# ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CHRISTINE STIX-HACKL

της 5ης Φεβρουαρίου 2002 [1]

## I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση το VAT and Duties Tribunal, Manchester, έχει υποβάλει στο Δικαστήριο το ζήτημα της ερμηνείας της έννοιας «επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή των [οικείων] πράξεων», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία) [2]. Συγκεκριμένα, ερωτάται κατά πόσον τα ποσά που καταβάλλει μια εθνική υπηρεσία σε επιχείρηση για την εκ μέρους της επιχειρήσεως αυτής παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια προς τους κατόχους οικιών υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

## II — Νομικό πλαίσιο

### Α — *Η κοινοτική νομοθεσία*

2. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, [...] οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.»

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

3. Η Energy Action Grants Agency (υπηρεσία χορηγήσεως ενισχύσεων σε σχέση με την ενέργεια, στο εξής: EAGA) είναι η αρμόδια υπηρεσία για την εφαρμογή του Home Energy Efficiency Scheme (προγράμματος για την ορθολογική χρησιμοποίηση της ενέργειας, στο εξής: HEES). Το HEES διέπεται από τους Home Energy Efficiency Grants Regulations (την κανονιστική απόφαση για τη χορήγηση επιδοτήσεων για τη βελτίωση της ορθολογικής χρησιμοποιήσεως της ενέργειας στις οικίες, στο εξής: Regulations) του 1992. Οι Regulations αυτοί αντικατέστησαν τους αρχικούς Regulations του 1990 και τροποποιήθηκαν στη συνέχεια από κανονιστικές αποφάσεις του 1993, 1994, 1995 και 1996. Οι διάδικοι της κύριας δίκης ζήτησαν πάντως από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο να αποφανθεί βάσει των Regulations, διότι οι τροποποιήσεις είναι προφανώς άνευ σημασίας για τα επίμαχα εν προκειμένω σημεία.

4. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, των Regulations ορίζει την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια («Energy Advice») ως «την παροχή συμβουλών που αφορούν τη θερμομόνωση ή την οικονομική και ορθολογική χρήση των οικιακών συσκευών ή εγκαταστάσεων φωτισμού ή θερμάνσεως χώρου και νερού» σε ορισμένες κατοικίες που προσδιορίζονται.

5. Το άρθρο 4 των Regulations ρυθμίζει την υποβολή της αιτήσεως επιδοτήσεως. Η παράγραφος 2 ορίζει τα εξής:

«Οι αιτήσεις υποβάλλονται γραπτώς και υπογράφονται είτε από τον αιτούντα είτε από πρόσωπο που ορίζεται από την αρμόδια για την περιοχή αρχή επί εντύπου που καθορίζει η αρμόδια αρχή.»

6. Το άρθρο 5 προσδιορίζει τις εργασίες για τις οποίες μπορεί να χορηγηθεί επιδότηση. Στις εργασίες αυτές περιλαμβάνεται και η «παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια».

7. Κατά το άρθρο 7 των Regulations, όταν στο πρόσωπο που εγκαθιστά το δίκτυο στην περιοχή υποβάλλεται αίτηση χορηγήσεως επιδοτήσεως, το πρόσωπο αυτό κρίνει αν ο αιτών δικαιούται την επιδότηση. Το άρθρο 7, παράγραφος 3, των Regulations ορίζει τα εξής:

«Αν ο εγκαθιστών το δίκτυο θεωρήσει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της επιδοτήσεως:

a) αποστέλλει την αίτηση για εξέταση στην αρμόδια για την περιοχή αρχή και συγχρόνως βεβαιώνει γραπτώς προς την αρχή αυτή ότι διεξήγαγε τον έλεγχο της πληρώσεως των προϋποθέσεων τις οποίες ορίζει κατά τακτά διαστήματα η αρμόδια αρχή και

b) κρίνει αν, εν αναμονή εξετάσεως της αιτήσεως από την αρμόδια αρχή, είναι διατεθειμένος να πραγματοποιήσει τις εργασίες γνωρίζοντας ότι, με την επιφύλαξη της ευθύνης του αιτούντος που προβλέπεται στο σημείο i κατωτέρω, θα φέρει ο ίδιος τα έξοδα των εργασιών, αν η αρμόδια αρχή δεν εγκρίνει την επιδότηση, και

i) αν αποφασίσει θετικά, ανακοινώνει εγγράφως στον αιτούντα ότι είναι διατεθειμένος να πραγματοποιήσει τις εργασίες γνωρίζοντας ότι, με εξαίρεση την περίπτωση που η αίτηση δεν γίνει δεκτή ή το ποσό δεν καταβληθεί από την αρμόδια για την περιοχή αρχή λόγω ανακριβούς δηλώσεως ορισμένου σημαντικού στοιχείου (material misrepresentation), ο αιτών θα οφείλει να καταβάλει για τις εργασίες μόνο το ποσό που συμφωνήθηκε εγγράφως μεταξύ αυτού και του εγκαθιστώντος το δίκτυο πριν από την υποβολή της αιτήσεως, ποσό το οποίο αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ του συνολικού κόστους των εργασιών και του ποσού της επιδοτήσεως [...].»

8. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 4, των Regulations, ως «ανακριβής δήλωση σημαντικού στοιχείου» νοείται, για τους σκοπούς της εν λόγω ρυθμίσεως, οποιαδήποτε ανακριβής αναγραφή, από τον αιτούντα ή εξ ονόματός του, στοιχείου που έχει αποφασιστική σημασία για την κτήση του δικαιώματος επί της επιδοτήσεως.

9. Το άρθρο 9 των Regulations ορίζει ότι το ανώτατο όριο της επιδοτήσεως στην περίπτωση των συμβουλών για τη χρησιμοποίηση ενέργειας είναι 10 λίρες στερλίνες (GBP).

10. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, των Regulations, οσάκις πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της επιδοτήσεως, η αρμόδια για την περιοχή αρχή καταβάλλει την επιδότηση σε χρονικό σημείο της επιλογής της. Αν οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο που εγκαθιστά δίκτυο, η επιδότηση καταβάλλεται σ' αυτό.

11. Το έντυπο που απαιτεί η EAGA, σύμφωνα με το άρθρο 4 των Regulations, επιγράφεται «Έντυπο αιτήσεως για τη χορήγηση επιδοτήσεως στο πλαίσιο του Home Energy Efficiency Scheme»· στο έντυπο επισυνάπτονται «Οδηγίες» και μια «Συμφωνία».

Η συμφωνία αυτή προβλέπει τα εξής:

«Στην παρούσα συμφωνία "you" (εσείς) σημαίνει το πρόσωπο που ζητεί την επιδότηση και "the contractor" (αντισυμβαλλόμενος) σημαίνει το πρόσωπο που εγκαθιστά το δίκτυο. Εσείς και ο αντισυμβαλλόμενος συμφωνείτε τα ακόλουθα:

1. Ο αντισυμβαλλόμενος θα εκτελέσει τις εργασίες αντί του τιμήματος που ορίζεται στο σημείο 3 της πρώτης σελίδας.

2.a Ο αντισυμβαλλόμενος δικαιούται τα ακόλουθα:

— το ποσό που του οφείλετε ενδεχομένως σύμφωνα με το σημείο 3 της πρώτης σελίδας. Πάντως θα καταβάλλετε αυτό το ποσό μόνο όταν ολοκληρωθεί το έργο και μείνετε ικανοποιημένος κατ' εύλογη κρίση·

— την επιδότηση που χορηγείται βάσει των Home Energy Efficiency Grants Regulations, όταν η EAGA Ltd την καταβάλει στον αντισυμβαλλόμενο.

b. Αν ο αντισυμβαλλόμενος εκτελέσει το έργο και η EAGA Ltd δεν εγκρίνει τη χορήγηση επιδοτήσεως ή δεν καταβάλει την επιδότηση λόγω ανακριβούς δηλώσεως ορισμένου σημαντικού στοιχείου, τότε οφείλετε να καταβάλετε στον αντισυμβαλλόμενο ολόκληρο το τίμημα για το έργο (όταν αυτό έχει ολοκληρωθεί και είστε ικανοποιημένος κατ' εύλογη κρίση).

3. Ο αντισυμβαλλόμενος οφείλει να ολοκληρώσει το έργο και να εκπληρώσει, σύμφωνα με τους Regulations, όλες τις σχετικές παροχές.»

## III — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

12. Η Keeping Newcastle Warm (στο εξής: KNW) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης που έχει καταχωριστεί στα μητρώα φόρου προστιθεμένης αξίας στο Ηνωμένο Βασίλειο. Σκοπός της είναι κυρίως η προώθηση της ορθολογικής χρησιμοποιήσεως της ενέργειας γενικώς και ειδικότερα από τα άτομα που τελούν σε κακή οικονομική κατάσταση, η εκτέλεση των αναγκαίων εργασιών, καθώς και η παροχή βοήθειας και συμβουλών για την εξοικονόμηση ενέργειας. Η KNW είναι, όπως ισχυρίζεται η ίδια, «non-profit organisation» («οργάνωση χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό»).

