ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO TIZZANO

της 12ης Σεπτεμβρίου 2002 [1]

1. Με διάταξη της 13ης Μαρτίου 2001, το Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) (στο εξής: Court of Appeal) υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το άρθρο 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία) [2]. Ειδικότερα, το Court of Appeal επιθυμεί να μάθει αν η αναφερόμενη στο άρθρο 26, παράγραφος 2, έννοια «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» περιλαμβάνει το ποσό που καταβάλλει ένα πρακτορείο ταξιδίων σε οργανωτή περιηγήσεων (tour operator), για λογαριασμό του οποίου ενεργεί ως μεσάζων, πέραν της τιμής που καταβάλλει ο αγοραστής του πακέτου διακοπών.

I — Νομικό πλαίσιο

A — *Κοινοτικές διατάξεις*

2. Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας θεσπίζει ειδικό καθεστώς για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) όσον αφορά ορισμένες πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων και των οργανωτών περιηγήσεων. Οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου αυτού προβλέπουν, ειδικότερα, τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο προστιθεμένης αξίας στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων σύμφωνα με το παρόν άρθρο, κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδίου, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στα πρακτορεία ταξιδίων, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσολαβητές και για τα οποία εφαρμόζεται το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 3, περίπτωση γ'. Θεωρούνται, επίσης, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως πρακτορεία ταξιδίων οι οργανωτές περιηγήσεων.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ L 145, σ. 1. Οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις της έκτης οδηγίας, τελευταία με την οδηγία 2001/4/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001 (ΕΕ L 22, σ. 17), δεν αφορούσαν το επίδικο στην παρούσα υπόθεση κείμενο του άρθρου 26. Η διάταξη αυτή περιλαμβάνεται, ωστόσο, στην πρόταση τροποποιήσεως της οδηγίας που έχει υποβληθεί στο Συμβούλιο [COM (2002) 64 τελικό].

2. Οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδίου θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος, στο οποίο το πρακτορείο ταξιδίων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητος ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ενήργησε την παροχή των υπηρεσιών. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών θεωρείται ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή άνευ φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3, περίπτωση β', το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.»

B — *Εθνικές διατάξεις*

3. Το ειδικό καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας είναι γνωστό στη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου ως Tour Operator's Margin Scheme (σύστημα σχετικά με το περιθώριο κέρδους των οργανωτών περιηγήσεων, στο εξής: TOMS). Διέπεται από το άρθρο 53 του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί ΦΠΑ) καθώς και από την Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (κανονιστική πράξη του 1987 περί του ΦΠΑ που επιβάλλεται στους οργανωτές περιηγήσεων). Η λειτουργία του TOMS διευκρινίζεται με το VAT Leaflet 709/5/88 (εγκύκλιος 709/5/88 περί ΦΠΑ) των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners) [3].

II — Πραγματικά περιστατικά, εθνική διαδικασία και προδικαστικό ερώτημα

A — *Ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης*

4. Κατά τα αναφερόμενα στη διάταξη περί παραπομπής, η εταιρία First Choice Holidays Plc (στο εξής: First Choice) οργανώνει πακέτα διακοπών που παρουσιάζονται σε κατάλογο και πωλούνται στο κοινό μέσω πρακτορείου ταξιδίων. Οι συμβάσεις που διέπουν τις σχέσεις της First Choice και των πρακτορείων αυτών περιορίζονται να προσδιορίσουν ότι, για κάθε πώληση πακέτου ταξιδίου, το πρακτορείο οφείλει να της καταβάλει την αναγραφόμενη στον κατάλογο τιμή, εισπράττοντας προμήθεια ίση προς ορισμένο ποσοστό (κατά κανόνα 10 %) της τιμής αυτής. Επομένως, τελικά, τα πρακτορεία ταξιδίων, οσάκις χορηγούν έκπτωση, πρέπει να καταβάλλουν τη διαφορά μεταξύ της αναγραφόμενης στον κατάλογο τιμής του ταξιδίου και της πράγματι καταβληθείσας από τον αγοραστή του πακέτου τιμής.

3 — Υπενθυμίζω ότι οι Commissioners είναι επιφορτισμένοι με τη διαχείριση και την είσπραξη του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο.

5. Εντούτοις, κατά το αιτούν δικαστήριο, η First Choice αγνοεί κατά κανόνα αν τα πακέτα ταξιδίων πωλούνται με έκπτωση και, στην περίπτωση αυτή, την έκπτωση που χορηγείται. Οι πελάτες αγνοούν τις χρηματοοικονομικές συμφωνίες μεταξύ της First Choice και των πρακτορείων της. Επιπλέον, από την ίδια διάταξη προκύπτει ότι το ποσό των εν λόγω εκπτώσεων είναι, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, κατώτερο από την προμήθεια που οφείλει η First Choice στο πρακτορείο, ενώ άλλοτε είναι ίσο προς ή και ανώτερο από αυτό.

6. Συνεπώς, στην πράξη, κατά την πώληση ενός πακέτου ταξιδίου, το πρακτορείο εισπράττει την τιμή από τον αγοραστή και την καταβάλλει στη First Choice, συμπληρώνοντάς την ενδεχομένως με ποσό ίσο προς τη χορηγηθείσα έκπτωση. Παράλληλα, ωστόσο, το πρακτορείο αφαιρεί από το ποσό που οφείλει στη First Choice την προμήθεια που του αναλογεί για την πώληση πλέον του ΦΠΑ. Επομένως, από το τελικό ποσό που εισπράττει η First Choice έχει αφαιρεθεί η οφειλόμενη στο πρακτορείο προμήθεια καθώς και ο ΦΠΑ επί της προμήθειας αυτής.

