

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
WALTER VAN GERVEN
της 16ης Μαρτίου 1994 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Το ιστορικό της διαφοράς

1. Με απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1993 το Manchester Tribunal Centre του Value Added Tax Tribunals (στο εξής: εθνικό δικαστήριο) υπέβαλε στο Δικαστήριο, βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (στο εξής: οδηγία)¹. Το ερώτημα ανέκυψε στο πλαίσιο της εκδικάσεως δύο προσφυγών της εταιρίας Empire Stores Ltd κατά πράξεως επιβολής φόρου της υπηρεσίας Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: Commissioners) για τις περιόδους από 1ης Φεβρουαρίου 1987 μέχρι 12 Νοεμβρίου 1988 και από 13 Νοεμβρίου 1988 μέχρι 22 Ιουλίου 1989 αντιστοίχως. Και οι δύο προσφυγές αφορούν τον ΦΠΑ που οφείλεται επί εμπορευμάτων που παραδόθηκαν ως ειδική προσφορά σε πρόσωπα που είτε αυτοσυστήθηκαν ή συνέστησαν άλλους ως πιθανούς πελάτες.

2. Η Empire Stores είναι επιχείρηση πώλησεως εμπορευμάτων διά ταχυδρομικών παραγγελιών βάσει καταλόγου τον οποίο αποστέλλει στους πελάτες της καθώς και στους υποψήφιους πελάτες. Κατά το εθνικό δικαστήριο, σχεδόν όλοι οι πελάτες είναι γυναίκες. Το αντίτιμο των εμπορευμάτων καταβάλλεται είτε αμέσως είτε με δόσεις. Στην πραγματικότητα πολύ λίγα εμπορεύματα πληρώνονται με δόσεις. Η Empire Stores πωλεί τα εμπορεύματά της σε οποιονδήποτε τα πληρώνει αμέσως, ενώ με πίστωση τα πωλεί μόνο στα πρόσωπα τα οποία έχει εγκρίνει ως πελάτες. Σύμφωνα με την προσωρινή απόφαση του εθνικού δικαστηρίου της 17ης Αυγούστου 1992, η Empire Stores χρησιμοποιούσε δύο μεθόδους για την προσέλευση πελατών κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις επίδικες πράξεις.

Η πρώτη μέθοδος είναι γνωστή ως «σύστημα αυτοσυστάσεως» (self-introduction scheme). Κατά τη μέθοδο αυτή η Empire Stores διαφημίζει τα εμπορεύματά της με φυλλάδια ή με καταχωρήσεις σε περιοδικά και με φυλλάδια αποστέλλόμενα ταχυδρομικώς. Προσφέρει δε στη μέλλουσα πελάτιδα ένα δώρο της επιλογής της αν συμπληρώσει και της αποστέλλει ένα έντυπο με στοιχεία για την προσωπική κατάσταση το οποίο ενσωματώνεται στο φυλλάδιο ή στη διαφημιστική αγγελία. Βάσει των στοιχείων αυτών η

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

1 — Οδηγία 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: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

Empire Stores εξέταζε τη φερεγγυότητα της μέλλουσας πελάτιδας και, αν την εύρισκε ικανοποιητική, της έστελνε τον τελευταίο κατάλογο καθώς και άλλα έγγραφα, όπως δελτία πληρωμής. Η πελάτιδα ελάμβανε το δώρο της επιλογής της μόλις η Empire Stores ελάμβανε την παραγγελία ή μόλις ο πελάτης την εξοφλούσε ή πλήρωνε την πρώτη δόση². Το εθνικό δικαστήριο αναφέρει ως δώρα μια αυτόματη τσαγιέρα και μια συσκευή τηλεφώνου με πλήκτρα.

Η δεύτερη μέθοδος είναι γνωστή ως «*σύστημα συστάσεως φίλης*». Κατά τη μέθοδο αυτή οι ήδη πελάτιδες παρακινούνται με κίνητρο ένα δώρο της επιλογής τους να συστήσουν μία ή περισσότερες φίλες ως μέλλουσες πελάτιδες. Καλούνται δε να συμπληρώσουν ορισμένα έντυπα με τις φίλες τους, να αναφέρουν το δώρο της επιλογής τους και να στείλουν τα έντυπα στην Empire Stores. Και κατά το σύστημα αυτό εξετάζεται πριν απ' όλα η φερεγγυότητα της υποψήφιας πελάτιδας. Αν κριθεί ικανοποιητική η Empire Stores στέλνει το δώρο στην παλαιά πελάτιδα μόλις η νέα πραγματοποιήσει την πρώτη πληρωμή. Στην προσωρινή απόφαση αναφέρεται ότι το δώρο επιλέγεται μεταξύ των ακολούθων αντικειμένων: τσάντα (κασετόφωνο στο πρώτο φυλλάδιο), φρυγανιέρα, τσαγιέρα, σίδερο ατμού, κάμερα και επιταγή αξίας 15 λιρών. Η επιταγή δίνει δικαίωμα εκπτώσεως 15 λιρών για την αγορά οποιουδήποτε είδους αξίας 15 λιρών

2 — Το εθνικό δικαστήριο αναφέρει στην προσωρινή του απόφαση ότι i) μέχρι τις 8 Αυγούστου 1988 το δώρο αποστέλλεται στην πελάτιδα μόλις αυτή εξοφλούσε την παραγγελία της ή κατέβαλε την πρώτη δόση. ii) από 8 Αυγούστου 1988 μέχρι 22 Φεβρουαρίου 1989 η Empire Stores απέστειλε το δώρο μόλις ελάμβανε την παραγγελία και iii) μετά τις 23 Φεβρουαρίου 1989 το δώρο αποστέλλεται στην πελάτιδα μετά την καταβολή της πρώτης δόσεως.

και άνω από τον κατάλογο της Empire Stores. Κατά το εθνικό δικαστήριο, κανένας από τους διαδίκους δεν ισχυρίστηκε ότι η τιμή κόστους κάποιου είδους υπερέβαινε τις 10 λίρες.