13. Όπως προκύπτει από τη δικογραφία, η KNW ορίστηκε υπεύθυνη για την εγκατάσταση του δικτύου σε μια ζώνη που περιελάμβανε τις κομητείες Tyne and Wear, Northumberland και Cumbria καθώς και ορισμένες όμορες με τη Σκωτία περιοχές. Στη ζώνη αυτή συνήψε με κατόχους οικιών συμβάσεις για την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια. Συναφώς η EAGA της κατέβαλε την αναλογούσα σε κάθε σύμβαση επιδότηση των 10 GBP.

14. Αντικείμενο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, Manchester, μεταξύ της KNW και του Commissioner of Customs & Excise είναι το αίτημα της KNW να της επιστραφεί ο ΦΠΑ που ισχυρίζεται ότι κατέβαλε αχρεωστήτως κατά την περίοδο από 1 Απριλίου 1991 μέχρι

31 Αυγούστου 1996, δηλδή ποσό ανερχόμενο συνολικά σε 939 492,01 GBP.

15. Κατά της αποφάσεως του VAT and Duties Tribunal η KNW άσκησε έφεση ενώπιον του High Court of Justice. Η KNW αναγνώρισε ότι το ποσό των 10 GBP που της είχε καταβάλει η EAGA για καθεμία από τις πράξεις παροχής συμβουλών σχετικά με την ενέργεια συνιστούσε τμήμα της αντιπαροχής, υπό την έννοια της αποφάσεως Tolsma [3].

16. Η KNW επικαλέστηκε το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στο τέλος του οποίου απαντά η φράση «συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών». Κατά την KNW, η προσθήκη αυτή δεν μπορεί να έχει νόημα παρά μόνο αν οι άλλες επιδοτήσεις εξαιρούνται από τη βάση επιβολής του φόρου. Σκοπός της προσθήκης είναι η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας: η προσθήκη αυτή οροθετεί το πλαίσιο πέρα από το οποίο οι επιδοτήσεις δεν περιλάμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Όλες δηλαδή οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων συνιστούν καταβολές που πραγματοποιούνται σε αντάλλαγμα των πράξεων και αποτελούν κατά κανόνα τμήμα της αντιπαροχής. Η προσθήκη αυτή θα ήταν, με λίγα λόγια, περιττή, αν οι επιδοτήσεις περιλαμβάνονταν στη βάση επιβολής του φόρου ακόμη και πέρα από το πλαίσιο αυτό.

3 — Απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14).

17. Ο Commissioner of Customs & Excise ισχυρίστηκε ενώπιον του VAT and Duties Tribunal ότι η επιδότηση καταβάλλεται μόνον αν ο αντισυμβαλλόμενος (εν προκειμένω η KNW) έχει συνάψει με τον πελάτη σύμβαση που ανταποκρίνεται στις τυπικές προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 8, παράγραφος 2, των Regulations. Αν και, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, των Regulations, η καταβολή μπορεί να πραγματοποιηθεί απευθείας προς την εταιρία που εγκαθιστά το δίκτυο, πρέπει να υπάρχει σύμβαση μεταξύ της εταιρίας αυτής και του κατόχου της οικίας, η δε επιδότηση καταβάλλεται υπέρ του κατόχου της οικίας. Η επιδότηση αποτελεί τμήμα της αντιπαροχής και επομένως περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου.

18. Με διάταξη της 8ης Σεπτεμβρίου 2000, το VAT and Duties Tribunal, Manchester, υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ' εντολή του αρμόδιου δικαστή του High Court, αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως επί των εξής ερωτημάτων.

## IV — Προδικαστικά ερωτήματα

19. Τα προδικαστικά ερωτήματα έχουν ως εξής:

«1) Αποτελεί το ποσό που καταβάλλει η Energy Action Grants Agency στην εκκαλούσα για συμβουλές σχετικά με τη χρήση της ενέργειας που παρέχει στους κατόχους οικιών, επιδότηση κατά την

έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, συνδέεται άμεσα η πληρωμή του ποσού αυτού με την τιμή της παροχής συμβουλών σχετικά με τη χρήση της ενέργειας, ώστε να αποτελεί μέρος της βάσεως επιβολής του φόρου για την πράξη αυτή, βάσει της τελευταίας φράσης του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α';

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, αποτελεί εντούτοις η πληρωμή του ποσού αυτού μέρος της βάσεως επιβολής του φόρου λόγω του ότι συνιστά την αντιπαροχή (ή τμήμα της αντιπαροχής) για την παροχή υπηρεσιών;»

## V — Ισχυρισμοί που αναπτύχθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

20. Κατά την *KNW*, ως «επιδότηση» νοείται, σύμφωνα με την έννοια της λέξης αυτής στην καθημερινή γλώσσα και την ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο με την απόφαση De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg κατά Ανωτάτης Αρχής, «η παροχή σε χρήμα ή σε είδος, που χορηγείται για την υποστήριξη επιχειρήσεως εκτός της πληρωμής» [4]. Η καταβολή των 10 GBP αποτελεί τέτοια επιδότηση. Η KNW ισχυρίζεται ότι μια επιδότηση συνιστά αντιπαροχή, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, μόνο εφόσον έχει άμεση σχέση με την τιμή της οικείας πράξης.

