ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ΔΕΥΤΕΡΟ ΤΜΗΜΑ)
ΤΗΣ 5ης ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ 1981 [1]

Staatssecretaris van Financiën
κατά Συνεταιρισμοῦ «Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA»
(αἴτηση τοῦ Hoge Raad τῶν Κάτω Χωρῶν γιά τήν ἔκδοση προδικαστικῆς ἀποφάσεως)

«ΦΠΑ — Παροχή ὑπηρεσιῶν»

Ὑπόθεση 154/80

Περίληψη

Φορολογικές διατάξεις — Ἐναρμόνιση τῶν νομοθεσιῶν — Φόρος κύκλου ἐργασιῶν — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης ἀξίας — Παροχή ὑπηρεσιῶν — Βάση φορολογίας — Ἀντιπαροχή πού συνδέεται ἄμεσα μέ τήν ὑπηρεσία, πού νά μπορεῖ νά ἐκφράζεται σέ χρῆμα καί ἀντιπροσωπεύει ὑποκειμενική ἀξία

(Ὁδηγία τοῦ Συμβουλίου 67/228 ἄρθρα 2 καί 8 στοιχεῖο α : Παράρτημα Α σημεῖο 13)

Ἡ παροχή ὑπηρεσιῶν ὑπόκειται στό φόρο, μέ τήν ἔννοια τῆς δεύτερης ὁδηγίας περί ἐναρμονίσεως τῶν ἐθνικῶν νομοθεσιῶν, οἱ ὁποῖες εἶναι σχετικές μέ τό φόρο κύκλου ἐργασιῶν, ὅταν ἡ ὑπηρεσία αὐτή πραγματοποιεῖται, σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 2 τοῦ κειμένου αὐτοῦ, ἔναντι ἀντιπαροχῆς καί ἡ βάση φορολογίας μιᾶς τέτοιας παροχῆς ἀπαρτίζεται, κατά τό ἄρθρο 8 στοιχεῖο α ὅπως διευκρινίζεται ἀπό τό σημεῖο 13 τοῦ παραρτήματος Α, ἀπό τήν ἀντιπαροχή τῆς παροχῆς, δηλαδή ἀπό ὅλα αὐτά πού λαμβάνονται ὡς ἀντάλλαγμα τῆς ὑπηρεσίας. Πρέπει, συνεπῶς, νά ὑπάρχει ἄμεση σχέση μεταξύ τῆς ὑπηρεσίας πού παρέχεται καί τῆς ἀντιπαροχῆς ἡ ὁποία λαμβάνεται καί ἡ ὁποία πρέπει νά μπορεῖ νά ἐκφρασθεῖ σέ χρῆμα καί νά ἀντιπροσωπεύει ὑποκειμενική ἀξία, ἀφοῦ ἡ βάση φορολογίας τῶν παροχῶν ὑπηρεσιῶν εἶναι τό ἀντάλλαγμα πού πράγματι λαμβάνεται καί ὄχι ἀξία ἡ ὁποία ἐκτιμᾶται σύμφωνα μέ ἀντικειμενικά κριτήρια.

Κατά συνέπεια, δέν μπορεῖ νά γίνεται λόγος περί ἀντιπαροχῆς κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 8 στοιχείου α τῆς ὁδηγίας στήν περίπτωση συνεταιρισμοῦ, ὁ ὁποῖος ἐκμεταλλεύεται ἀποθήκη ἐμπορευμάτων καί δέν εἰσπράττει κανένα φύλακτρο ἀπό τά μέλη του γιά τήν προσφερόμενη ὑπηρεσία.

Στήν ὑπόθεση 154/80

πού ἔχει ὡς ἀντικείμενο αἴτηση τοῦ Hoge Raad der Nederlanden πρός τό Δικαστήριο, δυνάμει τοῦ ἄρθρου 177 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, μέ τήν ὁποία ζητεῖται στό πλαίσιο τῆς διαφορᾶς μεταξύ

1 — Γλώσσα διαδικασίας: ἡ ὁλλανδική.

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

καί

ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥ «COÖPERATIEVE AARDAPPELENBEWAARPLAATS GA», Heinkenszand,

ἡ ἔκδοση προδικαστικῆς ἀποφάσεως ὡς πρός τήν ἑρμηνεία τοῦ ἄρθρου 8 τῆς δεύτερης ὁδηγίας τοῦ Συμβουλίου τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967 ἐπί τοῦ θέματος τῆς ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τό φόρο κύκλου ἐργασιῶν — δομή καί τρόπο ἐφαρμογῆς τοῦ κοινοῦ συστήματος φόρου προστιθέμενης ἀξίας (JO L 71, σ. 1303, ΕΕ εἰδ. ἔκδ. ἀριθ. N 71, τόμ. 09/001, σ. 5 ἐπ.),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμῆμα)

συγκείμενο ἀπό τούς P. Pescatore, πρόεδρο τμήματος, A. Touffait καί O. Due, δικαστές,

γενικός εἰσαγγελεύς: J.-P. Warner
γραμματεύς: A. Van Houtte

ἐκδίδει τήν ἀκόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

Τά περιστατικά τῆς ὑποθέσεως, ἡ ἐξέλιξη τῆς διαδικασίας καί οἱ προτάσεις πού ὑποβλήθηκαν δανάμει τοῦ ἄρθρου 20 τοῦ Ὀργανισμοῦ τοῦ Δικαστηρίου τῆς ΕΟΚ μποροῦν νά συνοψιστοῦν ὡς ἑξῆς:

I — Περιστατικά καί διαδικασία

Ἡ δεύτερη ὁδηγία ἐπί τοῦ θέματος τῆς ἐναρμονίσεως σχετικά μέ τό φόρο κύκλου ἐργασιῶν προβλέπει στό ἄρθρο 2α ὅτι:

«Στό φόρο προστιθέμενης ἀξίας ὑπόκεινται:

α) οἱ παραδόσεις ἀγαθῶν καί οἱ παροχές ὑπηρεσιῶν πού πραγματοποιοῦνται ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ὑπό ὑποκειμένου στό φόρο.»

καί στό ἄρθρο 8 ὅτι:

«Βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου εἶναι:

α) γιά τίς παραδόσεις ἀγαθῶν καί τίς παροχές ὑπηρεσιῶν ὁτιδήποτε ἀποτελεῖ τήν ἀντιπαροχή τῶν πράξεων αὐτῶν, συμπεριλαμβανομένων ὅλων τῶν

ἐξόδων καί φόρων, ἐξαιρέσει τοῦ φόρου προστιθέμενης ἀξίας.»

Τέλος τό σημεῖο 13 παρατήρηση ἐπί τοῦ ἄρθρου 8 περίπτωση α τοῦ παραρτήματος Α διευκρινίζει ὅτι:

«Μέ τή λέξη «ἀντιπαροχή» πρέπει νά νοεῖται ὁτιδήποτε λαμβάνεται ὡς ἀντάλλαγμα τῆς παραδόσεως ἀγαθοῦ ἤ τῆς παροχῆς ὑπηρεσιῶν, συμπεριλαμβανομένων τῶν παρεπομένων ἐξόδων (συσκευασίες, μεταφορές, ἀσφαλίσεις κτλ.), δηλαδή ὄχι μόνο τό ὕψος τῶν εἰσπραχθέντων ποσῶν, ἀλλά ἐπίσης, παραδείγματος χάριν, ἡ ἀξία τῶν σέ ἀντάλλαγμα ληφθέντων ἀγαθῶν ἤ στήν περίπτωση τῆς ἐκτελέσεως πράξεως, κατ' ἐπιταγήν τῆς δημόσιας ἀρχῆς ἤ ἐπ' ὀνόματί της, τό ποσό τῆς ληφθείσας ἀποζημιώσεως».