Β — *Εθνική διαδικασία και προδικαστικό ερώτημα*

7. Σύμφωνα με όσα προκύπτουν από τη δικογραφία, μέχρι το 1998 η First Choice υπολόγιζε το φορολογητέο περιθώριο κέρδους της, κατ' εφαρμογήν του TOMS, βάσει του συνολικού ποσού που της κατέβαλαν τα πρακτορεία ταξιδίων, ανεξάρτητα από το αν γνώριζε αν είχαν χορηγήσει έκπτωση στους αγοραστές των πακέτων ταξιδίων. Εντούτοις, με έγγραφο της 29ης Σεπτεμβρίου 1998, ζήτησε από τους Commissioners επιστροφή του ΦΠΑ που είχε καταβάλει, ύψους 921 456 GBP, για τον λόγο ότι, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου περιθωρίου κέρδους, όφειλε να λάβει αποκλειστικά υπόψη την τιμή των ταξιδίων που είχαν πράγματι καταβάλει οι αγοραστές και όχι τα ποσά που αντιστοιχούσαν στις ενδεχόμενες εκπτώσεις που είχαν χορηγήσει, με δική τους επιβάρυνση, τα πρακτορεία ταξιδίων. Αμφισβητώντας την ερμηνεία αυτή, οι Commissioners απέρριψαν την αίτηση της First Choice με έγγραφο της 9ης Οκτωβρίου 1998.

8. Κατόπιν τούτου, η First Choice προσέβαλε την άρνηση των Commissioners ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, Λονδίνο (Ηνωμένο Βασίλειο), το οποίο, με απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 1999, δέχθηκε την προσφυγή της. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι το ποσό της διαφοράς μεταξύ της αναγραφόμενης στον κατάλογο τιμής και της τιμής που πράγματι χρεώθηκε στους αγοραστές, που τα πρακτορεία ταξιδίων καταβάλλουν με δική τους επιβάρυνση στη First Choice, δεν έπρεπε να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή του TOMS. Οι Commissioners άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), το οποίο, με απόφαση της 28ης Ιουνίου 2000, επιβεβαίωσε την πρωτόδικη απόφαση. Με την απόφασή του, το High Court έκρινε ότι το ποσό της διαφοράς που καταβάλλουν τα πρακτορεία ταξιδίων στη First Choice δεν μπορεί να θεωρηθεί «καταβλητέο από τον ταξιδιώτη» ποσό υπό την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Περαιτέρω, το High Court έκρινε ότι, εν πάση περιπτώσει, η εκτίμηση του VAT and Duties Tribunal, ότι το ποσό αυτό αντιπροσώπευε

την αμοιβή που κατέβαλλε το πρακτορείο ταξιδίων στη First Choice ως αντιπαροχή για τη δυνατότητά του να αποφασίζει ελεύθερα ως προς την τιμή του πακέτου ταξιδίου, αποτελεί διαπίστωση πραγματικού περιστατικού που δεν μπορεί να αμφισβητηθεί κατ' έφεση [4].

9. Οι Commissioners προσέβαλαν την απόφαση του High Court ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), το οποίο ανέστειλε τη διαδικασία για την έκδοση αποφάσεως και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Όταν ένας οργανωτής περιηγήσεων, υπό την έννοια του άρθρου 26 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ,

α) πωλεί πακέτα διακοπών μέσω πρακτορείου ταξιδίων στο πλαίσιο συμβάσεως πρακτορείας·

β) παρέχει στο πρακτορείο τη δυνατότητα να πωλεί τα πακέτα διακοπών με έκπτωση σε σχέση με την τιμή καταλόγου (ο ταξιδιώτης οφείλει να καταβάλει για το ταξίδι μόνον τη μειωμένη τιμή)·

γ) υποχρεώνει το πρακτορείο που πώλησε το πακέτο ταξιδίου με έκπτωση να του καταβάλει όχι μόνον την τιμή που πράγματι χρεώθηκε στον ταξιδιώτη, αλλά και πρόσθετο ποσό ίσο προς την έκπτωση που παρέσχε στον ταξιδιώτη (ο οποίος αγνοεί τους χρηματικούς διακανονισμούς μεταξύ του οργανωτή περιηγήσεων και του πρακτορείου), οπότε το πρακτορείο αποδίδει στον οργανωτή περιηγήσεων την πλήρη αναγραφόμενη στον κατάλογο τιμή του ταξιδίου·

δ) δεσμεύεται να καταβάλει στο πρακτορείο προμήθεια υπολογιζόμενη βάσει της αναγραφόμενης στον κατάλογο τιμής του ταξιδίου, η οποία στην πράξη συμψηφίζεται με το προαναφερθέν υπό γ) ποσό που οφείλει το πρακτορείο·

ε) δεν γνωρίζει αν το πρακτορείο έχει χορηγήσει έκπτωση για την πώληση ορισμένου ταξιδίου και, αν ναι, το ποσό της εκπτώσεως αυτής·

4 — Όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής (σημείο 6, σ. 4), στο δικαστικό σύστημα του Ηνωμένου Βασιλείου, εναπόκειται στο VAT and Duties Tribunal, όταν ασκείται ενώπιόν του προσφυγή για θέματα ΦΠΑ, να καθορίζει τα σχετικά πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως. Οι ενδεχόμενες προσφυγές κατά αποφάσεων του δικαστηρίου αυτού περιορίζονται σε νομικά ζητήματα (άρθρο 11 του Tribunals and Inquiries ACT 1992).