21. Εν προκειμένω δεν υπάρχει καμία τέτοια άμεση σχέση. Αν ως τιμή θεωρηθεί το ποσό που θα απαιτούσε η KNW για την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια, το ποσό αυτό, δεδομένου ότι αφενός υφίσταται το ανώτατο όριο των 10 GBP και αφετέρου οι εν λόγω συμβουλές αναμφισβήτητα δεν παρέχονται αντί χαμηλότερης αμοιβής, ισούται πάντοτε με το ανώτατο όριο, οπότε δεν μπορεί να γίνει λόγος για άμεση σχέση. Αν αντίθετα ως κριτήριο ληφθούν τα πραγματικά έξοδα του καταναλωτή, ο οποίος όμως δεν υφίσταται στην ουσία καμία δαπάνη, η επίμαχη καταβολή πρέπει να θεωρηθεί ως κατ' αποκοπή επιδότηση για τις γενικές δαπάνες λειτουργίας της KNW, πράγμα που σημαίνει ότι δεν έχει καμία άμεση σχέση με την τιμή.

22. Κατά την άποψη της KNW, σκοπός του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αποτελούν επίσης αντιπαροχή, είναι η διάκριση των επιδοτήσεων ανάλογα με τον τρόπο υπολογισμού του ύψους τους — και όχι ανάλογα με το αν έχουν άμεση σχέση με την παράδοση ορισμένου αγαθού — ώστε να εξαιρούνται ενδεχομένως από τη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Οι επιδοτήσεις δεν υπόκεινται γενικά στον

4 — Απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1961, 30/59 (Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 547).

ΦΠΑ, εκτός αν προβλέπεται ρητά το αντίθετο. Η ορθότητα της ερμηνείας αυτής επιβεβαιώνεται, κατά την KNW πάντα, από το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, το οποίο ρυθμίζει την ποσοστιαία έκπτωση του φόρου εισροών.

23. Τα κριτήρια επομένως βάσει των οποίων κρίνεται αν μια επιδότηση αποτελεί τμήμα της «αντιπαροχής» είναι αυστηρότερα από τα κριτήρια βάσει των οποίων καθορίζεται τι αποτελεί την αντιπαροχή. Επομένως, κατά την KNW, αποφασιστική σημασία εν προκειμένω δεν έχουν τα κριτήρια που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Tolsma, αλλά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

24. Κατά την *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου,* το μόνο κρίσιμο στοιχείο είναι, αντίθετα, αν η επίμαχη ενίσχυση πρέπει να θεωρηθεί, σύμφωνα με τις γενικές αρχές περί ΦΠΑ, όπως αυτές απορρέουν από τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου [5], ως «αντιπαροχή», χωρίς να έχει σημασία συναφώς αν σκοπός της ενισχύσεως είναι η παροχή επιδοτήσεως. Η ενίσχυση για την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια ανταποκρίνεται στα κριτήρια που διατύπωσε το Δικαστήριο σχετικά με την ύπαρξη και την αξία της αντιπαροχής. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου τονίζει, μεταξύ άλλων, ότι μεταξύ των επιδοτήσεων και της παροχής υπηρεσιών από την KNW υφίσταται άμεση σχέση.

5 — Αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Συλλογή 1981, σ. 445), της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443), της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365), προπαρατεθείσα στην υποσημ. 3 απόφαση Tolsma, και απόφαση της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93, Empire Stores (Συλλογή 1994, σ. I-2329).

25. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υπογραμμίζει στη συνέχεια ότι ο ΦΠΑ έχει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ευρύτατο πεδίο εφαρμογής και ότι η έννοια «αντιπαροχή» πρέπει να ερμηνεύεται όσο το δυνατόν ευρύτερα, με σκοπό τη διασφάλιση της αρχής περί φορολογικής ουδετερότητας. Υπό το πρίσμα αυτό, η φράση «συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών», η οποία περιλαμβάνεται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, πρέπει να θεωρηθεί απλώς ως διασαφήνιση. Σκοπός ολόκληρης της τελευταίας φράσης της διατάξεως αυτής είναι να επιβεβαιωθεί ότι η προέλευση της αντιπαροχής δεν έχει καμία σημασία. Η ορθότητα της ερμηνείας αυτής επιβεβαιώνεται από το ιστορικό της θεσπίσεως της οδηγίας και τις σχετικές προπαρασκευαστικές πράξεις.

