ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIR GORDON SLYNN της 28ης Οκτωβρίου 1987 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Η υπό κρίση αίτηση με την οποία ζητείται, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως έχει υποβληθεί στο πλαίσιο της υφιστάμενης μεταξύ του Apple and Pear Development Council (στο εξής: Council) και των Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: Commissioners) διαφοράς.

Σύμφωνα με τον Finance Act του 1972, όπως ο νόμος αυτός τροποποιήθηκε, ιδίως, με τον Finance Act του 1977, οι Commissioners είναι αρμόδιοι για τον καθορισμό των προϋποθέσεων της υπαγωγής στον ΦΠΑ καθώς και την εξασφάλιση της είσπραξης του τελευταίου.

Το Council συστάθηκε κατ' εφαρμογή του Industrial Organisation and Development Act του 1947 με σχετική υπουργική απόφαση, την Apple and Pear Development Council Order του 1966 (SI αριθ. 1579) και διατηρήθηκε σε ισχύ με την Apple and Pear Development Council Order του 1980 (SI αριθ. 623). Η τελευταία απόφαση, όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα, είναι αυτή που καθορίζει τις εξουσίες και τις αρμοδιότητες του Council για την κρίσιμη περίοδο. Οι αρμοδιότητες αυτές συνίστανται, ιδίως, στην προώθηση της παραγωγής στην Αγγλία και την Ουαλία των τυποποιημένων μήλων και αχλαδιών καθώς και τη διάθεσή τους στο εμπόριο, στον καθορισμό της εμπορικής ονοματολογίας και στην πραγματοποίηση ερευνών όσον αφορά διάφορα είδη καλλιέργειας και εμπορίας μήλων και αχλαδιών· το Council οφείλει να ασκεί τις αρμοδιότητές του «κατά τον τρόπο που θεωρεί πλέον πρόσφορο για την αύξηση της αποδοτικότητας και της παραγωγής στον οικείο τομέα, τη βελτίωση και την ανάπτυξη των υπηρεσιών που παρέχει ή θα μπορούσε να παρέχει στο κοινό και τη δυνατότητα της παροχής αυτών των υπηρεσιών κατά τον πλέον οικονομικό τρόπο» (άρθρο 3 της υπουργικής απόφασης του 1980).

Το Council, εκτός από ανεξάρτητα μέλη, απαρτίζεται και από αντιπροσώπους των παραγωγών και των απασχολούμενων στον τομέα αυτό προσώπων καθώς και άτομα με ειδικές γνώσεις στην εμπορία μήλων και αχλαδιών.

Σύμφωνα με την υπουργική απόφαση, οι παραγωγοί για εμπορικούς σκοπούς μήλων και αχλαδιών στην Αγγλία και την Ουαλία οι οποίοι εκμεταλλεύονται δύο τουλάχιστον εκτάρια γης καλλιεργούμενης με 50 ή περισσότερα τέτοιου είδους δένδρα οφείλουν να εγγραφούν στο Council και μπορεί να τους επιβληθεί η υποχρέωση καταβολής επιβαρύνσεων όσον αφορά την παραγωγή και τις πωλήσεις τους.

Σύμφωνα με το άρθρο 9 της υπουργικής απόφασης του 1980 «το Council μπορεί, για την αντιμετώπιση των διοικητικής ή άλλης φύσεως εξόδων, στα οποία υποβάλλεται ή πρόκειται να υποβληθεί κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του, να επιβάλλει, κατόπιν εγκρίσεως του υπουργού, ετήσια επιβάρυνση με συντελεστή μη υπερβαίνοντα» ορισμένο ποσό καθοριζόμενο (και τροποποιούμενο κατά διαστήματα) ανά εκτάριο γης καλλιεργούμενης με μηλιές ή αχλαδιές, ενώ οι παραγωγοί έχουν τη δυνατότητα να επιλέγουν την καταβολή της επιβαρύνσεως μάλλον ανά 50 δένδρα παρά ανά εκτάριο, εφόσον η σχετική πυκνότητα είναι κατώτερη των 125 δένδρων ανά εκτάριο. Οι εκμεταλλευόμενοι μικρότερη έκταση γης ή

* Μετάφραση από τα αγγλικά.

λιγότερα δένδρα από το οριζόμενο κατώτατο όριο δεν καταβάλλουν επιβαρύνσεις.

Η επιβάρυνση επιβάλλεται ετησίως ανάλογα με τις τρέχουσες συνθήκες. Προκύπτει ότι οι κατά το σύστημα αυτό επιβληθείσες το 1982 επιβαρύνσεις απέφεραν 585 000 λίρες στερλίνες (UKL), ποσό που δαπανήθηκε, κατά μεγάλο μέρος, για διαφήμιση και έρευνα, έστω και αν χρειάστηκε, προφανώς, να αντιμετωπιστούν και διοικητικής φύσεως έξοδα.

Το Council εξουσιοδοτήθηκε επίσης να επιβάλει πρόσθετη επιβάρυνση προς αντιμετώπιση του κόστους συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που είχε αποφασίσει. Μια τέτοια δραστηριότητα αναλήφθηκε για την προώθηση της πώλησης τυποποιημένων μήλων εκλεκτής ποιότητας. Η δραστηριότητα αυτή, γνωστή ως « Kingdom Scheme », στηριζόταν σε εθελοντική βάση και, με εξαίρεση μια αρχική κυβερνητική επιχορήγηση, αυτοχρηματοδοτούνταν.

