ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN MISCHO

της 23ης Νοεμβρίου 2000 [1]

1. Η προσφυγή λόγω παραβάσεως που άσκησε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας επ' ευκαιρία της θέσης σε εφαρμογή της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [2] (στο εξής: έκτη οδηγία), υποχρεώνει για μια ακόμη φορά το Δικαστήριο να εξετάσει, αν και με τρόπο κάπως ασυνήθιστο, το ζήτημα των εθνικών διοικητικών πρακτικών σχετικά με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις οδηγίες.

2. Συγκεκριμένα, ενώ το κράτος μέλος στο οποίο η Επιτροπή προσάπτει τη μη ορθή μεταφορά μιας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο υποστηρίζει γενικώς προς υπεράσπισή του, περισσότερο ή λιγότερο πειστικά, ότι, παρόλο που ο εθνικός νομοθέτης δεν ενήργησε για να μεταφερθεί η οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο, η διοίκηση έλαβε όλα τα αναγκαία μέτρα, γενικώς με την έκδοση σχετικής εγκυκλίου, ώστε να επιτύχει την εφαρμογή της οδηγίας στην πράξη στην εθνική έννομη τάξη, καλούμαστε σήμερα να αντιμετωπίσουμε την αντίστροφη περίπτωση.

3. Η επίκριση της Επιτροπής κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας ουδόλως συνίσταται στο ότι δεν υφίστανται νομοθετικές διατάξεις που να εξασφαλίζουν μια ορθή μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, αλλά στο ότι η Γαλλική Δημοκρατία ανέχεται, όλως επισήμως, σε επίπεδο διοικητικής πρακτικής, στρεβλώσεις αυτού που προβλέπει σε πλήρη αρμονία με την έκτη οδηγία ο εθνικός νόμος, ο οποίος την μετέφερε στο εσωτερικό δίκαιο.

4. Υπενθυμίζω ότι το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«Στον 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 αυτήν»

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

και ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας προβλεπει ότι:

και ότι:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', ο,τιδήποτε 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».

1. Οι φόροι, τα τέλη, τα δικαιώματα και οι εισφορές πάσης φύσεως, εξαιρέσει αυτού καθαυτού του φόρου προστιθεμένης αξίας.

2. Τα παρεπόμενα έξοδα ως προς τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, όπως έξοδα προμηθείας, επιτόκια, έξοδα συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνονται οι πελάτες.»

5. Η Επιτροπή ομολογεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία μετέφερε ορθώς αυτές τις διατάξεις, δεδομένου ότι τα άρθρα 266-Ι Α και 267-Ι του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) προβλέπουν, αντιστοίχως, ότι:

6. Κατά την Επιτροπή, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη πάντως τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα προαναφερθέντα άρθρα της έκτης οδηγίας, επιτρέποντας σε ορισμένους υποκειμένους στον φόρο, δυνάμει μιας εγκυκλίου της 31ης Δεκεμβρίου 1976, η οποία δημοσιεύτηκε στο *Bulletin officiel de la direction générale des impôts* (επίσημο δελτίο της γενικής διευθύνσεως φόρων) και η οποία ήλθε να διαιωνίσει μια παλιά πρακτική, να αποκλείσουν από τη βάση επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τα τέλη εξυπηρετήσεως τα οποία απαιτούν από την πελατεία τους.

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

για τις παραδόσεις αγαθών, τις παροχές υπηρεσιών και τις ενδοκοινοτικές κτήσεις, όλα τα ποσά, οι αξίες, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες τις οποίες έλαβε ή πρόκειται να λάβει ως αντιπαροχή γι' αυτές τις πράξεις ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται ευθέως με την τιμή των πράξεων αυτών»,

7. Πιο συγκεκριμένα, στον «βασικό ενημερωτικό φάκελο», ο οποίος δημοσιεύτηκε από τη direction générale des impôts (γενική διεύθυνση φόρων) και επί του οποίου μπο-

ρούν να βασίζονται οι φορολογούμενοι για να υπολογίζουν με ακρίβεια τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, σημειώνεται ότι, «σύμφωνα με πάγια θέση της διοίκησης, οι αυξήσεις των τιμών που απαιτούνται υπό τύπον φιλοδωρήματος από την πελατεία εμπορικών επιχειρήσεων (ξενοδοχείων, εστιατορίων, καφενείων, μπυραριών, μπαρ, τεϊοποτείων, κομμωτηρίων, κλινικών, επιχειρήσεων ιαματικών πηγών, επιχειρήσεων μεταφορών ή μετακομίσεων, κέντρων αναρρώσεως, γηροκομείων, καζίνων, επιχειρήσεων οι οποίες παραδίδουν κατ' οίκον κάθε είδους προϊόντα) αποτελούν ένα στοιχείο της τιμής υποκείμενο στον ΦΠΑ», ενώ συγχρόνως δηλώνεται ότι αυτές οι αυξήσεις των τιμών μπορούν να εξαιρεθούν από τη βάση επιβολής ΦΠΑ, όταν πληρούνται οι τέσσερις κατωτέρω προϋποθέσεις:

1) ο πελάτης έχει ενημερωθεί εκ των προτέρων για την ύπαρξη μιας εισφοράς η οποία έχει χαρακτήρα φιλοδωρήματος και για το ποσοστό της σε σχέση με την τιμή «μη περιλαμβανόμενης της εξυπηρετήσεως»·

2) τα «φιλοδωρήματα» διανέμονται εξ ολοκλήρου στα μέλη του προσωπικού που έρχονται σε άμεση επαφή με την πελατεία·

3) για αυτήν την καταβολή τηρείται ειδικό μητρώο στο περιθώριο του οποίου υπογράφει κάθε δικαιούχος ή, τουλάχιστον, ένας εκπρόσωπος των εργαζομένων·

4) η ετήσια δήλωση των μισθών, η οποία υποβάλλεται από τον εργοδότη, εμφαίνει το ποσό της αμοιβής που πράγματι εισπράχθηκε από το αμειβόμενο βάσει φιλοδωρημάτων προσωπικό.