3. Και κατά τα δύο συστήματα η Empire Stores υπολόγισε τον ΦΠΑ επί της τιμής που κατέβαλε για το αντικείμενο. Οι Commissioners θεώρησαν ότι έπρεπε να υπολογίσει τον ΦΠΑ επί της τιμής κόστους προ της επιβολής φόρου του είδους αυξημένης κατά 50 % η οποία κατά την εκτίμηση των Commissioners αποτελεί την τιμή που θα είχε χρεώσει για το είδος αυτό αν είχε περιληφθεί στον κατάλογο. Επί της βάσεως αυτής οι Commissioners εξέδωσαν τις επίδικες πράξεις επιβολής ΦΠΑ.

4. Η Empire Stores προσέφυγε κατά των πράξεων επιβολής ΦΠΑ στο εθνικό δικαστήριο το οποίο υπέβαλε τα ακόλουθα ερωτήματα:

«Για τους σκοπούς του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (οδηγία 77/388/ΕΟΚ της 17ης Μαΐου 1977), οσάκις ένας προμηθευτής εμπορευμάτων τα οποία παραγγέλονται ταχυδρομικώς βάσει καταλόγου ("περιεχόμενα στον κατάλογο εμπορευμάτων") εφαρμόζει συστήματα περί των οποίων πλήρεις λεπτομέρειες περιέχονται στη συνημ-

μηνή απόφαση και τα οποία μπορούν να περιγραφούν συνοπτικά ως εξής:

i) οσάκις μια πιθανή πελάτιδα παρέχει ικανοποιητικές πληροφορίες για τον εαυτό της (ειδικότερα ως προς τη φερεγγυότητά της), ο προμηθευτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να παραδίδει σ' αυτήν χωρίς επιπλέον επιβάρυνση, εάν και εφόσον την εγκρίνει, είδη που η πελάτιδα επιλέγει από σειρά εμπορευμάτων προσφερομένων από τον προμηθευτή, τα οποία μπορεί να περιέχονται ή και να μην περιέχονται στον κατάλόγό του, εφόσον η πελάτιδα αυτή είτε παραγγέλλει περιεχόμενα στον κατάλογο εμπορεύματα είτε, αναλόγως της περιπτώσεως, παραγγέλλει περιεχόμενα στον κατάλογο εμπορεύματα και τα εξοφλεί δεόντως,

ii) οσάκις μια πελάτιδα βρίσκει και συνιστά στον προμηθευτή πιθανή πελάτιδα που παρέχει ικανοποιητικές πληροφορίες για τον εαυτό της (ειδικότερα ως προς τη φερεγγυότητά της), ο προμηθευτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να παραδίδει στην ήδη πελάτιδα χωρίς επιπλέον επιβάρυνση, εάν και εφόσον εγκρίνει το πρόσωπο που αυτή του συνέστησε, εφόσον η πελάτιδα αυτή είτε παραγγέλλει περιεχόμενα στον κατάλογο εμπορεύματα είτε, αναλόγως της περιπτώσεως, παραγγέλλει περιεχόμενα στον κατάλογο εμπορεύματα και τα εξοφλεί δεόντως,

και οσάκις ο προμηθευτής δεν διαθέτει παρά μόνο υπό τις προεκτεθεισες συνθήκες τα μη περιλαμβανόμενα στον κατάλογο

εμπορεύματα ("εμπορεύματα εκτός καταλόγου"), για τα οποία και δεν έχει καθοριστεί κανονική τιμή πωλήσεως σε κανένα από τις προπεριγραφέντα συστήματα;

1) Παραδίδονται τα εκτός καταλόγου εμπορεύματα έναντι αντιπαροχής διαφορετικής από το καταβλητέο στον προμηθευτή τίμημα για τα περιεχόμενα στον κατάλογο εμπορεύματα που του παραγγέλθηκαν;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 1, πώς πρέπει να καθοριστεί η βάση επιβολής του φόρου; Είναι η βάση επιβολής του φόρου:

i) το τίμημα της πωλήσεως που καταβλήθηκε στον προμηθευτή για τα εμπορεύματα ή

ii) η τιμή στην οποία ο προμηθευτής θα πωλούσε τα εμπορεύματα εάν αυτά διελαμβάνοντο στον κατάλόγό του (υπολογιζόμενη σύμφωνα με τη συνήθη μέθοδο καθορισμού των τιμών του προμηθευτή) ή

iii) κάποιο άλλο ποσό και, σ' αυτή την περίπτωση, ποιο ποσό;»

Το παραδεκτό των ερωτημάτων

5. Η Επιτροπή διατυπώνει αμφιβολίες σχετικά με το παραδεκτό των ερωτημάτων. Κατά τη δεύτερη παράγραφο του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ το εθνικό δικαστήριο μπορεί να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία ή το κύρος διατάξεως του κοινοτικού δικαίου μόνο αν κρίνει ότι μια απόφαση επί του ζητήματος είναι αναγκαία για την έκδοση της δικής του αποφάσεως. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το εθνικό δικαστήριο με την απόφαση της 17ης Αυγούστου 1992 έκανε δεκτές τις προσφυγές και ακύρωσε τις πράξεις επιβολής του φόρου. Η απόφαση ορίζει ότι θα καταστεί οριστική αν ουδείς διάδικος ζητήσει εντός δύο μηνών την υποβολή ερωτημάτων στο Δικαστήριο. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή αμφιβάλλει αν η απάντηση του Δικαστηρίου είναι πράγματι αναγκαία για την έκδοση της αποφάσεως στην κύρια δίκη. Δεν προβάλλει πάντως ρητά ένσταση απαραδέκτου.

