Συλλογή της Νομολογίας

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

Υπόθεση C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
κατά
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Προκαταβολές – Γενεσιουργός αιτία – Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων – Προσδιορισμός του περιθωρίου κέρδους – Πραγματικό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων»

I. Εισαγωγή

1. Η Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (στο εξής: Skarpa) είναι πρακτορείο ταξιδίων. Η Skarpa εισπράττει προκαταβολές από τους πελάτες της, οι οποίες μπορεί να καλύπτουν μέχρι και το 100 % του οφειλόμενου τιμήματος. Βάσει των γενικών διατάξεων της νομοθεσίας της Ένωσης περί φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), στις περιπτώσεις εισπράξεως προκαταβολής πριν από την πραγματική παροχή των υπηρεσιών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως αυτής και μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.

2. Οι υπηρεσίες της Skarpa υπόκεινται ταυτοχρόνως στους κανόνες περί ΦΠΑ που ισχύουν στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος που διέπει τα πρακτορεία ταξιδίων. Βάσει του εν λόγω καθεστώτος, η Skarpa χρεώνει ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους της. Ωστόσο, το τελικό περιθώριο κέρδους της Skarpa δεν έχει ακόμα αποσαφηνισθεί κατά τον χρόνο εισπράξεως των προκαταβολών· τα ακριβή ποσά που οφείλει η Skarpa να καταβάλει στους προμηθευτές της μπορεί να μην έχουν ακόμα οριστικοποιηθεί ή μπορεί να υπόκεινται σε μεταβολές.

3. Η Skarpa και η εθνική φορολογική αρχή διαφωνούν όσον αφορά τον ακριβή χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ επί των ταξιδιωτικών υπηρεσιών. Η Skarpa έχει την άποψη ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μόλις το περιθώριο κέρδους αποσαφηνιστεί οριστικώς. Ο Minister Finansów (Υπουργός Οικονομικών, Πολωνία) υποστηρίζει ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός ήδη κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

4. Στο πλαίσιο αυτό, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν ο *γενικός* κανόνας που διέπει το απαιτητό του ΦΠΑ στις περιπτώσεις προκαταβολών εφαρμόζεται στις υπηρεσίες που εμπίπτουν στο *ειδικό* καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί επί ποιου ποσού χρεώνεται ο ΦΠΑ, δεδομένου ότι το τελικό περιθώριο κέρδους μπορεί να προσδιορισθεί μόνο σε χρόνο μεταγενέστερο της εισπράξεως των προκαταβολών.

II. Το νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ[2] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) ορίζει ότι «[η] γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».

6. Το άρθρο 65 της ίδιας οδηγίας διευκρινίζει ότι, «[σ]ε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού».

7. Περαιτέρω, κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63, 64 και 65, το άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιλέγουν ως χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ μεταξύ τριών διαφορετικών χρονικών σημείων.

8. Τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνουν κανόνες με τους οποίους καθιερώνεται ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδιών. Τα άρθρα 306 έως 308 έχουν ως εξής:

«Άρθρο 306

1. 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).

2. Για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου, οι διοργανωτές περιηγήσεων θεωρούνται ως πρακτορεία ταξιδιών.

Άρθρο 307

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.

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

Άρθρο 308

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. Το εθνικό δίκαιο

9. Ο Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμος για τον φόρο επί αγαθών και υπηρεσιών της 11ης Μαρτίου 2004) (Dz. U. 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως έχει τροποποιηθεί) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Άρθρο 19a, παράγραφος 8:

Αν πριν από την παράδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας εισπραχθεί πλήρως ή εν μέρει το πληρωτέο ποσό, ιδίως με προκαταβολική πληρωμή, προκαταβολή, προπληρωμή ή καταβολή δόσεως ή εισφοράς συνεταιρισμού οικοδομών και κατοικιών πριν από τη δημιουργία συνεταιριστικού δικαιώματος κυριότητας επί κατοικίας ή επί χώρου προορισμένου για άλλους σκοπούς, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5, σημείο 4.

[…]

Άρθρο 119

1. Η βάση επιβολής του φόρου επί της παροχής τουριστικών υπηρεσιών συνίσταται στο περιθώριο κέρδους μείον το ποσό του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5.

2. Ως περιθώριο κέρδους κατά την παράγραφο 1 νοείται η διαφορά μεταξύ του ποσού που πρέπει να πληρώσει ο λήπτης της υπηρεσίας και του πραγματικού κόστους που βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο για να αποκτήσει από άλλους υποκείμενους στον φόρο αγαθά και υπηρεσίες προς άμεσο όφελος του ταξιδιώτη· ως υπηρεσίες προς άμεσο όφελος του ταξιδιώτη νοούνται οι υπηρεσίες που αποτελούν μέρος των παρεχόμενων τουριστικών υπηρεσιών, όπως η μεταφορά, η παροχή καταλύματος, η διατροφή και η ασφάλιση.»

10. Κατά τη διάταξη περί παραπομπής, η Πολωνία έκανε χρήση του άρθρου 66 της οδηγίας ΦΠΑ και εφάρμοσε έναν ειδικό κανόνα επί των προκαταβολών που εισπράττονται έναντι της παροχής τουριστικών υπηρεσιών [3]. Η Πολωνική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι από την 1η Ιανουαρίου 2014, το νομοθέτημα που περιλάμβανε τον εν λόγω κανόνα καταργήθηκε, χωρίς, όπως προκύπτει, να έχει αντικατασταθεί από άλλες ειδικές διατάξεις για τις ταξιδιωτικές υπηρεσίες [4].

3 Τούτο φαίνεται ότι συνάγεται από το άρθρο 3, παράγραφος 1, του διατάγματος του Υπουργού Οικονομικών για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του νόμου περί ΦΠΑ, της 4ης Απριλίου 2011 (Dz. U. 2013, θέση 247).

4 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Πολωνική Κυβέρνηση εξήγησε ότι η αλλαγή αυτή πραγματοποιήθηκε προς συμμόρφωση με την απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

III. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

11. Η Skarpa είναι πρακτορείο ταξιδίων. Οι υπηρεσίες της εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδίων (στο εξής: ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων), το οποίο καθιερώνεται με τα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 119 του νόμου περί ΦΠΑ. Κρίνοντας ότι δεν είναι σαφές πότε καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ στις περιπτώσεις που τα πρακτορεία ταξιδίων εισπράττουν προκαταβολές, η Skarpa ζήτησε από τον Υπουργό Οικονομικών να εκδώσει ερμηνευτική απόφαση ως προς το ζήτημα αυτό.

12. Κατά την άποψη της Skarpa, στην περίπτωση των παρεχόμενων από αυτήν υπηρεσιών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, μόνον όταν αυτή είναι σε θέση να προσδιορίσει το τελικό περιθώριο κέρδους. Αντιθέτως, ο Υπουργός Οικονομικών υποστήριξε ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής, εφόσον η καταβολή πραγματοποιείται για συγκεκριμένη, σαφώς ορισμένη υπηρεσία. Για να προσδιορίσει το περιθώριο κέρδους/τη βάση επιβολής του φόρου κατά τον χρόνο εκείνο, η Skarpa θα πρέπει να συνεκτιμά το κόστος με το προβλέπεται ότι θα επιβαρυνθεί και, εν συνεχεία, να επιφέρει τις σχετικές αναπροσαρμογές, εφόσον είναι αναγκαίο.

13. Η Skarpa προσέβαλε την ερμηνευτική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου Κρακοβίας, Πολωνία). Το δικαστήριο αυτό, αποφαινόμενο ότι η εν λόγω ερμηνεία ήταν εσφαλμένη και ακυρώνοντάς την, έκρινε ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μόνον όταν έχει αποσαφηνιστεί το τελικό περιθώριο κέρδους· κάθε άλλη λύση συνεπάγεται μη αποδεκτή μεταβολή των νομοθετικών κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου, επειδή δεν παρέχει τη δυνατότητα να ληφθεί υπόψη το «πραγματικό περιθώριο κέρδους» και στηρίζεται σε εκτιμήσεις, η χρήση των οποίων πρέπει να περιορίζεται σε αυστηρώς καθορισμένες περιπτώσεις. Η αναπροσαρμογή των φορολογικών δηλώσεων πρέπει να πραγματοποιείται κατ' εξαίρεση και να μην αποτελεί τον κανόνα.

14. Ο Υπουργός Οικονομικών άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο. Το δικαστήριο αυτό διερωτάται κατά πόσον ο ειδικός κανόνας που διέπει τη βάση επιβολής του φόρου επί των υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων επηρεάζει τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίον καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες. Καίτοι ο πελάτης αγοράζει συγκεκριμένη, διακριτή υπηρεσία, το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων αποσαφηνίζεται μόνο μεταγενέστερα. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο γενικός κανόνας του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται. Ωστόσο, το δικαστήριο αυτό αναγνωρίζει επίσης ότι η εν λόγω λύση δεν προβλέπεται στην οδηγία ΦΠΑ και ότι μπορεί να συναχθεί μόνο από το συνολικό πλαίσιό της.

15. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο αποφανθεί ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής, το αιτούν δικαστήριο ζητεί επιπλέον να διευκρινισθεί αν ο ΦΠΑ πρέπει να υπολογίζεται επί του εισπραττόμενου ποσού (εφόσον εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ) ή αν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η συγκεκριμένη μέθοδος προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου κατ' άρθρον 308 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως προς το ζήτημα αυτό το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ως βάση επιβολής του φόρου πρέπει να λειτουργεί το περιθώριο κέρδους (και όχι το εισπραττόμενο ποσό προκαταβολής) και ότι το περιθώριο κέρδους πρέπει να υπολογίζεται με βάση το κόστος με το οποίο έχει επιβαρυνθεί το πρακτορείο ταξιδίων μέχρι την είσπραξη της προκαταβολής. Το αιτούν δικαστήριο δεν έχει πεισθεί από την άποψη του Υπουργού Οικονομικών περί του ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το προβλεπόμενο κόστος. Η άποψη αυτή, καίτοι δικαιολογείται και υπαγορεύεται από πρακτικούς λόγους, δεν βρίσκει έρεισμα στο γράμμα του άρθρου 65 και του άρθρου του άρθρου 308 της οδηγίας ΦΠΑ. Αφετέρου, η φορολόγηση των πρακτορείων ταξιδίων με βάση το εισπραττόμενο ποσό θα σημαίνει ότι φορολογείται ένα ποσό σημαντικά υψηλότερο από τη βάση επιβολής του φόρου που θα προσδιορισθεί τελικώς.

16. Υπό τις ανωτέρω περιστάσεις, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι, για τις προκαταβολές που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο κατά την παροχή τουριστικών υπηρεσιών, για τις οποίες ισχύει το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων κατά τα άρθρα 306-310 της οδηγίας [2006/112], ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το οριζόμενο στο άρθρο 65 της οδηγίας [2006/112] χρονικό σημείο;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 65 της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι, για τους σκοπούς της φορολογήσεως, η προκαταβολή που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο κατά την παροχή τουριστικών υπηρεσιών, για τις οποίες ισχύει το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων κατά τα άρθρα 306-310 της οδηγίας [2006/112], μειώνεται κατά το πραγματικό κόστος που ορίζει το άρθρο 308 της οδηγίας [2006/112], το οποίο επιβαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο έως την είσπραξη της προκαταβολής;»

17. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Skarpa, η Πολωνική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η Skarpa, ο Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Διευθυντής της εθνικής φορολογικής αρχής, Πολωνία), η Γερμανική και η Πολωνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, ανέπτυξαν προφορικώς τις απόψεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 7 Ιουνίου 2018.

IV. Εκτίμηση

18. Οι παρούσες προτάσεις έχουν την ακόλουθη διάρθρωση: στο μέρος Α θα υποστηρίξω, απαντώντας στο πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, ότι ο ειδικός κανόνας που περιλαμβάνεται στο άρθρο 308 της οδηγίας ΦΠΑ για τη *βάση επιβολής* του φόρου δεν αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή του γενικού κανόνα που περιλαμβάνεται στο άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ και αφορά τον *χρόνο* κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός στις περιπτώσεις εισπράξεως προκαταβολής. Στο μέρος Β, απαντώντας στο δεύτερο ερώτημα, θα διατυπώσω τη θέση ότι ο ΦΠΑ πρέπει να υπολογίζεται με βάση το περιθώριο κέρδους, το οποίο προσδιορίζεται αφαιρώντας από το εισπραττόμενο ποσό προκαταβολής το ανάλογο ποσοστό επί του προβλεπόμενου συνολικού κόστους της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Α. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος: δυνατότητα εφαρμογής του γενικού κανόνα του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που παρέχονται από πρακτορεία ταξιδίων

19. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν ο γενικός κανόνας που περιλαμβάνεται στο άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής, εφαρμόζεται επί των προκαταβολών που εισπράττονται για τις υπηρεσίες ενός πρακτορείου ταξιδίων.

20. Η Skarpa εξήγησε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι συνήθως οι πελάτες της καταβάλλουν αρχικώς το 30 % του τιμήματος της υπηρεσίας την οποία αφορά η κράτηση, ενώ το υπόλοιπο μέρος του τιμήματος καταβάλλεται πριν από την αναχώρηση. Η επιβάρυνση με κόστος συντελείται περίπου έναν μήνα πριν από την παροχή της υπηρεσίας, αλλά το ακριβές ποσό του κόστους αυτού αποσαφηνίζεται μεταγενέστερα. Κατά τη Skarpa, τούτο οφείλεται κυρίως: i) στο γεγονός ότι το τίμημα υπολογίζεται με βάση τον αναμενόμενο αριθμό ταξιδιωτών, ο οποίος συχνά στην πράξη διαφέρει· ii) στις διακυμάνσεις των ισοτιμιών συναλλάγματος, και iii) σε έκτακτες δαπάνες.

21. Υπό τις ανωτέρω περιστάσεις, πώς είναι δυνατόν να καταστεί απαιτητός ο ΦΠΑ, ενώ δεν είναι σαφές *ποιο ποσό* πρέπει να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τον υπολογισμό του;

22. Κατά τη Skarpa, η εφαρμογή του χρονικού κανόνα που περιλαμβάνεται στο άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι η χρέωση του ΦΠΑ κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής, είναι απλώς ανέφικτη. Η Skarpa υποστηρίζει ότι ο ΦΠΑ δεν καθίσταται απαιτητός προτού προσδιορισθεί το περιθώριο κέρδους, καθότι ο προσδιορισμός του περιθωρίου κέρδους αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδίων. Επομένως, ο κανόνας που περιλαμβάνεται στο άρθρο 308 της οδηγίας ΦΠΑ όχι μόνον διαφοροποιεί το *τι* λειτουργεί ως βάση επιβολής του φόρου (το περιθώριο κέρδους αντί του εισπραττόμενου ποσού), αλλά και αναβάλλει το *χρονικό σημείο* κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, ο τρόπος χρεώσεως του ΦΠΑ εντός του πλαισίου αυτού πρέπει να προσαρμοσθεί στην ιδιαιτερότητα των ταξιδιωτικών υπηρεσιών.

23. Ο Διευθυντής της εθνικής φορολογικής αρχής, η Γερμανική και η Πολωνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, έχουν την άποψη ότι τα άρθρα 65 και 308 της οδηγίας ΦΠΑ μπορούν (και πρέπει) να εφαρμόζονται ταυτοχρόνως. Οι δυο κανόνες αφορούν διαφορετικές πτυχές της εισπράξεως του ΦΠΑ και η εφαρμογή του γενικού κανόνα δεν παρακωλύει την εφαρμογή των ειδικών κανόνων. Η επιβάρυνση με κόστος συντελείται σε διαφορετικά χρονικά σημεία πριν, κατά τη διάρκεια ή ακόμη και μετά την παροχή της οικείας υπηρεσίας. Κατά την άποψη των ανωτέρω, η αναβολή του χρόνου κατά τον οποίο γίνεται απαιτητός ο ΦΠΑ κατά τον προτεινόμενο από τη Skarpa τρόπο υπερβαίνει τον επιδιωκόμενο από το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων σκοπό και οδηγεί σε ένα αδικαιολόγητο πλεονέκτημα.

24. Συντάσσομαι κατ' αρχήν με την τελευταία ως άνω θέση. Κατά την άποψή μου, η εφαρμογή του γενικού κανόνα του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ (1) δεν αποκλείει την εφαρμογή του ειδικού κανόνα που περιλαμβάνεται στο άρθρο 308 (2), απλούστατα επειδή, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, οι δύο αυτές διατάξεις αφορούν διαφορετικά ζητήματα. Η πρώτη αφορά το *πότε* καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ, ενώ η δεύτερη ορίζει το *τι* λειτουργεί ως βάση επιβολής του φόρου. Επομένως, οι δυο αυτές διατάξεις δεν είναι ασυμβίβαστες μεταξύ τους (3).

1. Ο γενικός κανόνας: πότε καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ;

25. Οι κανόνες που ρυθμίζουν το πότε καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ επί αγαθών και υπηρεσιών περιλαμβάνονται στα άρθρα 63 έως 66 της οδηγίας ΦΠΑ. Βάσει του άρθρου 63, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών[5]. Στις περιπτώσεις προκαταβολής, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, βάσει του άρθρου 65, «κατά το χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού».

26. Από το ιστορικό της θεσπίσεως του άρθρου 65 προκύπτει ότι κρίθηκε απαραίτητο για την εναρμόνιση του ΦΠΑ να ορισθεί η γενεσιουργός αιτία σε επίπεδο Ένωσης[6]. Η ratio legis του κανόνα που διέπει το ζήτημα του απαιτητού του ΦΠΑ επί των προκαταβολών έχει περιγραφεί ως εξής: «οσάκις εισπράττονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού πριν επέλθει η γενεσιουργός αιτία, η είσπραξη των καταβολών αυτών καθιστά τον φόρο απαιτητό, δεδομένου ότι οι συμβαλλόμενοι αναγγέλλουν έτσι την πρόθεσή τους να αντλήσουν, εκ προοιμίου, όλες τις χρηματοοικονομικές συνέπειες της γενεσιουργού αιτίας»[7].