8. Κατά την Επιτροπή, αυτή η ανοχή συντηρεί ένα σύστημα φορολογικής απαλλαγής από τον ΦΠΑ αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο διά μέσου μιας μεθόδου καθορισμού της βάσης επιβολής του φόρου που δεν τηρεί τους από την έκτη οδηγία επιβαλλομένους κανόνες, δεδομένου ότι διαφεύγει του φόρου ένα μέρος αυτού που καλείται να πληρώσει η πελατεία και το οποίο συνεπώς εισπράττεται ως αντιπαροχή για την παρασχεθείσα υπηρεσία.

9. Η Επιτροπή σημειώνει εν προκειμένω ότι η επίκρισή της δεν αναφέρεται σε αυτά τα οποία η ίδια χαρακτηρίζει ως «υπέρ- φιλοδωρήματα» και οι γαλλικές αρχές χαρακτηρίζουν ως ελεύθερα φιλοδωρήματα, δηλαδή τα ποσά τα οποία καταβάλλει ο πελάτης αυθόρμητα και ελεύθερα σε κάποιον εργαζόμενο.

10. Ομολογεί, πράγματι, ότι αυτά τα ποσά, σε αντίθεση προς τα τέλη εξυπηρετήσεως, που οφείλει υποχρεωτικά να καταβάλλει η πελατεία, δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, δεδομένου ότι μπορούν να εξομοιωθούν με τον οβολό που δίνουν οι περαστικοί σε έναν οργανοπαίκτη λατέρνας σε δημόσιο χώρο, για τον οποίο το Δικαστήριο αποφάνθηκε με

απόφασή του της 3ης Μαρτίου 1994[3]. Και στις δυο περιπτώσεις πρόκειται, πράγματι, για καταβολές καθαρά εκούσιες και τυχαίες, των οποίων το ύψος είναι σχεδόν αδύνατο να προσδιοριστεί.

11. Όμως, όσον αφορά τα τέλη εξυπηρετήσεως, τίποτε δεν θα μπορούσε, κατά την Επιτροπή, να δικαιολογήσει την εξαίρεσή τους από τη βάση επιβολής του φόρου, εφόσον πρόκειται για ποσά των οποίων το ύψος είναι προσδιορισμένο εκ των προτέρων, τα οποία πληρώνονται υποχρεωτικά και δεν περιλαμβάνονται στον κατάλογο του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, όπου απαριθμούνται περιοριστικά τα ποσά που δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου.

12. Εξάλλου, πάντοτε κατά την Επιτροπή, είναι δυνατό να λεχθεί ότι η επίμαχη πρακτική αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που διαπνέει το σύνολο του κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ, δεδομένου ότι δύο υποκείμενοι στον φόρο, ασκούντες την ίδια ακριβώς δραστηριότητα, μπορεί να φορολογηθούν διαφορετικά, ανάλογα με το αν δηλώνουν ή όχι ξεχωριστά στους λογαριασμούς τους τα ποσά που προορίζονται για αμοιβή του προσωπικού τους, αυτή δε η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας είναι ικανή να στρεβλώσει τον ανταγωνισμό, διότι μια διαφορετική φορολόγηση για δραστηριότητες που ασκούνται υπό τις ίδιες συνθήκες επιδρά αναγκαστικά στους όρους του ανταγωνισμού.

13. Κατά την Επιτροπή, οι τέσσερις προϋποθέσεις που επιβάλλει η προσβαλλόμενη εγκύκλιος, για να μπορεί ο παρέχων τις υπηρεσίες να μη συνυπολογίσει τα τέλη εξυπηρετήσεως στον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου, είναι καθαρά τυπικές προϋποθέσεις, οι οποίες είναι εντελώς άσχετες από το κριτήριο του καθορισμού της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, δηλαδή την αντιπαροχή που λαμβάνει πράγματι ο παρέχων την υπηρεσία. Το γεγονός ότι γίνεται αναφορά σε αυτές οδηγεί στην εισαγωγή ενός αυθαίρετου στοιχείου στον καθορισμό του φορολογικού βάρους που πλήττει τους διαφόρους παρέχοντες υπηρεσίες στον ίδιο τομέα δραστηριότητας, οι οποίοι ουδαμώς μπορούν, εξάλλου, να διαφοροποιηθούν.

14. Η Γαλλική Κυβέρνηση αφιερώνει το μεγαλύτερο μέρος του υπομνήματός της αντικρούσεως στην παρουσίαση του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται η εγκύκλιος του 1976.

15. Εκθέτει ότι η προέλευσή της πρέπει να αναζητηθεί σε μια υπουργική απόφαση του 1923, η οποία δέχεται ότι ο φόρος επί του κύκλου εργασιών, δηλαδή η φορολογία η οποία ιστορικά προηγήθηκε του ΦΠΑ στο γαλλικό φορολογικό σύστημα, δεν εφαρμόζεται επί των ποσών που εισπράττονται υπό τύπον υποχρεωτικού φιλοδωρήματος από ξενοδόχους και εστιάτορες και ευρύτερα από τα εμπορικά καταστήματα, εφόσον το σύνολο των για τον λόγο αυτόν εισπραχθέντων ποσών καταβάλλεται πράγματι στο προσωπικό.

16. Αργότερα, μια εγκύκλιος του 1928 εξάρτησε, για λόγους φορολογικού ελέγχου, τη

3 — Υπόθεση C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743).

