ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ NIILO JÄÄSKINEN της 15ης Απριλίου 2010[1]

I — Εισαγωγή

1. Με το *Essai sur le don*, το οποίο εκδόθηκε το 1925, ο διάσημος Γάλλος ανθρωπολόγος Marcel Mauss θέλησε να δείξει ότι στις αρχαϊκές κοινωνίες οι ανταλλαγές και οι συμβάσεις λαμβάνουν τη μορφή δωρεάς. Οι ανταλλαγές αυτές είναι θεωρητικώς οικειοθελείς, πλην όμως στην πράξη έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα[2].

2. Καθώς η ανθρώπινη φύση δεν έχει αλλάξει, δεν είναι παράδοξο το γεγονός ότι η νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (στο εξής: ΕΕ), η οποία ορίζει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ως γενικό φόρο καταναλώσεως που επιβάλλεται στις εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών[3], δεν λαμβάνει υπόψη τις συναλλαγές εκ χαριστικής αιτίας στην ονομαστική αξία τους[4]. Όπως θα δούμε, στις περισσότερες περιπτώσεις, οι συναλλαγές αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ βάσει των διατάξεων περί αυτοπαράδοσης[5]. Όσον αφορά τα δώρα που δίδονται για λόγους κοινωνικής παραστάσεως ή ψυχαγωγίας, το ίδιο αποτέλεσμα επιτυγχάνεται δια της εξαιρέσεως της παραδόσεως τέτοιων αγαθών από την εφαρμογή των κανόνων περί εκπτώσεως[6].

3. Πάντως, η ανάληψη αγαθών με σκοπό τη χορήγηση δειγμάτων ή δώρων μικρής αξίας

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Mauss, M., *Essai sur le don,* Presses universitaires de France, Παρίσι, 2007 (επανεκτύπωση 2008), σ. 65· Mauss, M., *The Gift. The Form και Reason for Exchange in Archaic Societies,* W.W.Norton, Νέα Υόρκη-Λονδίνο, 1990 (επανεκτύπωση 2000), σ. 3 (αγγλική μετάφραση). Ο Richard Hyland καταλήγει ότι οι δυσχέρειες όσον αφορά τη μεταχείριση της ανταλλαγής δωρεών σε πολλά νομικά συστήματα επιβεβαιώνουν την άποψη του Mauss, ότι η εν λόγω ανταλλαγή αποτελεί ένα από τα θεμέλια των ανθρώπινων κοινωνιών. Βλ. Hyland, R., *Gifts, A Study in Comparative Law,* Oxford University Press 2009, σ. 114. Πάντως, οι εθνολόγοι έχουν διατυπώσει πολλές επικρίσεις όσον αφορά τη μεθοδολογία του M. Mauss. (όπ.π., σ. 14).

3 — Άρθρο 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ).

4 — Ο νομοθέτης της Ευρωπαϊκής Ενώσεως εμπνέεται μάλλον από το παλαιό αξίωμα «donatio non praesumitur» - «εν αμφιβολία δεν πρόκειται για δωρεά». Βλ. σχετικά, στα συστήματα του ηπειρωτικού δικαίου και του common law, Kangas, U., *Lahja, The Gift,* Lakimiesliiton Kustannus, Ελσίνκι, 1993, σ. 56 έως 58.

5 — Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Πρέπει, πάντως, να τονιστεί ότι, σύμφωνα με την απόφαση της 27ης Απριλίου 1999, C-48/97, Kuwait Petrolium (GB) Ltd (Συλλογή 1999, σ. I-2323), η εν λόγω πρώτη περίοδος καλύπτει και τις δωρεάν παροχές για επαγγελματικούς σκοπούς, εφόσον έχει αφαιρεθεί ο ΦΠΑ επί των αγαθών που δόθηκαν δωρεάν.

6 — Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεν προβλέπεται δικαίωμα εκπτώσεως για δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ [7]. Λόγω της ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως τέτοιων παραδόσεων αγαθών, είναι σημαντικό να γνωρίζουν οι φορολογούμενοι, για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων τους, το ακριβές περιεχόμενο των εννοιών αυτών. Παρά τα φαινόμενα, οι έννοιες αυτές παύουν να είναι απλές όταν μεταφέρονται στο πολύπλοκο πλαίσιο των έργων που προστατεύονται από δικαιώματα δημιουργού, όπως εν προκειμένω.

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ενώσεως* [10]

4. Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκε από το London VAT and Duties Tribunal αφορά την ερμηνεία της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο η ανάληψη αγαθών με σκοπό τη χορήγηση δειγμάτων και δώρων μικρής αξίας απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ [8]. Ενώ η πρώτη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, έχει εξεταστεί στο πλαίσιο πολλών υποθέσεων των οποίων έχει επιληφθεί το Δικαστήριο [9], η υπό κρίση υπόθεση είναι η πρώτη κατά την οποία το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει τη δεύτερη περίοδο της διατάξεως αυτής.

5. Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Εξομοιούνται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς 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.»

7 — Δυνάμει της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

8 — Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ αντιστοιχεί πλέον στο άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ.1) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), η οποία, από 1ης Ιανουαρίου 2007, αντικατέστησε την έκτη οδηγία ΦΠΑ (βλ. πίνακα αντιστοιχήσεως στο παράρτημα XII της οδηγίας ΦΠΑ). Σκοπός της οδηγίας ΦΠΑ είναι η παρουσίαση των εφαρμοστέων διατάξεων κατά τρόπο σαφή και ορθολογικό, σύμφωνα με την αρχή της βελτιώσεως της νομοθεσίας (αιτιολογική σκέψη 3 του προοιμίου).

9 — Απόφαση της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91, de Jong. (Συλλογή 1992, σ. I-2847), απόφαση Kuwait Petroleum (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5), αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB (Συλλογή 2005, σ. I-743), της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98 Laszlo Bakcsi (Συλλογή 2001, σ. I-1831), και της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein (Συλλογή 2001, σ. I-4049).

10 — Επειδή η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε προ της ενάρξεως ισχύος της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2008, C 115, σ. 47), διατηρούνται οι παραπομπές στα άρθρα της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (ΕΕ 2002, C 325, σ.33).

Β — *Εθνική νομοθεσία*

6. Εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ του 1994, καθώς και του άρθρου 5, παράγραφοι 1, 2, 2ΖΑ και 3, του παραρτήματος 4 του νόμου αυτού, οι οποίες έχουν επανειλημμένως τροποποιηθεί κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα (από τον Απρίλιο του 1987 έως σήμερα).

7. Συνοπτικά, οι διατάξεις αυτές, όπως ισχύουν, προβλέπουν ότι η εκ μέρους υποκείμενου στον φόρο μεταβίβαση ή παραχώρηση αγαθών της επιχειρήσεως εξομοιώνεται προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας. Εξαίρεση προβλέπεται για τα επιχειρηματικά δώρα και τα δείγματα. Όσον αφορά τα επιχειρηματικά δώρα, η αξία τους δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 50 λίρες στερλίνες (GBP) ανά άτομο ετησίως. Όσον αφορά τα δείγματα, αν σε ένα πρόσωπο δοθούν περισσότερα του ενός δείγματα, απαλλάσσεται από τον φόρο μόνον το πρώτο. Έως τον Ιούλιο του 1993, η απαλλαγή αυτή ίσχυε μόνο για βιομηχανικά δείγματα τα οποία δεν είχαν τη συνήθη μορφή με την οποία το προϊόν πωλείται στο ευρύ κοινό.

III — Ιστορικό και προδικαστικά ερωτήματα

8. Η EMI Group Limited (στο εξής: EMI), εταιρία εκδόσεως μουσικών έργων και παραγωγής και πωλήσεως ηχογραφημένης μουσικής, παραδίδει δωρεάν αντίτυπα μουσικών ηχογραφήσεων, υπό μορφή δίσκων βινυλίου, κασετών και σύμπυκνων δίσκων (compact discs, στο εξής: CD) σε διάφορα πρόσωπα, με σκοπό την προώθηση νέων μουσικών ηχογραφήσεων. Η EMI προβάλλει ότι η δωρεάν διανομή των εν λόγω αντιτύπων είναι απαραίτητη στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, διότι έτσι μπορεί να εκτιμήσει αν η ηχογράφηση θα έχει εμπορική απήχηση και αν η κυκλοφορία της θα είναι βιώσιμη.

9. Στο πλαίσιο της στρατηγικής για την προώθηση του προϊόντος, τα CD δίδονται σε φυσικά πρόσωπα που έχουν τη δυνατότητα να επηρεάζουν τη συμπεριφορά των καταναλωτών (π.χ. πρόσωπα που εργάζονται στον τύπο, σε ραδιοφωνικούς σταθμούς, σε τηλεοπτικά προγράμματα, σε διαφημιστικά γραφεία, σε καταστήματα λιανικής πωλήσεως και σε κινηματογράφους) και σε πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στην προώθηση μουσικής, στους λεγόμενους «pluggers», οι οποίοι διανέμουν τα CD σε άλλα πρόσωπα, τα οποία γνωρίζουν αυτοί. Η EMI απασχολεί ως «pluggers» εσωτερικούς και εξωτερικούς συνεργάτες, οι οποίοι διαθέτουν ιδιαίτερη πείρα ή έχουν σημειώσει επιτυχίες στην προώθηση ηχογραφήσεων.

10. Στο πλαίσιο αυτό, η EMI παραδίδει μουσικές ηχογραφήσεις σε διάφορες μορφές: CD εγγραφής (CDR) [11] με ψηφιακό ίχνος, τα οποία φέρουν το όνομα του παραλήπτη

11 — Τα CDR αποτελούν παραλλαγή του συμβατικού CD. Ηχογραφούνται στις εγκαταστάσεις και με υπολογιστές της Virgin Record Label, θυγατρικής της EMI.

και των οποίων τα αντίγραφα μπορούν να εντοπιστούν, CDR χωρίς ψηφιακός ίχνος, τα οποία παραδίδονται με λευκή θήκη από χαρτόνι, «sampler» CD (CD «δείγμα») σε θήκη από χαρτόνι, η οποία φέρει τη διακόσμηση που θα έχει η συλλογή τραγουδιών στην τελική της μορφή, ή το τελικό προϊόν CD, ήτοι στην οριστική μορφή με την οποία το CD θα πωληθεί στο κοινό. Τα CD αυτά φέρουν επικολλημένη την ένδειξη «διαφημιστικό δείγμα, απαγορεύεται η μεταπώληση»· τα λοιπά δείγματα φέρουν ένδειξη ότι τα δικαιώματα επί του περιεχομένου και του τίτλου είναι κατοχυρωμένα υπέρ της εταιρίας φωνογραφημάτων Virgin Records Limited, η οποία είναι θυγατρική της EMI. Σημειωτέον, ότι τα δείγματα με μορφή τελικού προϊόντος δίδονται σε καλλιτέχνες, καθώς και στους μάνατζερ και στους εκδότες με τους οποίους αυτοί συνεργάζονται, σε εκπροσώπους καλλιτεχνών, καθώς και σε οποιοδήποτε πρόσωπο από τον χώρο των μέσων ενημέρωσης, που η EMI κρίνει ότι πρέπει να λάβει το τελικό προϊόν.

11. Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, το 90 % περίπου των CD που παράγονται για σκοπούς προωθήσεως αποστέλλονται σε συγκεκριμένα πρόσωπα. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι φωνογραφήματα αποστέλλονται επίσης ατομικά σε περισσότερα του ενός πρόσωπα που εργάζονται στον ίδιο οργανισμό. Ενόψει της κυκλοφορίας μεμονωμένων τραγουδιών (single) διανέμονται περίπου 2 500 CD, ενόψει δε της κυκλοφορίας συλλογών τραγουδιών (album) διανέμονται 3 000 έως 3 750. Ένας μεμονωμένος «plugger» μπορεί να λάβει δωρεάν έως 600 φωνογραφήματα για περαιτέρω διανομή. Για να γίνουν αντιληπτά τα μεγέθη αυτά, επισημαίνεται ότι, κατά την EMI, ένα επιτυχημένο CD album πωλείται σε εκατομμύρια αντίτυπα.

12. Από τον Απρίλιο του 1987 έως τις αρχές του 2003, η EMI κατέβαλλε ΦΠΑ για τα φωνογραφήματα που δίδονταν κατά τα περιγραφόμενα ανωτέρω. Φρονώντας ότι η εθνική νομοθεσία δεν είναι συμβατή με το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και ότι, ως εκ τούτου, δεν όφειλε ΦΠΑ, η EMI υπέβαλε στη Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου) (στο εξής: Commissioners) αίτηση επιστροφής των ποσών που είχε καταβάλει ως ΦΠΑ επί των φωνογραφημάτων αυτών. Κατόπιν της απορρίψεως της αιτήσεως από τους Commissioners, η EMI προσέφυγε στο αιτούν δικαστήριο.

13. Από τον Ιούλιο του 2003, η EMI έπαυσε να καταβάλλει ΦΠΑ για τη δωρεάν παράδοση CD. Οι Commissioners εξέδωσαν πράξη καταλογισμού φόρου για το διάστημα από τον Ιούλιο του 2003 έως τον Δεκέμβριο του 2004, κατά της οποίας η EMI προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

14. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως με τα εξής ερωτήματα:

«1) Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η τελευταία περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως;

2) Ειδικότερα, ποια είναι τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του "δείγματος" κατά την έννοια της τελευταίας περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας;

3) Επιτρέπεται τα κράτη μέλη να ερμηνεύουν περιοριστικά την έννοια του "δείγματος" της τελευταίας περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, κατά τρόπον ώστε αυτή να περιλαμβάνει:

   i) μόνο βιομηχανικά δείγματα, τα οποία δεν έχουν τη συνήθη μορφή υπό την οποία το αγαθό διατίθεται προς πώληση στο ευρύ κοινό και προορίζονται για υφιστάμενους ή δυνητικούς πελάτες του κλάδου (έως το 1993),

   ii) μόνον ένα ή το πρώτο από τα δείγματα που δίδονται από το ίδιο πρόσωπο στον ίδιο αποδέκτη, σε περίπτωση που τα δείγματα είναι πανομοιότυπα ή δεν διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους (μετά το 1993);

4) Επιτρέπεται τα κράτη μέλη να ερμηνεύουν περιοριστικά την έννοια των "δώρων μικρής αξίας" του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, κατά τρόπον ώστε να αποκλείονται

   i) δώρα που κατά καιρούς δόθηκαν διαδοχικά στο ίδιο πρόσωπο (έως τον Οκτώβριο του 2003),

   ii) επιχειρηματικά δώρα προς το ίδιο πρόσωπο κατά τη διάρκεια δώδεκα μηνών σε περίπτωση που το συνολικό κόστος τους υπερβαίνει τις 50 GBP (μετά τον Οκτώβριο του 2003);

5) Εφόσον η απάντηση στο ερώτημα 3, (ii), ή στο ερώτημα 4 είναι καταφατική και σε περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο προσφέρει παρόμοιο ή πανομοιότυπο δώρο ηχογραφημένης μουσικής σε δύο ή περισσότερα πρόσωπα, τα οποία, λόγω της ιδιότητάς τους, μπορούν να ενισχύσουν τη φήμη του συγκεκριμένου καλλιτέχνη, επιτρέπεται το κράτος μέλος να θεωρεί ότι τα εν λόγω αντικείμενα δόθηκαν στο ίδιο πρόσωπο, μόνο και μόνον επειδή το πρόσωπο αυτό είναι εργοδότης των πρώτων;

6) Διαφοροποιούνται οι απαντήσεις στα ερωτήματα 1 έως 5 σε περίπτωση που ο λήπτης είναι υποκείμενος στον φόρο ή εργαζόμενος σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος θα μπορούσε να εκπέσει τον

φόρο εισροών που καταβλήθηκε επί των αγαθών που αποτελούν το δείγμα;»

IV — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

15. Τα ερωτήματα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο μπορούν να ενοποιηθούν σε τρία ερωτήματα: (i) ποια είναι η έννοια του όρου «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων» (δεύτερο και τρίτο ερώτημα); (ii) ποια είναι η έννοια του όρου «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» (τέταρτο ερώτημα); και (iii) διαφοροποιείται η ερμηνεία της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ανάλογα με την ιδιότητα του λήπτη των δώρων ή των δειγμάτων (πέμπτο και έκτο ερώτημα); Το πρώτο ερώτημα είναι γενικό και η απάντηση σε αυτό περιλαμβάνεται τόσο στο παρόν τμήμα των προτάσεών μου όσο και στην ανάλυση του δευτέρου, του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος.

16. Μολονότι τα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα είναι λεπτομερώς διατυπωμένα, καθήκον του Δικαστηρίου είναι να ερμηνεύσει τη δεύτερη περίοδο του άρθρου 5, παράγραφος 6, και όχι να εφαρμόσει τη συγκεκριμένη διάταξη στα μάλλον ασυνήθη πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως EMI.

A — *Η ιδιαιτερότητα της υπό κρίση υποθέσεως*

17. Τα CD αποτελούν τον υλικό φορέα, με τον οποίον μπορεί να διατεθεί στην αγορά το προϊόν μιας εταιρίας φωνογραφημάτων, ήτοι το φωνογράφημα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, χρησιμοποιούνται εναλλακτικώς άλλοι υλικοί φορείς, όπως MiniDisc, κασέτες ή δίσκοι βινυλίου. Επιπλέον, τα φωνογραφήματα μπορούν να διανεμηθούν ηλεκτρονικά μέσω Διαδικτύου. Εξαιρουμένων ορισμένων σύγχρονων μορφών διανομής, όπως είναι, π.χ., η μετάδοση μέσω Διαδικτύου (online streaming), ο κανόνας είναι ότι ο κάτοχος φωνογραφήματος σε μία από τις προαναφερθείσες μορφές μπορεί να το απολαύσει όσες φορές επιθυμεί, χωρίς κανένα ουσιαστικά περιορισμό.

18. Σημειωτέον, επίσης, ότι, πέραν των αδειών και των δικαιωμάτων επί της μουσικής ή των στίχων, η εταιρία φωνογραφημάτων δικαιούται προστασία των άυλων περιουσιακών δικαιωμάτων της επί των φωνογραφημάτων της, στο πλαίσιο του συγγενικού δικαιώματος που διαθέτει ο παραγωγός του φωνογραφήματος. Επομένως, τα έσοδα από ένα φωνογράφημα δεν προέρχονται μόνον από τις πωλήσεις CD, αλλά και από άλλες πηγές, όπως το αντίτιμο το οποίο καταβάλλεται, π.χ., από τους ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς και εισπράττεται μέσω των εταιριών διαχειρίσεως δικαιωμάτων.

19. Αυτά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχειρηματικής δραστηριότητας των εταιριών φωνογραφημάτων εξηγούν τις ιδιαιτερότητες της στρατηγικής εμπορικής προωθήσεως που ακολουθεί η EMI και συνίσταται, αφενός, στη φαινομενικά φιλελεύθερη πολιτική της διανομής δωρεάν αντιτύπων CD και, αφετέρου, στη διανομή τους σε συγκεκριμένους μόνον αποδέκτες, πλην ορισμένων μικρής σημασίας εξαιρέσεων.

20. Σημειωτέον, πάντως, ότι η ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ από το Δικαστήριο στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως θα ισχύει σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση, για διάφορες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο. Πρέπει να έχουμε κατά νου το ευρύτερο αυτό πλαίσιο, παράλληλα με τις ιδιαιτερότητες της περιπτώσεως της EMI και των λοιπών επιχειρήσεων των οποίων η δραστηριότητα έχει ως αντικείμενο άυλα περιουσιακά δικαιώματα.

21. Επιπλέον, η υπό κρίση υπόθεση αφορά μόνον την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, διότι, όταν ξεκίνησε η υπόθεση αυτή, τα δωρεάν αντίγραφα μουσικών ηχογραφήσεων παρέχονταν ως επί το πλείστον σε CD. Σήμερα, οι μουσικές ηχογραφήσεις διανέμονται συχνά μέσω Διαδικτύου και, επομένως, ενδέχεται να τεθεί στο μέλλον το ζήτημα αν στην περίπτωση αυτή συντρέχει παροχή υπηρεσιών και ποιες είναι οι πιθανές συνέπειες [12]. Ωστόσο, η ανάλυση αυτή δεν αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως.

22. Κατά την ανάλυση της εν λόγω υποθέσεως, δεν πρέπει να μας διαφεύγει ότι η ερμηνεία των διατάξεων της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να είναι ευχερώς εφαρμόσιμη, λόγω της φύσεως του ΦΠΑ ως έμμεσου φόρου, ο οποίος εισπράττεται πρωτίστως από τους ίδιους τους φορολογούμενους στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους. Ιδανικά, η φορολογική μεταχείριση, από πλευράς ΦΠΑ, μιας συναλλαγής στο πλαίσιο της συνήθους, εμπορικά αποδεκτής δραστηριότητας πρέπει να είναι απολύτως σαφής για τον φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται λεπτομερείς έρευνες ή πρόσθετος διοικητικός φόρτος, όπως η τήρηση λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, πέραν των συνήθων συναφών υποχρεώσεων [13].

12 — Αντίστοιχη διάταξη για τις υπηρεσίες είναι αυτή του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

13 — Κατά τον ΟΟΣΑ, από τα στοιχεία των φορολογικών αρχών προκύπτει προδήλως ότι, στις περισσότερες χώρες, ο ΦΠΑ προκαλεί τον περισσότερο διοικητικό φόρτο από κάθε άλλο φόρο (OECD, Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22 Ιανουαρίου 2008, βλ. http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Από το 2007 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εργάζεται για τη μείωση του διοικητικού φόρου σε δεκατρείς τομείς προτεραιότητας, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, μέσω του «Προγράμματος δράσης για τη μείωση του διοικητικού φόρτου στην Ευρωπαϊκή Ένωση». Για περισσότερα στοιχεία σχετικά με την πρόοδο υλοποιήσεως των προτάσεων αυτών, βλ. τμήμα «Βελτίωση του ρυθμιστικού πλαισίου» στον διαδικτυακό τόπο της ΓΔ Επιχειρήσεις και Βιομηχανία: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/index_el.htm /.