Τό ἐρώτημα πού ἔθεσε τό Hoge Raad ἀφορᾶ τή φύση παροχῆς ὑπηρεσίας ἀπό συνεταιρισμό πρός τά μέλη του, γιά τήν ὁποία ὁ ἐπιθεωρητής ἀπηύθυνε εἰδοποίηση ἐπιβολῆς συμπληρωματικοῦ φόρου ἐπί τοῦ κύκλου ἐργασιῶν.

Ὁ ἐν λόγω συνεταιρισμός εἶναι ἐπιχειρηματίας κατά τήν ἔννοια τοῦ «wet op de omzetbelasting» (νόμου σχετικοῦ πρός τό φόρο κύκλου ἐργασιῶν) τοῦ 1968· ἐκμεταλλεύεται ψυκτικό θάλαμο στόν ὁποῖο ἀποθηκεύει καί διατηρεῖ σέ σταθερή θερμοκρασία γεώμηλα γιά λογαριασμό τῶν μελῶν του. Κάθε καλλιεργητής, κάτοχος μερίδων, ἔχει δικαίωμα νά ἀποθηκεύσει 1 000 κιλά γεωμήλων τό χρόνο γιά κάθε συνεταιριστική μερίδα ἔναντι πληρωμῆς ἀποθηκεύτρων, τά ὁποῖα ὁρίζονται ἀπό τό συνεταιρισμό καί καταβάλλονται στό τέλος τῆς περιόδου.

Γιά λόγους οἰκονομικῆς πολιτικῆς, δηλαδή ἀναμένοντας τήν πώληση τοῦ ψυκτικοῦ θαλάμου, ὁ συνεταιρισμός δέν «καταχώρισε σέ λογαριασμό οὔτε εἰσέπραξε», γιά τίς περιόδους 1975 καί 1976, ἀποθήκευτρα ὡς ἀνταμοιβή τῆς παροχῆς τῶν ὑπηρεσιῶν του· κατά συνέπεια, θεωρώντας ὅτι οἱ παροχές του πραγματοποιήθηκαν χωρίς ἀνταμοιβή, ἐπομένως ὅτι ἐξαιροῦνται τοῦ φόρου, συνέταξε τίς δηλώσεις φόρου κύκλου ἐργασιῶν μέ αὐτό τό πνεῦμα.

Ὅμως ὁ ἐπιθεωρητής ἔκρινε ὅτι ὁ συνεταιρισμός ὑπολόγισε πάντως ἀντάλλαγμα στά μέλη του, τό ὁποῖο προκύπτει ἀπό τήν πτώση τῆς ἀξίας τῶν μερίδων τους, κατόπιν τῆς μή εἰσπράξεως ἀποθηκεύτρων καί ἐκτίμησε αὐτό τό ἀντάλλαγμα ὡς ἴσο πρός τά συνήθως ἐπιβαλλόμενα ἀποθήκευτρα, δηλαδή 0,02 FL ἀνά κιλό γεωμήλων καί ἐξέδωσε πράξη ἐπιβολῆς συμπληρωματικοῦ φόρου 2 145 FL.

Ὁ συνεταιρισμός προσέφυγε κατά τῆς πράξεως αὐτῆς ἐπιβολῆς φόρου ἐνώπιον τοῦ Gerechtshof, ὑποστηρίζοντας ὅτι, ἐφ' ὅσον ἡ ἔννοια τῆς ἀνταμοιβῆς πού ὁρίζεται στό ἄρθρο 8 τοῦ wet op de omzetbelasting ἔχει ὑποκειμενικό χαρακτήρα, πραγματοποίησε τίς παροχές του χωρίς ἀνταμοιβή, γιά τό λόγο ὅτι δέν εἶχε συνομολογήσει ἀντάλλαγμα.

Τό Gerechtshof δέχτηκε τήν προσφυγή αὐτή καί ἀκύρωσε τήν πράξη ἐπιβολῆς φόρου μέ τήν αἰτιολογία ὅτι δέν ἀποδείχτηκε ὅτι κάποια ἀξία καταχωρίστηκε σέ λογαριασμό ἤ καταβλήθηκε ὡς ἀντάλλαγμα, οὕτως ὥστε οἱ ἐπίδικες παροχές δέν παρασχέθηκαν ἔναντι ἀμοιβῆς.

Ὁ Staatssecretaris van Financien ἄσκησε ἀναίρεση κατά τῆς ἀποφάσεως αὐτῆς ἐπικαλούμενος τό λόγο τῆς παραβάσεως τοῦ ἄρθρου 8 τοῦ wet op de omzetbelasting.

Τό Hoge Raad, υἱοθετώντας τίς προτάσεις τοῦ γενικοῦ του εἰσαγγελέα, Van Soest, ἀνάβαλε νά ἀποφανθεῖ ὁριστικά καί μέ ἀπόφαση τῆς 25ης Ἰουνίου 1980 ὑπέβαλε στό Δικαστήριο τό ἀκόλουθο ἐρώτημα:

«Συνεταιρισμός πού ἔχει συσταθεῖ κατά τό ὁλλανδικό δίκαιο, ἐκμεταλλεύεται, σύμφωνα μέ τόν καταστατικό του σκοπό, ἀποθήκη γεωμήλων. Τά μέλη του ἔχουν ἔναντί του τό δικαίωμα, ἀλλά καί τήν ὑποχρέωση, νά ἀποθηκεύουν κάθε χρόνο

1 000 κιλά γεωμήλων, γιά κάθε συνεταιριστική μερίδα πού κατέχουν καί αὐτό ἔναντι καταβολῆς ἀποθηκεύτρων τῶν ὁποίων τό ποσό ὁρίζεται κάθε χρόνο ἀπό τό συνεταιρισμό καί τά ὁποῖα πρέπει νά ἐξοφληθοῦν στή λήξη τῆς περιόδου. Δυνάμει ἀποφάσεως τοῦ συνεταιρισμοῦ δέν εἰσπράχθηκαν ἀποθήκευτρα γιά ὁρισμένο ἔτος.

Σέ μιά τέτοια περίπτωση μπορεῖ νά γίνει λόγος περί ἀντιπαροχῆς, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 8 initio καί στοιχεῖο α τῆς δεύτερης ὁδηγίας;»

Ἡ ἀπόφαση παραπομπῆς καταχωρίστηκε στό πρωτόκολλο τῆς γραμματείας τοῦ Δικαστηρίου στίς 2 Ἰουλίου 1980.

Τό Δικαστήριο κατόπιν ἐκθέσεως τοῦ εἰσηγητῆ δικαστῆ καί ἀφοῦ ἄκουσε τό γενικό εἰσαγγελέα, ἀποφάσισε τήν ἔναρξη τῆς προφορικῆς διαδικασίας χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή ἀποδείξεων.

