

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
CHRISTINE STIX-HACKL

της 6ης Μαρτίου 2001¹

I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο το ερώτημα αν η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση δώρου που αποστέλλεται στον λήπτη για το ότι προσήλκυσε νέο πελάτη περιλαμβάνει, σύμφωνα με την έκτη οδηγία 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 (στο εξής: έκτη οδηγία)², εκτός από το τίμημα που καταβλήθηκε για την αγορά του δώρου, και τα έξοδα αποστολής.

γίας, βάση επιβολής του φόρου είναι για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών «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».

3. Στην παράγραφο 2 αυτής της διατάξεως αναγράφονται ορισμένα στοιχεία που πρέπει να περιληφθούν στη βάση επιβολής του φόρου, και δη, μεταξύ άλλων, σύμφωνα με το στοιχείο β' «τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμηθείας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής τον αγοραστή ή τον λήπτη τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παρεπόμενα τα έξοδα που αποτελούν αντικείμενο χωριστής συμφωνίας».

II — Νομικό πλαίσιο

A — Κοινοτικό δίκαιο

2. Σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδη-

B — Εθνικό δίκαιο

4. Το άρθρο 3 του γερμανικού Umsatzsteuergesetz του 1980 (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) ορίζει τις πράξεις που υπόκεινται σε φόρο, ενώ η παράγραφος 12 αυτής της διατάξεως περιέχει την ακόλουθη ρύθμιση όσον αφορά τις

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

συναλλαγές: «Υφίσταται συναλλαγή όταν η αντιπαροχή για μια παροχή που συνίσταται σε παράδοση αποτελεί παράδοση αγαθού. Υφίσταται πράξη παρεμφερής προς συναλλαγή όταν η αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών συνίσταται σε παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών».

5. Επιπλέον, το άρθρο 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του UStG, που αφορά τη βάση επιβολής φόρου επί των συναλλαγών και των παρεμφερών προς συναλλαγή πράξεων, ορίζει: «Σε περίπτωση συναλλαγής, παρεμφερούς προς συναλλαγή πράξεως ή δόσεως αντί καταβολής, η αξία κάθε πράξεως θεωρείται ότι αποτελεί την αντιπαροχή για την άλλη πράξη».

III – Τα πραγματικά περιστατικά και η διαφορά της κύριας δίκης

6. Από την προσφεύγουσα στην κύρια δίκη εταιρία Bertelsmann AG (στο εξής: Bertelsmann) εξαρτάται οργανωτικά όμιλος εταιριών οι οποίες αναπτύσσουν δραστηριότητες στο πλαίσιο συλλόγων φίλων βιβλίων και δίσκων μουσικής. Στο διάστημα 1985 έως 1990 οι ανήκουσες στον όμιλο εταιρίες έδιδαν στα παλαιά μέλη τους δώρα όπως βιβλία, δίσκους ή ποδήλατα, για την προσέλευση νέων μελών. Οι εν λόγω εταιρίες

προμηθεύονταν αυτά τα δώρα από προμηθευτές που δεν ανήκαν στον ίδιο όμιλο και επιβαρύνονταν με τα έξοδα αποστολής τους στους παραλήπτες.

7. Το καθού στην κύρια δίκη Finanzamt Wiedenbrück περιέλαβε, με τις πράξεις επιβολής φόρου για το διάστημα από 1985 μέχρι 1990, στη βάση επιβολής του φόρου και τα έξοδα αποστολής με τα οποία είχαν επιβαρυνθεί οι εν λόγω εταιρίες.