Κατά τον Finance Act του 1972, όπως τροποποιήθηκε, ο ΦΠΑ οφείλεται για την παροχή εντός του Ηνωμένου Βασιλείου αγαθών και υπηρεσιών από ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο ενεργεί στο πλαίσιο των βιομηχανικών ή εμπορικών του δραστηριοτήτων, εκτός εάν η παροχή αυτή αποτελεί « απαλλασσόμενη παροχή » ή γίνεται κατ' άλλο και όχι εξ επαχθούς αιτίας τρόπο. Ο καταβαλλόμενος για τη λήψη εμπορευμάτων και υπηρεσιών φόρος καλείται φόρος καταβαλλόμενος σε προγενέστερο στάδιο. Ο πλήττων την παροχή εμπορευμάτων και υπηρεσιών φόρος καλείται φόρος καταβαλλόμενος σε μεταγενέστερο στάδιο. Οι φόροι που εισπράττονται σε προγενέστερο στάδιο μπορούν να αντισταθμίζονται από αυτούς που καταβάλλονται σε μεταγενέστερο στάδιο, εφόσον τα ληφθέντα αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας. Αν τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες πρόκειται να χρησιμοποιηθούν εν μέρει για το σκοπό αυτό και εν μέρει για άλλους σκοπούς, οι Commissioners οφείλουν τότε να προβούν σε χωριστή λογιστική καταχώριση του μέρους του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου που αφορά τις υποκείμενες σε φορολόγηση παροχές.

Μεταξύ των ετών 1973 και 1981, οι Commissioners δέχτηκαν ότι το Council δεν υπόκεινταν στον ΦΠΑ όσον αφορά τις ετήσιες επιβαρύνσεις, εκτός αυτών που είχαν εισπραχθεί στο πλαίσιο του Kingdom Scheme, και ότι, εφόσον η άσκηση των αρμοδιοτήτων του για την προώθηση των πωλήσεων των μήλων και αχλαδιών υπαγόταν στις « εμπορικές δραστηριότητες », οι πλήττοντες τις προς τούτο αγορές φόροι μπορούσαν να εκπέσουν ή να επιστραφούν ως « φόροι καταβληθέντες σε προγενέστερο στάδιο », ασχέτως του αν οι δαπάνες αυτές είχαν διενεργηθεί στο πλαίσιο του Kingdom Scheme ή των γενικών δραστηριοτήτων. Εντούτοις, το 1981, οι Commissioners αναθεώρησαν την άποψή τους. Έκριναν ότι οι γενικές δραστηριότητες δεν αποτελούσαν, για το σκοπό του ΦΠΑ, εμπορικές δραστηριότητες με συνέπεια οι καταβληθέντες σε προγενέστερο στάδιο και αφορώντες τις δραστηριότητες αυτές φόροι να μην μπορούν να επιστραφούν στο Council.

Το ζήτημα ήχθη ενώπιον ενός value added tax tribunal (ειδικού επί διαφορών σχετικών με το φόρο προστιθεμένης αξίας δικαστηρίου), το οποίο δέχτηκε ότι το Council ασκούσε εμπορικές δραστηριότητες όσον αφορά όλες τις σχετικές με την προώθηση των πωλήσεων μήλων και αχλαδιών των παραγωγών ενέργειές του, οπότε ο εν λόγω οργανισμός μπορούσε να αξιώσει την επιστροφή όλων των καταβληθέντων σε προγενέστερο στάδιο φόρων.

Η απόφαση αυτή ανατράπηκε από το Divisional Court του High Court of Justice, η απόφαση του οποίου επικυρώθηκε από το Court of Appeal. Το τελευταίο έκρινε ότι, με εξαίρεση το Kingdom Scheme, δεν υπήρχε αντιπαροχή για τις παρεχόμενες από το Council υπηρεσίες και ότι, επομένως, δεν υφίσταντο φορολογητέες παροχές. Κατά συνέπεια, οι καταβληθείσες, σε προγενέστερο στάδιο, για τα ληφθέντα εμπορεύματα και υπηρεσίες επιβαρύνσεις όσον αφορά τις γενικές δραστηριότητες δεν μπορούσαν να εκπέσουν ή να επιστραφούν.

Το House of Lords, το οποίο δίκασε κατ' αναίρεση, έκρινε ότι το πρώτο ερώτημα που ετίθετο αφορούσε το ζήτημα αν οι σχετικές με τις γενικές δραστηριότητες επιβαρύνσεις αποτε-

λούσαν ή όχι αντιπαροχή κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), του Finance Act του 1972, όπως έχει τροποποιηθεί. Στη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι, «με την επιφύλαξη [ορισμένων εξαιρέσεων], στον όρο «παροχές» σ' αυτό το μέρος του νόμου νοούνται μεν όλες οι μορφές παροχών, όχι όμως και αυτές που γίνονται γι' άλλο εκτός εξ επαχθούς αιτίας λόγο». Δεδομένου ότι ο νόμος του 1972 τροποποιήθηκε το 1977, προκειμένου να τεθεί σε εφαρμογή η έκτη οδηγία του Συμβουλίου (77/388/ΕΟΚ) «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: κοινή φορολογική βάση» (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), το εν λόγω δικαστήριο έκρινε αναγκαίο να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Αποτελούν η εκ μέρους του Apple and Pear Development Council άσκηση των αρμοδιοτήτων που αυτό έχει βάσει του άρθρου 3 του Apple and Pear Development Council Order 1980 (SI αριθ. 623) [όπως τροποποιήθηκε με το Apple and Pear Development Council (Amendment) Order 1980 (SI αριθ. 2001)] καθώς και η επιβολή, δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 1, ετήσιας επιβαρύνσεως στους καλλιεργητές, προκειμένου ο εν λόγω οργανισμός να μπορεί να αντεπεξέρχεται στις διοικητικές και λοιπές δαπάνες στις οποίες έχει υποβληθεί ή πρόκειται να υποβληθεί κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων αυτών, "παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας" κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών;»

Στο άρθρο 2, initio και σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζεται:

«Στο φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή·

...»