Μέ διάταξη τῆς 19ης Νοεμβρίου 1980, τό Δικαστήριο, κατ' ἐφαρμογή τοῦ ἄρθρου 95 παράγραφος 1 τοῦ κανονισμοῦ διαδικασίας, ἀποφάσισε τήν παραπομπή τῆς ὑποθέσεως ἐνώπιον τοῦ δευτέρου τμήματος.

II — Παρατηρήσεις πού κατατέθηκαν δυνάμει τοῦ ἄρθρου 20 τοῦ Ὀργανισμοῦ του Δικαστηρίου

A — Παρατηρήσεις τῆς κυβερνήσεως τῶν Κάτω Χωρῶν

Ἡ *κυβέρνηση τῶν Κάτω Χωρῶν* ὑποστηρίζει ὅτι ἡ διατύπωση τοῦ ἄρθρου 8 στοιχεῖο α τῆς δεύτερης ὁδηγίας παρέχει ἤδη ἔνδειξη ὡς πρός τήν ἔκταση τοῦ πλαισίου μέσα στό ὁποῖο οἱ συντάκτες τῆς ὁδηγίας θέλησαν νά τοποθετήσουν τή βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου καί ὅτι ἡ διατύπωση τοῦ παραρτήματος Α, ἀριθ. 13 «διευκρινίζει σαφῶς ὅτι οἱ συντάκτες τῆς ὁδηγίας θέλησαν νά δώσουν στή βάση (ἐπιβολῆς τοῦ φόρου) τέτοια ἔκταση ὥστε πρέπει νά μή νοεῖται μέ αὐτή μόνο τό εἰσπραττόμενο ποσό». Ἐξάλλου, διαφορετική ἑρμηνεία θά σήμαινε ὅτι ἄλλοι τρόποι ἀνταμοιβῆς θά μποροῦσαν νά μήν ἀποτελέσουν ἀντικείμενο εἰσπράξεως τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, ὅπως παραδείγματος χάριν ὁ συμψηφισμός ἀπαιτήσεων, ἤ οἱ ἀμοιβόμενες σέ εἶδος παροχές, ἤ ἀκόμη ἐκεῖνες τῶν ὁποίων ἡ ἀντιπαροχή παρέχεται μέ τή μορφή κινητῶν ἀξιῶν, ὅπως καί ἐκεῖνες πού ἔχουν ὡς ἀντάλλαγμα τήν ἐκχώρηση δικαιώματος.

Στηριζόμενη σέ πολλές ἀποφάσεις τῆς Tariefcommissie, ἡ κυβέρνηση τῶν Κάτω Χωρῶν ὑποστηρίζει ὅτι αὐτό τό δικαιοδοτικό ὄργανο ἀποφάσισε σιωπηρῶς σέ καθεμιά ἀπό τίς ἀνωτέρω περιπτώσεις ὅτι «ἐκεῖνος ὑπέρ τοῦ ὁποίου πραγματοποιήθηκε ἡ παροχή, ἔχει παράσχει ἀντιπαροχή».

Ἐξάλλου, ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση ἔχει τή γνώμη ὅτι «οἱ προϋποθέσεις «καταχωρίζω σέ λογαριασμό» καί «ἐξοφλῶ» δέν πληροῦνται ἀναγκαῖα στίς μόνες περιπτώσεις ὅπου ἐκδίδεται ἔγγραφο, μέ τό ὁποῖο ὁ πιστωτής γνωρίζει στόν ὀφειλέτη τήν ἀπαίτησή του, ἤ ὅπου ἕνας πιστωτικός τίτλος ἔχει πραγματικά ληφθεῖ»· πρός ὑποστήριξη αὐτῆς τῆς ἀντιλήψεως ἀναφέρεται σέ ἄλλες ἀποφάσεις τῆς Tariefcommissie καί σέ ἀπόφαση τοῦ Hoge Raad.

Στήν προκειμένη περίπτωση, ὁ συνεταιρισμός γιά τόν ὁποῖο πρόκειται — «ἀντίθετα πρός τήν πρακτική» — δέν καταχώρισε σέ λογαριασμό οὔτε εἰσέπραξε δικαιώματα, γιά τά χρόνια 1975 καί 1976, ἔναντι τῆς δυνατότητας ἀποθηκεύσεως πού εἶχε προσφέρει στά μέλη του, πράγμα πού εἶχε ὡς ἄμεση συνέπεια τήν πτώση τῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν τῶν μελῶν του, ἡ ὁποία, κατά τήν ὁλλανδική κυβέρνηση, ἀποτελεῖ τήν

ἀντιπαροχή τῆς παροχῆς πού παρέχει ὁ συνεταιρισμός.

Ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση ἔχει, συνεχῶς, τή γνώμη ὅτι τό ἐρώτημα πού ἔχει ὑποβληθεῖ στό Δικαστήριο «πρέπει νά λάβει καταφατική ἀπάντηση».

Β — Παρατηρήσεις τῆς Ἐπιτροπῆς

1. Ἡ *Ἐπιτροπή*, μετά τήν ὑπόμνηση ὅτι ὁ κύριος σκοπός τῆς πρώτης ὁδηγίας ἐναρμονίσεως, πού ἀφορᾶ τό φόρο κύκλου ἐργασιῶν, ἦταν νά μετατρέψει αὐτό τό φόρο σέ ἕνα κοινοτικό καθεστώς φορολογίας τῆς προστιθέμενης ἀξίας καί ὅτι ἡ δεύτερη ὁδηγία ρυθμίζει τή δομή καί τόν τρόπο ἐφαρμογῆς τοῦ φόρου προστιθέμενης ἀξίας, ἀναλύει διά μακρῶν τό ἄρθρο 8 τῆς ὁδηγίας αὐτῆς ἐν συνδυασμῷ μέ τό ἄρθρο 2 τῆς ἀνωτέρω ὁδηγίας καί ὑπό τό φῶς τοῦ σημείου 13 τοῦ παραρτήματος Α.

Κατά τήν Ἐπιτροπή, ἀπό αὐτές τίς διατάξεις προκύπτει ὅτι μιά παροχή ὑπηρεσίας δέν ὑπόκειται στό φόρο παρά ἄν ἡ ὑπηρεσία πραγματοποιήθηκε ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας καί βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου εἶναι ἡ ἀντιπαροχή, δηλαδή ὁτιδήποτε λαμβάνεται ὡς ἀντάλλαγμα τῆς ἀνωτέρω ὑπηρεσίας· πρέπει λοιπόν νά ὑπάρχει «ἄμεση σχέση μεταξύ παρεχομένης ὑπηρεσίας καί λήψεως τῆς ἀντιπαροχῆς της». Ἐξάλλου ἀπό αὐτές τίς διατάξεις προκύπτει ὅτι «ἡ ἀντιπαροχή πρέπει νά μπορεῖ νά ἐκφραστεῖ σέ χρήματα», ἑρμηνεία πού ἐπιβεβαιώνεται ἀπό τό ἄρθρο 9 τῆς δεύτερης ὁδηγίας, τό ὁποῖο ὁρίζει ὅτι τό σύνηθες ὕψος τοῦ φόρου ὁρίζεται σέ ποσοστό τῆς βάσεως ἐπιβολῆς τοῦ φόρου. Ἡ ἐν λόγω βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου ἀποτελεῖται ἀπό τήν ἀντιπαροχή ἤ τό ἀντάλλαγμα πού πραγματικά λαμβάνεται ἤ, «μέ ἄλλα λόγια, ἀπό τήν «ὑποκειμενική» ἀξία καί ὄχι ἀπό τήν «ἀντικειμενική» ἤ μᾶλλον «ἀγοραία» ἀξία, δηλαδή ἀπό ἀξία ἡ ὁποία ἐκτιμᾶται σύμφωνα μέ ἀντικειμενικά κριτήρια».

