ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ 1ης ΑΠΡΙΛΙΟΥ 1982 [1]

Staatssecretaris van Financiën κατά Hong-Kong Trade Development Council (αἴτηση τοῦ Hoge Raad τῶν Κάτω Χωρῶν γιά τήν ἔκδοση προδικαστικῆς ἀποφάσεως)

«Ἐπιστροφή ΦΠΑ»

Ὑπόθεση 89/81

Περίληψη

Δημοσιονομικές διατάξεις — Ἐναρμόνιση τῶν νομοθεσιῶν — Φόρος κύκλου ἐργασιῶν — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας — Ὑποκείμενος στόν φόρο — Ἔννοια — Παρέχων ὑπηρεσίες δωρεάν — Δέν ἐμπίπτει

(Ὁδηγία τοῦ Συμβουλίου 67/228 ἄρθρο 4)

Ὁ παρέχων συνήθως ὑπηρεσίες σέ ἐπιχειρηματίες ἀποκλειστικῶς δωρεάν δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν.

Στήν ὑπόθεση 89/81,

ἡ ὁποία ἔχει ὡς ἀντικείμενο αἴτηση τοῦ Hoge Raad τῶν Κάτω Χωρῶν πρός τό Δικαστήριο, κατ' ἐφαρμογή τοῦ ἄρθρου 177 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, μέ τήν ὁποία ζητεῖται, στό πλαίσιο τῆς διαφορᾶς πού ἐκκρεμεῖ, ἐνώπιον τοῦ ἀνωτέρω δικαστηρίου, μεταξύ

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN τῶν Κάτω Χωρῶν

καί

HONG-KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL, Ἀμστερνταμ,

1 — Γλώσσα διαδικασίας: ἡ ὁλλανδική.

ή ἔκδοση προδικαστικῆς ἀποφάσεως ὡς πρός τήν ἑρμηνεία τῶν ἄρθρων 4 καί 11, παράγραφος 2, ἐδάφιο 1 τῆς δευτέρας ὁδηγίας 67/228/ΕΟΚ τοῦ Συμβουλίου τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967, περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — διάρθρωση καί κανόνες ἐφαρμογῆς τοῦ κοινοῦ συστήματος φόρου προστιθεμένης ἀξίας (ΕΕ εἰδ. ἔκδ., τόμ. 09/001, σ. 5),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο ἀπό τούς J. Mertens de Wilmars, πρόεδρο, G. Bosco, A. Touffait καί O. Due, προέδρους τμήματος, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Χλωρό καί F. Grévisse, δικαστές,

γενικός εἰσαγγελεύς: P. VerLoren van Themaat
γραμματεύς: P. Heim

ἐκδίδει τήν ἀκόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

I — Πραγματικά περιστατικά καί διαδικασία

Τό Hong-Kong Trade Development Council ἀποτελεῖ ὀργανισμό πού συνεστήθη τό 1966, κατά τό δίκαιο τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ, μέ σκοπό τήν προώθηση τοῦ ἐμπορίου μεταξύ τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ καί ἄλλων χωρῶν. Ἡ νομική του μορφή ὁμοιάζει — κατά τό Hoge Raad — μ' ἐκείνη τοῦ «bedrijfsschap» ἤ τοῦ «produktschap» τοῦ ὁλλανδικοῦ δικαίου, δηλαδή μέ ὑπηρεσία ἤ ὀργανισμό δημοσίου δικαίου. Ἔχει ἀνοίξει γραφεῖα σέ διάφορα σημαντικά ἐμπορικά κέντρα, μεταξύ τῶν ὁποίων τό γραφεῖο τοῦ Ἀμστερνταμ, τό 1972.

Οἱ δραστηριότητες τοῦ γραφείου τοῦ Ἀμστερνταμ συνίστανται στήν παροχή στοιχείων καί πληροφοριῶν σέ ὁλλανδούς καί ἐν γένει εὐρωπαίους ἐπιχειρηματίες πού τίς ζητοῦν, περί τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ καί τῶν δυνατοτήτων ἐμπορικῶν ἀνταλλαγῶν μέ τό Χόνγκ-Κόνγκ, καθώς καί στήν παροχή τῶν ἰδίων πληροφοριῶν, ὅσον ἀφορᾶ τίς Κάτω Χῶρες καί τήν Εὐρώπη, σέ ἐπιχειρηματίες τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ, ὅλα δέ αὐτά δωρεάν.

Ὁ διευθυντής τοῦ γραφείου τοῦ Ἀμστερνταμ, καίτοι διορίζεται ἀπό τόν Κυβερνήτη τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ, ἐκ συμφώνου μέ τό Συμβούλιο, δέν ἀνήκει στήν ὑπηρεσία τῶν ἀρχῶν τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ.

Τό γραφεῖο τοῦ Ἀμστερνταμ ἀποζημιώνεται γιά τά ἔξοδά του ἀπό τόν ὀργανισμό τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ, τά ἔσοδα τοῦ ὁποίου προέρχονται τόσο ἀπό ἐπιχορήγηση ἐκ μέρους τῆς κυβερνήσεώς του ὅσο καί ἀπό ἕνα φόρο 0,5 % ἐπί τῆς ἀξίας εἰσαγομένων στό Χόνγκ-Κόνγκ καί ἐξαγομένων ἀπό τό ἔδαφος αὐτό προϊόντων.

Τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης, ἀφοῦ ἐζήτησε κατά τό 1973 νά ἀναγνωρισθεῖ ὡς ἐπιχείρηση, ὑπό τήν ἔννοια τῆς δευτέρας ὁδηγίας ἐπί τοῦ ΦΠΑ, ἔλαβε ἐκ μέρους τοῦ ἐπιθεωρητοῦ τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, μέχρι τό 1978 καί γιά κάθε αἴτηση πού εἶχε καταθέσει, τήν ἐπιστροφή τῶν προκαταβληθέντων φόρων, πάντα ὅμως «ὑπό τήν ἐπιφύλαξη τροποποιήσεως σέ περίπτωση μεταγενεστέρου ἐλέγχου».

Κατόπιν ἐλέγχου πού ἔγινε στίς ἀρχές τοῦ 1978, ὁ ἐπιθεωρητής ἔκρινε ὅτι τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης δέν ἀποτελεῖ ἐπιχείρηση καί προέβη σέ τροποποίηση τῆς ἐπιστροφῆς τῶν ποσῶν πού εἶχε καταβάλει ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση μεταξύ τῶν ἐτῶν 1973 καί 1978. Κατόπιν ἐνστάσεως, ὁ ἐπιθεωρητής ἐμείωσε τό ποσό τῆς τροποποιήσεως «στό ποσό πού ἀφορᾶ τό ἔτος 1978» δηλαδή 9 987,07 HFL.