6. Νομίζω ότι οι αμφιβολίες της Επιτροπής στηρίζονται σε εσφαλμένη ανάγνωση της αποφάσεως της 17ης Αυγούστου 1992. Το εθνικό δικαστήριο αναφέρει ρητά στην απόφαση αυτή ότι αυτή είναι απλώς προσωρινή. Καίτοι μόρφωσε τη γνώμη ότι η Empire Stores είχε υπολογίσει τον ΦΠΑ επί της ορθής βάσεως και ότι «οι προσφυγές πρέπει να γίνουν δεκτές και να ακυρωθούν οι πράξεις επιβολής φόρου» (η υπογράμμιση δική μου), αποφάσισε να δώσει στους διαδίκους προθεσμία δύο μηνών προκειμένου να ζητήσουν την υποβολή ενός ή περισσότερων ερωτημάτων προς το Δικαστήριο για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Η Empire

Stores υπέβαλε τέτοια αίτηση στις 14 Οκτωβρίου 1992 και μετά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Ιανουαρίου 1993 το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως. Στη Διάταξη περί παραπομπής της ίδιας ημερομηνίας το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ρητά ότι «το tribunal (...) θεωρεί ότι η έκδοση αποφάσεως επί των περιλαμβανομένων στο συνημμένο παράρτημα ερωτημάτων είναι αναγκαία για να του επιτρέψει να εκδώσει την απόφασή του επί των εν λόγω προσφυγών». Αφού λοιπόν η οριστική απόφαση του εθνικού δικαστηρίου εξαρτάται από την απάντηση που θα δώσει το Δικαστήριο και αφού παγίως θεωρείται ότι στο εθνικό δικαστήριο και μόνο επαλόκειται να κρίνει αν η προδικαστική απόφαση του Δικαστηρίου είναι αναγκαία για την έκδοση της δικής του αποφάσεως³, δεν βλέπω τον λόγο να κριθεί απαράδεκτη η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

Υπάρχει αντιπαροχή κατά την έννοια της οδηγίας;*Διατάξεις της οδηγίας*

7. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται

«οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

3 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-297/88 και C-197/89, Dzodzi (Συλλογή 1990, σ. I-3763, σκέψη 34).

Το άρθρο 5 της οδηγίας διευκρινίζει ποιες παραδόσεις θεωρούνται ως παράδοση αγαθών άρα και φορολογητέες πράξεις κατά την έννοια της οδηγίας. Το άρθρο 5, παράγραφος 6, ορίζει:

«Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρησεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων. »

Τέλος, το άρθρο 11 της οδηγίας διέπει τη βάση επιβολής του φόρου. Την υπό κρίση υπόθεση ενδιαφέρουν οι ακόλουθες διατάξεις του άρθρου 11 Α που αναφέρεται στις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας:

« 1. Η βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε 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.

β) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή ελλείπει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων.

γ) (...)

δ) (...)

2. (...)

3. Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

α) (...)

β) οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον

λήπτηκατά τον χρόνο πραγματοποίη-
σεως της πράξεως.

γ) (...)».

*Οι απόψεις που διατύπωσαν οι διάδικοι
ενώπιον του Δικαστηρίου*

8. Καθένας απ' αυτούς ανέπτυξε διαφορετικό
συλλογισμό.

Η Empire Stores υποστηρίζει πρώτον ότι στο πρώτο ερώτημα αρμόζει αρνητική απάντηση οπότε παρέλκει η εξέταση του δεύτερου ερωτήματος. Παρατηρεί δε ότι, ανεξαρτήτως της μεθόδου που χρησιμοποιούσε, το χρηματικό αντίτιμο που ελάμβανε από τη νέα πελάτιδα αποτελεί «αντιπαροχή» κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, τόσο για την παράδοση της πρώτης παραγγελίας αγαθών όσο και για την παράδοση των δώρων. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου και ειδικότερα από τις αποφάσεις στις υποθέσεις Hong Kong Trade⁴ και Apple and Pear Development Council⁵ προκύπτει ότι φορολογητέα είναι η πράξη μόνο αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ του παραδιδόμενου αγαθού και της λαμβανομένης αντιπαροχής. Τέτοιου είδους άμεση σχέση υπάρχει μεταξύ της δωρεάν παραδόσεως του δώρου και της πληρωμής, δεδομένου ότι το δώρο δεν παραδίδεται παρά μόνο αφού πραγματοποιηθεί η πληρωμή.

Κατά την Empire Stores, από την απόφαση Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats⁶ προκύπτει περαιτέρω ότι η αντιπαροχή συνίσταται σε οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Εν προκειμένω, τόσο η παράδοση του δώρου όσο και η παράδοση του πρώτου είδους από τον κατάλογο γίνονται έναντι μιας αντιπαροχής, δηλαδή της καταβολής χρηματικού ποσού. Εκτός της πληρωμής χρηματικού ποσού δεν υπάρχει άλλη αντιπαροχή για την παράδοση του δώρου. Δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παραδόσεως του δώρου και των στοιχείων για την προσωπική κατάστασή της που δίνει η νέα πελάτιδα ή της συστάσεως νέας πελάτιδας από την παλαιά. Το δικαίωμα για το δώρο γεννάται μόνο όταν η νέα πελάτιδα κάνει την πρώτη παραγγελία και την πρώτη ανάλογη πληρωμή. Για τους λόγους αυτούς η Empire Stores φρονεί επίσης ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από την απόφαση Naturally Yours Cosmetics⁷.

9. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι το ζήτημα αν η αντιπαροχή την οποία λαμβάνει ο προμηθευτής για το δώρο διακρίνεται από την τιμή που καταβάλλει για τα παραγγελθέντα αγαθά είναι ζήτημα πραγματικό που εναπόκειται στην κρίση του εθνικού δικαστηρίου. Αν όμως πρέπει να κριθεί από το Δικαστήριο η απάντηση που αρμόζει είναι καταφατική. Και στα δύο συστήματα έχομε δύο πράξεις, καθεμιά με τη δική της αντιπαροχή: πρώτον, την παράδοση του δώρου, αντιπαροχή για την οποία είναι μια παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα η σύσταση νέας και ευπρόσδεκτης πελάτιδας (η ίδια ή κάποια άλλη) μαζί με τις σχετικές πληροφορίες, δεύτερον, η παρά-

4 — Απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, υπόθεση 89/81 (Συλλογή 1982, σ. 1277).