8. Θεωρώντας ότι το γεγονός ότι στη βάση επιβολής του φόρου είχαν περιληφθεί και τα έξοδα αποστολής για την παράδοση των δώρων αντιβαίνει στην έκτη οδηγία, η Bertelsmann άσκησε ευθεία προσφυγή (Sprungklage) ενώπιον του Finanzgericht. Το Finanzgericht απέρριψε την προσφυγή με την αιτιολογία ότι, για την εκτίμηση της βάσεως επιβολής του φόρου επί των παρεμφερών προς συναλλαγή πράξεων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, εκτός του τιμήματος που καταβλήθηκε για την αγορά των δώρων, και τα έξοδα αποστολής για την παράδοσή τους. Επιπλέον, και αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τούτο δεν αντιβαίνει στο άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

9. Η Bertelsmann άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht ενώπιον του

Bundesfinanzhof, με την οποία ισχυρίστηκε ότι η ερμηνεία του άρθρου 10, παράγραφοι 1 και 2, δεύτερο εδάφιο, του UStG από το Finanzgericht αντιβαίνει στο άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ούτε είναι σύμφωνη με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Empire Stores³, από την οποία προκύπτει ότι στη βάση επιβολής του φόρου πρέπει να περιλαμβάνεται μόνον το τίμημα που καταβλήθηκε για την αγορά των δώρων, και όχι και τα παρεπόμενα έξοδα.

γίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, εκτός από το τίμημα που καταβλήθηκε για την αγορά του δώρου, τα έξοδα αποστολής:»

IV — Επιχειρήματα των διαδίκων

10. Κρίνοντας ότι το ζήτημα αν τα παρεπόμενα έξοδα πρέπει να περιληφθούν στη βάση επιβολής του φόρου, όπως τίθεται στην προκειμένη περίπτωση πράξεων παρεμφερών προς συναλλαγή, δεν μπορεί να επιλυθεί κατά τρόπο σαφή ούτε βάσει των αποφάσεων Naturally Yours Cosmetics⁴ και Empire Stores, το Bundesfinanzhof αποφάσισε, με διάταξη της 5ης Αυγούστου 1999, να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακόλουθου ερωτήματος:

12. Η Bertelsmann θεωρεί ότι η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση του δώρου που αποστέλλεται στον λήπτη για το ότι προσήλκυσε νέο πελάτη περιλαμβάνει μόνον το τίμημα που καταβλήθηκε για την αγορά του δώρου και όχι και τα παρεπόμενα έξοδα. Παρά το γεγονός ότι η υπόθεση Empire Stores αφορούσε εταιρεία πωλήσεων δι' αλληλογραφίας και υφίσταντο παρεπόμενα έξοδα, το Δικαστήριο δεν τα περιέλαβε στη βάση επιβολής του φόρου.

11. «Περιλαμβάνει η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση του δώρου που αποστέλλεται στον λήπτη για το ότι προσήλκυσε νέο πελάτη, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδη-

Η Bertelsmann ισχυρίζεται, επιπλέον, ότι η άποψη ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνον το τίμημα που καταβλήθηκε για την αγορά δικαιολογείται αντικειμενικά επίσης από το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1,

3 — Απόφαση της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93 (Συλλογή 1994, σ. I-2329).

4 — Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, C-230/87 (Συλλογή 1988, σ. 6385).

στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, διότι στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για πράξη παρεμφερή προς συναλλαγή, στην οποία το χρησιμεύον ως βάση επιβολής του φόρου αντάλλαγμα για την παράδοση των δώρων αποτελεί, σύμφωνα με τις αποφάσεις Empire Stores καθώς και Naturally Yours Cosmetics, υποκειμενική αξία, ήτοι την όντως εισπραχθείσα αντιπαροχή, στην προκειμένη περίπτωση ακριβώς τη μεσολάβηση για την προσέλκυση νέων πελατών. Δεδομένου ότι η υποκειμενική αξία είναι δυσχερώς προσδιορίσιμη, πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνον το τίμημα που καταβλήθηκε για την αγορά του δώρου. Δώρα δεν αποστέλλονται μόνον σε παλαιούς πελάτες για την προσέλκυση νέων πελατών, αλλά χρησιμεύουν επίσης για τη φροντίδα και διατήρηση της ήδη υπάρχουσας πελατείας. Η Bertelsmann τονίζει ότι οι εταιρίες πωλήσαν δι' αλληλογραφίας, δεν χρεώνουν οπωσδήποτε τα έξοδα αποστολής στους πελάτες τους και τουλάχιστον ορισμένες δεν χρεώνουν έξοδα αποστολής σε περίπτωση καθορισμένης κατώτατης ποσότητας παραγγελίας.

