράς φορολογίας την τύχη της κύριας παροχής [27].

87. Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε, η παρεπόμενη παροχή δεν είναι αδιαχώριστη από την κύρια παροχή. Επιπλέον, η απόφαση σχετικά με το ποια παροχή θα φορολογηθεί με μειωμένο συντελεστή επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών, εν αντιθέσει με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, η οποία εναρμονίζεται με την οδηγία ΦΠΑ και δεν αφήνει στα κράτη μέλη καμία επιλογή.

[23] Απόφαση Stadion Amsterdam (σκέψη 22).

[24] Απόφαση Stadion Amsterdam (σκέψεις 23 έως 25). Εντέλει, το Δικαστήριο έκρινε ότι, εφόσον η ξενάγηση στο εν λόγω στάδιο αποτελούσε το κύριο στοιχείο του πακέτου «World of Ajax» και η επίσκεψη στο μουσείο ήταν παρεπόμενη, το πακέτο στο σύνολό του έπρεπε να υπαχθεί στον συντελεστή ΦΠΑ που ίσχυε για την κύρια παροχή.

[25] Συναφώς, βλ., επίσης, σημείο 21 και υποσημείωση 8 των παρουσών προτάσεων.

[26] Πρβλ. απόφαση Stadion Amsterdam (σκέψη 35).

[27] Απόφαση Finanzamt X (σκέψη 38).

88. Η επίμαχη γερμανική νομοθεσία ορίζει σαφώς σε ποια συγκεκριμένη πτυχή μιας σύνθετης παροχής θα πρέπει, κατά τον νομοθέτη, να εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ. Η διαμονή μπορεί να διαχωριστεί και να προσδιορισθεί σαφώς σε σύγκριση με άλλες παρεπόμενες παροχές, όπως το πρωινό, η πρόσβαση σε γυμναστήριο και κέντρο ευεξίας, η διάθεση δικτύου Wi-Fi ή χώρου στάθμευσης. Επιπλέον, οι παρεπόμενες αυτές παροχές δεν είναι ούτε απαραίτητες ούτε άρρηκτα συνδεδεμένες με την παροχή καταλύματος. Κατά συνέπεια, ακόμη και αν είναι πιθανό οι καταναλωτές να εκλάβουν το συνολικό πακέτο all-inclusive ως ενιαία παροχή, τούτο δεν εμποδίζει μια εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, να επιμείνει στη διαφορετική μεταχείριση των εν λόγω παροχών για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

89. Δεύτερον, η επίμαχη γερμανική νομοθεσία είναι σύμφωνη με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

90. Συγκεκριμένα, αυτή η θεμελιώδης αρχή του συστήματος ΦΠΑ αντιτίθεται, ιδίως, στη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, επιχειρηματιών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις[28].

91. Συναφώς, συμμερίζομαι την άποψη του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) ότι η προτεινόμενη λύση προάγει τη φορολογική ουδετερότητα. Αποτρέπει τη χορήγηση αθέμιτου πλεονεκτήματος στους φορείς παροχής καταλύματος έναντι άλλων φορέων που προσφέρουν συγκρίσιμες υπηρεσίες, όπως τα μπαρ, οι μπυραρίες, οι χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, τα κέντρα ευεξίας, τα internet café κ.λπ. Αν το πρωινό φορολογούνταν με τον ίδιο μειωμένο συντελεστή όπως η διαμονή σε ξενοδοχείο, άλλοι φορείς που παρέχουν την ίδια υπηρεσία θα περιέρχονταν σε μειονεκτική θέση, δεδομένου ότι το πρωινό το οποίο αυτοί παρέχουν θα υπαγόταν στον κανονικό συντελεστή.

92. Επομένως, η επίμαχη γερμανική νομοθεσία πληροί και τη δεύτερη προϋπόθεση για τη θέσπιση του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, στο μέτρο που είναι σύμφωνη με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

93. Για τους ανωτέρω λόγους, φρονώ ότι το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το σημείο 12 του παραρτήματος ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου δυνάμει της οποίας τα καταλύματα υποχρεούνται να φορολογούν υπηρεσίες όπως το πρωινό με τον κανονικό συντελεστή και χωριστά από τη βραχυχρόνια διαμονή, για την οποία ισχύει μειωμένος συντελεστής, ακόμη και αν οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν μη αυτοτελή παροχή παρεπόμενη της εν λόγω βραχυχρόνιας διαμονής.

IV. Πρόταση

94. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) ως εξής:

Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το σημείο 12 του παραρτήματος ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας,

[28] Βλ. πρόσφατη απόφαση της 1ης Αυγούστου 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, σκέψεις 35 και 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου δυνάμει της οποίας τα καταλύματα υποχρεούνται να φορολογούν υπηρεσίες όπως το πρωινό με τον κανονικό συντελεστή και χωριστά από τη βραχυχρόνια διαμονή, για την οποία ισχύει μειωμένος συντελεστής, ακόμη και αν οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν μη αυτοτελή παροχή παρεπόμενη της εν λόγω βραχυχρόνιας διαμονής.