στ) όσον αφορά τη σχέση του με το πρακτορείο, καταχωρίζει στα λογιστικά του βιβλία την πλήρη αναγραφόμενη στον κατάλογο τιμή, την οποία εισπράττει από το πρακτορείο για το πωληθέν ταξίδι,

1) πώς πρέπει να χαρακτηριστεί το πρόσθετο ποσό που καταβάλλει το πρακτορείο ταξιδίων στον οργανωτή περιηγήσεων [βλ. σημείο γ) ανωτέρω], για την ερμηνεία του άρθρου 26, παράγραφος 2, της οδηγίας, λαμβανομένων υπόψη των προαναφερθεισών περιστάσεων;

2) περιλαμβάνει "το συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό", υπό την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 2, της οδηγίας, το προαναφερθέν υπό γ) πρόσθετο ποσό;»

III — Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

10. Κατά το γραπτό στάδιο της διαδικασίας, η First Choice, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Επιτροπή κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου. Υπέβαλαν δε, επιπλέον, με εξαίρεση τη Γερμανική Κυβέρνηση, προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξάχθηκε στις 14 Μαρτίου 2002.

IV — Νομική ανάλυση

Α — *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις ως προς το αντικείμενο και το περιεχόμενο του προδικαστικού ερωτήματος*

11. Για την εξέταση του ερωτήματος που υπέβαλε το Court of Appeal, πρέπει να προσδιοριστεί κατ' αρχάς το αντικείμενο και το περιεχόμενό του· αυτό μάλιστα πρέπει να γίνει ιδίως βάσει της συζητήσεως των διαδίκων όσον αφορά το πρώτο μέρος του ερωτήματος, την αναδιατύπωση του οποίου προτείνει η First Choice.

12. Ως εκ τούτου, θα ξεκινήσω από το πρώτο ακριβώς τμήμα του ερωτήματος. Αν έχω κατανοήσει ορθώς τα επιχειρήματά της, η First Choice υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με την κατανομή αρμοδιοτήτων που προβλέπει το άρθρο 234 ΕΚ, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αποφανθεί επί του νομικού χαρακτηρισμού, υπό την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, του πρόσθετου ποσού που κατέβαλε, υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται με το ερώτημα, το πρακτορείο ταξιδίων στον οργανωτή περιηγήσεων. Συγκεκριμένα, κατά την άποψή της, μια τέτοια εκτίμηση δεν αφορά μόνον την ερμηνεία των εν λόγω κοινοτικών διατάξεων, η οποία ανήκει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου, αλλά και την εφαρμογή τους στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία ανήκει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου [5].

5 — Συναφώς, η First Choice παραπέμπει στην απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, ειδικότερα σκέψη 11).

13. Επιπλέον, προσθέτει η First Choice, σε εθνικό επίπεδο, το VAT and Duties Tribunal προέβη ήδη στον νομικό χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως, η δε διαφορά ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά τη δυνατότητα αμφισβητήσεως του εν λόγω χαρακτηρισμού κατ' έφεση, βάσει των δικονομικών κανόνων του εθνικού δικαίου. Συναφώς, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι το πρώτο μέρος του ερωτήματος σκοπεί, στην πραγματικότητα, να διευκρινίσει αν, όπως — κατά τα λεγόμενα της First Choice — ισχυρίστηκαν οι Commissioners ενώπιον του Court of Appeal, το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει την εφαρμογή των δικονομικών κανόνων του Ηνωμένου Βασιλείου στο μέτρο που αποκλείουν την άσκηση εφέσεως κατά του χαρακτηρισμού των πραγματικών περιστατικών από το VAT and Duties Tribunal.

14. Φρονώ, πάντως, ότι δεν δικαιολογείται η προτεινόμενη από τη First Choice αναδιατύπωση του πρώτου μέρους του ερωτήματος, στην οποία εξάλλου αντιτίθενται τόσο το Ηνωμένο Βασίλειο όσο και η Επιτροπή. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, την οποία θεσπίζει το άρθρο 234 ΕΚ, εναπόκειται στο τελευταίο, στην περίπτωση ερωτημάτων που δεν έχουν διατυπωθεί με σαφήνεια ή που βαίνουν πέραν της αρμοδιότητάς του, να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που παρέχει το εθνικό δικαστήριο, και ιδίως από την αιτιολογία της διατάξεως περί παραπομπής, τα στοιχεία του κοινοτικού δικαίου που χρήζουν ερμηνείας, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο αναδιατυπώνει, εφόσον χρειάζεται, τα ερωτήματα που του υποβάλλονται[6].

15. Ωστόσο, ακόμη και αν το κείμενο του υποβληθέντος από το Court of Appeal ερωτήματος αντικατοπτρίζει με ακρίβεια το ιστορικό της διαφοράς που του έχει υποβληθεί, αυτό δεν σημαίνει ότι το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί ευθέως βάσει των περιστατικών αυτών, βαίνοντας πέραν των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί με το άρθρο 234 ΕΚ[7]. Θεωρώ ότι από την ανάγνωση του ερωτήματος αυτού πρέπει, αντιθέτως, να συναχθεί ότι τα πραγματικά περιστατικά που το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει με το ερώτημα αυτό, τα οποία διατυπώνοντα εξάλλου γενικώς, χρησιμεύουν απλώς και μόνο για να οριοθετήσουν το πλαίσιο του νομικού προβλήματος επί του οποίου το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί.

