ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 22ας Οκτωβρίου 1998 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-308/96 και C-94/97,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Ηνωμένο Βασίλειο), και του VAT and Duties Tribunal, London (Ηνωμένο Βασίλειο), προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον των αιτούντων δικαστηρίων μεταξύ, αφενός,

Commissioners of Customs & Excise

και

T. P. Madgett και R. M. Baldwin, εταίρων της εταιρίας «The Howden Court Hotel» (υπόθεση C-308/96),

και μεταξύ, αφετέρου,

T. P. Madgett και R. M. Baldwin, εταίρων της εταιρίας «The Howden Court Hotel»

και

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

Commissioners of Customs & Excise (υπόθεση C-94/97),

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 26 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),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-P. Puissochet, πρόεδρο τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (εισηγητή), L. Sevón και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— οι Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97), εκπροσωπούμενοι από τον Jeremy Woolf, barrister, ενεργούντα κατ' εντολή των Rice-Jones & Smiths, solicitors,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου (C-308/96), εκπροσωπούμενη από τη Lindsey Nicoll, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενη από τους Stephen Richards και Hugh Davies, barristers,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου (C-94/97), εκπροσωπούμενη από τη Lindsey Nicoll, επικουρούμενη από τον Nicholas Paines, QC, και τον Hugh Davies,

— η Γερμανική Κυβέρνηση (C-308/96), εκπροσωπούμενη από τον Ernst Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας,

— η Γερμανική Κυβέρνηση (C-94/97), εκπροσωπούμενη από τους Ernst Röder και Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας,

— η Ελληνική Κυβέρνηση (C-308/96), εκπροσωπούμενη από τον Φωκίωνα Γεωργακόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και την Άννα Ροκοφύλλου, σύμβουλο του αναπληρωτή Υπουργού Εξωτερικών,

— η Σουηδική Κυβέρνηση (C-308/96 και C-94/97), εκπροσωπούμενη από τον Erik Brattgård, departementsråd στο τμήμα εξωτερικού εμπορίου του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (C-308/96), εκπροσωπούμενη από τους Nicholas Khan και Enrico Traversa, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (C-94/97), εκπροσωπούμενη από τον Richard Lyal, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, και τον Enrico Traversa,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των Madgett και Baldwin, εκπροσωπουμένων από τους Jeremy Woolf και Peter Burton, solicitor, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπουμένης από τη Dawn Cooper, του

Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενη από τους Nicolas Paines και Stephen Richards, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Ernst Röder, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Φωκίωνα Γεωργακόπουλο και την Άννα Ροκοφύλλου, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τους Nicholas Khan και Richard Lyal, κατά τη συνεδρίαση της 5ης Φεβρουαρίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Απριλίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 16ης Νοεμβρίου 1995, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Σεπτεμβρίου 1996, το High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 26 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 Με διάταξη της 26ης Φεβρουαρίου 1997, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαρτίου 1997, το VAT and Duties Tribunal, London, υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της ίδιας Συνθήκης, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της ίδιας αυτής διατάξεως της έκτης οδηγίας.

3 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των Madgett και Baldwin, αφενός, και των Commissioners of Customs & Excise, αφετέρου, σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής επί των πρώτων του καθεστώτος που προβλέπεται στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, για τον λόγο ότι προσφέρουν στους πελάτες τους, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ξενοδόχων, ταξιδιωτικά πακέτα.

4 Η έκτη οδηγία προβλέπει, στο άρθρο της 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ αποτελείται, για την πλειονότητα των υπηρεσιών, από «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες προς τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο (...)».

5 Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, που εισάγει εξαίρεση στο γενικό καθεστώς της βάσεως επιβολής του φόρου όσον αφορά ορισμένες πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων και των οργανωτών περιηγήσεων, προβλέπει τα 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 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, περίπτωση 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 έχει 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 Κοινότητος, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσομένη σύμφωνα με το άρθρο 15,

περίπτωση 14. Αν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται τόσο εντός, όσο και εκτός της Κοινότητος, πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενο μόνο το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδίων, το οποίο αφορά τις πραγματοποιηθείσες εκτός της Κοινότητος πράξεις.

4. Τα ποσά του φόρου προστιθεμένης αξίας, 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 εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται σε οποιοδήποτε κράτος μέλος.»