Το Council, υποστηριζόμενο από την Επιτροπή, ισχυρίζεται ότι οι επιβαρύνσεις που καταβάλλονται από τους παραγωγούς κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της υπουργικής απόφασης του 1980 αποτελούν αντιπαροχή ή αντάλλαγμα για την εκ μέρους του Council παροχή υπηρεσιών στους παραγωγούς κατά την έννοια της οδηγίας. Εφόσον έτσι έχουν τα πράγματα, θα πρέπει να εισπράττονται, για τις παροχές αυτές, φόροι σε μεταγενέστερο στάδιο (φόροι των οποίων οι παραγωγοί θα μπορούν, σε πολλές περιπτώσεις, να ζητούν την έκπτωση από τους υπ' αυτών καταβαλλόμενους σε μεταγενέστερο στάδιο φόρους, ως φόρων που έχουν εισπραχθεί σε προγενέστερο στάδιο), αλλά το Council θα μπορεί να εκπίπτει από τους εν λόγω φόρους αυτούς που έχει καταβάλει σε προγενέστερο στάδιο όσον αφορά τα εμπορεύματα και υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί.

Το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζονται ότι οι επιβαρύνσεις δεν αποτελούν αντιπαροχή έναντι υπηρεσιών. Εφόσον η άποψη αυτή είναι ορθή, το Council ναι μεν δεν θα φορολογηθεί για τα ποσά που εισπράττει σύμφωνα με τις γενικές δραστηριότητες αλλά δεν θα μπορεί να αξιώσει και την επιστροφή των καταβληθέντων σε προγενέστερο στάδιο φόρων για τις υπηρεσίες και τα εμπορεύματα που του έχουν παρασχεθεί. Το αποτέλεσμα αυτό θα του είναι λιγότερο ευνοϊκό απ' ό,τι θα συνέβαινε αν το Council όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ για τις ετήσιες επιβαρύνσεις που εισπράττει. Σε τελευταία ανάλυση, η επιβάρυνση που καταβάλλουν οι παραγωγοί θα έπρεπε να αυξηθεί ώστε να μπορεί το Council να καταβάλλει τον ΦΠΑ για τα εμπορεύματα και τις υπηρεσίες που του παρέχονται.

Για να προκύψει υπαγωγή στον ΦΠΑ, πρέπει να υφίσταται ταυτόχρονα και συναλλαγή και υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο. Όπως καταδεικνύεται από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 89/81 (υπόθεση Hong Kong Trade Development Council, Συλλογή 1982, σ. 1277), υφίσταται σχέση μεταξύ των δύο εννοιών και η λήψη υπόψη της μιας μπορεί να βοηθήσει στη διαπίστωση της άλλης σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Εντούτοις οι έννοιες

αυτές διαφέρουν. Το ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω δεν αφορά το αν το Council αποτελεί υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, αλλά αν υφίσταται, στην περίπτωση αυτή, φορολογητέα συναλλαγή. Αποτελούν η άσκηση των περιγραφεισών αρμοδιοτήτων και η καταβολή των επιβαλλόμενων με την υπουργική απόφαση ετήσιων επιβαρύνσεων « παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας » (δηλαδή έναντι αντιπαροχής);

Η αντιπαροχή ή αντάλλαγμα δεν προσδιορίζεται, αυτή καθαυτή, στην έκτη οδηγία, καίτοι στην παράγραφο 1, στοιχείο α), του άρθρου 11, μέρος Α, ορίζεται ότι « βάση επιβολής του φόρου είναι για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β), γ) και δ) οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει με τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών ».

Η δεύτερη οδηγία, η οποία αντικαταστάθηκε από την έκτη οδηγία όταν η τελευταία τέθηκε σε εφαρμογή από τα κράτη μέλη, ήταν διαφορετικά διατυπωμένη. Σύμφωνα με το άρθρο της 2, στον ΦΠΑ υπόκεινταν « οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας, από υποκειμένους στο φόρο ». Σύμφωνα με το άρθρο 8 της δεύτερης οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου είναι: « α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή των πράξεων αυτών, συμπεριλαμβανομένων όλων των εξόδων και φόρων, εξαιρέσει του φόρου προστιθεμένης αξίας ». Σύμφωνα με το σημείο 13 του παραρτήματος Α, « με τη λέξη " αντιπαροχή " πρέπει να νοείται οτιδήποτε λαμβάνεται σε αντάλλαγμα της παραδόσεως αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των παρεπομένων εξόδων (συσκευασίες, μεταφορές, ασφαλίσεις κλπ.), δηλαδή όχι μόνο το ύψος των εισπραχθέντων ποσών, αλλά επίσης, παραδείγματος χάρη, η αξία των σε αντάλλαγμα ληφθέντων αγαθών ή, στην περίπτωση της εκτελέσεως πράξεως κατ' επιταγή της δημοσίας αρχής ή επ' ονόματί της, το ποσό της ληφθείσας αποζημίωσης ».