16. Εν πάση περιπτώσει, από την εξέταση της δικογραφίας προκύπτει εμφανώς ότι το σχετικό με την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης νομικό ζήτημα, επί του οποίου καλείται να αποφανθεί το Δικαστήριο, δεν είναι αυτό που επισημαίνει η First Choice, ήτοι η ενδεχόμενη ασυμβατότητα με το κοινοτικό δίκαιο των δικονομικών κανόνων του Ηνωμένου Βασιλείου όσον αφορά την άσκηση ενδίκων

6 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 1986, 35/85, Tissier (Συλλογή 1986, σ. 1207, σκέψη 9), και, πιο πρόσφατα, της 18ης Νοεμβρίου 1999, C-107/98, Teckal (Συλλογή 1999, σ. I-8121, σκέψη 34, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και της 10ης Μαΐου 2001, C-223/99 και C-260/99, Agorà και Excelsior (Συλλογή 2001, σ. I-3605, σκέψη 24). Βλ., επίσης, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger στην υπόθεση Mayeur (απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-175/99, Συλλογή 2000, σ. I-7755, σκέψη 25).

7 — Επί της διακρίσεως μεταξύ «ερμηνείας» και «εφαρμογής» του κοινοτικού δικαίου κατά τη διαδικασία του άρθρου 234 ΕΚ σε υπόθεση στην οποία ζητήθηκε ρητώς από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί των πραγματικών περιστατικών που υποβλήθηκαν στο εθνικό δικαστήριο, βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση Lloyd Schuhfabrik Meyer (απόφαση της 22ας Ιουνίου 1999, C-342/97, Συλλογή 1999, σ. I-3819, σκέψεις 8 έως 13).

βοηθημάτων. Αντιθέτως, η αιτιολογία της διατάξεως περί παραπομπής αναφέρει ρητά ότι το εθνικό δικαστήριο διερωτάται ως προς την ερμηνεία της έννοιας «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, προκειμένου να προβεί στον ορθό καθορισμό του περιεχομένου της[8]. Αυτό είναι, κατά την άποψή μου, το ζήτημα που καλείται να εξετάσει το Δικαστήριο στην παρούσα υπόθεση.

17. Ειδικότερα, φρονώ ότι το υποβληθέν από το Court of Appeal ερώτημα, αν ληφθεί υπόψη συνολικά, αποβλέπει στο να διευκρινιστεί αν το πρόσθετο ποσό που κατέβαλε το πρακτορείο ταξιδίων στον οργανωτή περιηγήσεων πρέπει ή δεν πρέπει να θεωρηθεί ως μέρος του «συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού» για τον υπολογισμό του φορολογητέου περιθωρίου κέρδους του οργανωτή υπό την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, κατόπιν προσεκτικότερης εξετάσεως, οι δύο διάδικοι έχουν στην πραγματικότητα τον ίδιο σκοπό: θεωρώ ότι το ερώτημα που αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό του εν λόγω πρόσθετου ποσού υπό την έννοια του προπαρατεθέντος άρθρου 26, παράγραφος 2, δεν διαφέρει από το ερώτημα αν το ποσό αυτό εμπίπτει στην αναφερόμενη στην ίδια διάταξη έννοια «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό». Σε αμφότερες τις περιπτώσεις σκόπος, στην ουσία, είναι να καθοριστεί αν το ποσό που κατέβαλε το πρακτορείο ταξιδίων μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρέσχε στον ταξιδιώτη ο οργανωτής περιηγήσεων.

8 — Βλ., ειδικότερα, τα σημεία 2, 7, 9, 11 και 12 της αιτιολογίας της διατάξεως περί παραπομπής (σ. 13 έως 16).

18. Συνεπώς, στη συνέχεια θα εξετάσω από κοινού τα δύο μέρη του ερωτήματος.

B — *Επί της ουσίας του προδικαστικού ερωτήματος*

19. Θεωρώ ότι η εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος με την ως άνω προταθείσα διατύπωση πρέπει να γίνει σταδιακά, καθορίζοντας κατ' αρχάς αν η έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» περιλαμβάνει και τα ποσά που καταβάλλουν τρίτα πρόσωπα σε πρακτορείο ταξιδίων ή (στην υπό κρίση υπόθεση) σε οργανωτή περιηγήσεων. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πρέπει στη συνέχεια να καθοριστεί αν η έννοια αυτή περιλαμβάνει το «πρόσθετο ποσό» που καταβάλλει το πρακτορείο ταξιδίων υπό τις ιδιαίτερες περιστάσεις που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο.

20. Όσον αφορά το πρώτο σημείο, η θέση της First Choice μπορεί να συνοψιστεί ως εξής. Θεωρεί ότι το καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας αποτελεί εξαίρεση από τους γενικούς κανόνες περί καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου που θέτει το άρθρο 11 της οδηγίας αυτής και όχι ειδική περίπτωση εφαρμογής των εν λόγω κανόνων. Επομένως, η φράση «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» του άρθρου 26, παράγραφος 2, δεν μπορεί ορθώς να ερμηνευθεί υπό το φως της έννοιας «αντιπαροχή» του άρθρου 11, η οποία, σύμφωνα με το σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της

διατάξεως αυτής, περιλαμβάνει όλα τα ποσά που καταβάλλει ο αποδέκτης της παροχής ή τρίτο πρόσωπο[9]. Συγκεκριμένα, κατά τη First Choice, σε αντίθεση προς ό,τι ισχύει στο γενικό καθεστώς του άρθρου 11, στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26, παράγραφος 2, για τα πρακτορεία ταξιδίων και τους οργανωτές περιηγήσεων, σημασία έχει αποκλειστικά η ειδική σχέση μεταξύ του αποδέκτη της υπηρεσίας και του παρέχοντος αυτή, ήτοι μεταξύ του ταξιδιώτη και (στην υπό κρίση υπόθεση) του οργανωτή περιηγήσεων. Υπό τις συνθήκες αυτές, τα ποσά που καταβάλλει ενδεχομένως τρίτο πρόσωπο σε οργανωτή περιηγήσεων δεν εμπίπτουν στην έννοια «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» παρά μόνον εφόσον το τρίτο πρόσωπο ενεργεί ως εντολοδόχος ή ως αντιπρόσωπος του ταξιδιώτη.