Τέλος, η Bertelsmann ισχυρίζεται ότι τα έξοδα αποστολής δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη ούτε ως παρεπόμενα έξοδα σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, διότι στην προκειμένη περίπτωση με τα έξοδα επιβαρύνεται η ίδια ως παρέχουσα τις υπηρεσίες και δεν ζητεί την καταβολή της από τους παλαιούς πελάτες της.

Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή — ισχυρίζονται, αντιθέτως, στην ουσία ότι η βάση επιβολής του φόρου για τα δώρα περιλαμβάνει, εκτός της τιμής αγοράς, και τα έξοδα αποστολής.

14. Η Επιτροπή προσβύει, όπως η Bertelsmann, ότι το κατ' αρχάς εξεταστέο⁵ άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή.

Το κατά την άποψη της μοναδικό κρίσιμο άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', παραπέμπει, όσον αφορά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, στην «αντιπαροχή». Αυτή η έννοια πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με τις αποφάσεις Naturally Yours Cosmetics, Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats⁶ καθώς και Empire Stores. Από αυτή τη νομολογία προκύπτουν, κατά την άποψη της Επιτροπής, οι ακόλουθες προϋποθέσεις για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου σύμφωνα με την αξία της παροχής υπηρεσιών: πρώτον, η ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παραδόσεως αγαθών και των παρεχομένων ως αντιπαροχή υπηρεσιών· δεύτερον, η δυνατότητα αποτιμήσεως των υπηρεσιών ως χρήμα· τρίτον, ως βάση επιβολής του φόρου πρέπει να χρησιμοποιείται η υποκειμενική αξία της αντιπαροχής, διότι η βάση επιβολής

13. Οι λοιποί μετασχόντες στη διαδικασία — η Γερμανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του

5 — Βλ., όσον αφορά τη σειρά εξετάσεως, απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company (Συλλογή 1990, σ. I-1255).

6 — Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80 (Συλλογή 1981, σ. 445).

του φόρου πρέπει να αντιστοιχεί στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή.

15. Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου συμμερίζονται, στην ουσία, την άποψη της Επιτροπής.

Κατά την άποψη της Επιτροπής, υπό το φως της υποθέσεως Empire Stores στην προκειμένη περίπτωση πληρούνται τα δύο πρώτα κριτήρια. Η προσέλευση πελατών αποτελεί την αντιπαροχή για την παράδοση του δώρου υπό την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

Όσον αφορά τον καθορισμό της υποκειμενικής αξίας της αντιπαροχής — τρίτο κριτήριο — κρίσιμο είναι μόνον σε ποιες δαπάνες επιβαρύνουν τον αποστολέα, προκειμένου να λάβει την επιδιωκόμενη υπηρεσία ως αντάλλαγμα της παραδόσεως. Σ' αυτές τις δαπάνες υπάγονται, υπό το φως της αποφάσεως *Naturally Yours Cosmetics*, όλα τα έξοδα που επιβαρύνουν τον αποστολέα προς επίτευξη αυτού του σκοπού, επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, και τα έξοδα αποστολής που τον επιβαρύνουν.

Η Επιτροπή ισχυρίζεται επιπλέον ότι το Δικαστήριο δεν αναφέρθηκε ρητώς στο πλαίσιο της υποθέσεως *Empire Stores* και βάσει των ερωτημάτων στο ζήτημα του συνυπολογισμού των εξόδων αποστολής, και επομένως η άποψή της δεν αντιβαίνει προς την απόφαση. Αντιθέτως, από την απόφαση εκείνη συνάγεται σαφώς ότι τέτοια παρεπόμενα έξοδα πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου.

16. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται επιπλέον, στηριζόμενη στη νομολογία του *Bundesfinanzhof*, ότι το αντάλλαγμα για την επιτυχή προσέλευση νέων πελατών συνίσταται σε μια βασική παροχή (δώρο) και μια παρεπόμενη παροχή (αποστολή), ούτως ώστε υφίσταται η αναγκαία άμεση σχέση μεταξύ της μεσολαβήσεως για την προσέλευση νέων πελατών και της αποστολής. Η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Card Protection Plan*⁷, από την οποία προκύπτει ότι μια παρεπόμενη παροχή υπάγεται από πλευράς φορολογίας στην ίδια μεταχείριση με την κύρια παροχή, συνηγορεί υπέρ της απόψεως αυτής. Το αντάλλαγμα που οφείλεται είναι ενιαίο και ένας «τεχνητός» διαχωρισμός, κατά τη νομική αξιολόγηση, μεταξύ της αποστολής και της παραδόσεως του πράγματος καθεαυτής παραγνωρίζει τις πραγματικές συνθήκες.

Αυτή η έννοια της συνδέσεως σημαίνει ότι για την αποστολή έχουν εφαρμογή τα ίδια αξιολογικά κριτήρια όπως για την παράδοση του δώρου. Σχετικά με την αποστολή πρέπει επίσης να οριστεί η αξία που της προσδίδει ο αποστολέας και αυτή η αξία πρέπει, σύμφωνα με την απόφαση *Empire Stores*, να

7 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96 (Συλλογή 1999, σ. I-973).

είναι αντίστοιχη των εξόδων που επιβαρύνουν τον αποστολέα.

17. Τέλος, η ανάγκη να περιληφθούν τα έξοδα αποστολής προκύπτει, κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, και από την αρχή ότι η εκκαθάριση του φόρου προστιθεμένης αξίας πρέπει να πραγματοποιείται κατά τρόπο ουδέτερο και ομοιόμορφο από άποψη ανταγωνισμού. Σε αντίθετη περίπτωση, το αποτέλεσμα θα ήταν η τελική κατανάλωση να μην υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας πρέπει να εφαρμόζεται στο οικονομικό επίπεδο, ωσάν ο πελάτης που μεσολάβησε για την προσέλκυση νέων πελατών να έλαβε το δώρο και την αποστολή του αντί της καταβολής ποσού που καλύπτει επίσης τα έξοδα αποστολής.

18. Η υποκειμενική αξία της προσελκύσεως νέων πελατών για τον φορολογούμενο περιλαμβάνει, κατά την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, τα έξοδα προμήθειας και αποστολής, οπότε τη βάση επιβολής του φόρου αποτελεί το συνολικό ύψος τους. Αντιθέτως, αν ακολουθηθεί η επιχειρηματολογία της Bertelsmann, η βάση επιβολής του φόρου δεν αντιπροσωπεύει την πλήρη υποκειμενική αξία του ανταλλάγματος που κατέβαλε ο φορολογούμενος για τη μεσολάβηση για την προσέλκυση νέων πελατών, γεγονός που αντιβαίνει στο καθεστώς που θεσπίζει η έκτη οδηγία σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών και καθιστά δυνατή την αποφυγή του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών, εφόσον η βάση επιβολής του φόρου είναι πολύ χαμηλή.

19. Σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου

ισχυρίζεται επιπλέον ότι το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας επιβεβαιώνει ότι τα έξοδα μεταφοράς και αποστολής πρέπει να περιλαμβάνονται σ' αυτήν και αμφισβητεί, ως εκ τούτου, την υποστηριζόμενη από την Bertelsmann ερμηνεία της αποφάσεως Empire Stores, που αντιβαίνει σε αυτή τη διάταξη. Στο πλαίσιο της υποθέσεως Empire Stores, το Δικαστήριο κλήθηκε μόνο να αξιολογήσει την παράδοση αγαθών ως αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών, ενώ στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για μικτή παροχή, ήτοι για την παράδοση δώρων και την αποστολή τους. Αν και απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αποφασίσει αν πρόκειται για μικτή παροχή, ωστόσο από τα περιγραφόμενα από το αιτούν δικαστήριο πραγματικά περιστατικά προκύπτει σαφώς ότι πρόκειται για τέτοια. Επομένως, ο φορολογούμενος παραδίδει αγαθά που πρέπει να αξιολογηθούν σύμφωνα με τις αρχές της αποφάσεως Empire Stores. Επιπλέον, ο φορολογούμενος αποστέλλει αυτά τα αγαθά στους παλαιούς πελάτες. Επομένως, τη βάση επιβολής του φόρου συνιστά η συνολική αξία των δύο στοιχείων της μικτής παροχής.

