Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 5ης Σεπτεμβρίου 2018 [1]

Υπόθεση C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
κατά
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

[αίτηση του Bundesfinanzhof
(ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα πρακτορεία ταξιδίων – Πεδίο εφαρμογής – Παροχή καταλυμάτων διακοπών – Λοιπές παρεχόμενες υπηρεσίες – Παρεπόμενες και κύριες υπηρεσίες – Μειωμένος φορολογικός συντελεστής – Δυνατότητα εφαρμογής σε καταλύματα που παρέχονται από πρακτορείο ταξιδίων»

I. Εισαγωγή

1. Η Alpenchalets Resorts GmbH μίσθωνε κατοικίες από τους ιδιοκτήτες τους και ακολούθως τις εκμίσθωνε στους πελάτες της ως καταλύματα διακοπών. Μετά την άφιξη των πελατών, οι ιδιοκτήτες ή εκπρόσωποί τους παρείχαν πρόσθετες υπηρεσίες στους ιδιώτες, όπως τον καθαρισμό του καταλύματος και, σε ορισμένες περιπτώσεις, υπηρεσίες πλυντηρίου και πρωινού.

2. Μπορεί αυτή η κατάσταση να χαρακτηρισθεί ως «υπηρεσία που παρέχεται από [το] πρακτορείο ταξιδιών» για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112/ΕΚ [2] (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ); Το συγκεκριμένο ζήτημα εκκρεμεί προς το παρόν ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία), το οποίο ζητεί να μάθει εάν η επίμαχη υπηρεσία μπορεί να χαρακτηρισθεί ως υπηρεσία που παρέχεται από πρακτορείο ταξιδιών, και εάν ναι, κατά πόσον στη βάση επιβολής του φόρου (ήτοι, στο περιθώριο κέρδους) πρέπει να εφαρμοσθεί ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής όσον αφορά το σχετικό με τη διαμονή σκέλος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

3. Με την παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως το Δικαστήριο καλείται να αποσαφηνίσει σε τι ακριβώς συνίστανται οι «υπηρεσίες που παρέχονται από πρακτορείο ταξιδιών», λαμβανομένου υπόψη ότι οι παροχές των πρακτορείων ταξιδίων αποτελούνται, κατά κανόνα, από περισσότερες της μίας υπηρεσίες (όπως την παροχή καταλύματος και τη μεταφορά). Επιπλέον, ζητείται από το Δικαστήριο να εξετάσει την αλληλεπίδραση μεταξύ δύο ειδικών καθεστώτων φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), όπου το ένα αφορά τη βάση επιβολής του φόρου (δηλαδή, το περιθώριο κέρδους), ενώ το άλλο τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

II. Νομικό πλαίσιο

Α. Δίκαιο της Ένωσης

4. Κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο VIII που επιγράφεται «Συντελεστές», τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές. Βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που απαριθμούνται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

5. Το σημείο 12, του παραρτήματος ΙΙΙ, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, έχει ως ακολούθως:

«[η] διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, περιλαμβανομένης της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή σε κάμπινγκ για τροχόσπιτα.»

6. Το άρθρο 306 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αποτελεί τμήμα του τίτλου XII, ο οποίος επιγράφεται «Ειδικά καθεστώτα» και, εντός αυτού του τίτλου, του κεφαλαίου 3 –«Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων». Το άρθρο 306, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ορίζει τα εξής:

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

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

7. Το άρθρο 307 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο ταξιδιών για την εκτέλεση του ταξιδιού με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 306 θεωρούνται ενιαία παροχή υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών προς τον ταξιδιώτη.

Η ενιαία παροχή υπηρεσίας φορολογείται στο κράτος μέλος, στο οποίο το πρακτορείο ταξιδιών έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ενήργησε την παροχή των υπηρεσιών.»

8. Το άρθρο 308 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για την ενιαία παροχή υπηρεσιών που παρέχεται από το πρακτορείο ταξιδιών, ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή χωρίς ΦΠΑ θεωρείται, κατά την έννοια του άρθρου 226, σημείο 8, το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη χωρίς ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκείμενους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.»

Β. Εθνική νομοθεσία

9. Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 11, του Umsatzsteuergesetz (νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), ο φόρος μειώνεται σε ποσοστό 7 % για τις ακόλουθες πράξεις:

«[ε]κμίσθωση χώρων κατοικίας ή υπνοδωματίων τα οποία εκμεταλλεύεται επιχείρηση για την παροχή προσωρινού καταλύματος, καθώς και προσωρινή εκμίσθωση θέσεων σε χώρους κατασκήνωσης παραθεριστών. Το πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε παροχές που δεν εξυπηρετούν άμεσα τον σκοπό της εκμισθώσεως, ακόμη και αν οι παροχές αυτές καλύπτονται από το μίσθωμα.»

10. Όσον αφορά την φορολόγηση των ταξιδιωτικών υπηρεσιών, το άρθρο 25, παράγραφος 1, του UStG, προβλέπει τα εξής:

«Οι ακόλουθες διατάξεις ισχύουν για την εκ μέρους επιχειρηματία παροχή 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 ενδιάμεσες ταξιδιωτικές υπηρεσίες. Η παρεχόμενη από τον επιχειρηματία υπηρεσία θεωρείται ότι εμπίπτει στην κατηγορία των λοιπών υπηρεσιών. Εάν ο επιχειρηματίας παρέχει στον αποδέκτη των υπηρεσιών, στο πλαίσιο ενός ταξιδιού, πολλές τέτοιες υπηρεσίες, αυτές λογίζονται ως ενιαία παροχή η οποία εμπίπτει στην κατηγορία των λοιπών υπηρεσιών. Ο τόπος στον οποίο παρέχονται οι λοιπές αυτές υπηρεσίες καθορίζεται βάσει του άρθρου 3a, παράγραφος 1. Ως ενδιάμεσες ταξιδιωτικές υπηρεσίες νοούνται παραδόσεις αγαθών και λοιπές παροχές εκ μέρους τρίτων, από τις οποίες αποκομίζει άμεσα όφελος ο ταξιδιώτης.»

11. Το άρθρο 25, παράγραφος 3, του UStG ορίζει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου για τις λοιπές υπηρεσίες είναι η διαφορά μεταξύ του ποσού που καταβάλλει ο πελάτης για την υπηρεσία και του ποσού που καταβάλλει ο επιχειρηματίας για τις ενδιάμεσες ταξιδιωτικές υπηρεσίες. Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνεται ο φόρος κύκλου εργασιών. Ο επιχειρηματίας μπορεί να υπολογίσει τη βάση επιβολής του φόρου, αντί για κάθε παροχή χωριστά, είτε για ομάδες παροχών είτε για το σύνολο των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν εντός της φορολογικής περιόδου».

III. Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

12. Το 2011, η εταιρία Alpenchalets Resorts (αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, στο εξής: αναιρεσείουσα) μίσθωνε κατοικίες στη Γερμανία, την Αυστρία και την Ιταλία από τους ιδιοκτήτες τους και, ακολούθως, τις εκμίσθωνε, στο όνομά της, σε ιδιώτες πελάτες ως καταλύματα διακοπών. Εκτός από την παροχή του καταλύματος, οι εκάστοτε ιδιοκτήτες των κατοικιών ή οι εκπρόσωποί τους παρείχαν στους πελάτες, μετά την άφιξή τους στην αντίστοιχη τοποθεσία, υπηρεσίες καθαρισμού του καταλύματος και, σε ορισμένες περιπτώσεις, υπηρεσίες πλυντηρίου και πρωινού.

13. Η αναιρεσείουσα υπολόγισε τον οφειλόμενο εκ μέρους της ΦΠΑ σύμφωνα με τη μέθοδο της «φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους», η οποία ισχύει για τις ταξιδιωτικές υπηρεσίες δυνάμει του άρθρου 25 του UStG και εφάρμοσε τον συνήθη φορολογικό συντελεστή. Με επιστολή της 6ης Μαΐου 2013, η αναιρεσείουσα ζήτησε τον επαναπροσδιορισμό του φόρου και την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή. Το αίτημά της απορρίφθηκε από τη Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Ανωνύμων Εταιριών, Μόναχο, Γερμανία) (καθής και αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης).

14. Η προσφυγή που άσκησε συνακόλουθα η αναιρεσείουσα απορρίφθηκε από το Finanzgericht (δικαστήριο φορολογικών διαφορών, Γερμανία) (στο εξής: πρωτοβάθμιο δικαστήριο). Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι στις επίμαχες ταξιδιωτικές υπηρεσίες έχει εφαρμογή ο κανόνας περί «φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους», βάσει του άρθρου 25 του UStG, όπως αυτό έχει ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 26, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 77/388/ΕΟΚ[3] (στο εξής: έκτη οδηγία) και της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Αποφάνθηκε επίσης ότι δεν ήταν δυνατόν να εφαρμοσθεί ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής, επειδή η παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 25 του UStG δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των περιπτώσεων μειώσεως του φορολογικού συντελεστή οι οποίες απαριθμούνται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, του UStG.

15. Η αναιρεσείουσα άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου. Το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση που εξέδωσε επί της υποθέσεως Van Ginkel[4], επιβεβαίωσε τη δυνατότητα εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων σε ταξιδιωτικά πρακτορεία τα οποία παρείχαν μόνο διαμονή. Τούτο διότι τα πρακτορεία ταξιδίων μπορούν να παρέχουν στους πελάτες τους και άλλες υπηρεσίες –όπως πληροφορίες και συμβουλές. Μολονότι το αιτούν δικαστήριο αναγνωρίζει ότι η συγκεκριμένη λύση επικυρώθηκε από τη μεταγενέστερη νομολογία[5], εντούτοις, διερωτάται μήπως η προσέγγιση αυτή θα πρέπει να επανεξετασθεί υπό το πρίσμα της διακρίσεως μεταξύ *κύριων* και *παρεπόμενων* παρεχομένων υπηρεσιών, παραπέμποντας σχετικά ιδίως στην απόφαση Ludwig[6]. Πάντως, ακόμη και εάν θεωρηθεί ότι μια τέτοια διαφοροποίηση δεν είναι αναγκαία, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί κατά πόσον θα μπορούσε να γίνει δεκτή η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στη βάση επιβολής του φόρου (εν προκειμένω, στο περιθώριο κέρδους που προβλέπεται από το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων).