6 Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου με το άρθρο 37 Α του Value Added Tax Act 1983 (νόμου περί φόρου προστιθεμένης αξίας), καθώς και με τον Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (κανονιστική πράξη του 1987 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας που ισχύει για τους οργανωτές περιηγήσεων). Οι διατάξεις της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου διευκρινίζονται στην εγκύκλιο 709/5/88 των Commissioners of Customs & Excise, που τιτλοφορείται «Tour Operator's Margin Scheme» (καθεστώς περί του περιθωρίου κέρδους που ισχύει για τους οργανωτές περιηγήσεων, στο εξής: καθεστώς TOMS). Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό, το συνολικό ποσό που εισπράττει ο οργανωτής ταξιδίου ή περιηγήσεως πρέπει να καταμερίζεται μεταξύ των αγορασθεισών από τρίτους υπηρεσιών και των ιδίων υπηρεσιών, με αναφορά στο πραγματικό κόστος κάθε συστατικού στοιχείου.

7 Οι Madgett και Baldwin εκμεταλλεύονται το Howden Court Hotel, που κείται στο Torquay, στο Devon της Αγγλίας. Το 90 % των πελατών του ξενοδοχείου, που προέρχονται κυρίως από τη Βόρειο Αγγλία, αγοράζουν ένα «πακέτο», δηλαδή καταβάλλουν καθορισμένη τιμή περιλαμβάνουσα: i) διαμονή με ημιδιατροφή, ii) μεταφορά με λεωφορείο από διάφορα σημεία επιβιβάσεως στη Βόρειο Αγγλία και iii) μονοήμερη εκδρομή με λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής τους στο ξενοδοχείο. Οι Madgett και Baldwin αγοράζουν τις υπηρεσίες μεταφοράς από τρίτους. Οι λοιποί πελάτες του ξενοδοχείου πραγματοποιούν ιδίοις εξόδοις το μετ' επιστροφής ταξίδι τους. Δεν τους προσφέρεται η τουριστική περιήγηση και καταβάλλουν διαφορετική τιμή.

8 Οι Madgett και Baldwin φρονούν ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωσή τους, για τον λόγο ότι είναι ξενοδόχοι και όχι οργανωτές περιηγήσεων. Αναφέρουν επιπλέον ότι, χρησιμοποιώντας τις γενικές αρχές καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου της έκτης οδηγίας, η συμπλήρωση των τριμηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ απαίτησαν από τον Madgett μόνο μισή ημέρα εργασίας, ενώ οι υπολογισμοί που αναφέρονται στο καθεστώς TOMS, δεδομένου ότι προβλέπουν μια σειρά ασκήσεων υποκαταμερισμού, απαιτούν σημαντική πρόσθετη εργασία.

9 Οι Commissioners of Customs & Excise φρονούν ωστόσο ότι το καθεστώς TOMS εφαρμόζεται και στους ξενοδόχους που προσφέρουν στους πελάτες τους ταξιδιωτικά πακέτα, περιέχοντα τόσο στοιχεία τα οποία ο επιχειρηματίας παρέχει ο ίδιος (στο εξής: ίδιες υπηρεσίες) όσο και στοιχεία αγοραζόμενα από τρίτους, οπότε θεώρησαν, με τις πράξεις επιβολής φόρου που αφορούν την περίοδο από 1ης Μαΐου 1988 έως 31 Οκτωβρίου 1993, ότι οι Madgett και Baldwin έπρεπε να φορολογηθούν με το καθεστώς αυτό.

10 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι Madgett και Baldwin άσκησαν προσφυγή ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, το οποίο έκρινε ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας δεν είχε εφαρμογή στην περίπτωσή τους. Οι Commissioners of Customs & Excise άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα δύο ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα (υπόθεση C-308/96):

«1) Ποια είναι τα κριτήρια για να καθοριστεί αν οι πράξεις προσώπου υποκειμένου στον ΦΠΑ αποτελούν πράξεις "πρακτορείου ταξιδίων" ή "οργανωτή περιηγήσεων" στις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 26 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (της έκτης οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας); Ειδικότερα, έχουν οι εν λόγω διατάξεις εφαρμογή στις πράξεις προσώπου το οποίο, μολονότι δεν είναι travel agent (πρακτορείο ταξιδίων) ή tour operator (οργανωτής περιηγήσεων) με την κοινή έννοια που έχουν οι εκφράσεις αυτές στην αγγλική γλώσσα, παρέχει προς όφελος ταξιδιωτών υπηρεσίες του είδους που συνήθως παρέχονται από πρακτορεία ταξιδίων ή οργανωτές περιηγήσεων;