Ἡ Ἐπιτροπή ἀσχολεῖται στή συνέχεια μέ τήν ἀπόδειξη τῆς ἀπόψεώς της ὑπογραμμίζοντας, στήν ἀρχή, ὅτι αὐτή προκύπτει ἀπό τόν κατά παρέκκλιση ὁρισμό τῆς βάσεως ἐπιβολῆς τοῦ φόρου στήν περίπτωση εἰσαγωγῆς ἀγαθῶν, ἀφοῦ, σ' αὐτή τήν περίπτωση, γίνεται ἀναφορά στήν ἔννοια τῆς «ἀγοραίας τιμῆς» ἡ ὁποία περιλαμβάνεται στόν κανονισμό 803/68 τοῦ Συμβουλίου τῆς 27ης Ἰουνίου 1968 πού ἀφορᾶ τήν τελωνειακή ἀξία τῶν ἐμπορευμάτων (JO L 148, σ. 6).

Ἐπίσης ἡ βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου γιά τήν παράδοση ἐμπορευμάτων, σέ δύο εἰδικές περιπτώσεις — πού προβλέπονται ἀπό τό ἄρθρο 5 παράγραφο 3 α τῆς δεύτερης ὁδηγίας καί ἀφοροῦν πρῶτο τήν ἀνάληψη ἀπό ἕναν ὑποκείμενο στό φόρο, μέσα στό πλαίσιο τῆς ἐπιχειρήσεώς του, ἀγαθοῦ πού διαθέτει γιά προσωπική του χρήση ἤ πού μεταβιβάζει ἐκ χαριστικῆς αἰτίας, καί δεύτερο τή χρησιμοποίηση ἀπό ἕναν ὑποκείμενο στό φόρο, γιά τίς ἀνάγκες τῆς ἐπιχειρήσεώς του, ἀγαθοῦ πού παρήγαγε ἤ ἐξήγαγε ὁ ἴδιος γιά λογαριασμό του — ἀποτελεῖται ἀπό τήν «ἀγοραία» ἀξία, «αὐτό κατά πρόδηλη ἐξαίρεση τῆς ἀρχῆς τῆς «ὑποκειμενικῆς» ἀξίας, ἡ ὁποία εἶναι ἐφαρμόσιμη γενικῶς στίς παραδόσεις ἐμπορευμάτων καί παροχές ὑπηρεσιῶν».

Κατά τήν Ἐπιτροπή, εἶναι ἡ φύση τοῦ ΦΠΑ ἐκείνη πού ἐξηγεῖ τό ὅτι «ἡ δεύτερη ὁδηγία βασίζεται γενικά στήν «ὑποκειμενική» ἀξία ὡς κριτήριο ἐπιβολῆς τοῦ φόρου ὅσον ἀφορᾶ τίς ἐσωτερικές ἀνταλλαγές». Πρόκειται γιά φόρο καταναλώσεως, πράγμα πού συνεπάγεται ὅτι εἶναι ἡ πραγματική δαπάνη τοῦ καταναλωτῆ ἐκείνη πού πρέπει νά ὑποβληθεῖ στό φόρο καί ὅτι μόνο ἄν ὁ καταναλωτής δέν κατέβαλε τίμημα, ὑπάρχει λόγος νά υἱοθετηθεῖ τό κριτήριο τῆς ἀγοραίας ἀξίας. Ὡς πρός αὐτό ἡ δεύτερη ὁδηγία ἀναφέρεται στό κριτήριο αὐτό

γιά ὁρισμένες παραδόσεις, ἀλλά ὄχι γιά τήν παροχή ὑπηρεσιῶν. Τό ζήτημα τῆς χρησιμοποιήσεως τῆς «ἀγοραίας ἀξίας» συνδέεται μέ ἐκεῖνο τοῦ ἄν ἡ χρησιμοποίηση αὐτή «εἶναι ἀναγκαία γιά νά ἐμποδίσει στρεβλώσεις τοῦ ἀνταγωνισμοῦ ἤ ἀδικαιολόγητα φορολογικά πλεονεκτήματα». Οἱ δύο εἰδικές περιπτώσεις γιά τίς ὁποῖες ἔγινε ὑπόμνηση ἀνωτέρω μαζί μέ τό σημεῖο 6 τοῦ παραρτήματος Α καταδεικνύουν ὅτι «γίνεται προσπάθεια νά ἐπιτευχθεῖ φορολογία ὅσο τό δυνατό οὐδέτερη», ἄλλοτε ἐπεκτείνοντας τό πεδίο ἐφαρμογῆς τῆς φορολογίας, ἄλλοτε καταργώντας τό δικαίωμα ἀφαιρέσεως τοῦ φόρου πού προκαταβλήθηκε ἐπί τῶν στοιχείων παραγωγῆς (taxe en amont).

Κατά συνέπεια, θεωρώντας ὅτι ἡ ἀποθήκευση ἔγινε ἐκ χαριστικῆς αἰτίας καί, συνεπῶς, δέν ἀποτελοῦσε πράξη ὑποκείμενη στό φόρο, πρέπει ἐπίσης νά ὑποστηριχτεῖ ὅτι ὁ συνεταιρισμός δέν εἶχε τό δικαίωμα νά ἀφαιρέσει τό ΦΠΑ πού πλήττει τά ἀγαθά καί τίς ὑπηρεσίες πού χρησιμοποιήθηκαν γιά νά διασφαλιστεῖ ἡ ἐν λόγω ἀποθήκευση.

Τό Gerechtshof ὅμως ἀπέριψε αὐτό τόν ἐπικουρικό λόγο πού πρόβαλε ὁ ἐπιθεωρητής καί τό Hoge Raad δέν ἀσχολεῖται μέ αὐτή τήν ἐπικουρική ἄποψη.