16. Το αιτούν δικαστήριο εξηγεί ότι, εάν η απάντηση που δοθεί στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική, δηλαδή εάν θεωρηθεί ότι η επίμαχη υπηρεσία δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων, η αναιρεσείουσα θα πρέπει να φορολογηθεί (στη Γερμανία) μόνο για την εκμίσθωση των καταλυμάτων διακοπών που βρίσκονται στη Γερμανία και όχι για την εκμίσθωση καταλυμάτων σε άλλες χώρες. Επιπλέον, η εκμίσθωση καταλυμάτων διακοπών που βρίσκονται στη Γερμανία θα υπόκειται στον μειωμένο φορολογικό συντελεστή και η αναιρεσείουσα θα δικαιούται να εκπέσει τον σχετικό φόρο επί των εισροών.

17. Υπ' αυτές τις περιστάσεις, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1. Υπάγεται η παροχή που συνίσταται κατά κύριο λόγο στη διάθεση κατοικίας διακοπών, τα πρόσθετα στοιχεία της οποίας θεωρούνται απλώς και μόνον παρεπόμενες παροχές, κατ' εφαρμογήν της αποφάσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων, κατά το άρθρο 306 της [οδηγίας 2006/112];

3 Οδηγία 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. 1).

4 Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 Απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, σκέψεις 21 επ.), και διάταξη της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, σκέψη 19).

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: είναι δυνατή η υπαγωγή της εν λόγω παροχής, εκτός από το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων, κατά το άρθρο 306 της [οδηγίας 2006/112], και στον μειωμένο φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στην παροχή καταλύματος διακοπών, κατά το άρθρο 98, παράγραφος 2, της [οδηγίας 2006/112], σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 12;»

18. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η αναιρεσείουσα, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η οποία διεξήχθη στις 11 Ιουλίου 2018.

IV. Ανάλυση

19. Η διάρθρωση των παρουσών προτάσεων είναι η εξής. Στο μέρος Α, το οποίο αφορά το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, θα εξετάσω κατά πόσον μια παροχή, προκειμένου να εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων, πρέπει να αποτελείται από περισσότερες της μίας υπηρεσίες. Στο μέρος Β και σε απάντηση του δεύτερου ερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι σε υπηρεσία η οποία χαρακτηρίζεται ως «υπηρεσία που παρέχεται από πρακτορείο ταξιδίων» δεν μπορεί να εφαρμοσθεί μειωμένος φορολογικός συντελεστής.

Α. Πρώτο ερώτημα: «υπηρεσία που παρέχεται από πρακτορείο ταξιδίων»

20. Μετά από ορισμένες εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων (υπό 1), θα αναλύσω κατά πόσον απαιτείται η ύπαρξη περισσότερων της μίας υπηρεσιών στο πλαίσιο της παρεχόμενης από το πρακτορείο ενιαίας παροχής. Θα εξετασθούν δύο εναλλακτικές: πρώτον, εάν αυτή η πολλαπλότητα απαιτείται όντως (υπό 2)· και, δεύτερον, η ενδεχόμενη ερμηνεία του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων υπό την έννοια για την εφαρμογή αυτού του καθεστώτος απαιτείται η ύπαρξη μίας μόνον «bought-in» παροχής (η οποία προέρχεται από τρίτον) [στο εξής, ανάλογα με τα συμφραζόμενα: παροχή μέσω τρίτου ή υπηρεσία μέσω τρίτου] σχετικής είτε με την εξασφάλιση καταλύματος είτε με τη μεταφορά (υπό 3). Η εξέταση των λογικών συνεπειών (ή της απουσίας αυτών) αμφοτέρων των ως άνω προσεγγίσεων, με οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η προσέγγιση που θα πρέπει να προτιμηθεί είναι αυτή της «μίας μόνον υπηρεσίας μέσω τρίτου» (υπό 4).

1. Εισαγωγή: ποιος θεωρείται ταξιδιωτικός πράκτορας;

21. Το άρθρο 306, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ αποσαφηνίζει ότι το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων εφαρμόζεται στις «πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών […] κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκείμενους στον φόρο». Παράλληλα, το δεύτερο εδάφιο της ίδιας διατάξεως εξαιρεί από το καθεστώς αυτό «πρακτορεία ταξιδιών, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσάζοντες […]».

22. Ως εκ τούτου, εκ πρώτης όψεως, οι διατάξεις αυτές περιέχουν δύο θετικές προϋποθέσεις: (i) τα πρακτορεία να ενεργούν στο όνομά τους και (ii) να χρησιμοποιούν παροχές τρίτων· και μία αρνητική προϋπόθεση· (iii) να μην ενεργούν ως μεσάζοντες. Πάντως, μια προσεκτικότερη εξέταση καταδεικνύει ότι η τρίτη προϋπόθεση συνιστά μάλλον την αρνητική αναδιατύπωση της πρώτης: η φράση «ενεργούν στο όνομά τους» δεν φαίνεται να διαφέρει νοηματικά από τη φράση «να μην ενεργούν ως

μεσάζοντες» [7].

23. Έτσι, κατά τα φαινόμενα, οι προϋποθέσεις που τίθενται προκειμένου να τύχει εφαρμογής το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων, είναι, στην πραγματικότητα, δύο. Η πρώτη απαιτεί η επιχείρηση να ενεργεί στο όνομά της, και όχι ως μεσάζων. Η δεύτερη απαιτεί η επιχείρηση να χρησιμοποιεί παροχές τρίτων.

24. Όσον αφορά την *πρώτη* προϋπόθεση, οι διάδικοι συμφωνούν ότι η αναιρεσείουσα ενεργεί στο όνομά της και όχι ως μεσάζων, όπως εξάλλου επιβεβαιώνεται με σαφήνεια από τη διάταξη περί παραπομπής. Ως εκ τούτου, θεωρώ ότι τούτο δεν αμφισβητείται.

25. Όμως, το κατά πόσον πληρούται η *δεύτερη* προϋπόθεση είναι λιγότερο σαφές λόγω της αβεβαιότητας που επικρατεί σχετικά με το εάν αρκεί η ύπαρξη μίας μόνον υπηρεσίας μέσω τρίτου ή εάν θα πρέπει να υπάρχουν τουλάχιστον δύο υπηρεσίες. Στην περίπτωση που υιοθετηθεί η δεύτερη επιλογή, τότε το ζήτημα που ανακύπτει αμέσως μετά είναι τι είδους υπηρεσίες πρέπει να είναι αυτές. Σε αυτά ακριβώς τα ζητήματα θα στραφώ ευθύς αμέσως, ξεκινώντας με την τελευταία υποθετική περίπτωση: εάν η απαίτηση υπάρξεως περισσοτέρων υπηρεσιών ισχύει απόλυτα, για τι είδους «πολλαπλότητα» πρόκειται;

2. Η απαίτηση υπάρξεως περισσοτέρων της μίας υπηρεσιών

26. Η πλέον πρόσφατη (επανα)διατύπωση της απαιτήσεως περί πολλαπλότητας των υπηρεσιών για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος στα πρακτορεία ταξιδίων, η οποία ανάγεται στην απόφαση Van Ginkel [8], απαντά στη διάταξη Star Coaches [9] (υπό α). Η προσέγγιση που ακολουθήθηκε στη διάταξη Star Coaches, η οποία υπογραμμίζει την απαίτηση υπάρξεως περισσοτέρων της μίας υπηρεσιών, μπορεί να υποστηριχθεί ότι απορρέει τόσο από το γράμμα της οδηγίας όσο και από τους σκοπούς του εν λόγω ειδικού καθεστώτος (υπό β). Εάν γίνει δεκτή αυτή η ερμηνεία, τότε, πράγματι, η διάκριση μεταξύ κύριων και παρεπόμενων υπηρεσιών στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο, αποκτά καθοριστική σημασία (υπό γ). Πάντως, η ορθή ερμηνεία της απαιτήσεως να υπάρχουν περισσότερες υπηρεσίες θα πρέπει επίσης να εξετασθεί σε σχέση και με μια άλλη πτυχή της νομολογίας του Δικαστηρίου –αυτής που δέχεται την ύπαρξη υπηρεσίας που υπόκειται στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων στο πλαίσιο μικτής παροχής, όπου συνδυάζονται μία μόνον υπηρεσία μέσω τρίτου με μια «in-house» υπηρεσία [η οποία παρέχεται από το ίδιο το πρακτορείο, στο εξής, ανάλογα με τα συμφραζόμενα: παροχή in-house ή υπηρεσία in-house) (υπό δ).