2) Λαμβάνοντας υπόψη την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, έχουν οι εν λόγω διατάξεις εφαρμογή σε πράξεις όπως αυτές για τις οποίες πρόκειται στην υπό κρίση υπόθεση, όπου οι κύριοι ξενοδοχείου στη Νότια Αγγλία προσφέρουν στους πελάτες, ως μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους ως ξενοδόχων και σε ενιαία συνολική τιμή, διαμονή μιας εβδομάδας στο ξενοδοχείο, μεταφορά με τουριστικό λεωφορείο μεταξύ του ξενοδοχείου και διαφόρων σημείων στη Βόρεια Αγγλία, καθώς και περιήγηση στα τοπικά αξιοθέατα με τουριστικό λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής τους στο ξενοδοχείο (τις δε υπηρεσίες μεταφοράς τις αγοράζουν οι κύριοι του ξενοδοχείου από εταιρία εκμισθώσεως τουριστικών λεωφορείων);»

11 Κατά την ενώπιον του High Court of Justice διαδικασία, οι Madgett και Baldwin προέβαλαν ένα νέο ισχυρισμό, σύμφωνα με τον οποίο η μέθοδος καταμερισμού που επιβάλλει το καθεστώς TOMS αντίκειται προς την έκτη οδηγία. Δεδομένου ότι το σημείο αυτό δεν αποτελούσε αντικείμενο της εκκρεμούς ενώπιον του High Court of Justice εφέσεως, κινήθηκε εκ νέου η διαδικασία ενώπιον του VAT and Duties Tribunal.

12 Κατά την τελευταία αυτή διαδικασία, οι Madgett και Baldwin ισχυρίστηκαν ότι η διάταξη που επιβάλλει καταμερισμό της καταβληθείσας από τον ταξιδιώτη τιμής μεταξύ των στοιχείων του πακέτου που αγοράστηκαν από τρίτους και εκείνων που αποτελούν παροχή ιδίων υπηρεσιών με βάση το πραγματικό κόστος δεν είναι ούτε ορθολογική ούτε καν λογική. Οι Commissioners of Customs & Excise υποστήριξαν ότι το καθεστώς TOMS, ορίζοντας ότι το περιθώριο κέρδους των οργανωτών περιηγήσεων πρέπει να υπολογίζεται με βάση το πραγματικό κόστος τόσο για τις αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες όσο και για τις ίδιες υπηρεσίες, συνάδει προς τις διατάξεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.

13 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το VAT and Duties Tribunal αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα δύο ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα (υπόθεση C-94/97):

«Αν, σύμφωνα με την απόφαση που θα εκδοθεί στην υπόθεση C-308/96, κριθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας εφαρμόζονται επί πράξεων όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως:

1) Σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία του άρθρου 26, σε περίπτωση όπου, στο πλαίσιο μιας και μόνης πράξεως, ένας οργανωτής περιηγήσεων παρέχει σε ταξιδιώτη υπηρεσία, ένα μέρος της οποίας του έχει παρασχεθεί από άλλον φορολογούμενο ("αγορασθείσα υπηρεσία") και ένα μέρος της οποίας παρέχεται από τον ίδιο τον οργανωτή περιηγήσεων από δικούς του πόρους ("ίδια υπηρεσία"), επί ποίας βάσεως πρέπει να υπολογισθεί το περιθώριο κέρδους αυτού του οργανωτή περιηγήσεων;

2) Ειδικότερα, πρέπει το άρθρο 26 να ερμηνευθεί ως

α) απαιτούν το συνολικό ποσό που ο οργανωτής περιηγήσεων λαμβάνει από τον ταξιδιώτη να καταμερίζεται μεταξύ αγορασθεισών και ιδίων υπηρεσιών σε αναφορά με το κόστος των συστατικών στοιχείων· ή

β) ως επιτρέπον στα κράτη μέλη να απαιτούν ο καταμερισμός να γίνεται σε αναφορά με το κόστος αυτό i) γενικώς ή ii) στις περιπτώσεις πράξεων όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση· ή

γ) παρέχον την ευχέρεια ο καταμερισμός αυτός να γίνεται βάσει των συνήθων αρχών και τον σύμφωνα με το άρθρο 11 προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου;»

14 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 11ης Δεκεμβρίου 1997, οι δύο αυτές υποθέσεις ενώθηκαν για τη διεξαγωγή της προφορικής διαδικασίας και την έκδοση της αποφάσεως.

Επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το High Court of Justice

15 Με τα ερωτήματα που υπέβαλε και τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το High Court of Justice ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή στην περίπτωση ενός ξενοδόχου ο οποίος, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, προσφέρει στους πελάτες του, πλέον του καταλύματος, την μετ' επιστροφής μεταφορά μεταξύ του ξενοδοχείου και ορισμένων απομακρυσμένων σημείων επιβιβάσεως και μια εκδρομή με λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής, αυτές δε τις υπηρεσίες μεταφοράς τις αγοράζει από τρίτους.

16 Οι Madgett και Baldwin ισχυρίζονται ότι για να υπαχθεί ένας επιχειρηματίας στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας πρέπει να είναι είτε «πρακτορείο ταξιδίων» είτε «οργανωτής περιηγήσεων». Με τις εκφράσεις αυτές νοούνται οι φορολογούμενοι των οποίων οι δραστηριότητες συνίστανται στην οργάνωση, προς όφελος ταξιδιωτών, της παροχής υπηρεσιών καταλύματος ή μεταφοράς ή άλλων ταξιδιωτικών υπηρεσιών, χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες άλλων ατόμων, τις οποίες αγοράζουν για να επωφεληθεί αυτών άμεσα ο ταξιδιώτης. Με τις εκφράσεις αυτές δεν νοούνται οι φορολογούμενοι οι οποίοι αγοράζουν, ως δευτερεύοντα στοιχεία μιας άλλης δραστηριότητας, ταξιδιωτικές υπηρεσίες προς άμεσο όφελος των ταξιδιωτών. Οι Madgett και Baldwin φρονούν ότι οι προσπάθειές τους επικεντρώνονται βασικά στις υπηρεσίες που παρέχουν στους πελάτες στο ξενοδοχείο και η μεταφορά παρέχεται μόνο για διευκόλυνση των πελατών, προκειμένου να τους παράσχει κίνητρο για τη διαμονή. Συνεπώς, η μεταφορά πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι αμιγώς δευτερεύουσα ως προς τη δραστηριότητά τους ως ξενοδόχων.

17 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γερμανική, η Ελληνική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι το κριτήριο που επιτρέπει να καθοριστεί αν οι πράξεις που διενεργεί ένας φορολογούμενος είναι πράξεις υποκείμενες στις διατάξεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας είναι το αν οι επίμαχες παροχές υπηρεσιών είναι του είδους εκείνου που διαλαμβάνεται στη διάταξη αυτή, έστω και αν ο φορολογούμενος δεν είναι πρακτορείο ταξιδίων ή οργανωτής περιηγήσεων, υπό την έννοια που έχουν γενικώς οι όροι αυτοί. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι πράξεις που διενεργούν οι Madgett και Baldwin εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι παρέχουν υπηρεσίες ιδίω ονόματι, προσφέροντας στους πελάτες ένα

ενιαίο πακέτο που περιλαμβάνει το ταξίδι και τη διαμονή και χρησιμοποιώντας προς τούτο τις υπηρεσίες ενός λεωφορείου που παρέχει τρίτο άτομο βάσει μιας πράξεως από την οποία έχουν άμεσο όφελος οι ταξιδιώτες.

18 Συναφώς, πρέπει κατ' αρχάς να υπενθυμιστεί ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδίων και οι οργανωτές περιηγήσεων χαρακτηρίζονται από το ότι συνήθως αποτελούνται από πολλαπλές υπηρεσίες, ιδίως όσον αφορά τη μεταφορά και τη διαμονή, που παρέχονται τόσο εντός όσο και εκτός του εδάφους του κράτους μέλους στο οποίο η επιχείρηση έχει την έδρα της ή σταθερή εγκατάσταση. Η εφαρμογή των γενικώς ισχυόντων κανόνων όσον αφορά τον τόπο φορολογήσεως, τη βάση επιβολής του φόρου και την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο προσκρούει, λόγω της πολλαπλότητας και του τόπου στον οποίον παρέχονται οι υπηρεσίες, σε πρακτικές δυσχέρειες για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες μπορούν να εμποδίσουν την άσκηση της δραστηριότητάς τους. Ο κοινοτικός νομοθέτης εισήγαγε με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας ένα ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, προκειμένου ακριβώς να προσαρμόσει τους ισχύοντες κανόνες στον ειδικό χαρακτήρα αυτής της δραστηριότητας (βλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel, Συλλογή 1992, σ. I-5723, σκέψεις 13 έως 15).

19 Μολονότι όμως το ειδικό καθεστώς των περιθωρίων κέρδους που προβλέπεται στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας αιτιολογείται κυρίως από την ύπαρξη προβλημάτων σχετικών με τις ταξιδιωτικές υπηρεσίες που συνεπάγονται την παροχή υπηρεσιών εντός περισσοτέρων κρατών μελών, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης, σύμφωνα με το γράμμα της, στις υπηρεσίες που παρέχονται εντός ενός και μόνον κράτους μέλους.

