ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 20ής Ιανουαρίου 2005 *

Στην υπόθεση C-412/03,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Regeringsrätten (Σουηδία), με απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Οκτωβρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

Hotel Scandic Gåsabäck AB

κατά

Riksskatteverket,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts (εισηγητή), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász και M. Ilešič, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 21ης Οκτωβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Kruse και την K. Wistrand,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Μ. Απέσο και τις Β. Πελέκου και Ι. Πούλη,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Guimaraes-Purokoski,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου και την L. Ström,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Νοεμβρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', την 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. 28· στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο δίκης μεταξύ της εταιρίας Hotel Scandic Gåsabäck AB (στο εξής: Scandic) και του Riksskatteverket (φορολογικής αρχής) με αντικείμενο τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για τα παρεχόμενα από εταιρία στα μέλη του προσωπικού της γεύματα.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν» υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

4 Το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ορίζει ότι, κατά κανόνα, η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών είναι «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».

5 Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«Εξομοιούται 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.»

6 Σε περίπτωση αναλήψεως αγαθού, κατά τα οριζόμενα στο ανωτέρω άρθρο 5, παράγραφος 6, το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ειδικό κανόνα ως προς τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, ο οποίος έχει ως εξής:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

[...]

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

[...]»

7 Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

[...]»

8 Κατά το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου είναι, «για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών».

Η εθνική νομοθεσία

9 Κατά το κεφάλαιο 2, άρθρο 2, παράγραφος 2, του mervärdesskattelagen (σουηδικού νόμου περί ΦΠΑ) (SFS 1994, αριθ. 200, στο εξής: σουηδικού νόμου), ως ανάληψη αγαθού νοείται, μεταξύ άλλων, η εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο μεταβίβαση αγαθού σε τρίτον, άνευ ανταλλάγματος ή εξ επαχθούς αιτίας, σε τιμή χαμηλότερη εκείνης που προκύπτει από τον υπολογισμό σύμφωνα με το κεφάλαιο 7, άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχείο α', του ιδίου νόμου, χωρίς η χαμηλότερη αυτή τιμή να προκύπτει από τις συνθήκες της αγοράς. Η κατά τη διάταξη αυτή τιμή αγοράς των αγαθών ή η τιμή αγοράς ομοειδών αγαθών ή, σε περίπτωση ελλείψεως τέτοιας τιμής, η τιμή κόστους όπως αυτή καθορίζεται κατά τον χρόνο αναλήψεως του αγαθού.

10 Κατά το κεφάλαιο 2, άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, του σουηδικού νόμου, ως «παροχή ιδιωτικής φύσεως υπηρεσιών» νοείται, μεταξύ άλλων, η εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο ή κατόπιν εντολής του ή η καθ' οιοδήποτε άλλο τρόπο παροχή υπηρεσίας καλύπτουσας τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή εξυπηρετούσας σκοπούς ξένους προς τη δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, εφόσον η υπηρεσία αυτή παρέχεται άνευ ανταλλάγματος ή εξ επαχθούς αιτίας, σε τιμή χαμηλότερη εκείνης που υπολογίζεται σύμφωνα με το κεφάλαιο 7, άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχείο β', του ιδίου νόμου, χωρίς η χαμηλότερη αυτή τιμή να προκύπτει από τις συνθήκες της αγοράς. Εκ της τελευταίας αυτής διατάξεως προκύπτει ότι η τιμή αυτή είναι η τιμή κόστους της υπηρεσίας κατά τον χρόνο της «αναλήψεως».

11 Το κεφάλαιο 7, άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, του σουηδικού νόμου ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου για την προμήθεια αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που αναλαμβάνονται κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα είναι η τιμή που υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου 7, άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχεία α΄ και β΄, του ιδίου νόμου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Scandic αναπτύσσει τη δραστηριότητά της στη Σουηδία στους τομείς των ξενοδοχείων και της εστιάσεως. Παρέχει στο προσωπικό της, το αποτελούμενο από 25 περίπου άτομα, μεσημβρινά γεύματα σε καθορισμένη τιμή σε κυλικείο που έχει ειδικώς διαμορφωθεί από την επιχείρηση.