Στο άρθρο 2 περιγράφεται γενικά το πεδίο εφαρμογής του φόρου. Αυτό που πρέπει να χαρακτηρίζει υποχρεωτικώς μια υποκείμενη στον ΦΠΑ συναλλαγή είναι ότι πρέπει να υφίσταται ένα « quid pro quo ». Πιο συγκεκριμένα, σκοπός του άρθρου 8 (συνδυαζόμενο με το σημείο 13 του παραρτήματος Α) της δεύτερης οδηγίας και του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας είναι ο καθορισμός του τρόπου προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου καθώς και του τι πρέπει η οδηγία αυτή να περιλαμβάνει σε ειδικές περιπτώσεις.

Αντίκειμενο των δύο οδηγιών ήταν η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών όσον αφορά τους φόρους κύκλου εργασιών, καθώς και η θέσπιση κοινού συστήματος ομοιόμορφης φορολογικής βάσης. Οπωσδήποτε, πρόθεση ήταν όλες οι αποδόσεις του σχετικού κειμένου στις διάφορες γλώσσες να έχουν την ίδια έννοια και να διασφαλίζουν την επίτευξη του ίδιου στόχου. Επομένως θα ήταν εσφαλμένο οι όροι « supply... effected for consideration » (παροχή που πραγματοποιείται έναντι αντιπαροχής) να ερμηνευτούν υπό το φως της τεχνικής έννοιας που οι λέξεις αυτές έχουν στο αγγλικό εσωτερικό δίκαιο, όπως επίσης θα ήταν εντελώς λανθασμένο να ερμηνευτούν οι αποδόσεις του κειμένου στις λοιπές γλώσσες με αναφορά στην τεχνική έννοια που έχουν στα οικεία εσωτερικά δίκαια. Η πρόσδοση τέτοιων τεχνικών εννοιών στις λέξεις θα μπορούσε να προκαλέσει — ή μάλλον θα προκαλούσε πιθανότατα — περισσότερο σύγχυση παρά εναρμόνιση. Επομένως, οι λέξεις πρέπει να ερμηνευτούν στο κοινοτικό νομικό πλαίσιο ως όροι του κοινοτικού δικαίου, λαμβανομένων υπόψη των αποδόσεών τους στις διάφορες γλώσσες.

Όπως έχω ήδη επισημάνει, όσον αφορά το αγγλικό κείμενο των οδηγιών, η φράση « against payment » (έναντι πληρωμής) που περιλαμβάνεται στο άρθρο 2 της δεύτερης οδηγίας τροποποιήθηκε και αντικαταστάθηκε από τη φράση « for consideration » (έναντι αντιπαροχής) στο άρθρο 2 της έκτης οδηγίας. Είναι πιθανόν ότι με την τροποποίηση αυτή αποσκοπήθηκε να διασαφηνιστεί ότι το αντάλλαγμα

των υπηρεσιών δεν έπρεπε κατ' ανάγκη να συνίσταται σε μετρητά. Προσφυγή στις αποδόσεις του σχετικού κειμένου στις επίσημες γλώσσες κατά το χρόνο της εκδόσεως της δεύτερης οδηγίας (δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν είχε τότε προσχωρήσει στις Κοινότητες) οδηγεί στη διαπίστωση ότι στο άρθρο 2 περιλαμβάνονταν οι φράσεις « à titre onéreux » στο γαλλικό, « gegen Entgelt » στο γερμανικό, « a titolo oneroso » στο ιταλικό και « onder bezwarende titel » στο ολλανδικό κείμενο.

Το *Dictionnaire Littré* (1951) ερμηνεύει την έκφραση « titre onéreux » ως « celui par lequel on acquiert une chose sous la condition d'acquitter certaines charges » [ο τρόπος κατά τον οποίο αποκτάται ένα πράγμα υπό την προϋπόθεση εξοφλήσεως ορισμένων επιβαρύνσεων]· το *Petit Robert* (1979) ως « la condition d'acquitter une charge, une obligation » [υπό την προϋπόθεση εξοφλήσεως μιας επιβαρύνσεως, εκπληρώσεως μιας υποχρεώσεως]. Το αντίθετο της έκφρασης αυτής είναι « à titre gratuit » (δωρεάν) και, κατά τη γνώμη μου, η φράση « à titre onéreux » έχει την έννοια της υποχρεώσεως προς παροχή ή το γεγονός της παροχής ορισμένου πράγματος ως ανταλλάγματος για ληφθέν όφελος, σε αντίθεση προς ένα δωρεάν ληφθέν. Πιστεύω ότι το ιταλικό και ολλανδικό κείμενο έχουν την ίδια έννοια. « Gegen Entgelt » ερμηνεύεται ως « against payment » (λεξικό *Langenscheidt*, 1979), σε αντίθεση με το « ohne Entgelt », το οποίο σημαίνει « χωρίς κανένα αντάλλαγμα ». « Entgelt » είναι « η παροχή ως προς την οποία τα συμβαλλόμενα μέρη θεωρούν ότι αποτελεί το οικονομικό ισοδύναμο μιας άλλης παροχής » (*Die Struktur des vertraglichen Schuldverhältnisses im anglo-amerikanischen Recht*, Rheinstein, 1932, σ. 100).