20 Εν συνεχεία, διαπιστώνεται ότι οι λόγοι που στηρίζουν το ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων και τους οργανωτές περιηγήσεων ισχύουν και στην περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας δεν είναι πρακτορείο ταξιδίων ή οργανωτής περιηγήσεων, υπό την έννοια που έχουν γενικώς οι όροι αυτοί, αλλά διενεργεί πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας, όπως είναι η δραστηριότητα του ξενοδόχου.

21 Συγκεκριμένα, μια ερμηνεία που θα περιόριζε την εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας μόνο στους επιχειρηματίες που είναι πρακτορεία ταξιδίων ή

οργανωτές περιηγήσεων, υπό την έννοια που γενικώς έχουν οι όροι αυτοί, θα είχε ως αποτέλεσμα να υπάγονται πανομοιότυπες παροχές υπηρεσιών σε διαφορετικές διατάξεις, ανάλογα με την τυπική ιδιότητα του επιχειρηματία.

22 Τέλος, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 32 των προτάσεών του, το να εξαρτάται η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας από ένα προηγούμενο χαρακτηρισμό του επιχειρηματία θίγει τον σκοπό της διατάξεως αυτής, δημιουργεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρηματιών και εμποδίζει την ομοιόμορφη εφαρμογή της έκτης οδηγίας.

23 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή στους επιχειρηματίες που οργανώνουν ιδίω ονόματι ταξίδια ή περιηγήσεις και οι οποίοι, για να προσφέρουν την παροχή υπηρεσιών που συνδέεται εν γένει με αυτό το είδος δραστηριότητας, προσφεύγουν σε τρίτους φορολογούμενους, έστω και αν δεν έχουν τυπικώς την ιδιότητα του πρακτορείου ταξιδίων ή του οργανωτή περιηγήσεων.

24 Ωστόσο, είναι σύνηθες, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 36 των προτάσεών του, το να οδηγούνται οι επιχειρηματίες, όπως οι ξενοδόχοι που παρέχουν υπηρεσίες συνδεόμενες συνήθως με ταξίδια, να χρησιμοποιούν υπηρεσίες αγορασθείσες από τρίτους, οι οποίες, αφενός, αντιπροσωπεύουν, συγκριτικά με τις πράξεις παροχής καταλύματος, λιγότερο σημαντικό τμήμα του ύψους της κατ' αποκοπήν τιμής και, αφετέρου, περιλαμβάνονται στα έργα που κατά παράδοση εκτελούν οι επιχειρηματίες αυτοί. Οι εν λόγω αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες δεν συνιστούν συνεπώς αυτές καθεαυτές σκοπό για τους πελάτες, αλλά μέσο για να μπορέσουν να απολαύσουν υπό καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία που παρέχει ο επιχειρηματίας αυτός.

25 Διαπιστώνεται ότι, υπό τέτοιες συνθήκες, οι αγορασθείσες από τρίτον υπηρεσίες παραμένουν αμιγώς δευτερεύουσες σε σχέση με τις ίδιες υπηρεσίες και ότι δεν πρέπει να φορολογηθεί ο επιχειρηματίας σύμφωνα με το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας.

26 Συναφώς, όμως, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, στην περίπτωση κατά την οποία ένας ξενοδόχος προσφέρει συνήθως στους πελάτες του, πέραν της διαμονής, υπηρεσίες εκφεύγουσες από τα έργα που κατά παράδοση εκτελούν οι ξενοδόχοι και των οποίων η πραγματοποίηση δεν μπορεί να μην έχει σημαντικό αντίκτυπο στην ισχύουσα κατ' αποκοπήν τιμή, όπως είναι το ταξίδι μέχρι το ξενοδοχείο από απομακρυσμένα σημεία επιβιβάσεως, η παροχή αυτών των υπηρεσιών δεν μπορεί να εξομοιώνεται με την παροχή αμιγώς δευτερευουσών υπηρεσιών.

27 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα ερωτήματα που υπέβαλε το High Court of Justice πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή στην περίπτωση ξενοδόχου ο οποίος, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, προσφέρει συνήθως στους πελάτες του, πλέον της διαμονής, την μετ' επιστροφής μεταφορά μεταξύ του ξενοδοχείου και ορισμένων απομακρυσμένων σημείων επιβιβάσεως και μια περιήγηση με λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής, αγοράζει δε αυτές τις υπηρεσίες μεταφοράς από τρίτους.

Επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal

28 Με τα ερωτήματά του, που πρέπει να συνεξεταστούν, το VAT and Duties Tribunal ερωτά κατ' ουσίαν πώς να υπολογίσει το φορολογητέο περιθώριο κέρδους υπό την έννοια του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, στην περίπτωση κατά την οποία ένας επιχειρηματίας υπαγόμενος στις διατάξεις του άρθρου αυτού διενεργεί, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, πράξεις αποτελούμενες εν μέρει από την παροχή ιδίων υπηρεσιών και εν μέρει από την παροχή υπηρεσιών αγορασθεισών από τρίτους.

29 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει κατ' αρχάς να ερευνηθεί αν, όταν κάποια πακέτα συνίστανται στην παροχή μικτών υπηρεσιών, το άρθρο 26 εφαρμόζεται αποκλειστικά στις αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες ή στο σύνολο των υπηρεσιών. Πρέπει εν συνεχεία να εξεταστεί η μέθοδος υπολογισμού του τμήματος της κατ' αποκοπήν τιμής που αφορά την παροχή της ιδίας υπηρεσίας.

30 Όσον αφορά το πρώτο τμήμα του ερωτήματος, οι Madgett και Baldwin, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Γερμανική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι το ειδικό καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται μόνο στις αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες.

31 Αντιθέτως, η Σουηδική Κυβέρνηση φρονεί ότι το άρθρο 26 πρέπει να εφαρμόζεται και στην παροχή των ιδίων υπηρεσιών.

32 Συναφώς, πρέπει κατ' αρχάς να υπενθυμιστεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το προβλεπόμενο στο εν λόγω άρθρο καθεστώς εφαρμόζεται στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων όταν χρησιμοποιούνται, για την πραγματοποίηση του ταξιδίου, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων φορολογουμένων και ότι, σύμφωνα με τη παράγραφο 2 της διατάξεως αυτής, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από τη διαφορά μεταξύ του συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού άνευ ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών από άλλους φορολογούμενους.

33 Εν συνεχεία, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας ουδόλως μνημονεύει την παροχή ιδίων υπηρεσιών και ότι ο βασικός σκοπός της διατάξεως αυτής συνίσταται στην αποφυγή των δυσχερειών που απορρέουν για τους επιχειρηματίες από τις γενικές αρχές της έκτης οδηγίας σχετικά με τις πράξεις που συνεπάγονται την παροχή αγορασθεισών από τρίτους υπηρεσιών.

34 Τέλος, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το καθεστώς του άρθρου 26 συνιστά εξαίρεση από το κανονικό καθεστώς της έκτης οδηγίας και πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του.

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι το ειδικό καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται αποκλειστικά στην παροχή αγορασθεισών από τρίτους υπηρεσιών.

36 Όσον αφορά το δεύτερο τμήμα του ερωτήματος, οι Madgett και Baldwin, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι ο υπολογισμός της τιμής για τις ίδιες υπηρεσίες πρέπει να στηρίζεται στην αγοραία αξία, σύμφωνα με τις συνήθεις αρχές καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου που προβλέπονται στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας. Εν προκειμένω, η αγοραία αξία της παροχής καταλύματος συνίσταται στην τιμή των δωματίων που χρεώνει το ξενοδοχείο στους πελάτες οι οποίοι δεν χρησιμοποιούν το πακέτο.

37 Αντιθέτως, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο καταμερισμός μεταξύ του τμήματος του ταξιδίου που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 26 και του τμήματος στο οποίο δεν εφαρμόζεται το άρθρο 26 πρέπει κατ' αρχήν να πραγματοποιείται βάσει της αναλογικής σχέσεως μεταξύ του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται ο επιχειρηματίας για τις αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες και του κόστους των ιδίων υπηρεσιών. Το τμήμα της τιμής του ταξιδίου που αφορά τις ίδιες υπηρεσίες θα μπορούσε ωστόσο να καθορίζεται κατ' άλλο τρόπο σε ορισμένες περιπτώσεις, αν αυτό οδηγεί στο προσήκον αποτέλεσμα.