13 Τα μέλη του προσωπικού καταβάλλουν για τα γεύματά τους τιμή υψηλότερη του κόστους που συνεπάγονται για τη Scandic. Εντούτοις, μελλοντικώς είναι δυνατόν η τιμή αυτή να είναι χαμηλότερη του κόστους. Προς διευκρίνιση του φορολογικού καθεστώτος που διέπει την παροχή γευμάτων στο προσωπικό της, η Scandic ζήτησε από την Skatterättsnämnden (ειδική επιτροπή επιφορτισμένη με την έκδοση προκαταρκτικών γνωμοδοτήσεων στον φορολογικό τομέα) να διευκρινίσει αν η παροχή γευμάτων στα μέλη του προσωπικού της συνιστά προμήθεια τροφίμων (φορολογούμενη με συντελεστή 12 %) ή παροχή υπηρεσιών (φορολογούμενη με συντελεστή 25 %) ή αν το γεγονός ότι η εταιρία παρέχει γεύματα σε τιμή χαμηλότερη του κόστους για την παράδοση των αγαθών και την παροχή των υπηρεσιών έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση βάσει των διατάξεων του σουηδικού νόμου περί αναλήψεως ή αν βάση επιβολής του φόρου συνιστά η καταβαλλόμενη από τον μισθωτό τιμή.

14 Η Skatterättsnämnden έκρινε, με προκαταρκτική γνωμοδότηση της 10ης Ιουνίου 2002, ότι η εκ μέρους της Scandic παροχή γευμάτων στα μέλη του προσωπικού της πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη σε ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του κεφαλαίου 2, άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, και του κεφαλαίου 7, άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, του σουηδικού νόμου, στην περίπτωση που η τιμή του γεύματος είναι χαμηλότερη του κόστους του γεύματος για τη Scandic.

15 Η Scandic άσκησε προσφυγή κατά της γνωμοδοτήσεως αυτής ενώπιον του Regeringsrätten (ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου). Υποστήριξε, αφενός, ότι η παροχή γεύματος στα μέλη του προσωπικού της πρέπει να θεωρηθεί ως παράδοση αγαθών και όχι ως παροχή υπηρεσιών, αφετέρου δε, ότι δεν έχουν εφαρμογή οι κανόνες περί αναλήψεως εφόσον το προσωπικό καταβάλλει αντιπαροχή έναντι του παρεχομένου γεύματος αυτού.

16 Το Regeringsrätten διαπίστωσε ότι, κατά τον σουηδικό νόμο, η φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών και της παραδόσεως αγαθών προς κάλυψη ιδίων αναγκών γίνεται τόσο στην περίπτωση μη καταβολής αντιπαροχής όσο και στην περίπτωση καταβολής αντιπαροχής μικρότερης από την τιμή αγοράς ή το κόστος ενός αγαθού ή, αναλόγως της περιπτώσεως, του κόστους παροχής υπηρεσιών. Στο πλαίσιο της κύριας δίκης ανέκυψε το ζήτημα αν οι διατάξεις των άρθρων 2, 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αποκλείουν μια τέτοια εθνική νομοθεσία.

17 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, το Regeringsrätten αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει, στην περίπτωση κατά την οποία το Regeringsrätten, κατά την εκδίκαση της υποθέσεως, κρίνει ότι η παροχή της εταιρίας συνιστά παράδοση αγαθών, να ερμηνευθούν τα άρθρα 2 και 5, παράγραφος 6, της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι οι διατάξεις τους αποκλείουν νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι συντρέχει ανάληψη αγαθού όταν ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει αγαθό προς τρίτο πρόσωπο έναντι καταβολής ανταλλάγματος το οποίο υπολείπεται της τιμής αγοράς του αγαθού ή της τιμής αγοράς ομοειδών αγαθών ή, αν δεν υφίσταται τέτοια τιμή, της τιμής κόστους;