7 Πάντως, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η έννοια του μεσάζοντος, όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 306 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και στις προγενέστερες αυτής νομικές πράξεις, δεν έχει εξετασθεί λεπτομερώς από το Δικαστήριο. Σε παλαιότερες υποθέσεις οι οποίες άπτονται του συγκεκριμένου ζητήματος, το Δικαστήριο ανέθεσε στον εθνικό δικαστή να ελέγξει κατά πόσον πληρούταν η προϋπόθεση ότι η επιχείρηση δεν ενεργούσε ως μεσάζων. Παρά ταύτα, στην απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel, το Δικαστήριο, κατ' ουσίαν, έκρινε ότι η απαίτηση «να ενεργούν *στο όνομά τους*» ταυτίζεται με το «*να μην ενεργούν ως μεσάζοντες*» (C-163/91, EU:C:1992:435, σκέψη 21): «Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας εξαρτάται βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού από την προϋπόθεση ότι το πρακτορείο ταξιδίων *ενεργεί ιδίω ονόματι έναντι του ταξιδιώτη και όχι ως μεσάζων*» (η υπογράμμιση δική μου). Βλ., επίσης, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Jetair και BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, σκέψεις 54 έως 55), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην υπόθεση ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, σημείο 35). Σημειώνω επιπλέον ότι τα άρθρα 44, 50, 54, 56, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', και 153 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αναφέρονται σε μεσάζοντα ή μεσάζοντες «*οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτου*». Είναι αληθές ότι τούτο δεν επαναλαμβάνεται στο 306, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αλλά το αντίθετο («ενεργούν στο όνομά τους») αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο της ίδια διατάξεως ως ιδιότητα αποδιδόμενη στα πρακτορεία ταξιδίων.

8 Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Διάταξη της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

α) Van Ginkel και Star Coaches

27. Στη διάταξη Star Coaches [10], η οποία εκδόθηκε επί της πλέον πρόσφατης υποθέσεως σχετικά με την ύπαρξη περισσοτέρων υπηρεσιών, το Δικαστήριο δεν δέχθηκε τη δυνατότητα εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ για τα πρακτορεία ταξιδίων σε επιχείρηση η οποία παρείχε (στο μέτρο που είναι κρίσιμο για την υπό κρίση υπόθεση) μόνον υπηρεσίες μεταφοράς μέσω τρίτου [11]. Και τούτο διότι για να εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων οι υπηρεσίες δεν μπορούν «να αποτελούν [εν τέλει] απλώς [μία] παροχή» [12]. Το Δικαστήριο εξήγησε ότι «[δ]εν αποκλείεται οι εκτελούμενες με πούλμαν υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται από μεταφορέα επιβατών, ο οποίος χρησιμοποιεί [...] υποκείμενους σε ΦΠΑ υπεργολάβους για την παροχή της υπηρεσίας μεταφοράς, να υπόκεινται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 306 της οδηγίας περί ΦΠΑ». Για να συμβαίνει όμως αυτό, οι υπηρεσίες πρέπει να περιλαμβάνουν, εκτός από τη μεταφορά, και άλλες υπηρεσίες όπως πληροφορίες και συμβουλές επί φάσματος επιλογών για τις διακοπές και την κράτηση ταξιδίου με πούλμαν [13].

28. Για να καταλήξει σε αυτό το συμπέρασμα, το Δικαστήριο στηρίχθηκε στην προγενέστερη απόφασή του στην υπόθεση Van Ginkel [14]. Πάντως, τόσο τα πραγματικά περιστατικά όσο και οι διαπιστώσεις στις οποίες προέβη το Δικαστήριο στην υπόθεση εκείνη διέφεραν και αφορούσαν ειδικώς το συγκεκριμένο πλαίσιο της. Με την απόφαση Van Ginkel, το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι το γεγονός ότι το πρακτορείο ταξιδίων περιορίζεται στην παροχή καταλύματος διακοπών δεν αρκεί για να αποκλεισθεί αυτή η υπηρεσία από το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων [15]. Έχοντας συναγάγει το ως άνω συμπέρασμα, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι «η παρεχόμενη [από το πρακτορείο] υπηρεσία μπορεί, ακόμη και στην περίπτωση αυτή, να μην αποτελεί απλώς [μία] παροχή υπηρεσιών, καθώς μπορεί να περιλαμβάνει, εκτός από τη μίσθωση της κατοικίας, υπηρεσίες όπως πληροφορίες και συμβουλές με τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων προτείνει μία σειρά επιλογών για τις διακοπές και την κράτηση της κατοικίας» [16].

29. Έτσι, στην απόφαση Van Ginkel, το Δικαστήριο ουσιαστικά έκρινε ότι η παροχή καταλύματος –μία υπηρεσία– είναι αρκετή. Το «προαιρετικό επιπλέον» υπό τη μορφή «πληροφοριών και συμβουλών» αναφέρθηκε σε υποθετικό επίπεδο. Δεν επρόκειτο για πραγματική διαπίστωση στην υπόθεση εκείνη. Διατυπώθηκε ως πιθανότητα («μπορεί») και δεν συμπεριλήφθηκε στο διατακτικό της αποφάσεως.

30. Παρά ταύτα, η διάταξη Star Coaches πήρε αυτή την πρόσθετη παρατήρηση και τη μετέτρεψε σε μέρος του κανόνα, ορίζοντας ότι για να έχει εφαρμογή το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων θα πρέπει στο πλαίσιο της συνολικής παροχής να προσφέρεται κάτι περισσότερο απ' ό,τι μόνον η μέσω τρίτου υπηρεσία διαμονής ή μεταφοράς. Έτσι, η διάταξη Star Coaches επιβάλλει, στην

10 Διάταξη της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Για την ακρίβεια, προκύπτει μάλλον ότι η επιχείρηση εκείνη παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς τόσο μέσω τρίτου όσο και in-house. Ωστόσο, μόνον οι πρώτες ήσαν κρίσιμες όσον αφορά τη συζήτηση σχετικά με το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων. Το γεγονός ότι οι σχετικές υπηρεσίες παρέχονταν σε πρακτορεία ταξιδίων και όχι απευθείας στους πελάτες δεν εξετάστηκε από το Δικαστήριο, καθόσον τούτο θεωρήθηκε περιττό.

12 Διάταξη της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, σκέψεις 22 έως 23).

13 Διάταξη της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, σκέψεις 22 έως 23).

14 Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435). Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψη 18).

15 Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, σκέψεις 22 έως 26).

16 Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, σκέψη 24), η οποία παραπέμπει στην απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), που αφορούσε την ερμηνεία της αποκλειστικής διεθνούς δικαιοδοσίας για τα εμπράγματα δικαιώματα, δυνάμει του άρθρου 16 της Συμβάσεως των Βρυξελλών, της 27ης Σεπτεμβρίου 1968, για τη διεθνή δικαιοδοσία και την εκτέλεση αποφάσεων σε αστικές και εμπορικές υποθέσεις (στο εξής: Σύμβαση των Βρυξελλών) (ΕΕ 1982, L 388, σ. 7).

πράξη, την παροχή είτε καταλύματος είτε μεταφοράς, συν «κάτι περισσότερο». Η μεταφορά και το κατάλυμα δεν είναι απαραίτητο να παρέχονται συνδυαστικά αλλά μία εκ των παρεχόμενων υπηρεσιών θα πρέπει να είναι είτε η διαμονή είτε η μεταφορά, διότι η παροχή θα πρέπει, στο σύνολό της, να συνδέεται με την πραγματοποίηση ενός ταξιδιού [17].

β) Το γράμμα και οι σκοποί του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων

31. Συνεπώς, μολονότι (θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι) η προσέγγιση που ακολουθήθηκε στη διάταξη Star Coaches είναι αυστηρότερη, εντούτοις, αυτή φαίνεται να αποτυπώνει ορθότερα το γράμμα του άρθρου 306 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή αναφέρεται σε «παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από άλλους υποκείμενους στον φόρο» και χρησιμοποιούνται από το πρακτορείο ταξιδίων. Η ιδέα των περισσοτέρων της μίας παροχών από τρίτους απαντά επίσης στο άρθρο 307 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπου καθιερώνεται πλάσμα δικαίου κατά το οποίο οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο ταξιδιών για την εκτέλεση ενός ταξιδιού θεωρούνται ενιαία υπηρεσία.

32. Αυτή η απαίτηση περί πολλαπλότητας αποτυπώνεται επίσης σε διάφορες άλλες νομοθετικές πράξεις. Οι ίδιες οι προπαρασκευαστικές εργασίες που κατέληξαν στην έκδοση της έκτης οδηγίας (με την οποία θεσπίστηκε για πρώτη φορά το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων) δεν είναι απολύτως κατατοπιστικές ως προς το για ποιον λόγο θεσπίστηκε το ειδικό αυτό καθεστώς [18]. Πάντως, σε πρόταση του 2002, η οποία αφορούσε μια τροποποίηση που, εν τέλει, δεν έγινε δεκτή, η Επιτροπή σημείωσε ότι το ειδικό καθεστώς «δημιουργήθηκε λόγω της ειδικής φύσης του επαγγέλματος» και ότι «οι υπηρεσίες που προσφέρονται από πρακτορεία ταξιδίων και από οργανωτές περιηγήσεων συνίστανται συνήθως σε “πακέτα” υπηρεσιών και συγκεκριμένα στη μεταφορά και διαμονή [...]. Η εφαρμογή των συνήθων κανόνων όσον αφορά τον τόπο φορολόγησης, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του προηγουμένως καταβληθέντος φόρου θα συνεπαγόταν, λόγω του περίπλοκου των υπηρεσιών και των τόπων όπου παρέχονται, πρακτικές δυσκολίες για τις επιχειρήσεις αυτές, με αποτέλεσμα την παρακώλυση της λειτουργίας τους» [19].

33. Επομένως, οι σκοποί του εν λόγω ειδικού καθεστώτος υποδηλώνουν ότι η επιδιωκόμενη απλοποίηση προοριζόταν κυρίως να καλύψει τόσο την *ουσιαστική* όσο και τη *γεωγραφική* πολλαπλότητα των υπηρεσιών που εντάσσονται στο πλαίσιο μιας ενιαίας παροχής, σε περισσότερα κράτη μέλη [20].