Κατά τῆς ἀποφάσεως αὐτῆς ἠσκήθη ἔφεση ἐνώπιον τοῦ Gerechtshof τοῦ Ἀμστερνταμ, τό ὁποῖο, μέ ἀπόφαση τῆς 6ης Μαΐου 1980, ἔκρινε ὅτι τό καθ' οὗ τῆς κυρίας ὑποθέσεως ἀποτελεῖ ἐπιχείρηση ὡς ἀσκοῦν κατά τρόπο συνήθη καί ἀνεξάρτητο «οἰκονομικές δραστηριότητες στό πλαίσιο τῶν ἐμπορικῶν ἀνταλλαγῶν, ἱκανοποιώντας ἀνάγκες τῆς κοινωνίας σέ πληροφόρηση καί βοήθεια» καί συνεπῶς δύναται «νά ἐκπέσει τόν φόρο κύκλου ἐργασιῶν πού τῆς ἔχει ἀναγραφεῖ στά τιμολόγια ἀπό ἄλλες ἐπιχειρήσεις».

Ὁ Staatssecretaris van Financiën προσέβαλε τήν ἀπόφαση αὐτή ἐνώπιον τοῦ Hoge Raad, ὑποστηρίζοντας ὅτι τό Gerechtshof «δέν ἠδύνατο νά ἀποφανθεῖ ὅτι τό καθ' οὗ εἶναι ἐπιχειρηματίας ὑπό τήν ἔννοια τοῦ νόμου» διότι, πρῶτον, δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ἐπιχείρηση κατά τό ὁλλανδικό δίκαιο ἐφ' ὅσον ἀσκεῖ τίς δραστηριότητές του δωρεάν καί δεύτερον, ἡ ἐπιστροφή τῶν φόρων πού προκατεβλήθησαν ἀντιβαίνει στό ἄρθρο 11 τῆς δευτέρας ὁδηγίας.

Προτάσει τοῦ γενικοῦ εἰσαγγελέως Van Soest, τό Hoge Raad ἀπεφάσισε νά ἀναβάλει τήν ἔκδοση ὁριστικῆς ἀποφάσεως καί νά ὑποβάλει στό Δικαστήριο δύο ἐρωτήματα:

«1. Δύναται ὁ παρέχων συνήθως ὑπηρεσίες σέ ἐπιχειρηματίες νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας, ὅταν οἱ ὑπηρεσίες αὐτές παρέχονται δωρεάν;

2. Σέ περίπτωση καταφατικῆς ἀπαντήσεως στό πρῶτο ἐρώτημα:

Τό ἄρθρο 11, παράγραφος 2, ἐδάφιο 1 τῆς δευτέρας ὁδηγίας ἐμποδίζει τήν ἔκπτωση τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, πού βαρύνει τά ἀγαθά καί τίς ὑπηρεσίες πού χρησιμοποιοῦνται γιά τήν παροχή τῶν ἀνωτέρω ὑπηρεσιῶν;»

Ἡ διάταξη παραπομπῆς ἐπρωτοκολλήθη στήν γραμματεία τοῦ Δικαστηρίου στίς 14 Ἀπριλίου 1981.

Σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 20 τοῦ πρωτοκόλλου περί τοῦ ὀργανισμοῦ τοῦ Δικαστηρίου ΕΟΚ, παρατηρήσεις κατέθεσαν ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τόν προσωρινό γενικό γραμματέα τοῦ Ὑπουργοῦ Ἐξωτερικῶν, Plug, τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης ἐκπροσωπούμενο ἀπό τόν G. H. Warning καί ἡ Ἐπιτροπή τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τόν D. Gilmour, ἐπικουρούμενο ἀπό τόν Th. Van Rijn, ἀμφοτέρους μέλη τῆς νομικῆς της ὑπηρεσίας.

Κατόπιν έκθέσεως τοῦ είσηγητοῦ δικαστοῦ καί μετ' άκρόαση τοῦ γενικοῦ είσαγγελέως τό Δικαστήριο άπεφάσισε τήν ἔναρξη τῆς προφορικῆς διαδικασίας, χωρίς προηγουμένη διεξαγωγή άποδείξεων.

II — Παρατηρήσεις πού κατετέθησαν σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 20 τοῦ πρωτοκόλλου περί τοῦ όργανισμοῦ τοῦ Δικαστηρίου

Α — Ἐπί τοῦ πρώτου ἐρωτήματος

Ἡ *όλλανδική κυβέρνηση* θεωρεῖ ὅτι, γιά νά δοθεῖ άπάντηση στά ὑποβληθέντα ἐρωτήματα, πρέπει νά ληφθεῖ ὑπ' ὄψη ὁ σκοπός καί ἡ ἔκταση τοῦ συστήματος τοῦ φόρου προστιθεμένης άξίας (ΦΠΑ). Πρός τοῦτο θεωρεῖ σχετικό τό κείμενο τοῦ ἄρθρου 2 τῆς πρώτης όδηγίας, καθώς καί τοῦ ἄρθρου 2 τῆς δευτέρας όδηγίας. Ὅπως προκύπτει άπό τά ἐν λόγω κείμενα «ὅταν πρόκειται γιά πράξεις πού διενεργοῦνται δωρεάν καί συνεπῶς μή φορολογητέες, τό κοινοτικό σύστημα τοῦ ΦΠΑ δέν ἰσχύει πλέον, τό δέ στάδιο τῆς καταναλώσεως ἔχει πράγματι ἐπιτευχθεῖ».

Ὅσον άφορᾶ τό πρῶτο ἐρώτημα, ἡ όλλανδική κυβέρνηση ὑποστηρίζει ὅτι τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενο στόν φόρο, διότι, κατά τήν γνώμη της, δέν πρόκειται περί οἰκονομικῆς δραστηριότητος ὑπό τήν ἔννοια τοῦ παραρτήματος Α σημεῖο 2 ad ἄρθρο 4 τῆς δευτέρας όδηγίας, στήν περίπτωση παροχῆς ὑπηρεσιῶν άποκλειστικῶς δωρεάν. Ἄν, άντιθέτως, ἕνας ἐπιχειρηματίας παρέχει σποραδικῶς ὑπηρεσίες ἄνευ άνταλλάγματος, τοῦτο δέν σημαίνει ὅτι δέν ὑπάρχει δραστηριότητα παρέχοντος ὑπηρεσίες ὑπό τήν ἔννοια τῆς δευτέρας όδηγίας, ὅπως ἐξ ἄλλου ἦταν ἡ περίπτωση στήν ὑπόθεση 154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, άπόφαση τῆς 5ης Φεβρουαρίου 1981 (μή άκόμα δημοσιευθεῖσα στήν Συλλογή).