Τέλος, γιά νά κλείσει τήν ἐπιχειρηματολογία της, ἡ Ἐπιτροπή ὑποστηρίζει ὅτι ὁ ὁλλανδικός wet op de omzetbelasting τοῦ 1968, πού ἔγινε σέ ἐκτέλεση τῆς πρώτης ὁδηγίας βασίζεται ἐπίσης στήν «ὑποκειμενική» ἔννοια τῆς ἀξίας, ἡ ὁποία πρέπει νά ληφθεῖ ὑπόψη ὡς βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου καί δέν ἀπομακρύνεται ἀπό αὐτή τήν ἀρχή παρά γιά «ὁρισμένες ἐξαιρέσεις πού ἀφοροῦν τίς παραδόσεις, ἀλλά ὄχι τίς ὑπηρεσίες». Καθορίζει, στό ὄγδοο ἄρθρο του, ὡς κριτήριο ἐπιβολῆς τοῦ φόρου τήν «ἀνταμοιβή», τήν ὁποία ὁρίζει ὡς «τό ὑλικό ποσό — ἤ ἄν τό ἀντάλλαγμα δέ συνίσταται σέ χρηματικό ποσό, τήν ὁλική ἀξία τοῦ ἀνταλλάγματος — πού καταχωρίζεται σέ λογαριασμό γιά τήν παράδοση ἤ τήν ὑπηρεσία, ἤ, ἄν τό ποσό, τό ὁποῖο καταβλήθηκε εἶναι ἀνώτερο, ὅ,τι καταβλήθηκε». Ἡ διαφορά μεταξύ παραδόσεων καί ὑπηρεσιῶν ἐκφράζεται ἐπίσης στόν ὁρισμό τῶν ὑπηρεσιῶν πού περιέχει ὁ νόμος: «ὅλες οἱ παροχές, οἱ ὁποῖες παρέχονται ἔναντι ἀνταμοιβῆς καί πού δέν εἶναι παραδόσεις ἐμπορευμάτων» (ἄρθρο 4 παράγραφος 1 τοῦ προαναφερθέντος νόμου)· καί ὁ ὅρος «ἔναντι ἀνταμοιβῆς» δέν ἐπαναλαμβάνεται στόν ὁρισμό παραδόσεως ἀγαθῶν, ἐφ' ὅσον εἶναι ὁμοίως φορολογητέες ὁρισμένες παραδόσεις πού γίνονται χωρίς ἀνταμοιβή. Κατά συνέπεια, ὁ ὁρισμός τῶν φορολογητέων πράξεων, τοῦ πρώτου ἄρθρου τοῦ ὁλλανδικοῦ νόμου, δέν περιλαμβάνει τόν περιορισμό «ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας» καί ἀπομακρύνεται κάπως ἀπό τόν ὁρισμό τῆς δεύτερης ὁδηγίας, ἡ ὁποία ἐπαναλαμβάνει ρητῶς αὐτή τήν προϋπόθεση.

Ἡ ἀνωτέρω διαφορά ἐξηγεῖ γιατί «τό Hoge Raad δέν πρόσθεσε ταυτόχρονα στό προδικαστικό του ἐρώτημα τήν ἔκφραση «ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας» πού χρησιμοποιεῖται στό ἄρθρο 2 τῆς ὁδηγίας.

2. Ἡ Ἐπιτροπή θεωρεῖ ὅτι, γιά νά δοθεῖ ἀπάντηση σ' αὐτό τό ἐρώτημα τοῦ Hoge Raad, μέ τό ὁποῖο ζητᾶ νά μάθει ἄν οἱ παροχές διατηρήσεως πού ἔχουν παρασχεθεῖ ἀπό τό συνεταιρισμό ὑπόκεινται στό ΦΠΑ, εἶναι ἀποφασιστική ἡ διαπίστωση ἄν οἱ ὑπηρεσίες αὐτές πραγματοποιήθηκαν ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας καί ἄν ὁ ἐνδιαφερόμενος ἔλαβε γιά τίς ὑπηρεσίες του ἀντάλλαγμα ἐκφραζόμενο σέ χρηματικό ποσό σύμφωνα μέ «ὑποκειμενικά» κριτήρια.

Ἐκ πρώτης ὄψεως, ἡ παρασχεθείσα ὑπηρεσία στήν προκειμένη περίπτωση μπορεῖ δύσκολα νά θεωρηθεῖ ὅτι πραγματοποιήθηκε ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας γιά τό λόγο ὅτι δέν ἐλήφθη κανένα ἀντάλλαγμα· πρόκειται, κατά συνέπεια, γιά παροχή ἐκ χαρι-

στικῆς αἰτίας, ὅπως ἦταν καί ἡ γνώμη τοῦ Gerechtshof.

Ἡ Ἐπιτροπή, ἐξετάζει, πάντως, τήν ἄποψη τοῦ ἐπιθεωρητῆ κατά τήν ὁποία ἡ παροχή τῶν μελῶν πρός τό συνεταιρισμό συνίσταται στήν ἀποδοχή μιᾶς πτώσεως τῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν τους κατά τό ποσό τῶν συνήθων ἀποθηκεύτρων πού δέν εἰσπράχθηκαν γιά τό 1975 καί τό 1976. Ὅμως, κατά τήν Ἐπιτροπή, φαίνεται δυσχερής ὁ καθορισμός, μέ βεβαιότητα, τῆς πραγματικῆς ἐπιπτώσεως ἐπί τῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν, τῆς ἐτήσιας ἀποφάσεως τῆς σχετικῆς μέ τά ἀποθήκευτρα, γιατί ἡ ἐν λόγω ἀξία μπορεῖ ἐπίσης νά ἐπηρεασθεῖ, πρός τή μιά ἤ τήν ἄλλη κατεύθυνση, ἀπό πολλούς ἄλλους παράγοντες. Ἡ Ἐπιτροπή, ἄν καί δέχεται ὅτι μιά τέτοια ἀπόφαση ἀποτελεῖ μέτρο ἐξαιρετικό, θεωρεῖ ὅτι τό γεγονός αὐτό δέν ἀρκεῖ γιά νά ἐπιτρέψει νά γίνεται λόγος περί ἀντιπαροχῆς ἤ ὑπηρεσίας ὑποκείμενης σέ φόρο. Ἐξάλλου, ἡ ἀντίληψη τοῦ ἐπιθεωρητῆ — πού καθορίζει ἀποθήκευτρα θεωρούμενα ὡς «ἀγοραῖα» — δέ συμφωνεῖ μέ τό σύστημα τῆς ὁδηγίας τό ὁποῖο βασίζεται στήν ὑποκειμενική ἀξία.

Ἡ Ἐπιτροπή διερωτᾶται στή συνέχεια ἄν ἡ μείωση τῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν τους συνιστᾶ πράγματι ἀντάλλαγμα τῶν μελῶν γιά τίς ὑπηρεσίες διατηρήσεως τῶν γεωμήλων τους. Κατ' ἀρχήν θεωρεῖ ὅτι εἶναι ἀπαράδεκτο νά θεωροῦνται οἱ πράξεις συνεταιρισμοῦ ὡς πράξεις τῶν μελῶν του, ἀφοῦ στό σύστημα τῆς δεύτερης ὁδηγίας οἱ συνεταιρισμοί θεωροῦνται ὡς ὑποκείμενοι σέ φόρο. Ἀκολούθως, ὑποστηρίζει ὅτι ἔπρεπε νά ὑπάρχει στενή σχέση μεταξύ τῆς ἀποδοχῆς τῆς μειώσεως τῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν καί τῆς διατηρήσεως τῶν γεωμήλων, ὡς ἀνταλλάγματος. Καί, κατά τήν Ἐπιτροπή, «δέν εἶναι δυνατό νά καθοριστεῖ μέ βεβαιότητα, οὔτε γιά τήν περίοδο πρίν ἀπό τήν ἀπόφαση οὔτε γιά τήν ἐπόμενη περίοδο, ὅτι ὅλες οἱ ὑπηρεσίες διατηρήσεως πραγματοποιήθηκαν πρός τό συμφέρον τῶν μελῶν, τά ὁποῖα, κατά τήν ἐποχή τῆς ἀποφάσεως, εἶχαν τήν ἰδιότητα τοῦ μέλους καί τά ὁποῖα, κατά τήν ἀντίληψη τοῦ ἐπιθεωρητῆ, ὑπέστησαν, ὑπό αὐτή τήν ἰδιότητα, κατόπιν τῆς ἐν λόγω ἀποφάσεως, μείωση τῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν τους». Τέλος, δέν ἀπομένει παρά τό ζήτημα τοῦ ποσοῦ τοῦ ἀνταλλάγματος πού θά ἔπρεπε νά ἐκφραστεῖ σέ χρῆμα. Ὁ ἐπιθεωρητής ὑπολόγισε τελικά τό ἀντάλλαγμα λαμβάνοντας ὑπόψη «τήν πλέον συνήθη τιμή» τῶν ἀποθηκεύτρων. Πρόκειται λοιπόν ὄχι μόνο περί αὐθαίρετου κριτηρίου, ἀλλά κυρίως περί ἀναφορᾶς σέ «ἀγοραία» ἀξία, ἀντίθετη πρός τό σύστημα τῆς δεύτερης ὁδηγίας.

