

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 3ης Μαρτίου 1994 *

Στην υπόθεση C-16/93,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του *Gerechtshof te Leeuwarden* (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

R. J. Tolsma

και

Inspecteur der Omzetbelasting te, Leeuwarden,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2, περίπτωση 1, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, K. N. Κακούρη, F. A. Schockweiler (εισηγητή), P. J. G. Kapteyn και J. L. Murray, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: C. O. Lenz
γραμματέας: J.-G. Giraud

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους R. Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας και C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor, στο ίδιο υπουργείο,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον B. J. Drijber, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Ιανουαρίου 1994,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με Διάταξη της 8ης Ιανουαρίου 1993, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 20 Ιανουαρίου του ιδίου έτους, το Gerechtshof te Leeuwarden υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2, περίπτωση 1, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκνυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Tolsma και του Inspecteur der Omzetbelasting (επιθεωρητή της υπηρεσίας φόρων κύκλου εργασιών, στο εξής: επιθεωρητής) του Leeuwarden, κατόπιν εκδόσεως διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου κύκλου εργασιών.
- 3 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο Tolsma παίζει λατέρνα σε δημόσιους δρόμους των Κάτω Χωρών. Κατά την άσκηση της μουσικής του δραστηριότητας παρουσιάζει στους περαστικούς δίσκο, ζητώντας τον οβολό τους. Μερικές φορές επίσης χτυπάει την πόρτα σπιτιών και καταστημάτων, ζητώντας τον οβολό, χωρίς πάντως να προβάλλει αξίωση αμοιβής.

- 4 Ο επιθεωρητής, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, επέβαλε στον Tolsma για την περίοδο μεταξύ 1ης Ιουλίου και 30ής Σεπτεμβρίου 1991 φόρο 1 805 φιορινίων (HFL) για την προαναφερθείσα δραστηριότητα ως φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και 180 HFL ως πρόσθετο φόρο.
- 5 Δεδομένου ότι η ένστασή του κατά της εν λόγω διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε από τον επιθεωρητή, ο Tolsma άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te Leeuwarden.
- 6 Ο Tolsma προέβαλε ενώπιον του δικαστηρίου αυτού ότι τα ποσά που συγκεντρώνει για τη μουσική που παίζει δημοσίως δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, για τον λόγο ότι οι περαστικοί, χωρίς να υφίσταται καμία υποχρέωση, του δίνουν τον οβολό τους, το ύψος του οποίου καθορίζουν οι ίδιοι. Επομένως, η παροχή της υπηρεσίας δεν εξαρτάται από καμία αντιπαροχή και, κατά συνέπεια, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας.
- 7 Ο επιθεωρητής, αντιθέτως, υποστήριξε ότι υφίσταται άμεση συνάφεια μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και των ποσών που καταβάλλονται, οπότε η δραστηριότητα του Tolsma συνιστά παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος δεν μπορεί να προβάλλει αξίωση αμοιβής, το ύψος της οποίας καθορίζεται εκ των προτέρων από τα μέλη, δεν ασκεί επιρροή.
- 8 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Gerechtshof te Leeuwarden υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1α) Πρέπει η παροχή υπηρεσιών, που συνίσταται στην εκτέλεση μουσικής σε δημόσιο δρόμο, για την οποία δεν συνομολογείται, αλλά λαμβάνεται

πάντως αμοιβή, να θεωρηθεί ως υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών;

1β) Έχει σημασία για την απάντηση στο ερώτημα αυτό ότι η εισπραττόμενη αμοιβή να μην δεν συνομολογείται, αλλά πάντως ζητείται και μπορεί να αναμένεται — κατά τη συνήθη πρακτική — καίτοι το ύψος της δεν ορίζεται ούτε μπορεί να οριστεί;»

- 9 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

(...)»

- 10 Προκειμένου να ερμηνευθεί η έννοια της παροχής υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, η οποία περιέχεται στη διάταξη αυτή, η εν λόγω διάταξη πρέπει να εξεταστεί εντός του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται

και να ληφθούν υπόψη, αφενός μεν, οι άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας, αφετέρου δε, η νομολογία του Δικαστηρίου, συμπεριλαμβανομένης της νομολογίας που αφορά τη δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: δεύτερη οδηγία), η οποία έχει τον ίδιο σκοπό με αυτόν της έκτης οδηγίας από την οποία και αντικαταστάθηκε.

- 11 Επομένως, πρέπει να τονισθεί, πρώτον, ότι κατά το άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας,

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

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

- 12 Δεύτερον, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, ως προς την έννοια της παροχής υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, η οποία χρησιμοποιείται στο άρθρο 2, στοιχείο α΄, της δεύτερης οδηγίας, η διατύπωση του οποίου είναι παρόμοια προς του άρθρου 2, περίπτωση 1, της έκτης οδηγίας, ότι οι φορολογητέες πράξεις προϋποθέτουν, στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ, την ύπαρξη συναλλαγής μεταξύ των μερών συνεπαγομένης καθορισμό τιμής ή ανταλλάγματος. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι, όταν η δραστηριότητα του παρέχοντος υπηρεσίες συνίσταται αποκλειστικώς στην άνευ αμέσου ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών, δεν υπάρχει βάση για την επιβολή φορολογίας και, επομένως, η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν υπόκειται στον ΦΠΑ (βλ. την απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, 89/81, Hong Kong Trade Development Council, Συλλογή 1982, σ. 1277, σκέψεις 9 και 10).