2) Πρέπει, στην περίπτωση κατά την οποία το Regeringsrätten, κατά την εκδίκαση της υποθέσεως, κρίνει ότι η παροχή της εταιρίας συνιστά υπηρεσία εστιάσεως, να ερμηνευθούν τα άρθρα 2 και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι οι διατάξεις τους αποκλείουν νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι συντρέχει ανάληψη υπηρεσίας όταν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει, εντέλλεται την παροχή ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο παρέχει υπηρεσία στον ίδιο ή στο προσωπικό του προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή για άλλους σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, η δε υπηρεσία παρέχεται έναντι ανταλλάγματος το οποίο υπολείπεται του κόστους παροχής της υπηρεσίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

18 Τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο ερωτήματα αναφέρονται στον τρόπο καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου προκειμένου περί πράξεως παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο προς τα μέλη του προσωπικού του σε τιμή χαμηλότερη της τιμής κόστους. Τα ερωτήματα αποσκοπούν, ιδίως, να παράσχουν στο αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να εκτιμήσει κατά πόσον είναι σύμφωνος προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας ο σουηδικός νόμος περί εφαρμογής των κανόνων των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, σε περίπτωση που καταβάλλεται πράγματι αντιπαροχή για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας, αυτή όμως η αντιπαροχή υπολείπεται της τιμής κόστους του συγκεκριμένου αγαθού ή της συγκεκριμένης υπηρεσίας.

19 Η Ελληνική και η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι οι διατάξεις των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας συνιστούν διευρύνσεις του πεδίου των υποκειμένων στον φόρο πράξεων, υπό την έννοια ότι επιβάλλεται ΦΠΑ και επί εκείνων των μεταβιβάσεων αγαθών ή υπηρεσιών που δεν

γίνονται «εξ επαχθούς αιτίας» κατά το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας. Όπως προκύπτει από τις ίδιες τις διατάξεις αυτές, σε συνδυασμό με το άρθρο 11, μέρος Α, της εν λόγω οδηγίας, σκοπός της είναι η αποτροπή του ενδεχομένου παροχής αδικαιολογήτων προνομίων σε υποκείμενο στον φόρο ή στα μέλη του προσωπικού του σε σχέση προς τους συνήθεις καταναλωτές (βλ. αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψη 42, καθώς και της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein, Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 56). Υπ' αυτήν την έννοια, η έκτη οδηγία προβλέπει την επιβολή του φόρου όχι μόνο επί των μεταβιβάσεων που γίνονται άνευ ανταλλάγματος, αλλά, επίσης, επί των μεταβιβάσεων σε τιμή χαμηλότερη της τιμής κόστους.

20 Αντιθέτως, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι τα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας εφαρμόζονται, κατά το γράμμα αυτών, αποκλειστικώς στην περίπτωση πράξεων που γίνονται άνευ ανταλλάγματος. Κατά το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου είναι η αντιπαροχή που πράγματι κατέβαλε ο μισθωτός στον εργοδότη, έστω και αν η αντιπαροχή αυτή υπολείπεται της τιμής κόστους των παρασχεθέντων γευμάτων.

21 Επιβάλλεται, σχετικώς, να υπομνησθεί ότι, κατά τον γενικό κανόνα που θέτει το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας που γίνεται εξ επαχθούς αιτίας είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο. Η αντιπαροχή αυτή συνιστά, συνεπώς, την υποκειμενική αξία, δηλαδή εκείνην που πράγματι εισπράχθηκε, και όχι αξία εκτιμούμενη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (βλ. αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 13· της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16, της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company, Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 19· της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck, Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 13, και της 29ης Μαρτίου 2001, C-404/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-2667, σκέψη 38). Επιπροσθέτως, αυτή η αντιπαροχή πρέπει να μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα (προαναφερθείσες αποφάσεις Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, σκέψη 13· Naturally Yours Cosmetics, σκέψη 16, και Fillibeck, σκέψη 14).