5 Το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι «[τ]ο άρθρο 63 της [οδηγίας ΦΠΑ] εκφράζει τη θεμελιώδη αυτή αρχή, ορίζοντας ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την ημερομηνία της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών». Απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, σκέψη 22).

6 Βλ. πρόταση έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [COM(1973) 950, της 20ής Ιουνίου 1973]. Βλ., επίσης, επεξηγηματικό υπόμνημα στην πρόταση έκτης οδηγίας, *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Συμπλήρωμα 11/73, σ. 12.

7 Επεξηγηματικό υπόμνημα στην πρόταση έκτης οδηγίας, *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Συμπλήρωμα 11/73, σ. 13.

27. Το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ εντάσσεται στον τίτλο VI της οδηγίας αυτής, με τίτλο «Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου». Η βάση επιβολής του φόρου αποτελεί, όμως, αντικείμενο του τίτλου VII. Επομένως, η συστηματική διάρθρωση και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 65 επιβεβαιώνουν επίσης σαφώς ότι η διάταξη εστιάζει πρωτίστως στη *χρονική* πτυχή της εισπράξεως του ΦΠΑ και μόνο δευτερευόντως και κατά τρόπο (ευλόγως) περιορισμένο στο ζήτημα ποια πρέπει να είναι η βάση επιβολής του φόρου (ήτοι το ποσό που θα καταβληθεί κατά τον χρόνο εκείνο).

2. Ο ειδικός κανόνας σχετικά με το τι λειτουργεί ως βάση επιβολής του φόρου επί των υπηρεσιών που παρέχονται από πρακτορεία ταξιδίων

28. Όλοι οι διάδικοι και οι ενδιαφερόμενοι, εξαιρουμένης της Skarpa, υποστήριξαν ότι το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων δεν αποτελεί ανεξάρτητο και εξαντλητικού χαρακτήρα φορολογικό καθεστώς το οποίο ρυθμίζει όλες τις πτυχές του προσδιορισμού του ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που παρέχονται από τα πρακτορεία ταξιδίων. Αντιθέτως, πρόκειται για πλέγμα κανόνων το οποίο επιτρέπει περιορισμένες παρεκκλίσεις, όσες δηλαδή είναι αναγκαίες για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού που επιδιώκεται από το εν λόγω ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, χωρίς, ωστόσο, να παρεκκλίνει από τα λοιπά στοιχεία του γενικού καθεστώτος ΦΠΑ [8].

29. Συντάσσομαι με την άποψη αυτή.

30. Ο σκοπός του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδίων είναι διττός. Πρώτον, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως διευκρινίσει ότι με το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων επιδιώκεται η αποφυγή των πρακτικών δυσχερειών τις οποίες συνεπάγεται η «εφαρμογή των γενικών κανόνων, όσον αφορά τον τόπο φορολόγησης, τη βάση επιβολής του φόρου και την έκπτωση του φόρου επί των εισροών», […] «λόγω της πολλαπλότητας και των τόπων της παροχής των υπηρεσιών [από τα πρακτορεία ταξιδίων]» [9].

31. Δεύτερον, το καθεστώς αυτό σκοπεί επίσης να διασφαλίζει ότι ο ΦΠΑ επί των εν λόγω υπηρεσιών εισπράττεται στα κράτη μέλη όπου παρέχονται οι υπηρεσίες, ενώ ο φόρος που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρέχονται από το πρακτορείο ταξιδίων εισπράττεται στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς του [10].

32. Κατά συνέπεια, υπό το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων, τα πρακτορεία ταξιδίων δεν δύνανται να εκπίπτουν τον ΦΠΑ εισροών που χρεώνεται επί των υπηρεσιών που παρέχονται από τους προμηθευτές τους σε διαφορετικά κράτη μέλη. Τον χρεώνουν εν τέλει στους πελάτες τους ως στοιχείο κόστους [11], από κοινού με τον δικό τους ΦΠΑ εκροών, ο οποίος χρεώνεται επί του περιθωρίου κέρδους τους και αποδίδεται στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς τους [12]. Με άλλα λόγια, το τίμημα ενός ταξιδιωτικού πακέτου περιλαμβάνει το τίμημα για τις υπηρεσίες που

8 Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, σκέψη 15), ή της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψη 5). Βλ., επίσης, σκέψη 34 της ίδιας αποφάσεως και απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψη 20).

9 Βλ. αποφάσεις της 19ης Ιουνίου 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, σκέψεις 24 και 22 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), και της 25ης Οκτωβρίου 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, σκέψη 19).

10 Βλ. σχετική ανάλυση στο διοργανικό αρχείο αριθ. 2002/0041 του Συμβουλίου (CNS) με θέμα «ΦΠΑ – Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών» [17567/09]: «2. Ο πρώτος σκοπός του καθεστώτος ήταν να απλοποιηθεί η εφαρμογή των κανόνων περί ΦΠΑ στις συναλλαγές αυτές, απαλλάσσοντας τους φορείς από την υποχρέωση εγγραφής τους στα μητρώα των διαφόρων κρατών μελών όπου παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες. 3. Ο δεύτερος σκοπός ήταν να διασφαλισθεί ότι ο ΦΠΑ επί των αγαθών και των υπηρεσιών που αγοράζονται από το πρακτορείο εισπράττεται από το κράτος στο οποίο τελούνται οι συναλλαγές αυτές, ενώ ο φόρος που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρέχονται από το ταξιδιωτικό πρακτορείο εισπράττεται στο κράτος της εγκαταστάσεως του πρακτορείου».

11 Ο εν λόγω φόρος εισροών ανακτάται δε σιωπηρώς –βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα A. Tizzano στην υπόθεση First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, σημείο 25).

12 Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 307, δεύτερη παράγραφος, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι «[η] ενιαία παροχή υπηρεσίας [από το πρακτορείο ταξιδιών] 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».

παρέχονται από τους προμηθευτές, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ που χρεώνεται από τους προμηθευτές, το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων (το οποίο δεν έχει οριστικοποιηθεί κατά το στάδιο αυτό) και τον ΦΠΑ επί του εν λόγω περιθωρίου κέρδους, ο οποίος αποδίδεται από τα πρακτορεία ταξιδίων.

33. Το προπαρατεθέντα στοιχεία καταδεικνύουν, επομένως, ότι τα άρθρα 306 έως 308 της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνουν διττή παρέκκλιση: από τον ορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου (*τι*), καθώς και από τον τόπο φορολογήσεως (*πού*). Ωστόσο, οι διατάξεις αυτές σιωπούν σχετικά με τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου.

3. Ταυτόχρονη εφαρμογή του άρθρου 65 και των άρθρων 306 έως 308 της οδηγίας ΦΠΑ

34. Όπως προκύπτει ήδη από τα προηγούμενα δύο τμήματα των παρουσών προτάσεων, όταν εξετάζεται η ακριβής φύση των δύο επίμαχων διατάξεων ότι το επιχείρημα περί «ασυμβατότητας» του γενικού κανόνα του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ, αφενός, και του ειδικού κανόνα των άρθρων 306 έως 308 της ίδιας οδηγίας, αφετέρου, εξασθενεί. Με άλλα λόγια, ο ειδικός κανόνας που περιλαμβάνεται στα άρθρα 306 έως 308 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά το «*τι*» και το «*πού*». Το πρώτο σκέλος του άρθρου 65, και πρωτίστως η συνολική οικονομία και ο σκοπός του τίτλου VI, αφορούν το «*πότε*».

35. Πρέπει να επισημανθεί περαιτέρω ότι, αφενός, ο γενικός κανόνας του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται ανεξαρτήτως τομέα. Προσδιορίζει το *πότε* καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ. Προβλέπει ότι το χρονικό σημείο αυτό επέρχεται όταν εισπράττεται η προκαταβολή. Αφετέρου, ο κανόνας που περιλαμβάνεται στο άρθρο 308 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται μόνο στα πρακτορεία ταξιδίων και ορίζει το *τι* λειτουργεί ως βάση επιβολής του φόρου επί των παρεχόμενων από αυτά υπηρεσιών. Η εν λόγω βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στο περιθώριο κέρδους, το οποίο ορίζεται ως «η διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού που καταβάλλεται από τον ταξιδιώτη χωρίς ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων 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».

36. Κατά της ανωτέρω ερμηνείας περί της σχέσεως μεταξύ των δύο διατάξεων υπάρχουν δύο αντεπιχειρήματα· το ένα στηρίζεται στο γράμμα των διατάξεων και το άλλο στον σκοπό τους.

37. Σε επίπεδο γραμματικής διατυπώσεως, στο τέλος του άρθρου 65 ορίζεται ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός «μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού»[13]. Επομένως, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το άρθρο 65 προβλέπει επίσης ότι, οσάκις εισπράττεται προκαταβολή, η βάση υπολογισμού του φόρου πρέπει να συνίσταται στο εισπραχθέν ποσό.

