

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 23ης Νοεμβρίου 1988 *

Στην υπόθεση 230/87,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Naturally Yours Cosmetics Limited

και

Commissioners of Customs and Excise,

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους Ο. Due, πρόεδρο, Τ. Koopmans, R. Joliet και Τ. F. O'Higgins, προέδρους τμήματος, Κ. Ν. Κακούρη, F. A. Schockweiler και J. C. Moitinho de Almeida, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. L. da Cruz Vilaça
γραμματέας: Η. Α. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως

έχοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η προσφεύγουσα, εκπροσωπούμενη από τους David Vaughan, QC, και S. J. Berwin & Co., Solicitors,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

- η βρετανική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Sue Hay και επικουρούμενη από τους John Mummery και Robert Jay, Barristers,
- η πορτογαλική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Luís Inês Fernandes, Maria Helena Brito και Arlindo Correia,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Johannes Føns Buhl,

λαμβάνοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 21ης Ιουνίου 1988,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Ιουλίου 1988,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με Διάταξη της 13ης Μαρτίου 1987, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Ιουλίου 1987, το Value Added Tax Tribunal του Λονδίνου υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: η έκτη οδηγία).
- 2 Αυτό το ερώτημα ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Naturally Yours Cosmetics Ltd (στο εξής: Naturally Yours) και Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: οι Commissioners) σχετικά με μια απόφαση των Commissioners που αφορούσε φορολογική εκτίμηση ενόψει της καταβολής του ΦΠΑ για το έτος 1984.

- 3 Από τη Διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η Naturally Yours είναι εταιρία χονδρικής πώλησεως καλλυντικών προϊόντων, τα οποία προορίζονται να μεταπωληθούν από λιανοπωλητές (συμβούλους καλλονής), που καταφεύγουν σε φίλες και γνωστές (συνοδούς) για την οργάνωση ιδιωτικών συγκεντρώσεων, κατά τη διάρκεια των οποίων τα προϊόντα της Naturally Yours προσφέρονται προς πώληση.
- 4 Οι σύμβουλοι καλλονής αγοράζουν τα προϊόντα της Naturally Yours σε χονδρική τιμή και τα πωλούν, κατά τη διάρκεια αυτών των συγκεντρώσεων, στη λιανική τιμή που συνιστά η εταιρία. Η διαφορά μεταξύ των δύο αυτών τιμών αποτελεί το κέρδος που αποκομίζουν οι σύμβουλοι. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι οι σύμβουλοι απαλλάσσονται από την καταβολή του ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 24 της έκτης οδηγίας, για το λόγο ότι ο κύκλος εργασιών τους είναι μικρότερος από το κατώτατο όριο το οποίο καθορίζει η βρετανική νομοθεσία.
- 5 Για να ανταμείψει τις συνοδούς για την οργάνωση των εν λόγω συγκεντρώσεων, η σύμβουλος καλλονής τους προσφέρει ένα από τα προϊόντα που διατίθενται με τον τρόπο αυτό προς πώληση (τη Natural Oasis Rejuvenating Cream) ως « αναμνηστικό δώρο ». Όταν αυτό το δοχείο κρέμας χρησιμοποιείται προς το σκοπό αυτό, η Naturally Yours το παρέχει στις συμβούλους καλλονής στην τιμή της 1,50 λίρας Αγγλίας (UKL), αντί της τρέχουσας τιμής χονδρικής πώλησής του των 10,14 UKL.
- 6 Οι Commissioners προέβησαν στην εκκαθάριση του ΦΠΑ για το έτος 1984 με βάση την τρέχουσα χονδρική τιμή των 10,14 UKL ανά δοχείο κρέμας, συμπεριλαμβανομένων των δοχείων που προορίζονταν να χρησιμοποιηθούν ως δώρα. Προς τούτο επικαλέστηκαν τις οικείες διατάξεις της βρετανικής νομοθεσίας, ιδίως το άρθρο 10, παράγραφος 3, του Value Added Tax Act του 1983, βάσει του οποίου « αν η παροχή δεν γίνεται έναντι αντιπαροχής ή η αντιπαροχή δεν είναι ή δεν είναι εξ ολοκλήρου χρηματική, ως αξία της λογίζεται η κανονική αξία της ». Η Naturally Yours θεωρεί ότι αυτή η διάταξη είναι αντίθετη προς το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας και ότι η βάση επιβολής για τον ΦΠΑ θα έπρεπε να είναι η τιμή της 1,50 UKL την οποία καταβάλλει πράγματι η σύμβουλος καλλονής για τα δοχεία κρέμας που αγοράζει για να τα χρησιμοποιήσει ως δώρα.
- 7 Κρίνοντας ότι από τη διαφορά ανέκυπτε ζήτημα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, το Value Added Tax Tribunal ανέστειλε τη διαδικασία μέχρις ότου το Δικαστήριο αποφανθεί επί του ακόλουθου προδικαστικού ερωτήματος:

