

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ  
ΤΗΣ 1ης ΑΠΡΙΛΙΟΥ 1982<sup>1</sup>

**Staatssecretaris van Financiën  
κατά Hong-Kong Trade Development Council  
(αίτηση του Hoge Raad τών Κάτω Χωρών  
για τήν έκδοση προδικαστικής απόφασεως)**

«Επιστροφή ΦΠΑ»

Υπόθεση 89/81

Περίληψη

*Δημοσιονομικές διατάξεις — Έναρμόνιση τών νομοθεσιών — Φόρος κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Υποκείμενος στον φόρο — Έννοια — Παρέχων υπηρεσίες δωρεάν — Δεν εμπίπτει  
(Οδηγία του Συμβουλίου 67/228 άρθρο 4)*

Ο παρέχων συνήθως υπηρεσίες σε επιχειρηματίες αποκλειστικώς δωρεάν δεν δύναται να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο, κατά τήν έννοια του άρθρου 4 τής

δευτέρας οδηγίας περί έναρμόνισεως τών νομοθεσιών τών Κρατών μελών, τών σχετικών με τούς φόρους κύκλου εργασιών.

Στήν υπόθεση 89/81,

ή όποια έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad τών Κάτω Χωρών προς τό Δικαστήριον, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 τής συνθήκης ΕΟΚ, με τήν όποια ζητείται, στό πλαίσιο τής διαφοράς πού έκκρεμεί, ενώπιον του άνωτέρω δικαστηρίου, μεταξύ

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN τών Κάτω Χωρών

καί

HONG-KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL, "Άμστερνταμ,

<sup>1</sup> — Γλώσσα διαδικασίας: ή ολλανδική.

ή έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την έρμηνεία των άρθρων 4 και 11, παράγραφος 2, εδάφιο 1 της δευτέρας οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, περί έναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τούς φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες έφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ., τόμ. 09/001, σ. 5),

## ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

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

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

έκδίδει τήν ακόλουθη

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Περιστατικά

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

Τό Hong-Kong Trade Development Council αποτελεί οργανισμό πού συνεστήθη τό 1966, κατά τό δίκαιο του Χόνγκ-Κόνγκ, μέ σκοπό τήν προώθηση του έμπορίου μεταξύ του Χόνγκ-Κόνγκ και άλλων χωρών. Η νομική του μορφή όμοιάζει — κατά τό Hoge Raad — μ' εκείνη του «bedrijfschap» ή του «produkschap» του όλλανδικου δικαίου, δηλαδή μέ ύπηρεσία ή οργανισμό δημοσίου δικαίου. Έχει άνοιξει γραφεία σε διάφορα σημαντικά έμπορικά κέντρα, μεταξύ των όποιων τό γραφείο του Άμστερνταμ, τό 1972.

Οί δραστηριότητες του γραφείου του Άμστερνταμ συνίστανται στην παροχή στοιχείων και πληροφοριών σε όλλανδούς και έν γένει εδρωπαίους επιχειρηματίες πού τίς ζητούν, περί του Χόνγκ-Κόνγκ και των δυνατοτήτων έμπορικών άνταλλαγών μέ τό Χόνγκ-Κόνγκ, καθώς και στην παροχή των ίδιων πληροφοριών, όσον άφορά τίς Κάτω Χώρες και τήν Εύρώπη, σε επιχειρηματίες του Χόνγκ-Κόνγκ, όλα δέ αυτά δωρεάν.

Ό διευθυντής του γραφείου του Άμστερνταμ, καιτοι διορίζεται από τον Κυβερνήτη του Χόνγκ-Κόνγκ, έκ συμφώνου μέ τό Συμβούλιο, δέν άνήκει στην ύπηρεσία των άρθρων του Χόνγκ-Κόνγκ.

Τό γραφείο του "Αμστερνταμ αποζημιώνεται για τὰ ἔξοδα του ἀπό τόν ὀργανισμό του Χόνγκ-Κόνγκ, τὰ ἔσοδα τοῦ ὁποίου προέρχονται τόσο ἀπό ἐπιχορήγηση ἐκ μέρους τῆς κυβερνήσεώς του ὅσο καί ἀπό ἕνα φόρο 0,5 % ἐπὶ τῆς ἀξίας εἰσαγομένων στό Χόνγκ-Κόνγκ καί ἐξαγομένων ἀπό τό ἔδαφος αὐτό προϊόντων.

Τό καθ' οὗ τῆς κυρίας δίκης, ἀφοῦ ἐζήτησε κατὰ τό 1973 νά ἀναγνωρισθεῖ ὡς ἐπιχείρηση, ὑπό τὴν ἔννοια τῆς δευτέρας ὀδηγίας ἐπὶ τοῦ ΦΠΑ, ἔλαβε ἐκ μέρους τοῦ ἐπιθεωρητοῦ τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, μέχρι τό 1978 καί γιά κάθε αἴτηση πού εἶχε καταθέσει, τὴν ἐπιστροφή τῶν προκαταβληθέντων φόρων, πάντα ὁμως «ὑπό τὴν 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 ὀλλανδικὴ κυβέρνησις 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.