34. Έτσι, κατά κανόνα, το Δικαστήριο υπενθυμίζει συστηματικά την ιδέα της γεωγραφικής και ουσιαστικής πολλαπλότητας σε κάθε υπόθεση που αφορά το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων. Πράγματι, το Δικαστήριο κρίνει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από πρακτορεία ταξιδίων και οργανωτές περιηγήσεων αποτελούνται, κατά κανόνα, από περισσότερες υπηρεσίες, ιδίως όσον

17 Τούτο είχε κριθεί προηγουμένως με την απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). Στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο είχε αρνηθεί να εφαρμόσει το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων σε επιχείρηση της οποίας η υπηρεσία συνίστατο αποκλειστικά στην πώληση εισιτηρίων για την όπερα.

18 Έκθεση της Επιτροπής, με τίτλο «*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*», τελική έκθεση, TAXUD/2016/AO-05, Δεκέμβριος 2017 (προσβάσιμη στον ιστότοπο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής), σ. 26, σημείο 3.2.

19 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, της 8ης Φεβρουαρίου 2002, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα πρακτορεία ταξιδίων, COM(2002) 64, τελικό (ΕΕ 2002, C 126E, σ. 390). Η πρόταση αυτή αποσύρθηκε μεταγενέστερα, βλ. απόσυρση προτάσεων της Επιτροπής οι οποίες δεν είναι πλέον επίκαιρες (ΕΕ 2014, C 153, σ. 3). Βλ. επίσης τον διοργανικό φάκελο του Συμβουλίου 2002/0041 (CNS), σχετικά με «ΦΠΑ – Ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων» (17567/09).

20 Βλ., περαιτέρω, προτάσεις μου στην υπόθεση Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, σημεία 30 έως 33).

αφορά τη μεταφορά και την παροχή καταλύματος. Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι η εφαρμογή των γενικώς ισχυόντων κανόνων σχετικά με τον τόπο επιβολής του φόρου, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του φόρου επί των εισροών θα συνεπαγόταν, λόγω της πολλαπλότητας των υπηρεσιών και των τόπων στους οποίους αυτές παρέχονται, πρακτικές δυσχέρειες[21].

35. Πάντως, πέραν αυτών των γενικών παρατηρήσεων, θα πρέπει να παραδεχθούμε ότι το ακριβές περιεχόμενο του σχετικού κριτηρίου δεν είναι ευχερώς διακριτό, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της διαστάσεως μεταξύ της αποφάσεως Van Ginkel και της διατάξεως Star Coaches. Αρκεί η παροχή μίας υπηρεσίας; Ποιας υπηρεσίας; Στην περίπτωση που απαιτείται η (ουσιαστική) πολλαπλότητα υπηρεσιών, ποιοι συνδυασμοί είναι αυτοί που προκρίνονται; Μόνον η παροχή καταλύματος και η μεταφορά; Ή η παροχή καταλύματος και κάτι άλλο; Ή μήπως η μεταφορά και κάτι ακόμη; Όπως ορθώς σημείωσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Γερμανική Κυβέρνηση, η πιθανή αναλογία με την οδηγία (ΕΕ) 2015/2302 για τα οργανωμένα ταξίδια[22], η οποία θα μπορούσε, εάν μη τι άλλο, να παράσχει ορισμένες κατευθύνσεις όσον αφορά τους ορισμούς[23], έχει μάλλον αποκλειστεί ήδη από το Δικαστήριο[24].

γ) Κύριες και παρεπόμενες υπηρεσίες

36. Στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η απαίτηση υπάρξεως περισσοτέρων υπηρεσιών συνιστά αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων, τότε πράγματι αποκτά σημασία η διάκριση μεταξύ κύριων και παρεπόμενων υπηρεσιών, η οποία τονίστηκε από το αιτούν δικαστήριο.

37. Στο πλαίσιο του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει τη διάκριση μεταξύ κύριων και παρεπόμενων υπηρεσιών που έγινε στην υπόθεση Ludwig[25]. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε το κατά πόσον η υπηρεσία που παρέχεται από οικονομικό σύμβουλο και συνίσταται στη διαπραγμάτευση συμβάσεων πιστώσεως *και* στην παροχή συμβουλών, πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά ενιαία παροχή υπηρεσιών διαπραγματεύσεως πιστώσεως και, ως τέτοια, να εξαιρεθεί από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13Β, στοιχείο δ', σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

38. Το Δικαστήριο έκρινε ότι «[κ]άθε παροχή υπηρεσίας πρέπει κανονικά να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη και ότι η παροχή που αποτελείται από μία μόνον υπηρεσία σε οικονομικό επίπεδο δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά για να μην αλλοιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ, οπότε πρέπει να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία της επίμαχης δραστηριότητας για να καθορίζεται αν ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε πλείονες αυτοτελείς κύριες παροχές ή σε

21 Αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, σκέψεις 13 έως 14), της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψη 18), της 19ης Ιουνίου 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, σκέψεις 23 και 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, σκέψεις 17 και 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), διάταξη της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, σκέψη 19), αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψη 19), της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-189/11, EU:C:2013:587, σκέψη 58), και της 16ης Ιανουαρίου 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, σκέψη 25). Βλ., ομοίως, απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-380/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:76, σκέψεις 41 έως 42 και 48).

22 Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Νοεμβρίου 2015, σχετικά με τα οργανωμένα ταξίδια και τους συνδεδεμένους ταξιδιωτικούς διακανονισμούς, η οποία τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) 2006/2004 και την οδηγία 2011/83/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και καταργεί την οδηγία 90/314/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ 2015, L 326, σ. 1).

23 Η οδηγία 2015/2302 ορίζει στο άρθρο 3, παράγραφος 2, ότι ως «πακέτο» νοείται ο συνδυασμός τουλάχιστον δύο διαφορετικών ειδών ταξιδιωτικών υπηρεσιών στο πλαίσιο του ίδιου ταξιδιού ή των ίδιων διακοπών. Αντιστοίχως, στο άρθρο 3, παράγραφος 1, ως «ταξιδιωτική υπηρεσία» ορίζεται «α) η μεταφορά επιβατών, β) η παροχή καταλύματος που δεν αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της μεταφοράς επιβατών και δεν παρέχεται για σκοπούς κατοικίας, γ) η ενοικίαση αυτοκινήτων […] και δ) τυχόν άλλες τουριστικές υπηρεσίες που δεν είναι αναπόσπαστο τμήμα της ταξιδιωτικής υπηρεσίας κατά την έννοια των στοιχείων α', β' ή γ'».

24 Βλ. αποφάσεις της 11ης Φεβρουαρίου 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), και της 13ης Οκτωβρίου 2005, C-200/04, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, σκέψεις 30 έως 33). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην υπόθεση ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, σημείο 33).

25 Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369).

μία ενιαία παροχή προς τον καταναλωτή, ως καταναλωτής δε νοείται ένας μέσος καταναλωτής» [26]. Το Δικαστήριο διευκρίνισε περαιτέρω ότι «πρόκειται για ενιαία παροχή ιδίως όταν πρέπει να θεωρηθεί ότι ένα ή περισσότερα στοιχεία συνιστούν την *κύρια* παροχή ενώ, αντιθέτως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες *παρεπόμενες* παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής. Μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες» [27].

39. Μολονότι η απόφαση Ludwig αφορούσε την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, υπενθυμίζεται ότι η διάκριση μεταξύ κύριων και παρεπόμενων υπηρεσιών είχε ήδη εξετασθεί από το Δικαστήριο στο συγκεκριμένο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων. Στην υπόθεση Madgett και Baldwin [28], δύο ιδιοκτήτες ξενοδοχείων προσέφεραν πακέτα ταξιδίων στους πελάτες του ξενοδοχείου τους στην Αγγλία. Τα πακέτα περιελάμβαναν την παροχή καταλύματος, τη μεταφορά με τουριστικό λεωφορείο από διάφορα σημεία παραλαβής και μια ημερήσια εκδρομή με λεωφορείο κατά τη διάρκεια της παραμονής των πελατών στο ξενοδοχείο. Η υπηρεσία μεταφοράς παρεχόταν από τρίτους. Οι λοιπές υπηρεσίες παρέχονταν από τους ίδιους. Ανέκυψε το ζήτημα κατά πόσον αυτού του είδους τα πακέτα εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων. Το Δικαστήριο έκρινε ότι εμπίπτουν. Και τούτο διότι η υπηρεσία μέσω τρίτου δεν μπορούσε να θεωρηθεί *παρεπόμενη* μόνον υπηρεσία σε σχέση με την κύρια. Εάν ίσχυε κάτι τέτοιο, θα γινόταν δεκτό ότι η συνολική παροχή δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων.

40. Εξάλλου, η έννοια των *παρεπόμενων* υπηρεσιών στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων χρησιμοποιήθηκε επίσης από το Δικαστήριο μετά την απόφαση Ludwig και στην απόφαση επί της υποθέσεως ISt [29]. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε επιχείρηση η οποία προσέφερε προγράμματα εκμαθήσεως ξένων γλωσσών επονομαζόμενα «Γυμνάσιο» και «Κολέγιο», στα οποία συμπεριλαμβάνονταν μαθήματα ξένων γλωσσών που γίνονταν στην αλλοδαπή. Το Δικαστήριο εξέτασε εάν οι «ταξιδιωτικές» υπηρεσίες που παρείχε η ISt μέσω τρίτου είχαν αμιγώς παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονταν in-house [30]. Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν ίσχυε κάτι τέτοιο. Οι ταξιδιωτικές υπηρεσίες μέσω τρίτων είχαν, κατ' ανάγκην, «σημαντικό αντίκτυπο στην ισχύουσα κατ' αποκοπήν τιμή, όπως είναι η μεταφορά μέχρι τη χώρα προορισμού και/ή η διαμονή εκεί». Συνεπώς, οι υπηρεσίες που παρέχονταν μέσω τρίτου δεν αντιπροσώπευαν «ένα δευτερεύον ποσό σε σχέση με το ποσό που αντιστοιχεί στην παροχή που αφορά την εκπαίδευση και την εκμάθηση ξένων γλωσσών […]» [31].