5 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, υπόθεση 102/86 (Συλλογή 1988, σ. 1443).

6 — Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, υπόθεση 154/80 (Συλλογή 1981, σ. 445).

7 — Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, υπόθεση 230/87 (Συλλογή 1988, σ. 6365).

δοση των παραγγελθέντων αγαθών από τον κατάλογο, αντιπαροχή της οποίας είναι η πληρωμή χρηματικού ποσού. Από την απόφαση Naturally Yours Cosmetics προκύπτει ότι η αντιπαροχή για μια παράδοση αγαθών μπορεί να συνίσταται σε παροχή υπηρεσιών αν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των και αν η αξία της υπηρεσίας είναι δεκτική χρηματικής αποτιμήσεως. Κατά την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και οι δύο αυτές προϋποθέσεις πληρούνται.

δωρεάν παράδοση από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχειρησεώς του. Βάσει του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', βάση επιβολής του φόρου είναι κατ' αρχήν η τιμή αγοράς των αγαθών ή ελλείψει τιμής αγοράς το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της πράξεως.

10. Η Επιτροπή φρονεί ότι για να προσδιοριστεί η βάση επιβολής του φόρου ενός προσθέτου αντικειμένου που προσφέρεται από τον έμπορο με την αγορά ενός κυρίου αντικειμένου πρέπει να γίνει διάκριση αναλόγως του αν το πρόσθετο αντικείμενο είναι ίδιας φύσεως με το κύριο. Αν είναι της ίδιας φύσεως, η αντιπαροχή κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας είναι το ποσό που καταβάλλει ο καταναλωτής για όλα τα εμπορεύματα που του παραδίδονται. Αν το πρόσθετο αντικείμενο δεν είναι της ίδιας φύσεως, τότε ο καταναλωτής λαμβάνει δύο διακριτά αντικείμενα για τα οποία πρέπει να προσδιοριστεί χωριστά η βάση επιβολής του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας.

Κατά την Επιτροπή πάντως τα δώρα εν προκειμένω μπορούν να θεωρηθούν ως «δώρα μικρής αξίας» κατά την έννοια της τελευταίας φράσεως του άρθρου 5, παράγραφος 6, οπότε η παράδοση των δώρων δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη και επομένως δεν υπάρχει βάση επιβολής του φόρου. Αν το εθνικό δικαστήριο σχηματίζει την πεποίθηση ότι το πρόσθετο αντικείμενο δεν είναι μικρής αξίας, τη βάση επιβολής του φόρου συνιστά η τιμή αγοράς που κατέβαλε ο προμηθευτής των αγαθών, δηλαδή είναι αυτή στην οποία αναφέρεται το εθνικό δικαστήριο στο σημείο 1 του δευτέρου ερωτήματος.

11. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση διακρίνει μεταξύ των δύο μεθόδων που ακολουθούσε η Empire Stores.

Εν προκειμένω, έχουμε τη δεύτερη περίπτωση. Ως βάση επιβολής του φόρου πρέπει να θεωρηθεί το συνολικό χρηματικό ποσό που καταβάλλει ο πελάτης. Η δωρεάν παράδοση ενός δώρου πρέπει να θεωρηθεί χωριστή πράξη που εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, δηλαδή η

Υποστηρίζει ειδικότερα ότι στο «σύστημα της αυτοσυστήσεως» το δώρο δεν αποτελεί «έκπτωση» κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας, αφού η έκπτωση γίνεται συνήθως υπό μορφή μειώσεως του τιμήματος και όχι παραδόσεως αγαθών. Κατά το σύστημα αυτό η Empire Stores δεν είναι αποδέκτης υπηρεσίας εκ μέρους της πελάτιδας, υπηρεσίας η οποία αμείβεται με το εν λόγω δώρο.

επομένως, η αξία του δώρου δεν πρέπει να θεωρηθεί ως αντιπαροχή κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'. Το διαφημιστικό όφελος που αρύεται η Empire Stores μέσω του δώρου είναι πολύ αόριστο ώστε να συνιστά την άμεση αντιπαροχή για την παράδοση του δώρου. Εξάλλου, το δώρο συνδέεται άμεσα με την αγορά των αγαθών και όχι με τη σύσταση της νέας πελάτιδας που οδήγησε στην αγορά. Κατά συνέπεια, στο σύστημα αυτό, το δώρο πρέπει να θεωρηθεί ως δωρεάν μεταβιβαζόμενο αγαθό το οποίο, βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας, εξομοιούται με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας.

Εξάλλου, στο σύστημα της «συστάσεως φίλης» υπάρχει, κατά την άποψη της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, άμεση συναλλαγματική σχέση μεταξύ της αναζητήσεως και της στρατολογήσεως νέας πελάτιδας και της παραδόσεως του δώρου. Η υπηρεσία που παρέχεται είναι η υπηρεσία ενδιαμέσου η οποία και αμείβεται με το δώρο οπότε υπάρχει πράξη που πραγματοποιείται έναντι αντιπαροχής και είναι φορολογητέα βάσει του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, όπως ερμηνεύτηκε από το Δικαστήριο στην υπόθεση Naturally Yours Cosmetics.

Η άποψή μου

12. Δεν θεωρώ τελείως πειστική καμιά από τις προεκτεθείσες απόψεις. Θα εξετάσω πρώτα το ζήτημα αν κατά τις συγκεκριμένες

μεθόδους, η νέα ή η παλαιά πελάτιδα δίνει αντιπαροχή κατά την έννοια της οδηγίας για το αντικείμενο που λαμβάνει. Με άλλα λόγια το καίριο ζήτημα είναι αν η παράδοση του αντικειμένου αποτελεί φορολογητέα πράξη κατά την έννοια της οδηγίας. Αν αποτελεί τέτοια πράξη τότε ανακύπτει το ερώτημα πώς προσδιορίζεται η βάση επιβολής του φόρου.