Ἡ Ἐπιτροπή διερωτᾶται, στό τέλος, «ἄν εἶναι ἐπιτρεπτή, ἐλλείψει ὑποχρεώσεως ἤ ἐξουσιοδοτήσεως ρητῶς περιεχόμενης στή δεύτερη ὁδηγία, ἡ παρέκκλιση ἀπό τήν ἀρχή τῆς ἀντιπαροχῆς, ἡ ὁποία ἐλήφθη πραγματικά, ἀποκλειστικῶς γιά τούς συνεταιρισμούς καί τίς ἀνάλογης μορφῆς ἐπιχειρήσεις καί ἡ, κατά συνέπεια, ὑπαγωγή τῆς πολιτικῆς τῶν τιμῶν καί τῆς ἐκμεταλλεύσεως αὐτῶν τῶν συνεταιρισμῶν σέ εἰδικά φορολογικά κριτήρια, τά ὁποῖα δέν ἐφαρμόζονται σέ ἄλλης μορφῆς ἐπιχειρήσεις. Οὔτε τό κείμενο οὔτε τό σύστημα τῆς δεύτερης ὁδηγίας παρέχουν ἐνδείξεις πρός αὐτή τήν ἔννοια (καί συμβαίνει τό ἴδιο καί μέ τήν ἕκτη ὁδηγία)».

Κατά συνέπεια, ἡ Ἐπιτροπή «θεωρεῖ ὅτι στήν περίπτωση πού ἐπικαλεῖται τό Hoge Raad, δέν μπορεῖ νά τεθεῖ ζήτημα ὑπηρεσίας ὑποκείμενης στό φόρο προστιθέμενης ἀξίας, διότι ἡ ἐν λόγω ὑπηρεσία δέν πραγ-

ματοποιήθηκε ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 2 τῆς δεύτερης ὁδηγίας, ἀλλά ἐκ χαριστικῆς αἰτίας, ἀφοῦ ὁ συνεταιρισμός δέ συνομολόγησε, οὔτε ἔλαβε ἀντάλλαγμα γιά τίς προσφερθεῖσες ὑπηρεσίες του, ἤ, τουλάχιστον, διότι δέ συνομολόγησε οὔτε ἔλαβε ἀπό τά ἀτομικά του μέλη ἀντάλλαγμα, τοῦ ὁποίου ἡ πραγματική ἀξία θά μποροῦσε νά προσδιοριστεῖ σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 8 παράγραφος 1 στοιχεῖο α, ἐν συνδυασμῷ μέ τό σημεῖο 13 τοῦ παραρτήματος Α τῆς προαναφερθείσας ὁδηγίας».

III — Προφορική διαδικασία

Στή συνεδρίαση τῆς 18ης Δεκεμβρίου 1980, ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση, ἐκπροσωπούμενη ἀπό τόν Borchardt, καί ἡ Ἐπιτροπή ἐκπροσωπούμενη ἀπό τόν Fischer, νομικό σύμβουλο, ἀνέπτυξαν τίς προφορικές τους παρατηρήσεις καί ἀπάντησαν στά ἐρωτήματα πού ἔθεσε τό Δικαστήριο (δεύτερο τμῆμα).

Ὁ γενικός εἰσαγγελεύς ἀνέπτυξε τίς προτάσεις του στήν ἴδια συνεδρίαση.

Σκεπτικό

1 Μέ ἀπόφαση τῆς 25ης Ἰουνίου 1980, πού περιῆλθε στό Δικαστήριο στίς 2 Ἰουλίου 1980, τό Hoge Raad der Nederlanden ὑπέβαλε, δυνάμει τοῦ ἄρθρου 177 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ἐρώτημα ὡς πρός τήν ἑρμηνεία τοῦ ἄρθρου 8 τῆς δεύτερης ὁδηγίας 67/228 τοῦ Συμβουλίου τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967 ἐπί τοῦ θέματος τῆς ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τό φόρο κύκλου ἐργασιῶν — δομή καί τρόπο ἐφαρμογῆς τοῦ κοινοῦ συστήματος τοῦ φόρου προστιθέμενης ἀξίας (JO L 71, σ. 1303, ΕΕ εἰδ. ἔκδ. ἀριθ. Ν 72, τόμ. 09/001, σ. 5 ἐπ.).

2 Τό ἐρώτημα αὐτό ἀνέκυψε στό πλαίσιο διαφορᾶς μεταξύ τοῦ Staatssecretaris van Financiën καί ἑνός ἀγροτικοῦ συνεταιρισμοῦ πού ἐκμεταλλεύεται ἀποθήκη γεωμήλων, ἡ ὁποία ἀφορᾶ τό γεγονός ὅτι, ὁ συνεταιρισμός, ἐπειδή ἀποφάσισε νά μήν εἰσπράξει ἀπό τά μέλη του ἀποθήκευτρα ὡς ἀντάλλαγμα τῆς ἀποθηκεύσεως γεωμήλων γιά τά χρόνια 1975 καί 1976, ἔκρινε ὅτι οἱ ὑπηρεσίες του, ἐφ' ὅσον πραγματοποιήθηκαν χωρίς ἀνταμοιβή, δέ θά ἔπρεπε νά ὑποβληθοῦν στό φόρο κύκλου ἐργασιῶν.

3 Ἡ φορολογική ἀρχή ἔκρινε, ὅμως, ὅτι ὁ συνεταιρισμός ὑπολόγισε στά μέλη του ἀντάλλαγμα, τό ὁποῖο προκύπτει ἀπό τήν πτώση τῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν τους, κατόπιν τῆς μή εἰσπράξεως ἀποθηκεύτρων γιά τά ἐν λόγω δύο χρόνια καί ἀφοῦ ἐκτίμησε τό ἀντάλλαγμα αὐτός ὡς ἴσο μέ τά ἀποθήκευτρα πού ἐφαρμόζονται συνήθως, ἐξέδωσε πράξη ἐπιβολῆς συμπληρωματικοῦ φόρου.