V — Εκτίμηση

20. Στην προκειμένη περίπτωση πρέπει να διευκρινιστεί αν τα έξοδα για την αποστολή δώρων, που συνιστά παροχή υπηρεσιών, πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβο-

λής του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, όταν ως αντάλλαγμα νοείται μόνον η παροχή υπηρεσιών.

για την εκτίμηση της βάσεως επιβολής του φόρου.

21. Προτού γίνει δεκτή η εφαρμογή του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρέπει να εξεταστεί κατ' αρχάς, σύμφωνα με την απόφαση *Boots Company*, το ενδεχόμενο εφαρμογής του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο β'⁸.

22. Στην περίπτωση των εξόδων αποστολής πρόκειται εδώ για έξοδα μεταφοράς υπό την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο β'. ωστόσο, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, ο παρέχων τις υπηρεσίες πρέπει να ζητήσει τη καταβολή τους από τον λήπτη ή τον αποδέκτη της παροχής. Αυτή η ρύθμιση έχει προφανώς διττή σημασία. Αφενός μεν πρέπει να διασφαλιστεί ότι στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνεται μόνον το αντάλλαγμα — χωρίς περαιτέρω εξέταση — που πραγματικά έλαβε ο φορολογούμενος, αφετέρου δε απαιτείται ορισμένη συμπεριφορά του φορολογουμένου, όπως δείχνει ο όρος «ζητεί».

23. Δεδομένου ότι η Bertelsmann δεν «ζητεί», στην προκειμένη περίπτωση, την καταβολή των εξόδων μεταφοράς από τον λήπτη του δώρου, αποκλείεται η εφαρμογή του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ως νομικής βάσεως

24. Σύμφωνα με την έκτη οδηγία, η βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση παραδόσεως αγαθού ή παροχής υπηρεσιών είναι το αντάλλαγμα που πραγματικά εισπράχθηκε γι' αυτήν. Με αυτό νοείται, σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', «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». Επομένως, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών αποστολής, πρέπει να εξεταστεί αν ο αποστολέας έλαβε σχετικώς αντάλλαγμα και τι ύψους. Αν η μεσολάβηση δεν αποτελεί αντάλλαγμα για την αποστολή, η τελευταία αποτελεί χαριστική παροχή, που δεν συνιστά φορολογητέα πράξη υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και που δεν έχει σημασία για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

25. Όσον αφορά τον συνυπολογισμό των εξόδων αποστολής, όλοι οι μετασχόντες στη διαδικασία επικαλέστηκαν την υπόθεση *Empire Stores*, ενώ αμφισβητείται η εκτίμηση των πραγμάτων στο πλαίσιο αυτής της αποφάσεως.

26. Κατ' αρχάς πρέπει να τονιστεί ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της κύριας

δίκης, οι διάδικοι δεν επικαλέστηκαν, στο πλαίσιο της υποθέσεως Empire Stores, την αποστολή δώρων ή τα έξοδα αποστολής, αλλά αναφέρθηκαν μόνο στα δώρα. Ενώ η προσφεύγουσα υπολόγιζε τον φόρο βάσει της τιμής κόστους, η καθής φορολογική αρχή εφάρμοσε την τιμή που η προσφεύγουσα θα χρέωνε για τα ίδια είδη αν αυτά περιλαμβάνονταν στον κατάλογο των πωλήσεων⁹.

27. Σε αυτό το πλαίσιο πρέπει να νοηθεί το πρώτο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση Empire Stores. Με εκείνο το ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ρώτησε τι συνιστά αντιπαροχή για την παράδοση δώρων, αν στον αποστολέα δεν πρέπει να καταβληθεί χρηματικό ποσό για τα είδη του καταλόγου των πωλήσεων που έχει παραγγείλει. Μόνον το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορούσε τη βάση επιβολής του φόρου και μνημονεύει διάφορες εναλλακτικές λύσεις: καταβληθείσα τιμή αγοράς, υποθετική τιμή πωλήσεως ή «κάποιο άλλο, και αν ναι, ποιο ποσό».