13. Κατά το άρθρο 2 της οδηγίας που παρέθεσα στην παράγραφο 7, για να υπάρχει φορολογητέα πράξη, πρέπει να έχουμε παράδοση αγαθών από υποκειμένο στον φόρο εξ επαχθούς αιτίας. Για να κρίνουμε αν υπάρχει αυτό το στοιχείο στην περίπτωση των επιδίκων δώρων, μπορούμε να αναφερθούμε πρώτον στην απόφαση στην υπόθεση Hong Kong Trade, που αφορούσε τη δεύτερη οδηγία ΦΠΑ⁸⁹. Στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο έκρινε ότι

«οι δωρεάν παροχές υπηρεσιών διαφοροποιούνται ως εκ της φύσεώς τους από τις

8 — Δεύτερη οδηγία 68/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, περί της 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).

9 — Αυτό δεν αναιρεί την αξία του ως νομολογιακού προηγούμενου για την υπό κρίση υπόθεση: όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση Apple and Pear Development Council (προαναφερθείσα, παράγραφος 10), και στην υπόθεση Naturally Yours Cosmetics (προαναφερθείσα, παράγραφος 10), η νομολογία σχετικά με τη δεύτερη οδηγία ΦΠΑ μπορεί να παρέχει ενδείξεις για την ερμηνεία της έκτης οδηγίας λαμβανόμενων υπόψη των στόχων κοινοτικής πολιτικής που διανέμουν αμφότερες τις οδηγίες.

φορολογητέες πράξεις που προϋποθέτουν, στο πλαίσιο του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας τον καθορισμό της τιμής ή ανταλλάγματος»¹⁰.

Στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο συνήγαγε ότι οι δωρεάν παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών δεν εμπλύνουν στο σύστημα ΦΠΑ και από το στοιχείο ότι κατά το άρθρο 8 της δεύτερης οδηγίας μπορούν να αποτελέσουν βάση επιβολής φορολογίας¹¹. Η διάταξη αυτή που υπήρξε ο πρόδρομος του άρθρου 11 της οδηγίας όριζε στο στοιχείο α' ως βάση επιβολής του φόρου για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών των «στιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή ως πράξεων αυτών». Με άλλα λόγια, αν για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών δεν δίδεται αντιπαροχή τότε δεν υπάρχει πράξη εξ επαχθούς αιτίας και επομένως ούτε φορολογητέα πράξη.

14. Επομένως το όλο ζήτημα έγκειται στις ακριβείς επιμέρους περιστάσεις των μεθόδων παραδόσεων δώρων όπως τις προ-

σδιορίζει το εθνικό δικαστήριο¹². Εξετάζοντας καλύτερα αμφότερα τα συστήματα, παρατηρώ πρώτον ότι δεν πειθομαι καθόλου από το επιχείρημα της Empire Stores ότι η αντιπαροχή για την παράδοση του δώρου συνίσταται στην πληρωμή που πραγματοποιεί η πελάτιδα για τα αγαθά που παραγγέλλει. Όπως ορθά έκρινε το εθνικό δικαστήριο με την προσωρινή απόφαση της 17ης Αυγούστου 1992, η πληρωμή ουδόλως αποτελεί την αντιπαροχή για τα δώρα.

Το εθνικό δικαστήριο ορθά επισημαίνει ότι αμφότερα τα συστήματα έχουν βάση συμβατική. Με διαφημιστικές αγγελίες, καταλόγους ή φυλλάδια, η Empire Stores κάνει προσφορές προς υποψήφιους ή παλαιούς πελάτες και αν η προσφορά γίνει δεκτή προκύπτει συμφωνία μεταξύ αμφοτέρων των μερών. Στο πλαίσιο της συμφωνίας αυτής η Empire Stores αναλαμβάνει την υποχρέωση, ως αντάλλαγμα για τη σύσταση υποψήφιας πελάτιδας και την παροχή πληροφοριών σχετικά με αυτήν — και υπό τον όρο ότι η πελάτιδα θα κριθεί φερέγγυα και θα παραγγείλει εμπορεύματα από τον κατάλογο και/ή θα πραγματοποιήσει κάποια πληρωμή — να παραδώσει ένα αντικείμενο που θα επιλέξει η συστήσασα πελάτιδα. Προφανώς το δώρο παρίσταται ως το *quid pro quo* για υπηρεσία που παρέχεται στην Empire Stores από το πρόσωπο που κάνει τη σύσταση έστω και αν η υπηρεσία αυτή διαφέρει αναλόγως της μεθόδου που χρησιμοποιείται.

12 — Το Δικαστήριο είναι αναγκασμένο να στηρίξει τις απαντήσεις του σε ερωτήματα όπως τα υπό κρίση στις πραγματικές διαπιστώσεις του εθνικού δικαστηρίου όσον αφορά τις βασικές πράξεις· βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, υπόθεση C-126/88, Boos Company (Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 11), απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, υπόθεση C-18/92, Bally (Συλλογή 1993, σ. I-2871, σκέψη 8).

10 — Απόφαση της 1ης Απριλίου 1982 στην υπόθεση 89/81, Hong Kong Trade (Συλλογή 1982, σ. 1277, σκέψη 10). Βλ. επίσης την πρόσφατη απόφαση στην υπόθεση Tolsma (απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994 στην υπόθεση C-16/93, Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 12), όπου το Δικαστήριο έκρινε σχετικά με τις παροχές υπηρεσιών ότι τότε μόνο θεωρείται ότι γίνονται εξ επαχθούς αιτίας «αν υπάρχει νομική σχέση μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του αποδέκτη στο πλαίσιο της οποίας υπάρχουν αμοιβαίες παροχές όπου η αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την αξία που δίδεται ως αντάλλαγμα για την παρεχόμενη προς τον αποδέκτη υπηρεσία» (σκέψη 14).