Ενόψει αυτών των αποδόσεων στις λοιπές γλώσσες του εν λόγω κειμένου, θεωρώ ότι στη φράση « against payment », που υιοθετήθηκε στη συνέχεια στο αγγλικό κείμενο της δεύτερης οδηγίας, πρέπει να δοθεί ευρύτερη ερμηνεία απ' ό,τι « έναντι πληρωμής » και ότι η πιο πάνω φράση έχει την ίδια έννοια με την έκφραση « for consideration » της έκτης οδηγίας, η οποία εκδόθηκε μετά την προσχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις Κοινότητες. Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από το γεγονός ότι, στις άλλες γλωσσικές αποδόσεις, οι σχετικοί όροι του άρθρου 2 είναι, τόσο στη δεύτερη όσο και στην έκτη οδηγία, οι ίδιοι, πράγμα που, όπως είναι ευνόητο, αποδεικνύει ότι καμιά σημασιολογική τροποποίηση δεν επιδιώχτηκε.

Στο άρθρο 8 του αγγλικού κειμένου της δεύτερης οδηγίας απαντάται η φράση « the consideration for the supply » [αντιπαροχή για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών], φράση που διευκρινίζεται λεπτομερέστερα στο σημείο 13 του παραρτήματος Α· στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας η βάση επιβολής του φόρου προσδιορίζεται ανάλογα με την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει από τον αγοραστή ο παρέχων τις υπηρεσίες και περιλαμβάνει όλες τις επιβαρύνσεις και τέλη καθώς και τα έξοδα συσκευασίας ή τις λοιπές δαπάνες.

Προβλήθηκε ο ισχυρισμός ότι είναι ανάγκη ο ορισμός της αντιπαροχής που περιλαμβάνεται στο σημείο 13 του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας να μεταφερθεί στο άρθρο 2 της έκτης οδηγίας. Ενόψει των διαφορετικών ρόλων που παίζουν το άρθρο 11 και το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, δεν πείθομαι ότι κάτι τέτοιο είναι λυσιτελές ή αναγκαίο, καίτοι, προφανώς, αν η παροχή πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, η πλήρης αντιπαροχή θα είναι αυτή που λαμβάνεται κατ' εφαρμογή των κανόνων του άρθρου 11. Για το σκοπό του άρθρου 2, αρκεί οι υπηρεσίες να μην παρέχονται δωρεάν αλλά έναντι κάποιας πληρωμής. Ο προσδιορισμός της ακριβούς αξίας της πληρωμής αποτελεί μεταγενέστερη πράξη.

Ο διαφορετικός ρόλος των διαφόρων άρθρων αποδεικνύεται από τη διατύπωσή τους στις άλλες γλώσσες. Στο άρθρο 8 της δεύτερης οδηγίας ορίζεται « tout ce qui constitue la contre-valeur de la livraison » [ελληνικό κείμενο: « οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών »], « tutto ciò che compone il controva-

lore della cessione » και « alles was den Gegenwert für die Lieferung... bildet » (γερμανικόκείμενο στο οποίο, όπως το αντιλαμβάνομαι, αντιστοιχεί το ολλανδικό). Στη συνέχεια οι λέξεις-κλειδιά προσδιορίζονται στο παράρτημα Α. Αναφέρω, απλώς ως παράδειγμα, το γαλλικό και γερμανικό κείμενο. « Contre-valeur » ορίζεται ως « tout ce qui est reçu en contrepartie de la livraison » [ελληνικό κείμενο: « οτιδήποτε λαμβάνεται σε αντάλλαγμα της παραδόσεως αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών »]· « Gegenwert » ως « alles ... was als Gegenleistung für die Lieferung ... erhalten wird ». Στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, οι όροι που χρησιμοποιούνται είναι απλώς « contrepartie » και « Gegenleistung ». Επομένως, δεν υφίσταται καμιά ταυτότητα ως προς τους χρησιμοποιηθέντες όρους μεταξύ του άρθρου 2 και του ορισμού της βάσης επιβολής του φόρου στο άλλο άρθρο. Μόνο στο αγγλικό κείμενο γίνεται χρήση των ίδιων όρων, αλλά αυτό συμβαίνει για διαφορετικούς σκοπούς.

Σε τελευταία ανάλυση, ενόψει των διαφορετικών σκοπών των διατάξεων καθώς και αυτών των γλωσσικών διαφορών, θεωρώ ότι το άρθρο 2 μπορεί να ληφθεί υπόψη χωριστά και ότι το ουσιώδες είναι αν η καταβολή μιας υποχρεωτικής επιβαρύνσεως, η οποία στηρίζεται στην κυριότητα γαιών ή τον αριθμό των παραγωγικών μονάδων, εν προκειμένω των δένδρων, πρέπει να θεωρηθεί ως πληρωμή για την άσκηση των περιγραφεισών αρμοδιοτήτων.

Νομίζω ότι τα επιχειρήματα που προέβαλαν το Council και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, υπέρ της καταφατικής απαντήσεως, και αυτά που επικαλέστηκαν το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, υπέρ της αρνητικής απαντήσεως όσον αφορά το υποβληθέν από το House of Lords προδικαστικό ερώτημα είναι περίπου ισοδύναμα.