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

Ὁ Staatssecretaris van Financiën προσέβαλε τὴν ἀπόφαση αὐτὴ ἐνώπιον τοῦ Hoge Raad, ὑποστηρίζοντας ὅτι τό Gerechtshof «δέν ἠδύνατο νά ἀποφανθεῖ ὅτι τό καθ' οὗ εἶναι

ἐπιχειρηματίας ὑπό τὴν ἔννοια τοῦ νόμου» διότι, πρῶτον, δέν δύναιται νά θεωρηθεῖ ὡς ἐπιχείρηση κατὰ τό ὀλλανδικό δίκαιο ἐφ' ὅσον ἀσκεῖ τίς δραστηριότητές του δωρεάν καί δεύτερον, ἡ ἐπιστροφή τῶν φόρων πού προκατεβλήθησαν ἀντιβαίνει στό ἄρθρο 11 τῆς δευτέρας ὀδηγίας.

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

«1. Δύναιται ὁ παρέχων συνήθως ὑπηρεσίες σέ ἐπιχειρηματίες νά θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενος στόν φόρο κατὰ τὴν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς δευτέρας ὀδηγίας, ὅταν οἱ ὑπηρεσίες αὐτές παρέχονται δωρεάν;

2. Σέ περίπτωση καταφατικῆς ἀπαντήσεως στό πρῶτο ἐρώτημα:

Τό ἄρθρο 11, παράγραφος 2, ἐδάφιο 1 τῆς δευτέρας ὀδηγίας ἐμποδίζει τὴν ἐκπτώση τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, πού δαρύνει τὰ ἀγαθὰ καί τίς ὑπηρεσίες πού χρησιμοποιοῦνται γιά τὴν παροχὴ τῶν ἀνωτέρω ὑπηρεσιῶν;»

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

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

Κατόπιν έκθεσεως του εισηγητού δικαστού και μετ' άκρόαση του γενικού εισαγγελέως τό Δικαστήριο άπεφάσισε τήν έναρξη τής προφορικής διαδικασίας, χωρίς προηγουμένη διεξαγωγή άποδείξεων.

II — Παρατηρήσεις πού κατετέθησαν σύμφωνα μέ τό άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του οργανισμού του Δικαστηρίου

A — *Έπί του πρώτου έρωτήματος*

Η *όλλανδική κυβέρνηση* θεωρεί ότι, γιά νά δοθεί άπάντηση στά ύποβληθέντα έρωτήματα, πρέπει νά ληφθεί ύπ' όψη ό σκοπός και ή έκταση του συστήματος του φόρου προστιθεμένης άξίας (ΦΠΑ). Πρός τουτο θεωρεί σχετικό τό κείμενο του άρθρου 2 τής πρώτης οδηγίας, καθώς και του άρθρου 2 τής δευτέρας οδηγίας. Όπως προκύπτει από τά έν λόγω κείμενα «όταν πρόκειται γιά πράξεις πού διενεργούνται δωρεάν και συνεπώς μή φορολογητέες, τό κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ δέν ισχύει πλέον, τό δέ στάδιο τής καταναλώσεως έχει πράγματι έπιτευχθεί».

Όσον άφορά τό πρώτο έρώτημα, ή όλλανδική κυβέρνηση ύποστηρίζει ότι τό καθ' ού τής κυρίας δίκης δέν δύναται νά θεωρηθεί ως ύποκειμενο στόν φόρο, διότι, κατά τήν γνώμη τής, δέν πρόκειται περί οίκονομικής δραστηριότητας υπό τήν έννοια του παραρτήματος Α σημείο 2 ad άρθρο 4 τής δευτέρας οδηγίας, στήν περίπτωση παροχής υπηρεσιών άποκλειστικώς δωρεάν. Άν, άντιθέτως, ένας έπιχειρηματίας παρέχει σποραδικώς υπηρεσίες άνευ ανταλλάγματος, τουτο δέν σημαίνει ότι δέν ύπάρχει δραστηριότητα παρέχοντος υπηρεσίες υπό τήν έννοια τής δευτέρας οδηγίας, όπως έξ άλλου ήταν ή περίπτωση στήν υπόθεση 154/80 *Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats*, άπόφαση τής 5ης Φεβρουαρίου 1981 (μή άκόμα δημοσιευθείσα στήν Συλλογή).

Η όλλανδική κυβέρνηση θεωρεί ότι ή άποψη τής έπιβεβαιώνεται από τήν διάταξη

του άρθρου 12 παράγραφος 2 τής δευτέρας οδηγίας και από τό παράρτημα Α σημείο 25 ad άρθρο 12 παράγραφος 2, πού ύποχρεώνει τόν ύποκειμενο σέ φόρο νά εκδίδει τιμολόγιο, στό όποιο πρέπει νά αναγράφεται χωριστά ή τιμή άνευ φόρου και ό άντιστοιχών φόρος. Όμως, κατά τήν όλλανδική κυβέρνηση, «θά ήταν κάπως παράλογη ή έπιβολή των όρων αυτών, άν έπρεπε νά θεωρηθεί ως ύποκειμενος στόν φόρο, υπό τήν έννοια του άρθρου 4 τής δευτέρας οδηγίας, και ό προμηθευτής ή ό παρέχων ύπηρεσίες πού διενεργεί παράδοση άγαθών ή παροχή ύπηρεσιών δωρεάν».