22 Όπως ορθώς υπογραμμίζει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 35 των προτάσεών του, προκειμένου να χαρακτηριστεί μια πράξη ως πράξη εξ επαχθούς αιτίας δεν έχει σημασία το αν γίνεται έναντι τιμήματος υψηλότερου ή χαμηλότερου της τιμής κόστους. Πράγματι, η δεύτερη αυτή έννοια προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη αμέσου αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council, Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 12).

23 Τα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας εξομοιώνουν ορισμένες πράξεις για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν εισέπραξε καμία αντιπαροχή προς παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που γίνονται εξ επαχθούς αιτίας. Σκοπός των διατάξεων αυτών είναι η διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αναλαμβάνει αγαθό ή παρέχει υπηρεσία προς κάλυψη των ιδίων αναγκών του ή αναγκών του προσωπικού του, αφενός, και του τελικού καταναλωτή ο οποίος προμηθεύεται αγαθό ή υπηρεσία του ιδίου τύπου, αφετέρου (βλ. αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 35· καθώς και Fillibeck, προαναφερθείσα, σκέψη 25, και Fischer και Brandenstein, προαναφερθείσα, σκέψη 56). Προς επίτευξη αυτού του σκοπού, τα εν λόγω άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', δεν επιτρέπουν υποκείμενος στον φόρο ο οποίος επωφελήθηκε της εκπτώσεως του ΦΠΑ για την αγορά αγαθού που διέθεσε στην επιχείρησή του να μην καταβάλει αυτόν τον φόρο όταν αναλαμβάνει το αγαθό αυτό από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεώς του προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του αποκομίζοντας, με τον τρόπο αυτό, αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα έναντι του τελικού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91, De Jong, Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 15· Enkler, προαναφερθείσα, σκέψη 33· Bakcsi, προαναφερθείσα, σκέψη 42· καθώς και Fischer και Brandenstein, προαναφερθείσα, σκέψη 56). Ομοίως, το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει υποκείμενος στον φόρο ή μέλη του προσωπικού του να απολαύουν, άνευ καταβολής φόρου, υπηρεσίες του υποκειμένου στον φόρο για τις οποίες ένας ιδιώτης θα όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ.

24 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, μελλοντικώς, τα μέλη του προσωπικού της Scandic θα συνεχίσουν να καταβάλλουν πραγματική αντιπαροχή

για τα παρεχόμενα από την εταιρία γεύματα. Εφόσον η σχετική πράξη γίνεται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, αποκλείεται η εφαρμογή των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', αυτής. Πράγματι, οι διατάξεις αυτές αφορούν πράξεις οι οποίες γίνονται άνευ ανταλλάγματος και οι οποίες εξομοιώνονται με πράξεις εξ επαχθούς αιτίας, προκειμένου περί της επιβολής ΦΠΑ.

25 Κατά τη Σουηδική Κυβέρνηση, δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί ο σκοπός και να διασφαλιστεί η πρακτική αποτελεσματικότητα των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, αν πράξη η οποία γίνεται έναντι συμβολικής αντιπαροχής δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων. Πράγματι, θα ήταν σε μεγάλο βαθμό δυνατή η αποφυγή καταβολής ΦΠΑ αν ο υποκείμενος στον φόρο ή το προσωπικό που απασχολεί μπορούσαν να αποκτήσουν ένα αγαθό ή μια υπηρεσία έναντι συμβολικού τιμήματος καταβάλλοντας φόρο επ' αυτής της αντιπαροχής.