Όσον αφορά τα πρώτα επιχειρήματα, μπορεί να υποστηριχτεί βάσιμα ότι το Council δεν θα μπορούσε να ασκεί τις αρμοδιότητές του αν οι παραγωγοί δεν κατέβαλλαν την επιβάρυνση. Με την επιβάρυνση αποσκοπείται αποκλειστικά να καταστεί δυνατή η λειτουργία του Council, η δε σχετική με τις γενικής φύσεως δραστηριότητες επιβάρυνση αποτελεί τη μοναδική σχεδόν πηγή εισοδήματος για το Council. Οι παραγωγοί καταβάλλουν ένα ποσό για ό,τι λαμβάνουν και είναι προφανές ότι οι μεγαλύτεροι παραγωγοί, οι οποίοι καταβάλλουν και τις υψηλότερες επιβαρύνσεις, είναι αυτοί που αντλούν τα περισσότερα οφέλη από τις δραστηριότητες του Council. Υπάρχει σχέση μεταξύ της έννοιας του υποκείμενου στο φόρο προσώπου (πράγμα που, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, μπορεί να είναι το Council) και της παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Σε περίπτωση που το Council θα πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενο στο φόρο, μπορεί να υποστηριχτεί ότι είναι πιθανό οι δραστηριότητές του να αποτελούν την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

Εντούτοις, εξίσου τουλάχιστον πειστικά επιχειρήματα υφίστανται και υπέρ της άλλης απόψεως και, τελικά, έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα αντίθετα αυτά επιχειρήματα πρέπει να υπερισχύσουν.

Πρώτον, οργανισμοί για την προώθηση της εμπορίας, όπως το Council, έχουν συσταθεί τόσο προς το συμφέρον του οικείου τομέα, θεωρούμενου συνολικώς, όσο και προς το συμφέρον του κοινωνικού συνόλου. Ο ίδιος ο νόμος του 1947 παρέχει στον υπουργό την εξουσία να αναθέτει αρμοδιότητες σε οργανισμούς για την αύξηση της αποτελεσματικότητας ή της παραγωγικότητας σε συγκεκριμένους τομείς και τη βελτίωση ή την επέκταση των υπηρεσιών που παρέχουν στο κοινό. Από λεπτομερή εξέταση του άρθρου 3 της υπουργικής απόφασης του 1980 προκύπτει σαφώς ότι οι αρμοδιότητες που πρέπει να ασκούνται (δηλαδή η επιβαλλόμενη έρευνα, η προώθηση της παραγωγής και της εμπορίας, οι μέθοδοι χρησιμοποιήσεως του εργατικού δυναμικού και οι διαδικασίες εξαγωγής καθώς και ο καλύτερος καθορισμός της εμπορικής ονοματολογίας) είναι προς το συμφέρον ολόκληρου του τομέα και των υπ' αυτού παρεχόμενων στο κοινό υπηρεσιών.

Δεύτερον, πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 9 της υπουργικής απόφασης του 1980, η επιβαλλόμενη στους παραγωγούς

επιβάρυνση αποσκοπεί στο να παρέχεται στο Council η δυνατότητα «να αντιμετωπίζει τις διοικητικής ή άλλης φύσεως δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ή πρόκειται να υποβληθεί κατά την άσκηση» των αναφερόμενων στο άρθρο 3 αρμοδιοτήτων τις οποίες υποχρεούται να ασκεί. Δεν υφίσταται επιβάρυνση παρά μόνο εφόσον το Council αποφασίσει να την επιβάλλει και ο υπουργός να την εγκρίνει. Είναι πιθανό η επιβάρυνση αυτή να επιβάλλεται κάθε χρόνο, καίτοι δεν είναι κατ' ανάγκη βέβαιο ότι το χρησιμοποιούμενο για τη διαφήμιση, τις σχετικές αγγελίες και την προώθηση ποσοστό θα εξακολουθήσει να αντιστοιχεί στα δύο περίπου τρίτα των συνολικών δαπανών, όπως, προφανώς, συμβαίνει τώρα. Το γεγονός ότι η επιβάρυνση είναι υποχρεωτική μπορεί να μην αποτελεί αποφασιστικό παράγοντα προκειμένου να κριθεί αν πρόκειται για αντιπαροχή, αλλά η έλλειψη οποιουδήποτε συμβατικού στοιχείου όσον αφορά την πληρωμή καθώς και η ανυπαρξία ελέγχου εκ μέρους καθενός χωριστά από τους παραγωγούς όσον αφορά τις πράξεις στις οποίες προβαίνει το Council υπέρ των τελευταίων αποτελούν ενδείξεις περί του ότι η επιβάρυνση δεν αποτελεί κατά κυριολεξία πληρωμή για συγκεκριμένες υπηρεσίες.

Τρίτον, η ουσία της παροχής υπηρεσιών έγκειται στην προϋπόθεση ότι η πληρωμή γίνεται «για» τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Όπως έχει δεχθεί το Δικαστήριο στην υπόθεση 154/80 (που αφορούσε την περίπτωση ενός ολλανδικού γεωργικού συνεταιρισμού εκμεταλλεύσεως αποθήκης γεωμήλων, Συλλογή 1981, σ. 445, ιδίως σ. 454): «η παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα, κατά την έννοια της δεύτερης οδηγίας, όταν η εν λόγω υπηρεσία πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας και η βάση επιβολής του φόρου επί μιας τέτοιας παροχής συνίσταται από οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα της υπηρεσίας· πρέπει λοιπόν να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ παρεχόμενης υπηρεσίας και λαμβανόμενης αντιπαροχής».