Ἡ όλλανδική κυβέρνηση θεωρεῖ ὅτι ἡ ἄποψή της ἐπιβεβαιώνεται άπό τήν διάταξη τοῦ ἄρθρου 12 παράγραφος 2 τῆς δευτέρας όδηγίας καί άπό τό παράρτημα Α σημεῖο 25 ad ἄρθρο 12 παράγραφος 2, πού ὑποχρεώνει τόν ὑποκείμενο σέ φόρο νά ἐκδίδει τιμολόγιο, στό ὁποῖο πρέπει νά άναγράφεται χωριστά ἡ τιμή ἄνευ φόρου καί ὁ άντιστοιχῶν φόρος. Ὅμως, κατά τήν όλλανδική κυβέρνηση, «θά ἦταν κάπως παράλογη ἡ ἐπιβολή τῶν ὅρων αὐτῶν, ἄν ἔπρεπε νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, ὑπό τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας όδηγίας, καί ὁ προμηθευτής ἤ ὁ παρέχων ὑπηρεσίες πού διενεργεῖ παράδοση ἀγαθῶν ἤ παροχή ὑπηρεσιῶν δωρεάν».

Κατά συνέπεια, «ἡ όλλανδική κυβέρνηση εἶναι τῆς γνώμης ὅτι ὁ παρέχων ὑπηρεσίες κατά τρόπο συνήθη, γιά λογαριασμό ἐπιχειρηματιῶν, δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, ὑπό τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας όδηγίας, ἄν οἱ παροχές ὑπηρεσιῶν διενεργοῦνται δωρεάν. Γι' αὐτό πιστεύει ὅτι ἡ άπάντηση στό πρῶτο ἐρώτημα πρέπει νά εἶναι άρνητική».

Τό *καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης,* άφοῦ παρετήρησε ὅτι ὁ ΦΠΑ ὀφείλει νά συνάδει μέ τήν άρχή τῆς οὐδετερότητος, θεωρεῖ ὅτι, ὅσον άφορᾶ τόν φόρο αὐτό, «ἡ μεγίστη οὐδετερότητα ἐπιτυγχάνεται ὅταν ὁ ὅμιλος ἐκείνων οἱ ὁποῖοι ὁρίζονται ὡς ὑποκείμενοι στόν φόρο εἶναι ὁ εὐρύτερος δυνατός». Γιά τόν λόγο αὐτό, τό ἄρθρο 4 τῆς δευτέρας όδηγίας ὁρίζει ρητῶς ὅτι «ἡ ἰδιότητα τοῦ ὑποκειμένου στόν φόρο δέν ἐξαρτᾶται άπό τήν ἐπιδίωξη κερδοσκοπικοῦ σκοποῦ».

Κατά πρῶτον, τό παράρτημα Α σημεῖο 2 ad ἄρθρο 4 ὁρίζει στό ἐδάφιο 1 ὅτι ὁ ὅρος «δραστηριότητες παραγωγοῦ, ἐμπόρου ἤ παρέχοντος ὑπηρεσίες» πρέπει νά νοεῖται ὑπό εὐρεῖα ἔννοια καί, δεύτερον, στό ἐδάφιο 2 ὁρίζει ὅτι, ἐάν Κράτος μέλος προτίθεται νά μήν ὑπάγει στόν φόρο ὁρισμένες δραστηριότητες, πρέπει νά πράξει τοῦτο μᾶλλον δι' άπαλλαγῶν παρά διά συστολῆς τῆς ἐννοίας τοῦ ὑποκειμένου στόν φόρο καί, τρίτον, στό ἐδάφιο 3 προβλέπει ὅτι τά Κράτη μέλη ἔχουν τήν εὐχέρεια νά θεωροῦν ὡς ὑποκείμενο στόν φόρο ὁποιουδή-

ποτε πραγματοποιεῖ, ἔστω καί ἐπ' εὐκαιρία, πράξεις πού ἐντάσσονται σέ οἰκονομική δραστηριότητα, πρᾶγμα πού ἐπαναλαμβάνεται κατά τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης, στό ἄρθρο 4 τῆς ἕκτης ὁδηγίας.

Ἑπομένως, μόνον μία εὐρεῖα ἑρμηνεία τῆς ἐννοίας τοῦ ὑποκειμένου στόν φόρο ἁρμόζει «ἐντός τοῦ πλαισίου τοῦ εὐρωπαϊκοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν».

Ἡ ἑρμηνεία αὐτή ἐπιβεβαιώνεται, ἐξ ἄλλου, ἀπό τίς διατάξεις τῶν ἄρθρων 2 καί 6 τῆς δευτέρας ὁδηγίας.

Πράγματι, κατά τό ἄρθρο 2, στόν ΦΠΑ ὑπόκεινται οἱ παροχές ὑπηρεσιῶν πού πραγματοποιοῦνται ἐπ' ἀνταλλάγματι στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ὑπό ὑποκειμένου στόν φόρο. Ἐφ' ὅσον δέν πληροῦται μία τῶν τριῶν προϋποθέσεων, δέν πρόκειται γιά φορολογητέα παροχή ὑπηρεσιῶν, τούναντίον ὅμως πρόκειται πάντα γιά παροχή ὑπηρεσιῶν: ἔτσι, ἡ παροχή ὑπηρεσιῶν πού πραγματοποιεῖται ἐκτός τοῦ ἐδάφους ὑπό ὑποκειμένου στόν φόρο ἀποτελεῖ παροχή ὑπηρεσιῶν (βλ. ἄρθρο 11 παράγραφος 2 ἐδάφιο 2 τῆς δευτέρας ὁδηγίας).

Ἑπομένως, οἱ δωρεάν παροχές ὑπηρεσιῶν δύνανται κατ' ἀρχήν νά θεωρηθοῦν ὡς παροχές ὑπηρεσιῶν ὑπό τήν ἔννοια τῆς δευτέρας ὁδηγίας.