21. Το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Επιτροπή έχουν αντίθετη άποψη. Ειδικότερα, το Ηνωμένο Βασίλειο και, εν τινι μέτρω, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζουν ότι η παρέκκλιση από το γενικό καθεστώς της έκτης οδηγίας, την οποία εισάγει το άρθρο της 26, πρέπει να περιοριστεί, όπως όλες οι εισάγουσες παρέκκλιση διατάξεις, στο αυστηρώς αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τη διάταξη σκοπού, ήτοι την απλούστευση της εφαρμογής του γενικού καθεστώτος ΦΠΑ στο ειδικό πλαίσιο των πράξεων των πρακτορείων ταξιδίων, όπου μπορούν να προκαλέσουν σημαντικές πρακτικές δυσχέρειες. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, δεν υπάρχει κανένας λόγος να θεωρηθεί ότι το άρθρο 26, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας παρεκκλίνει από την έννοια της αντιπαροχής του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας. Συνεπώς, σε αντίθεση προς ό,τι ισχυρίζεται η First Choice, η ερμηνεία της φράσεως «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» του εν λόγω άρθρου 26, παράγραφος 2 πρέπει ακριβώς να γίνεται βάσει της ως άνω έννοιας. Επομένως, πρέπει επίσης να περιληφθούν στην έννοια αυτή τα ποσά που καταβάλλει τρίτο πρόσωπο για την εκ μέρους του οργανωτή περιηγήσεων παροχή υπηρεσιών, ήτοι για την υλοποίηση του ταξιδιού προς όφελος του πελάτη.

22. Η Επιτροπή επιμένει, ειδικότερα, ότι το να περιλαμβάνεται στο «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» ο,τιδήποτε έχει καταβληθεί στον οργανωτή περιηγήσεων για την παρασχεθείσα στον ταξιδιώτη υπηρεσία, περιλαμβανομένων των ποσών που κατέβαλαν τρίτα πρόσωπα, ανταποκρίνεται σε γενική αρχή στον τομέα αυτό. Συγκεκριμένα, αν τα πράγματα ήταν διαφορετικά, θα δημιουργούνταν αδικαιολόγητη διάκριση μεταξύ του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας και του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ. Αν, για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, λαμβάνονταν υπόψη όλα τα ποσά που καταβάλλονται ως αντιπαροχή στον παρέχοντα την υπηρεσία, ανεξάρτητα από τα αν η πληρωμή προέρχεται από τον αποδέκτη της παροχής, από τον αγοραστή ή από τρίτο πρόσωπο, το καθεστώς αυτό θα ήταν λιγότερο ευνοϊκό από το ειδικό καθεστώς.

9 — Υπενθυμίζω ότι, κατ' εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', για την πλειονότητα των παροχών υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από «ο,τιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

23. Μεταξύ των δύο προεκτεθεισών απόψεων, συμμερίζομαι τη δεύτερη. Κατ' αρχάς, όπως ορθώς υπενθυμίστηκε, το καθεστώς που εισάγει το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας αποβλέπει στην προσαρμογή του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, όσον αφορά τον τόπο και τη βάση επιβολής του φόρου καθώς και την αφαίρεση του καταβληθέντος επί των εισροών φόρου, στις ιδιαιτερότητες της δραστηριότητας των πρακτορείων ταξιδίων, ειδικότερα προκειμένου να αποφευχθούν οι δυσχέρειες που απορρέουν για τις εν λόγω δραστηριότητες από την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού [10]. Εξίσου ορθώς υπενθυμίστηκε, επιπλέον, ότι το καθεστώς του εν λόγω άρθρου 26, εισάγοντας εξαίρεση από το κανονικό καθεστώς της έκτης οδηγίας, πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του [11].

24. Συγκεκριμένα, το άρθρο 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει ειδικό σύστημα υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου, το οποίο καθιστά δυνατή την απλούστευση της ανακτήσεως του ΦΠΑ που καταβάλλουν τα πρακτορεία ταξιδίων και οι οργανωτές περιηγήσεων επί των εισροών, κατά την αγορά από τρίτα πρόσωπα των υπηρεσιών που απαιτούνται για την πραγματοποίηση ταξιδιού. Συγκεκριμένα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν οι επιχειρήσεις αυτές χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, σύγκεινται σε πολλαπλές παροχές, ιδίως ως προς τη μεταφορά και την παροχή καταλύματος, τις οποίες αγοράζουν από τρίτα πρόσωπα και οι οποίες πραγματοποιούνται τόσο εντός όσο και εκτός του εδάφους του κράτους μέλους όπου η επιχείρηση έχει την έδρα της ή σταθερή εγκατάσταση [12].

