



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 17ης Νοεμβρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β' – Χωρίς αντάλλαγμα παροχές υπηρεσιών – Χωρίς αντάλλαγμα παροχή εκπαιδευτικών κουπονιών στο προσωπικό της επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο στο πλαίσιο προγράμματος επιβράβευσης και ανταμοιβής – Πράξεις εξομοιούμενες με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Περιεχόμενο – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας»

Στην υπόθεση C-607/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

GE Aircraft Engine Services Ltd

κατά

the Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen, Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πρώτου τμήματος, P. G. Xuereb (εισηγητή), Α. Kumin και I. Ziemele, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Ćapeta

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 24ης Νοεμβρίου 2021,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η GE Aircraft Engine Services Ltd, εκπροσωπούμενη από τον L. Allen, barrister, και τον W. Shah, solicitor,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė, καθώς και από τους X. Lewis και V. Uher,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιανουαρίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της GE Aircraft Engine Services Ltd (στο εξής: GEAES) και της Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ηνωμένο Βασίλειο) (στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για την περίοδο μεταξύ Δεκεμβρίου 2013 και Οκτωβρίου 2017 λόγω μη δηλωθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εκροών επί της αξίας των εκπτώτικων κουπονιών τα οποία είχε προσφέρει η GEAES στους υπαλλήλους της, στο πλαίσιο θεσπισθέντος από την ίδια προγράμματος επιβράβευσης και ανταμοιβής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η Συμφωνία αποχώρησης

- 3 Με την απόφασή του (ΕΕ) 2020/135, της 30ής Ιανουαρίου 2020, σχετικά με τη σύναψη της συμφωνίας για την αποχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας (ΕΕ 2020, L 29, σ. 1, στο εξής: Συμφωνία αποχώρησης), το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενέκρινε, εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας, τη Συμφωνία αποχώρησης, η οποία επισυνάφθηκε στην εν λόγω απόφαση.
- 4 Το άρθρο 86 της Συμφωνίας αποχώρησης, το οποίο επιγράφεται «Εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ορίζει στις παραγράφους 2 και 3 τα εξής:

«2. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξακολουθεί να έχει δικαιοδοσία να εκδίδει προδικαστικές αποφάσεις κατόπιν αιτήσεων που υποβάλλονται από δικαστήρια του Ηνωμένου Βασιλείου πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου, οι διαδικασίες θεωρείται ότι ασκούνται ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και οι αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής απόφασης θεωρείται ότι υποβάλλονται, τη στιγμή κατά την οποία το εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο καταχωρίζεται από τη Γραμματεία του Δικαστηρίου [...]».

- 5 Κατά το άρθρο 126 της Συμφωνίας αποχώρησης, ημερομηνία έναρξης της μεταβατικής περιόδου ήταν η ημερομηνία έναρξης ισχύος της εν λόγω συμφωνίας και ημερομηνία λήξης της η 31η Δεκεμβρίου 2020.

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 6 Το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

- α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, εφόσον το αγαθό αυτό δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ,
- β) η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

- 7 Οι διατάξεις του άρθρου 26 της οδηγίας περί ΦΠΑ μεταφέρθηκαν στην έννομη τάξη του Ηνωμένου Βασιλείου με το άρθρο 3 του Value Added (Supply of Services) Order 1992 [διατάγματος του 1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας (παροχές υπηρεσιών)], το οποίο έχει ως εξής:

«[...] όταν, κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων του, ένα πρόσωπο χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί για τις ίδιες ανάγκες του ή όταν τις χρησιμοποιεί, ή καθιστά δυνατή τη χρήση τους από οποιοδήποτε πρόσωπο, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, θεωρείται, για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ότι παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες στο πλαίσιο ή για τους σκοπούς άσκησης των εν λόγω δραστηριοτήτων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Η GEAES, εταιρία βρετανικού δικαίου ανήκουσα στον διεθνή όμιλο General Electric (στο εξής: όμιλος GE), ασκεί τις δραστηριότητές της στο Ηνωμένο Βασίλειο στον τομέα της κατασκευής κινητήρων αεροσκαφών.
- 9 Ο όμιλος GE έθεσε σε εφαρμογή ένα πρόγραμμα με την ονομασία «Above & Beyond» (Ακόμη πιο ψηλά, ακόμη πιο μακριά), σκοπός του οποίου ήταν η επιβράβευση και η ανταμοιβή των πλέον άξιων και αποδοτικών υπαλλήλων. Στο πλαίσιο του προγράμματος, κάθε υπάλληλος μπορούσε να προτείνει έναν συνάδελφο για πράξεις τις οποίες θεωρούσε ως άξιες ανταμοιβής, σύμφωνα με τους όρους επιλεξιμότητας του εν λόγω προγράμματος και σύμφωνα με το προβλεπόμενο από αυτό σύστημα διαβάθμισης των βραβείων.
- 10 Δυνάμει του συστήματος ανταμοιβών που καθιερώθηκε κατ' αυτόν τον τρόπο, ο μεν υπάλληλος που είχε προταθεί για βραβείο του υψηλότερου επιπέδου μπορούσε να λάβει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, πληρωμή σε μετρητά, στον δε υπάλληλο που είχε προταθεί για βραβείο του