11 — Απόφαση Hong Kong Trade, σκέψη 11.

15. Ποιο είναι το όφελος άρα και η αντιπαροχή που λαμβάνει η Empire Stores;

Κατά το σύστημα της αυτοσυστήσεως, το όφελος αυτό συνίσταται σε δύο στοιχεία: i) η απόκτηση πληροφοριών (εν μέρει εμπιστευτικών) για την προσωπική κατάσταση της πελάτιδας που αυτοσυνιστάται και η — τουλάχιστον σιωπηρή — άδεια να χρησιμοποιηθούν οι πληροφορίες αυτές προκειμένου να ερευνηθεί η φερεγγυότητα (που είναι ουσιώδες στοιχείο στην περίπτωση των πωλήσεων με πίστωση), πληροφορίες για τις οποιές το εθνικό δικαστήριο παρατηρεί ότι έχουν οικονομική αξία αν ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η Empire Stores μπορεί να πωλήσει τους καταλόγους των πελατών της αντί 65 λιρών ανά 1000 ονόματα και διευθύνσεις σε τρίτους, πράγμα που έπραξε μάλιστα, και ii) η μεγάλη πιθανότητα ότι η πελάτιδα που αυτοσυνιστάται, με κίνητρο το δώρο, θα παραγγείλει εμπορεύματα από τον κατάλογο της Empire Stores, οπότε διευνύεται η πελατεία της επιχειρήσεως.

Με τη μέθοδο της *συστάσεως φίλης* η Empire Stores λαμβάνει τα ίδια οφέλη με τη διαφορά ότι, ενώ οι πληροφορίες καθώς επίσης και η πιθανότητα παραγγελίας εμπορευμάτων από τον κατάλογο αφορούν το συνιστώμενο πρόσωπο, το δώρο λαμβάνει όχι το πρόσωπο αυτό αλλά η παλαιά πελάτιδα ως αμοιβή για τη «μεσολάβησή της».

Το στοιχείο ότι η παράδοση του δώρου εξαρτάται, και κατά τα δύο συστήματα, από πρόσθετους όρους και συγκεκριμένα από τη φερεγγυότητα του συνιστώμενου προσώπου και την παραγγελία εμπορευμάτων από τον

κατάλογο καθώς και τη σχετική πληρωμή από το πρόσωπο αυτό, δεν νομίζω ότι αίρει τον χαρακτήρα της ως αμοιβής.

16. Υπάρχει, επομένως, αντιπαροχή και κατά τα δύο συστήματα. Δεν παύει πάντως να ανακύπτει το ερώτημα αν πρόκειται για αντιπαροχή κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, της οδηγίας. Στο σημείο αυτό το Δικαστήριο έχει θέσει τα ακόλουθα κριτήρια με τις αποφάσεις στις υποθέσεις *Coöperatieve Aardappelenbewaarp-laaits, Apple and Pear Development Council* και *Naturally Yours Cosmetics*:

— πρέπει να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παραδόσεως των αγαθών και της λαμβανομένης αντιπαροχής¹³.

— η αντιπαροχή πρέπει να είναι δεκτική χρηματικής αποτιμήσεως¹⁴, και

— η αντιπαροχή πρέπει να έχει αντικειμενική αξία, εφόσον η βάση επιβολής του φόρου είναι το πράγματι εισπραττόμενο αντάλλαγμα και όχι μία αξία η οποία

13 — Απόφαση στην υπόθεση *Coöperatieve Aardappelenbewaarp-laaits*, προαναφερθείσα στην παράγραφο 12, απόφαση στην υπόθεση *Apple and Pear Development*, προαναφερθείσα στην παράγραφο 11, απόφαση στην υπόθεση *Naturally Yours Cosmetics*, προαναφερθείσα στις παραγράφους 11 και 12. Η τελευταία απόφαση εφαρμόζει στην παράδοση αγαθών τη νομολογία περί παροχής υπηρεσιών. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε πρόσφατα τη νομολογία αυτή με την απόφαση στην υπόθεση *Tolsma*, προαναφερθείσα, σκέψη 13.

14 — Απόφαση στην υπόθεση *Coöperatieve Aardappelenbewaarp-laaits*, προαναφερθείσα στην παράγραφο 12, απόφαση στην υπόθεση *Naturally Yours Cosmetics*, προαναφερθείσα, σκέψη 16.

εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια¹⁵.

17. Εφαρμόζοντας τα κριτήρια αυτά στην υπό κρίση υπόθεση οδηγούμαι στα ακόλουθα συμπεράσματα. Σχετικά με το αν υπάρχει άμεση σχέση νομίζω, βάσει των στοιχείων που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, ότι υπάρχει. Η σύσταση νέας πελατίδας και η παροχή πληροφοριών αποτελεί και στα δύο συστήματα *conditio sine qua non* για την παράδοση του δώρου. Τη διαπίστωση αυτή κάνει και το εθνικό δικαστήριο στο τέλος της προσωρινής αποφάσεώς του: «Κατά την κρίση μας, η παράδοση του είδους βάσει και των δύο συστημάτων είχε άμεση σχέση με τη σύσταση και με τίποτε άλλο.»¹⁶.

Εξάλλου, δεν μπορεί να λεχθεί ότι η αξία του δώρου είναι άσχετη με την οικονομική αξία που αντιπροσωπεύει για την Empire Stores η σύσταση. Στο σημείο αυτό η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει σημαντικά από τις υποθέσεις *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*¹⁷ και *Apple and Pear Develop-*

ment¹⁸, στις οποίες από τα πραγματικά περιστατικά προέκυπτε σαφώς ότι δεν υπήρχε άμεση σχέση και ομοιάζει περισσότερο με την υπόθεση *Naturally Yours Cosmetics*.