Β — *Η σχέση μεταξύ δειγμάτων και δώρων*

23. Το δείγμα δεν είναι οπωσδήποτε δώρο, μολονότι στις περισσότερες των περιπτώσεων ο φορολογούμενος που παρέχει το δείγμα συνήθως σκοπεύει να μεταβιβάσει άνευ ανταλλάγματος την πλήρη κυριότητα επί του δείγματος στον λήπτη [14]. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όμως, όπως εν προκειμένω, ο φορολογούμενος διατηρεί την κυριότητα και τα δικαιώματα επί των αγαθών που δίδονται ως δείγματα, διασφαλίζοντας έτσι, από νομικής απόψεως, ότι ο λήπτης δεσμεύεται από τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς όσον αφορά τη χρήση και τις περαιτέρω μεταβιβάσεις των αγαθών αυτών. Αφετέρου, η παροχή δώρων συνεπάγεται ότι ο λήπτης αποκτά πλήρη κυριότητα επί των αγαθών, στο πλαίσιο δε πολλών νομικών συστημάτων, η δυνατότητα του δωρητή να επιβάλλει περιορισμούς στην εξουσία διαθέσεως του λήπτη επί του δωρηθέντος αγαθού είναι περιορισμένη ή ανύπαρκτη.

24. Φρονώ, ωστόσο, ότι οι διαφορές που ενδεχομένως υφίστανται μεταξύ δειγμάτων και δώρων στο πεδίο του ιδιωτικού δικαίου δεν ασκούν επιρροή στο πλαίσιο του ΦΠΑ, διότι η έννοια της παραδόσεως αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας κατά το ιδιωτικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού, με την οποία παρέχεται στον λήπτη εξουσία να διαθέτει το εν λόγω αγαθό ως κύριος [15].

25. Επιπλέον, οι δύο αυτές έννοιες αλληλεπικαλύπτονται, διότι τα δείγματα συνήθως δίδονται ως δώρα, χωρίς επιφύλαξη κυριότητας υπέρ του φορολογούμενου που δίδει το δώρο. Αφετέρου, στις περισσότερες περιπτώσεις, τα δώρα για τα οποία γίνεται λόγος στη δεύτερη περίοδο του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορούν να θεωρηθούν δείγματα, διότι αποβλέπουν σε διαφορετικό σκοπό και δεν έχουν τα χαρακτηριστικά του δείγματος. Επομένως, ενδέχεται να υπάρχουν δείγματα που δεν αποτελούν δώρα, δώρα που δεν αποτελούν δείγματα (στις περισσότερες περιπτώσεις) ή δείγματα που ενδέχεται να είναι και δώρα (σε πολλές περιπτώσεις).

26. Επομένως, μολονότι το γεγονός ότι όλα τα δείγματα δεν αποτελούν δώρα θεωρητικά αναιρεί την πρόταση ότι όλα τα δείγματα μικρής αξίας αποτελούν ταυτόχρονα δώρα μικρής αξίας, θεωρώ ότι τούτο δεν ασκεί επιρροή όσον αφορά την εφαρμογή της δεύτερης

14 — Για ορισμούς της έννοιας του δώρου σε διάφορα νομικά συστήματα, βλ. Hyland, όπ.π., υποσημείωση 2, σ. 127 έως 217). Κατ' αυτόν, στο πλαίσιο του συγκριτικού δικαίου, το «δώρο» χαρακτηρίζεται από την έλλειψη ανταλλάγματος, το υποκειμενικό στοιχείο (χαριστική βούληση), την εν ζωή μεταβίβαση της κυριότητας και το αντικείμενο του δώρου που το διαφοροποιεί από άλλες περιπτώσεις χαριστικής μεταβιβάσεως περιουσιακών δικαιωμάτων. Σημειωτέον ότι ο Hyland θεωρεί (σ. 132) ότι η παροχή δώρων γίνεται εν γένει εκτός της αγοράς, μολονότι εξετάζει και το ζήτημα των δώρων που παρέχονται από επιχειρηματικές ενώσεις (σ. 233 έως 237).

15 — Βλ. πλέον πρόσφατες αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN (Συλλογή 2007, σ. I-2697, σκέψη 32), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-223/03, University of Huddersfield (Συλλογή 2006, σ. I-1751, σκέψη 43), και της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping & Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 7 και 8).

περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή καλύπτει όλα τα δείγματα οποιασδήποτε αξίας ανεξαρτήτως του αν δωρίζονται στον λήπτη και όλα τα δώρα μικρής αξίας ανεξαρτήτως του αν παράλληλα θεωρούνται και δείγματα.

Γ — *Σκοπός της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ*

27. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως εξετάσει τον σκοπό της πρώτης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και αποφαίνεται παγίως ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως των τελικών καταναλωτών των οικείων αγαθών, δια της υποχρεωτικής υπαγωγής της τελικής χρήσεώς τους σε ΦΠΑ, εφόσον έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών [16].

28. Εντούτοις, η δεύτερη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ διαφοροποιείται, όπως προκύπτει από το γράμμα της διατάξεως αυτής [17]. Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες προκύπτει ότι κεντρική ιδέα της διατάξεως αυτής είναι ότι, αντίθετα προς τον γενικό κανόνα, η παράδοση δειγμάτων και δώρων μικρής αξίας δεν πρέπει να θεωρείται φορολογητέα [18].

29. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, δεν είναι δυνατόν η δεύτερη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ να κατατείνει στον ίδιο σκοπό, ήτοι στο να διασφαλιστεί η υπαγωγή σε ΦΠΑ των αγαθών ως προς τα οποία έχει ασκηθεί δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, διότι έτσι θα καθίστατο άνευ αντικειμένου η εξαίρεση των «αναλήψεων που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων».

30. Φρονώ ότι σκοπός της δεύτερης περιόδου είναι να αποτυπώσει το γεγονός ότι, στο εμπόριο, η χορήγηση δειγμάτων και δώρων μικρής αξίας είναι απαραίτητη για την προώθηση της επιχειρήσεως και των προϊόντων της. Η εξαίρεσή τους από τον θεμελιώδη κανόνα του ΦΠΑ, ότι η κατανάλωση αγαθών από τον τελικό καταναλωτή υπόκειται σε ΦΠΑ, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί διαφορετικά. Όσον αφορά τα δείγματα, κύριος σκοπός τους δεν είναι να ικανοποιήσουν μια ανάγκη του τελικού καταναλωτή, αλλά να αυξήσουν τον κύκλο εργασιών του

16 — Πολλές αποφάσεις αφορούν την ιδιωτική χρήση αγαθών που έχουν αγορασθεί για επιχειρηματικούς σκοπούς: προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 9 αποφάσεις Hotel Scandic (σκέψη 23), Bakcsi (σκέψη 45), Fischer (σκέψη 56), De Jong (σκέψεις 15 και 18). Πάντως, προς επίτευξη του σκοπού της υπαγωγής της τελικής χρήσεως των οικείων αγαθών σε ΦΠΑ, η πρώτη περίοδος εφαρμόζεται και στην περίπτωση της εκ χαριστικής αιτίας μεταβιβάσεως αγαθών για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, ως προς τα οποία έχει ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών: προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Kuwait Petroleum (σκέψεις 20 έως 22). Με τις προτάσεις του στην υπόθεση Kuwait Petroleum, ο γενικός εισαγγελέας N. Fennelly επισήμανε ότι, από τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες σχετικά με το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι σκοπός της διατάξεως αυτής ήταν να διασφαλιστεί ότι τα αγαθά ως προς τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισροών δεν μπορούν να παραδοθούν δωρεάν χωρίς να καταβληθεί φόρος, εφόσον η παράδοση γίνεται για άλλους σκοπούς, πλην της ιδιωτικής χρήσεως.

17 — Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας N. Fennelly με τις προτάσεις του στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Kuwait Petroleum, η λέξη «however» [«πάντως» στο ελληνικό κείμενο] σηματοδοτεί τη διάκριση μεταξύ πρώτης και δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Η επισήμανση αυτή είναι χρήσιμη έστω και αν η λέξη αυτή δεν έχει αποδοθεί σε όλες τις γλωσσικές εκδοχές της διατάξεως.

18 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Kuwait Petroleum (σκέψη 23)· βλ. και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Fennelly στην υπόθεση αυτή (σημείο 26).

φορολογούμενου [19]. Για τις «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, ο νομοθέτης επέλεξε να επιτρέψει τη διάθεσή τους στον τελικό καταναλωτή χωρίς να έχει καταβληθεί ΦΠΑ.

31. Οι αναλήψεις αγαθών για τις οποίες γίνεται λόγος στη δεύτερη περίοδο του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να πραγματοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Επομένως, φρονώ ότι δεν συντρέχει κίνδυνος διαθέσεως των αγαθών αυτών χωρίς να επιβληθεί φόρος, επειδή οι φορολογούμενοι θα παραδίδουν δωρεάν αγαθά υπό μορφή δειγμάτων ή δώρων σε πρόσωπα που δεν έχουν συγκεκριμένη επιχειρηματική σχέση με αυτούς. Τέτοιες δωρεάν συναλλαγές για τις ανάγκες της επιχειρήσεως δικαιολογούνται μόνον από σοβαρούς λόγους σχετικούς με τη διαφήμιση ή το μάρκετινγκ.

32. Επομένως, στο πλαίσιο της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, θεωρώ αμελητέο τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, σε αντίθεση με τη διάταξη της πρώτης περιόδου, σκοπός της οποίας είναι να αντιμετωπιστεί το πρόδηλο ζήτημα της συγχύσεως μεταξύ αγαθών που αγοράζονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και εκείνων που προορίζονται για ιδιωτική χρήση. Τόσο τα φυσικά πρόσωπα που είναι υποκείμενα στον φόρο όσο και εκείνα που είναι ενδεχομένως σε θέση να επωφεληθούν από τη σύγχυση αυτή διαθέτουν, στο πλαίσιο της πρώτης περιόδου, ισχυρό οικονομικό κίνητρο να ενεργήσουν κατ' αυτόν τον τρόπο.

Δ — *Συστηματική ερμηνεία*

33. Όσον αφορά τη συστηματική ερμηνεία της επίμαχης διατάξεως, η EMI και το Ηνωμένο Βασίλειο διαφωνούν όσον αφορά τη θέση της διατάξεως της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ στο σύστημα του ΦΠΑ.

34. Η EMI προβάλλει ότι η επίμαχη διάταξη επιβεβαιώνει τον γενικό κανόνα ότι ο ΦΠΑ οφείλεται οσάκις πραγματοποιείται συναλλαγή εξ επαχθούς αιτίας [20], ενώ το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η διάταξη αυτή εισάγει εξαίρεση από τον γενικό κανόνα που διατυπώνεται στην πρώτη περίοδο, σύμφωνα με τον οποίο ο ΦΠΑ εφαρμόζεται κατά τρόπο φορολογικά ουδέτερο. Με αυτό εννοούν, όπως προκύπτει και από την αναφορά του Ηνωμένου Βασιλείου στο σημείο 27 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα N. Fennelly στην υπόθεση Kuwait Petroleum, ότι, αν ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, πρέπει να καταβληθεί φόρος

19 — Τούτο ισχύει παρά το γεγονός ότι σε ορισμένες περιπτώσεις τα δείγματα είναι δυνατόν να αναλωθούν. Το ζήτημα εξετάζεται περαιτέρω στα σημεία 60 έως 70 κατωτέρω.

20 — Πράγμα που συνάδει με τον γνωστό κανόνα ότι το ποσό επί του οποίου επιβάλλεται ΦΠΑ δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που κατέβαλε ο καταναλωτής (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs, Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψη 19).

εκρούν. Επομένως, εφόσον η επίμαχη διάταξη δεν ακολουθεί τη λογική αυτή, θεωρείται ότι εισάγει εξαίρεση από τον γενικό κανόνα.