δυνατότητα χρήσεως της ανοχής αυτής από τον όρο της τηρήσεως ενός ειδικού μητρώου, στο οποίο εγγράφονται η είσπραξη και η διανομή των εν λόγω ποσών.

17. Κατά τη Γαλλική Δημοκρατία, αυτή η διοικητική ανοχή διαιωνίστηκε δυνάμει ενός νόμου του 1933, σχετικού με την αμοιβή του προσωπικού, ο οποίος θέσπισε την αρχή ότι τα φιλοδωρήματα που εισπράττονται ως αντίτιμο μιας υπηρεσίας ως υποχρεωτικό ποσοστό προστιθέμενο στους λογαριασμούς ή με άλλον τρόπο, καθώς και το σύνολο των ποσών των καταβαλλομένων εθελοντικά από τους πελάτες για την υπηρεσία στον εργοδότη ή συγκεντρωμένων από αυτόν, πρέπει να καταβάλλονται εξ ολοκλήρου στο προσωπικό που έρχεται σε άμεση επαφή με την πελατεία και σε όποιον η πελατεία συνηθίζει να εγχειρίζει τέτοια ποσά.

18. Ο νόμος αυτός κατέστησε δυνατή, σε μια περίοδο που δεν υπήρχε κατώτατος μισθός, την παροχή μιας εγγυήσεως στο προσωπικό που αμειβόταν με φιλοδωρήματα.

19. Όσον αφορά τη σημερινή κατάσταση, η Γαλλική Κυβέρνηση επιμένει στο γεγονός ότι μόνον οι επιχειρήσεις που απασχολούν προσωπικό που έρχεται σε άμεση επαφή με την πελατεία αμείβεται από το τέλος εξυπηρετήσεως, το οποίο περιλαμβάνεται στην τιμή που πληρώνει ο πελάτης, δηλαδή κυρίως τα εστιατόρια και τα κομμωτήρια, μπορούν να επωφεληθούν από την εν λόγω ανοχή και αντιτάχθηκε στην επέκταση της ανοχής αυτής στον κλάδο των εστιατορίων αυτοεξυπηρετήσεως και ταχείας εξυπηρετήσεως.

20. Σημειώνει, επίσης, ότι οι επί των φιλοδωρημάτων εφαρμοστέοι κανόνες του ΦΠΑ ποικίλλουν ανάλογα με τους διαφόρους τρόπους εισπράξεως του τέλους εξυπηρετήσεως, δηλαδή ανάλογα με το αν οι τιμές αναρτώνται «περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως» ή «μη περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως», και ότι οι περιπτώσεις εφαρμογής «μη περιλαμβανομένου τέλους εξυπηρετήσεως» σπανίζουν, διότι οι επιχειρήσεις που σερβίρουν γεύματα, τρόφιμα ή ποτά για επιτόπια κατανάλωση έχουν, κατόπιν εκδόσεως ενός διατάγματος του 1987, την υποχρέωση να αναρτούν τις τιμές τους «περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως».

21. Στις επικρίσεις της Επιτροπής σχετικά με τη θίγουσα τον ανταγωνισμό ανοχή που καθιέρωσε η εγκύκλιος του 1976 και σχετικά με τον αυθαίρετο χαρακτήρα των προϋποθέσεων που θεσπίζει, η Γαλλική Κυβέρνηση αντιπαραθέτει το γεγονός ότι ακριβώς δεν πρόκειται παρά μόνο για μια ανοχή, την οποία οι επιχειρήσεις είναι ελεύθερες να την εφαρμόσουν ή όχι, ενώ ο κανόνας παραμένει αυτός που θεσπίζει το άρθρο 266-I A του code général des impôts. Η Γαλλική Κυβέρνηση προσθέτει ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν μπορούν να επωφεληθούν από την ανοχή δεν ασκούν τη δραστηριότητά τους υπό τις ίδιες συνθήκες όπως αυτές που έχουν τη δυνατότητα και ότι οι προϋποθέσεις που εγγυώνται την καταβολή των εισπραχθέντων ποσών στους εργαζόμενους και ρυθμίζουν αυστηρώς την επιτρεπόμενη φοροαπαλλαγή δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως αυθαίρετες.

22. Με το υπόμνημά της απαντήσεως, η Επιτροπή περιορίζεται στην παρατήρηση ότι οι εξηγήσεις της Γαλλικής Κυβερνήσεως, όσον αφορά το ιστορικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η υπό αμφισβήτηση ανοχή, είναι αλυσιτελείς για την εκτίμηση της συμβατότητας της τελευταίας με το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ.

23. Παρατηρεί περαιτέρω ότι, αν η απαλλαγή των φιλοδωρημάτων που δίδονται στο προσωπικό από τον φόρο κύκλου εργασιών μπορούσε να δικαιολογηθεί, κατά την εποχή της εισαγωγής της, από την επιθυμία να μην πληγούν οι επιχειρήσεις οι οποίες επέλεγαν να εισπράττουν αυτοβούλως το φιλοδώρημα, για να το καταβάλλουν στο προσωπικό τους, που συχνά αμειβόταν μόνο με αυτόν τον τρόπο, αντί να επαφίεται η καταβολή του στη διακριτική ευχέρεια της πελατείας, αυτό δεν ισχύει πλέον σήμερα, εφόσον υπάρχει ένας κατώτατος μισθός και τα ποσά που εισπράττονται από τον εργοδότη για την εξυπηρέτηση πρέπει να καταβάλλονται υποχρεωτικώς στους μισθωτούς.

