ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 9ης Δεκεμβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-31/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Ιανουαρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Minerva Kulturreisen GmbH

κατά

Finanzamt Freital,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή), M. Ilešič, E. Levits και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Minerva Kulturreisen GmbH, εκπροσωπούμενη από τον P. Fröhler και τις A. Kellner και B. Juschten,

— το Finanzamt Freital, εκπροσωπούμενο από τον V. Rummer,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και C. Blaschke,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Γεωργιάδη, τον Χ. Πουλάκο και τη Μ. Τασσοπούλου,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά 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 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Minerva Kulturreisen GmbH (στο εξής: Minerva) και του Finanzamt Freital (στο εξής: Finanzamt), αντικείμενο της οποίας είναι η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών, το οποίο προβλέπει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, στην πώληση εισιτηρίων για την όπερα από ένα πρακτορείο ταξιδιών, χωρίς να υπάρχει παροχή καμιάς άλλης υπηρεσίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 26, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων», προβλέπει, υπό τη μορφή που ίσχυε κατά τον χρόνο των επίδικων περιστατικών, 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.»

Η εθνική νομοθεσία

4 Το άρθρο 25 του γερμανικού νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών του 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, *BGBI.* 1993 I, σ. 565, στο εξής: UStG) προβλέπει τα εξής:

«1. Οι ακόλουθες διατάξεις ισχύουν για την παροχή εκ μέρους επιχειρηματία ταξιδιωτικών υπηρεσιών 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 ταξιδιωτικές υπηρεσίες άλλων υποκειμένων στον φόρο. Η παροχή του επιχειρηματία πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών (παροχή που δεν αποτελεί παράδοση αγαθού). […] Ως ταξιδιωτικές υπηρεσίες άλλων υποκειμένων στον φόρο νοούνται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών τρίτων, από τις οποίες αποκομίζει άμεσα όφελος ο ταξιδιώτης.

2. […]

3. Η αξία της παροχής υπηρεσιών του επιχειρηματία ισούται με τη διαφορά μεταξύ του ποσού που δαπανά ο αποδέκτης της παροχής για να του παρασχεθεί η παροχή και του ποσού που δαπανά ο επιχειρηματίας για τις ταξιδιωτικές παροχές άλλων υποκειμένων στον φόρο. Ο φόρος κύκλου εργασιών δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου. […]

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

5 Η Minerva εκμεταλλεύεται ένα πρακτορείο ταξιδιών. Κατά το διάστημα από το 1993 μέχρι το 1998 αγόραζε, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, εισιτήρια από την Κρατική Όπερα της Σαξονίας (τη Semperoper στη Δρέσδη), τα οποία μεταπωλούσε η ίδια και για δικό της λογαριασμό σε τελικούς καταναλωτές και σε πρακτορεία ταξιδιών είτε σε συνδυασμό με άλλες υπηρεσίες που παρείχε, π.χ. υπηρεσίες σχετικές με κατάλυμα, περιηγήσεις πόλεων, γραμμές κλειστής διαδρομής ή υπηρεσίες εστίασης, είτε ανεξάρτητα από τέτοιες υπηρεσίες.

6 Κατά τη Minerva, τα έσοδα από τις μεμονωμένες πωλήσεις αυτών των εισιτηρίων για καλλιτεχνικές εκδηλώσεις υπόκεινται επίσης στη φορολόγηση των κερδών κατά το άρθρο 25 του UStG. Για τη φορολόγηση της Minerva για τη δραστηριότητα αυτή δεν εφαρμόστηκε το φορολογικό αυτό καθεστώς.

7 Το Finanzamt απέρριψε την ένσταση της Minerva κατά των πράξεων επιβολής φόρου της 28ης Σεπτεμβρίου 2000 για τα έτη 1993 έως 1997 και κατά της πράξης επιβολής φόρου της 27ης Μαρτίου 2001 για το 1998, με το αιτιολογικό ότι η Minerva, αγοράζοντας και πωλώντας εισιτήρια για καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, δεν παρέχει την υπηρεσία «πραγματοποίηση ταξιδιού», πράγμα που σημαίνει ότι η δραστηριότητά της δεν διαφέρει από τη δραστηριότητα άλλων κατ' επάγγελμα πωλητών εισιτηρίων για καλλιτεχνικές εκδηλώσεις.