Κατά τήν καθ' ἧς τῆς κυρίας δίκης, τό ἐρώτημα ἄν ἡ δωρεάν παροχή ὑπηρεσιῶν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς παροχή ὑπηρεσιῶν ὑπό τήν ἔννοια τῆς δευτέρας ὁδηγίας, πρέπει νά ἐκτιμηθεῖ βάσει τοῦ ἄρθρου 6 αὐτῆς, τό ὁποῖο θεωρεῖ ὡς «παροχή ὑπηρεσιῶν» «κάθε πράξη ἡ ὁποία δέν ἀποτελεῖ παράδοση ἀγαθοῦ κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 5». Ὁ ὁρισμός αὐτός εἶναι τόσο εὐρύς ὥστε νά περιλαμβάνει τίς δωρεάν παροχές ὑπηρεσιῶν.

Πάντως, γιά νά προκύψει ἐξ αὐτοῦ ὡς συμπέρασμα ὅτι ὁ ἐπιχειρηματίας πού πραγματοποιεῖ τέτοιες παροχές ὑπηρεσιῶν ὑπόκειται στόν φόρο, πρέπει ἐπίσης, σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας, οἱ ἐν λόγω πράξεις νά ἀφοροῦν «οἰκονομική δραστηριότητα». Αὐτή, ὅμως, ἡ τελευταία ἔκφραση πού χρησιμοποιεῖται στό παράρτημα Α, σημεῖο 2 ad ἄρθρο 4, πρέπει νά λαμβάνεται ὑπό εὐρεῖα ἔννοια.

Τέλος, τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης εἶναι τῆς γνώμης ὅτι, ὅπως προκύπτει ἀφ' ἑνός ἀπό τήν φύση τοῦ ΦΠΑ καί ἀφ' ἑτέρου ἀπό τίς συνδυασμένες διατάξεις τῶν ἄρθρων 2, 4 καί 6 τῆς δευτέρας ὁδηγίας, «ὁποιοσδήποτε πραγματοποιεῖ, κατά τρόπο συνήθη, δωρεάν παροχές ὑπηρεσιῶν, ἀντιπροσωπευτικές οἰκονομικῆς δραστηριότητος, πρέπει νά θεωρεῖται ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας».

Ἡ *Ἐπιτροπή* ὑπογραμμίζει, πρῶτον, ὅτι, ὅπως φαίνεται νά προκύπτει ἀπό τούς κανόνες τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ περί ἱδρύσεως τοῦ Trade Development Council «ὁ ὀργανισμός αὐτός δύναται, τόσον ὡς πρός τήν δομή του ὅσον καί ὡς πρός τίς δραστηριότητές του, νά θεωρηθεῖ ὡς ἀνήκων μᾶλλον στόν δημόσιο παρά στόν ἰδιωτικό τομέα», θέμα τό ὁποῖο τά ὁλλανδικά δικαστήρια ὀφείλουν νά ἐξετάσουν στηριζόμενα συγχρόνως καί στό ὁλλανδικό δίκαιο καί στό δίκαιο τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ.

Ἀκολούθως, ἐπαναφέρει τό ἄρθρο 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας στό πλαίσιο τῆς ὁδηγίας αὐτῆς, πρίν θέσει τό ἐρώτημα ἄν τό Hong-Kong Trade Development Council ὑπόκειται στόν φόρο κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4. Θεωρεῖ ὅτι, γιά νά ἑρμηνευθεῖ ἡ διάταξη αὐτή, πρέπει νά ληφθεῖ ὑπ' ὄψη τό ἄρθρο 4 τῆς ἕκτης ὁδηγίας, ἕνας ἀπό τούς σκοπούς τῆς ὁποίας εἶναι νά διευκρινίσει τήν ἔννοια τοῦ ὑποκειμένου στόν φόρο.

Κατά τήν Ἐπιτροπή, «*ἐκ πρώτης ὄψεως* », τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης εἶναι ὑποκείμενο στόν φόρο, διότι πρόκειται περί προσώπου πού παρέχει ὑπηρεσίες καίτοι ὄχι μέ κερδοσκοπικό σκοπό, ὑπαγόμενο συνεπῶς στούς σαφεῖς ὅρους τῆς ἐν λόγω διατάξεως.

Ἐξ ἄλλου, οὔτε τό παράρτημα Α οὔτε τό ἄρθρο 4 τῆς ἕκτης ὁδηγίας ἀντιβαίνουν «στήν πρόδηλη ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4» τῆς δευτέρας ὁδηγίας, ἡ Ἐπιτροπή δέ θεωρεῖ

ἰδίως ὅτι «δέν χωρεῖ ἀμφιβολία ὅτι οἱ δραστηριότητες προωθήσεως» τοῦ εἴδους ἐκείνου πού ἀσκεῖ τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης «εἶναι οἰκονομικῆς φύσεως», ὀλίγο δέ ἐνδιαφέρει τό ὅτι οἱ δραστηριότητες αὐτές δέν ἀμείβονται ἀπό τούς ἀπ' εὐθείας ὠφελουμένους.

Ὁ μόνος λόγος ἀμφισβητήσεως τῶν συμπερασμάτων αὐτῶν ἀπορρέει ἀπό τίς διατάξεις τοῦ παραρτήματος Α σημεῖο 2 τῆς δευτέρας ὁδηγίας, πού ἀποκλείει ἀπό τήν ἔννοια τοῦ ὑποκειμένου στόν φόρο τούς ὀργανισμούς δημοσίου δικαίου, γιά τίς δραστηριότητες τίς ὁποῖες ἀσκοῦν ὡς δημόσιες ἀρχές. Στά ὁλλανδικά δικαστήρια ὅμως ἀπόκειται νά κρίνουν ἄν τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης ἀνήκει στήν κατηγορία αὐτή, ἡ ὁποία ἀποκλείεται τῆς ἐννοίας τοῦ ὑποκειμένου στόν φόρο.

Κατά συνέπεια ἡ Ἐπιτροπή προτείνει νά δοθεῖ ἡ ἀκόλουθη ἀπάντηση στό πρῶτο ἐρώτημα:

«Ὁ παρέχων συνήθως ὑπηρεσίες σέ ἐπιχειρηματίες ἐκ χαριστικῆς αἰτίας γιά τόν ὠφελούμενον δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας.»

Β — Ἐπί τοῦ δευτέρου ἐρωτήματος

Ἡ *ὁλλανδική κυβέρνηση* θεωρεῖ ὅτι, ἀφοῦ ἀπήντησε ἀρνητικά στό πρῶτο ἐρώτημα, «παρέλκει ἡ ἀπάντηση στό δεύτερο ἐρώτημα».