24. Εξαιτίας αυτής της απόκλισης μεταξύ αυτού που μπορούσε ενδεχομένως να δικαιολογήσει τη φοροαπαλλαγή σε μια δεδομένη στιγμή και του σημερινού νομικού πλαισίου, προέβη, άλλωστε, η Επιτροπή στον χαρακτηρισμό των τεσσάρων προϋποθέσεων της εγκυκλίου του 1976 ως αυθαιρέτων.

25. Η Επιτροπή θεωρεί, εξάλλου, πως είναι όλως αδύνατο να υποστηριχθεί ότι ο περιορισμένος χαρακτήρας της παρεκκλίσεως πρέπει να ληφθεί υπόψη για να εκτιμηθεί αν αυτή είναι επιτρεπτή σε σχέση με το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ.

26. Η Γαλλική Κυβέρνηση επιχειρεί στο υπόμνημά της ανταπαντήσεως να διορθώσει ορισμένα λάθη στα οποία υπέπεσε, κατά τη γνώμη της, η Επιτροπή, με το υπόμνημά της απαντήσεως. Δεν θα ευσταθούσε ο ισχυρισμός ότι η αιτία της ανοχής πρέπει να αναζητηθεί στην επιθυμία να μη ζημιωθούν οι επιχειρήσεις που καταβάλλουν το σύνολο των φιλοδωρημάτων στο προσωπικό τους.

27. Πράγματι, το επιδιωκόμενο ήταν η προστασία των μισθωτών και η προστασία αυτή παραμένει επίκαιρη, διότι, παρά την καθιέρωση του κατωτάτου μισθού, η αμοιβή των μισθωτών που έχουν άμεση επαφή με την πελατεία εξασφαλίζεται στον κλάδο των εστιατορίων και των κομμωτηρίων ακόμη και σήμερα εν μέρει μέσω των φιλοδωρημάτων. Η κατάργηση της ανοχής θα ενείχε τον κίνδυνο να καθιερωθεί η πρακτική του προαιρετικού φιλοδωρήματος, η οποία θα έπληγε τους μισθωτούς που έχουν άμεση επαφή με την πελατεία, κυρίως στους κλάδους στους οποίους δεν είναι υποχρεωτική η ανάρτηση των τιμών «περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως».

28. Κατά τη Γαλλική Δημοκρατία, δεν είναι επίσης δυνατός ο ισχυρισμός, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή στο υπόμνημά της απαντήσεως, ότι η ανάρτηση της τιμής «περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως» έχει καταστεί ο κανόνας.

29. Για παράδειγμα, στον κλάδο των κομμωτηρίων δεν υφίσταται παρόμοια υποχρέωση. Για αυτόν τον λόγο, η διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τιμές «περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως» και αυτών που αναρτούν τιμές «μη περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως» διατηρεί όλη της τη σημασία.

30. Η Γαλλική Κυβέρνηση επανέρχεται, τέλος, για άλλη μία φορά, στον περιορισμένο χαρακτήρα της επικρινόμενης πρακτικής

αποκλίσεως. Ο χαρακτήρας αυτός είναι απόρροια της αυστηρότητας των προϋποθέσεων που πρέπει να πληροί ο παρέχων υπηρεσίες για να επωφεληθεί από την ανοχή και επιβεβαιώνεται από τα στοιχεία μιας έρευνας την οποία διεξήγαγε το Υπουργείο Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας και από την οποία προκύπτει ότι στον κλάδο των εστιατορίων μόνον ορισμένες επιχειρήσεις, κυρίως μπυραρίες οι οποίες απασχολούν σημαντικό αριθμό εργατών, προσφεύγουν σε αυτήν.

Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

31. Διαπιστώνω ευθύς εξαρχής ότι η ανταλλαγή των επιχειρημάτων που προβλήθηκαν κατά την έγγραφη διαδικασία ομοιάζουν μάλλον με διάλογο κωφών.

32. Η Γαλλική Κυβέρνηση δεν επιχείρησε, σε κανένα στάδιο, να αποδείξει ότι η εν λόγω πρακτική μπορεί να επιτρέπεται από διάταξη της έκτης οδηγίας. Υποστηρίζει απλώς ότι πρόκειται για μια παλαιά πρακτική, αυστηρώς ρυθμισμένη, η οποία έχει πολλά πλεονεκτήματα όσον αφορά την αναγκαιότητα εγγυήσεως ενός εισοδήματος ικανοποιητικού επιπέδου στους μισθωτούς ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων.

33. Στη συνέχεια, η Γαλλική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι η δυνατότητα εξαιρέσεως των φιλοδωρημάτων από τη βάση επιβολής του ΦΠΑ δεν συνιστά τροποποιητικό κανόνα του άρθρου 266-I A του code général des impôts, αλλά μια απλή διοικητική ανοχή που οι επιχειρήσεις είναι ελεύθερες να εφαρμόσουν ή όχι.

34. Τέλος, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο πολύ περιορισμένος χαρακτήρας της επιτρεπόμενης απαλλαγής από τον ΦΠΑ θα έπρεπε να συνεπάγεται την εφαρμογή της αρχής de minimis.

35. Σχετικώς, πρέπει να υπενθυμιστεί, κατ' αρχάς, ότι σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του ΦΠΑ είναι, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, «ο,τιδήποτε 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 [...]». Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία που υπενθυμίζεται στην απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997 [4], η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση ενός αγαθού ή για την παροχή μιας υπηρεσίας είναι η αντιπαροχή που ελήφθη πράγματι προς τούτο, η οποία συνιστά την υποκειμενική αξία, δηλαδή την αξία η οποία ελήφθη πράγματι και όχι μια αξία που εκτιμάται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων.

36. Όμως, το συνολικό ποσό που αναγράφεται στον λογαριασμό που παρουσιάζεται στον πελάτη συνιστά, προφανώς και στο σύνολό του, την αντιπαροχή για την υπηρεσία που του παρασχέθηκε από τον εστιάτορα.