26 Επιβάλλεται σχετικώς ή διαπίστωση ότι από την απόφαση περί παραπομπής ουδόλως προκύπτει ότι, μελλοντικώς, το ποσό που καταβάλλουν τα μέλη του προσωπικού της Scandic για την παροχή γευμάτων στο κυλικείο της εταιρίας θα καταστεί συμβολικό. Εν πάση περιπτώσει, ο κίνδυνος που επικαλείται η Σουηδική Κυβέρνηση θα μπορούσε να δικαιολογήσει αίτηση, στηριζόμενη στο άρθρο 27 της εν λόγω οδηγίας, για τη λήψη εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους μέτρων παρεκκλίσεως προς αποτροπή περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

27 Εξάλλου, η Σουηδική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι, κατά το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή των υποκειμένων στον φόρο πράξεων περιλαμβάνονται στον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου. Αν η επιχείρηση επιδοτούσε τα προσφερόμενα στα μέλη του προσωπικού της γεύματα προσφεύγοντας στις υπηρεσίες εξωτερικής επιχειρήσεως εστιάσεως, θα κατέβαλλε απευθείας στην επιχείρηση αυτή το ποσό της επιδοτήσεως, το οποίο θα συμπλήρωνε την τιμή που θα κατέβαλλε το προσωπικό στην επιχείρηση εστιάσεως. Στην περίπτωση αυτή, η

επιδότηση θα εθεωρείτο ως άμεσα συνδεόμενη με την τιμή και θα περιλαμβανόταν στον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, κατ' εφαρμογήν της εν λόγω διατάξεως. Επιχείρηση, όμως, η οποία επιδοτεί τα γεύματα προσφεύγοντας στις δικές της υπηρεσίες εστιάσεως θα έπρεπε να φορολογείται κατά τρόπο αντίστοιχο.

28 Επιβάλλεται, σχετικώς, να υπομνησθεί ότι, κατά τον γενικό κανόνα που θέτει το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής για την παράδοση αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας είναι η αντιπαροχή που πράγματι εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο «από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

29 Το τμήμα του εδαφίου που επικαλείται η Σουηδική Κυβέρνηση αναφέρεται σε περιπτώσεις στις οποίες εμπλέκονται τρία μέρη, δηλαδή ο παρέχων την επιδότηση, ο προμηθευτής του αγαθού ή ο παρέχων τις υπηρεσίες, οι οποίοι επωφελούνται της επιδοτήσεως, και ο αγοραστής του αγαθού ή ο απολαύων τις υπηρεσίες (βλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-184/00, Συλλογή 2001, σ. I-9115, σκέψη 10). Στην προκειμένη περίπτωση, υπάρχουν δύο μόνο μέρη, δηλαδή η Scandic, η οποία προμηθεύει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, αφενός, και τα μέλη του προσωπικού της, αφετέρου. Επιπροσθέτως, όπως σαφώς προκύπτει από το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η αντιπαροχή παρέχεται πάντοτε από τον «αγοραστή, λήπτη ή τρίτο πρόσωπο» και, κατά συνέπεια, ουδέποτε από τον ίδιο τον προμηθεύοντα τα αγαθά ή παρέχοντα τις υπηρεσίες. Το κόστος το οποίο συνεπάγεται για τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο η παροχή γευμάτων στο προσωπικό του δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου που οφείλεται για την πράξη αυτή.

30 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι τα άρθρα 2, 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση κατά την οποία θεωρείται ανάληψη αγαθού ή παροχή υπηρεσίας προς κάλυψη ιδίων αναγκών κάθε πράξη για την οποία καταβάλλεται πράγματι αντιπαροχή, έστω και αν αυτή η αντιπαροχή υπολείπεται της τιμής κόστους του αγαθού ή της υπηρεσίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

31 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 2, 5 παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', 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, έχει την έννοια ότι αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση κατά την οποία θεωρείται ανάληψη αγαθού ή παροχή υπηρεσίας προς κάλυψη ιδιωτικών αναγκών κάθε πράξη για την οποία καταβάλλεται πράγματι αντιπαροχή, έστω και αν αυτή η αντιπαροχή υπολείπεται της τιμής κόστους του αγαθού ή της υπηρεσίας.

(υπογραφές)