25. Στο πλαίσιο του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου για την πλειονότητα των παρεχομένων υπηρεσιών είναι η *αντιπαροχή* για την παρεχόμενη υπηρεσία· ως εκ τούτου, προκειμένου να ανακτηθεί ο φόρος επί των εισροών για τις παροχές υπηρεσιών που αγοράστηκαν από άλλα πρόσωπα με σκοπό την οργάνωση του ταξιδίου, ο οργανωτής περιηγήσεων όφειλε να προβεί στις αναγκαίες διοικητικές διατυπώσεις, πρωτίστως δε στην καταχώρισή του στα σχετικά με τον ΦΠΑ μητρώα σε κάθε κράτος μέλος όπου αγοράζει τις υπηρεσίες αυτές. Είναι προφανές ότι αυτό καθιστά δυσχερέστατη την ομαλή διεξαγωγή των δραστηριοτήτων των πρακτορείων ταξιδίων και των οργανωτών περιηγήσεων. Αντιθέτως, στο πλαίσιο του καθεστώτος του άρθρου 26, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, η βάση επιβολής του ΦΠΑ αποτελείται από το *περιθώριο κέρδους* του οργανωτή περιηγήσεων, ήτοι από τη διαφορά μεταξύ του «συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού» χωρίς τον ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους, πλέον ΦΠΑ, με το

10 — Βλ. αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel (Συλλογή 1992, σ. I-5723, σκέψεις 13 έως 15), και της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 33), καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger στις τελευταίες αυτές υποθέσεις (σημείο 27). Πρέπει εξάλλου να σημειωθεί ότι η λειτουργία του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας ανταποκρίνεται επίσης στην ανάγκη να διασφαλιστεί ότι το προϊόν του ΦΠΑ θα επιστρέψει στο κράτος μέλος στο οποίο «καταναλώνονται» τελικώς οι διάφορες υπηρεσίες που συνθέτουν τη μοναδική παροχή προς τον ταξιδιώτη, ήτοι στο κράτος στο οποίο ο ταξιδιώτης απολαύει των υπηρεσιών αυτών (βλ., συναφώς, την έκθεση που επισυνάφθηκε στην πραταιρατεθείσα στην υποσημείωση 2 πρόταση τροποποιήσεως της έκτης οδηγίας όσον αφορά το εν λόγω άρθρο 26· βλ., επίσης, Terra B. J. M., Kajus J., *A Guide to European VAT Directives, Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD, 2002, όσον αφορά το άρθρο 26, ειδικότερα σ. 106.14). Ο σκοπός αυτός εξυπηρετείται με το ειδικό σύστημα υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου και τον καθορισμό του τότου επιβολής του όπως προβλέπει το άρθρο 26 (βλ. κατωτέρω υποσημείωση 13).

11 — Πραταρατεθείσα απόφαση Madgett και Baldwin (σκέψη 34).

12 — Πραταρατεθείσα απόφαση Van Ginkel (σκέψη 14). Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας Gulmann με τις προτάσεις που υπέβαλε στην υπόθεση αυτή (σημείο 3), το ειδικό καθεστώς του άρθρου 26, μολονότι εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν η δραστηριότητα του πρακτορείου ταξιδίων (ή του οργανωτή περιηγήσεων) δεξάγεται σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη, δικαιολογείται κυρίως λόγω των «διασυνοριακών» στοιχείων της δρατηριότητας αυτής.

οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων (ή, στην υπό κρίση υπόθεση, ο οργανωτής περιηγήσεων) για τις παροχές υπηρεσιών που αγοράζονται από άλλα πρόσωπα. Θεωρούμενος ως μέρος του κόστους, ο φόρος που καταβλήθηκε επί των εισροών «ανακτάται» ούτως σιωπηρώς από τον οργανωτή περιηγήσεων [13].

26. Πάντως, ακόμη και αν αληθεύει ότι το διαφορετικό σύστημα υπολογισμού της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ στο πλαίσιο του καθεστώτος του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας δικαιολογείται λόγω του σκοπού του ειδικού αυτού καθεστώτος, δεν κατανοώ τον λόγο για τον οποίο, στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, η έννοια «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» έχει διαφορετικό περιεχόμενο από την έννοια της «αντιπαροχής» στο πλαίσιο του κανονικού συστήματος. Το γεγονός ότι το σύστημα υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου διαφέρει από το ένα καθεστώς στο άλλο ουδόλως σημαίνει ότι διαφέρουν επίσης και τα λοιπά στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό αυτό. Είναι προφανές ότι αμφότερες οι έννοιες αυτές αφορούν το ίδιο οικονομικό στοιχείο, ήτοι την τιμή που καταβάλλει ο αποδέκτης της παροχής για την παρασχεθείσα υπηρεσία και πρέπει, ως εκ τούτου, να έχουν το ίδιο περιεχόμενο, εκτός εάν δικαιολογείται διαφορετική ερμηνεία ακριβώς λόγω του επιδιωκόμενου από το εν λόγω άρθρο 26 σκοπού.

27. Το μοναδικό επιχείρημα που επικαλείται η First Choice προς στήριξη μια πιο περιοριστική ερμηνεία της έννοιας «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» σε σχέση με την έννοια της «αντιπαροχής» είναι η ιδιαιτερότητα του καθεστώτος του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας σε σχέση με τους γενικούς κανόνες της οδηγίας αυτής. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε ήδη, η ιδιαιτερότητα αυτή δεν μπορεί να εκταθεί πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού του καθεστώτος αυτού και επαναλαμβάνω ότι δεν κατανοώ τον λόγο για τον οποίο η ερμηνεία της φράσεως «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας είναι αντίθετη προς τον σκοπό αυτό.