Τό *καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης* θεωρεῖ, πρῶτον, ὅτι τό ἐν λόγω ἐρώτημα πρέπει νά ἐξετασθεῖ ὄχι μόνο ἐν σχέσει πρός τήν διατύπωση τοῦ ἄρθρου 11 τῆς δευτέρας ὁδηγίας — ὁπότε ἡ ἀπάντηση «εἶναι τόσο ἁπλῆ ὥστε πρέπει νά γίνει δεκτό ὅτι δέν εἶναι ἐκείνη πού ἐπιζητεῖ τό Hoge Raad » — ἀλλά καί «σέ συνδυασμό» μέ τόν ὁλλανδικό νόμο περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν.

Πράγματι, ἡ ζητουμένη ἀπάντηση συνίσταται «στό ἄν οἱ ὁλλανδικές δημοσιονομικές ἀρχές δύνανται νά ἐπικαλεσθοῦν τήν δευτέρα ὁδηγία, ὅταν αὐτή προβλέπει, ὅπως ἐν προκειμένω, δικαίωμα ἐκπτώσεως πλέον περιορισμένης ἐκτάσεως ἀπό ὅ,τι ὁ ὁλλανδικός νόμος περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν τοῦ 1968».

Τό ἐρώτημα εἶναι ἄν — ὅπως ἀκριβῶς οἱ ἰδιῶτες δύνανται, ὑπό ὁρισμένες περιστάσεις, νά ἐπικαλεσθοῦν ἐνώπιον τῶν δικαστηρίων διατάξεις τῶν ὁδηγιῶν — οἱ ἐθνικές ἀρχές ἔχουν καί αὐτές «τό δικαίωμα αὐτό στήν περίπτωση ὅπου μία ὁδηγία τούς παρέχει δικαίωμα εὐρύτερο ἀπό ὅ,τι ἡ ἰδία τους νομοθεσία».

Ἐν προκειμένω ὅμως, ἡ σχετική διάταξη τοῦ ὁλλανδικοῦ νόμου, τό ἄρθρο 15, δέν ἀπέκλεισε «τήν ἔκπτωση τοῦ προκαταβληθέντος φόρου γιά τίς ὑπηρεσίες πού ἐχρησιμοποιήθησαν γιά τήν πραγματοποίηση μή φορολογητέων πράξεων». Ἔτσι, ὅπως προκύπτει ἀπό τήν διάταξη αὐτή, ὁ ὁλλανδός νομοθέτης δέν ἐπανέλαβε τήν ὑποχρέωση τοῦ ἄρθρου 11 παράγραφος 2 πρώτη περίοδος τῆς δευτέρας ὁδηγίας.

Γιά τό εἶδος αὐτό τῶν συγκρούσεων, ἡ συνθήκη τῆς Ρώμης προβλέπει μία εἰδική διαδικασία, περί τῆς ὁποίας τά ἄρθρα 169 καί 170, τῆς ἐν λόγω συνθήκης· δέν εἶναι λοιπόν «ὀρθό» νά ἐπιδιώκεται ὁ ἴδιος σκοπός μέσω τοῦ ἄρθρου 177.

Ἐπί πλέον, τά συμφέροντα τῆς ὁλλανδικῆς κυβερνήσεως δέν βλάπτονται, δεδομένου ὅτι αὐτή ἡ ἴδια εἶναι ὁ δημιουργός τοῦ δικοῦ της νόμου. Ἄν δέ νομίζει ὅτι βλάπτονται τά συμφέροντά της, ἀρκεῖ νά ἀλλάξει τόν ἐν λόγω νόμο.

Τέλος, ὅπως προκύπτει ἀπό τήν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, τό ὄργανο αὐτό ἔχει ἐπικαλεσθεῖ λόγους ἐπιεικείας ὑπέρ τοῦ ἀμέσου ἀποτελέσματος τῶν ὁδηγιῶν. Εἰδικότερα, ἀπό τήν ἀπόφαση τῆς 6ης Ὀκτωβρίου 1970 (Franz Grad, 9/70, Rec. σ. 825), ἰδίως ἀπό τήν σκέψη 5 ἐδάφιο 4, προκύπτει ὅτι τό Δικαστήριο διετύπωσε «τήν ἰδέα τῆς προστασίας τῶν ἰδιωτῶν». Στήν ἐπιστήμη

γίνεται δεκτό ὅτι οἱ ὁδηγίες «δέν δύνανται νά δημιουργοῦν ὑποχρεώσεις στό πρόσωπο τῶν ἰδιωτῶν, ἀλλά μόνο δικαιώματα».

Κατά συνέπεια, τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης θεωρεῖ ὅτι «οἱ ὁλλανδικές ἀρχές δέν ἔχουν τό δικαίωμα νά περιορίζουν τό δικαίωμα ἐκπτώσεως τοῦ προκαταβληθέντος φόρου στίς μή φορολογητέες πράξεις, ἐπικαλούμενες τήν δευτέρα ὁδηγία».

Ἡ *Ἐπιτροπή* θεωρεῖ ὅτι, καθ' ὅ μέρος πρέπει νά δοθεῖ ἀπάντηση στό δεύτερο ἐρώτημα, πρέπει νά ληφθεῖ ὑπ' ὄψη ὅτι «τό ἄρθρο 11 παράγραφος 2 περίοδος 1η ἐμποδίζει προφανῶς τήν ἔκπτωση τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, πού πλήττει τά ἀγαθά καί τίς ὑπηρεσίες πού χρησιμοποιοῦνται γιά τήν ἐκ μέρους τοῦ Hong-Kong Trade Development Council παροχή ὑπηρεσιῶν», διότι ὅπως προκύπτει ἀπό τό ἄρθρο 2, μόνον οἱ ὑπηρεσίες πού παρέχονται ἐπ' ἀνταλλάγματι ὑπόκεινται στόν ΦΠΑ (βλ. σκέψη 12 τῆς προμνημονευθείσης ἀποφάσεως τῆς 5ης Φεβρουαρίου 1981), εἶναι, ἑπομένως δυνατή ἡ ἔκπτωση τοῦ ΦΠΑ πού πλήττει τήν ἀξία τῶν ἀγαθῶν καί ὑπηρεσιῶν πού ἐχρησιμοποιήθησαν γιά τήν δωρεάν παροχή ἀγαθῶν καί ὑπηρεσιῶν, γιά τόν λόγο ὅτι πρόκειται περί μή φορολογητέας πράξεως.