41. Επομένως, η διάκριση μεταξύ κύριων και παρεπόμενων υπηρεσιών κάθε άλλο παρά άγνωστη είναι στον συγκεκριμένο τομέα του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων. Έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να εξακριβωθεί εάν η υπηρεσία μέσω τρίτου (σε συνδυασμό με την υπηρεσία in-house) εμπίπτουν ή όχι στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων. Από τις αποφάσεις Madgett και Baldwin και ISt συνάγεται ότι όταν η υπηρεσία μέσω τρίτου συνιστά μικρό μόνον τμήμα του πακέτου και όχι αυτοσκοπό για τον πελάτη υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση με τη βασική υπηρεσία η οποία παρέχεται in-house.

26 Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, σκέψη 17). Το Δικαστήριο παρέπεμψε στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, όπου ορίζεται ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητα αυτή υπόκεινται σε ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή αποτυπώνεται πλέον (όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών) στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

27 Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, σκέψεις 18 έως 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496).

29 Απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Τα πακέτα περιελάμβαναν το αεροπορικό εισιτήριο μετ' επιστροφής από τη Γερμανία προς τις Ηνωμένες Πολιτείες, τη διαμονή στο σπίτι οικογένειας που παρείχε φιλοξενία, τη διατροφή, την ασφάλιση, τις σπουδές σε ένα αμερικανικό γυμνάσιο ή παρεμφερές εκπαιδευτικό ίδρυμα και το αντίστοιχο εκπαιδευτικό υλικό.

31 Απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, σκέψεις 26 έως 29).

42. Παρά ταύτα, παραμένει το ζήτημα κατά πόσον η σημασία της διακρίσεως μεταξύ κύριων και παρεπόμενων υπηρεσιών θα πρέπει να εξακολουθήσει να περιορίζεται στον ρόλο ενός «εξωτερικού χαρακτηριστικού» του τι συνιστά υπηρεσία που παρέχεται από πρακτορείο ταξιδίων στις περιπτώσεις όπου συνδυάζονται τόσο υπηρεσίες μέσω τρίτου όσο και υπηρεσίες in-house. Ή μήπως θα μπορούσε επίσης να ασκεί επιρροή ως «εσωτερικό κριτήριο» της συνθέσεως της παροχής, στην περίπτωση που αυτή η παροχή αποτελείται από δύο υπηρεσίες που φέρεται να έχουν ανατεθεί σε τρίτους;

43. Εξ όσων γνωρίζω, το Δικαστήριο ουδέποτε εξέτασε μια τέτοια υποθετική περίπτωση. Εάν πράγματι απαιτείται η ύπαρξη (ουσιαστικής) πολλαπλότητας υπηρεσιών, δεν θα ήταν εύλογο να αποκλειστεί ένα τέτοιο «εσωτερικό κριτήριο», εφόσον μέσω αυτού θα μπορούσε να αποδειχθεί ότι μία εκ των υπηρεσιών που παρέχονται από τρίτους είναι, στην πραγματικότητα, παρεπόμενη υπηρεσία, η οποία δεν έχει σημαντικό αντίκτυπο στην τιμή της συνολικής παροχής και συνιστά απλώς μέσο προκειμένου ο πελάτης να απολαύσει καλύτερα την κύρια υπηρεσία. Δεν βλέπω για ποιο λόγο θα πρέπει να γίνει δεκτό ως αξίωμα ότι είναι αδύνατος, στον τομέα του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων, ο τεχνητός κατακερματισμός μίας και μόνον παροχής σε περισσότερες [32].

44. Εάν στην υπό κρίση υπόθεση εφαρμοζόταν αυτή η συλλογιστική, τότε θα μπορούσε ευλόγως να υποστηριχθεί ότι ο καθαρισμός (του καταλύματος) συνιστά παρεπόμενη υπηρεσία η οποία είθισται να παρέχεται με τη (βραχυπρόθεσμη μίσθωση) καταλυμάτων διακοπών. Οι υπηρεσίες πρωινού και πλυντηρίου ενδέχεται να μην παρέχονται πάντοτε αυτομάτως. Όμως, οι υπηρεσίες αυτές σχεδόν ποτέ δεν αποτελούν από μόνες τους τον σκοπό ενός ταξιδιού· υπ' αυτήν την έννοια, δεν είναι αναγκαίες προκειμένου ο ταξιδιώτης να απολαύσει τη διαμονή του. Ασφαλώς, ενδέχεται να υπάρχουν ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις στις οποίες δεν ισχύει η συνήθης ή η κοινή λογική και οι, υπό φυσιολογικές συνθήκες, παρεπόμενες υπηρεσίες αποκτούν διαφορετικό χαρακτήρα και βαρύτητα. Τα παραδείγματα που θα έρχονταν αμέσως στο μυαλό θα ήταν ενός σπέσιαλ πρωινού στα βουκολικά τοπία του αυστριακού Τιρόλου, ειδικά φτιαγμένου για ρομαντικές ψυχές, ή διαφόρων άλλων γαστρονομικών αποδράσεων. Ή, ενδεχομένως, της διαμονής σε μεσαιωνικό κάστρο με την ειδική προσφορά «καθαρίστε μόνοι σας τα ρούχα σας» σε ιστορικά πλυσταριά, χρησιμοποιώντας παραδοσιακές μεθόδους για να βιώσετε «την αυθεντική αίσθηση της ζωής ενός πλύντη του 15ου αιώνα». Σε οποιαδήποτε από αυτές τις υποθετικές περιπτώσεις, η αντίστοιχη υπηρεσία είναι πολύ πιθανό να μην έχει απλώς παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με την κύρια υπηρεσία της διαμονής.

45. Όμως, στην υπό κρίση υπόθεση, αυτό το οποίο παρεχόταν τοπικώς στους πελάτες της αναιρεσείουσας ήταν μία κύρια υπηρεσία, ήτοι η παροχή καταλύματος. Οι υπηρεσίες καθαρισμού, πρωινού και πλυντηρίου είχαν όντως απλώς παρεπόμενο χαρακτήρα και δεν συνιστούσαν αυτοσκοπό για τους πελάτες.

46. Επιπλέον, υποστηρίχθηκε ότι η αναιρεσείουσα παρείχε «πληροφορίες και συμβουλές» στους πελάτες της (διαθέτοντας τις σχετικές πληροφορίες μέσω της ιστοσελίδας της). Πάντως, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι διάδικοι διαφώνησαν ως προς τις συνέπειες αυτού του ισχυρισμού, δηλαδή ως προς το εάν η παροχή «πληροφοριών και συμβουλών» ήταν αναγκαία προϋπόθεση ώστε η παροχή, στο σύνολό της, να εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων.

32 Βλ., επίσης, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψεις 41 έως 45), η οποία αφορούσε, μεταξύ άλλων, την έννοια της «παροχής υπηρεσίας» και την ανάγκη, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο σχετικός έλεγχος να βαίνει πέραν των συμβατικών όρων και να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική και εμπορική πραγματικότητα της συναλλαγής προκειμένου να εξακριβωθεί πώς θα πρέπει να χαρακτηρισθεί η οικεία συναλλαγή και κατά πόσον πρόκειται για αμιγώς τεχνητή «κατασκευή» και καταχρηστική πρακτική.

47. Ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι η παροχή πληροφοριών και συμβουλών έχει αποφασιστική σημασία για την ανωτέρω εκτίμηση (πράγμα που θεωρώ ότι δεν ισχύει[33]), οι υπηρεσίες αυτές είναι πολύ πιθανό να παρέχονται in-house. Τούτο με οδηγεί στο τελευταίο ζήτημα που ανακύπτει εάν γίνει δεκτό ότι απαιτείται η ύπαρξη περισσοτέρων υπηρεσιών: σε αρκετές από τις υποθέσεις στις οποίες το Δικαστήριο εξέτασε τη δυνατότητα εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων στο πλαίσιο μιας μικτής παροχής, μόνον *ένα* από αυτά τα στοιχεία ήταν υπηρεσία μέσω τρίτου, ενώ το άλλο παρεχόταν in-house[34]. Θα εξετάσω τώρα αυτές τις «μικτές καταστάσεις».

δ) Μικτές παροχές υπηρεσιών

48. Στο πλαίσιο αυτών ακριβώς των «μικτών» παροχών, το Δικαστήριο έχει επιμείνει επανειλημμένως στην ανάγκη η επιχείρηση να διακρίνει μεταξύ των υπηρεσιών μέσω τρίτου και των υπηρεσιών in-house[35], κρίνοντας ότι μόνον το σκέλος της παροχής μέσω τρίτου μπορεί να εμπίπτει στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους που προβλέπεται από το άρθρο 306 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

49. Το Δικαστήριο διατύπωσε για πρώτη φορά αυτή την απαίτηση στην προαναφερθείσα απόφαση Madgett και Baldwin[36] και την υπενθύμισε μεταγενέστερα με τις αποφάσεις Kozak και MyTravel. Η υπόθεση Kozak αφορούσε ταξιδιωτικό γραφείο που πωλούσε πακέτα οργανωμένων διακοπών στα οποία περιλαμβάνονταν η παροχή καταλύματος και η διατροφή, η δε M. Kozak χρησιμοποιούσε, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, υπηρεσίες άλλων παρόχων και αναλάμβανε η ίδια τη μεταφορά. Το Δικαστήριο δεν δέχθηκε τον ισχυρισμό της εθνικής φορολογικής αρχής ότι η in-house παροχή μεταφοράς συνιστούσε ουσιώδες στοιχείο της τουριστικής υπηρεσίας στο σύνολό της και αποτελούσε, σε συνδυασμό με υπηρεσία μέσω τρίτου, μία «ενιαία παροχή υπηρεσιών» κατά την έννοια των άρθρων 307 και 308 της οδηγίας για τον ΦΠΑ (οπότε έπρεπε να τύχει της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως). Το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι μόνον η υπηρεσία μέσω τρίτου μπορεί να εμπίπτει στο άρθρο 306 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και έκρινε ότι τούτο δεν ισχύει όσον αφορά το σκέλος της υπηρεσίας το οποίο παρέχεται in-house[37]. Στο ίδιο περίπου πνεύμα, η υπόθεση MyTravel αφορούσε επιχείρηση η οποία πωλούσε πακέτα διακοπών που συνδύαζαν παροχή καταλύματος μέσω τρίτου με in-house παροχή μεταφοράς. Το Δικαστήριο αποσαφήνισε με ποια μέθοδο γίνεται, για φορολογικούς σκοπούς, η κατανομή μεταξύ των υπηρεσιών μέσω τρίτου και των υπηρεσιών in-house[38].