28. Θεωρώ ότι δεν είναι βάσιμη ούτε η διάκριση στην οποία προβαίνει η First Choice, ήτοι ότι τα ποσά που καταβάλλει ένας τρίτος εντολοδόχος ή αντιπρόσωπος του οργανωτή περιηγήσεων εμπίπτουν στο «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό», πράγμα που δεν ισχύει για τα ποσά που καταβάλλει τρίτο πρόσωπο που δεν συνδέεται με τον ταξιδιώτη με έννομη σχέση. Συγκεκριμένα, όπως διαπιστώθηκε, στο πλαίσιο του καθεστώτος του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, η φράση «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» προσδιορίζει απλώς και μόνον την τιμή του ταξιδίου, ήτοι την αντιπαροχή για την «παροχή υπηρεσίας [...] από το πρακτορείο ταξιδίων στον οργανωτή περιηγήσεων» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Το άρθρο 26 λαμβάνει υπόψη την οικονομική και όχι τη νομική πλευρά της αμοιβαίας ανταλλαγής παροχών (ταξίδι/αντιπαροχή) για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους του οργανωτή, συγκρίνοντας την τιμή του ταξιδίου με τα έξοδα που επιβαρύνουν συναφώς τον οργανωτή περιηγήσεων. Αντιθέτως, ουδόλως προκύ-

13 — Διασφαλίζοντας παράλληλα την ορθή κατανομή του προϊόντος του φόρου μεταξύ των κρατών μελών. Συγκεκριμένα, το προϊόν του ΦΠΑ επί των υπηρεσιών από τις οποίες αποτελείται το ταξίδι χορηγείται στα κράτη μέλη στα οποία ο ταξιδιώτης απολαύει των υπηρεσιών αυτών (εφόσον ο οργανωτής περιηγήσεων δεν ανακτά τον εν λόγω φόρο στα κράτη αυτά), ενώ ο ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους του πρακτορείου επανέρχεται, με ρητή διάταξη του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένο το πρακτορείο (βλ. ανωτέρω, υποσημείωση 10).

πτει ότι, αναφερόμενος στον «ταξιδιώτη», ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να αποκλείσει από τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους τα ποσά που καταβάλλουν ως αντιπαροχή τρίτα πρόσωπα που δεν είναι αποδέκτες της παροχής, με μοναδική εξαίρεση τα τρίτα πρόσωπα που ενεργούν εξ ονόματος και για λογαριασμό του ταξιδιώτη. Ούτε η First Choice προβάλλει πειστικά επιχειρήματα ως προς αυτό.

29. Προσθέτω ότι, όπως επίσης υπενθυμίστηκε, η ερμηνεία που τείνει να περιλάβει στην έννοια «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» τα ποσά που καταβάλλουν τρίτα πρόσωπα ως αντιπαροχή για την οργάνωση ταξιδίου επιβεβαιώνεται με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία, όσον αφορά την πώληση με έκπτωση, εφαρμόζει την αρχή της «υποκειμενικής» αξίας κατά την οποία, για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου στο πλαίσιο του κανονικού καθεστώτος του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η αντιπαροχή συνίσταται σε ο,τιδήποτε πράγματι έλαβε ο προμηθευτής των αγαθών ή ο παρέχων την υπηρεσία σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση [14].

30. Επομένως, φρονώ ότι η φράση «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει τα ποσά που καταβάλλει τρίτο πρόσωπο στον οργανωτή περιηγήσεων ως αντιπαροχή για την πραγματοποίηση του ταξιδιού [15].

31. Κατόπιν των προεκτεθέντων, πρέπει να καθοριστεί, όπως προείπα, αν η έννοια αυτή περιλαμβάνει το πρόσθετο ποσό που καταβάλλει το πρακτορείο ταξιδίων στον οργανωτή περιηγήσεων υπό τις ειδικές περιστάσεις που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο. Άλλως ειπείν, πρέπει να καθοριστεί αν το πρόσθετο αυτό ποσό μπορεί να θεωρηθεί ως μέρος της αντιπαροχής που καταβάλλεται στον οργανωτή περιηγήσεων για την πραγματοποίηση του ταξιδίου.

32. Συναφώς, η First Choice υποστηρίζει ότι το πρόσθετο ποσό που καταβάλλει το πρακτορείο ταξιδίων συνδέεται στην πραγματικότητα με μια διαφορετική οικονομική πράξη από αυτή της πωλήσεως του ταξιδίου. Σύμφωνα με τα λεγόμενά της, πρόκειται για αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρέχει ο οργανωτής περιηγήσεων στο πρακτορείο ταξιδίων, ήτοι για το ότι του παρέχει τη δυνατότητα να καθορίσει ελεύθερα την τιμή πωλήσεως του ταξιδίου. Προς στήριξη της απόψεώς της, η First Choice ισχυρίζεται ότι ο πελάτης αγνοεί τις συμφωνίες μεταξύ του πρακτορείου και του ογανωτή περιηγήσεων· οφείλει απλώς να καταβάλει τη μειωμένη τιμή του ταξιδίου, εκμεταλλευόμενος ακριβώς την έκπτωση αυτή και όχι την εκ μέρους του πρακτορείου ταξιδίων καταβολή πρόσθετου ποσού στον οργανωτή. Επομένως, δεδομένου ότι η μοναδική συναφής οικονο-

14 — Για να περιοριστώ στη νομολογία που παρέθεσαν οι διάδικοι, βλ. αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94, Argos Distributors (Συλλογή 1996, σ. I-5311) και C-317/94, Elida Gibbs (Συλλογή 1996, σ. I-5339).