Κατά συνέπεια, «ή όλλανδική κυβέρνηση είναι τής γνώμης ότι ό παρέχων ύπηρεσίες κατά τρόπο συνήθη, γιά λογαριασμό έπιχειρηματιών, δέν δύναται νά θεωρηθεί ως ύποκειμενος στόν φόρο, υπό τήν έννοια του άρθρου 4 τής δευτέρας οδηγίας, άν οι παροχές ύπηρεσιών διενεργούνται δωρεάν. Γι' αυτό πιστεύει ότι ή άπάντηση στό πρώτο έρώτημα πρέπει νά είναι άρνητική».

Τό καθ' ού τής κυρίας δίκης, άφοδ παρετήρησε ότι ό ΦΠΑ όφείλει νά συνάδει μέ τήν άρχή τής ουδετερότητας, θεωρεί ότι, όσον άφορά τόν φόρο αυτό, «ή μεγίστη ουδετερότητα έπιτυγχάνεται όταν ό όμιλος εκείνων οι όποιοι όρίζονται ως ύποκειμενοι στόν φόρο είναι ό εύρύτερος δυνατός». Γιά τόν λόγο αυτό, τό άρθρο 4 τής δευτέρας οδηγίας όρίζει ρητώς ότι «ή ιδιότητα του ύποκειμενου στόν φόρο δέν έξαρτάται από τήν έπιδίωξη κερδοσκοπικού σκοπού».

Κατά πρώτον, τό παράρτημα Α σημείο 2 ad άρθρο 4 όρίζει στό έδάφιο 1 ότι ό όρος «δραστηριότητες παραγωγού, έμπορου ή παρέχοντος ύπηρεσίες» πρέπει νά νοείται υπό εύρεία έννοια και, δεύτερον, στό έδάφιο 2 όρίζει ότι, εάν Κράτος μέλος προτίθεται νά μήν ύπάγει στόν φόρο όρισμένες δραστηριότητες, πρέπει νά πράξει τουτο μάλλον δι' άπαλλαγών παρά διά συστολής τής έννοίας του ύποκειμενου στόν φόρο και, τρίτον, στό έδάφιο 3 προβλέπει ότι τά Κράτη μέλη έχουν τήν ευχέρεια νά θεωρούν ως ύποκειμενο στόν φόρο όποιουδή-

ποτε πραγματοποιεί, έστω και έπ' ευκαιρία, πράξεις που εντάσσονται σέ οικονομική δραστηριότητα, πράγμα που επαναλαμβάνεται κατά τό καθ' ού τής κυρίας δίκης, στό άρθρο 4 τής έκτης οδηγίας.

Έπομένως, μόνον μία εύρεια έρμηνεία τής έννοίας του υποκειμένου στόν φόρο άρμόζει «έντός του πλαισίου του εύρωπαϊκού φόρου κύκλου έργασιών».

Η έρμηνεία αυτή έπιβεβαιώνεται, έξ άλλου, από τίς διατάξεις των άρθρων 2 και 6 τής δευτέρας οδηγίας.

Πράγματι, κατά τό άρθρο 2, στόν ΦΠΑ υπόκεινται οι παροχές ύπηρεσιών που πραγματοποιούνται έπ' ανταλλάγματι στό έσωτερικό τής χώρας υπό υποκειμένου στόν φόρο. Έφ' όσον δέν πληροδται μία των τριών προϋποθέσεων, δέν πρόκειται γιά φορολογητέα παροχή ύπηρεσιών, τούναντίον όμως πρόκειται πάντα γιά παροχή ύπηρεσιών: έτσι, ή παροχή ύπηρεσιών που πραγματοποιείται εκτός του εδάφους υπό υποκειμένου στόν φόρο άποτελεί παροχή ύπηρεσιών (δλ. άρθρο 11 παράγραφος 2 εδάφιο 2 τής δευτέρας οδηγίας).

Έπομένως, οι δωρεάν παροχές ύπηρεσιών δύνανται κατ' άρχήν νά θεωρηθούν ως παροχές ύπηρεσιών υπό τήν έννοια τής δευτέρας οδηγίας.

Κατά τήν καθ' ής τής κυρίας δίκης, τό έρώτημα άν ή δωρεάν παροχή ύπηρεσιών δύνανται νά θεωρηθεί ως παροχή ύπηρεσιών υπό τήν έννοια τής δευτέρας οδηγίας, πρέπει νά εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 6 αυτής, τό όποιο θεωρεί ως «παροχή ύπηρεσιών» «κάθε πράξη ή όποια δέν άποτελεί παράδοση αγαθού κατά τήν έννοια του άρθρου 5». Ό όρισμός αυτός είναι τόσο εύρύς ώστε νά περιλαμβάνει τίς δωρεάν παροχές ύπηρεσιών.