38. Λαμβανομένων υπόψη των γενικών επισημάνσεων που εκτέθηκαν στα προηγούμενα τμήματα των παρουσών προτάσεων, αλλά και με βάση την κοινή λογική, φρονώ ότι η ερμηνεία αυτή πάσχει. Αντικείμενο φορολογήσεως, στο πλαίσιο κάθε εισπραττόμενης καταβολής, πρέπει να αποτελεί η «βάση επιβολής του φόρου» ή μάλλον το φορολογητέο σκέλος της εισπραττόμενης καταβολής. Τούτο δεν σημαίνει βεβαίως ότι κάθε εισπραττόμενη καταβολή φορολογείται αυτομάτως. Εντούτοις, για τον σκοπό του προσδιορισμού του (λειτουργούντος ως βάση επιβολής του φόρου) ποσού που εισπράττεται στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από πρακτορεία ταξιδίων, απαιτείται η προσφυγή στην ειδική διάταξη του άρθρου 308 που ορίζει πράγματι τη «βάση επιβολής του φόρου» για τον σκοπό αυτόν[14].

13 «[...] ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού».

14 Βλ. σημείο 67 των παρουσών προτάσεων.

39. Σε επίπεδο επιδιωκόμενου σκοπού, υπενθυμίζεται ότι τα άρθρα 306 έως 308, ή μάλλον ολόκληρο το κεφάλαιο, 3 εμπίπτει στον τίτλο XII της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος επιγράφεται «Ειδικά καθεστώτα» (όσον αφορά τον αντίστοιχο τομέα ή την αντίστοιχη δραστηριότητα). Συνεπώς, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο νομοθέτης της Ένωσης είχε τη βούληση να καθιερώσει ένα διακριτό «καθεστώς» το οποίο ενδέχεται να παρεκκλίνει, όχι μόνο από τα στοιχεία που ρητώς ορίζονται στο αντίστοιχο κεφάλαιο που έχει ως αντικείμενο το εκάστοτε ειδικό καθεστώς, αλλά και από άλλες, γενικές διατάξεις που θα μπορούσαν ενδεχομένως να προκαλέσουν προβλήματα στη λειτουργία του ειδικού αυτού καθεστώτος.

40. Δεν αντιλαμβάνομαι την εν γένει λογική του ανωτέρω επιχειρήματος. Ωστόσο, η προσέγγιση αυτή φαίνεται να μη συνάδει με την πάγια νομολογία, η οποία επιμένει στην αυστηρή και στενή ερμηνεία κάθε αποκλίσεως από το γενικό καθεστώς ΦΠΑ, τόσο γενικά όσο και ειδικά στην περίπτωση του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδίων.

41. Γενικά, κατά πάγια προσέγγιση του Δικαστηρίου, οι παρεκκλίσεις που προβλέπονται στην οδηγία ΦΠΑ ερμηνεύονται στενά. Τούτο σημαίνει ότι το πεδίο εφαρμογής τους πρέπει να περιορίζεται αυστηρά στο γράμμα και στον σκοπό για τον οποίο έχουν προβλεφθεί, ακόμη και αν θα ήταν νοητή μια ευρύτερη παρέκκλιση. Εσχάτως, η αρχή αυτή υπογραμμίσθηκε εκ νέου από το Δικαστήριο στην απόφαση Avon Cosmetics [15], με την οποία το Δικαστήριο απέρριψε σαφώς την άποψη ότι παρέκκλιση που είχε προβλεφθεί για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου στο πλαίσιο ενός συστήματος απευθείας πωλήσεων θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει επίσης την έκπτωση του κόστους των προϊόντων που αγοράζονται για σκοπούς επιδείξεως, σε επίπεδο φόρου εισροών. Αν αναγνωριζόταν μια τέτοια δυνατότητα περαιτέρω (και σαφώς υποστηρίξιμης εν γένει) παρεκκλίσεως, τούτο θα σήμαινε στην πράξη ότι παρέκκλιση που έχει προβλεφθεί για ένα συγκεκριμένο στοιχείο θα μπορεί να προκαλέσει περαιτέρω «αλυσιδωτές αντιδράσεις» σε όλο το καθεστώς ΦΠΑ, με αποτέλεσμα τη δημιουργία πολλών παράλληλων «à la carte» καθεστώτων, τα οποία είναι σαφές ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρεκκλίσεως [16].

42. Όσον αφορά το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως υπενθυμίσει ότι «[ω]ς εξαίρεση από το κανονικό καθεστώς της οδηγίας [ΦΠΑ], το [ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων] πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του» [17]. Το Δικαστήριο έχει επίσης δεχθεί την ταυτόχρονη εφαρμογή του καθεστώτος αυτού με γενικές διατάξεις του καθεστώτος ΦΠΑ, με τους γενικούς κανόνες να εφαρμόζονται στις πτυχές της συναλλαγής που δεν εμπίπτουν στην προβλεπόμενη για τα πρακτορεία ταξιδίων παρέκκλιση [18].

43. Δεν αντιλαμβάνομαι πώς μπορούν να επηρεασθούν οι επιδιωκόμενοι από το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων σκοποί [19] από την εφαρμογή του χρονικού κανόνα του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ. Αν ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως των προκαταβολών, ο ΦΠΑ επί των ταξιδιωτικών υπηρεσιών θα εξακολουθεί να χρεώνεται στα κράτη μέλη στα οποία αυτές παρέχονται. Ο εν λόγω ΦΠΑ δεν θα εκπίπτει στα εν λόγω κράτη μέλη, αλλά θα μετακυλίεται στον πελάτη από το πρακτορείο ταξιδίων και το τελευταίο θα χρεώνει τον ΦΠΑ εκροών του επί του περιθωρίου κέρδους του και θα τον αποδίδει στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς του.

15 Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2017 (C-305/16, EU:C:2017:970, σκέψεις 36 έως 40).

16 Βλ., επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, ιδίως σημεία 39 έως 41 και 50, 58 έως 60 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 Βλ., επί παραδείγματι, 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 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), 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).

18 Όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου επί των ίδιων υπηρεσιών και των αγορασθεισών από τρίτους υπηρεσιών, βλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψεις 39 κ.λπ.).

19 Όπως αυτοί προσδιορίσθηκαν και αναλύθηκαν στα σημεία 30 έως 33 των παρουσών προτάσεων.

44. Τα επιχειρήματα που προβάλλει η Skarpa στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως δεν φαίνεται να αναιρούν το ανωτέρω γενικό συμπέρασμα.

45. Πρώτον, η Skarpa υποστηρίζει ότι το περιθώριο κέρδους αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του καθεστώτος φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους. Επομένως, ενόσω το ακριβές περιθώριο κέρδους δεν έχει αποσαφηνισθεί, ο ΦΠΑ δεν καθίσταται απαιτητός. Το επιχείρημα αυτό φαίνεται να αντλείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία η εφαρμογή του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ επιτάσσει όλα τα στοιχεία της συναλλαγής να έχουν προσδιορισθεί [20].

46. Πράγματι η νομολογία απαιτεί έναν ορισμένο βαθμό βεβαιότητας, προκειμένου να μπορεί να χρεωθεί ΦΠΑ επί της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Από την απόφαση BUPA Hospitals προκύπτει ότι η βεβαιότητα αυτή δεν υφίσταται κατ' αρχήν στην περίπτωση «ενός κατ' αποκοπήν ποσού καταβαλλομένου για προϊόντα προσδιοριζόμενα γενικώς σε κατάλογο δυνάμενο να τροποποιηθεί ανά πάσα στιγμή με κοινή συμφωνία μεταξύ αγοραστή και πωλητή, από τον οποίο ο αγοραστής θα μπορεί ενδεχομένως να επιλέγει αντικείμενα, βάσει συμφωνίας την οποία μπορεί ανά πάσα στιγμή να καταγγείλει μονομερώς και να αναζητήσει το σύνολο της μη χρησιμοποιηθείσας προκαταβολής» [21].

47. Φρονώ ότι η ανωτέρω νομολογία δύσκολα μπορεί να θεωρηθεί ότι εφαρμόζεται στην υπό κρίση υπόθεση. Σε αντίθεση με τα πραγματικά περιστατικά των εν λόγω υποθέσεων, η φύση και το περιεχόμενο της υπηρεσίας που παρέχεται από τα πρακτορεία ταξιδίων συνήθως είναι γνωστά και καθορισμένα, συχνά με πολύ μεγάλη ακρίβεια, μέχρις σημείου, όπως παραστατικώς εκτέθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, να προσδιορίζεται ότι τα παράθυρα του δωματίου για το οποίο έγινε η κράτηση κοιτούν προς συγκεκριμένη κατεύθυνση. Υπό τις περιστάσεις αυτές, είναι δύσκολο να θεωρηθεί ότι το περιθώριο κέρδους συνιστά ουσιώδες στοιχείο της «γενεσιουργού αιτίας». Φρονώ ότι αποτελεί μάλλον τεχνικής φύσεως πτυχή της εισπράξεως των φόρων την οποία συνήθως δεν γνωρίζει ο πελάτης, με αποτέλεσμα να μην εντάσσεται στο πλέγμα των στοιχείων μιας συναλλαγής τα οποία πρέπει να έχουν προσδιορισθεί εκ προοιμίου.