26. Κατά την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας στις επιδοτήσεις δεν εξαρτάται επομένως από το αν οι επιδοτήσεις αυτές συνδέονται άμεσα με την τιμή. Είναι δυνατόν να υπάρχουν επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα όχι με το τίμημα για την παράδοση των αγαθών, αλλά με την ίδια την παράδοση, πράγμα που σημαίνει ότι αποτελούν αντιπαροχή, από την άποψη της επιβολής του ΦΠΑ.

27. Επιπλέον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί εσφαλμένη την άποψη της KNW ότι οι επιδοτήσεις εξαιρούνται καταρχήν από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και ότι το πεδίο αυτό διευρύνθηκε με την τελευταία φράση της επίμαχης διατάξεως, ώστε να περιληφθούν οι επιδοτήσεις. Ενόψει

της αρχής ότι οτιδήποτε λαμβάνει ο παρέχων τις υπηρεσίες έναντι των υπηρεσιών αυτών αποτελεί καταρχήν την αξία της αντιπαροχής, η ανωτέρω άποψη είναι, κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, παράλογη.

28. Τέλος, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εφιστά την προσοχή του Δικαστηρίου επί του γεγονότος ότι η παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια δεν πραγματοποιείται δωρεάν. Εξάλλου, όταν δεν καταβάλλεται καμία επιδότηση, πρέπει να καταβληθεί ορισμένη αμοιβή. Στην περίπτωση αυτή, θα έπρεπε να φορολογηθεί ολόκληρο το ποσό. Το ζήτημα αν μεταξύ της επιδοτήσεως και της τιμής ή αμοιβής υπάρχει άμεση σχέση αποτελεί πραγματικό ζήτημα, του οποίου η εξέταση εμπίπτει μάλλον στην αρμοδιότητα των εθνικών δικαστηρίων.

29. Κατά την προφορική διαδικασία η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, επικαλούμενη την απόφαση Office des produits wallons [6], υποστήριξε ότι στην παρούσα υπόθεση η επιδότηση συνδέεται άμεσα με την τιμή, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

30. Η *Επιτροπή* ισχυρίζεται ότι η μνεία των επιδοτήσεων στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας καθιστά σαφές ότι η έννοια της αντιπαροχής που καταβάλλεται από τρίτον καλύπτει και τις επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή. Ο κανόνας ότι η καταβολή στην οποία προβαίνει ένας τρίτος, ακόμη και δημόσιος φορέας, για την παράδοση αγαθού ή την παροχή υπηρεσιών σε κάποιον αποτελεί τμήμα της αντιπαροχής δεν ισχύει όμως για τις γενικές επιδοτήσεις, όπως είναι οι επιδοτήσεις για τα τρέχοντα έξοδα λειτουργίας. Συναφώς η Επιτροπή παραπέμπει στις αποφάσεις Mohr [7] και Landboden-Agrardienste [8].

31. Κατά την Επιτροπή, ανεξάρτητα από το αν η παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια θεωρηθεί αυτοτελής παροχή υπηρεσιών ή μέρος μιας σύνθετης παροχής υπηρεσιών, η επιδότηση μειώνει ή μάλιστα καλύπτει πλήρως το καταβλητέο ποσό.

32. Αντίθετα από την KNW, η Επιτροπή δεν συνάγει από το γεγονός ότι το ποσό των 10 GBP καταβάλλεται κατά σύστημα ότι η επιδότηση δεν τελεί σε άμεση σχέση προς την τιμή. Πράγματι, η επιδότηση καταβάλλεται για την κάλυψη των δαπανών για την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια μέχρι ένα ανώτατο όριο ίσο με 10 GBP.

33. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το βασικό ζήτημα δεν είναι τελικά το περιεχόμενο της έννοιας της επιδοτήσεως, αλλά το αν

6 — Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-184/00 (Συλλογή, σ. I-9115, σκέψη 10).

7 — Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-215/94 (Συλλογή 1996, σ. I-959).

8 — Απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 1997, C-384/95 (Συλλογή 1997, σ. I-7387).