Πάντως, γιά νά προκύψει έξ αυτού ως συμπέρασμα ότι ό έπιχειρηματίας που πραγματοποιεί τέτοιες παροχές ύπηρεσιών υπόκειται στόν φόρο, πρέπει έπίσης, σύμφωνα μέ τό άρθρο 4 τής δευτέρας οδηγίας, οι έν λόγω πράξεις νά άφορούν «οικονομική

δραστηριότητα». Αύτή, όμως, ή τελευταία έκφραση που χρησιμοποιείται στό παράρτημα Α, σημείο 2 ad άρθρο 4, πρέπει νά λαμβάνεται υπό εύρεια έννοια.

Τέλος, τό καθ' ού τής κυρίας δίκης είναι τής γνώμης ότι, όπως προκύπτει άφ' ενός από τήν φύση του ΦΠΑ και άφ' έτέρου από τίς συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 2, 4 και 6 τής δευτέρας οδηγίας, «όποιοσδήποτε πραγματοποιεί, κατά τρόπο συνήθη, δωρεάν παροχές ύπηρεσιών, άντιπροσωπευτικές οικονομικής δραστηριότητας, πρέπει νά θεωρείται ως υποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν έννοια του άρθρου 4 τής δευτέρας οδηγίας».

Η Έπιτροπή ύπογραμμίζει, πρώτον, ότι, όπως φαίνεται νά προκύπτει από τούς κανόνες του Χόνγκ-Κόνγκ περί ίδρύσεως του Trade Development Council «ό όργανισμός αυτός δύνανται, τόσον ως πρός τήν δομή του όσον και ως πρός τίς δραστηριότητές του, νά θεωρηθεί ως άνήκων μάλλον στόν δημόσιο παρά στόν ιδιωτικό τομέα», θέμα τό όποιο τά όλλανδικά δικαστήρια όφείλουν νά έξετάσουν στηριζόμενα συγχρόνως και στό όλλανδικό δίκαιο και στό δίκαιο του Χόνγκ-Κόνγκ.

Άκολούθως, επαναφέρει τό άρθρο 4 τής δευτέρας οδηγίας στό πλαίσιο τής οδηγίας αυτής, πριν θέσει τό έρώτημα άν τό Hong-Kong Trade Development Council υπόκειται στόν φόρο κατά τήν έννοια του άρθρου 4. Θεωρεί ότι, γιά νά έρμηνευθεί ή διάταξη αυτή, πρέπει νά ληφθεί υπ' όψη τό άρθρο 4 τής έκτης οδηγίας, ένας από τούς σκοπούς τής όποιας είναι νά διευκρινίσει τήν έννοια του υποκειμένου στόν φόρο.

Κατά τήν Έπιτροπή, «έκ πρώτης όψεως», τό καθ' ού τής κυρίας δίκης είναι υποκείμενο στόν φόρο, διότι πρόκειται περί προσώπου που παρέχει ύπηρεσίες καιτοι όχι μέ κερδοσκοπικό σκοπό, υπαγόμενο συνεπώς στους σαφείς όρους τής έν λόγω διατάξεως.

Έξ άλλου, ούτε τό παράρτημα Α ούτε τό άρθρο 4 τής έκτης οδηγίας άντιβαίνουν «στήν πρόδηλη έννοια του άρθρου 4» τής δευτέρας οδηγίας, ή Έπιτροπή δέ θεωρεί

ιδίως ότι «δέν χωρεί αμφιβολία ότι οι δραστηριότητες προωθήσεως» του είδους εκείνου που άσκει τό καθ' ού τής κυρίας δίκης «είναι οικονομικής φύσεως», όλιγο δέ ενδιαφέρει τό ότι οι δραστηριότητες αυτές δέν άμείβονται από τούς άπ' ευθείας ώφελουμένους.

Ό μόνος λόγος αμφισβήτησεως τών συμπερασμάτων αυτών άπορρέει από τίς διατάξεις του παραρτήματος Α σημείο 2 τής δευτέρας οδηγίας, που αποκλείει από τήν έννοια του ύποκειμένου στον φόρο τούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, για τίς δραστηριότητες τίς όποιες άσκοδν ως δημόσιες άρχές. Στά όλλανδικά δικαστήρια όμως αποκείται νά κρίνουν άν τό καθ' ού τής κυρίας δίκης άνήκει στην κατηγορία αυτή, ή όποια αποκλείεται τής έννοιας του ύποκειμένου στον φόρο.

Κατά συνέπεια ή Έπιτροπή προτείνει νά δοθει ή ακόλουθη άπάντηση στο πρώτο έρώτημα:

«Ό παρέχων συνήθως ύπηρεσίες σέ επιχειρηματίες εκ χαριστικής αίτίας για τόν ώφελούμενον δύναται νά θεωρηθεί ως ύποκείμενος στον φόρο, κατά τήν έννοια του άρθρου 4 τής δευτέρας οδηγίας.»

#### *B — Έπί του δευτέρου ερωτήματος*

Η *όλλανδική κυβέρνηση* θεωρεί ότι, άφου άπήντησε άρνητικά στο πρώτο έρώτημα, «παρέλκει ή άπάντηση στο δεύτερο έρώτημα».