48. Η Skarpa υποστηρίζει περαιτέρω ότι η φορολόγηση των προκαταβολών ενόσω δεν έχει ακόμα αποσαφηνισθεί το περιθώριο κέρδους θα προκαλέσει σημαντικές και δυσανάλογες δυσχέρειες στην πράξη: οι δηλώσεις ΦΠΑ θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται συνεχώς. Κατά την άποψη της Skarpa, τούτο αντιβαίνει στους σκοπούς του καθεστώτος φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους. Από την επ' ακροατηρίου συζήτηση προέκυψε επίσης ότι με το επιχείρημα αυτό τίθενται, στην πραγματικότητα, δύο ζητήματα: το ζήτημα της γνώσεως (ήτοι το αν είναι γνωστό ή όχι του περιθώριο κέρδους) και οι πρακτικές δυσχέρειες της αναπροσαρμογής.

49. Δεύτερον, όσον αφορά το ζήτημα της μη αποσαφηνίσεως του περιθωρίου κέρδους, η Skarpa επιβεβαίωσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι σε γενικές γραμμές το τίμημα που χρεώνεται στους πελάτες από τα πρακτορεία ταξιδίων φαίνεται ότι απαρτίζεται από διάφορα επιμέρους ποσά. Ο ΦΠΑ που πρέπει ακολούθως να υπολογισθεί και να αποδοθεί από το πρακτορείο ταξιδίων περιλαμβάνεται, στην πραγματικότητα, ήδη στην «τιμή καταλόγου». Επομένως, το τελικό περιθώριο κέρδους φαίνεται ότι υπολογίζεται «δια του αποκλεισμού», υπό την έννοια ότι το υπόλοιπο μετά την αφαίρεση του πραγματικού κόστους από την εισπραχθείσα καταβολή κατανέμεται μεταξύ του περιθωρίου κέρδους και του ΦΠΑ. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το πρακτορείο ταξιδίων δεν αποστέλλει στον πελάτη διορθωτικό τιμολόγιο.

20 Αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, BUPA Hospitals και Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, σκέψη 48), της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, σκέψη 31), της 3ης Μαΐου 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψη 26), της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 28), και της 7ης Μαρτίου 2013, Efir (C-19/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:148, σκέψη 32).

21 Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, BUPA Hospitals και Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, σκέψη 51).

50. Παραθέτω ένα παράδειγμα: αν υποτεθεί ότι το τίμημα του ταξιδιού ανέρχεται στα 1.000 ευρώ και το κόστος στα 800 ευρώ, η διαφορά των 200 ευρώ πρέπει να κατανεμηθεί μεταξύ του περιθωρίου κέρδους και του ΦΠΑ. Ας υποθέσουμε ότι ο συντελεστής ΦΠΑ ανέρχεται στο 21 %. Επομένως, το ποσό των 200 ευρώ αποτελεί το 121 %, το οποίο θα κατανεμηθεί σε ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε 34,71 ευρώ και σε περιθώριο κέρδους που αντιστοιχεί σε 165,29 ευρώ.

51. Εφόσον ο κλάδος λειτουργεί πράγματι κατ' αυτόν τον τρόπο, πράγμα που αντιλαμβάνομαι ότι επιβεβαιώθηκε από τη Skarpa κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, και λαμβανομένου υπόψη ότι η τιμή καταλόγου περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ και ότι τα πρακτορεία ταξιδίων δεν χρεώνουν χωριστό ΦΠΑ σε μεταγενέστερο χρόνο, τότε το μόνο λογικό συμπέρασμα που μπορώ να συναγάγω από τα ανωτέρω είναι το εξής: ένα οργανωμένο πρακτορείο ταξιδίων πρέπει πράγματι να προετοιμάζει μια αρκετά αναλυτική εκτίμηση του προβλεπόμενου κόστους και του εκτιμώμενου περιθωρίου κέρδους του, προκειμένου να είναι σε θέση να δημοσιεύσει μια τέτοια τιμή σε κατάλογο.

52. Επομένως, καίτοι το ακριβές περιθώριο κέρδους μπορεί πράγματι να μην έχει αποσαφηνισθεί είτε κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής είτε κατά τον χρόνο της πραγματικής παροχής της υπηρεσίας, ή ακόμη και πολύ αργότερα (μέχρι να –και εκτός αν– έχουν διευθετηθεί όλες οι καταβολές προς ορισμένο προμηθευτή και για ορισμένη τουριστική περίοδο), γεγονός παραμένει ότι κάθε πρακτορείο ταξιδίων που δεν επιθυμούν να υποστεί ζημία πιθανότατα έχει στη διάθεσή του μια αρκετά αναλυτική εκτίμηση του προβλεπόμενου κόστους, προτού διαμορφώσει και διαφημίσει ορισμένη ταξιδιωτική υπηρεσία.

53. Τρίτον, όσον αφορά τις πρακτικές δυσχέρειες τις οποίες μνημονεύει η Skarpa, ιδίως την ανάγκη για πρόσθετες αναπροσαρμογές, επισημαίνω απλώς ότι το επιχείρημα αυτό πολύ δύσκολα μπορεί, αφ' εαυτού και άνευ ετέρου, να δικαιολογήσει τον αποκλεισμό των νομοθετικών κανόνων περί ΦΠΑ [22].

54. Επιπλέον, σε αντίθεση με ό,τι υποστηρίζει η Skarpa, τέτοιες πρακτικές δυσχέρειες δεν καταλέγονται σε εκείνες τις οποίες προοριζόταν να αποτρέψει το καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους. Όπως αναλύθηκε ανωτέρω [23], το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων προοριζόταν να εξαλείψει την ανάγκη να ζητούν τα πρακτορεία ταξιδίων έκπτωση του ΦΠΑ ανά την Ευρωπαϊκή Ένωση. Δεν σκοπούσε όμως να τα απαλλάξει από όλες τις διαχειριστικές ευθύνες τις οποίες αναλαμβάνει κάθε υποκείμενος στον φόρο σε παρόμοιες περιστάσεις [24].

55. Το ανωτέρω συμπέρασμα παρίσταται κατά μείζονα λόγο δικαιολογημένο αν ληφθεί υπόψη ότι, στην αντίθετη περίπτωση, το πρακτορείο ταξιδίων θα αποκομίζει διττό οικονομικό πλεονέκτημα: θα είχε το δικαίωμα να αποδίδει τον ΦΠΑ ακόμη και μετά την παροχή των υπηρεσιών, όποτε τελικώς θα αποσαφηνιζόταν το περιθώριο κέρδους, ενώ θα χρεώνει τους πελάτες του προκαταβολικά. Αδυνατώ να αντιληφθώ πώς μια τέτοια ερμηνεία θα επιτύγχανε εύλογη ισορροπία μεταξύ όλων των σχετικών συμφερόντων.

22 Βλ., κατ' επανάληψη, ως απόδειξη ότι το Δικαστήριο δεν δέχεται ότι οι «πρακτικής ή τεχνικής φύσεως δυσχέρειες» συνιστούν επαρκή λόγο αποκλίσεως από τους κανόνες της Ένωσης, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-74/91, EU:C:1992:409, σκέψη 12), ή απόφαση της 23ης Μαΐου 1996, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-331/94, EU:C:1996:211, σκέψη 12).

23 Αναλυτικά, σημεία 30 έως 33 των παρουσών προτάσεων.

24 Βλ., υπό την έννοια αυτή, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, σημείο 79): «Εξάλλου, αν το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας έχει ως αντικείμενο να προσαρμόσει τους κανόνες που εφαρμόζονται σε θέματα ΦΠΑ στις ιδιαιτερότητες της δραστηριότητας του πρακτορείου ταξιδιών και να μειώσει έτσι τις πρακτικές δυσκολίες που μπορεί να εμποδίσουν την εν λόγω δραστηριότητα, το καθεστώς που καθιερώνει το άρθρο αυτό δεν έχει ως στόχο, αντίθετα με το καθεστώς που καθιερώθηκε υπέρ των μικρών επιχειρήσεων και των γεωργών, να απλοποιήσει τις απαιτήσεις τηρήσεως λογιστικής που συνεπάγεται το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ». Βλ., επίσης, απόφαση της 19ης Ιουνίου 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, σκέψη 25).

56. Τέλος, το πρόβλημα του προσωρινού χαρακτήρα του περιθωρίου κέρδους κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής δεν φαίνεται να περιορίζεται στις περιπτώσεις προκαταβολής. Από την περιγραφή που δόθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση αντιλαμβάνομαι ότι, στην πραγματικότητα, το περιθώριο κέρδους μπορεί να μην έχει ακόμα αποσαφηνισθεί ακόμη και *μετά την παροχή των ταξιδιωτικών υπηρεσιών*, στις περιπτώσεις που οι προμηθευτές του πρακτορείου ταξιδίων επιφέρουν αναπροσαρμογές.

57. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει πού πάσχει συνολικά το επιχείρημα της Skarpa επί του εν λόγω ζητήματος. Το συμπέρασμα στο οποίο θα οδηγούσε το επιχείρημα αυτό, κατά πλήρη λογική ακολουθία, θα ήταν ότι η Skarpa εν τελεί δεν ζητεί μόνο παρέκκλιση από το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ, αφού το ίδιο επιχείρημα μπορεί να επεκταθεί αποκλείοντας και τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63[25]. Επιπλέον, δεδομένου ότι το ακριβές περιθώριο κέρδους ενδέχεται να μην έχει αποσαφηνιστεί ακόμη και κατά τον χρόνο παροχής των υπηρεσιών, το πότε ο ΦΠΑ θα καταστεί εν τέλει απαιτητός θα ήταν απολύτως εξαρτημένο από τη δήλωση του ίδιου του πρακτορείου ταξιδίων όσον αφορά τον χρόνο κατά τον οποίον θεωρεί ότι γνωρίζει το ακριβές ποσό του περιθωρίου κέρδους. Αυτό είναι πιθανόν να συμβεί όχι κατά τον χρόνο παροχής της επίμαχης υπηρεσίας, αλλά εβδομάδες ή και μήνες αργότερα ή ενδεχομένως ακόμη και κατά τη λήξη της περιόδου, όταν θα υπάρχουν ολοκληρωμένες και πλήρεις αναλύσεις όλων των στοιχείων πραγματικού κόστους σε συνάρτηση με καθεμιά επιμέρους υπηρεσία. Περιττό δε να αναφερθεί ότι, καθ' όλη τη διάρκεια των περιόδων αυτών, οι αντίστοιχοι πόροι δεν θα βρίσκονται στη διάθεση του κράτους[26].

58. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, συνάγω το ενδιάμεσο συμπέρασμα ότι η οδηγία ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στις περιπτώσεις προκαταβολών που εισπράττονται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος παρέχει ταξιδιωτικές υπηρεσίες που φορολογούνται βάσει του προβλεπόμενου στα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας ΦΠΑ ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδίων, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που ορίζεται στο άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι κατά τον χρόνο εισπράξεως της αντίστοιχης προκαταβολής.

Β. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος: πώς προσδιορίζεται ο ΦΠΑ, ενόσω δεν έχει αποσαφηνισθεί η βάση επιβολής του φόρου

59. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται με ποιον τρόπο προσδιορίζεται ο φόρος –εφόσον αυτός καθίσταται πράγματι απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής–, ενόσω το ακριβές περιθώριο κέρδους, το οποίο αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου, δεν έχει ακόμα αποσαφηνισθεί.

60. Ο Διευθυντής της εθνικής φορολογικής αρχής, η Γερμανική και η Πολωνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, συμφωνούν ότι ο ΦΠΑ δεν πρέπει να χρεώνεται επί του *εισπραττόμενου ποσού* αλλά επί του *περιθωρίου κέρδους*[27]. Ωστόσο, οι προτεινόμενες λύσεις όσον αφορά το πώς πρέπει να προσδιορίζεται το εν λόγω περιθώριο κέρδους κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής ποικίλλουν.

25 Εφόσον δεν έχουν εκδοθεί εθνικοί κανόνες δυνάμει του άρθρου 66, στοιχεία α' έως γ', της οδηγίας ΦΠΑ.

26 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι «[...] στον τομέα του ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους» και έχει κρίνει δικαιολογημένες τις διατάξεις της έκτης οδηγίας που θεσπίσθηκαν προκειμένου να «μη συσσωρεύονται στα χέρια τους σημαντικά ποσά δημοσίου χρήματος κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους». Απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25).

27 Αυτή είναι επίσης η (επικουρικώς προβαλλόμενη) θέση της Skarpa, με τον σαφή περιορισμό, που απορρέει από την προτεινόμενη απάντησή της στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ότι το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να εφαρμοσθεί και ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μόνον όταν αποσαφηνίζεται το περιθώριο κέρδους.

61. Ο Διευθυντής της εθνικής φορολογικής αρχής υποστηρίζει ότι το περιθώριο κέρδους πρέπει να προσδιορίζεται, κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής, με βάση το *προβλεπόμενο* κόστος. Οι αναγκαίες αναπροσαρμογές θα πραγματοποιούνται εν συνεχεία, ήτοι με τη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται για το αντίστοιχο οικονομικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου παρασχέθηκε η υπηρεσία. Παρομοίως, η Πολωνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, προκειμένου η Skarpa να μπορεί να προσδιορίσει το περιθώριο κέρδους όταν η προκαταβολή έχει εισπραχθεί, θα πρέπει να υιοθετήσει τη «λειτουργική προσέγγιση» και να χρησιμοποιήσει ως βάση το *προβλεπόμενο* κόστος.

62. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση προέβαλε μια (εν μέρει) παρεμφερή άποψη. Υποστήριξε ότι, προκειμένου να προσδιορισθεί το περιθώριο κέρδους, το συνεκτιμώμενο κόστος θα πρέπει να αντιστοιχεί στο κόστος με το οποίο έχει ήδη επιβαρυνθεί το πρακτορείο ταξιδίων και στο προβλεπόμενο (αναμενόμενο) κόστος. Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, αυτή είναι η ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στη φράση «πραγματικό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων», στο άρθρο 308 της οδηγίας ΦΠΑ.

63. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η συνεκτίμηση του προβλεπόμενου κόστους για τον σκοπό του προσδιορισμού του περιθωρίου κέρδους κατά τον χρόνο εισπράξεως των προκαταβολών αντιβαίνει στο γράμμα του άρθρου 308 της οδηγίας ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή αναφέρεται στο «πραγματικ[ό] κόστ[ος]» [στην αγγλική γλωσσική απόδοση: «actual cost»] με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων[28]. Επομένως, μόνο το πραγματικό κόστος με το οποίο το πρακτορείο ταξιδίων έχει επιβαρυνθεί μέχρι την είσπραξη της προκαταβολής μπορεί να λειτουργεί ως βάση για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους στις περιπτώσεις εισπράξεως προκαταβολών. Η άποψη της Επιτροπής συμφωνεί επίσης με την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου.

64. Όπως συζητήθηκε αναλυτικότερα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, υπό τις ανωτέρω περιστάσεις υπάρχουν, κατ' ουσίαν, πέντε διαφορετικές εναλλακτικές δυνατότητες όσον αφορά τον τρόπο θεωρητικής προσεγγίσεως των ζητημάτων του υπολογισμού του περιθωρίου κέρδους και της συνεκτιμήσεως του κόστους.

i) Το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται. Δεν χρεώνεται ΦΠΑ κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής και το περιθώριο κέρδους λειτουργεί ως βάση για τον υπολογισμό του ΦΠΑ όταν έχει αποσαφηνισθεί οριστικώς (άποψη της Skarpa).

ii) Ο ΦΠΑ χρεώνεται επί του εισπραττόμενου ποσού προκαταβολής (αντί επί του περιθωρίου κέρδους). Τούτο συνάγεται από την κατά γράμμα εφαρμογή του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ.

iii) Ο ΦΠΑ χρεώνεται επί του περιθωρίου κέρδους το οποίο υπολογίζεται αφαιρώντας από το εισπραττόμενο ποσό προκαταβολής ένα *ποσοστό επί του προβλεπόμενου κόστους* της συγκεκριμένης συναλλαγής. Το ποσοστό αυτό αντιστοιχεί στην αναλογία του εισπραχθέντος ποσού στο συνολικό τίμημα της υπηρεσίας (άποψη του Διευθυντή της εθνικής φορολογικής αρχής και της Πολωνικής Κυβερνήσεως).

iv) Ο ΦΠΑ χρεώνεται επί του περιθωρίου κέρδους, αλλά το περιθώριο κέρδους αυτό προσδιορίζεται κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής αφαιρώντας το πραγματικό κόστος υπό την έννοια του κόστους με το οποίο έχει πραγματικά επιβαρυνθεί το πρακτορείο ταξιδίων μέχρι τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής (άποψη της Επιτροπής και επίσης εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου).

28 Σε ορισμένες από τις λοιπές γλωσσικές αποδόσεις αποδίδεται ως «coût effectif supporté par l'agence de voyages» (γαλλική), «tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen» (γερμανική), «faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży» (πολωνική), «skutečné náklady cestovní kanceláře» (τσεχική), «coste efectivo soportado por la agencia de viaje» (ισπανική).

v) Ο ΦΠΑ χρεώνεται επί του περιθωρίου κέρδους, το οποίο επίσης προσδιορίζεται κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής, αλλά ως βάση λειτουργεί το κόστος με το οποίο το πρακτορείο ταξιδίων έχει επιβαρυνθεί μέχρι τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής *και* το προβλεπόμενο κόστος, εφόσον το πρακτορείο ταξιδίων δεν έχει ακόμα επιβαρυνθεί με όλο το προβλεπόμενο κόστος (άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως).

65. Από την απλή απαρίθμηση όλων των ανωτέρω (τουλάχιστον θεωρητικώς νοητών) εναλλακτικών δυνατοτήτων καταδεικνύεται σαφώς ότι η απάντηση που πρέπει να δοθεί απέχει παρασάγγας από το να είναι σαφής. Ωστόσο, ορισμένες εναλλακτικές δυνατότητες είναι πιο προβληματικές από άλλες.