« Για τους σκοπούς του άρθρου 11, μέρος Α, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (οδηγία 77/388/ΕΟΚ της 17ης Μαΐου 1977), στην περίπτωση που ο προμηθευτής (χονδρέμπορος) παραδίδει αγαθά (το κίνητρο) σε άλλο (λιανοπωλητή) έναντι χρηματικής αντιπαροχής (δηλαδή χρηματικού ποσού) χαμηλότερης της τιμής στην οποία προμηθεύει τα ίδια αγαθά στο λιανοπωλητή προς το σκοπό μεταπωλήσεως στο κοινό, και με παράλληλη ανάληψη της υποχρέωσης από το λιανοπωλητή να χρησιμοποιήσει το κίνητρο για την ανεύρεση ή για την αμοιβή τρίτου προσώπου που θα διοργανώσει συγκέντρωση στην οποία ο λιανοπωλητής θα μπορέσει να πωλήσει στο κοινό και άλλα προϊόντα του χονδρέμπορου επικερδώς για αμφοτέρους, η βάση επιβολής του φόρου είναι:

- α) μόνο η χρηματική αντιπαροχή που λαμβάνει ο χονδρέμπορος για το κίνητρο ή
- β) η χρηματική αντιπαροχή έναντι της οποίας ο χονδρέμπορος προμηθεύει τα ίδια προϊόντα στο λιανοπωλητή προς το σκοπό μεταπωλήσεως στο κοινό, ή
- γ) το ποσό εκείνο το οποίο πρέπει να προσδιοριστεί με κριτήρια που μπορούν να καθορίσουν τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη, ή
- δ) η χρηματική αντιπαροχή μαζί με την αξία της υποχρέωσης που αναλαμβάνει ο λιανοπωλητής να χρησιμοποιήσει το κίνητρο για την ανεύρεση ή την αμοιβή τρίτου προσώπου κατά τα ανωτέρω και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως πώς πρέπει να προσδιοριστεί η αξία της υποχρέωσης αυτής, ή
- ε) κάποιο άλλο ποσό και ποίο; »

8 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, η διαδικασία και οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται πιο κάτω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

9 Το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

« Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών ... 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, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών·

β) ... »

10 Για να ερμηνευθεί το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, πρέπει, λαμβανομένου υπόψη του κοινού σκοπού της έκτης οδηγίας και της δεύτερης οδηγίας 67/228 του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5) (στο εξής: η δεύτερη οδηγία), να ληφθεί υπόψη η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την τελευταία οδηγία.

11 Πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981 (Coöperatieve Aardappelenbewaarpiaats, 154/80, Συλλογή 1981, σ. 445), βάση επιβολής του φόρου επί μιας παροχής υπηρεσιών είναι ο,τιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα για την παρεχόμενη υπηρεσία. Επομένως, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής για να μπορεί να φορολογηθεί μια παροχή υπηρεσιών, υπό την έννοια της δεύτερης οδηγίας.

12 Άμεση σχέση πρέπει να υφίσταται επίσης μεταξύ της παροχής ενός αγαθού και του λαμβανόμενου ανταλλάγματος, υπό την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας.

13 Τότε ανακόπτει το ζήτημα εάν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παραδόσεως του αγαθού σε τιμή κατώτερη από την τρέχουσα τιμή του και της αξίας της υπηρεσίας την οποία πρέπει να παράσχει η σύμβουλος καλλονής.

- 14 Επ' αυτού, από τη Διάταξη περί παραλομπής προκύπτει ότι η μέθοδος πωλήσεων της Naturally Yours χαρακτηρίζεται από τη δράση συμβούλων καλλονής στα πλαίσια ιδιωτικών συγκεντρώσεων, τις οποίες οργανώνουν μέσω των συνοδών. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η Naturally Yours δέχεται να πωλεί το δοχείο κρέμας που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως δώρο σε πολύ χαμηλή τιμή. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια της προφορικής διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου, προέκυψε ότι, όταν η σύμβουλος καλλονής δεν παρέχει την προβλεπόμενη υπηρεσία, δηλαδή εάν δεν βρει συνοδό που θα οργανώσει μία συγκέντρωση, το δοχείο της κρέμας πρέπει να επιστραφεί ή να πληρωθεί στην τρέχουσα τιμή χονδρικής πωλήσεως. Εάν συμβαίνει αυτό — πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει — πρέπει να διαπιστωθεί ότι υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παραδόσεως του δοχείου κρέμας σε πολύ χαμηλή τιμή και της υπηρεσίας την οποία παρέχει η σύμβουλος καλλονής.
- 15 Το εθνικό δικαστήριο διερωτάται στη συνέχεια εάν αυτή η υπηρεσία πρέπει να θεωρηθεί ως μέρος της αντιπαροχής για την παράδοση του αγαθού, έστω και αν δεν συνιστά αντιπαροχή σε χρήμα και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πώς πρέπει να καθορισθεί η αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας σε περιπτώσεις όπως η προκειμένη της συμβούλου καλλονής.
- 16 Πρέπει να σημειωθεί επ' αυτού ότι από την προαναφερθείσα απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981 προκύπτει ότι, πρώτον, η αντιπαροχή πρέπει να μπορεί να εκφρασθεί σε χρήμα και, δεύτερον, ότι είναι υποκειμενική αξία, εφόσον η βάση επιβολής του φόρου είναι το πράγματι εισπραττόμενο αντάλλαγμα και όχι μία αξία η οποία εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια.
- 17 Στην προκειμένη υπόθεση, τα συμβαλλόμενα μέρη μείωσαν κατά ένα ορισμένο ποσό την τιμή χονδρικής πωλήσεως του δοχείου της κρέμας σε αντάλλαγμα για την παροχή μιας υπηρεσίας από τη σύμβουλο καλλονής, η οποία συνίσταται στην παρακίνηση των συνοδών να οργανώσουν συγκεντρώσεις με σκοπό την πώληση, προσφέροντάς τους αυτά τα δοχεία ως δώρα. Υπό τέτοιες συνθήκες, είναι δυνατό να εξακριβωθεί η αξία σε χρήμα την οποία αποδίδουν τα δύο συμβαλλόμενα μέρη σ' αυτή την υπηρεσία. Η αξία αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως ίση προς τη διαφορά μεταξύ της πράγματι καταβαλλόμενης τιμής και της κανονικής τιμής χονδρικής πωλήσεως.
- 18 Επομένως, πρέπει να δοθεί στο εθνικό δικαστήριο η απάντηση ότι το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, όταν ένας προμηθευτής (χονδρέμπορος) παραδίδει αγαθά (το κίνητρο) σε άλλο πρόσωπο (λιανοπωλητής) έναντι χρηματικής αντιπαροχής (δηλαδή χρηματικού ποσού) χαμηλότερης