4 Ὁ συνεταιρισμός προσέφυγε κατά τῆς πράξεως αὐτῆς ἐπιβολῆς φόρου ἐνώπιον τοῦ Gerechtshof τῆς Χάγης ὑποστηρίζοντας ὅτι, ἐφ' ὅσον ἡ ἔννοια τῆς ἀνταμοιβῆς, πού ὁρίζεται ἀπό τό ἄρθρο 8 τοῦ wet op omzetbelasting (νόμου περί τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν), ἔχει ὑποκειμενικό χαρακτήρα, πραγματοποίησε τίς παροχές του χωρίς ἀνταμοιβή γιά τό λόγο ὅτι δέν εἶχε συνομολογήσει ἀντάλλαγμα.

5 Δεδομένου ὅτι τό Gerechtshof δέχτηκε τήν προσφυγή αὐτή, ὁ Staatsecretaris van Financien ἄσκησε ἀναίρεση κατά τῆς ἀποφάσεως αὐτῆς.

6 Τό Hoge Raad, πρός τό σκοπό ἐπιλύσεως τῆς διαφορᾶς αὐτῆς, ὑπέβαλε τό ἀκόλουθο ἐρώτημα:

«Συνεταιρισμός, πού ἔχει συσταθεῖ κατά τό ὁλλανδικό δίκαιο, ἐκμεταλλεύεται, σύμφωνα μέ τόν καταστατικό του σκοπό, ἀποθήκη γεωμήλων. Τά μέλη του ἔχουν ἐναντί του τό δικαίωμα, ἀλλά καί τήν ὑποχρέωση, νά ἀποθηκεύουν κάθε χρόνο 1 000 κιλά γεωμήλων, γιά κάθε συνεταιριστική μερίδα πού κατέχουν καί αὐτό ἔναντι καταβολῆς ἀποθηκεύτρων τῶν ὁποίων τό ποσό ὁρίζεται κάθε χρόνο ἀπό τό συνεταιρισμό καί τά ὁποῖα πρέπει νά ἐξοφληθοῦν στή λήξη τῆς περιόδου. Δυνάμει ἀποφάσεως τοῦ συνεταιρισμοῦ δέν εἰσπράχθηκαν ἀποθήκευτρα γιά ὁρισμένο ἔτος.

Σέ μιά τέτοια περίπτωση μπορεῖ νά γίνει λόγος περί ἀντιπαροχῆς κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 8, initio καί στοιχεῖο α τῆς δεύτερης ὁδηγίας;»

7 Μέ αὐτό τό ἐρώτημα, τό Hoge Raad ρωτᾶ στήν οὐσία ποιά εἶναι ἡ ὀρθή ἑρμηνεία τοῦ ὅρου «ἀντιπαροχή» πού ἀναγράφεται στό ἄρθρο 8 α τῆς δεύτερης ὁδηγίας.

8 Τό ἐρώτημα πού ἔχει ἀνακύψει μέ αὐτό τόν τρόπο πρέπει νά λυθεῖ ὑπό τό φῶς τοῦ συνόλου τῶν διατάξεων τῆς δεύτερης ὁδηγίας.

9 Πρέπει νά γίνει, στήν ἀρχή, ἡ διαπίστωση ὅτι ὁ ἐπίδικος ὅρος ἀποτελεῖ τμῆμα διατάξεως κοινοτικοῦ δικαίου, ἡ ὁποία δέν παραπέμπει στό δίκαιο τῶν Κρατῶν μελῶν γιά νά προσδιορίσει τήν ἔννοια καί τήν ἔκτασή της· ἀπό αὐτό ἕπεται ὅτι ἡ ἑρμηνεία τοῦ ὅρου στή γενικότητά του δέν μπορεῖ ν' ἀφεθεῖ στή διάκριση τοῦ κάθε Κράτους μέλους.

10 Ἐξάλλου, ὁ κοινοτικός νομοθέτης εἶχε τή φροντίδα νά διασαφηνίσει τήν ἔκφραση «ἀντιπαροχή» στό παράρτημα Α — τμῆμα ἀναπόσπαστο τῆς δεύτερης ὁδηγίας δυνάμει τοῦ 20οῦ ἄρθρου της — ὑπό τό σημεῖο 13 παρατήρηση ἐπί τοῦ ἄρθρου 8 περίπτωση α μέ τήν ἔννοια ὅτι πρέπει μέ τόν ὅρο αὐτό νά νοεῖται «ὁτιδήποτε λαμβάνεται ὡς ἀντάλλαγμα ... τῆς παροχῆς ὑπηρεσιῶν, συμπεριλαμβανομένων τῶν παρεπομένων ἐξόδων (συσκευασίες, μεταφορές, ἀσφαλίσεις κτλ.), δηλαδή ὄχι μόνο τό ὕψος τῶν εἰσπραχθέντων ποσῶν, ἀλλά ἐπίσης, παραδείγματος χάριν, ἡ ἀξία τῶν σέ ἀντάλλαγμα ληφθέντων ἀγαθῶν ἤ, στήν περίπτωση τῆς ἐκτελέσεως πράξεως κατ' ἐπιταγήν τῆς δημόσιας ἀρχῆς ἤ ἐπ' ὀνόματί της, τό ποσό τῆς ληφθείσας ἀποζημιώσεως».

11 Πρέπει, στή συνέχεια, νά ὑπογραμμιστεῖ ὅτι τό ἐν λόγω ἄρθρο 8 α, τό ὁποῖο ὁρίζει τή βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου προστιθέμενης ἀξίας καί καθορίζει ὅτι συνίσταται, γιά τήν παροχή ὑπηρεσιῶν, «ἀπό ὁτιδήποτε ἀποτελεῖ τήν ἀντιπαροχή αὐτῆς τῆς παροχῆς», καί πού διευκρινίστηκε κατά τόν τρόπο πού μόλις λέχθηκε, πρέπει νά συνδυαστεῖ μέ τό ἄρθρο 2 πού ὁρίζει ὅτι μποροῦν νά ὑποβληθοῦν στό φόρο προστιθέμενης ἀξίας ἀποκλειστικά «οἱ παροχές πού πραγματοποιοῦνται ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ὑπό ὑποκειμένου στό φόρο».

12 Κατ' αὐτό τόν τρόπο, ἡ παροχή ὑπηρεσιῶν εἶναι φορολογητέα, κατά τήν ἔννοια τῆς δεύτερης ὁδηγίας, ὅταν ἡ ἐν λόγω ὑπηρεσία πραγματοποιεῖται ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας καί ἡ βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου ἐπί μιᾶς τέτοιας παροχῆς συνίσταται ἀπό ὁτιδήποτε λαμβάνεται ὡς ἀντάλλαγμα τῆς ὑπηρεσίας· πρέπει λοιπόν νά ὑφίσταται ἄμεση σχέση μεταξύ παρεχόμενης ὑπηρεσίας καί λαμβανόμενης ἀντιπαροχῆς πράγμα πού δέ συμβαίνει στήν περίπτωση πτώσεως — μή καθοριζόμενης — τῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν πού κατέχουν οἱ συνεταῖροι, δεδομένου ὅτι μιά τέτοια ἀπώλεια ἀξίας δέν μπορεῖ νά θεωρηθεῖ ὡς ἀνταμοιβή, ἡ ὁποία λαμβάνεται ἀπό τόν παρέχοντα τίς ὑπηρεσίες συνεταιρισμό.