66. Για τους λόγους που ήδη αναλύθηκαν λεπτομερώς στο πλαίσιο της απαντήσεως του πρώτου ερωτήματος[29], η πρώτη άποψη, η οποία υποστηρίζεται από τη Skarpa, είναι αδύνατον να γίνει δεκτή χωρίς να διαταραχθεί περαιτέρω το συνολικό σύστημα της εισπράξεως ΦΠΑ. Επιπλέον, αν υιοθετηθεί η εν λόγω προσέγγιση, γιατί να σταματήσουμε στα άρθρα 65 και 63; Μπορεί να υπάρχουν ενδεχομένως και άλλες (γενικές) διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ που θα μπορούσαν «ιδανικά» να αναπροσαρμοσθούν περαιτέρω, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι (αντικειμενικώς, αναμφίβολα, απολύτως δικαιολογημένες) ειδικότερες ανάγκες ενός συγκεκριμένου κλάδου. Αυτή όμως είναι ακριβώς η επικίνδυνη ατραπός την οποία το Δικαστήριο προσπαθεί να αποφύγει.

67. Για λόγους που επίσης ήδη επισημάνθηκαν[30], δεν μπορεί να γίνει δεκτή ούτε η δεύτερη εναλλακτική δυνατότητα. Πράγματι το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι «ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της είσπραξης, *μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού*»[31]. Ωστόσο, η υιοθέτηση της απόψεως αυτής θα συνεπαγόταν εξ ορισμού (πιθανόν προσωρινώς) δυσανάλογα αποτελέσματα, επειδή μια τέτοια αρχική βάση επιβολής του φόρου θα είναι εξ ορισμού υψηλότερη από τη βάση επιβολής του φόρου που θα προσδιορισθεί εν συνεχεία. Ομοίως για τον ίδιο λόγο, φρονώ ότι η περιλαμβανόμενη στο άρθρο 65 μνεία περί «του ορίου του εισπραχθέντος ποσού», πρέπει να ερμηνευθεί ως υπόμνηση του γενικού κανόνα κατά τον οποίο ο φόρος επιβάλλεται σε «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες [...]». Τούτο συνάγεται από το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ[32]. Πιο συγκεκριμένα, στο παρόν πλαίσιο, έχω την άποψη ότι η φράση «μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού», που χρησιμοποιείται στο άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να θεωρηθεί ότι αναφέρεται στην *εισπραχθείσα βάση επιβολής του φόρου*. Η εν λόγω βάση επιβολής του φόρου συνίσταται, βάσει του ειδικού κανόνα του άρθρου 308 της οδηγίας ΦΠΑ, στο περιθώριο κέρδους. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο εν λόγω ειδικός κανόνας μπορεί να εισαχθεί στη λογική του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ, στο οποίο γίνεται λόγος περί του «εισπραχθέντος ποσού».

68. Αναγνωρίζω φυσικά ότι η τέταρτη και η πέμπτη εναλλακτική δυνατότητα θα μπορούσαν να συναχθούν ευκολότερα από το γράμμα του άρθρου 308 της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, φρονώ ότι οι ερμηνείες αυτές θα μετέτρεπαν τη λογιστική διαχείριση και την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ από αρκετά πολύπλοκο εγχείρημα σε «ανέφικτη αποστολή». Πράγματι, υπό τις ερμηνείες αυτές η *επιμέρους* ανάλυση όλου του *πραγματικού* κόστους με το οποίο έχει επιβαρυνθεί το πρακτορείο ταξιδίων θα έπρεπε να γίνεται *επανειλημμένα* και *ξεχωριστά*, κάθε φορά που εισπράττεται μια επιμέρους προκαταβολή.

29 Βλ. σημεία 39 έως 57 των παρουσών προτάσεων.

30 Σημεία 37 έως 38 των παρουσών προτάσεων.

31 Η υπογράμμιση δική μου.

32 «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών». Κατά πάγια νομολογία, η οριστική βάση επιβολής του φόρου αποτελείται, βάσει των γενικών κανόνων, από την πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή· βλ., επί παραδείγματι (όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών), απόφαση της 29ης Μαΐου 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

69. Τούτο παρίσταται πράγματι, για πολλούς λόγους, απλώς ανέφικτο. Πρώτον, ορισμένες υπηρεσίες αγοράζονται μαζικά (διαμονή και μεταφορά), ενώ οι περιλαμβανόμενες σε αυτές επιμέρους υπηρεσίες πωλούνται σε κάθε πελάτη χωριστά. Εφόσον τούτο ευσταθεί, τότε η αναλογία του συνολικού κόστους για κάθε επιμέρους συναλλαγής (ήτοι της κάθε υπηρεσίας) είναι πιθανόν να μην έχει ακόμα αποσαφηνισθεί κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής, ιδίως επειδή ο αριθμός των επιμέρους υπηρεσιών που πωλήθηκαν είναι πιθανόν να διαφοροποιηθεί σε σημαντικό βαθμό με την πάροδο του χρόνου. Δεύτερον, δεν μου είναι σαφές με ποιον τρόπο τα εν λόγω στοιχεία πραγματικού κόστους των υπηρεσιών που παραγγέλλονται μαζικά μπορούν να αντιστοιχηθούν με τις επιμέρους παρεχόμενες υπηρεσίες. Τρίτον, όλα τα παραπάνω καθίστανται ακόμη πιο πολύπλοκα στις περιπτώσεις που η προκαταβολές δεν αντιστοιχεί ακριβώς στο 100 % του τιμήματος, αλλά σε τμήματα αυτού, όπως στο 10 %, το 30 %, ή το 50 %.

70. Επιπλέον, σε όλες τις περιπτώσεις αυτές, αν αφαιρεθεί, προτού αποσαφηνισθεί η τελική κατάσταση, όλα το πραγματικό κόστος με το οποίο έχει επιβαρυνθεί το πρακτορείο ταξιδίων σε χρονικό σημείο κατά το οποίο έχει εισπραχθεί μόνο μέρος των καταβολών (μόνο για ορισμένους τόπους στο πλαίσιο ενός ευρύτερου ταξιδιωτικού πακέτου) και/ή/ακόμη και μόνο ποσοστά του τιμήματος αυτού (30 % ή 50 %), κατά πάσα πιθανότητα θα προκύψει αρνητικό υπόλοιπο. Για να το θέσω διαφορετικά, σε συγκεκριμένη στιγμή, το πραγματικό κόστος, υπό την έννοια του κόστους με το οποίο έχει ήδη πραγματικά επιβαρυνθεί το ταξιδιωτικό πρακτορείο, μπορεί να αντιστοιχεί στο 100 % του συνολικού κόστους, ενώ η προκαταβολή μπορεί να αντιστοιχεί μόνο στο 10 % του τιμήματος της υπηρεσίας. Δεν μπορώ να αντιληφθώ πώς ακριβώς τούτο θα μπορεί να αναπροσαρμοσθεί μεταγενέστερα και αν η εν λόγω «προσωρινή ζημία» θα πρέπει, επί παραδείγματι, να δηλώνεται ως τέτοια.

71. Επομένως, από καθαρά πρακτικής απόψεως, φρονώ ότι, λαμβανομένης υπόψη της πολυπλοκότητας αυτής, η μόνη ρεαλιστική δυνατότητα θα είναι τελικώς, στην καλύτερη περίπτωση, να πραγματοποιείται μία ακόμη (ενήμερη) εκτίμηση όσον αφορά το ύψος στο οποίο θα μπορούσε να ανέλθει το πραγματικό κόστος. Η μόνη διαφορά θα είναι ότι το πρακτορείο ταξιδίων θα καλείται να πραγματοποιεί τέτοια εκτίμηση ξανά και ξανά, με σισύφεια επιμέλεια, κάθε φορά που εισπράττει ορισμένη προκαταβολή.

72. Συγχρόνως, όπως εκτέθηκε ανωτέρω και όπως επιβεβαιώθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το ενημερωμένο πρακτορείο ταξιδίων φαίνεται ότι θα γνωρίζει αρκετά καλά το κόστος με το οποίο θα επιβαρυνθεί και το περιθώριο κέρδους το οποίο θα έχει σε συνάρτηση με συγκεκριμένη συναλλαγή.

73. Για όλους τους ανωτέρω λόγους, συνάγω το συμπέρασμα ότι η πιο εύλογη και λιγότερο επαχθής επιλογή φαίνεται πράγματι πως είναι η τρίτη εναλλακτική επιλογή, την οποία υποστηρίζουν ο Διευθυντής της εθνικής φορολογικής αρχής) και η Πολωνική Κυβέρνηση. Φρονώ ότι η άποψη αυτή επιτυγχάνει μια εύλογη ισορροπία μεταξύ των αντίστοιχων συμφερόντων της εθνικής φορολογικής αρχής και του υποκειμένου στον φόρο, παραμένοντας όμως ταυτοχρόνως στη σφαίρα του εφικτού. Η εν λόγω προσέγγιση δεν προσπορίζει σε κανένα από τα μέρη αυτά υπέρμετρο πλεονέκτημα έναντι του άλλου. Τούτο διότι ουδείς εξ αυτών φαίνεται να έχει στη διάθεσή του, σε οποιαδήποτε κρίσιμη στιγμή, «υπερβολικά πολλά χρήματα» σε σύγκριση με όσα θα δικαιούται να έχει τελικώς.