Ἡ Ἐπιτροπή προσθέτει ἐπίσης ὅτι, ὅσον ἀφορᾶ τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης, εἴτε αὐτό θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενο στόν φόρο εἴτε ὄχι, τό ἀποτέλεσμα εἶναι τό ἴδιο ὡς πρός τήν ἔκπτωση τοῦ προκαταβληθέντος ΦΠΑ: ἡ ἔκπτωση αὐτή δέν εἶναι δυνατή.

Κατά συνέπεια, ἡ Ἐπιτροπή προτείνει νά δοθεῖ ἡ ἀκόλουθη ἀπάντηση στό δεύτερο ἐρώτημα:

«Τό ἄρθρο 11, παράγραφος 2, ἐδάφιο 1 τῆς δευτέρας ὁδηγίας ἐμποδίζει τήν ἔκπτωση τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, ὁ ὁποῖος πλήττει τά ἀγαθά καί τίς ὑπηρεσίες πού ἐχρησιμοποιήθησαν γιά τήν δωρεάν παροχή ὑπηρεσιῶν.»

III — Προφορική διαδικασία

Κατά τήν συνεδρίαση τῆς 12 Ἰανουαρίου 1982, ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τόν Bijl ὡς πραγματογνώμονα, καί ἡ Ἐπιτροπή τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τόν Thomas Van Rijn, ἀνέπτυξαν τίς παρατηρήσεις τους καί ἀπήντησαν σέ ἐρωτήσεις τοῦ Δικαστηρίου.

Ὁ γενικός εἰσαγγελεύς ἀνέπτυξε τίς προτάσεις του κατά τήν συνεδρίαση τῆς 2ας Μαρτίου 1982.

Σκεπτικό

1 Μέ ἀπόφαση τῆς 8ης Ἀπριλίου 1981, ἡ ὁποία περιῆλθε στό Δικαστήριο στίς 14 Ἀπριλίου 1981, τό Hoge Raad τῶν Κάτω Χωρῶν ὑπέβαλε, δυνάμει τοῦ ἄρθρου 177 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, δύο προδικαστικά ἐρωτήματα ὡς πρός τήν ἑρμηνεία τῶν ἄρθρων 4 καί 11 τῆς δευτέρας ὁδηγίας 67/228 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967, περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — διάρθρωση καί κανόνες ἐφαρμογῆς τοῦ κοινοῦ συστήματος φόρου προστιθεμένης ἀξίας (ΕΕ εἰδ. ἔκδ., τόμ. 09/001, σ. 5).

2 Τά ἐρωτήματα αὐτά ἀνέκυψαν στό πλαίσιο δίκης μεταξύ τοῦ Staatssecretaris van Financiën τῶν Κάτω Χωρῶν καί τοῦ Hong-Kong Trade Development Council, ὀργανισμοῦ συσταθέντος στό Χόνγκ-Κόνγκ τό 1966 μέ σκοπό τήν προώθηση τοῦ ἐμπορίου μεταξύ τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ καί ἄλλων χωρῶν, ὁ ὁποῖος ἵδρυσε γραφεῖο στό Ἀμστερνταμ τό 1972. Οἱ δραστηριότητές του στίς Κάτω Χῶρες συνίστανται στήν δωρεάν παροχή, σέ ἐπιχειρηματίες, στοιχείων καί πληροφοριῶν περί τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ καί τῶν δυνατοτήτων διενεργείας ἐμπορικῶν ἀνταλλαγῶν μέ αὐτό, καθώς καί ἀναλόγων πληροφοριῶν περί τῆς εὐρωπαϊκῆς ἀγορᾶς σέ ἐπιχειρηματίες τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ. Τά ἔσοδα τοῦ γραφείου τοῦ Ἀμστερνταμ προέρχονται ἀπό ἐτήσια πάγια ἐπιχορήγηση ἐκ μέρους τῆς κυβερνήσεως τοῦ Χόνγκ-Κόνγκ καί ἀπό τό προϊόν μιᾶς ἐπιβαρύνσεως, ἀνερχομένης στό 5 % ἐπί τῆς ἀξίας τῶν εἰσαγομένων καί ἐξαγομένων πρός καί ἀπό τό Χόνγκ-Κόνγκ ἐμπορευμάτων.

3 Ἡ διαφορά μεταξύ τῶν ὁλλανδικῶν φορολογικῶν ἀρχῶν καί τοῦ ἀνωτέρω ὀργανισμοῦ προέκυψε ἀπό τό γεγονός ὅτι οἱ ὁλλανδικές ὑπηρεσίες, πού εἶχαν ἐπιστρέψει στόν ἐν λόγω ὀργανισμό μέχρι τό 1978, «ὑπό τήν ἐπιφύλαξη τροποποιήσεως σέ περίπτωση μεταγενεστέρου ἐλέγχου», τό ποσό τῶν φόρων προστιθεμένης ἀξίας πού τοῦ εἶχαν καταλογίσει οἱ ἐπιχειρήσεις, οἱ ὁποῖες τοῦ εἶχαν παράσχει ὑπηρεσίες ἤ τοῦ εἶχαν παραδώσει ἐμπορεύματα, ἔπαυσαν πλέον νά τόν θεωροῦν ὡς ὑποκείμενο σέ φόρο πρόσωπο καί τοῦ ἐζήτησαν συνεπῶς, τό ἀχρεωστήτως, κατά τήν φορολογική ἀρχή, ἐπιστραφέν ποσό. Ἡ διαφορά ἦχθη ἐνώπιον τοῦ Hoge Raad, τό ὁποῖο ὑπέβαλε στό Δικαστήριο τά ἀκόλουθα δύο ἐρωτήματα:

«1. Δύναται ὁ παρέχων συνήθως ὑπηρεσίες σέ ἐπιχειρηματίες νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας, ὅταν οἱ ὑπηρεσίες αὐτές παρέχονται δωρεάν;

2. Σέ περίπτωση καταφατικῆς ἀπαντήσεως στό πρῶτο ἐρώτημα:

Τό ἄρθρο 11, παράγραφος 2, ἐδάφιο 1 τῆς δευτέρας ὁδηγίας ἐμποδίζει τήν ἔκπτωση τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, πού βαρύνει τά ἀγαθά καί τίς ὑπηρεσίες πού χρησιμοποιοῦνται γιά τήν παροχή τῶν ἀνωτέρω ὑπηρεσιῶν;»

4 Τό ἀναφερόμενο στό πρῶτο ἐρώτημα ἄρθρο 4 ὁρίζει ὅτι:

«Θεωρεῖται ὡς "ὑποκείμενος στόν φόρο" ὁποιοσδήποτε ἐνεργεῖ, κατά τρόπο ἀνεξάρτητο καί συνήθη, πράξεις πού ἀνάγονται στίς δραστηριότητες τοῦ παραγωγοῦ, τοῦ ἐμπόρου ἤ τοῦ παρέχοντος ὑπηρεσίες, ἀνεξαρτήτως ἐάν ὁ χαρακτήρας τους εἶναι κερδοσκοπικός ἤ μή.»