ενδιάμεσου επιπέδου προσφέρονταν εκπτωτικά κουπόνια (στο εξής: επίμαχα εκπτωτικά κουπόνια), ενώ ο υπάλληλος που είχε προταθεί για βραβείο του χαμηλότερου επιπέδου λάμβανε ανταμοιβή με τη μορφή πιστοποιητικού επιβράβευσης.

- 11 Στην περίπτωση βραβείου που περιλάμβανε εκπτωτικά κουπόνια, ο υπάλληλος έπρεπε να επισκεφθεί ιστότοπο ο οποίος περιείχε κατάλογο των δεόντως προσδιοριζόμενων επιχειρήσεων λιανικής πώλησης (στο εξής: προσδιοριζόμενες επιχειρήσεις λιανικής πώλησης), για να επιλέξει αυτήν από την οποία θα μπορούσε να εξαργυρώσει το εκπτωτικό κουπόνι του.
- 12 Τον εν λόγω ιστότοπο διαχειριζόταν εταιρία η οποία ήταν επιφορτισμένη να αγοράζει τα επίμαχα εκπτωτικά κουπόνια απευθείας από τις εν λόγω επιχειρήσεις λιανικής πώλησης για να τα πωλήσει στη συνέχεια στην General Electric Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής. Η τελευταία τα μεταβίβαζε ακολούθως σε άλλη οντότητα του ομίλου GE, επίσης εγκατεστημένη στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, ήτοι στην GE HQ, η οποία τα μεταπωλούσε με τη σειρά της στις διάφορες οντότητες του ομίλου GE, μεταξύ άλλων στην GEAES.
- 13 Η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη επιβολής ΦΠΑ εις βάρος της GEAES και δεκαεννέα άλλων μελών του ομίλου GE, σχετικά με την πράξη προσφοράς των επίμαχων εκπτωτικών κουπονιών στους προταθέντες στο πλαίσιο του προγράμματος «Above & Beyond» υπαλλήλους. Συγκεκριμένα, η εν λόγω αρχή έκρινε ότι η GEAES, καθώς και τα λοιπά μέλη του ομίλου GE, όφειλαν να δηλώσουν τον φόρο εκροών επί της αξίας των εν λόγω κουπονιών.
- 14 Η GEAES και τα λοιπά δεκαεννέα μέλη του ομίλου GE προσέφυγαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο], κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής φόρου, ενώ η προσφυγή την οποία άσκησε η GEAES ορίστηκε ως η πολιτική υπόθεση σε σχέση και με τις είκοσι δίκες.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αποκλειστικά τα βραβεία τα οποία, στο πλαίσιο της διαβάθμισης των ανταμοιβών που επισημάνθηκε στη σκέψη 10 της παρούσας απόφασης, είχαν καταταγεί σε ενδιάμεσο επίπεδο. Ειδικότερα, οι διάδικοι διαφωνούν ως προς το ζήτημα αν η εκ μέρους της GEAES χωρίς αντάλλαγμα παροχή εκπτωτικών κουπονιών στους υπαλλήλους της συνιστά πράξη η οποία πρέπει να εξομοιωθεί με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και ως προς το αν η εν λόγω πράξη πρέπει να υπαχθεί, ως εκ τούτου, στον ΦΠΑ.
- 16 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, κατά την GEAES, η παροχή των επίμαχων εκπτωτικών κουπονιών στους υπαλλήλους στο πλαίσιο του προγράμματος «Above & Beyond» δεν συνιστά παροχή υποκείμενη στον φόρο δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθόσον το εν λόγω πρόγραμμα συνδέεται με τις οικονομικές δραστηριότητες της εταιρίας και το πλεονέκτημα το οποίο απορρέει από αυτό για τους υπαλλήλους είναι δευτερεύον. Συγκεκριμένα, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του οικονομικού σκοπού τον οποίο επιδιώκει η εταιρία μέσω της χωρίς αντάλλαγμα παροχής εκπτωτικών κουπονιών, αφενός, και της χρήσης των εν λόγω κουπονιών από τους υπαλλήλους για ιδιωτικούς σκοπούς, αφετέρου.