Τό καθ' ού τής κυρίας δίκης θεωρεί, πρώτον, ότι τό έν λόγω έρώτημα πρέπει νά έξετασθει όχι μόνο έν σχέσει προς τήν διατύπωση του άρθρου 11 τής δευτέρας οδηγίας — όποτε ή άπάντηση «είναι τόσο άπλη ώστε πρέπει νά γίνει δεκτό ότι δέν είναι εκείνη που επιζητεί τό Hoge Raad » — αλλά και «σέ συνδυασμό» μέ τόν όλλανδικό νόμο περί φόρου κύκλου έργασιών.

Πράγματι, ή ζητούμενη άπάντηση συνίσταται «στο άν οι όλλανδικές δημοσιονομικές άρχές δύνανται νά επικαλεσθουν τήν δευτέρα οδηγία, όταν αυτή προβλέπει, όπως έν προκειμένω, δικαίωμα έκπτώσεως πλέον περιορισμένης έκτάσεως από ό,τι ό όλλανδικός νόμος περί φόρου κύκλου έργασιών του 1968».

Τό έρώτημα είναι άν — όπως ακριβώς οι ιδιώτες δύνανται, υπό όρισμένες περιστάσεις, νά επικαλεσθουν ένώπιον τών δικαστηρίων διατάξεις τών οδηγιών — οι ένδικές άρχές έχουν και αυτές «τό δικαίωμα αυτό στην περίπτωση όπου μία οδηγία τούς παρέχει δικαίωμα ευρύτερο από ό,τι ή ίδια τους νομοθεσία».

Έν προκειμένω όμως, ή σχετική διάταξη του όλλανδικού νόμου, τό άρθρο 15, δέν απέκλεισε «τήν έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου για τίς ύπηρεσίες που έχρησιμοποιήσαν για τήν πραγματοποίηση μή φορολογητέων πράξεων». Έτσι, όπως προκύπτει από τήν διάταξη αυτή, ό όλλανδός νομοθέτης δέν επανέλαβε τήν ύποχρέωση του άρθρου 11 παράγραφος 2 πρώτη περίοδος τής δευτέρας οδηγίας.

Γιά τό είδος αυτό τών συγκρούσεων, ή συνθήκη τής Ρώμης προβλέπει μία ειδική διαδικασία, περί τής όποίας τά άρθρα 169 και 170, τής έν λόγω συνθήκης: δέν είναι λοιπόν «όρθό» νά επιδιώκεται ό ίδιος σκοπός μέσω του άρθρου 177.

Έπί πλέον, τά συμφέροντα τής όλλανδικής κυβερνήσεως δέν βλάπτονται, δεδομένου ότι αυτή ή ίδια είναι ό δημιουργός του δικού της νόμου. Άν δέ νομίζει ότι βλάπτονται τά συμφέροντά της, άρκει νά αλλάξει τόν έν λόγω νόμο.

Τέλος, όπως προκύπτει από τήν νομολογία του Δικαστηρίου, τό όργανο αυτό έχει επικαλεσθει λόγους έπιεικειας υπέρ του άμέσου άποτελέσματος τών οδηγιών. Ειδικότερα, από τήν άπόφαση τής 6ης Οκτωβρίου 1970 (Franz Grad, 9/70, Rec. σ. 825), ιδίως από τήν σκέψη 5 εδάφιο 4, προκύπτει ότι τό Δικαστήριο διετύπωσε «τήν ιδέα τής προστασίας τών ιδιωτών». Στην έπιστήμη

γίνεται δεκτό ότι οι οδηγίες «δέν δύνανται νά δημιουργούν υποχρεώσεις στό πρόσωπο τών ιδιωτών, αλλά μόνο δικαιώματα».

Κατά συνέπεια, τό καθ' ού τής κυρίας δίκης θεωρεί ότι «οί όλλανδικές άρχές δέν έχουν τό δικαίωμα νά περιορίζουν τό δικαίωμα έκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου στίς μή φορολογητέες πράξεις, επικαλούμενες τήν δευτέρα οδηγία».

Ἡ Ἐπιτροπή θεωρεί ότι, καθ' ὃ μέρος πρέπει νά δοθεῖ ἀπάντηση στό δεύτερο ἐρώτημα, πρέπει νά ληφθεῖ ὑπ' ὄψη ότι «τό ἄρθρο 11 παράγραφος 2 περίοδος 1η ἐμποδίζει προφανώς τήν έκπτωση του φόρου κύκλου εργασιών, πού πλήττει τά αγαθά καί τίς ὑπηρεσίες πού χρησιμοποιούνται γιά τήν ἐκ μέρους του Hong-Kong Trade Development Council παροχή ὑπηρεσιών», διότι ὅπως προκύπτει ἀπό τό ἄρθρο 2, μόνον οί ὑπηρεσίες πού παρέχονται ἐπ' ἀνταλλάγματι ὑπόκεινται στόν ΦΠΑ (βλ. σκέψη 12 τής προμνημονευθείσης ἀποφάσεως τής 5ης Φεβρουαρίου 1981), εἶναι, ἐπομένως δυνατή ἡ έκπτωση του ΦΠΑ πού πλήττει τήν ἀξία τών αγαθών καί ὑπηρεσιών πού ἐχρησιμοποιήθησαν γιά τήν δωρεάν παροχή αγαθών καί ὑπηρεσιών, γιά τόν λόγο ότι πρόκειται περί μή φορολογητέας πράξεως.