35. Αμφότερες οι απόψεις ευσταθούν εν μέρει. Το ζήτημα είναι ότι οι διάδικοι εκκινούν από δύο διαφορετικούς γενικούς κανόνες: η μεν EMI θεωρεί ως «γενικό κανόνα» την ύπαρξη ανταλλάγματος, το δε Ηνωμένο Βασίλειο τη φορολόγηση της τελικής χρήσεως.

36. Φρονώ ότι η προτεινόμενη από το Ηνωμένο Βασίλειο ερμηνεία της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ είναι περισσότερο συμβατή με τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου.

37. Ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, όπως περιγράφεται στα σημεία 27 έως 32 ανωτέρω, εμφαίνει ότι με τη φορολόγηση των δωρεάν παραδιδόμενων αγαθών επιδιώκεται η διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, ούτως ώστε να καταβληθεί φόρος εκρούν επί των αγαθών ως προς τα οποία έχει ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισρούν. Επομένως, η εξαίρεση των «αναλήψεων που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων και δώρων μικρής αξίας» αποτελεί εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν, δεδομένου ότι διατηρείται το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισρούν, χωρίς να υφίσταται υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ επί των εκρούν.

38. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, ακολουθώντας την πρόταση του γενικού εισαγγελέα N. Fennelly, επισήμανε, με την απόφαση Kuwait Petroleum, ότι, όπως προκύπτει από τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, η κεντρική ιδέα της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, είναι ότι, αντιθέτως προς τον γενικό κανόνα, οι αναλήψεις που αφορούν δείγματα και δώρα μικρής αξίας δεν αποτελούν φορολογητέες πράξεις [21].

39. Επομένως, η δεύτερη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ εισάγει εξαίρεση από τον γενικό κανόνα της πρώτης περιόδου του άρθρου, ο οποίος επιβεβαιώνει τη θεμελιώδη αρχή του ΦΠΑ ότι οι παραδόσεις αγαθών στον τελικό καταναλωτή φορολογούνται ακόμη και στην περίπτωση που γίνονται δωρεάν [22].

40. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι διατάξεις που εισάγουν εξαιρέσεις ερμηνεύονται στενά [23]. Ο κανόνας αυτός δεν σημαίνει, πάντως, ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών αυτών πρέπει να ερμηνεύονται κατά

21 — Βλ. προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Kuwait Petroleum (σκέψη 23), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Fennelly στην υπόθεση αυτή (σημείο 26).

22 — Με το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), θεσπίζεται ο βασικός κανόνας περί επιβολής ΦΠΑ επί αγαθών που παραδίδονται στον τελικό καταναλωτή.

23 — Βλ. αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. I-1737, σκέψη 13), και της 14ης Ιουνίου 2007, C-434/05, Horizon College (Συλλογή 2007, σ. I-4793, σκέψη 16).

τρόπον ώστε οι απαλλαγές αυτές να καθίστανται άνευ αποτελέσματος [24].

V — Η έννοια του όρου «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων»

41. Με το πρώτο, το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί η έννοια του όρου «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων» του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και αν η εν λόγω διάταξη της οδηγίας αποκλείει τους περιορισμούς που επιβάλλει η εθνική νομοθεσία. Μπορεί η έννοια αυτή να περιοριστεί κατά τρόπον ώστε να περιλαμβάνει (i) μόνο βιομηχανικά δείγματα τα οποία δεν έχουν τη συνήθη μορφή υπό την οποία το αγαθό διατίθεται προς πώληση στο ευρύ κοινό ή (ii) μόνον το πρώτο από τα δείγματα που δίδονται στον ίδιο αποδέκτη;

42. Η Επιτροπή ορθώς επισημαίνει ότι η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνεύεται ενιαία. Τούτο επιβεβαιώνεται από τον γενικό σκοπό που διατυπώνεται στο προοίμιο της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, όπου αναφέρεται ότι πρέπει να διασφαλιστεί η συντονισμένη εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας [25]. Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, από τις απαιτήσεις της ομοιόμορφης εφαρμογής του νομοθεσίας της Ένωσης και της αρχής της ισότητας απορρέει ότι στο περιεχόμενο μιας διατάξεως της νομοθεσίας της Ένωσης, η οποία δεν παραπέμπει ρητώς στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και της σημασίας της, πρέπει κανονικά να δίδεται σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση αυτοτελής και ομοιόμορφη ερμηνεία [26].

43. Η Γερμανική Κυβέρνηση προτείνει να χρησιμοποιηθεί ως βάση ο ορισμός του δείγματος σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 918/83 του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών (στο εξής: κανονισμός περί τελωνειακών ατελειών) [27]. Στο πλαίσιο του κανονισμού αυτού, ως δείγματα ορίζονται τα αντικείμενα ασήμαντης αξίας τα οποία μπορούν να χρησιμεύσουν μόνο για την επιδίωξη παραγγελιών εμπορευμάτων του ίδιου είδους που πρόκειται να εισαχθούν στο τελωνειακό έδαφος [28]. Στο πλαίσιο αυτό, ως δείγματα ορίζονται τα αντικείμενα που είναι αντιπροσωπευτικά μιας κατηγορίας εμπορευμάτων, και των οποίων ο τρόπος παρουσίασης και η ποσότητα για κάθε είδος ή ποιότητα εμπορεύματος, καθιστά αδύνατη

24 — Βλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe (Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 17), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση αυτή (σημείο 37).

25 — Δέκατη έκτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

26 — Βλ. πλέον πρόσφατη απόφαση της 6ης Μαρτίου 2008, C-98/07, Nordania Finans και BG Factoring (Συλλογή 2008, σ. I-1281, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 — ΕΕ 1983, L 105, σ. 1.

28 — Κανονισμός περί τελωνειακών ατελειών, όπ.π., άρθρο 91.

τη χρήση τους για άλλους σκοπούς εκτός από την επιδίωξη παραγγελιών [29].

44. Θεωρώ ότι ο ορισμός που διατυπώνεται στον κανονισμό περί τελωνειακών ατελειών, σκοπός του οποίου είναι η ενιαία τελωνειακή μεταχείριση των δειγμάτων που διέρχονται τα τελωνειακά σύνορα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν είναι ιδιαίτερα λυσιτελής στο πλαίσιο του ΦΠΑ, όπου απαιτείται να λαμβάνονται υπόψη οι θεμιτές εμπορικές πρακτικές και, παράλληλα, να αποτρέπεται ο κίνδυνος να διατεθούν στον τελικό καταναλωτή αγαθά που έχουν δοθεί ως δείγματα.

45. Ο κανονισμός περί τελωνειακών ατελειών αποσκοπεί ειδικά στην απαλλαγή από εισαγωγικούς ή εξαγωγικούς δασμούς [30]. Σε ένα τόσο εξειδικευμένο πλαίσιο, δίδεται μεγαλύτερη σημασία στα χαρακτηριστικά των αγαθών, σε αντίθεση με την εν προκειμένω κρινόμενη περίπτωση όπου η ανάλυση επικεντρώνεται στον ρόλο του λήπτη.

46. Για να διαπιστωθεί αν συντρέχει «ανάληψη που αφορά τη χορήγηση δειγμάτων» στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να συνεκτιμηθούν όλες οι περιστάσεις. Στο πλαίσιο της αναλύσεως αυτής, θεωρώ σημαντικό να εξεταστεί τόσο το ποιοι λαμβάνουν τα δείγματα όσο και τα φυσικά χαρακτηριστικά των εν λόγω αγαθών.

A — *Οι λήπτες των δειγμάτων*

47. Το ποιος είναι ο εκάστοτε λήπτης του δείγματος έχει σημασία όσον αφορά τη σχέση μεταξύ δείγματος και τελικού προϊόντος, το ποια είναι η ενδεδειγμένη ποσότητα του δείγματος και τον κίνδυνο να περιέλθουν σημαντικές ποσότητες των δειγμάτων στον τελικό καταναλωτή. Καταλήγω, έτσι, στο συμπέρασμα ότι η έννοια του όρου «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων» πρέπει να αναλυθεί σε συνάρτηση με το ποιος είναι ο εκάστοτε λήπτης τους.

48. Διακρίνω τρεις διαφορετικές κατηγορίες ληπτών. Η ερμηνεία της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να καλύπτει και τις τρεις αυτές κατηγορίες. Σε αντίθετη περίπτωση, θα θεωρηθεί ότι ορισμένες αναλήψεις όντως αφορούν χορήγηση δειγμάτων, ενώ άλλες όχι, αναλόγως του ποιος είναι ο λήπτης, παρά το γεγονός ότι σε αμφότερες τις περιπτώσεις επιτελείται η ίδια λειτουργία. Ένας νομοθετικός περιορισμός όσον αφορά, π.χ.,

29 — Παρόμοιο ορισμό των δειγμάτων περιλαμβάνει το άρθρο ΙΙΙ της Διεθνούς συμβάσεως για τη διευκόλυνση της εισαγωγής εμπορικών δειγμάτων και διαφημιστικού υλικού (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Άρθρο 1, παράγραφος 1, του προαναφερθέντος στην υποσημείωση 27 κανονισμού περί τελωνειακών ατελειών.

τον αριθμό των δειγμάτων που επιτρέπεται να δοθούν σε ένα μόνο λήπτη μπορεί να έχει διαφορετικά αποτελέσματα ανάλογα με το αν ο λήπτης είναι επιχείρηση ή καταναλωτής.

49. Η πρώτη κατηγορία ληπτών είναι οι τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι λαμβάνουν δείγματα απευθείας από την εν λόγω επιχείρηση. Τυπικό παράδειγμα είναι τα δείγματα τροφών που δίδονται στον πελάτη ενός τοπικού σούπερ μάρκετ.

50. Η δεύτερη κατηγορία ληπτών αποτελείται από εταιρίες οι οποίες λαμβάνουν δείγματα στο πλαίσιο της βιομηχανικής ή της εμπορικής δραστηριότητάς τους. Στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν τα δείγματα που δίδονται για έλεγχο της ποιότητας. Οι επιχειρήσεις μπορούν επίσης να λαμβάνουν δείγματα για να τα διανείμουν ή να τα επιδείξουν στους τελικούς καταναλωτές, προκειμένου αυτοί να έχουν τη δυνατότητα να τα δοκιμάσουν [31].

51. Στην τρίτη κατηγορία ληπτών εμπίπτουν τα πρόσωπα που μεσολαβούν μεταξύ επιχειρήσεων και καταναλωτών, τα οποία, λόγω της ιδιαιτερότητας της θέσεώς τους στην αγορά, δύνανται να ενισχύσουν τη φήμη του προϊόντος ή να επηρεάσουν τις αποφάσεις των καταναλωτών. Η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει μόνον τους υπευθύνους μουσικής ψυχαγωγίας (disk jockeys) των ραδιοφωνικών σταθμών, οι οποίοι μας ενδιαφέρουν εν προκειμένω, αλλά και λήπτες όπως οι καθηγητές πανεπιστημίου ή οι βιβλιοκριτικοί, οι οποίοι λαμβάνουν βιβλία προς διατύπωση σχολίων.

52. Οι λήπτες αυτοί μπορεί να είναι είτε φυσικά πρόσωπα, που εργάζονται ως μισθωτοί ή ως αυτοαπασχολούμενοι εξωτερικοί συνεργάτες, είτε εταιρίες.