η επιδότηση αποτελεί τμήμα της αντιπαροχής. Τούτο συμβαίνει όντως εν προκειμένω. Η KNW παρέχει ορισμένη υπηρεσία, και συγκεκριμένα παρέχει στους κατόχους οικιών συμβουλές σχετικά με τη λήψη μέτρων εξοικονομήσεως ενέργειας, και λαμβάνει, έναντι της παροχής αυτής, ορισμένο ποσό. Το ποσό αυτό αποτελεί συνεπώς τη βάση επιβολής του φόρου, ανεξάρτητα από το αν η καταβολή αποτελεί επιδότηση υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, αντιπαροχή καταβαλλόμενη από τρίτον έναντι της παροχής των υπηρεσιών προς τους κατόχους των οικιών ή όντως αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών προς την EAGA, η οποία συνίσταται στην παροχή συμβουλών προς τους κατόχους οικιών.

34. Κατά την προφορική διαδικασία η Επιτροπή τόνισε ότι εν προκειμένω πληρούνται οι προϋποθέσεις που έθεσε το Δικαστήριο με την απόφαση Office des produits wallons προκειμένου να περιλαμβάνονται οι επιδοτήσεις στη βάση επιβολής του φόρου.

## VI — Η άποψή μου επί της υποθέσεως

35. Τα ερωτήματα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο αφορούν την ερμηνεία της έννοιας «επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, και συγκεκριμένα το ζήτημα αν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου το ποσό που, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, καταβάλλει μια εθνική υπηρεσία σε επιχείρηση για τις συμβουλές σχετικά με την ενέργεια τις οποίες παρέχει η επιχείρηση αυτή σε κατόχους οικιών. Κατωτέρω τα τρία προδικαστικά ερωτήματα θα συνεξεταστούν.

36. Κατ' αρχάς θα ήθελα να τονίσω ότι συμφωνώ με την KNW και την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ότι ως «επιδότηση» νοείται, σύμφωνα με την τρέχουσα αντίληψη, η καταβολή στην οποία προβαίνει — κατά κανόνα, προς το γενικό συμφέρον — ένας δημόσιος φορέας. Η έκτη οδηγία δεν καθορίζει εξαρχής το περιεχόμενο της έννοιας αυτής, το δε Δικαστήριο φαίνεται να τη χρησιμοποιεί σύμφωνα με την ανωτέρω εκτεθείσα σημασία [9].

37. Εν πάση περιπτώσει, ο κοινοτικός νομοθέτης, αναφερόμενος με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας στις επιδοτήσεις, κατέστησε καταρχήν σαφές ότι είναι δυνατή η επιβολή ΦΠΑ στις επιδοτήσεις. Αμφιβολίες γεννώνται, όπως εν προκειμένω, σχετικά με την έκταση και τις προϋποθέσεις της επιβολής αυτής.

38. Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο οροθετεί το πεδίο επιβολής του ΦΠΑ, υπόκεινται στον φόρο αυτό «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας». Επομένως, για να υπάρχει φορολο-

9 — Βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα στην υποσημ. 8 απόφαση Landboden-Agrardienste, σκέψη 20.

γητέα πράξη, πρέπει να υπάρχει παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας στην οποία να αντιστοιχεί αντιπαροχή και αντίστροφα.

39. Οι χορηγούμενες από τους δημόσιους φορείς επιδοτήσεις μπορούν να εμφανίζονται υπό πλείστες όσες μορφές. Για παράδειγμα, μπορεί να πρόκειται για γενική επιδότηση προς κάλυψη των συνολικών δαπανών λειτουργίας, οπότε δεν εμπλέκονται, πέρα από τον χορηγούντα την επιδότηση και τον λήπτη, οι καταναλωτές ως τρίτοι — ή εμπλέκονται έμμεσα και μόνο. Ενδέχεται πάλι να πρόκειται για επιδότηση που χορηγείται στον λήπτη με σκοπό να παρασχεθεί σε τρίτο συγκεκριμένη υπηρεσία (υπό ευνοϊκότερους όρους). Κατά γενικό κανόνα, φορολογητέα πράξη υπάρχει μόνο στην τελευταία περίπτωση επιδοτήσεων, δηλαδή στην περίπτωση των επιδοτήσεων που χορηγούνται στο πλαίσιο τριμερούς σχέσεως.

40. Ο λόγος είναι ότι οι επιδοτήσεις χορηγούνται από τους δημόσιους φορείς προς το γενικό συμφέρον και όχι προς τον σκοπό χρήσεως του αντικειμένου ή της υπηρεσίας από τον ίδιο τον δημόσιο φορέα. Για να υπάρχει χρήση και συνεπώς φορολογητέα πράξη υπό την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, χρειάζεται ένας τρίτος ως αποδέκτης της παραδόσεως ή της παροχής της υπηρεσίας.