Ἡ Ἐπιτροπή προσθέτει ἐπίσης ότι, ὅσον ἀφορᾷ τό καθ' ού τής κυρίας δίκης, εἴτε αὐτό θεωρηθεῖ ὡς ὑποκείμενο στόν φόρο εἴτε ὄχι, τό ἀποτέλεσμα εἶναι τό ἴδιο ὡς πρὸς τήν έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ: ἡ έκπτωση αὐτή δέν εἶναι δυνατή.

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

«Τό ἄρθρο 11, παράγραφος 2, ἐδάφιο 1 τής δευτέρας οδηγίας ἐμποδίζει τήν έκπτωση του φόρου κύκλου εργασιών, ὁ ὁποῖος πλήττει τά αγαθά καί τίς ὑπηρεσίες πού ἐχρησιμοποιήθησαν γιά τήν δωρεάν παροχή ὑπηρεσιών.»

### III — Προφορική διαδικασία

Κατά τήν συνεδρίαση τής 12 Ἰανουαρίου 1982, ἡ ὀλλανδική κυβέρνηση, ἐκπροσωπούμενη ἀπό τόν Bijl ὡς πραγματογνώμονα, καί ἡ Ἐπιτροπή τών Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἐκπροσωπούμενη ἀπό τόν Thomas Van Rijn, ἀνέπτυξαν τίς παρατηρήσεις τους καί ἀπάντησαν σέ ἐρωτήσεις του Δικαστηρίου.

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

## Σκεπτικό

1. Μέ ἀπόφαση τής 8ης Ἀπριλίου 1981, ἡ ὁποία περιήλθε στό Δικαστήριο στίς 14 Ἀπριλίου 1981, τό Hoge Raad τών Κάτω Χωρῶν ὑπέβαλε, δυνάμει του ἄρθρου 177 τής συνθήκης ΕΟΚ, δύο προδικαστικά ἐρωτήματα ὡς πρὸς τήν ἐρμηνεία τών ἄρθρων 4 καί 11 τής δευτέρας οδηγίας 67/228 του Συμβουλίου, τής 11ης Ἀπριλίου 1967, περί ἐναρμονίσεως τών νομοθεσιῶν τών Κρατῶν μελῶν, τών σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου εργασιῶν — διάθρωση καί κανόνες ἐφαρμογῆς του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης ἀξίας (ΕΕ εἰδ., ἐκδ., τόμ. 09/001, σ. 5).

2 Τά έρωτήματα αυτά ανέκυψαν στό πλαίσιο δίκης μεταξύ του Staatssecretaris van Financiën των Κάτω Χωρών και του Hong-Kong Trade Development Council, οργανισμού συσταθέντος στό Χόνγκ-Κόνγκ τό 1966 μέ σκοπό τήν προώθηση του έμπορίου μεταξύ του Χόνγκ-Κόνγκ και άλλων χωρών, ό όποιος ίδρυσε γραφείο στό Άμστερνταμ τό 1972. Οί δραστηριότητές του στίς Κάτω Χώρες συνίστανται στήν δωρεάν παροχή, sé επιχειρηματίες, στοιχείων και πληροφοριών περί του Χόνγκ-Κόνγκ και των δυνατοτήτων διενεργείας έμπορικων ανταλλαγών μέ αυτό, καθώς και αναλόγων πληροφοριών περί τής ευρωπαϊκής αγοράς sé επιχειρηματίες του Χόνγκ-Κόνγκ. Τά έσοδα του γραφείου του Άμστερνταμ προέρχονται από έτήσια πάγια έπιχορήγηση έκ μέρους τής κυβερνήσεως του Χόνγκ-Κόνγκ και από τό προϊόν μιās έπιδαρύνσεως, ανερχομένης στό 5 % επί τής αξίας των εισαγομένων και έξαγομένων προς και από τό Χόνγκ-Κόνγκ έμπορευμάτων.

3 Ή διαφορά μεταξύ των όλλανδικών φορολογικών αρχών και του άνωτέρω οργανισμού προέκυψε από τό γεγονός ότι οι όλλανδικές υπηρεσίες, πού είχαν έπιστρέψει στόν έν λόγω οργανισμό μέχρι τό 1978, «υπό τήν έπιφύλαξη τροποποίησης sé περίπτωση μεταγενεστέρου έλέγχου», τό ποσό των φόρων προστιθεμένης αξίας πού του είχαν καταλογίσει οι επιχειρήσεις, οι όποιες του είχαν παράσχει υπηρεσίες ή του είχαν παραδώσει έμπορεύματα, έπαυσαν πλέον νά τον θεωρούν ως ύποκείμενο sé φόρο πρόσωπο και του έζήτησαν συνεπώς, τό άχρεωστήτως, κατά τήν φορολογική αρχή, έπιστραφέν ποσό. Ή διαφορά ήχη ένώπιον του Hoge Raad, τό όποιο υπέβαλε στό Δικαστήριο τά ακόλουθα δύο έρωτήματα:

«1. Δύναται ό παρέχων συνήθως υπηρεσίες sé επιχειρηματίες νά θεωρηθεί ως ύποκείμενος στόν φόρο κατά τήν έννοια του άρθρου 4 τής δευτέρας όδηγίας, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται δωρεάν;