53. Φρονώ ότι οι λήπτες για τους οποίους γίνεται λόγος στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως εμπίπτουν ως επί το πλείστον στην τρίτη κατηγορία. Φυσικά πρόσωπα που εργάζονται στον τύπο λαμβάνουν δείγματα CD, ώστε να διατυπώσουν δημοσίως τη γνώμη τους επ' αυτών. Το ίδιο ισχύει και για τους υπευθύνους μουσικής ψυχαγωγίας στο ραδιόφωνο. Όσον αφορά τη διανομή CD σε πρόσωπα που εργάζονται στον τύπο, σε ραδιοφωνικούς σταθμούς, σε τηλεοπτικά προγράμματα, σε διαφημιστικά γραφεία, σε καταστήματα λιανικής πωλήσεως και σε κινηματογράφους είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή ο στόχος είναι μάλλον το ευρύτερο κοινό που ενημερώνεται μέσω αυτών, και όχι οι λήπτες των δειγμάτων ως πιθανοί αγοραστές των προϊόντων.

54. Όσον αφορά τα πρόσωπα που εργάζονται ως «pluggers» με την ιδιότητα του εξωτερικού συνεργάτη, φρονώ ότι η περίπτωσή τους πρέπει να αξιολογηθεί διαφορετικά σε σχέση με τα πρόσωπα που ενεργούν ως ενδιάμεσοι, διότι η κύρια λειτουργία που επιτελούν οι «pluggers» είναι να διατυπώνουν και

31 — Το Ηνωμένο Βασίλειο φαίνεται να δέχεται ότι οι συγκεκριμένοι λήπτες απαλλάσσονται σε ορισμένες περιπτώσεις από τον φόρο. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση διαπιστώθηκε ότι, σύμφωνα με τις οδηγίες της Her Majesty's Revenue and Customs, (i) τα δείγματα που δίδονται για ποιοτικούς ελέγχους και (ii) τα δείγματα που δίδονται σε εμπόρους λιανικής και προορίζονται για τους καταναλωτές εξαιρούνται από τον γενικό κανόνα που επιβάλλει περιορισμούς στην ποσότητα των δειγμάτων που επιτρέπεται να δοθούν σε κάθε έμπορο (βλ. http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2)

να δημοσιοποιούν, ως ειδικοί, τη γνώμη τους για τα προϊόντα αυτά και, συνεπώς, συμβάλλουν στην προώθησή τους στην αγορά [32].

Β — *Τα χαρακτηριστικά του δείγματος*

i) Δείγμα που δίδεται με σκοπό την προώθηση του προϊόντος

55. Η EMI και η Επιτροπή συμφωνούν ότι τα δείγματα δίδονται με σκοπό την προώθηση προϊόντων. Κατ' εμέ, δεν αμφισβητείται ότι οι «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων» αποσκοπούν στην προώθηση ή στο μάρκετινγκ, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι οι αναλήψεις αυτές γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Πάντως, στον ίδιο εν γένει σκοπό κατατείνουν και τα δώρα για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, ανεξαρτήτως του αν είναι μικρής αξίας ή αν έχουν ψυχαγωγικό χαρακτήρα. Επομένως, ο όρος «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων» δεν μπορεί να ερμηνευθεί μόνο βάσει του γενικού σκοπού που επιδιώκει ο συγκεκριμένος φορολογούμενος.

56. Οι διάδικοι συμφωνούν επίσης ότι σκοπός του δείγματος είναι να λάβει ο λήπτης του γνώση ενός προϊόντος που χαρακτηρίζεται ως αγαθό στο πλαίσιο του ΦΠΑ. Θεωρώ την άποψη αυτή ορθή. Κύριος σκοπός του δείγματος είναι να λάβουν οι λήπτες του γνώση των αγαθών που ο φορολογούμενος προωθεί στην αγορά, ως κατασκευαστής, διανομέας, έμπορος, αντιπρόσωπος ή με οποιαδήποτε άλλη ιδιότητα μεσολαβητικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. Επομένως, το δείγμα –σε αντίθεση με το δώρο– παράγεται, διανέμεται ή διατίθεται στην αγορά από τον φορολογούμενο ή, πάντως, συσχετίζεται, από εμπορικής απόψεως, με τις μελλοντικές πωλήσεις του προϊόντος [33].

57. Εντούτοις, οι αναλήψεις προϊόντων με σκοπό τη δωρεάν διανομή τους για διαφημιστικούς σκοπούς, στο πλαίσιο της επιχειρήσεως του φορολογουμένου, δεν μπορούν πάντα να χαρακτηρίζονται ως «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων».

58. Π.χ, η δωρεάν διανομή, στους πελάτες, του αποθέματος ενός μη παραγόμενου πλέον προϊόντος δεν μπορεί να θεωρηθεί «ανάληψη που αφορά τη χορήγηση δειγμάτων»,

32 — Για την εφαρμογή της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει σημασία αν η παράδοση του δείγματος έχει αρνητικές συνέπειες όσον αφορά την προώθηση του προϊόντος, όπως ενδέχεται να συμβεί αν ο λήπτης του δείγματος σχηματίσει αρνητική εντύπωση για το προϊόν.

33 — Π.χ., δείγμα προϊόντος του οποίου η παραγωγή δεν έχει ακόμη αρχίσει μπορεί να κατασκευαστεί από άλλη εταιρία, πλην της υποκείμενης στον φόρο, η οποία σχεδιάζει τη διάθεση του προϊόντος στην αγορά και, ως εκ τούτου, διανέμει δείγματα του προϊόντος αυτού προκειμένου να αξιολογηθεί η ποιότητά του.

έστω και αν έτσι ενισχύεται η φήμη της επιχείρησης και διαφημίζεται η επωνυμία και η επιχείρηση του φορολογούμενου [34]. Στην περίπτωση αυτή, δεν πρόκειται για δείγμα προϊόντος που δίδεται με σκοπό την προώθηση των πωλήσεων.

59. Άλλη περίπτωση που δεν συνιστά «ανάληψη που αφορά τη χορήγηση δειγμάτων» είναι εκείνη κατά την οποία ο έμπορος υπόσχεται, για λόγους διαφήμισης, ότι ένας πελάτης ανά εκατό θα λαμβάνει ως δώρο συγκεκριμένο προϊόν του καταστήματός του. Αυτό το μέτρο μάρκετινγκ δεν πληροί την προϋπόθεση της αναγκαίας σχέσεως μεταξύ παραδόσεως του δείγματος και προωθήσεως των μελλοντικών πωλήσεων του συγκεκριμένου αγαθού από το οποίο προέρχεται το δείγμα [35].

ii) Το δείγμα έχει τις ιδιότητες του τελικού προϊόντος

60. Ειδικά στην περίπτωση των CD που έχουν τη μορφή τελικού προϊόντος, το ζήτημα που τίθεται είναι αν το δείγμα πρέπει να έχει πάντα μορφή μη διαθέσιμη για τον τελικό καταναλωτή ή αν η διανομή δείγματος που έχει μορφή «τελικού προϊόντος» μπορεί να χαρακτηριστεί «ανάληψη που αφορά τη χορήγηση δειγμάτων». Στη συγκεκριμένη περίπτωση, αν ένα προϊόν δίδεται στην τελική μορφή του, υπάρχει ο κίνδυνος η παράδοση δειγμάτων να υποκαταστήσει την κατανάλωση, με συνέπεια να παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

61. Το δείγμα, για να επιτελέσει τη λειτουργία του, πρέπει να εμπεριέχει όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του αντίστοιχου υλικού ή αγαθού. Με τις έγγραφες παρατηρήσεις και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση δόθηκαν συναφώς πολλά παραδείγματα [36]. Συνήθως, δεν ανακύπτουν ζητήματα, διότι το δείγμα ενσωματώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του τελικού προϊόντος, καθώς αποτελείται από μικρότερη ποσότητα του τελικού προϊόντος. Το δείγμα μπορεί επίσης να είναι τροποποιημένη ή απλοποιημένη εκδοχή του τελικού προϊόντος, εφόσον ενσωματώνει όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του.

62. Ειδικά στην τρίτη κατηγορία ληπτών, είναι συχνά απαραίτητο να δοθεί όλο το προϊόν στην τελική μορφή του, ώστε ο λήπτης να έχει τη δυνατότητα να εκτιμήσει πλήρως το προϊόν και να διατυπώσει με ακρίβεια την άποψή του. Τούτο ισχύει για καλλιτεχνικά

34 — Τούτο προτείνεται από την EMI ως ουσιώδες στοιχείο της έννοιας του δείγματος.

35 — Στην περίπτωση του εμπόρου που δίδει δωρεάν προϊόντα ανά εκατό πελάτες, πρόκειται μάλλον για δώρα παρά για δείγματα, τα οποία δίδονται με σκοπό την προώθηση της επιχειρήσεως. Στην περίπτωση των δώρων ο σκοπός δεν είναι απλώς η προώθηση των μελλοντικών πωλήσεων των συγκεκριμένων προϊόντων που δίδονται ως δώρα, αλλά η ενίσχυση της φήμης της επιχειρήσεως, ούτως ώστε να προωθηθούν οι πωλήσεις όλων των προϊόντων της εταιρίας αυτής.

36 — Π.χ., ένα κουτί απορρυπαντικού πλυντηρίου σε σκόνη πρέπει να επαρκεί για μία πλύση. Ένα κομμάτι κρουασάν ενδεχομένως δεν επαρκεί ως δείγμα του προϊόντος αρτοποιίας, οπότε θα πρέπει να δοθεί ως δείγμα όλο το κρουασάν ώστε ο καταναλωτής να μπορεί να εκτιμήσει όλες τις ιδιότητές του.

και λογοτεχνικά προϊόντα, όπως είναι τα βιβλία και τα CD, καθώς και για άλλα προϊόντα, όπως παιχνίδια για υπολογιστές, αντικείμενα σχεδιαστών στον χώρο της μόδας και της εσωτερικής διακόσμησης ή, ακόμη, και προϊόντα διατροφής.

63. Θεωρώ ότι, κατά κανόνα, το αντικείμενο που ικανοποιεί πλήρως τις ανάγκες του καταναλωτή ως προς συγκεκριμένο προϊόν δεν μπορεί να θεωρηθεί δείγμα. Για παράδειγμα, αν δοθεί ως δείγμα βιβλίο, CD ή είδος ρουχισμού, ο καταναλωτής δεν χρειάζεται να αγοράσει το συγκεκριμένο προϊόν.

64. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όμως, ένα προϊόν που δίδεται ως δείγμα μπορεί να εξυπηρετεί σκοπούς προωθήσεως, δημιουργώντας νέες συνήθειες στους καταναλωτές. Επιπλέον, ένα μεμονωμένο προϊόν, όπως βιβλίο, περιοδικό ή CD, μπορεί να συνιστά δείγμα αν δίδεται με σκοπό την προώθηση σειράς, συλλογής ή συμμετοχής σε λέσχη βιβλίου ή συνδρομής σε περιοδικό.

65. Σημειωτέον ότι οι λήπτες της δεύτερης και της τρίτης κατηγορίας δεν λαμβάνουν δείγματα με σκοπό την προσωπική κατανάλωση, αλλά για επαγγελματικούς σκοπούς.