4 — Υπόθεση C-258/95, Fillibeck (Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 13).

37. Αυτή η αντιπαροχή, αντίθετα προς αυτό που μπορεί να ίσχυε σε ορισμένες υποθέσεις τις οποίες εκδίκασε το Δικαστήριο, δεν θέτει κανένα πρόβλημα σχετικά με τον καθορισμό του ακριβούς ποσού της, δεδομένου ότι εξ ορισμού συνίσταται σε χρήμα.

38. Εξάλλου, το γεγονός ότι γίνεται ένας επιμερισμός στον λογαριασμό μεταξύ διαφόρων στοιχείων, το σύνολο των οποίων συνθέτει την παρασχεθείσα παροχή, είναι εντελώς αδιάφορο.

39. Στη Γαλλία, απαγορεύεται σήμερα να χρεώνεται χωριστά το «κουβέρ», ενώ σε άλλα κράτη μέλη αναγράφεται στους λογαριασμούς των εστιατορίων συστηματικά χωριστά. Θα μπορούσε να φανταστεί κανείς ότι σε αυτά τα κράτη μέλη η βάση επιβολής του φόρου για την υπηρεσία του εστιάτορα μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν περιλαμβάνει το ποσό που χρεώθηκε ως «κουβέρ»;

40. Αυτό που αγοράζει ένας πελάτης εστιατορίου είναι μια συνολική υπηρεσία, στην οποία περιλαμβάνονται τόσο τα φαγητά που πρόκειται να καταναλώσει όσο και η θέση στη διάθεσή του ενός τραπεζιού, καθώς και των σκευών που είναι απαραίτητα για το γεύμα και το σερβίρισμα στο τραπέζι και το ποσό που πληρώνει είναι η συνολική αντιπαροχή γι' αυτή τη συνολική υπηρεσία. Η αγορά ενός μαγειρεμένου φαγητού από έναν προμηθευτή ετοίμων φαγητών είναι απόκτηση ενός εμπορεύματος, το γεύμα σε ένα εστιατόριο είναι η απόκτηση μιας υπηρεσίας η οποία περιλαμβάνει την προμήθεια ενός εμπορεύματος, αλλά περιλαμβάνει και μια σειρά άλλων στοιχείων που είναι αρρήκτως συνδεδεμένα με αυτήν.

41. Εάν από τα προεκτεθέντα θεωρήσουμε ότι το «τέλος εξυπηρετήσεως» που αναγράφεται σε έναν λογαριασμό εστιατορίου δεν πρέπει, κατά την έννοια της βάσης επιβολής του φόρου της έκτης οδηγίας, να υποβάλλεται στον ΦΠΑ, δεν βλέπω τι θα μπορούσε να αντιταχθεί στην αξίωση ενός μηχανικού αυτοκινήτων, ο οποίος χρεώνει, όπως συνηθίζεται, χωριστά το κόστος των ανταλλακτικών από το κόστος των εργατικών, να εξαιρεθεί, κατά την είσπραξη του ποσού του λογαριασμού για το «service» ενός οχήματος από τον ΦΠΑ, αν όχι όλο το ποσό του λογαριασμού που αντιστοιχεί στα εργατικά, τουλάχιστον έναν μέρος του, το οποίο θα εξατομίκευε και θα αναλογούσε στη μεσολάβηση του υπαλλήλου που υποδέχτηκε τον πελάτη, για να πληροφορηθεί ποιες εργασίες επιθυμεί να εκτελεστούν στο αυτοκίνητό του, και που του το επέστρεψε μετά την ολοκλήρωση του «service».

42. Θα μπορούσα να δώσω αμέτρητα παραδείγματα, πλην όμως δεν είναι ανάγκη, εφόσον είναι σαφές ότι το κείμενο του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας επιβάλλει να θεωρείται το σύνολο των στοιχείων που χρεώνονται στον πελάτη από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες ως η ακριβής αντιπαροχή της υπηρεσίας που του παρασχέθηκε.

43. Η Επιτροπή προβάλλει επίσης, όπως είδαμε, μια επιχειρηματολογία για να αποδείξει ότι η πρακτική των γαλλικών φορολογικών αρχών θίγει την αρχή της φορολογικής

ουδετερότητας και στρεβλώνει τον ανταγωνισμό.

44. Συμφωνώ με την Επιτροπή ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία, σύμφωνα με την απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999[5], «εμποδίζει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από την άποψη της επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις», παραβιάζεται από τη βαλλόμενη πρακτική.

45. Συγκεκριμένα, δύο εστιάτορες που παρέχουν ακριβώς την ίδια υπηρεσία για την ίδια συνολική τιμή, εκ των οποίων, όμως, ο ένας αναγράφει στον λογαριασμό ότι εισπράττει το τέλος εξυπηρετήσεως, ενώ ο έτερος, χωρίς να το διευκρινίζει, περιλαμβάνει ένα αντίστοιχο ποσό στην τιμή που χρεώνει, μπορεί να βρεθούν, κατ' εφαρμογή της εγκυκλίου του 1976, αντιμέτωποι με διαφορετικές αξιώσεις ΦΠΑ, διότι η βάση επιβολής του φόρου, βάσει της οποίας καθορίζεται το ποσό του οφειλομένου φόρου, η οποία θα ισχύσει για τον ένα θα διαφέρει από αυτήν που θα ισχύσει για τον έτερο, τούτο δε, παρόλο που τόσο η υπηρεσία όσο και η αντιπαροχή ταυτίζονταν απολύτως.

46. Από τη διαφορά ως προς το φορολογικό βάρος θα προκύψει μια διαφορά ως προς το κέρδος, οπότε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας θα έχει καταπατηθεί και ο ανταγωνισμός θα έχει νοθευθεί.