2. Sé περίπτωση καταφατικής άπαντήσεως στό πρώτο έρώτημα:

Τό άρθρο 11, παράγραφος 2, έδάφιο 1 τής δευτέρας όδηγίας έμποδίζει τήν έκπτωση του φόρου κύκλου εργασιών, πού θαρύνει τά αγαθά και τίς υπηρεσίες πού χρησιμοποιούνται για τήν παροχή των άνωτέρω υπηρεσιών;»



- 4 Τό αναφερόμενο στό πρώτο ἐρώτημα ἄρθρο 4 ὀρίζει ὅτι:

«Θεωρεῖται ὡς “ὑποκείμενος στόν φόρο” ὁποιοσδήποτε ἐνεργεῖ, κατά τρόπο ἀνεξάρτητο καί συνήθη, πράξεις πού ἀνάγονται στίς δραστηριότητες τοῦ παραγωγοῦ, τοῦ ἐμπόρου ἢ τοῦ παρέχοντος ὑπηρεσίες, ἀνεξαρτήτως ἐάν ὁ χαρακτήρας τους εἶναι κερδοσκοπικός ἢ 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 ὀρισμό τοῦ ὑποκειμένου στόν φόρο, δέν ὀρίζει τίς «πράξεις» πού ἀνάγονται στίς δραστηριότητες τοῦ παραγωγοῦ, τοῦ ἐμπόρου ἢ τοῦ παρέχοντος ὑπηρεσίες, ἐνῶ τό ἄρθρο 2 τῆς ἰδίας ὀδηγίας ὀρίζει 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 ὀποίων, ἐκ πρώτης ὄψεως, δέν προσφέρεται πρὸς ἐπίλυση τοῦ ζητήματος ἂν 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 πρὸς τόν σκοπό του.

- 6 Ὁ σκοπός αὐτός, στόν ὀποῖο ἀναφέρονται οἱ αἰτιολογικές σκέψεις τῆς δευτέρας ὀδηγίας, παραπέμποντας στήν πρώτη ὀδηγία 67/227 τῆς ἰδίας ἡμερομηνίας (ΕΕ εἰδ. ἐκδ., 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 δύναται νά νοθεύσουν τούς ὄρους τοῦ ἀνταγωνισμοῦ καί, ἐπομένως τήν ἐπίτευξη ἀνταγωνιστικῆς οὐδετερότητας, ὑπό τήν ἐννοια ὅτι σέ παρόμοια προϊόντα, ἐντός κάθε χώρας, ἐπιβάλλεται ἡ ἴδια φορολογική ἐπιδάρυση, ἀνεξαρτήτως τοῦ μήκους τοῦ κυκλώματος παραγωγῆς καί διανομῆς.

- 7 Πρὸς ἐπίτευξη τοῦ σκοποῦ αὐτοῦ, ἡ πρώτη ὀδηγία στό ἄρθρο 2 παράγραφος 1 ὀρίζει ὅτι ἡ ἀρχή τοῦ κοινοῦ συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στήν ἐπιβολή ἐπὶ τῶν ἀγαθῶν καί τῶν ὑπηρεσιῶν ἐνός γενικοῦ φόρου καταναλώσεως, ἀκριβῶς ἀναλόγου πρὸς τήν τιμή τῶν ἀγαθῶν καί τῶν ὑπηρεσιῶν, ὅσος καί ἂν εἶναι ὁ ἀριθμός τῶν συναλλαγῶν, οἱ ὀποῖες διενεργοῦνται κατά τήν πορεία τῆς παραγωγῆς καί τῆς διανομῆς, πρὸ τοῦ σταδίου ἐπιβολῆς τοῦ φόρου.

- 8 Οί λεπτομέρειες της εφαρμογής της άρχης αυτής, πού στηρίζεται στην τιμή των αγαθών και υπηρεσιών, όρίζονται στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ως έξης:

«Σέ κάθε συναλλαγή ό φόρος προστιθεμένης άξίας, ύπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της ύπηρεσίας μέ τόν εφαρμοστέο στό αγαθό αυτό ή στην ύπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι άπαιτητός μετ' άφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης άξίας, ό όποιος έπεβάρυνε άμεσα τό κόστος των διαφόρων στοιχείων, τά όποια συνθέτουν την τιμή.»

Στήν παράγραφο 3 όρίζεται ότι τό κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης άξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού έμπορίου.