28. Όταν το Δικαστήριο κάνει λόγο για «παράδοση» αγαθών στο πλαίσιο της απόφασεως Empire Stores, εννοεί την παράδοση αγαθών καθαυτή. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο δεν εξέτασε την αποστολή, δεν είχε λόγο να λάβει θέση επί των εξόδων αποστολής.

29. Επομένως, το Δικαστήριο δεν έχει αποφανθεί ούτε υπέρ ούτε κατά του συνυπολογισμού των εξόδων αποστολής στη βάση επιβολής του φόρου.

30. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί πού έγκειται στην προκειμένη περίπτωση το αντάλλαγμα, που λειτουργεί ως βάση επιβολής του φόρου. Όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο στην απόφαση Empire Stores κατόπιν μνείας της αποφάσεως Naturally Yours Cosmetics, «η αντιπαροχή στην περίπτωση παραδόσεως αγαθών μπορεί να συνίσταται σε παροχή υπηρεσιών και να αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου της παραδόσεως αυτής κατά την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, σημείο α', της έκτης οδηγίας, αν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών και αν η αξία της τελευταίας μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα»¹⁰. Δεδομένου ότι η έκτη οδηγία εξομοιώνει τις παραδόσεις με τις παροχές υπηρεσιών, τα ίδια κριτήρια πρέπει να ισχύουν επίσης για τις παροχές υπηρεσιών.

31. Επομένως, πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστεί αν η μεσολάβηση, δηλαδή η παροχή υπηρεσιών, που πραγματοποιείται από τους παλαιούς πελάτες, τελεί σε άμεση σχέση με το δώρο και την αποστολή του. Όπως εμφάνει η απόφαση Naturally Yours Cosmetics, η παροχή υπηρεσιών μπορεί κατά βάση να αποτελεί αντάλλαγμα για μια παράδοση.

9 — Απόφαση Empire Stores, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 12.

10 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 12.

32. Κατά πάγια νομολογία, άμεση σχέση υφίσταται όταν δύο παροχές τελούν σε σχέση εξαρτήσεως¹¹.

οποίας συνίσταται στην προσέλευση νέων πελατών.

33. Όπως έγκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση Empire Stores, μεταξύ της παραδόσεως δώρου και της δραστηριότητας μεσο-λαβήσεως υφίσταται άμεση σχέση¹².

36. Όταν προσελκύουν νέους πελάτες, οι παλαιοί πελάτες έχουν δικαίωμα να τους παραδοθεί και να τους αποσταλεί το δώρο. Επομένως, άμεση σχέση δεν υφίσταται μόνο μεταξύ του δώρου και της προσελκύσεως νέων πελατών, αλλά και μεταξύ αυτής και της αποστολής.

34. Διευκρινιστέο παραμένει, ωστόσο, το ζήτημα αν η παροχή αποστολής είναι αποτιμητέα σε χρήμα, δηλαδή αν τελεί σε άμεση σχέση με τη μεσολάβηση για την προσέλευση νέων πελατών.

37. Υπέρ του συνυπολογισμού της αποστολής συνηγορεί και η θεμελιώδης για το φορολογικό δίκαιο οικονομική θεώρηση. Διότι στις συναλλαγές υποτίθεται γενικώς ότι οι παροχές δεν πραγματοποιούνται άνευ ανταλλάγματος.

35. Μπορεί να θεωρηθεί ότι η αποστολή συνιστά παρεπόμενη παροχή ως προς την κύρια παροχή, δηλ. το δώρο. Σύμφωνα με την απόφαση Card Protection Plan, μια παροχή «πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφεαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες»¹³. Έτσι, το δώρο και η αποστολή αποτελούν μια ενιαία πράξη, η αντιπαροχή της

38. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι ως βάση επιβολής του φόρου υπό την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρέπει να θεωρηθεί η αξία του δώρου και η αξία της αποστολής.

11 – Βλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997 στην υπόθεση C-258/95, Fillibeck (Σύλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 16), και απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994 στην υπόθεση C-16/93, Tolsma (Σύλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 13).

12 – Βλ. σχετικώς απόφαση Empire Stores, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 16.