50. Οι υποθέσεις αυτές καταδεικνύουν ότι, στην πραγματικότητα, το Δικαστήριο ουδέποτε απαίτησε την ύπαρξη *περισσοτέρων της μίας υπηρεσιών μέσω τρίτου* ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων. Παράλληλα, από τις υποθέσεις αυτές είναι επίσης δύσκολο να συναχθεί ότι η συγκεκριμένη προϋπόθεση πληρούταν επειδή συνυπήρχε μία υπηρεσία μέσω τρίτου με μία υπηρεσία in-house. Η τελευταία αυτή ερμηνεία φαίνεται να είναι προβληματική, αφού το Δικαστήριο έχει εξαιρέσει ρητώς από το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων τις υπηρεσίες που παρέχονται in-house. Μια τέτοια ερμηνεία θα καταστρατηγούσε επίσης τον κανόνα του άρθρου 307 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, κατά το οποίο η παρεχόμενη από το πρακτορείο ταξιδίων υπηρεσία συνιστά ενιαία παροχή.

33 Και θα εξηγήσω αυτό το ειδικό ζήτημα στη συνέχεια. Βλ. σημεία 55 έως 56 των παρουσών προτάσεων.

34 Αυτό συνέβη στις αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496) (in-house παροχή διαμονής με παροχή μεταφοράς μέσω τρίτου), της 6ης Οκτωβρίου 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (παροχή διαμονής μέσω τρίτου με in-house παροχή μεταφοράς), και της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (παροχή διαμονής μέσω τρίτου με in-house παροχή μεταφοράς). Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν έγινε δεκτή στην υπόθεση Minerva, στην οποία υπήρχε μόνο μία υπηρεσία που θεωρήθηκε ότι δεν συνδέεται με το ταξίδι, δηλαδή η πώληση εισιτηρίων όπερας (απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, EU:C:2010:762). Ομοίως, το Δικαστήριο δεν δέχθηκε τη δυνατότητα εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος στη διάταξη της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (όπου παρεχόταν μόνο μεταφορά).

35 Εκτός και αν η υπηρεσία μέσω τρίτου είχε απλώς παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με την υπηρεσία in-house, όπως σημειώνεται στις αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496), και της 13ης Οκτωβρίου 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Βλ. σημείο 39 των παρουσών προτάσεων. Στην ίδια απόφαση, το Δικαστήριο παρέσχε επίσης κατευθύνσεις ως προς τη μέθοδο υπολογισμού που θα πρέπει να χρησιμοποιείται συναφώς.

37 Απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψεις 25 έως 26).

38 Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, σκέψη 41).

51. Με άλλα λόγια, εάν γίνει δεκτό ότι το μείγμα «μέσω τρίτου/in-house» πληροί, *στο σύνολό του*, την απαίτηση υπάρξεως περισσοτέρων υπηρεσιών, ενώ το εσωτερικό στοιχείο *πρέπει να διακρίνεται* για τους σκοπούς υπολογισμού του ΦΠΑ, τούτο, ουσιαστικά, σημαίνει ότι για να διαπιστωθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων, θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί ένα στοιχείο του ορισμού (υπηρεσία in-house) το οποίο όμως, εν τέλει, ουδέποτε μπορεί να υπόκειται στο ειδικό αυτό καθεστώς.

52. Σε αυτό το στάδιο, γίνεται φανερό ότι εάν η πλέον πρόσφατη κρίση του Δικαστηρίου στη διάταξη Star Coaches, σχετικά με την απόδειξη της υπάρξεως περισσοτέρων της μίας υπηρεσιών, θεωρηθεί ότι ισχύει απόλυτα, καθίσταται, αν μη τι άλλο, πολύ περίπλοκο να προσδιορισθεί τι ακριβώς συνιστά υπηρεσία που παρέχεται από πρακτορείο ταξιδίων και εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς (με την εξαίρεση της μάλλον ξεκάθαρης περιπτώσεως των πρακτορείων ταξιδίων τα οποία συνδυάζουν την παροχή καταλύματος μέσω τρίτου με την παροχή μεταφοράς μέσω τρίτου). Επιπλέον, θα πρέπει να αποσαφηνιστούν τόσο τα στοιχεία του ορισμού της απαιτούμενης συνθέσεως της/των επίμαχης/επίμαχων υπηρεσίας/υπηρεσιών (παροχή καταλύματος και μεταφορά· παροχή καταλύματος ή μεταφορά και κάτι άλλο), όσο και η ακριβής μεταξύ τους σχέση (κύριες και παρεπόμενες υπηρεσίες), καθώς και το ακριβές «μείγμα» τους όσον αφορά την εξωτερική ή εσωτερική «προέλευσή» τους, τα οποία, μέχρι στιγμής, έχουν σκιαγραφηθεί ως ενδεχόμενα.

3. Μία μόνον υπηρεσία μέσω τρίτου (εξακολουθεί) να είναι αρκετή;

53. Υπάρχει, πάντως, μια εναλλακτική προσέγγιση. Ουσιαστικά, θα ενείχε ένα διττό διάβημα εκ μέρους του δικαστή: μια αποσαφήνιση και μια επικαιροποίηση. Πρώτον, θα χρειαζόταν να επιβεβαιωθεί (εκ νέου) ότι το βασικό συμπέρασμα της αποφάσεως Van Ginkel [39], ούτε τέθηκε ούτε πρέπει να τεθεί εν αμφιβόλω κατόπιν της διατάξεως Star Coaches [40]. Έτσι, ο κανόνας που διατυπώθηκε με την απόφαση Van Ginkel εξακολουθεί να ισχύει: η παροχή έστω και μίας υπηρεσίας μέσω τρίτου αρκεί προκειμένου η επιχείρηση να υπάγεται στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων. Δεύτερον, εφόσον όντως αρκεί η ύπαρξη μίας μόνον υπηρεσίας μέσω τρίτου, είτε αυτή αφορά τη διαμονή είτε τη μεταφορά, θα πρέπει επίσης να διευκρινισθεί ενδεχομένως ότι η υποθετική παρατήρηση που έγινε ως εκ περισσού στην απόφαση Van Ginkel, σχετικά με τις παρεχόμενες από τα πρακτορεία ταξιδίων πληροφορίες και συμβουλές, στην πράξη δεν συνιστά προϋπόθεση, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του πώς έχει διαμορφωθεί η αγορά ταξιδίων εν έτει 2018 [41].

54. Πρώτον, σε επίπεδο αποσαφηνίσεως, η προσέγγιση αυτή είναι, όσον αφορά το αποτέλεσμά της ως προς τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνη με την προηγούμενη νομολογία: οι αποφάσεις Madgett και Baldwin, Kozak και MyTravel επιβεβαιώνουν τη διαπίστωση ότι μία υπηρεσία «μέσω τρίτου» είναι αρκετή, υπό την προϋπόθεση ότι η υπηρεσία αυτή συνδέεται με ταξίδι, όπως κρίθηκε με την απόφαση Minerva [42]. Κατά συνέπεια, το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων εφαρμόζεται επί παροχής υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην παροχή μίας υπηρεσίας μέσω τρίτου, υπό την προϋπόθεση ότι *η υπηρεσία αυτή θα είναι είτε η διαμονή είτε η μεταφορά*. Στην περίπτωση αυτή, το ζήτημα εάν παρέχονται επιπλέον κάποιες άλλες υπηρεσίες (είτε μέσω τρίτου είτε in-house) είναι αδιάφορο. Επιπλέον, εάν όντως έτσι έχουν τα πράγματα, η διάκριση μεταξύ κύριων και παρεπόμενων υπηρεσιών καθίσταται επίσης άνευ σημασίας.

39 Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Διάταξη του Δικαστηρίου της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 «[Η] υπηρεσία που παρέχεται από το πρακτορείο μπορεί να μην αποτελεί απλώς ενιαία υπηρεσία, επειδή μπορεί να περιλαμβάνει υπηρεσίες όπως πληροφορίες και συμβουλές με τις οποίες το πρακτορείο προτείνει μία σειρά επιλογών για τις διακοπές και την κράτηση της κατοικίας». Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, σκέψη 24), η οποία παραπέμπει στην απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), η οποία, όμως, αφορούσε την ερμηνεία της αποκλειστικής διεθνούς δικαιοδοσίας για τα εμπράγματα δικαιώματα δυνάμει του άρθρου 16 της Συμβάσεως των Βρυξελλών.

42 Και πάλι, η μοναδική απόφαση που είναι αντίθετη προς αυτή τη γραμμή της νομολογίας φαίνεται να είναι η διάταξη Star Coaches, όπου το Δικαστήριο επέμεινε ότι πρέπει να υπάρχουν τουλάχιστον δύο παρεχόμενες υπηρεσίες.