47. Ας εξετάσουμε τώρα τη λυσιτέλεια των αμυντικών ισχυρισμών της Γαλλικής Κυβερνήσεως. Εκθέτει ότι δεν θα μπορούσε να προβληθεί ο ισχυρισμός ότι μια επιχείρηση η οποία πληροί τις τέσσερις προϋποθέσεις της εγκυκλίου του 1976 ασκεί τη δραστηριότητά της υπό τις ίδιες συνθήκες που ισχύουν για τη λειτουργία μιας επιχείρησης η οποία δεν τις πληροί και στην οποία απαγορεύεται εξ αυτού του λόγου να αφαιρέσει τα τέλη εξυπηρετήσεως από τη βάση επιβολής του φόρου.

48. Γι' αυτόν τον λόγο, η Γαλλική Κυβέρνηση αντιτίθεται στον χαρακτηρισμό των προϋποθέσεων ως αυθαιρέτων τον οποίο υποστήριξε η Επιτροπή στην προσφυγή της. Ο όρος εξέπληξε, πράγματι, τις γαλλικές αρχές και θα ήταν καλύτερα να είχε αντικατασταθεί από τη φράση «στερουμένων λυσιτελείας», όπως δέχεται, εξάλλου, η Επιτροπή στο υπόμνημά της απαντήσεως. Η επίκριση της Επιτροπής μου φαίνεται, όμως, ότι επικεντρώνεται επί της ουσίας, ορθώς, στο γεγονός ότι το πού καταλήγουν τελικά τα ποσά τα οποία εισπράττονται ως τέλη εξυπηρετήσεως και το πώς διενεργείται η διανομή δεν έχουν απολύτως καμία σημασία όσον αφορά το ζήτημα αν τα εν λόγω ποσά πρέπει να περιλαμβάνονται ή όχι στη βάση επιβολής του φόρου.

49. Αυτό που έχει σημασία είναι να καθοριστεί το ύψος αυτών των ποσών, αξιών, αγαθών ή υπηρεσιών, τα οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο παρέχων υπηρεσίες ως αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρέσχε. Η διάθεση των ποσών αυτών για ορισμένο σκοπό είναι εντελώς αδιάφορη. Αυτό που συνιστά τη βάση επιβολής του φόρου δεν είναι το κέρδος του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι — πρέπει να το υπενθυμίσω — ο κύκλος των εργασιών του. Γι' αυτόν τον λόγο, το ζήτημα πού καταλήγουν, πράγματι, τα ποσά που αναγράφονται στο λογαριασμό ως

5 — Υπόθεση C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20).

τέλη εξυπηρετήσεως δεν έχει καμία σημασία, όταν πρόκειται να καθοριστεί η βάση επιβολής του φόρου, με την επιφύλαξη, βέβαια, αντίθετης διατάξεως της έκτης οδηγίας, ως προς την οποία όμως, στην προκειμένη περίπτωση, κανείς δεν ισχυρίζεται ότι υπάρχει και ότι θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη.

50. Ο τρόπος με τον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες εξασφαλίζει την αμοιβή του προσωπικού που χρησιμοποιεί, για να προσφέρει την υπηρεσία που παρέχει και χρεώνει, δεν έχει καμία απολύτως σημασία για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου. Αυτή πρέπει, όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, να ανταποκρίνεται στην υποκειμενική αξία της αντιπαροχής που ο παρέχων τις υπηρεσίες έλαβε από τον πελάτη. Ο προσδιορισμός της δεν εξαρτάται σε καμία περίπτωση από το κόστος της υπηρεσίας για τον παρέχοντα τις υπηρεσίες και ακόμη λιγότερο από τη σύνθεση αυτού του κόστους.

51. Ένα πολύ συγκεκριμένο παράδειγμα, αντλούμενο για άλλη μία φορά από τον κλάδο των εστιατορίων, θα βοηθήσει να γίνει καλύτερα αντιληπτό γιατί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, επί της οποίας δομήθηκε το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ, δεν μπορεί, με κανέναν τρόπο, να συμβιβαστεί με την υπό εξέταση γαλλική πρακτική.

52. Ας υποθέσουμε έναν εστιάτορα ο οποίος εκμεταλλεύεται την επιχείρησή του με έναν μόνο μισθωτό. Εάν αναλάβει ο ιδιοκτήτης το σερβίρισμα στα τραπέζια, ενώ ο μισθωτός απασχολείται στην κουζίνα, με την εγκύκλιο του 1976 δεν υπάρχει δυνατότητα καμίας εκπτώσεως. Βέβαια, ο εστιάτορας μπορεί να αναλύσει τα τιμολόγιά του και να εμφανίσει ένα τέλος εξυπηρετήσεως. Όμως, δεν θα μπορέσει να το αφαιρέσει από τη βάση επιβολής του φόρου, δεδομένου ότι, εάν υποτεθεί ότι στο τέλος της ημέρας κρατήσει τα ποσά που χρεώθηκαν ως τέλη εξυπηρετήσεως, δεν θα αποδοθεί τίποτε στο έμμισθο προσωπικό. Εάν, αντίθετα, αποδώσει τα ποσά αυτά στον μισθωτό του, ούτε και τότε θα μπορέσει να τα αφαιρέσει, δεδομένου ότι ο ωφελούμενος δεν βρισκόταν σε άμεση επαφή με την πελατεία.

53. Αντιστρέφοντας το παράδειγμα, εάν ο ιδιοκτήτης απασχολείται στην κουζίνα και ο εργαζόμενος έχει αναλάβει το σερβίρισμα στην αίθουσα, τα ποσά που χρεώνονται ως τέλη εξυπηρετήσεως θα μπορέσουν να αφαιρεθούν από τη βάση επιβολής του φόρου υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι πληρούνται οι τέσσερις προϋποθέσεις.