41. Εξάλλου, το Δικαστήριο, με την απόφαση Office des produits wallons, δέχτηκε συναφώς τα εξής: «Το άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας αφορά καταστάσεις στις οποίες εμπλέκονται τρία μέρη, ήτοι η χορηγούσα την επιδότηση αρχή, ο οργανισμός στον οποίο χορηγείται η επιδότηση και ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας που παραδίδει ή παρέχει, αντιστοίχως, ο επιδοτούμενος οργανισμός. Έτσι, οι πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας δεν είναι αυτές οι οποίες εκτελούνται υπέρ της αρχής που χορηγεί την επιδότηση.» [10]

42. Στην υπόθεση της κύριας δίκης υπάρχει τέτοια τριμερής σχέση μεταξύ της EAGA, που είναι η χορηγούσα την επιδότηση για την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια αρχή, της KNW, που είναι ο οργανισμός ο οποίος παρέχει την υπηρεσία συμβουλών σχετικά με την ενέργεια και στον οποίο χορηγείται η επιδότηση, και του κατόχου της οικίας, που είναι ο αποδέκτης της υπηρεσίας που παρέχει η KNW.

43. Επομένως, η ρύθμιση που περιλαμβάνεται στην τελευταία φράση του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αφορά τις επιδοτήσεις που, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, εντάσσονται στο πλαίσιο τριμερούς σχέσεως.

44. Για τις περιπτώσεις αυτές, στις οποίες η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των

10 — Προπαρατεθείσα στην υποσημ. 6 απόφαση Office des produits wallons, σκέψη 10.

υπηρεσιών δεν πραγματοποιείται υπέρ της αρχής που χορηγεί την επιδότηση, από την προϋπόθεση ότι πρέπει να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της επιδοτήσεως και της τιμής της οικείας πράξης συνάγεται σαφώς ότι η επιδότηση — όπως προβλέπει γενικά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας — μπορεί να φορολογείται μόνο αν αποτελεί τμήμα της αντιπαροχής, δηλαδή αν καταβάλλεται ενόψει ακριβώς της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών προς καταναλωτές [11].

45. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μεταξύ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και του παρεχόμενου ανταλλάγματος πρέπει να υφίσταται «άμεση σχέση», προκειμένου να μπορεί να χαρακτηριστεί ορισμένη καταβολή ως αντιπαροχή για την παροχή των υπηρεσιών ή την παράδοση των αγαθών [12].

46. Η απαιτούμενη κατά τη νομολογία άμεση σχέση πρέπει επομένως να υφίσταται επίσης μεταξύ της επιδοτήσεως και της παραδόσεως ορισμένου αγαθού ή της παροχής ορισμένης υπηρεσίας [13].

47. Όσον αφορά τις επιδοτήσεις, το Δικαστήριο διαμόρφωσε τα εξής κριτήρια, βάσει των οποίων πρέπει να εξακριβώνεται αν η επιδότηση τελεί σε άμεση σχέση με παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας και συνεπώς αποτελεί την αντιπαροχή [14]: η τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας πρέπει να καθορίζεται, καταρχήν, το αργότερο κατά τον χρόνο επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος. Η υποχρέωση καταβολής της επιδοτήσεως εκ μέρους της χορηγούσας αρχής πρέπει επίσης να αντιστοιχεί προς το αναγνωριζόμενο υπέρ του δικαιούχου δικαίωμα λήψεώς της, εφόσον αυτός πραγματοποιήσει την υποκείμενη στον φόρο πράξη. Επιπλέον, η τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας πρέπει να είναι δυνατό να καθοριστεί.

48. Όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά που παρέθεσε το αιτούν δικαστήριο, η KNW παρέχει στους κατόχους των οικιών την υπηρεσία που συνίσταται στην παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια βάσει συμβάσεως, η οποία προβλέπει ότι η παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια πραγματοποιείται αντί ορισμένης τιμής («που αναγράφεται στο σημείο 3 της πρώτης σελίδας»). Επομένως, η τιμή της παροχής συμβουλών σχετικά με την ενέργεια είναι συγκεκριμένη και είναι δυνατό να καθοριστεί.

49. Το δικαίωμα άλλωστε της KNW να λάβει την επιδότηση υφίσταται μόνο αν αναλάβει την υποχρέωση να παράσχει τις συμβουλές σχετικά με την ενέργεια. Τούτο προκύπτει επίσης από τη σύμβαση και από το άρθρο 10 των Regulations.