8 Με απόφαση της 11ης Φεβρουαρίου 2008 το Sächsisches Finanzgericht δέχτηκε την άποψη του Finanzamt και επομένως απέρριψε την ένδικη προσφυγή που είχε ασκήσει η Minerva κατά της απορριπτικής απόφασης του Finanzamt.

9 Κατά της παραπάνω δικαστικής απόφασης η Minerva άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Το μόνο ζήτημα που απομένει να επιλυθεί ενώπιον του δικαστηρίου αυτού είναι αν το κέρδος από την πώληση εισιτηρίων στον τελικό καταναλωτή χωρίς παροχή άλλων υπηρεσιών φορολογείται κατά το άρθρο 25 του UStG.

10 Η Minerva, προς στήριξη της αναίρεσής της, ισχυρίστηκε ότι η πώληση από τα πρακτορεία ταξιδιών εισιτηρίων για καλλιτεχνικές εκδηλώσεις πρέπει να χαρακτηρίζεται ως «παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών» κατά την έννοια του άρθρου 25 του UStG, διότι η πώληση των εισιτηρίων αυτών αποτελεί, κατά τη Minerva, μια από τις παροχές που περιλαμβάνονται στις διάφορες ταξιδιωτικές δυνατότητες και υπηρεσίες τις οποίες προσφέρει στους πελάτες της.

11 Το αιτούν δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη την απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel (Συλλογή 1992, σ. I-5723), θέτει το ζήτημα αν το πρακτορείο ταξιδιών που ενεργεί ιδίω ονόματι επιτρέπεται να φορολογείται για τα κέρδη του βάσει του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, όταν πρόκειται για κέρδη που έχει πραγματοποιήσει από την πώληση εισιτηρίων για καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, ή αν προϋπόθεση για την εφαρμογή του ευνοϊκού αυτού φορολογικού καθεστώτος είναι να συνίσταται η μεμονωμένη παροχή υπηρεσίας σε μία από τις βασικές υπηρεσίες που παρέχουν οι επιχειρηματίες στους οποίους έχει εφαρμογή η εν λόγω διάταξη.

12 Υπό τις συνθήκες αυτές το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Ισχύει το “ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων”, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 26 της [έκτης οδηγίας], ακόμη και για τη μεμονωμένη πώληση εισιτηρίων για την όπερα, την οποία πραγματοποιεί το πρακτορείο ταξιδίων χωρίς να παρέχει καμία άλλη συναφή υπηρεσία;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

13 Το αιτούν δικαστήριο θέτει με το ερώτημά του το ζήτημα αν κάθε παροχή υπηρεσιών από πρακτορείο ταξιδιών εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς που προβλέπει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας ή αν η παροχή υπηρεσιών από πρακτορείο ταξιδιών εμπίπτει στο εν λόγω καθεστώς μόνο στην περίπτωση που περιλαμβάνει την παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών.

14 Πρώτον, το άρθρο 26, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι το ειδικό καθεστώς που προβλέπει η διάταξη αυτή εφαρμόζεται στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών και των διοργανωτών περιηγήσεων, εφόσον τα πρακτορεία αυτά και οι διοργανωτές αυτοί ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο.

15 Κατά συνέπεια, από το ίδιο το γράμμα της διάταξης αυτής προκύπτει ότι η παροχή υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών, για να εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς που προβλέπει η εν λόγω διάταξη, πρέπει να αποσκοπεί στην πραγματοποίηση ταξιδιού.

16 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας εισάγει εξαίρεση από το γενικό καθεστώς της βάσης επιβολής του φόρου, όταν πρόκειται για ορισμένες πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών και των διοργανωτών περιηγήσεων, και ότι το άρθρο αυτό, ως εξαίρεση από το σύνηθες καθεστώς της έκτης οδηγίας, πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του (αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψεις 5 και 34, και της 19ης Ιουνίου 2003, C-149/01, First Choice Holidays, Συλλογή 2003, σ. I-6289, σκέψεις 21 και 22).

17 Τρίτον, σκοπός του ειδικού καθεστώτος που θεσπίζει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας είναι η προσαρμογή των ισχυόντων κανόνων στον ειδικό χαρακτήρα της δραστηριότητας των πρακτορείων ταξιδιών και των διοργανωτών περιηγήσεων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Madgett και Baldwin, σκέψη 18, και First Choice Holidays, σκέψη 23).