13 – Απόφαση Empire Stores, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 30.

39. Επειδή η προϋπόθεση ότι η αξία των υπηρεσιών, στην προκειμένη περίπτωση της αποστολής, μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα πληρούται, πρέπει στη συνέχεια να εκτιμηθεί η σύμφωνα με την απόφαση Naturally Yours

Cosmetics κρίσιμη υποκειμενική αξία του ανταλλάγματος¹⁴.

40. Αυτή η υποκειμενική αξία είναι, κατά την απόφαση Empire Stores, η αξία «την οποία αποδίδει στις υπηρεσίες που θέλει να εξασφαλίσει ο προς τον η παροχή των υπηρεσιών, η οποία και αποτελεί την αντιπαροχή της παραδόσεως αγαθών». Αυτή η αξία πρέπει να αντιστοιχεί «προς το ποσό που είναι διατεθειμένος να δαπανήσει προς τούτο»¹⁵.

41. Επομένως, πρέπει κατ' αρχάς να ξεκινήσουμε από τον αποδέκτη των υπηρεσιών, προκειμένου να διαπιστωθεί τι είδους παροχή έχει όντως πραγματοποιήσει ο παρέχων τις υπηρεσίες. Δεύτερον, ως αξία αυτού του ανταλλάγματος πρέπει να θεωρηθούν κατ' αρχήν τουλάχιστον τα έξοδα της παροχής.

42. Επιπλέον, αυτή η μέθοδος δεν είναι άγνωστη στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας. Προβλέπεται για παροχή υπηρεσιών που δεν πραγματοποιούνται έναντι καταβολής χρηματικού ποσού, δηλαδή για τις λεγόμενες παροχές υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2. Γι' αυτές τις παροχές το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', ορίζει ως βάση επιβολής του φόρου το ποσό των εξόδων που επιβαρύνουν τους φορολογουμένους προκειμένου για την πραγματοποίηση της παροχής.

43. Στην προκειμένη περίπτωση, προκειμένου για την παροχή της αποστολής, πρέπει να υπολογιστούν οι δαπάνες που συνεπάγεται η αποστολή, επομένως τα έξοδα αποστολής.

44. Υπέρ αυτού συνηγορεί η άποψη που υποστήριξαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, κατά την οποία ο μη συνυπολογισμός των εξόδων αποστολής στον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου αντιβαίνει στην αρχή της ουδέτερης και ομοιόμορφης εισπράξεως του φόρου προστιθεμένης αξίας από απόψεως ανταγωνισμού. Διότι η αποστολή δώρου, για την οποία ο παραλήπτης του αγαθού παρέχει υπηρεσίες, δεν πρέπει να τυγχάνει διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισεως από την αποστολή αγαθού για το οποίο ο παραλήπτης καταβάλλει τίμημα¹⁶.

45. Η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση του δώρου, που αποστέλλεται στον λήπτη για την προσέλκυση νέου πελάτη, περιλαμβάνει επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, εκτός του τιμήματος που καταβλήθηκε για την αγορά του δώρου, και τα έξοδα αποστολής.

16 — Σχετικά με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεν διακρίνει μεταξύ αντιπαροχών υπό μορφή χρηματικής παροχής και αντιπαροχών υπό μορφή παροχής αγαθών, βλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997 στην υπόθεση C-330/95, Goldsmiths, Συλλογή 1997, σ. I-3801, σκέψη 23): «Επειδή οι δύο αυτές περιπτώσεις είναι, από οικονομική και εμπορική άποψη, ακριβώς ίδιες, η έκτι οδηγία αντιμετωπίζει τις δύο κατηγορίες αντιπαροχών ως ισοδύναμες».

14 — Απόφαση προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4, σκέψη 16.

15 — Απόφαση προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 19.

VI — Πρόταση

46. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η γνώμη μου είναι ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα την εξής απάντηση:

«Η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση του δώρου που αποστέλλεται στον λήπτη για την προσέλκυση νέου πελάτη, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, εκτός του τιμήματος που καταβλήθηκε για την αγορά του δώρου, και τα έξοδα αποστολής.»