Η υπόθεση εκείνη αφορούσε μία επιχείρηση χονδρικής πώλησεως καλλυντικών (*Naturally Yours Cosmetics Limited*) που μεταπωλούσε τα εμπορεύματά της μέσω «συμβούλων καλλονής» που καλούσαν φίλους και γνωστούς (συνοδοί) να οργανώσουν συγκεντρώσεις στα σπίτια τους κατά τις οποίες παρουσιάζονταν και πωλούνταν τα προϊόντα αυτά. Οι σύμβουλοι καλλονής πωλούσαν τα προϊόντα κατά τις συγκεντρώσεις, ενώ οι συνοδοί ελάμβαναν ένα δοχείο κρέμας από τα προϊόντα της *Naturally Yours Cosmetics* ως αμοιβή για την οργάνωση της συγκεντρώσεως. Αν το δοχείο κρέμας χρησιμοποιούνταν γι' αυτόν τον σκοπό, η *Naturally Yours Cosmetics* το χρέωνε στις συμβούλους καλλονής μόνο 1,50 λίρες αντί της κανονικής τιμής χονδρικής πώλησεως που ήταν 10,14 λίρες. Απαντώντας στο ερώτημα ποια ακριβώς είναι, βάσει του άρθρου 11 Α, παρὰ

15 — Όπ. π.

16 — Σελίδα 58 της προσωρινής αποφάσεως.

17 — Η υπόθεση αφορούσε έναν γεωργικό συνεταιρισμό που αποθήκευε πατάτες για τα μέλη του και αποφάσισε να μην εισπράξει έξοδα αποθηκεύσεως για δύο χρόνια. Το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παρασχεθείσας υπηρεσίας και της ληφθείσας ανταποδοχής, δεδομένου ότι μια αόριστη μείωση της αξίας των μετοχών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ανταποδοχή που έλαβε ο συνεταιρισμός για την παροχή υπηρεσιών: απόφαση στην υπόθεση *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, προαναφερθείσα, σκέψη 12.

18 — Η υπόθεση αφορούσε ένα δημόσιο οργανισμό (*Apple and Pear Development Council*) που ιδρύθηκε κατόπιν αιτήματος φρουτοπαραγωγών και έχει σκοπό τη διαφήμιση, την προώθηση και τη βελτίωση της ποιότητας των μήλων και των αχλαδιών που παράγονται στην Αγγλία και την Ουαλία. Το Δικαστήριο απάντησε αρνητικά στο ερώτημα αν ο οργανισμός αυτός παρέχει υπηρεσίες έναντι ανταποδοχής κατά την έννοια της δεύτερης οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι επιβάλλει στα μέλη του την υποχρέωση καταβολής εισφοράς που εξαρτάται από την έκταση που καλλιεργούν με μήλες και αχλαδιές: οι επιμέρους παραγωγοί μήλων και αχλαδιών ελάμβαναν ωφελήματα από τις δραστηριότητες του οργανισμού μόνο «εμμέσως από τα οφέλη που αποκόμιζε γενικώς ο συγκεκριμένος κλάδος». Εξάλλου, δεν υπήρχε σχέση μεταξύ του επιπέδου των ωφελημάτων των επιμέρους παραγωγών και του ύψους της υποχρεωτικής επιβαρύνσεως: απόφαση στην υπόθεση *Apple and Pear Development*, προαναφερθείσα, σκέψη 15.

γραφος 1, της οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου, το Δικαστήριο έκρινε:

«Από τη Διάταξη περί παραπομπής 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»¹⁹.

18. Στην υπό κρίση υπόθεση τα οφέλη που αποκομίζει η Empire Stores από την υποψήφια ή την υπάρχουσα πελάτιδα μπορούν αναμφισβήτητα να εκφραστούν σε χρήμα, έστω και αν, όπως αναφέρει το εθνικό δικαστήριο, ο πελάτης γνωρίζει μόνο κατά προσέγγιση την αξία του δώρου και δεν έχει καμία ιδέα για την αξία του ωφελήματος που αποκομίζει η Empire Stores. Το βασικό στοιχείο είναι ότι το όφελος που αποκομίζει η Empire Stores, είχε γι' αυτήν οικονομική αξία. Κατά συνέπεια, το επικουρικό επιχει-

ρημα της Empire Stores ότι δηλαδή η ανταποδοχή δεν μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα και δεν έχει υποκειμενική αξία, δεν ευσταθεί. Όπως παρατηρεί το εθνικό δικαστήριο με την προσωρινή απόφαση, η σύσταση έχει αναμφισβήτητα υποκειμενική αξία για την Empire Stores, δεδομένου ότι η επιχείρηση ήταν διατεθειμένη να δώσει ως αντάλλαγμα ένα δώρο του οποίου είχε καταβάλει την τιμή κόστους.

19. Το συμπέρασμά μου είναι, συνεπώς, ότι η παράδοση του δώρου από την Empire Stores αποτελεί και κατά τα δύο συστήματα παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της οδηγίας και επομένως υπάρχει φορολογητέα πράξη. Αντίθετα με την άποψη της Επιτροπής, η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που διαθέτει αγαθά «δωρεάν ή γενικότερα (τα χρησιμοποιεί) για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση» κατά την έννοια της πρώτης φράσεως του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας. Η φράση αυτή αναφέρεται στα αγαθά τα οποία ο υποκείμενος σε φόρο αφαιρεί από την επιχείρησή του προκειμένου να τα διαθέσει δωρεάν για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση — πράγμα που δεν συμβαίνει εν προκειμένω²⁰. Εξάλλου, η παράδοση αυτή εξομοιούται με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας. Η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά ούτε «τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων» κατά

20 — Υπενθυμίζω εδώ τον σκοπό της διατάξεως αυτής όπως διευκρινίστηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση στην υπόθεση C-20/91, De Jong (Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 15), που είναι «να εξασφαλίσει ίση μεταχείριση μεταξύ του φορολογουμένου που λαμβάνει ορισμένο αγαθό από την επιχείρησή του και ενός κοινού καταναλωτή που αγοράζει παρόμοιο αγαθό. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού, η εν λόγω διάταξη εμποδίζει κάποιον που έχει τύχει εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά την αγορά αγαθού περιελθόντος στην επιχείρησή του να αποφύγει την καταβολή του ΦΠΑ κατά την ανάληψή του εν λόγω αγαθού από την περιουσία της επιχείρησής του για ίδιες ανάγκες και, κατά συνέπεια, να βρεθεί σε πλεονεκτική θέση έναντι του κοινού καταναλωτή που αποκτά το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ».