38 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εκθέτει ότι, σύμφωνα με το καθεστώς TOMS, το οποίο θεωρεί συμβατό προς το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, ο επιχειρηματίας πρέπει να υπολογίσει το συνολικό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται προσφέροντας το πακέτο, το δε κόστος αυτό αποτελείται, αφενός, από τα ποσά που κατέβαλε για τις αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες και, αφετέρου, από το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται παρέχοντας τις ίδιες υπηρεσίες. Το συνολικό κόστος αφαιρείται εν συνεχεία από το συνολικό ποσό που εισπράχθηκε, το δε υπόλοιπο αποτελεί το συνολικό περιθώριο κέρδους. Το περιθώριο αυτό διαιρείται εν συνεχεία σε περιθώριο κέρδους επί των αγορασθεισών από τρίτους υπηρεσιών και σε περιθώριο επί των ιδίων υπηρεσιών, κατ' αναλογία των δαπανών που αφορούν τις αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες σε σχέση με το κόστος των ιδίων υπηρεσιών. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη

εφαρμογή του φόρου, οι ίδιοι κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το ποσοστό που αντιπροσωπεύουν, στο πλαίσιο του πακέτου, οι ίδιες υπηρεσίες και οι αγορασθείσες από τρίτους υπηρεσίες. Δεδομένου ότι το άρθρο 26 προβλέπει ένα συστήμα φορολογήσεως του στοιχείου που αγοράσθηκε από τρίτους με βάση το περιθώριο κέρδους, δηλαδή τη διαφορά μεταξύ του πραγματικού κόστους και του εισοδήματος, δεν υπάρχει λόγος απομακρύνσεως από την αρχή αυτή όσον αφορά την ιδία υπηρεσία.

39 Πρέπει κατ' αρχάς να τονισθεί ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που δεν αναφέρει την περίπτωση της προσφοράς πακέτου περιλαμβάνοντος τόσο υπηρεσίες αγορασθείσες από τρίτους όσο και ίδιες υπηρεσίες, δεν καθορίζει κριτήρια για να μπορεί να απομονωθεί το περιθώριο κέρδους των αγορασθεισών από τρίτους υπηρεσιών από το ποσό των ιδίων υπηρεσιών.

40 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι η έκτη οδηγία προβλέπει στο άρθρο της 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ αποτελείται, για την πλειονότητα των υπηρεσιών, από οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντιπαροχή για την παρασχεθείσα υπηρεσία. Κατά πάγια νομολογία, η αντιπαροχή ερμηνεύεται ως αυτό το οποίο πράγματι εισπράχθηκε και όχι ως μια αξία εκτιμωμένη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (βλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16).

41 Όπως όμως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 65 των προτάσεών του, από την ύπαρξη μιας κατ' αποκοπήν τιμής καλύπτουσας την παροχή τόσο υπηρεσιών αγορασθεισών από τρίτους — και συνεπώς καλυπτομένων από το άρθρο 26 — όσο και ιδίων υπηρεσιών — οι οποίες δεν καλύπτονται από τη διάταξη αυτή — προκύπτει ότι η αντιπαροχή, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση επιβολής του φόρου για τις ίδιες υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο του πακέτου.

42 Επομένως, πρέπει να καθοριστεί η μονάδα αναφοράς που πρέπει να χρησιμοποιηθεί αντί της αντιπαροχής για να απομονωθεί το τμήμα της κατ' αποκοπήν

τιμής που αφορά την ίδια υπηρεσία. Συναφώς, δύο τρόποι είναι δυνατοί, ο ένας στηριζόμενος στο πραγματικό κόστος, όπως στο πλαίσιο του καθεστώτος TOMS, και ο άλλος στηριζόμενος στην αγοραία αξία.

43 Στην προοπτική αυτή, πρέπει να παρατηρηθεί, πρώτον, όπως επεσήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 71 των προτάσεών του, ότι η μέθοδος του πραγματικού κόστους που χρησιμοποιεί η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θα μπορούσε να δημιουργήσει πρόβλημα, λόγω του ότι από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να υποτεθεί ότι τα αντίστοιχα περιθώρια κέρδους των παροχών υπηρεσιών που απαρτίζουν το πακέτο είναι ανάλογα προς το τμήμα που αντιπροσωπεύει το αντίστοιχο κόστος.

44 Πρέπει να τονιστεί, δεύτερον, ότι η αγοραία αξία — εν προκειμένω η τιμή των δωματίων και η ημιδιατροφή που χρεώνει το ξενοδοχείο όταν οι πελάτες δεν χρησιμοποιούν το πακέτο — ως δυνάμενο να χρησιμοποιηθεί κριτήριο μπορεί επίσης να περικλείει ένα τμήμα αυθαιρεσίας, στο μέτρο που η τιμή του καταλύματος που προσφέρεται ως ίδια υπηρεσία στο πλαίσιο του πακέτου θεωρείται ότι είναι πανομοιότυπη με την τιμή της παροχής του καταλύματος όταν προσφέρεται ως μοναδική υπηρεσία.