66. Δεν αποκλείεται, όμως, ένα δείγμα να καταλήξει στον τελικό καταναλωτή, υπό την έννοια ότι υποκαθιστά προϊόντα τα οποία, σε διαφορετική περίπτωση, ο καταναλωτής θα έπρεπε να αγοράσει, ώστε να ικανοποιήσει τις ανάγκες του. Για παράδειγμα, οι στυλογράφοι που δίδονται στα καταστήματα για έλεγχο ποιότητας ενδέχεται να κριθούν τόσο ικανοποιητικοί, ώστε ο «διενεργών τον έλεγχο» να αρχίσει να χρησιμοποιεί ένα στυλογράφο τόσο για επαγγελματική όσο και για προσωπική χρήση ή ο σύζυγος μιας κριτικού λογοτεχνίας μπορεί να διαβάσει ένα μυθιστόρημα το οποίο έχει αποσταλεί στη σύζυγό του, αλλά αυτή το έχει απλώς φυλλομετρήσει. Προφανώς, ο σύζυγος θεωρείται ότι έχει καταναλώσει το προϊόν, ενώ η κριτικός όχι. Το συμπέρασμα αυτό δεν διαφοροποιείται ακόμη και αν η κριτικός έχει διαβάσει το βιβλίο, διότι τούτο εντάσσεται στην επαγγελματική δραστηριότητά της [37].

67. Κατά την άποψή μου, οι περιπτώσεις αυτές, κατά τις οποίες το αγαθό περιέρχεται παρεμπιπτόντως στην τελική κατανάλωση αποτελούν «παράπλευρες απώλειες», μη δυνάμενες να αποφευχθούν στο πλαίσιο δικαιολογημένων από εμπορικής απόψεως «αναλήψεων που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων». Πρόκειται για περιπτώσεις όπου η εξέλιξη αυτή δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί ή να αποτραπεί με ενέργειες του φορολογούμενου που δίδει τα δείγματα.

37 — Προς αποφυγή παρερμηνειών, η διάκριση μεταξύ κατανάλωσης και επαγγελματικής δραστηριότητας δεν σημαίνει ότι τα αγαθά μπορούν να αγορασθούν για επαγγελματικούς σκοπούς χωρίς να καταβληθεί ΦΠΑ. Ωστόσο, εφόσον τούτο συμβαίνει στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητας του φορολογουμένου, υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

68. Τα δείγματα των αγαθών αυτών, για να μπορούν να χαρακτηριστούν ως τέτοια, πρέπει να έχουν την κατάλληλη μορφή και ποσότητα, σύμφωνα με τη συνήθη εμπορική χρήση τους. Τούτο προϋποθέτει ότι τα δείγματα δεν πρέπει να έχουν τη μορφή υποκατάστατων των προοριζόμενων για τον τελικό καταναλωτή προϊόντων, εκτός αν η φύση του προϊόντος επιτάσσει διαφορετικά. Στην περίπτωση των δειγμάτων προϊόντων που πρέπει να αξιολογηθούν στην τελική μορφή τους θα πρέπει συνήθως να χρησιμοποιούνται ειδικές συσκευασίες, αυτοκόλλητα, σφραγίδες ή άλλα παρόμοια μέσα που να εμφαίνουν ότι τα δείγματα δεν προορίζονται για συνήθεις συναλλαγές.

iii) Το δείγμα δίδεται σε κατάλληλη ποσότητα

69. Η ποσότητα των δειγμάτων πρέπει να είναι κατάλληλη ώστε να επιτυγχάνεται ο σκοπός τους, χωρίς, όμως, να γίνεται υπέρβαση της ποσότητας αυτής. Τούτο δεν σημαίνει οπωσδήποτε ότι πρέπει να δίδεται ένα μόνο δείγμα ανά λήπτη, δεδομένου ότι ο κάθε λήπτης χρειάζεται διαφορετική ποσότητα του αγαθού του δείγματος, ανάλογα με τον σκοπό του.

70. Σχετικά με τη δεύτερη κατηγορία ληπτών, π.χ. η ερμηνεία σύμφωνα με την οποία ως «ανάληψη που αφορά τη χορήγηση δειγμάτων» νοείται μόνον η χορήγηση ενός δείγματος ανά λήπτη ή μόνον η χορήγηση δειγμάτων σε μορφή διαφορετική από αυτή του τελικού προϊόντος ενδέχεται να μη συμβαδίζει με τις κρατούσες εμπορικές συνήθειες. Οι λήπτες της κατηγορίας αυτής είναι ενδεχόμενο να χρειάζονται περισσότερα του ενός δείγματα. Π.χ. ένα κατάστημα λιανικής ενδέχεται να χρειαστεί χιλιάδες μικρές συσκευασίες της νέας απορρυπαντικής σκόνης. Αντιθέτως, ένας λήπτης της τρίτης κατηγορίες συνήθως δεν χρειάζεται περισσότερα του ενός αντίτυπα του έργου.

Γ — *Τελικές παρατηρήσεις σχετικά με τις «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων»*

71. Βάσει των προεκτεθέντων, η δεύτερη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν εκ των προτέρων ποσοτικούς ή ποιοτικούς περιορισμούς όσον αφορά τον ορισμό του όρου «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων».

72. Επιπλέον, οι γενικοί κανόνες και οι γενικές αρχές σχετικά με την καταστρατήγηση της νομοθεσίας, τους φορολογικούς ελέγχους και τη φοροδιαφυγή ισχύουν και ως προς τα δείγματα. Από την ποσότητα ή την ποιότητα των οικείων αγαθών ή από άλλες

περιστάσεις μπορεί να προκύπτει ότι η μεταβίβαση των συγκεκριμένων αγαθών δεν συνιστά «ανάληψη που αφορά τη χορήγηση δειγμάτων» στο πλαίσιο της θεμιτής εμπορικής πρακτικής που ακολουθεί ένας συνετός, καλόπιστος φορολογούμενος για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του [38].

73. Η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών απόκειται, βεβαίως, στο αιτούν δικαστήριο, πλην όμως θεωρώ χρήσιμο να διατυπώσω ορισμένες παρατηρήσεις σχετικά με τις τέσσερις διαφορετικές μορφές CD που διανέμονται εν προκειμένω.

74. Κατά την άποψή μου, τα CD που δίδονται σε ενδιάμεσους, με οποιαδήποτε από τις τέσσερις προαναφερθείσες μορφές, με σκοπό την προώθηση του προϊόντος, μπορούν να χαρακτηριστούν ως δείγματα του προϊόντος. Όσον αφορά τις τρεις πρώτες μορφές των CD (τα CDR με ψηφιακό ίχνος που φέρουν το όνομα του παραλήπτη, τα CDR χωρίς ψηφιακός ίχνος, τα οποία παραδίδονται με λευκή θήκη από χαρτόνι και τα «sampler» CD), φρονώ ότι ο χαρακτηρισμός τους ως δειγμάτων δικαιολογείται με βάση το γεγονός ότι η μορφή τους διαφέρει από αυτή του τελικού προϊόντος, αλλά είναι κατάλληλη ώστε το δείγμα να επιτελέσει τη λειτουργία του. Όσον αφορά τα CD στην τελική μορφή τους, το μόνο που τα διαφοροποιεί από τα λοιπά τελικά προϊόντα είναι η επικολλημένη ένδειξη ότι δεν προορίζονται για πώληση. Η ένδειξη αυτή μπορεί εύκολα να αφαιρεθεί, πλην όμως, φρονώ ότι τούτο δεν αρκεί για να μη χαρακτηριστούν τα CD αυτά ως δείγματα, εφόσον ο χαρακτηρισμός αυτός τεκμηριώνεται και από άλλες περιστάσεις.

75. Κατά την άποψή μου, οι πραγματικές δυσχέρειες αφορούν τις μεγάλες ποσότητες CD που δίδονται σε εξωτερικούς «pluggers», προκειμένου αυτοί να τα παραδώσουν σε πρόσωπα άγνωστα στην EMI. Για να διαπιστωθεί αν στη συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων» απαιτείται εμπεριστατωμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών όσον αφορά το αν τα πρόσωπα που έχουν λάβει τέτοια CD από τους «pluggers» ενεργούν ως ενδιάμεσοι ή πρέπει να θεωρούνται συνήθεις καταναλωτές.

VI — Αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας

76. Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν η έννοια των «αναλήψεων που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να οριοθετηθεί ποσοτικώς βάσει του αριθμού ή της αξίας των δώρων που μπορούν να δοθούν επί ορισμένο χρονικό διάστημα ή ετησίως.

38 — Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο στον τομέα της άμεσης φορολογίας, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να ενεργούν βάσει γενικού τεκμηρίου φοροδιαφυγής. Βλ. απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA (Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 91 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Φρονώ ότι τούτο ισχύει και στο πλαίσιο του ΦΠΑ

77. Όσον αφορά τις «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» όλοι οι διάδικοι συμφωνούν ότι τα κράτη μέλη έχουν ορισμένη ευχέρεια όσον αφορά την ερμηνεία του όρου «μικρή αξία». Η ΕΜΙ, συγκεκριμένα, επισημαίνει ότι ο όρος αυτός πρέπει να ερμηνεύεται βάσει των οικονομικών περιστάσεων που επικρατούν στο συγκεκριμένο κράτος μέλος. Επομένως, τα κράτη πρέπει να διαθέτουν ορισμένη ευχέρεια όσον αφορά την οριοθέτηση της έννοιας αυτής.

78. Καταρχάς, δεδομένου ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν παραπέμπει ρητώς στη νομοθεσία των κρατών μελών, η έννοια του όρου «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» πρέπει, για τους λόγους που παρατέθηκαν σχετικά με τις «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων», να ερμηνευθεί στο πλαίσιο της νομοθεσίας της Ένωσης [39].

79. Η ερμηνεία της έννοιας του δώρου στο πλαίσιο αυτό είναι νομικώς επιβεβλημένη. Επομένως, στο ίδιο πλαίσιο πρέπει να δοθεί και η απάντηση στο ζήτημα αν η έννοια «δώρο μικρής αξίας» καλύπτει τη μεταβίβαση περισσοτέρων του ενός αγαθών. Πάντως, για τον καθορισμό της έννοιας «μικρή αξία» απαιτείται ορισμένη ευχέρεια εκτιμήσεως, διότι απαιτούνται συγκρίσεις οι οποίες δεν είναι δυνατόν να αποσυνδεθούν από τις επικρατούσες στα κράτη μέλη οικονομικές συνθήκες.

39 — Βλ. σημείο 10 ανωτέρω.

Α — *Δώρο*

80. Πώς ορίζεται το δώρο; Η έννοια αυτή έχει πρωταρχική σημασία για την ανθρωπολογία και την κοινωνιολογία, από νομικής δε απόψεως, είναι ισχυρά θεμελιωμένη σε όλα τα αναπτυγμένα συστήματα ιδιωτικού δικαίου [40]. Στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, και, ειδικότερα, του άρθρου 5, παράγραφος 6, αυτής, ο γενικός εισαγγελέας W. Van Gerven έχει παρεμπιπτόντως εξετάσει την έννοια αυτή με τις προτάσεις του στην υπόθεση Empire Stores Ltd [41]. Με τις προτάσεις του αυτές, ο γενικός εισαγγελέας επισήμανε ότι η δεύτερη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, καλύπτει «δώρα που αποσκοπούν γενικώς στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης ή στη διαφήμιση του ονόματος του υποκειμένου στον φόρο χωρίς να υπάρχει άμεση αντιπαροχή» [42]. Το Δικαστήριο, πάντως, δεν αποφάνθηκε επί της επισημάνσεως αυτής, καθώς έκρινε ότι δεν ασκεί επιρροή στην υπόθεση.