5 Τό ἐθνικό δικαστήριο τονίζει τό γεγονός ὅτι, στήν ἐνώπιόν του ἐκκρεμοῦσα ὑπόθεση, ὁ ἐν λόγω ὀργανισμός παρέχει τίς ὑπηρεσίες του ἀποκλειστικῶς δωρεάν, καί τοῦτο διότι τό ἄρθρο 4, πού δίνει τόν ὁρισμό τοῦ ὑποκειμένου στόν φόρο, δέν ὁρίζει τίς «πράξεις» πού ἀνάγονται στίς δραστηριότητες τοῦ παραγωγοῦ, τοῦ ἐμπόρου ἤ τοῦ παρέχοντος ὑπηρεσίες, ἐνῶ τό ἄρθρο 2 τῆς ἰδίας ὁδηγίας ὁρίζει ὅτι στόν φόρο προστιθεμένης ἀξίας ὑπάγονται μόνο οἱ ἐπ' ἀνταλλάγματι παρεχόμενες ὑπηρεσίες ἀπό ὑποκείμενο στόν φόρο πρόσωπο. Ἀπό τήν ἐξέταση τῶν δύο αὐτῶν ἄρθρων, ἡ ἀνάλυση τοῦ γράμματος τῶν ὁποίων, ἐκ πρώτης ὄψεως, δέν προσφέρεται πρός ἐπίλυση τοῦ ζητήματος ἄν ἕνας ὀργανισμός, παρέχων συνήθως δωρεάν ὑπηρεσίες, δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, προκύπτει ὅτι πρέπει νά ἀναζητηθοῦν τά χαρακτηριστικά τοῦ κοινοῦ συστήματος φόρου προστιθεμένης ἀξίας ἐν σχέσει πρός τόν σκοπό του.

6 Ὁ σκοπός αὐτός, στόν ὁποῖο ἀναφέρονται οἱ αἰτιολογικές σκέψεις τῆς δευτέρας ὁδηγίας, παραπέμποντας στήν πρώτη ὁδηγία 67/227 τῆς ἰδίας ἡμερομηνίας (ΕΕ εἰδ. ἔκδ., τόμ. 02/001, σ. 3), προκύπτει ἀπό τίς αἰτιολογικές σκέψεις τῆς τελευταίας, πού ἀναφέρονται στήν ἀνάγκη ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν, μέ σκοπό τήν ἐξάλειψη τῶν στοιχείων πού δύνανται νά νοθεύσουν τούς ὅρους τοῦ ἀνταγωνισμοῦ καί, ἐπομένως τήν ἐπίτευξη ἀνταγωνιστικῆς οὐδετερότητος, ὑπό τήν ἔννοια ὅτι σέ παρόμοια προϊόντα, ἐντός κάθε χώρας, ἐπιβάλλεται ἡ ἴδια φορολογική ἐπιβάρυνση, ἀνεξαρτήτως τοῦ μήκους τοῦ κυκλώματος παραγωγῆς καί διανομῆς.

7 Πρός ἐπίτευξη τοῦ σκοποῦ αὐτοῦ, ἡ πρώτη ὁδηγία στό ἄρθρο 2 παράγραφος 1 ὁρίζει ὅτι ἡ ἀρχή τοῦ κοινοῦ συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στήν ἐπιβολή ἐπί τῶν ἀγαθῶν καί τῶν ὑπηρεσιῶν ἑνός γενικοῦ φόρου καταναλώσεως, ἀκριβῶς ἀναλόγου πρός τήν τιμή τῶν ἀγαθῶν καί τῶν ὑπηρεσιῶν, ὅσος καί ἄν εἶναι ὁ ἀριθμός τῶν συναλλαγῶν, οἱ ὁποῖες διενεργοῦνται κατά τήν πορεία τῆς παραγωγῆς καί τῆς διανομῆς, πρό τοῦ σταδίου ἐπιβολῆς τοῦ φόρου.

8 Οἱ λεπτομέρειες τῆς ἐφαρμογῆς τῆς ἀρχῆς αὐτῆς, πού στηρίζεται στήν τιμή τῶν ἀγαθῶν καί ὑπηρεσιῶν, ὁρίζονται στήν παράγραφο 2 τοῦ ἰδίου ἄρθρου ὡς ἑξῆς:

«Σέ κάθε συναλλαγή ὁ φόρος προστιθεμένης ἀξίας, ὑπολογιζόμενος ἐπί τῆς τιμῆς τοῦ ἀγαθοῦ ἤ τῆς ὑπηρεσίας μέ τόν ἐφαρμοστέο στό ἀγαθό αὐτό ἤ στήν ὑπηρεσία αὐτή συντελεστή, εἶναι ἀπαιτητός μετ' ἀφαίρεση τοῦ ποσοῦ τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας, ὁ ὁποῖος ἐπεβάρυνε ἄμεσα τό κόστος τῶν διαφόρων στοιχείων, τά ὁποῖα συνθέτουν τήν τιμή.»

Στήν παράγραφο 3 ὁρίζεται ὅτι τό κοινό σύστημα τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας ἐφαρμόζεται μέχρι καί τοῦ σταδίου τοῦ λιανικοῦ ἐμπορίου.

9 Ἀπό τό σύστημα αὐτό προκύπτει ὅτι ὁ φόρος δέν ἐκπίπτει πλέον ὅταν ἔχει λήξει ἡ σειρά τῶν συναλλαγῶν. Στήν περίπτωση αὐτή, ὁ φόρος εἰσπράττεται ἀπό τόν τελικό καταναλωτή, ὁ ὁποῖος δέν δύναται νά ἐπιρρίψει τό σχετικό ποσό, δεδομένου ὅτι δέν ὑπάρχει περαιτέρω συναλλαγή γιά τήν ὁποία καταβάλλεται τίμημα.