54. Αποδοχή της θέσεως της Γαλλικής Κυβερνήσεως θα σήμαινε την αποδοχή ότι η εσωτερική οργάνωση μιας επιχειρήσεως μπορεί να παράγει αποτελέσματα επί του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει, πράγμα ακριβώς που επιδιώκει να αποφύγουν το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που το θεμελιώνει.

55. Τέλος, σχεδόν ως ανέκδοτο και πάντα επ' ευκαιρία των αναφερθεισών προϋποθέσεων οι οποίες, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, συνηγορούν υπέρ του επιτρεπτού της πρακτικής της, ας επισημάνω ότι στο παράρτημα 1 του υπομνήματός της αντικρούσεως με τίτλο «Κανόνες του ΦΠΑ εφαρμοστέοι επί των φιλοδωρημάτων ανάλογα με το πώς εισπράττεται το τέλος εξυπηρετήσεως», η Γαλλική Κυβέρνηση μας αποκαλύπτει ότι εφαρμόζεται ένα ιδιαίτερο σύστημα, όταν στον λογαριασμό που εγχειρίζεται στον πελάτη αναγράφεται «μη περιλαμβανομένης της εξυπηρετήσεως». Στην περίπτωση αυτή,

το τέλος εξυπηρετήσεως αφήνεται στην κρίση της πελατείας, η οποία μπορεί, πράγματι, να μη δώσει τίποτε ως φιλοδώρημα. Στο μέτρο που δίδει κάτι, το ποσό για την εξυπηρέτηση λαμβάνεται από τους εργαζομένους στο χέρι. Μπορεί, επομένως, να αποτελέσει το αντικείμενο μιας κατανομής μεταξύ των εργαζομένων, σύμφωνα με το σύστημα που αποκαλείται «κουμπαράς», κατά το οποίο τα φιλοδωρήματα συγκεντρώνονται από έναν εκπρόσωπο των εργαζομένων που τα κατανέμει στη συνέχεια στους δικαιούχους ή αποδίδονται σύμφωνα με το σύστημα το λεγόμενο «στην τσέπη», όπου ο κάθε εργαζόμενος κρατεί τα φιλοδωρήματα που εισέπραξε. Σε όλες τις υποθετικές περιπτώσεις, η φορολογική αρχή εντάσσει στη βάση επιβολής του φόρου χωρίς καμία εξαίρεση, όπως μας διευκρινίζει η Γαλλική Κυβέρνηση, ένα «έσοδο κατόπιν ανασυστάσεως» που αναλογεί στο ποσό της εξυπηρετήσεως το οποίο εισπράχθηκε από τους εργαζομένους.

56. Κατά τη γνώμη μου, αυτό ανατρέπει τη γαλλική θέση, η οποία στηρίζεται ακριβώς στο γεγονός ότι, επειδή ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν κρατεί τα τέλη εξυπηρετήσεως, αλλά τα αποδίδει εξ ολοκλήρου στο προσωπικό του, μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να μη συμπεριλαμβάνει τα τέλη εξυπηρετήσεως στη βάση επιβολής του φόρου βάσει της οποίας θα υπολογιστεί ο ΦΠΑ που οφείλει. Επιπλέον, αυτό το σύστημα φαίνεται οξύμωρο, διότι θα προσδοκούσαμε μάλλον ότι η Γαλλική Κυβέρνηση θα στηριζόταν στον τυχαίο χαρακτήρα των ποσών που εισπράττουν οι εργαζόμενοι υπό τέτοιες συνθήκες, για να τα αποκλείσει άνευ ετέρου από τη βάση επιβολής του φόρου, επικαλούμενη την προαναφερθείσα απόφαση Tolsma. Ευτυχώς, δεν απόκειται σε μας να διαφωτίσουμε το μυστήριο της προσκομίσεως αυτού του παραρτήματος.

57. Κατά τα λοιπά, η Γαλλική Κυβέρνηση περιορίζεται στην επίκληση ότι η πρακτική που διαιωνίστηκε μέσω της εγκυκλίου του 1976 ήταν απολύτως δικαιολογημένη κατά την εισαγωγή της. Κατά τη γνώμη της, η εν λόγω πρακτική παρείχε, πράγματι, μια εγγύηση στο προσωπικό που απασχολούνταν σε ορισμένους τομείς και το οποίο αποκόμιζε από τα φιλοδωρήματα, αν όχι το σύνολο, τουλάχιστον το μεγαλύτερο τμήμα της αμοιβής του, η οποία θα φαλκιδευόταν, εάν ο εργοδότης διένειμε τα τέλη εξυπηρετήσεως κατόπιν αφαιρέσεως του ποσού που θα αναλογούσε στην επιβολή του φόρου επί του κύκλου εργασιών λόγω της λογιστικής εντάξεώς τους στα συνολικά έσοδα της επιχειρήσεως.

58. Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, η προστασία του προσωπικού ήταν και παραμένει ακόμη και σήμερα ουσιώδης σε ορισμένους τομείς δραστηριότητας και η Επιτροπή σφάλλει βαρέως ισχυριζόμενη στο υπόμνημά της απαντήσεως ότι αυτό για το οποίο επρόκειτο στην ουσία ήταν η ανταγωνιστική θέση των επιχειρήσεων που διανέμουν το σύνολο των εισπραχθέντων τελών εξυπηρετήσεως.