19 — Απόφαση Naturally Yours Cosmetics, προαναφερθείσα, σκέψη 14 (η υπογράμμιση δική μου).

την έννοια της τελευταίας φράσεως του άρθρου 5, παράγραφος 6. Νομίζω ότι η φράση αυτή αναφέρεται σε δώρα που αποσκοπούν γενικώς στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης ή τη διαφήμιση του ονόματος του υποκειμένου στον φόρο χωρίς να υπάρχει άμεση αντιπαροχή όπως εν προκειμένω.

Κατά μείζονα λόγο τα δώρα δεν αποτελούν «εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β'. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν υπάρχει «μείωση της τιμής στην οποία ένα προϊόν προσφέρεται κατά κανόνα στον πελάτη» ο δε πωλητής που δεν λαμβάνει αντιπαροχή από τον αγοραστή «δέχεται να στερηθεί της εισπράξεως του ποσού που αντιστοιχεί στην έκπτωση, προκειμένου ακριβώς να ωθήσει τον πελάτη στην αγορά του προϊόντος»²¹.

Η βάση επιβολής του φόρου

20. Κατόπιν αυτών, ανακύπτει το ζήτημα ποια ακριβώς είναι η βάση επιβολής του φόρου. Οι απόψεις των διαδίκων διαφέρουν και σ' αυτό το σημείο. Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και την Πορτογαλική Κυβέρνηση (η τελευταία αναφέρεται μόνο στη μέθοδο «συστάσεως φίλης») η βάση επιβολής του φόρου είναι η λιανική τιμή πωλήσεως, δηλαδή η τιμή στην οποία η

Empire Stores θα πωλούσε το συγκεκριμένο αγαθό αν το είχε περιλάβει στον κατάλογό της. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου παρατήρησε ότι το ουσιώδες χαρακτηριστικό και των δύο μεθόδων είναι ότι ο πελάτης έχει την αυταπάτη ότι λαμβάνει ένα αντικείμενο δωρεάν, το οποίο διαφορετικά θα έπρεπε να πληρώσει στην τιμή καταλόγου. Η υποκειμενική αξία πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι είναι τιμή την οποία θα έπρεπε να καταβάλει ο πελάτης, προκειμένου να αγοράσει το συγκεκριμένο αγαθό.

Η Empire Stores, εξάλλου, υποστηρίζει επικουρικώς ότι αφού οι διάδικοι εν προκειμένω δεν συμφώνησαν σχετικά με την αξία των δώρων, η υποκειμενική τους αξία είναι η τιμή την οποία κατέβαλε η Empire Stores για την αγορά των προϊόντων αυτών, διότι αυτό είναι το κόστος που ήταν διατεθειμένη να πραγματοποιήσει, προκειμένου να αποκτήσει την πληροφορία. Αυτή είναι και η πεποίθηση που διατυπώνει το εθνικό δικαστήριο με την προσωρινή απόφαση.

21. Το άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, της οδηγίας έχει ευρύτατη διατύπωση: βάση επιβολής του φόρου είναι *οτιδήποτε* αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες²². Όπως προανέφερα (παράγραφος 16), το Δικαστήριο έκρινε ότι τη βάση επιβολής του φόρου απο-

21 — Απόφαση Boois Company, προαναφερθείσα, σκέψη 18. βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην ίδια υπόθεση, Συλλογή 1990, σ. I-1256 και συγκεκριμένα σ. 1257, παράγραφοι 11 και 12.

22 — Βλ. την απόφαση Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, σκέψη 12, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντιπαροχή για μια υπηρεσία.

τελεί η αντιπαροχή που λαμβάνεται *πράγματι*. Με άλλα λόγια, καθοριστικό σημείο είναι η υποκειμενική αξία στην οποία συμφώνησαν τα μέλη και όχι μια αντικειμενική αξία άσχετη με τη συγκεκριμένη πράξη.

Ποια είναι η υποκειμενική αξία στην υπό κρίση υπόθεση; Είναι το χρηματικό ποσό που η Empire Stores ήταν πράγματι διατεθει-

μένη να καταβάλει στην υποψήφια ή στην ήδη πελάτιδα ως αντιπαροχή για τα παρεχόμενα οφέλη. Η αντιπαροχή συνίσταται στο αντικείμενο το οποίο επέλεξε ο πελάτης για να λάβει ως δώρο. Δεν συνίσταται σε ορισμένο χρηματικό ποσό που συμφωνήθηκε μεταξύ των μερών. Από αυτό συμπεραίνω ότι βάση επιβολής του φόρου πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί η τιμή αγοράς την οποία κατέβαλε η Empire Stores για το δώρο και όχι η τιμή στην οποία το πωλούσε η επιχείρηση σε τρίτους αγοραστές.

Συμπέρασμα

22. Προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα:

- « 1) Σε αμφότερα τα συστήματα που περιγράφει το εθνικό δικαστήριο η χορήγηση του δώρου από τον προμηθευτή ισοδυναμεί με παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, η δε αντιπαροχή εμφανίζει αρκούντως άμεσο χαρακτήρα.
- 2) Τη βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η τιμή αγοράς που κατέβαλε ο προμηθευτής για τα αγαθά τα οποία χορήγησε ως δώρα. »