10 Ὅταν ἡ δραστηριότης ἑνός παρέχοντος ὑπηρεσίες προσώπου συνίσταται ἀποκλειστικῶς στήν ἄνευ ἀμέσου ἀνταλλάγματος παροχή ὑπηρεσιῶν, δέν ὑπάρχει βάση γιά τήν ἐπιβολή φορολογίας, οἱ κατά τά ἀνωτέρω δέ δωρεάν παροχές δέν ὑπόκεινται, ἐπομένως, στόν φόρο προστιθεμένης ἀξίας. Στήν περίπτωση αὐτή, ὁ παρέχων ὑπηρεσίες πρέπει νά ἐξομοιωθεῖ πρός τόν τελικό καταναλωτή, δεδομένου ὅτι τό κύκλωμα παραγωγῆς καί διανομῆς τερματίζεται ἀκριβῶς στό ἐπίπεδό του. Πράγματι, ἡ συνδέουσα αὐτόν μέ τόν ἀποδέκτη τοῦ ἀγαθοῦ ἤ τῆς ὑπηρεσίας σχέση δέν ἐμπίπτει σέ κατηγορία συμβάσεων, δυναμένη νά ὑπαχθεῖ σέ φορολογική ἐναρμόνιση γενεσιουργό ἀνταγωνιστικῆς οὐδετερότητος· ὑπό τίς περιστάσεις αὐτές, οἱ δωρεάν παροχές ὑπηρεσιῶν διαφοροποιοῦνται, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς τους, ἀπό τίς φορολογητέες πράξεις πού προϋποθέτουν, στό πλαίσιο τοῦ συστήματος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας, τόν καθορισμό τῆς τιμῆς ἤ ἀνταλλάγματος.

11 Αὐτό ἀποδεικνύεται ἀπό τόν συσχετισμό τῆς διατάξεως, τῆς ὁποίας ζητεῖται ἡ ἑρμηνεία, πρός τίς λοιπές διατάξεις τῆς ὁδηγίας. Τό ὅτι οἱ φορολογητέες πράξεις πρέπει νά διενεργοῦνται ἐπ' ἀνταλλάγματι ἐπιβεβαιώνεται ἀπό τό γεγονός ὅτι οἱ οἰκονομικές δραστηριότητες τῶν ὑποκειμένων στόν φόρο, κατά τήν ἔννοια τοῦ

παραρτήματος Α, σημεῖο 2, πρῶτο ἐδάφιο, ἀποτελοῦν κατ' ἀνάγκη δραστηριότητες πού ἀσκοῦνται ἐπ' ἀνταλλάγματι ἤ ἐπ' ἀντιπαροχῇ, διότι, ἐάν ἀσκοῦνται ἀποκλειστικῶς δωρεάν, δέν ἐμπίπτουν στό σύστημα τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας, δεδομένου ὅτι, σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 9, δέν δύνανται νά ἀποτελέσουν βάση γιά ἐπιβολή φορολογίας. Τό ὅτι ἀπαιτεῖται ὁπωσδήποτε ἀντιπαροχή προκύπτει ἐπίσης ἀπό τό ἄρθρο 12 τῆς ἰδίας ὁδηγίας, πού ὑποχρεώνει κάθε ὑποκείμενο στόν φόρο πρόσωπο νά ἐκδίδει τιμολόγιο γιά τά ἀγαθά πού παραδίδει καί τίς ὑπηρεσίες πού παρέχει σέ ἄλλο πρόσωπο ὑποκείμενο στόν φόρο, νά τηρεῖ λογιστικά βιβλία, ὥστε νά καθίσταται δυνατός ὁ ἔλεγχος ἐκ μέρους τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς καί νά καταθέτει κάθε μήνα δήλωση, περιλαμβάνουσα ὅλα τά ἀναγκαῖα στοιχεῖα γιά τόν ὑπολογισμό τοῦ φόρου.

12 Ἐπομένως, ἀπό τόν συσχετισμό τοῦ πρός ἑρμηνεία ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας πρός τίς λοιπές διατάξεις της καί τόν συνειρμό τοῦ συστήματος ἀποδεικνύεται ὅτι δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἐν λόγω ἄρθρου, ὁ παρέχων ὑπηρεσίες ἀποκλειστικῶν δωρεάν.

13 Συνεπῶς, στό πρῶτο ἐρώτημα προσήκει ἡ ἀπάντηση ὅτι ὁ παρέχων συνήθως ὑπηρεσίες σέ ἐπιχειρηματίες ἀποκλειστικῶς δωρεάν δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας.

14 Κατόπιν τῆς ἀρνητικῆς ἀπαντήσεως στό πρῶτο ἀπό τά ἐρωτήματα πού ὑπέβαλε τό Hoge Raad, παρέλκει ἡ ἐξέταση τοῦ δευτέρου ἐρωτήματος.

Ἐπί τῶν δικαστικῶν ἐξόδων

15 Τά ἔξοδα στά ὁποῖα ὑπεβλήθησαν ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση καί ἡ Ἐπιτροπή τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, οἱ ὁποῖες κατέθεσαν παρατηρήσεις στό Δικαστήριο, δέν ἀποδίδονται. Δεδομένου ὅτι ἡ παροῦσα διαδικασία ἔχει ὡς πρός τούς διαδίκους τῆς κυρίας δίκης τόν χαρακτῆρα παρεμπίπτοντος, πού ἀνέκυψε ἐνώπιον τοῦ ἐθνικοῦ δικαστηρίου, σ' αὐτό ἐναπόκειται νά ἀποφασίσει γιά τά δικαστικά ἔξοδα.

Διά ταῦτα

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

κρίνοντας ἐπί τῶν ἐρωτημάτων πού τοῦ ὑπέβαλε, μέ διάταξη τῆς 8ης Ἀπριλίου 1981, τό Hoge Raad ἀποφαίνεται:

Ὁ παρέχων συνήθως ὑπηρεσίες σέ ἐπιχειρηματίες ἀποκλειστικῶς δωρεάν δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὁδηγίας.

	Mertens de Wilmars	Bosco	Touffait
Due	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Koopmans	Everling	Χλωρός	Grévisse

Ἐδημοσιεύθη σέ δημοσία συνεδρίαση στό Λουξεμβοῦργο τήν 1η Ἀπριλίου 1982.

Ὁ γραμματεύς
κ.ά.α.

J. A. Pompe

Βοηθός γραμματεύς

Ὁ προεδρεύων

G. Bosco

πρόεδρος τοῦ πρώτου τμήματος