- 9 'Από τό σύστημα αυτό προκύπτει ότι ό φόρος δέν έκπίπτει πλέον όταν έχει λήξει ή σειρά των συναλλαγών. Στήν περίπτωση αυτή, ό φόρος εισπράττεται από τόν τελικό καταναλωτή, ό όποιος δέν δύναται νά έπιρρίψει τό σχετικό ποσό, δεδομένου ότι δέν ύπάρχει περαιτέρω συναλλαγή για την όποία καταβάλλεται τίμημα.
- 10 'Όταν ή δραστηριότης ενός παρέχοντος ύπηρεσίες προσώπου συνίσταται αποκλειστικώς στην άνευ άμέσου άνταλλάγματος παροχή ύπηρεσιών, δέν ύπάρχει βάση για την έπιβολή φορολογίας, οι κατά τά άνωτέρω δέ δωρεάν παροχές δέν ύπόκεινται, έπομένως, στον φόρο προστιθεμένης άξίας. Στήν περίπτωση αυτή, ό παρέχων ύπηρεσίες πρέπει νά έξομοιωθει προς τόν τελικό καταναλωτή, δεδομένου ότι τό κύκλωμα παραγωγής και διανομής τερματίζεται ακριβώς στό επίπεδό του. Πράγματι, ή συνδέουσα αυτόν μέ τόν αποδέκτη του αγαθού ή της ύπηρεσίας σχέση δέν έμπίπτει σε κατηγορία συμβάσεων, δυναμένη νά ύπαχθει σε φορολογική έναρμόνιση γενεσιουργό άνταγωνιστικής ουδετερότητας: υπό τίς περιστάσεις αυτές, οι δωρεάν παροχές ύπηρεσιών διαφοροποιούνται, ως έκ της φύσεώς τους, από τίς φορολογητέες πράξεις πού προϋποθέτουν, στό πλαίσιο του συστήματος του φόρου προστιθεμένης άξίας, τόν καθορισμό της τιμής ή άνταλλάγματος.
- 11 Αυτό άποδεικνύεται από τόν συσχετισμό της διατάξεως, της όποίας ζητείται ή έρμηνεία, προς τίς λοιπές διατάξεις της οδηγίας. Τό ότι οι φορολογητέες πράξεις πρέπει νά διενεργούνται επ' άνταλλάγματι έπιβεβαιώνεται από τό γεγονός ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των ύποκειμένων στον φόρο, κατά την έννοια του

παραρτήματος Α, σημείο 2, πρώτο εδάφιο, αποτελούν κατ' ανάγκη δραστηριότητες πού ασκούνται επ' ανταλλάγματι ή επ' αντιπαροχή, διότι, εάν ασκούνται αποκλειστικώς δωρεάν, δέν εμπíπτουν στό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεδομένου ότι, σύμφωνα μέ τό άρθρο 9, δέν δύνανται νά αποτελέσουν βάση για έπιβολή φορολογίας. Τό ότι απαιτείται όπωσδήποτε αντιπαροχή προκύπτει επίσης από τό άρθρο 12 τής ίδιας όδηγίας, πού ύποχρεώνει κάθε ύποκείμενο στόν φόρο πρόσωπο νά εκδίδει τιμολόγιο για τά αγαθά πού παραδίδει καί τίς ύπηρεσίες πού παρέχει sé άλλο πρόσωπο ύποκείμενο στόν φόρο, νά τηρεί λογιστικά βιβλία, ώστε νά καθίσταται δυνατός ό έλεγχος έκ μέρους τής φορολογικής αρχής καί νά καταθέτει κάθε μήνα δήλωση, περιλαμβάνουσα όλα τά άναγκαία στοιχεία για τόν ύπολογισμό του φόρου.

- 12 Έπομένως, από τόν συσχετισμό του πρós έρμηνεία άρθρου 4 τής δευτέρας όδηγίας πρós τίς λοιπές διατάξεις της καί τόν συνειρμό του συστήματος άποδεικνύεται ότι δέν δύνανται νά θεωρηθεί ως ύποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν έννοια του έν λόγω άρθρου, ό παρέχων ύπηρεσίες αποκλειστικών δωρεάν.
- 13 Συνεπώς, στό πρώτο έρώτημα προσήκει ή άπάντηση ότι ό παρέχων συνήθως ύπηρεσίες sé επιχειρηματίες αποκλειστικώς δωρεάν δέν δύνανται νά θεωρηθεί ως ύποκείμενος στόν φόρο, κατά τήν έννοια του άρθρου 4 τής δευτέρας όδηγίας.
- 14 Κατόπιν τής άρνητικής άπαντήσεως στό πρώτο από τά έρωτήματα πού υπέβαλε τό Hoge Raad, παρέλκει ή εξέταση του δευτέρου έρωτήματος.

#### Έπί των δικαστικών έξόδων

- 15 Τά έξοδα στά όποια υπεβλήθησαν ή όλλανδική κυβέρνηση καί ή Έπιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι όποιες κατέθεσαν παρατηρήσεις στό Δικαστήριό, δέν αποδίδονται. Δεδομένου ότι ή παρούσα διαδικασία έχει ως πρós τούς διαδίκους τής κυρίας δίκης τόν χαρακτήρα παρεμπíπτοντος, πού άνέκυψε ένώπιον του ένδικου δικαστηρίου, σ' αυτό έναπόκειται νά αποφασίσει για τά δικαστικά έξοδα.

Διά ταύτα

## ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

κρίνοντας επί των ερωτημάτων πού τοῦ ὑπέβαλε, μέ διάταξη τῆς 8ης Ἀπριλίου 1981, τὸ Hoge Raad ἀποφαίνεται:

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

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

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

Ὁ γραμματεὺς  
κ.ά.α.

J. A. Rompe  
Βοηθός γραμματεὺς

Ὁ προεδρεύων

G. Bosco  
πρόεδρος τοῦ πρώτου τμήματος