- 17 Μια τέτοια ερμηνεία θα ήταν, κατά την GEAES, σύμφωνη προς τη νομολογία του Δικαστηρίου η οποία απορρέει, μεταξύ άλλων, από τις αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), καθώς και της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Danfoss και AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 18 Αντιθέτως, κατά τη φορολογική αρχή, εφόσον τα επίμαχα εκπτωτικά κουπόνια παρέχονται δωρεάν στους υπαλλήλους για προσωπική χρήση εκτός του πλαισίου της εμπορικής δραστηριότητας της GEAES, πρέπει να γίνει δεκτό ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το γεγονός ότι, με την επίμαχη παροχή εκπτωτικών κουπονιών, η GEAES επιδιώκει εμπορικό σκοπό δεν ασκεί επιρροή συναφώς.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει επιπλέον ότι, αφενός, κατά την απόκτηση των επίμαχων εκπτωτικών κουπονιών από την GE HQ, η GEAES καταβάλλει τον ΦΠΑ για την απόκτηση, κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, ενώ στη συνέχεια ανακτά τον αντίστοιχο φόρο εισροών.
- 20 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, κατά την τελική συναλλαγή, κατά την οποία ο προταθείς στο πλαίσιο του προγράμματος «Above & Beyond» υπάλληλος χρησιμοποιεί τα εκπτωτικά κουπόνια του για να αποκτήσει αγαθά ή υπηρεσίες από μία από τις προσδιοριζόμενες επιχειρήσεις λιανικής πώλησης, η οικεία επιχείρηση δηλώνει τον φόρο εκροών επί της αξίας των εν λόγω εκπτωτικών κουπονιών.
- 21 Εξάλλου, κατά το εν λόγω δικαστήριο, η προσφορά εκπτωτικών κουπονιών συνιστά χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών και πρέπει, ως εκ τούτου, να καθοριστεί αν η εν λόγω παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του. Ειδικότερα, το ίδιο δικαστήριο εκτιμά ότι υφίστανται εύλογες αμφιβολίες όσον αφορά την ερμηνεία της φράσης «για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του», κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Αποτελεί η έκδοση εκπτωτικών κουπονιών τα οποία οι εργαζόμενοι μπορούν να εξαργυρώσουν σε τρίτους, και συγκεκριμένα σε επιχειρήσεις λιανικής πώλησης, και τα οποία εκδίδονται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο προγράμματος επιβράβευσης εργαζομένων υψηλής απόδοσης, παροχή “για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του” κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί [ΦΠΑ];
 - 2) Είναι κρίσιμο για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο επιδιώκει επιχειρηματικό σκοπό με την έκδοση των εκπτωτικών κουπονιών για το προσωπικό;