50. Είναι επομένως σαφές ότι η επιδότηση εξαρτάται από την παροχή των συμβουλών σχετικά με την ενέργεια· αποσκοπεί στην

11 — Προπαρατεθείσα στην υποσημ. 6 απόφαση Office des produits wallons, σκέψη 12.

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5 απόφαση Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, σκέψη 12, την προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5 απόφαση Naturally Yours Cosmetics, σκέψη 11, και την προπαρατεθείσα στην υποσημ. 3 απόφαση Tolsma, σκέψη 13.

13 — Βλ. συναφώς την πρώτη περίοδο της σκέψης 14 της προπαρατεθείσας στην υποσημ. 6 απόφαση Office des produits wallons.

14 — Προπαρατεθείσα στην υποσημ. 6 απόφαση Office des produits wallons, σκέψη 13.

ολική ή μερική κάλυψη της αμοιβής για αυτή την παροχή υπηρεσιών και συνεπώς καταβάλλεται ως αντιπαροχή και όχι γενικά προς κάλυψη π.χ. των εν γένει δαπανών λειτουργίας της KNW [15]. Μια επιδότηση της τελευταίας αυτής κατηγορίας δεν θα αποτελούσε αντιπαροχή, αφού θα έλειπε η σχέση με ορισμένη παράδοση ή παροχή, και επομένως δεν θα υπέκειτο στον ΦΠΑ.

51. Το γεγονός ότι η επιδότηση καταβάλλεται από τρίτον δεν αποτελεί λόγο να μη χαρακτηριστεί ως αντιπαροχή. Η περίπτωση αυτή μοιάζει με την περίπτωση των δελτίων εκπτώσεως, κατά την οποία ένα τμήμα της αντιπαροχής συνίσταται σε δελτίο που εμφανίζει στον έμπορο λιανικής πωλήσεως ο τελικός καταναλωτής, για να του γίνει έκπτωση από την τιμή ενός προϊόντος. Στην περίπτωση αυτή ένας τρίτος, αυτός που εξέδωσε το δελτίο, καταβάλλει στη συνέχεια στον έμπορο λιανικής πωλήσεως, ο οποίος του προσκομίζει το δελτίο, τη διαφορά μεταξύ της τιμής που κατέβαλε πράγματι ο τελικός καταναλωτής και της «κανονικής» τιμής χωρίς την έκπτωση.

52. Το Δικαστήριο χαρακτήρισε ως αντιπαροχή ακόμη και αυτό το ποσό, το οποίο αποδίδει ένας τρίτος και το οποίο καλύπτει μέρος μόνο της αντιπαροχής [16].

53. Αντίθετα από ό,τι υποστηρίζει η KNW, το γεγονός ότι η επιδότηση για την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια ανέρχεται σε 10 GBP κατ' ανώτατο όριο και επομένως καλύπτει ενδεχομένως μόνο ένα μέρος των δαπανών για την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια δεν έχει καμία σημασία, αφού δεν αναιρεί το ότι η επιδότηση συνιστά το αντάλλαγμα για την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια.

54. Συναφώς πρέπει να υπομνηστεί η νομολογία του Δικαστηρίου [17] κατά την οποία το κρίσιμο στοιχείο για την εκτίμηση της αξίας της αντιπαροχής δεν αποτελεί η αντικειμενική αξία της, αλλά η υποκειμενική.

55. Όπως ορθά υποστήριξε η Επιτροπή κατά την προφορική διαδικασία, στις περιπτώσεις ακριβώς που η τιμή συνίσταται στην επιδότηση υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ τιμής και επιδοτήσεως.

56. Στο αιτούν δικαστήριο πρέπει επομένως να δοθεί η απάντηση ότι ένα ποσό όπως το καταβαλλόμενο στην υπόθεση της κύριας δίκης περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου, καθόσον αποτελεί επιδότηση, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

15 — Προπαρατεθείσα στην υποσημ. 6 απόφαση Office des produits wallons, σκέψη 15.

16 — Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94, Argos Distributors (Συλλογή 1996, σ. I-5311, σκέψη 18).

17 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημ. 16 απόφαση Argos Distributors, σκέψεις 16 και 17, και παρατιθέμενη εκεί νομολογία.

## VII — Πρόταση

57. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει συνολικά ως εξής στα προδικαστικά ερωτήματα:

«Η καταβολή επιδοτήσεως, όπως είναι η καταβαλλόμενη στην υπόθεση της κύριας δίκης, αποτελεί αντιπαροχή για ορισμένη πράξη και περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας, σύμφωνα με την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση.»