13 Ὅπως προκύπτει, ἐξάλλου, ἀπό τή χρησιμοποίηση τῶν ὅρων «ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας» καί «αὐτό πού λαμβάνεται ὡς ἀντάλλαγμα», πρῶτο ἡ ἀντιπαροχή παροχῆς ὑπηρεσιῶν πρέπει νά μπορεῖ νά ἐκφραστεῖ σέ χρῆμα, πράγμα τό ὁποῖο ἄλλωστε ἐπιβεβαιώνεται ἀπό τό ἄρθρο 9 τῆς δεύτερης ὁδηγίας πού ὁρίζει ὅτι «ὁ κανονικός συντελεστής τοῦ φόρου προστιθέμενης ἀξίας καθορίζεται ... σέ ποσοστό ἐπί τοῖς ἑκατό τῆς βάσεως ἐπιβολῆς τοῦ φόρου», δηλαδή σέ ὁρισμένο ποσοστό ἐκείνου πού ἀποτελεῖ τήν ἀντιπαροχή τῆς παροχῆς ὑπηρεσιῶν, πράγμα πού συνεπάγεται ὅτι ἡ ἀντιπαροχή αὐτή πρέπει νά μπορεῖ νά ἐκφραστεῖ σέ χρηματικό ποσό καί δεύτερο ἡ ἀντιπαροχή εἶναι ὑποκειμενική ἀξία, ἀφοῦ ἡ βάση ἐπιβολῆς τοῦ φόρου γιά τήν παροχή ὑπηρεσιῶν εἶναι τό ἀντάλλαγμα πού πράγματι λαμβάνεται καί ὄχι ἡ ἀξία ἡ ὁποία ἐκτιμᾶται σύμφωνα μέ ἀντικειμενικά κριτήρια.

14 Κατά συνέπεια, ἡ παροχή ὑπηρεσιῶν, γιά τήν ὁποία κανένα καθορισμένο ὑποκειμενικό ἀντάλλαγμα δέ λαμβάνεται, δέ συνιστᾶ παροχή ὑπηρεσιῶν «ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας» καί ἐπομένως δέν εἶναι φορολογητέα κατά τήν ἔννοια τῆς δεύτερης ὁδηγίας.

15 Ὅπως προκύπτει ἀπό τά ἀνωτέρω, δέν μπορεῖ νά γίνει λόγος περί ἀντιπαροχῆς κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 8 initio στοιχεῖο α τῆς δεύτερης ὁδηγίας 67/228 τοῦ Συμβουλίου τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967 στήν περίπτωση συνεταιρισμοῦ, πού ἐκμεταλλεύεται ἀποθήκη ἐμπορευμάτων καί ὁ ὁποῖος δέν εἰσπράττει ἀποθήκευτρα ἀπό τά μέλη του γιά τήν προσφερόμενη παροχή.

Ἐπί τῶν δικαστικῶν ἐξόδων

16 Τά δικαστικά ἔξοδα στά ὁποῖα ὑποβλήθηκε ἡ Ἐπιτροπή τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἡ ὁποία ὑπέβαλε παρατηρήσεις στό Δικαστήριο δέν ἀποδίδονται. Δεδομένου ὅτι ἡ διαδικασία ἔχει, ὡς πρός τούς διαδίκους τῆς κύριας δίκης, χαρακτήρα προδικαστικοῦ ζητήματος πού ἀνέκυψε ἐνώπιον τοῦ ἐθνικοῦ δικαστηρίου, σ' αὐτό ἐναπόκειται νά ἀποφασίσει ἐπί τῶν δικαστικῶν ἐξόδων.

Διά ταῦτα

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμῆμα),

κρίνοντας ἐπί τοῦ ἐρωτήματος πού τοῦ ὑπέβαλε τό Hoge Raad der Nederlanden μέ ἀπόφαση τῆς 25ης Ἰουνίου 1980, ἀποφαίνεται:

Δέν μπορεῖ νά ὑπάρξει ζήτημα ἀντιπαροχῆς κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 8 initio στοιχεῖο α τῆς δεύτερης ὁδηγίας 67/228 τοῦ Συμβουλίου τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967 ἐπί τοῦ θέματος τῆς ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μέ τό φόρο κύκλου ἐργασιῶν — δομή καί τρόπο

ἐφαρμογῆς τοῦ κοινοῦ συστήματος φόρου προστιθεμένης ἀξίας (JO L 71, σ. 1303, ΕΕ εἰδ. ἔκδ. ἀριθ. N 71, τόμ. 09/001, σ. 5 ἑπ.) στήν περίπτωση συνεταιρισμοῦ ὁ ὁποῖος ἐκμεταλλεύεται ἀποθήκη ἐμπορευμάτων χωρίς νά εἰσπράττει ἀποθήκευτρα ἀπό τά μέλη του γιά τήν προσφερόμενη παροχή.

Pescatore Touffait Due

Δημοσιεύτηκε σέ δημόσια συνεδρίαση στό Λουξεμβούργο στίς 5 Φεβρουαρίου 1981.

Ὁ γραμματεύς

A. Van Houtte

Ὁ πρόεδρος τοῦ δεύτερου τμήματος

P. Pescatore

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN-PIERRE WARNER ΠΟΥ ΑΝΑΠΤΥΧΘΗΚΑΝ ΣΤΙΣ 18 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1980 [1]

Κύριε πρόεδρε,
κύριοι δικαστές,

Ἡ ἄποψή μου εἶναι ὅτι πρόκειται γιά μιά ἁπλούστατη ὑπόθεση καί δέ χρειάζομαι χρόνο γιά νά ἐκθέσω τίς προτάσεις μου.

Συμφωνῶ ἐξ ὁλοκλήρου μέ τό συμπέρασμα τῆς Ἐπιτροπῆς. Ἡ οὐσία κατά τή γνώμη μου εἶναι ὅτι δέν ὑπάρχει ἐδῶ τίποτε πού νά μπορεῖ νά θεωρηθεῖ ὡς «καταβολή» κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 2 παράγραφος α τῆς ὁδηγίας, οὔτε ὡς «ἀντιπαροχή» κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 8 — ἀντιπαροχή γιά ὑπηρεσία πού προβλέπεται γιά τά μέλη τοῦ συνεταιρισμοῦ —καί τίποτε πού νά μπορεῖ νά θεωρηθεῖ ὡς «ληφθέν» ἀπό τό συνεταιρισμό κατά τήν ἔννοια τῆς παραγράφου 13 τοῦ παραρτήματος Α. Βέβαια ἡ μείωση τῆς ἀξίας τῶν μεριδίων τους πού ὑπέστησαν τά μέλη δέν μπορεῖ νά θεωρηθεῖ σάν κάτι τέτοιο. Κατά τή γνώμη μου, δέν μπορεῖ κανείς νά ξεφύγει ἀπό τό γεγονός ὅτι δέν ὑπάρχει καταβολή ἀπό τά μέλη οὔτε εἴσπραξη ἀπό τό συνεταιρισμό. Γιά νά καλυφθεῖ μιά τέτοια ὑπόθεση, ὅπως αὐτή, χρειάζεται μιά εἰδική διάταξη πού νά θεωρεῖ ὅτι ὑπάρχει ἀντιπαροχή ἐκεῖ ὅπου δέν ὑπάρχει.

1 — Μετάφραση ἀπό τά ἀγγλικά.