- 3) Είναι κρίσιμο για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα το γεγονός ότι τα εκπτωτικά κουπόνια που εκδόθηκαν για τα μέλη του προσωπικού προορίζονται για ίδια χρήση αυτών και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τους ιδιωτικούς σκοπούς τους;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 23 Προκαταρκτικώς, διαπιστώνεται ότι από το άρθρο 86, παράγραφος 2, της Συμφωνίας αποχώρησης, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Φεβρουαρίου 2020, προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξακολουθεί να έχει δικαιοδοσία να εκδίδει προδικαστικές αποφάσεις κατόπιν αιτήσεων που έχουν υποβληθεί από δικαστήρια του Ηνωμένου Βασιλείου πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2020, ημερομηνία λήξης της μεταβατικής περιόδου, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.
- 24 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παροχή υπηρεσιών η οποία συνίσταται στην εκ μέρους επιχείρησης προσφορά στους υπαλλήλους της εκπτωτικών κουπονιών στο πλαίσιο προγράμματος που θέσπισε η ίδια, με σκοπό την επιβράβευση και την ανταμοιβή των πλέον άξιων και αποδοτικών υπαλλήλων.
- 25 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ εξομοιώνει ορισμένες πράξεις για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει καμία πραγματική αντιπαροχή προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Σκοπός της ανωτέρω διάταξης είναι η διασφάλιση της ίσης μεταχείρισης μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αναλαμβάνει αγαθό ή παρέχει υπηρεσίες προς κάλυψη των ιδίων αναγκών του ή των αναγκών του προσωπικού του, αφενός, και του τελικού καταναλωτή ο οποίος προμηθεύεται αγαθό ή υπηρεσία του ιδίου τύπου, αφετέρου. Προς επίτευξη του ανωτέρω σκοπού, το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας δεν επιτρέπει υποκείμενος στον φόρο ο οποίος επωφελήθηκε της έκπτωσης του ΦΠΑ για την αγορά αγαθού που διέθεσε στην επιχείρησή του να μην καταβάλλει τον φόρο όταν αναλαμβάνει το αγαθό από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του προς κάλυψη των ιδίων αναγκών του ή των αναγκών του προσωπικού του αποκομίζοντας, με τον τρόπο αυτόν, αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα έναντι του τελικού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας ΦΠΑ. Ομοίως, το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας δεν επιτρέπει υποκείμενος στον φόρο ή μέλη του προσωπικού του να απολαύουν, άνευ καταβολής φόρου, παροχές υπηρεσιών του υποκειμένου στον φόρο για τις οποίες ένας ιδιώτης θα όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Προκειμένου να καθοριστεί αν η παροχή η οποία, για μια επιχείρηση, συνίσταται στην προσφορά στους υπαλλήλους της εκπτωτικών κουπονιών στο πλαίσιο προγράμματος που αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην ανταμοιβή και στην επιβράβευση των πλέον άξιων και αποδοτικών υπαλλήλων της συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να εκτιμηθούν όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιείται η παροχή και, ιδίως, η φύση και ο σκοπός του προγράμματος.
- 27 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει κατ' ουσίαν ότι, καταρχάς, το πρόγραμμα «Above & Beyond» και, ειδικότερα, τα βραβεία τα οποία, στο πλαίσιο της διαβάθμισης των ανταμοιβών που εξετάθη στη σκέψη 10 της παρούσας απόφασης, κατατάσσονται σε ενδιάμεσο επίπεδο σχεδιάστηκαν από την GEAES με σκοπό την

αύξηση της αποδοτικότητας των υπαλλήλων της και, ως εκ τούτου, τη συμβολή στην καλύτερη απόδοση της επιχείρησης. Επομένως, η εφαρμογή του προγράμματος υπαγορεύθηκε από λόγους σχετικούς με την εύρυθμη διεξαγωγή των εμπορικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης και την επιδίωξη πρόσθετων κερδών, δεδομένου ότι το πλεονέκτημα το οποίο απέρρεε από το εν λόγω πρόγραμμα για τους υπαλλήλους ήταν, σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησης, απλώς παρεπόμενο. Συγκεκριμένα, συμβάλλοντας στην ενίσχυση των κινήτρων των υπαλλήλων, το πρόγραμμα είχε θετικά αποτελέσματα από απόψεως επιδόσεων και αποδοτικότητας.