- 13 Στις αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperative Aardappelenbewaarpats (Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 12) και της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 3665, σκέψη 11), το Δικαστήριο διευκρίνισε συναφώς ότι βάση επιβολής του φόρου επί παροχής υπηρεσιών είναι ο,τιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα για την παρεχόμενη υπηρεσία και ότι, επομένως, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής για να μπορεί να φορολογηθεί η παροχή υπηρεσιών (βλ. επίσης την απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council, Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψεις 11 και 12).
- 14 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, περίπτωση 1, της έκτης οδηγίας, και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη.
- 15 Όμως, σε μια περίπτωση όπως της κύριας δίκης, πρέπει κατ' ανάγκη να γίνει δεκτό ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές.
- 16 Κατά συνέπεια, όταν ένας μουσικός που εκτελεί μουσικά έργα σε δημόσιο δρόμο λαμβάνει τον οβολό των περαστικών, τα έσοδα αυτά δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αντιπαροχή για την υπηρεσία που προσφέρεται σ' αυτούς.
- 17 Συγκεκριμένα, αφενός μεν, δεν υφίσταται καμία συμφωνία μεταξύ των μερών, δεδομένου ότι οι περαστικοί δίνουν εκουσίως τον οβολό τους, το ύψος του οποίου καθορίζουν κατ' αρέσκεια, αφετέρου δε, δεν υφίσταται αναγκαία

συνάφεια μεταξύ της παρεχομένης υπηρεσίας που συνίσταται στην εκτέλεση μουσικού έργου και των ποσών που καταβάλλονται γι' αυτήν. Πράγματι, οι περαστικοί δεν ζήτησαν να παιχθεί η μουσική γι' αυτούς. Επιπλέον, καταβάλλουν ποσά όχι λόγω της συνιστώμενης σε μουσική υπηρεσίας, αλλά συνεπεία υποκειμενικών κινήτρων τα οποία μπορούν να υπαγορευτούν από αισθήματα συμπαθείας. Ορισμένα πρόσωπα αφήνουν πράγματι, χωρίς να σταματήσουν, ένα ποσό, μερικές φορές μεγάλο, στον δίσκο του μουσικού, ενώ άλλα, ακούουν τη μουσική επί ορισμένο χρονικό διάστημα χωρίς να δώσουν τον παραμικρό οβολό.

- 18 Εξάλλου, σε αντίθεση προς την άποψη που υποστήριξε η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, το γεγονός ότι ο μουσικός παίζει δημοσίως για να συγκεντρώσει χρήματα και εισπράττει πράγματι ορισμένα ποσά λόγω της δραστηριότητας αυτής δεν έχει σημασία προκειμένου να χαρακτηριστεί η εν λόγω δραστηριότητα ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.
- 19 Η ερμηνεία αυτή δεν αποδυναμώνεται από το γεγονός ότι ένας μουσικός, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, ζητεί χρήματα και μπορεί πράγματι να ελπίζει ότι θα λάβει ορισμένα ποσά, παίζοντας μουσική σε δημόσιο δρόμο. Η καταβολή των ποσών αυτών είναι πράγματι εκούσια και τυχαία, ο καθορισμός δε του ύψους τους είναι σχεδόν αδύνατος.
- 20 Ενόψει όλων των ανωτέρω σκέψεων, στα ερωτήματα που υπέβαλε το *Gerechthshof te Leeuwarden* πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, περίπτωση 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο όρος παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, ο οποίος χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή, δεν αφορά τη δραστηριότητα που συνίσταται στην εκτέλεση

μουσικής σε δημόσιο δρόμο, για την οποία δεν συνομολογείται καμία αμοιβή, έστω και αν ο ενδιαφερόμενος ζητεί την καταβολή χρημάτων και εισπράττει ορισμένα ποσά το ύψος των οποίων πάντως ούτε καθορίζεται ούτε μπορεί να καθοριστεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 21 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με Διάταξη της 8ης Ιανουαρίου 1993, το *Gerechtshof te Leeuwarden* (Κάτω Χώρες), αποφαινείται:

Το άρθρο 2, περίπτωση 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι ο όρος παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, ο οποίος χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή, δεν αφορά τη δραστηριότητα που συνίσταται στην εκτέλεση μουσικής σε δημόσιο δρόμο, για την οποία δεν

συνομολογείται καμία αμοιβή, έστω και αν ο ενδιαφερόμενος ζητεί την καταβολή χρημάτων και εισπράττει ορισμένα ποσά το ύψος των οποίων πάντως ούτε καθορίζεται ούτε μπορεί να καθοριστεί.

Mancini

Κακούρης

Schockweiler

Kapteyn

Murray

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 3 Μαρτίου 1994.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

G. F. Mancini