81. Από τη διευκρίνιση του γενικού εισαγγελέα προκύπτει ότι, κατά την άποψή του, ο όρος «δώρα μικρής αξίας» καλύπτει κατά

40 — Ο Kangas (όπ.π., υποσημείωση 4, σ. VII και σ. 31 έως 59), ακολουθώντας τον μεγάλο Γερμανό νομικό Friedrich Carl von Savigny, επισήμανε ότι, μολονότι η έννοια του «δώρου» είναι φαινομενικά απλή, εντούτοις πρόκειται για πολύπλοκο νομικό θεσμό.

41 — Απόφαση της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93 (Συλλογή 1994, σ. I-2329).

42 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην υπόθεση Empire Stores Ltd (όπ.π., σημείο 19).

κύριο λόγο τα δώρα που χορηγούνται για σκοπούς μάρκετινγκ, διαφήμισης ή άλλους συναφείς με την προώθηση προϊόντων σκοπούς.

82. Φρονώ ότι η ευνοϊκή μεταχείριση, στο πλαίσιο του ΦΠΑ, των «αναλήψεων που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» αποκτά νόημα μόνον αν γίνει δεκτό ότι αφορά κατά κύριο λόγο δώρα που δίδονται στο πλαίσιο τέτοιων σκοπών.

83. Όπως προανέφερα σχετικά με τις «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δειγμάτων», τα δώρα που χορηγούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως έχουν διάφορες μορφές: δώρα για σκοπούς διαφήμισης ή προώθησης, εφόσον είναι μικρής αξίας, δώρα στο προσωπικό, δώρα για σκοπούς επιχειρηματικής ψυχαγωγίας. Μόνον αυτά της πρώτης περίπτωσης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Στις περισσότερες περιπτώσεις, τα δώρα στο προσωπικό υπόκεινται σε ΦΠΑ δυνάμει της πρώτης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, ενώ τα δώρα για σκοπούς επιχειρηματικής ψυχαγωγίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

84. Τα δώρα που χορηγούνται με σκοπό τη διαφήμιση ή την προώθηση της επιχειρήσεως έχουν κατά κανόνα μαζικό και όχι προσωπικό χαρακτήρα. Δίδονται ad hoc, χωρίς ο φορολογούμενος ή ο εκπρόσωπός του να γνωρίζουν πάντα την ταυτότητα του λήπτη. Παραδείγματα τέτοιων δώρων είναι οι στυλογράφοι, τα T-shirts, τα σημειωματάρια, τα μαντήλια και οι γραβάτες με το λογότυπο της εταιρίας.

85. Πάντως, οι φορολογούμενοι ενδέχεται επίσης, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, να πραγματοποιούν επιλεγμένα δώρα σε μεμονωμένα πρόσωπα, όπως άνθη, κουτιά με σοκολάτες, φιάλες κρασιού ή μικρά διακοσμητικά αντικείμενα, όπως ανθοδοχεία ή στολίδια. Τα δώρα αυτά πρέπει να είναι «μικρής αξίας», διότι, σε διαφορετική περίπτωση, ενδέχεται να χαρακτηριστούν είτε (i) ως δώρα ψυχαγωγικού χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, οπότε δεν μπορεί να ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως, είτε (ii), σύμφωνα με την απόφαση Kuwait Petroleum, ως δωρεάν μεταβιβαζόμενα αγαθά κατά την έννοια της πρώτης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [43].

86. Η διαφορά μεταξύ «δωρεάν μεταβίβασης αγαθών», κατά την έννοια της πρώτης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, και «χορηγήσεως δώρων μικρής αξίας», κατά την έννοια της δεύτερης περιόδου, έγκειται στην αξία και στον σκοπό [44].

43 — Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεν επιτρέπεται έκπτωση του φόρου εισροών, ενώ κατά την πρώτη περίοδο του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, η έκπτωση του φόρου εισροών αντισταθμίζεται από την καταβολή φόρου εκροών επί της αυτοπαραδόσεως.

44 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Kuwait Petroleum (σκέψη 23) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Fennelly στην υπόθεση αυτή (σημείο 26).

Β — «*Μικρή αξία*»

87. Αν θεωρηθεί ότι ο όρος «μικρή αξία» αποτελεί ποσοτικό και μόνον κριτήριο, τα κράτη μέλη πρέπει οπωσδήποτε να διαθέτουν ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως. Αν, αντιθέτως, γίνει δεκτό ότι ο όρος «μικρή αξία» αποτελεί μάλλον ποιοτικό κριτήριο και δεν εξαντλείται στην οικονομική αξία, το εν λόγω περιθώριο εκτιμήσεως ίσως δεν είναι απαραίτητο.

88. Θα μπορούσα να υποστηρίξω ότι το κριτήριο της «μικρής αξίας» έχει ποιοτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι δεν πρόκειται για δώρο με μεγάλη υποκειμενική σημασία για τον λήπτη.

89. Συνεπώς, τα «δώρα μικρής αξίας», κατά την έννοια της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, έχουν μαζικό χαρακτήρα, συνήθως φέρουν λογότυπο, επωνυμία ή άλλο στοιχείο που τα συνδέει με τον φορολογούμενο που τα χορηγεί, και διανέμονται σε υφιστάμενους και δυνητικούς πελάτες, καθώς και σε πρόσωπα με τα οποία η επιχείρηση διατηρεί επαφή, χωρίς να έχει σημασία η ταυτότητα του λήπτη. Εντούτοις, ακόμη και ένα δώρο που πληροί τα κριτήρια αυτά, όπως μια μεταξωτή γραβάτα ή ένα τζάκετ από ύφασμα fleece ενδέχεται, από οικονομικής απόψεως, να μην είναι μικρής αξίας.

90. Επομένως, έχοντας υπόψη ότι η ερμηνεία του όρου αυτού πρέπει να είναι ευχερώς εφαρμόσιμη, δεν μπορεί να γίνει δεκτή μια τέτοια ερμηνεία. Η ερμηνεία του όρου «μικρή αξία» ως ποιοτικού κριτηρίου συνδυάζεται δυσχερώς με την ανάγκη για ενιαία ερμηνεία της διατάξεως αυτής. Επομένως, η ποσοτική ερμηνεία είναι προτιμητέα.

Γ — *Η θέσπιση ανωτάτου ορίου ως προς τις «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας»*

91. Όσον αφορά την οριοθέτηση του όρου «μικρή αξία» με χρηματικό όριο, τα κράτη μέλη έχουν θεσπίσει διαφορετικούς κανόνες. Σε ορισμένες χώρες, όπως στην Ισπανία, στην Ιταλία και στο Λουξεμβούργο, δεν έχει τεθεί συγκεκριμένο χρηματικό όριο για τον καθορισμό των δώρων μικρής αξίας[45]. Ορισμένες χώρες, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο και η Γαλλία, έχουν θεσπίσει συγκεκριμένα χρηματικά όρια, προς επίτευξη ασφάλειας δικαίου. Στη Φινλανδία το όριο δεν έχει τεθεί με νομικώς δεσμευτικούς κανόνες, αλλά με διοικητικές εγκυκλίους, προς τις οποίες

45 — Ερώτηση αριθ. 617/89 υποβληθείσα ενώπιον του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου από τον F. Herman προς την Επιτροπή (ΕΕ 1990 C 39, σ. 24). Η ερώτηση αυτή, μολονότι υποβλήθηκε το 1990, είναι εντούτοις χρήσιμη για την άντληση στοιχείων όσον αφορά τα ισχύοντα σε άλλα κράτη μέλη.

συμμορφώνονται οι φορολογικές αρχές, ούτως ώστε να ακολουθείται ενιαία πρακτική ως προς το ζήτημα αυτό [46].

92. Φρονώ ότι τέτοιες αποφάσεις πρέπει να λαμβάνονται από το κάθε κράτος μέλος, ανάλογα με τον βαθμό οικονομικής ευημερίας, τις μέσες τιμές και το μέσο εισόδημα. Ωστόσο, το όριο δεν μπορεί να είναι χαμηλό σε βαθμό που το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ να καθίσταται άνευ νοήματος ή ανεφάρμοστο ή υψηλό σε βαθμό που να αποκλίνει από την κοινή γλωσσική σημασία του όρου «μικρή αξία».

93. Μπορούν τα καθοριζόμενα από τα κράτη μέλη ποσοτικά όρια των «αναλήψεων που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» να είναι απόλυτα ή θα πρέπει η εφαρμογή τους σε ορισμένες περιπτώσεις να είναι ελαστικότερη;

94. Υπάρχει τουλάχιστον μία απόφαση εθνικού δικαστηρίου, με την οποία κρίθηκε ότι, εφόσον η δεύτερη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν παραπέμπει στην εθνική νομοθεσία, επιτρέπονται οι κατά περίπτωση παρεκκλίσεις από τα καθοριζόμενα σε εθνικό επίπεδο όρια, μολονότι, στο πλαίσιο της ενιαίας φορολογικής πρακτικής, οι φορολογικές αρχές είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν ορισμένα εκ των προτέρων καθορισμένα ποσοτικά όρια [47].

95. Βεβαίως, όπως επισήμανε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η κατά περίπτωση παρέκκλιση από μια ποσοτικώς καθορισμένη προϋπόθεση της εφαρμογής συγκεκριμένου φορολογικού κανόνα δεν δικαιολογείται ευχερώς, καθώς αντιβαίνει στην πεμπτουσία της εν λόγω προϋποθέσεως, που συνίσταται στην ενιαία μεταχείριση όλων των φορολογουμένων. Πάντως, η υπό κρίση υπόθεση αφορά διάταξη της νομοθεσίας της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, η οποία, βάσει των γενικών αρχών ερμηνείας, πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα, χωρίς να αφήνει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως. Τούτου δοθέντος, φρονώ ότι τα εκτελεστικά μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, την έως ορισμένο βαθμό ελαστική εφαρμογή των ποσοτικών ορίων. Για παράδειγμα, μια εταιρία που δραστηριοποιείται σε περισσότερα κράτη μέλη ενδέχεται να χρησιμοποιήσει τα ίδια διαφημιστικά δώρα, με το ίδιο σχέδιο και λογότυπο, σε όλα τα κράτη μέλη. Βάσει των κανόνων της εσωτερικής αγοράς, δεν μπορώ να δεχθώ ότι στα κράτη μέλη που έχουν ορίσει πολύ χαμηλά όρια όσον αφορά τη «μικρή αξία» δεν επιτρέπεται η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ενός δώρου που σε άλλα κράτη μέλη χαρακτηρίζεται ως μικρής αξίας.

46 — Βλ. Kallio, M. κ.λπ., *Arvonlisäverotus 2009,* Edita Helsinki 2009, σ.512.

47 — Απόφαση του ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου της Φινλανδίας της 3ης Οκτωβρίου 2006, KHO 2006:70.

Δ — *Διαδοχικά δώρα και διαδοχικές «αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας»*

96. Η πρακτική που ακολουθούν τα κράτη μέλη φαίνεται να διαφέρει και όσον αφορά τον τρόπο της λογιστικής καταχωρίσεως των διαδοχικών δώρων. Στο πλαίσιο ορισμένων συστημάτων, π.χ. στη Γερμανία, στις Κάτω Χώρες και στη Γαλλία, λαμβάνονται υπόψη όλα τα δώρα που χορηγούνται στο ίδιο πρόσωπο κατά τη διάρκεια ενός έτους [48].