45 Η μέθοδος όμως του πραγματικού κόστους όσον αφορά τις ίδιες υπηρεσίες απαιτεί μια σειρά πολύπλοκων ασκήσεων υποκαταμερισμού και επιβάλλει έτσι σημαντική πρόσθετη εργασία στον επιχειρηματία. Αντιθέτως, η χρησιμοποίηση της αγοραίας αξίας των ιδίων υπηρεσιών παρουσιάζει, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 76 των προτάσεών του, το πλεονέκτημα της απλότητας, δεδομένου ότι δεν είναι αναγκαίο να διακριθούν τα διάφορα στοιχεία της αξίας των ιδίων υπηρεσιών.

46 Υπό τις περιστάσεις αυτές — λαμβανομένου υπόψη του ότι εν προκειμένω δεν αμφισβητείται ότι από τον υπολογισμό του ΦΠΑ επί του περιθωρίου των αγορασθεισών από τρίτους υπηρεσιών με τη χρησιμοποίηση της μιας ή της άλλης εναλλακτικής λύσεως προκύπτει κατ' αρχήν το ίδιο ποσό ΦΠΑ — δεν μπορεί να απαιτείται από έναν επιχειρηματία να υπολογίζει το τμήμα της κατ' αποκοπήν τιμής που αντιστοιχεί στην ίδια υπηρεσία βάσει της αρχής του πραγματικού κόστους, όταν είναι δυνατόν να απομονωθεί το τμήμα αυτό της κατ' αποκοπήν τιμής με βάση την αγοραία αξία των υπηρεσιών που είναι ανάλογες με εκείνες που παρέχονται στο πλαίσιο του πακέτου.

47 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα ερωτήματα που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, όταν ένας επιχειρηματίας υπαγόμενος στις διατάξεις του άρθρου αυτού διενεργεί, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, πράξεις αποτελούμενες από υπηρεσίες παρεχόμενες εν μέρει από τον ίδιο και εν μέρει από άλλους φορολογούμενους, το καθεστώς ΦΠΑ που προβλέπεται στη διάταξη αυτή εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους. Δεν μπορεί να απαιτείται από έναν επιχειρηματία να υπολογίζει το τμήμα της κατ' αποκοπήν τιμής που αντιστοιχεί στην παρεχόμενη από τον ίδιο υπηρεσία βάσει της αρχής του πραγματικού κόστους, όταν είναι δυνατόν να απομονωθεί το τμήμα αυτό της κατ' αποκοπήν τιμής με βάση την αγοραία αξία των υπηρεσιών που είναι ανάλογες με εκείνες που παρέχονται στο πλαίσιο του πακέτου.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γερμανική, η Ελληνική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, και το VAT and Duties Tribunal, London, με διατάξεις της 16ης Νοεμβρίου 1995 και της 26ης Φεβρουαρίου 1997, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 26 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, έχει εφαρμογή στην περίπτωση ξενοδόχου ο οποίος, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, προσφέρει συνήθως στους πελάτες του, πλέον της διαμονής, την μετ' επιστροφής μεταφορά μεταξύ του ξενοδοχείου και ορισμένων απομακρυσμένων σημείων επιβιβάσεως και μια περιήγηση με λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής, αγοράζει δε αυτές τις υπηρεσίες μεταφοράς από τρίτους.

2) Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι, όταν ένας επιχειρηματίας υπαγόμενος στις διατάξεις του άρθρου αυτού διενεργεί, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, πράξεις αποτελούμενες από υπηρεσίες παρεχόμενες εν μέρει από τον ίδιο και εν μέρει από άλλους φορολογούμενους, το καθεστώς ΦΠΑ που προβλέπεται στη διάταξη αυτή εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους. Δεν μπορεί να απαιτείται από έναν επιχειρηματία να υπολογίζει το τμήμα της κατ' αποκοπήν τιμής που αντιστοιχεί στην παρεχόμενη από τον ίδιο υπηρεσία βάσει της αρχής του πραγματικού κόστους, όταν είναι δυνατόν να απομονωθεί το τμήμα αυτό της κατ' αποκοπήν τιμής με βάση την αγοραία αξία των υπηρεσιών που είναι ανάλογες με εκείνες που παρέχονται στο πλαίσιο του πακέτου.

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 22 Οκτωβρίου 1998.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

J.-P. Puissochet