74. Το παράδειγμα το οποίο ανέφερε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ο Διευθυντής της εθνικής φορολογικής αρχής) εκφράζει επιτυχώς τη λογική αυτή. Αν το τίμημα για την παροχή της υπηρεσίας ανέρχεται, επί παραδείγματι, σε 1 000 πολωνικά ζλότι (PLN), με το εκτιμώμενο περιθώριο κέρδους να απαρτίζει το 20 % του τιμήματος αυτού (200 PLN), και ο πελάτης προκαταβάλει ποσό ύψους 500 PLN, το περιθώριο κέρδους που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής θα ανέρχεται στα 100 PLN. Επί του ποσού αυτού, των 100 PLN, πρέπει να υπολογισθεί ο ΦΠΑ, και πρέπει να χρεωθεί κατά το στάδιο εκείνο, ενώ οι περαιτέρω και τελικές αναπροσαρμογές πραγματοποιούνται, εφόσον είναι αναγκαίο, μόλις αποσαφηνισθεί το τελικό περιθώριο κέρδους.

75. Επιπλέον, τούτο διασφαλίζει μια εύλογη ισορροπία, υπό την έννοια ότι ούτε καταβάλλεται υπέρμετρα πλεονάζων φόρος ούτε παρακρατείται οφειλόμενος φόρος σε υπέρμετρο βαθμό, καθώς και ότι οι απαιτούμενες λογιστικές εργασίες θα είναι διαχειρίσιμες, ενώ ταυτοχρόνως συνάδει με την ήδη διατυπωθείσα κρίση του Δικαστηρίου (με τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Ισπανίας [33] και Επιτροπή κατά Γερμανίας [34]) ότι το περιθώριο κέρδους πρέπει να προσδιορίζεται σε συνάρτηση με κάθε συναλλαγή και όχι «συνολικώς» ανά περίοδο υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ. Το δε συνολικό έργο του υπολογισμού του κόστους της κάθε επιμέρους συναλλαγής (υπό την έννοια της κάθε υπηρεσίας που παρέχεται από το πρακτορείο ταξιδίων) θα αρκεί να εκτελείται μόνο δύο φορές. Την πρώτη φορά κατά τον καθορισμό των αρχικών εκτιμήσεων και του υπολογισμού του προβλεπόμενου κόστους πριν από την τιμολόγηση και τη διαφήμιση της υπηρεσίας και, τη δεύτερη φορά στο τέλος, όταν θα έχουν αποσαφηνισθεί το συνολικό κόστος και το ακριβές περιθώριο κέρδους.

76. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, συνάγω συνεπώς το συμπέρασμα ότι ο ΦΠΑ πρέπει να υπολογίζεται επί του περιθωρίου κέρδους, το οποίο προσδιορίζεται αφαιρώντας από το εισπραττόμενο ποσό προκαταβολής το ανάλογο ποσοστό επί του προβλεπόμενου συνολικού κόστους της συγκεκριμένης συναλλαγής.

77. Επιβάλλεται επίσης μια καταληκτική επισήμανση. Αναγνωρίζω φυσικά ότι η πρόταση που περιέγραψα ανωτέρω δεν είναι ιδανική. Ωστόσο, με βάση την περιγραφείσα διαδικασία αποκλεισμού των ακραίων λύσεων, φαίνεται να είναι η λιγότερο επαχθής και η λιγότερο πολύπλοκη για όλους τους ενδιαφερομένους, ενώ συγχρόνως παραμένει εντός της σφαίρας της δικαστικής ερμηνείας των υφιστάμενων κανόνων.

78. Ο προσδιορισμός των υποχρεώσεων που υπέχουν τα πρακτορεία ταξιδίων όσον αφορά τον ΦΠΑ προσκρούει σε δυσχέρειες που απορρέουν από τη χρονική απόκλιση μεταξύ, αφενός, της εισπράξεως του ποσού του τιμήματος και, αφετέρου, της επιβαρύνσεως με κόστος. Ο υπολογισμός του περιθωρίου κέρδους, στις περιστάσεις αυτές, αποτελεί αρκετά πολύπλοκο εγχείρημα, όπως καταδεικνύει η εμπειρία των κρατών μελών. Τις δυσχέρειες αυτές έχουν επιχειρήσει να αντιμετωπίσουν ορισμένα κράτη μέλη καθορίζοντας ένα κατ' αποκοπή περιθώριο κέρδους για συγκεκριμένη περίοδο [35]. Εξάλλου, το 2002 υποβλήθηκε πρόταση για τη θέσπιση ενός γενικής ισχύος ποσοστού για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων [36]. Ωστόσο, η πρόταση αυτή εγκαταλείφθηκε το 2014. Επιπλέον, υπό το πρίσμα των αποφάσεων του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Επιτροπή κατά Ισπανίας [37] και Επιτροπή κατά Γερμανίας [38], η εν λόγω προσέγγιση φαίνεται να είναι προβληματική.

79. Σε ένα (ήδη) τόσο πολύπλοκο περιβάλλον, συμφωνώ με τη γενική πρόταση της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι ενδείκνυται να αναζητηθεί μια λύση η οποία δημιουργεί λιγότερες και όχι ακόμη περισσότερες δυσχέρειες. Ενέχει επίσης ορισμένη δόση ειρωνείας το ότι, όπως σχεδόν άπαντες οι διάδικοι και οι ενδιαφερόμενοι εξέθεσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τα ειδικά καθεστώτα θεσπίσθηκαν προκειμένου να απλοποιήσουν τη λειτουργία του συστήματος, καίτοι εν τέλει έχουν διατυπωθεί πολύ διαφορετικές απόψεις όσον αφορά το τι πρέπει να θεωρηθεί ότι σημαίνει η

33 Βλ. απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, (C-189/11, EU:C:2013:587, σκέψεις 101 έως 104).

34 Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018 (C-380/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:76, σκέψεις 87 έως 92).

35 Οι διάφορες εθνικές λύσεις έχουν περιγραφεί, όπως επισημάνθηκε συναφώς από τη Skarpa κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στην έκθεση που συνέταξε η Επιτροπή με τον τίτλο *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report (*Μελέτη με αντικείμενο την εξέταση του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ των πρακτορείων ταξιδιών και εναλλακτικών δυνατοτήτων μεταρρυθμίσεως*, Τελική Έκθεση), TAXUD/2016/AO-05, Δεκέμβριος 2017 (διαθέσιμη στο διαδίκτυο, στον ιστότοπο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής). Στην έκθεση αυτή αναφέρεται ότι περίπου 14 κράτη μέλη προβλέπουν τέτοια εναλλακτική δυνατότητα.

36 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, της 8ης Φεβρουαρίου 2002, περί τροποποίησης της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων, COM(2002) 64, τελικό (ΕΕ 2002, C 126E, σ. 390). Επίσης, η επιτροπή ΦΠΑ έκρινε, παρομοίως, ότι είναι αποδεκτή η χρήση ενός γενικής ισχύος υπολογισμού: «η Επιτροπή έκρινε επίσης ότι η εφαρμοζόμενη στα πρακτορεία ταξιδίων αρχή της φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους δεν αποκλείει τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους για όλες τις συναλλαγές με βάση τον ίδιο τύπο κατά τη διάρκεια ορισμένης περιόδου.» (κατευθυντήριες γραμμές της 17ης συνεδριάσεως της 4ης και 5ης Ιουλίου 1984, XV/243/84). Βλ. κατευθυντήριες γραμμές βάσει των συνεδριάσεων της επιτροπής ΦΠΑ (μέχρι τη 2α Ιουλίου 2018), διαθέσιμα στον ιστότοπο https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Βλ. απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, σκέψεις 101 έως 104).

38 Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018 (C-380/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:76, σκέψεις 87 έως 92).

απλοποίηση αυτή στο ειδικότερο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδίων. Επίσης, λαμβανομένης υπόψη της τόσο αξιοσημείωτης *πολυφωνίας όσον αφορά την απλοποίηση*, συμπεραίνω ότι είναι σκόπιμο να γίνει δεκτό ότι τα περαιτέρω βήματα απλοποιήσεως, στο πλαίσιο αυτό, απόκεινται στον νομοθέτη της Ένωσης και/ή στους εθνικούς νομοθέτες, εντός των ορίων που τίθενται από το δίκαιο της Ένωσης.

V. Πρόταση

80. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) ως εξής:

1. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι, στις περιπτώσεις προκαταβολών που εισπράττονται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος παρέχει ταξιδιωτικές υπηρεσίες που φορολογούνται βάσει του προβλεπόμενου στα άρθρα 306 έως 310 της οδηγίας 2006/112 ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδίων, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που ορίζεται στο άρθρο 65 της ίδιας οδηγίας, ήτοι κατά τον χρόνο εισπράξεως της αντίστοιχης προκαταβολής.

2. Κατά τον χρόνο εκείνο, ο ΦΠΑ πρέπει να υπολογίζεται επί του περιθωρίου κέρδους, το οποίο προσδιορίζεται αφαιρώντας από το εισπραττόμενο ποσό προκαταβολής το ανάλογο ποσοστό επί του προβλεπόμενου συνολικού κόστους της συγκεκριμένης συναλλαγής.