97. Το Ηνωμένο Βασίλειο προβάλλει ότι τα επιβαλλόμενα από την εθνική νομοθεσία όρια πρέπει να αφορούν τη συνολική αξία των δώρων, προς αποτροπή των καταστρατηγήσεων του συστήματος ΦΠΑ και προς διασφάλιση της μη καταστρατηγήσεως της πρώτης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δια της παροχής διαδοχικών δώρων, τα οποία μεμονωμένα έχουν μικρή αξία, αλλά συνολικά έχουν μεγάλη αξία.

98. Μολονότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής αποτελεί στόχο τον οποίο αναγνωρίζει και προωθεί η έκτη οδηγία [49] και τα κράτη μέλη έχουν έννομο συμφέρον να λαμβάνουν μέτρα προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, εντούτοις το Ηνωμένο Βασίλειο δεν έχει προσκομίσει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι εν προκειμένω υφίσταται πραγματικός κίνδυνος φοροδιαφυγής.

99. Φρονώ ότι ο κίνδυνος αυτός δεν είναι σοβαρός στην περίπτωση των «αναλήψεων που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, ενώ, αντιθέτως, είναι προφανής στις περιπτώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της πρώτης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

100. Για παράδειγμα, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των κληρονομιών ή της επιβολής τελών χαρτοσήμου στη μεταβίβαση εμπράγματων δικαιωμάτων βάσει προοδευτικής κλίμακας, σε περίπτωση πραγματοποιήσεως διαδοχικών δωρεών είναι σημαντικό να συνυπολογίζονται όλες οι μεταβιβάσεις που έχουν πραγματοποιηθεί εντός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος, λόγω του κινήτρου καταστρατηγήσεως της προοδευτικής φορολογίας, δια της κατατμήσεως μιας μεταβιβάσεως μεγάλης αξίας σε περισσότερες μικρότερης αξίας. Στο πλαίσιο του ΦΠΑ, η δεύτερη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει αντίστοιχη πρόβλεψη. Σε αντίθετη περίπτωση, η φορολογική μεταχείριση μιας πράξεως από πλευράς ΦΠΑ θα εξαρτιόταν από άλλες, προγενέστερες ή μεταγενέστερες πράξεις, όπως, π.χ. η φορολογική μεταχείριση ενός δώρου αξίας μικρότερης του αντίστοιχου ορίου θα διαφοροποιούνταν αν ο λήπτης λάμβανε και άλλο δώρο από τον ίδιο φορολογούμενο, με συνέπεια η συνολική αξία των δύο δώρων να υπερβεί το προαναφερθέν όριο. Τούτο θα ήταν αντίθετο στην αρχή ότι κάθε συναλλαγή υποκείμενη σε ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται

48 — Ερώτηση προς την Επιτροπή, όπ.π., υποσημείωση 44.

49 — Αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2008, C-132/06, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2008, σ. I-5457, σκέψη 46), της 11ης Φεβρουαρίου 2009, C-25/07, Alicja Sosnowska (Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· βλ., επίσης, άρθρα 22, παράγραφος 8, και 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

ατομικά, χωρίς να μεταβάλλεται ο χαρακτήρας της λόγω προγενέστερων ή μεταγενέστερων συμβάντων [50].

VII — Η φορολογική μεταχείριση των λημπτών δειγμάτων και δώρων μικρής αξίας

101. Θεωρώ ότι δεν υπάρχει κίνδυνος ένας φορολογούμενος που όντως ενεργεί στο πλαίσιο των αναγκών της επιχειρήσεώς του να χορηγεί δώρα σε υπερβολικές ποσότητες. Οι γενικοί κανόνες και οι γενικές αρχές σχετικά με την καταστρατήγηση της νομοθεσίας, τους φορολογικούς ελέγχους και τη φοροδιαφυγή επαρκούν για την αποτροπή της καταστρατηγήσεως του κανόνα ότι τα απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ δώρα είναι «μικρής αξίας».

102. Αν τα χρηματικά όρια τηρούνταν αυστηρά στην περίπτωση των διαδοχικών δώρων, οι φορολογούμενοι θα ήταν υποχρεωμένοι να τηρούν αρχείο με τους λήπτες των δώρων τους. Τούτο θα υπερέβαινε τις επιβαλλόμενες από την έκτη οδηγία ΦΠΑ απαιτήσεις τιμολογήσεως και λογιστικής καταχωρίσεως [51]. Επιπλέον, μια τέτοια απαίτηση θα καθίστατο υπερβολικά επαχθής αν ο φορολογούμενος ήταν υποχρεωμένος να καταχωρίζει κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει δώσει ημερολόγια, στυλογράφους με λογότυπο ή άλλα παρόμοια δώρα [52].

103. Αντικείμενο του πέμπτου και του έκτου ερωτήματος είναι το γεγονός ότι η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου προβλέπει, αφενός, απαλλαγή από τον ΦΠΑ μόνον του πρώτου αντικειμένου που δίδεται ως δείγμα και, αφετέρου, τον συνυπολογισμό των «δώρων μικρής αξίας» όσον αφορά την κάλυψη του οικείου ορίου. Από τις απαντήσεις που προτείνω να δοθούν στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται η επιβολή, δυνάμει διατάξεως της εθνικής νομοθεσίας, τέτοιων περιορισμών στην εφαρμογή της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

104. Συναφώς, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ως παράδοση αγαθού δεν νοείται μόνον η μεταβίβαση της κυριότητας κατά το ιδιωτικό δίκαιο, αλλά κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού, με την οποία παρέχεται στον λήπτη εξουσία να διαθέτει το εν λόγω αγαθό ως κύριος [53]. Επομένως, δείγματα ή δώρα μικρής αξίας μπορεί να χορηγούνται τόσο στους εργαζομένους όσο και στους εργοδότες τους. Το ποιος πρέπει να χαρακτηριστεί ως λήπτης αποτελεί ζήτημα πραγματικό που εξετάζεται βάσει των οικείων περιστάσεων, με κριτήριο το αν ο μεταβιβάζων έχει την εξουσία να διαθέτει το εν λόγω αγαθό ως κύριος.

50 — Απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 47).

51 — Άρθρο 22 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

52 — Βεβαίως, ο φορολογούμενος πρέπει να καταχωρίζει τους λήπτες δώρων αναψυχής και άλλων δώρων μεγάλης αξίας, ώστε να μην παράσχει το ίδιο δώρο στο ίδιο πρόσωπο περισσότερες από μία φορές.

53 — Βλ. σημείο 24 και υποσημείωση 15 ανωτέρω.

105. Σε πολλές περιπτώσεις, από την εφαρμογή του κριτηρίου αυτού προκύπτει ότι το δείγμα ή το δώρο δίδονται στον εργοδότη. Για παράδειγμα, είναι πρόδηλο ότι οι εργαζόμενοι δεν είναι οι λήπτες των δειγμάτων που παραδίδονται σε φορολογούμενο με σκοπό τη δοκιμή των προϊόντων ή την περαιτέρω διανομή τους. Αντιθέτως, είναι προφανές ότι το αντίτυπο βιβλίου που αποστέλλεται σε κριτικό στη διεύθυνση της οικίας του προορίζεται γι' αυτόν, έστω και αν αυτός εργάζεται σε εφημερίδα. Ομοίως, τα δώρα μικρής αξίας μπορεί να δοθούν σε μεμονωμένους εργαζομένους (π.χ. ημερολόγια που παραδίδονται σε αυτούς προσωπικά) ή στον εργοδότη (π.χ. κουτί με σοκολάτες που αποστέλλεται από τον πελάτη στα γραφεία μιας μικρής επιχειρήσεως).

106. Με το έκτο ερώτημα ζητείται κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν οι απαντήσεις στα προηγούμενα ερωτήματα διαφοροποιούνται σε περίπτωση που ο λήπτης έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί της παραδόσεως των αγαθών.

107. Η Επιτροπή προβάλλει ότι η ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν εξαρτάται από τη φορολογική μεταχείριση του λήπτη ή το αν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Η Επιτροπή επισημαίνει ακόμη ότι, στην πράξη, ενδέχεται η εταιρία που λαμβάνει δείγματα ή δώρα να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου. Πλην όμως, για να συμβεί αυτό, θα πρέπει να έχει επιβαρυνθεί με τον φόρο αυτόν, ήτοι θα πρέπει ο μεταβιβάζων τα αγαθά να έχει χρεώσει ΦΠΑ για τα δείγματα ή τα δώρα.

108. Συμφωνώ με την άποψη αυτή. Επιπλέον, δεν είναι σαφής η σκοπιμότητα του ερωτήματος αυτού. Το προβαλλόμενο από την Επιτροπή ενδεχόμενο της χρεώσεως ΦΠΑ για τα δείγματα ή τα δώρα μικρής αξίας φαίνεται μάλλον απίθανο με βάση τις εμπορικές συνήθειες.

VIII — Πρόταση

109. Κατόπιν των προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου ως εξής:

1. «Ανάληψη που αφορά τη χορήγηση δειγμάτων» είναι, κατά την έννοια της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, 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,

— κάθε παράδοση αγαθού, πραγματοποιούμενη από υποκείμενο στον φόρο,

— με σκοπό την προώθηση των πωλήσεων του προϊόντος (αγαθού υποκείμενου σε ΦΠΑ),

— σε υφιστάμενο ή δυνητικό πελάτη ή πρόσωπο που λόγω της ιδιότητάς του δύναται να επηρεάσει τη φήμη του εν λόγω προϊόντος στην αγορά,

— και, ειδικότερα, η παράδοση ενός ή περισσοτέρων τεμαχίων τα οποία αποτελούν δείγμα του εν λόγω προϊόντος, ενσωματώνοντας όλες τις ουσιώδεις ιδιότητες του προϊόντος, όσον αφορά την ποιότητά του και τα χαρακτηριστικά του, ούτως ώστε ο λήπτης, οι πελάτες του ή άλλα πρόσωπα στα οποία απευθύνεται ο λήπτης να έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν ή να δοκιμάσουν τη φύση, τις ιδιότητες και την ποιότητα του προϊόντος.

2. Τα κράτη μέλη δύνανται να θέτουν συγκεκριμένη χρηματική αξία ως όριο για τον χαρακτηρισμό ενός δώρου ως «μικρής αξίας», κατά την έννοια της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388, λαμβάνοντας υπόψη το γενικό επίπεδο τιμών και εισοδημάτων, καθώς και τις λοιπές οικονομικές συνθήκες, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι το όριο αυτό δεν είναι υπερβολικά χαμηλό, με συνέπεια το άρθρο 5, παράγραφος 6, να καθίσταται άνευ αντικειμένου ή ανεφάρμοστο, ούτε υπερβολικά υψηλό, με συνέπεια το περιεχόμενου του όρου «μικρή αξία» να αποκλίνει από την κοινή γλωσσική σημασία του, και, αφετέρου, ότι επιτρέπονται μεμονωμένες παρεκκλίσεις από το όριο αυτό, εφόσον δικαιολογούνται αντικειμενικά από τις περιστάσεις. «Αναλήψεις που αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής είναι οι μεμονωμένες παραδόσεις αγαθών στις οποίες προβαίνει ο φορολογούμενος. Τα κράτη μέλη δεν δύνανται να εφαρμόζουν τα όρια αυτά βάσει της συνολικής αξίας των δώρων που έχουν δοθεί επί ορισμένο χρονικό διάστημα.

3. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει ποιος είναι ο λήπτης αναλήψεως πραγματοποιηθείσας κατά την έννοια της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως. Όσον αφορά τη μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ μιας αναλήψεως κατά την έννοια της δεύτερης περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής δεν ασκεί επιρροή το αν ο λήπτης έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.