55. Δεύτερον, όσον αφορά ειδικά τις «πληροφορίες και συμβουλές», ως πιθανή ξεχωριστή υπηρεσία, έχω ήδη σημειώσει ότι η «υπηρεσία» αυτή το πιθανότερο είναι να παρέχεται in-house. Επομένως, εάν η δυνατότητα εφαρμογής του κανόνα «μία μόνον υπηρεσία μέσω τρίτου» εξαρτάται από την παροχή αυτής της «υπηρεσίας» πληροφοριών και συμβουλών, καθίσταται επίσης απαραίτητο να διαχωριστεί το συγκεκριμένο τμήμα του πακέτου που παρέχεται in-house, προκειμένου σε αυτό να εφαρμοστεί ο κανονικός φορολογικός συντελεστής[43]. Δεν είμαι απολύτως βέβαιος με ποιον τρόπο θα πρέπει να αποτιμηθεί η αξία αυτών των «πληροφοριών και συμβουλών» (είτε με βάση τη μέθοδο του πραγματικού κόστους είτε βάσει της προσεγγίσεως της αγοραίας αξίας)[44].

56. Πάνω απ' όλα όμως, δυσκολεύομαι να διακρίνω με ποιον τρόπο η ύπαρξη (ή η απουσία) αυτού του είδους υποθετικών συμβουλών, απ' όπου και εάν προέρχονται, θα μπορούσε να έχει οποιαδήποτε αξία σήμερα. Η κατάσταση ήταν εντελώς διαφορετική το 1992 όταν εκδόθηκε η απόφαση Van Ginkel. Με μια δόση νοσταλγίας σημειώνω ότι είναι αληθές ότι, την εποχή εκείνη, η επιλογή των διακοπών και οι σχετικές κρατήσεις με ένα πρακτορείο ταξιδίων απαιτούσε ενδεχομένως από τον ταξιδιώτη να επισκεφθεί όντως το γραφείο ενός ταξιδιωτικού πράκτορα· να περιμένει στην ουρά για κάποιο χρόνο, ιδίως κατά την περίοδο πριν από τις διακοπές· να λάβει αντίγραφο του καταλόγου· να το μελετήσει, να συζητήσει τις επιλογές ταξιδίων με τον ταξιδιωτικό πράκτορα και να ενημερωθεί για πρόσθετες λεπτομέρειες· και, στη συνέχεια, να επισκεφθεί ενδεχομένως αρκετές ακόμη φορές το πρακτορείο ταξιδίων (προκειμένου να δώσει μια προκαταβολή, να συμπληρώσει τα κατάλληλα έγγραφα, να παραλάβει τα αεροπορικά εισιτήρια και/ή τα ταξιδιωτικά κουπόνια, κ.ο.κ.), πριν, εν τέλει, αναχωρήσει για τις διακοπές του. Σε όλα αυτά τα στάδια, η εμπλοκή ή οι συμβουλές του ταξιδιωτικού πράκτορα ήταν αποφασιστικής σημασίας. Σήμερα πλέον, όλα αυτά μπορούν να αντικατασταθούν από μερικά κλικ σε ένα έξυπνο τηλέφωνο.

57. Εν ολίγοις, εάν το Δικαστήριο καταλήξει ότι θα πρέπει να τύχει εφαρμογής ο κανόνας «μία υπηρεσία μέσω τρίτου αρκεί», θεωρώ ότι η δυνατότητα εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος θα πρέπει να εξαρτάται αποκλειστικά και μόνον από το κατά πόσον παρέχεται μέσω τρίτου υπηρεσία διαμονής *ή* μεταφοράς, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή πρόσθετων προϋποθέσεων σχετικά με το τι θα μπορούσε υποθετικά να προσφέρει η επιχείρηση πέραν των ανωτέρω υπηρεσιών, σε επίπεδο συμβουλών. Εάν δεχθούμε ότι, το 1992, η παροχή «πληροφοριών και συμβουλών» ήταν ένα υποθετικό σενάριο (ούτε διαπιστωμένο ούτε αποδεδειγμένο), το 2018 απλώς δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.

4. Η προτεινόμενη επιβεβαίωση του κανόνα «μία μόνον υπηρεσία μέσω τρίτου»

58. Υπέρ της απόψεως ότι για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος που προβλέπεται από το άρθρο 306 της οδηγίας για τον ΦΠΑ θα πρέπει να πληρούται η απαίτηση υπάρξεως περισσοτέρων υπηρεσιών, συνηγορούν αρκετά γραμματικά και συστηματικά επιχειρήματα. Κατά συνέπεια, τα πρακτορεία ταξιδίων θα πρέπει να παρέχουν τουλάχιστον δύο υπηρεσίες μέσω τρίτου.

59. Σε επίπεδο διατυπώσεως, η ερμηνεία αυτή αποτυπώνει κατά τον καλύτερο τρόπο το γράμμα του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων[45]. Επίσης, αντικατοπτρίζει τους συγκεκριμένους στόχους αυτού του ειδικού καθεστώτος[46]. Εξάλλου, το καθεστώς αυτό αποτελεί εξαίρεση στον γενικό κανόνα και το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι θα πρέπει να «εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του»[47].

43 Όπως απαιτείται από το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα νομολογία, βλ. σημεία 48 έως 51 των παρουσών προτάσεων.

44 Βλ. αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψεις 39 έως 47), και της 6ης Οκτωβρίου 2005, My Travel (C-291/03, EU:C:2005:591, σκέψεις 22 έως 41).

45 Βλ. σημεία 6 έως 8 των παρουσών προτάσεων. Το άρθρο 306 αναφέρεται ρητώς σε «παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών», στον πληθυντικό αριθμό.

46 Βλ., σημεία 31 έως 35 των παρουσών προτάσεων.

47 Βλ. αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψεις 5 και 34), της 19ης Ιουνίου 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, σκέψη 22), της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Minerva Kulturreisen, (C-31/10, EU:C:2010:762, σκέψη 16), και της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

60. Επομένως, είναι μάλλον αληθές ότι στην περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση παρέχει μία και μόνον υπηρεσία μέσω τρίτου, ο σκοπός της απλοποιήσεως που επιδιώκεται με το επίδικο ειδικό καθεστώς δεν θα πληρούται.

61. Ωστόσο, υπάρχουν επίσης ισχυρά επιχειρήματα υπέρ της απόψεως ότι μία μόνον υπηρεσία μέσω τρίτου, εφόσον συνδέεται με την παροχή καταλύματος ή τη μεταφορά και υπό τον όρο, ασφαλώς, ότι το πρακτορείο ταξιδίων ενεργεί στο όνομά του και όχι απλώς ως μεσάζων [48], θα πρέπει να είναι αρκετή ώστε η σχετική παροχή να εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων.

62. Πρώτον, από μια επισκόπηση της νομολογίας προκύπτει ότι, εξαιρουμένης της διατάξεως Star Coaches [49], το Δικαστήριο, στην πραγματικότητα, ουδέποτε ερμήνευσε ή εφάρμοσε το ειδικό καθεστώς ως καθεστώς το οποίο περιορίζεται αποκλειστικά σε παροχές που συνίστανται σε δύο τουλάχιστον υπηρεσίες μέσω τρίτου. Αντιθέτως μάλιστα, η προσέγγιση του Δικαστηρίου ήταν ανέκαθεν αρκετά γενναιόδωρη, αφού ερμήνευε το καθεστώς αυτό υπό ευρεία έννοια. Τούτο ισχύει όχι μόνον όσον αφορά την *ουσιαστική* πολλαπλότητα (των υπηρεσιών) αλλά και σε σχέση με τη *γεωγραφική* πολλαπλότητα. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η γεωγραφική πολλαπλότητα (δηλαδή, να συναλλάσσεται το πρακτορείο ταξιδίων με παρόχους υπηρεσιών σε διάφορα κράτη μέλη) δεν συνιστά αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος και ότι το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται και σε υπηρεσίες που παρέχονται εντός ενός μόνον κράτους μέλους [50]. Η διαπίστωση δε αυτή έγινε παρόλο που το Δικαστήριο είχε αναγνωρίσει, κατ' ουσίαν, ότι η γεωγραφική πολλαπλότητα αποτελούσε τον κύριο λόγο υπάρξεως του καθεστώτος.

63. Δεύτερον, λαμβανομένης υπόψη της ποικιλομορφίας των υπηρεσιών στην τουριστική βιομηχανία, η απαίτηση υπάρξεως τουλάχιστον δύο υπηρεσιών παρεχόμενων μέσω τρίτου προκειμένου να τύχει εφαρμογής το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων, θα εξαιρούσε πιθανότατα από το πεδίο εφαρμογής αυτού του καθεστώτος εκείνες τις επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει το μοντέλο τους βασιζόμενες στην παροχή «μικτών» (μέσω τρίτου και in-house) υπηρεσιών. Επιπλέον, εάν αυτή η διαπίστωση συνδυασθεί ιδίως με τη δυνατότητα εφαρμογής της λογικής των παρεπόμενων/κύριων υπηρεσιών, η οποία σε περιπτώσεις όπου απαιτείται η ύπαρξη περισσοτέρων υπηρεσιών δεν θα μπορούσε, στην πράξη, να αποκλεισθεί, ο ορισμός των καταστάσεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων διατρέχει τον κίνδυνο να καταστεί υπέρμετρα στενός.