59. Ευχαρίστως δέχομαι ότι η Γαλλική Κυβέρνηση είναι σε θέση να μας διαφωτίσει καλύτερα από την Επιτροπή σχετικά με τους στόχους που επιδίωκε ο Γάλλος νομοθέτης πριν από τον Δεύτερο Παγκόσμιο πόλεμο. Αλλά δεν βρίσκεται εκεί το πρόβλημα. Το 1923 οι γαλλικές αρχές ήταν ελεύθερες να προβλέψουν όλες τις απαλλαγές που επιθυμούσαν στο σύστημα της φορολογήσεως του κύκλου εργασιών που γνώριζε το γαλλικό φορολογικό σύστημα, όπως είναι και σήμερα ακόμη ελεύθερες να υιοθετήσουν προστατευτικά μέτρα για ορισμένες κατηγορίες

μισθωτών που δεν λαμβάνουν σταθερή αμοιβή.

60. Το ερώτημα που μας τίθεται σήμερα είναι αν ο σκοπός αγιάζει τα μέσα, δηλαδή αν η έκτη οδηγία μπορεί να μην τηρηθεί από ένα κράτος μέλος με την αιτιολογία ότι αυτό έχει σοβαρούς προς τούτο λόγους. Σε αυτή την ερώτηση, η απάντηση δεν μπορεί παρά να είναι αρνητική. Άλλως, ούτε η υπεροχή ούτε και η ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου θα ήταν πλέον εξασφαλισμένες.

61. Η Γαλλική Κυβέρνηση έχει, βεβαίως, το δικαίωμα να διαιωνίζει την πρακτική των τελών εξυπηρετήσεως και να εγγυάται σε ορισμένους μισθωτούς τη συμμετοχή τους στο κύκλο εργασιών του εργοδότη τους, επιβάλλοντας την απόδοση των εισπραχθέντων τελών εξυπηρετήσεως εξ ολοκλήρου στο προσωπικό, στο μέτρο που, και μόνο στο μέτρο που, με την πράξη της αυτή, δεν δίνει την ευκαιρία στις οικείες επιχειρήσεις να επωφεληθούν από ένα σύστημα μειώσεως του ΦΠΑ το οποίο απαγορεύεται από την έκτη οδηγία.

62. Η έκτη οδηγία ουδόλως σκοπεί να εμποδίσει μια προστατευτική κοινωνική πολιτική. Απαγορεύει μόνο να ασκείται μια τέτοια πολιτική με ορισμένα μέσα. Πρόκειται, βέβαια, εδώ για έναν περιορισμό ο οποίος είναι, όμως, σύμφυτος με την ύπαρξη ενός κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ που, όπως το επισήμανε πολύ σωστά η Επιτροπή στο έγγραφο της οχλήσεως, συμβάλλει στη στήριξη του μηχανισμού των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

63. Υπάρχει ακόμη ένα σημείο στο οποίο οι αναλύσεις της Επιτροπής και της Γαλλικής Κυβερνήσεως διίστανται. Είναι αυτό που αφορά τις συνέπειες που είχε η εξέλιξη της γαλλικής ρυθμίσεως στο ζήτημα της πληροφορήσεως των καταναλωτών ως προς τις τιμές αναφορικά με την πολιτική που επικρίνει η Επιτροπή.

64. Η Επιτροπή θεωρεί μια εγκύκλιο του 1988, σχετική με την ανάρτηση της τιμής «περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως», ως ομολογία του ότι το τέλος εξυπηρετήσεως αποτελεί ακέραιο μέρος της τιμής που πληρώνει ο λήπτης της υπηρεσίας, ενώ η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η υποχρέωση αναρτήσεως των τιμών «περιλαμβανομένου του τέλους εξυπηρετήσεως» απέχει πολύ από το να αποτελεί τον κανόνα στον βαθμό που ισχυρίζεται η Επιτροπή. Αλλά και σε αυτό το σημείο, η έριδα δεν μου φαίνεται λυσιτελής.

65. Η επίκριση της Επιτροπής συνίσταται στο ότι η εγκύκλιος του 1976 προβλέπει μια μέθοδο υπολογισμού της βάσης επιβολής του φόρου ασυμβίβαστη με τους κανόνες της έκτης οδηγίας, ως προς την οποία η Γαλλική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί ότι εφαρμόζεται πράγματι από ορισμένο αριθμό παρεχόντων υπηρεσίες.

66. Για το ερώτημα αν υπάρχει παράβαση ή όχι, λίγη σημασία έχει αν οι παρέχοντες τις υπηρεσίες είναι πολυάριθμοι ή όχι. Εξίσου αδιάφορο είναι το ερώτημα αν οι γαλλικές αρχές καταφέρνουν, με προσεκτική επί-

βλεψη της τηρήσεως των τεσσάρων προϋποθέσεων της εγκυκλίου του 1976, να συγκρατήσουν τον αριθμό των επιχειρήσεων που μπορούν να εισβάλουν στο ρήγμα που οι ίδιες άνοιξαν στο σύστημα του υπολογισμού και της εισπράξεως του ΦΠΑ.

67. Πράγματι, το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ, μολονότι προβλέπει μια σειρά απαλλαγών, δεν γνωρίζει, εντούτοις, την αρχή de minimis, η οποία θα επέτρεπε τη δημιουργία και άλλων απαλλαγών, όπως ισχυρίστηκε ότι έπραξε η Γαλλική Κυβέρνηση. Η παράβαση μου φαίνεται, συνεπώς, σαφώς αποδεδειγμένη.

Πρόταση

68. Για όλους τους παραπάνω λόγους, φρονώ ότι πρέπει να αποφανθείτε ως εξής:

«— Η Γαλλική Δημοκρατία, επιτρέποντας υπό ορισμένες προϋποθέσεις την εξαίρεση από τη βάση επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας των "τελών εξυπηρετήσεως" που απαιτούν ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2, σημείο 1, και 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 προτιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση.

— Η Γαλλική Δημοκρατία καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα.»