Πρέπει επίσης να παρατηρηθεί ότι η ανάγκη υπάρξεως άμεσης σχέσης, όσον αφορά τη βάσει του άρθρου 8 της δεύτερης οδηγίας αντιπαροχή, προκύπτει και από την απόφαση στην υπόθεση 222/81 (BAZ Bausystem AG κατά Finanzamt München für Körperschaften, Συλλογή 1982, σ. 2527) και, όσον αφορά την έννοια του υποκείμενου στο φόρο προσώπου, από την προαναφερθείσα απόφαση στην υπόθεση 89/81 (Hong Kong Trade Development Council).

Νομίζω ότι η πληρωμή για την οποία πρόκειται στην υπό κρίση υπόθεση δεν συνδέεται παρά μόνο έμμεσα με το όφελος — αν συνδέεται καν — το οποίο αντλεί κάθε συγκεκριμένος παραγωγός. Καίτοι είναι δυνατό, όπως έχει υποστηριχθεί, οι διαθέτοντες μεν μεγαλύτερες εκμεταλλεύσεις παραγωγοί να καταβάλλουν υψηλότερα ποσά και να αντλούν μεγαλύτερα οφέλη από τη βελτίωση του οικείου τομέα, οι δε μικροί παραγωγοί να επιβαρύνονται ανάλογα με τον αριθμό των δένδρων και να καταβάλλουν χαμηλότερα ποσά αντλώντας μικρότερα οφέλη, δεν υφίσταται, μεταξύ του καταβαλλόμενου ποσού και του αντλούμενου πλεονεκτήματος, η αναγκαία αλληλοεξάρτηση. Η υποχρέωση συνίσταται στην καταβολή ενός ποσού προς αντιμετώπιση των δαπανών στις οποίες υποβάλλεται το Council κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων του για τη βελτίωση των συνθηκών του σχετικού τομέα. Η πληρωμή δεν πραγματοποιείται ως αντάλλαγμα των πλεονεκτημάτων που λαμβάνει χωριστά κάθε παραγωγός.

Είναι δυνατό ορισμένα πρόσωπα να καταβάλλουν το ίδιο ποσό για πλεονεκτήματα περισσότερο ή λιγότερο σημαντικά και η καταβολή αυτή να αποτελεί αντιπαροχή. Μια τέτοια κατάσταση αποδεικνύει ότι είναι κάτι περισσότερο από πιθανό τα καταβαλλόμενα ποσά να έχουν μάλλον το χαρακτήρα κατ' αποκοπήν επιβαρύνσεως παρά πραγματικής πληρωμής για παροχή υπηρεσιών.

Καίτοι θεωρώ ότι δεν είναι ανάγκη τα συγκεκριμένα στοιχεία μιας αντιπαροχής να αντιστοιχούν σε συγκεκριμένες υπηρεσίες εφόσον μια άμεση γενική επιβάρυνση θα αρκούσε για το σύνολο των υπηρεσιών, δεν νομίζω ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, διαπιστώθηκε η απαραίτητη αμοιβαιότητα ή άμεση σχέση μεταξύ πληρωμής και παρεχόμενων υπηρεσιών.

Στην υπόθεση 15/81 (Gaston Schul, Συλλογή 1982, σ. 1409), το Δικαστήριο δέχτηκε ότι υφί-

σταται διαφορά μεταξύ, αφενός, « μιας συναλλαγής » που είναι αναγκαία για την παροχή στο εσωτερικό της χώρας μιας υπηρεσίας συνεπαγόμενης παραδόσεις εμπορευμάτων έναντι αντιπαροχής και, αφετέρου, της απλής εισαγωγής εμπορευμάτων, η οποία αποτελεί, αυτή καθαυτή, γενεσιουργό γεγονός « ασχέτως του αν η συναλλαγή πραγματοποιείται επ' ανταλλάγματι ή εκ χαριστικής αιτίας ».

Στην υπό κρίση υπόθεση (όπου η επίμαχη πράξη πραγματοποιείται στο έδαφος κράτους μέλους και όπου δεν υφίσταται εισαγωγή), δεν υπάρχει συναλλαγή προς την οποία να μπορεί να συνδεθεί συγκεκριμένη καταβολή και είναι πράγματι απόλυτα δυνατό, σε αντίθεση με ό,τι συμβαίνει στον οικείο τομέα ως σύνολο, ορισμένοι παραγωγοί να μην μπορούν να προσδιορίσουν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες που τους παρέχονται. Είναι δυνατό ορισμένες ποιότητες μήλων να μην αποτελούν το αντικείμενο καμιάς διαφήμισης ή προώθησης· είναι δυνατό οι παραγωγοί μήλων να μην αντλούν κανένα πλεονέκτημα από την προώθηση των αχλαδιών ή να συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο.

Δεν νομίζω ότι η υποχρεωτική καταβολή της επιβάρυνσης και η υποχρεωτική άσκηση νόμιμων αρμοδιοτήτων μη συνδεόμενων προς συγκεκριμένους παραγωγούς αποτελεί το αναγκαίο στοιχείο της συναλλαγής, για να μην πω οποιασδήποτε μορφής διαπραγμάτευσης. Πιστεύω ότι η κατάσταση διαφέρει πολύ όσον αφορά το Kingdom Scheme, βάσει του οποίου οι παραγωγοί καταβάλλουν εκούσιες εισφορές για υπηρεσίες αφορώσες άμεσα τα συγκεκριμένα τους προϊόντα.