15 — Επισημαίνω, περαιτέρω, ότι η πρόταση τροποποιήσεως του άρθρου 26, η οποία έχει υποβληθεί στο Συμβούλιο, τείνει προς την ίδια κατεύθυνση, προβλέποντας ιδίως την αντικατάσταση της φράσεως «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» με τη φράση «τιμή πωλήσεως», ως ακριβώς έχει στη διάταξη του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

μική πράξη για την εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας είναι η σχετική με την πώληση του ταξιδίου, η First Choice θεωρεί ότι το πρόσθετο ποσό που καταβάλλει το πρακτορείο δεν εμπίπτει στην εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος που προβλέπει η διάταξη αυτή και φορολογείται, αντιθέτως, στο πλαίσιο του κανονικού συστήματος. Συνεπώς, ακόμη και αν η έννοια «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» του άρθρου 26, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί ως περιλαμβάνουσα τα ποσά που καταβάλλουν τρίτα πρόσωπα στον οργανωτή περιηγήσεων ως αντιπαροχή για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, το πρόσθετο ποσό που καταβάλλει το πρακτορείο δεν περιλαμβάνεται στην έννοια αυτή.

33. Το μόνο που μπορώ να επισημάνω συναφώς είναι ότι, βάσει των κριτηρίων που προκύπτουν από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για να μπορέσει να θεωρηθεί το πρόσθετο ποσό που καταβάλλει το πρακτορείο ταξιδίων ως μέρος της αντιπαροχής για την υπηρεσία που παρέχει ο οργανωτής περιηγήσεων, πρέπει να υπάρχει *άμεσος σύνδεσμος* μεταξύ της πληρωμής του ποσού αυτού και της παροχής της υπηρεσίας. Άλλως ειπείν, πρέπει το πρόσθετο αυτό ποσό να έχει καταβληθεί στον οργανωτή περιηγήσεων προκειμένου να μπορέσει να πραγματοποιήσει το ταξίδι προς όφελος του αγοραστή [16]. Από τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς που υπενθυμίζονται με το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να συναχθεί ότι συμβαίνει ακριβώς αυτό: ειδικότερα, θεωρώ σημαντικό ότι, στην υπόθεση που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο, ο οργανωτής περιηγήσεων είναι διατεθειμένος να πωλήσει το ταξίδι στον πελάτη μόνον εφόσον λάβει το σύνολο της αναγραφόμενης στον κατάλογο τιμής ενώ αμείβει το πρακτορείο ταξιδίων βάσει αυτής ακριβώς της τιμής και όχι βάσει της ενδεχομένως μειωμένης τιμής που καταβάλλει ο πελάτης [17]. Κατόπιν τούτου, θεωρώ ότι εναπόκειται, εν πάση περιπτώσει, στο αιτούν δικαστήριο, λαμβανομένων υπόψη όλων των στοιχείων που διαθέτει, να επαληθεύσει τη συνδρομή των προϋποθέσεων αυτών υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως.

34. Συνεπώς, φρονώ ότι στο υποβληθέν από το Court of Appeal ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έννοια «συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό» του άρθρου 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει όλα τα ποσά που εισπράττει το πρακτορείο ταξιδίων ή ο οργανωτής περιηγήσεων ως αντιπαροχή για την πραγματοποίηση του ταξιδιού. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, βάσει των πραγματικών περιστατικών που του υποβάλλονται και υπό τις περιστάσεις που το ίδιο εκθέτει, αν το ποσό που καταβάλλει πρακτορείο ταξιδίων σε οργανωτή περιηγήσεων, για λογαριασμό του οποίου ενεργεί ως μεσάζων, πέραν της τιμής που καταβάλλει ο αγοραστής ενός πακέτου διακοπών, συνιστά τέτοιου είδους αντιπαροχή.

16 — Βλ. αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 12), της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple και Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψεις 11 επ.), της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψεις 11 και 12), της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93, Empire Stores (Συλλογή 1994, σ. I-2329, σκέψη 12). Βλ., επίσης, κατ' αναλογία, αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-184/00, Office des produits wallons (Συλλογή 2001, σ. I-9115, σκέψεις 11 επ.) και της 13ης Ιουνίου 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm (Συλλογή 2002, σ. I-5419, σκέψεις 24 επ.).

17 — Βλ., ειδικότερα, τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα σημεία γ', δ' και στ', του ερωτήματος.

V — Προτάσεις

35. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω επομένως στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα που του υπέβαλε, με διάταξη της 13ης Μαρτίου 2001, το Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) ως εξής:

«Το άρθρο 26, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φράση "συνολικό καταβλητέο από τον ταξιδιώτη ποσό" περιλαμβάνει όλα τα ποσά που εισπράττει το πρακτορείο ταξιδίων ή ο οργανωτής περιηγήσεων ως αντιπαροχή για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, στα οποία εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς που προβλέπει η διάταξη αυτή, ανεξαρτήτως του αν τα ποσά αυτά καταβάλλονται από τον ίδιο τον ταξιδιώτη ή τρίτο πρόσωπο. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν, υπό τις περιστάσεις που το ίδιο εκθέτει, το ποσό που κατέβαλε πρακτορείο ταξιδίων σε οργανωτή περιηγήσεων, για λογαριασμό του οποίου ενεργεί ως μεσάζων, πέραν της τιμής που κατέβαλε ο αγοραστής πακέτου διακοπών, συνιστά τέτοιου είδους αντιπαροχή.»