64. Το αντεπιχείρημα σε αυτό το δεύτερο σημείο είναι ο κίνδυνος της υπαγωγής υπερβολικά πολλών υπηρεσιών στο ειδικό καθεστώς. Με βάση τον στενό ορισμό, ενδέχεται να αποκλεισθούν από το καθεστώς αρκετές από τις υπηρεσίες που παρέχονται από οντότητες οι οποίες υπό οποιαδήποτε φυσιολογική ερμηνεία του όρου λογίζονται ως «πρακτορεία ταξιδίων». Αντιστρόφως, ο ευρύς ορισμός ενέχει τον κίνδυνο δημιουργίας μιας κανονιστικής υπερβολής. Επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν μία μόνον υπηρεσία σχετική με ταξίδια και διακοπές (όπως η αναιρεσείουσα) θα μπορούν να υπαχθούν στο οικείο καθεστώς, ενώ βάσει της διατάξεως Star Coaches δεν θα υπάγονταν.

65. Τούτο θα μπορούσε, δυνητικώς, να ισχύει. Όμως, σε ένα τόσο σύνθετο νομικό τοπίο, είναι μάλλον σκόπιμο να επικυρωθεί και να αποσαφηνισθεί η λύση που ισχύει ήδη εδώ και αρκετές δεκαετίες, αφήνοντας, ασφαλώς, στον νομοθέτη το περιθώριο να επιλέξει, εφόσον το κρίνει αναγκαίο, τη θέσπιση ενός διαφορετικού καθεστώτος. Σε τελική ανάλυση, θα ήταν δίκαιο να παραδεχθούμε ότι, παρά τον διακηρυγμένο σκοπό απλοποιήσεως, η εφαρμογή αυτού του ιδανικού στο συγκεκριμένο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος για τα πρακτορεία ταξιδίων εξακολουθεί να είναι αρκετά μακριά από τη δεδηλωμένη ιδεατή κατάσταση. Η απόδειξη είναι ότι το εν λόγω καθεστώς έχει καταστεί ένας από τους πλέον περίπλοκους τομείς του ΦΠΑ [51].

48 Βλ. σημεία 21 έως 23 των παρουσών προτάσεων.

49 Διάταξη της 1ης Μαρτίου 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψη 19).

51 Βλ. έκθεση της Επιτροπής υπό τον τίτλο «*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*», τελική έκθεση, Δεκέμβριος 2017 (προσβάσιμη στον ιστότοπο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής), σ. 11.

66. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγω όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε στην υπό κρίση υπόθεση, είναι ότι το άρθρο 306 της οδηγίας για τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων έχει εφαρμογή επί παροχής υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην παροχή μίας μόνον υπηρεσίας μέσω τρίτου, υπό την προϋπόθεση ότι πρόκειται είτε για τη διαμονή είτε για μεταφορά.

Β. Δεύτερο ερώτημα: ταυτόχρονη εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους και του μειωμένου συντελεστή;

67. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί εάν η παρεχόμενη από την αναιρεσείουσα υπηρεσία, εφόσον χαρακτηρισθεί ως υπηρεσία υπαγόμενη στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων, μπορεί να υπόκειται στον μειωμένο φορολογικό συντελεστή δυνάμει του άρθρου 98, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Το ερώτημα αυτό ετέθη ειδικώς όσον αφορά το σχετικό με την παροχή καταλύματος σκέλος της υπηρεσίας της αναιρεσείουσας.

68. Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή έχουν αντίθετη άποψη. Υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή στην επίμαχη υπηρεσία αποκλείεται λόγω του ότι, αφενός, η συγκεκριμένη ταξιδιωτική υπηρεσία δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ και, αφετέρου, η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή είναι αντίθετη με τη λογική της απλοποιήσεως, η οποία διέπει το επίδικο ειδικό καθεστώς. Η Γερμανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει επίσης, παραπέμποντας σε πάγια νομολογία[52], ότι το πεδίο εφαρμογής των μειωμένων φορολογικών συντελεστών πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

69. Συντάσσομαι με την τελευταία αυτή άποψη. Ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής εφόσον διαπιστωθεί ότι η επίμαχη υπηρεσία συνιστά ταξιδιωτική υπηρεσία.

70. Όπως υπενθύμισα στο προηγούμενο τμήμα των παρουσών προτάσεων, βάσει του άρθρου 307 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι παρεχόμενες από τα πρακτορεία ταξιδίων υπηρεσίες συνιστούν ενιαία παροχή υπηρεσιών[53]. Λογικό επακόλουθο αυτού του πλάσματος δικαίου είναι ότι τέτοιου είδους υπηρεσίες είναι διαφορετικές από τα επιμέρους στοιχεία τους.

71. Εάν δεχθούμε ότι το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων εφαρμόζεται σε μία υπηρεσία η οποία παρέχεται μέσω τρίτου και αφορά ταξίδι (είτε πρόκειται για τη διαμονή είτε για τη μεταφορά), η παροχή μιας τέτοιας υπηρεσίας έχει ως αποτέλεσμα αυτή να εμπίπτει στο άρθρο 306 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπερ σημαίνει ότι χαρακτηρίζεται ως «ταξιδιωτική υπηρεσία». Με άλλα λόγια, αφ' ης στιγμής ο συγκεκριμένος κανόνας τυγχάνει εφαρμογής προκειμένου να χαρακτηρισθεί μια δεδομένη υπηρεσία ως ταξιδιωτική υπηρεσία, δεν είναι δυνατόν αμέσως μετά να αναιρείται ο χαρακτηρισμός για τους σκοπούς εφαρμογής του φορολογικού συντελεστή, αλλά να παραμένει αμετάβλητος όσον αφορά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου.

72. Σε συστηματικό επίπεδο, οι ταξιδιωτικές υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ (στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 98 της ίδιας οδηγίας), όπου απαριθμούνται οι υπηρεσίες που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή, μεταξύ των οποίων, στο σημείο 12, αναφέρεται «η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, περιλαμβανομένης της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή σε κάμπινγκ για τροχόσπιτα».

52 Απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

53 Βλ. σημείο 50 των παρουσών προτάσεων. Βλ., επίσης, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-74/91, EU:C:1992:409, σκέψη 16).

73. Κατά συνέπεια, όπως παρατηρεί το αιτούν δικαστήριο, η εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή στα πρακτορεία ταξιδίων όσον αφορά την παροχή καταλύματος διακοπών θα ήταν αντίθετη τόσο προς το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ όσο και προς τον σκοπό απλοποιήσεως που επιδιώκεται από το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων.

74. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι η μη εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή σε εκείνο το σκέλος της επίμαχης εν προκειμένω υπηρεσίας το οποίο συνδέεται με την παροχή καταλύματος, ενδέχεται να συνεπάγεται άνιση μεταχείριση.

75. Αναγνωρίζω ότι υπηρεσίες οι οποίες συνίστανται στην παροχή καταλύματος διακοπών ενδέχεται, λόγω του κανόνα «μία μόνον υπηρεσία μέσω τρίτου», να τύχουν διαφορετικής φορολογικής μεταχειρίσεως ανάλογα με τον τρόπο που παρέχονται (δηλαδή, ανάλογα με το εάν παρέχονται από πρακτορείο ταξιδίων που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς ή όχι).

76. Ωστόσο, το επιχείρημα αυτό έχει σαφή όρια, ιδίως στο πλαίσιο του ΦΠΑ και των ειδικών καθεστώτων. Εάν το επιθυμητό αποτέλεσμα ήταν να επιτευχθεί απόλυτη ισότητα και ουδετερότητα σε κάθε επιμέρους πτυχή, δεν θα έπρεπε εξ αρχής να έχουν προβλεφθεί ειδικά καθεστώτα. Μολονότι ουδόλως επιθυμώ να φανώ τυπολάτρης, εντούτοις, το τυπικό καθεστώς στο οποίο υπάγεται ο πάροχος της υπηρεσίας έχει όντως σημασία σε αυτές τις περιπτώσεις, ακόμη και εάν ο οικονομικός χαρακτήρας της υπηρεσίας είναι ο ίδιος. Ως εκ τούτου, η σχετική με τον ΦΠΑ νομοθεσία αντιμετωπίζει απλώς με διαφορετικό τρόπο τις ίδιες υπηρεσίες όταν αυτές παρέχονται, αφενός, από τον ιδιοκτήτη (με ή χωρίς τη συνδρομή κάποιου μεσάζοντος) και, αφετέρου, από πρακτορείο ταξιδίων το οποίο ενεργεί στο όνομά του[54].

77. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, το συμπέρασμά μου όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το άρθρο 98 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12, της ίδιας οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στις παροχές υπηρεσιών που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων δυνάμει των άρθρων 306 επ. της ίδιας οδηγίας, δεν μπορεί να εφαρμοστεί μειωμένος φορολογικός συντελεστής λόγω της παροχής καταλύματος διακοπών.

V. Πρόταση

78. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) ως ακολούθως:

1. Το άρθρο 306 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων έχει εφαρμογή επί παροχής υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην παροχή μίας μόνον υπηρεσίας μέσω τρίτου, υπό την προϋπόθεση ότι πρόκειται είτε για τη διαμονή είτε για τη μεταφορά.

2. Το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12, της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στις παροχές υπηρεσιών που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων δυνάμει των άρθρων 306 επ. της ίδιας οδηγίας, δεν μπορεί να εφαρμοστεί μειωμένος φορολογικός συντελεστής λόγω της παροχής καταλύματος διακοπών.

54 Θα μπορούσε να υπενθυμιστεί, κατ' αναλογία, ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ενδεχόμενες στρεβλώσεις του ανταγωνισμού οι οποίες απορρέουν από την εφαρμογή μεταβατικών κανόνων σχετικά με το ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων δεν νομιμοποιούν τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν κατά τρόπο εσφαλμένο αυτό το ειδικό καθεστώς. Βλ. απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-74/91, EU:C:1992:409, σκέψεις 16 και 26).