Δεν νομίζω ότι η άποψη αυτή θα μπορούσε να κλονιστεί με αναφορά στο άρθρο 4 της έκτης οδηγίας. Στην παράγραφο 5 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου (μεταξύ των οποίων, όπως υποθέτω, περιλαμβάνεται ή θεωρείται περιλαμβανόμενο το Council) δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις, με εξαίρεση τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Καθ' όμοιο τρόπο, θεωρούνται ως πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο για τις απαριθμούμενες στο παράρτημα Δ δραστηριότητες, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι « εργασίες γεωργικών οργανισμών παρεμβάσεως, οι αναφερόμενες σε γεωργικά προϊόντα και πραγματοποιούμενες κατ' εφαρμογή κανονισμών προβλεπόντων κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών » καθώς και οι « δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων ».

Οι διατάξεις αυτές αφορούν το ζήτημα αν κάποιο πρόσωπο είναι ή πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενο στο φόρο. Εφόσον συμβαίνει κάτι τέτοιο, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι η δραστηριότητα που το εν λόγω πρόσωπο ασκεί είναι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών επί αντιπαροχή. Εντούτοις, το ζήτημα δεν έχει λυθεί έτσι. Αν, σύμφωνα με το συμπέρασμα στο οποίο έχω καταλήξει, δεν υφίσταται, στο πλαίσιο μιας κατάστασης όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως, τέτοια παροχή, δεν τίθεται τότε θέμα υπαγωγής στον ΦΠΑ, έστω και αν το ασκούν τις δραστηριότητες πρόσωπο αποτελεί υποκείμενο στο φόρο. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο δεν έχει ερωτηθεί σχετικά με το αν το Council αποτελεί πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο· στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να αποφανθεί αν, σε περίπτωση που το Council δεν πρόκειται να θεωρηθεί ως υπόκειμενο στο φόρο, το γεγονός αυτό θα οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Δεν νομίζω ότι κάτι τέτοιο έχει μέχρι τώρα αποδειχθεί στην υπό κρίση υπόθεση.

Όσον αφορά το παράρτημα Δ, θεωρώ βέβαιο ότι το Council δεν αποτελεί γεωργικό οργανισμό παρεμβάσεως ούτε διενεργεί πράξεις κατ' εφαρμογή των κανονισμών περί κοινής οργανώσεως της αγοράς.

Το ζήτημα αν ο εν λόγω οργανισμός, ενόψει της φύσεως των διαφημιστικών πληροφοριών που παρέχει, ασκεί δραστηριότητες εμπορικού διαφημιστικού γραφείου, εμπίπτει επίσης στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Ακόμη και αν συνέβαινε κάτι τέτοιο, νομίζω ότι θα ήταν αναγκαίο να εξεταστεί πιο μέρος της επιβαρύνσεως αντιστοιχεί σ' αυτές τις διαφημιστικές δραστηριότητες, σε αντίθεση με τις άλλες του δραστηριότητες, όπως παραδείγματος χάρη η έρευνα, οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ως δραστηριότητες εμπορικού διαφημιστικού οργανισμού.

Ούτε το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας (στο οποίο αναφέρθηκε το Council) βοηθά στην επίλυση του προβλήματος. Το άρθρο αυτό απλώς επιτρέπει απαλλαγές. Θεωρεί ότι ορισμένες δραστηριότητες, οι οποίες ασκούνται από δημόσιους οργανισμούς και χρηματοδούνται με εκ του νόμου επιβαλλόμενες εισφορές μπορούν να υπόκεινται, εφόσον δεν αποτελούν το αντικείμενο απαλλαγής, στον ΦΠΑ. Το εν λόγω άρθρο αφήνει άλυτο το ουσιώδες πρόβλημα που τίθεται σχετικά με το άρθρο 2 της οδηγίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, η γνώμη μου είναι ότι στο υποβληθέν από το House of Lords ερώτημα πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

« Η φράση του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ " οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας " δεν ισχύει για την περίπτωση κατά την οποία ένας συσταθείς με νομοθετική ή κανονιστική πράξη κράτους μέλους οργανισμός ασκεί, κατ' εφαρμογή της πράξεως αυτής, αρμοδιότητες που συνίστανται στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της παραγωγής, στη διατήρηση της ποιότητας των προϊόντων και στην αύξηση των πωλήσεών τους εντός συγκεκριμένου τομέα της γεωργίας και επιβάλλει στους παραγωγούς, κατ' εφαρμογή πάντοτε της πιο πάνω νομοθετικής ή κανονιστικής πράξεως, ετήσια επιβάρυνση προκειμένου ο εν λόγω οργανισμός να μπορεί να αντιμετωπίζει τις διοικητικής ή άλλης φύσεως δαπάνες, στις οποίες υποβάλλεται ή πρόκειται να υποβληθεί κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων αυτών. »

Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να αποφανθεί σχετικά με τα έξοδα της κύριας δίκης. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Επιτροπή και τα κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις στην παρούσα διαδικασία δεν αποδίδονται.