18 Συναφώς προκύπτει από τη νομολογία ότι η δραστηριότητα αυτή χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι συνήθως συνίσταται στην παροχή πολλαπλών υπηρεσιών, 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 μόνιμη εγκατάσταση. Η εφαρμογή των γενικώς ισχυόντων κανόνων, όσον αφορά τον τόπο φορολόγησης, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του φόρου επί των εισροών, θα προσέκρουε, λόγω της πολλαπλότητας και των τόπων της παροχής των υπηρεσιών, σε πρακτικές δυσχέρειες για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες θα μπορούσαν να εμποδίσουν την άσκηση της δραστηριότητάς τους (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Madgett και Baldwin, σκέψη 18, και First Choice Holidays, σκέψη 24).

19 Εξάλλου, επισημαίνεται ότι, αντίθετα από ό,τι υποστηρίζει η Ελληνική Κυβέρνηση, από την προπαρατεθείσα απόφαση Van Ginkel δεν συνάγεται ότι κάθε μεμονωμένη παροχή υπηρεσιών από πρακτορείο ταξιδιών ή διοργανωτή περιηγήσεων εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς που προβλέπει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας.

20 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, με τη σκέψη 23 της προπαρατεθείσας απόφασης Van Ginkel, αποφάνθηκε ότι η τυχόν εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας των υπηρεσιών που παρέχονται από τα πρακτορεία ταξιδιών για τον λόγο ότι περιλαμβάνουν μόνο την παροχή καταλύματος και όχι τη μεταφορά του ταξιδιώτη θα συνεπαγόταν ένα πολύπλοκο φορολογικό σύστημα, στο οποίο οι κανόνες για τον φόρο προστιθέμενης αξίας θα εξαρτώνταν από τα στοιχεία που συναποτελούν τις υπηρεσίες που παρέχονται σε κάθε ταξιδιώτη, και ότι ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα δεν θα ήταν σύμφωνο με τους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας.

21 Από την απόφαση αυτή προκύπτει συνεπώς ότι το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε ότι οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών πρακτορείου ταξιδιών εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, ακόμη και αν δεν έχει καμία σχέση με ταξίδι, αλλά ότι η παροχή υπηρεσιών καταλύματος από το πρακτορείο ταξιδιών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης, έστω και αν η παροχή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνει μόνο το κατάλυμα και όχι τη μεταφορά.

22 Από τη σκέψη 24 της προπαρατεθείσας απόφασης Van Ginkel προκύπτει επίσης ότι η παροχή υπηρεσιών που δεν συνοδεύεται από ταξιδιωτικές υπηρεσίες, σχετικές ιδίως με τη μεταφορά και το κατάλυμα, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας.

23 Από τις παραπάνω σκέψεις προκύπτει ότι η πώληση εισιτηρίων για την όπερα από ένα πρακτορείο ταξιδιών, χωρίς την παροχή καμιάς ταξιδιωτικής υπηρεσίας, δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς που προβλέπει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας.

24 Επιβάλλεται επίσης η παρατήρηση ότι η εφαρμογή αυτού του ειδικού καθεστώτος σε μια δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπου το πρακτορείο ταξιδιών πωλεί απλώς εισιτήρια για καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, χωρίς να παρέχει ταξιδιωτικές υπηρεσίες, θα στρέβλωνε τον ανταγωνισμό, αφού η ίδια δραστηριότητα θα φορολογούνταν διαφορετικά, ανάλογα με το αν ο επιχειρηματίας που θα πωλούσε τα εισιτήρια αυτά ήταν πρακτορείο ταξιδιών ή όχι.

25 Κατά συνέπεια, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται στη μεμονωμένη πώληση εισιτηρίων για την όπερα, την οποία πραγματοποιεί ένα πρακτορείο ταξιδιών χωρίς να παρέχει καμία ταξιδιωτική υπηρεσία.

Επί των δικαστικών εξόδων

26 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 κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

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 την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται στη μεμονωμένη πώληση εισιτηρίων για την όπερα, την οποία πραγματοποιεί ένα πρακτορείο ταξιδιών χωρίς να παρέχει καμία ταξιδιωτική υπηρεσία.

(υπογραφές)