της τιμής στην οποία του προμηθεύει τα ίδια αγαθά προς το σκοπό μεταπώλησεως στο κοινό, και με παράλληλη ανάληψη από το λιανοπωλητή της υποχρέωσης να χρησιμοποιήσει το κίνητρο για την ανεύρεση ή την αμοιβή τρίτου προσώπου που θα διοργανώσει συγκέντρωση, στην οποία ο λιανοπωλητής θα μπορέσει να πωλήσει στο κοινό και άλλα προϊόντα του χονδρέμπορου επικερδώς για αμφοτέρους, ενώ αν δεν πραγματοποιηθεί η συγκέντρωση το κίνητρο πρέπει να επιστραφεί στον προμηθευτή ή να αγοραστεί στην τιμή χονδρικής πώλησέως του, η βάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό της χρηματικής αντιπαροχής, καθώς και η αξία της υπηρεσίας που παρέχει ο λιανοπωλητής, η οποία συνίσταται στη χρησιμοποίηση του κινήτρου για την εξασφάλιση των υπηρεσιών τρίτου προσώπου ή για την ανταμοιβή του. Η αξία αυτής της υπηρεσίας πρέπει να θεωρηθεί ως ίση προς τη διαφορά μεταξύ της πράγματι καταβαλλόμενης τιμής για το προϊόν αυτό και της τρέχουσας τιμής χονδρικής πώλησέως του.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 19 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η βρετανική κυβέρνηση, η πορτογαλική κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Επειδή η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε το Value-Added Tax Tribunal του Λονδίνου, με Διάταξη της 13ης Μαρτίου 1987, αποφαινεται:

Το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, όταν ένας προμηθευτής (χονδρέμπορος) παραδίδει αγαθά (το κίνητρο) σε άλλο πρόσωπο (λιανοπωλητής) έναντι χρηματικής αντιπαροχής (δηλαδή χρηματικού ποσού) χαμηλότερης της τιμής στην οποία του προμηθεύει τα ίδια αγαθά προς το σκοπό μεταπώλησεως στο κοινό, και με παράλληλη ανάληψη από το λιανοπωλητή της υποχρέωσης να χρησιμοποιήσει το κίνητρο για την ανεύρεση ή την αμοιβή τρίτου προσώπου που θα διοργανώσει συγκέντρωση, στην οποία ο λιανοπωλητής θα μπορέσει να πωλήσει

στο κοινό και άλλα προϊόντα του χονδρέμπορου επικερδώς για αμφοτέρους, ενώ αν δεν πραγματοποιηθεί η συγκέντρωση το κίνητρο πρέπει να επιστραφεί στον προμηθευτή ή να αγοραστεί στην τιμή χονδρικής πωλήσεώς του, η βάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό της χρηματικής αντιπαροχής, καθώς και η αξία της υπηρεσίας που παρέχει ο λιανοπωλητής, η οποία συνίσταται στη χρησιμοποίηση του κινήτρου για την εξασφάλιση των υπηρεσιών τρίτου προσώπου ή για την ανταμοιβή του. Η αξία αυτής της υπηρεσίας πρέπει να θεωρηθεί ως ίση προς τη διαφορά μεταξύ της πράγματι καταβαλλόμενης τιμής για το προϊόν αυτό και της τρέχουσας τιμής χονδρικής πωλήσεώς του.

	Due	Koopmans	Joliet
O'Higgins	Κακούρης	Schockweiler	Moitinho de Almeida

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 23 Νοεμβρίου 1988.

Ο γραμματέας
J.-G. Giraud

Ο πρόεδρος
O. Due