- 28 Περαιτέρω, τα επίμαχα εκπτωτικά κουπόνια ενσωματώνουν το δικαίωμα των υπαλλήλων που τα λαμβάνουν να αποκτήσουν αγαθά ή υπηρεσίες από κάποια από τις προσδιοριζόμενες επιχειρήσεις λιανικής πώλησης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, σκέψη 12). Επομένως, σύμφωνα με το σύστημα που έθεσε σε εφαρμογή η GEAES μέσω του προγράμματος «Above & Beyond», αποκτώντας τέτοιο εκπτωτικό κουπόνι ο υπάλληλος που έχει προταθεί στο πλαίσιο του προγράμματος αποκτά, ως εκ της φύσης του, απλώς έγγραφο το οποίο ενσωματώνει την υποχρέωση που έχουν αναλάβει οι προσδιοριζόμενες επιχειρήσεις λιανικής πώλησης να δεχθούν το εν λόγω εκπτωτικό κουπόνι στην ονομαστική του αξία, αντί χρημάτων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Argos Distributors, C-288/94, EU:C:1996:398, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Τέλος, η GEAES, ως εργοδότης, δεν παρεμβαίνει στην εκ μέρους των υπαλλήλων επιλογή των προϊόντων ή των υπηρεσιών από τις εν λόγω επιχειρήσεις λιανικής πώλησης.
- 30 Επομένως, διαπιστώνεται ότι, αν έπρεπε να ληφθεί υπόψη μόνον η χρήση τους, θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι τα επίμαχα εκπτωτικά κουπόνια ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες των υπαλλήλων.
- 31 Ωστόσο, σημειώνεται ότι η παροχή των εκπτωτικών κουπονιών δεν γίνεται ανάλογα με τις ίδιες ανάγκες των υπαλλήλων, οι οποίοι εξάλλου δεν διαθέτουν μέσα για να εξασφαλίσουν με βεβαιότητα τη δυνατότητα να λάβουν εκπτωτικά κουπόνια. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 9 της παρούσας απόφασης, η πρωτοβουλία για τη χορήγησή τους ανήκει σε άλλους υπαλλήλους της επιχείρησης και πραγματοποιείται βάσει αυστηρά επαγγελματικών κριτηρίων και μόνον όταν οι προταθέντες υπάλληλοι θεωρούνται ότι αξίζουν βραβείο το οποίο κατατάσσεται στο ενδιάμεσο επίπεδο των βραβείων, στο πλαίσιο της διαβάθμισης των ανταμοιβών που εκτίθεται στη σκέψη 10 της παρούσας απόφασης.
- 32 Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι η εκ μέρους της GEAES παροχή των επίμαχων εκπτωτικών κουπονιών πραγματοποιείται χωρίς αμοιβή ή οποιαδήποτε αντιπαροχή εκ μέρους των υπαλλήλων που τα λαμβάνουν και ότι το κόστος των κουπονιών βαρύνει την ίδια την GEAES. Η εν λόγω παροχή υπηρεσιών παρέχει εντούτοις στην GEAES πλεονέκτημα με τη μορφή της προοπτικής αύξησης του κύκλου εργασιών της, χάρη στην ενίσχυση των κινήτρων των υπαλλήλων της και, ως εκ τούτου, στην αύξηση της αποδοτικότητάς τους (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, σκέψη 13). Το προσωπικό όφελος των υπαλλήλων από την ανωτέρω παροχή είναι δευτερεύον σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- 33 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων και με την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, επισημαίνεται ότι η εκ μέρους της GEAES χωρίς αντάλλαγμα παροχή των επίμαχων εκπτωτικών κουπονιών στους προταθέντες στο πλαίσιο του προγράμματος «Above & Beyond» υπαλλήλους αποβλέπει στην αύξηση των επιδόσεων των υπαλλήλων της και, ως εκ τούτου, στην εύρυθμη λειτουργία και στην αποδοτικότητα της

επιχείρησης, με συνέπεια να πρέπει να θεωρηθεί ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών δεν πραγματοποιείται για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

- 34 Η ανωτέρω εκτίμηση επιρρωννύεται εξάλλου από το γεγονός ότι, σε περίπτωση σχετική με παροχή υπηρεσιών κατ' ουσίαν παρεμφερή με την επίμαχη στην κύρια δίκη, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εν λόγω παροχή είχε πραγματοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης, δεδομένου ότι σκοπός της παροχής ήταν η αύξηση των πωλήσεων της επίμαχης εταιρίας (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, σκέψη 19).
- 35 Τέλος, λαμβανομένης υπόψη της περιστάσης που επισημάνθηκε στη σκέψη 20 της παρούσας απόφασης, κατά την οποία οι προσδιοριζόμενες επιχειρήσεις λιανικής πώλησης δηλώνουν τον ΦΠΑ εκρών επί της αξίας των επίμαχων εκπτωτικών κουπονιών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, στο μέτρο που η παροχή υπηρεσιών η οποία συνίσταται στην εκ μέρους της GEAES προσφορά στους υπαλλήλους της εκπτωτικών κουπονιών στο πλαίσιο προγράμματος που αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην ανταμοιβή και την επιβράβευση των πλέον αξίων και αποδοτικών υπαλλήλων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 36 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παροχή υπηρεσιών η οποία συνίσταται στην εκ μέρους επιχείρησης προσφορά στους υπαλλήλους της εκπτωτικών κουπονιών στο πλαίσιο προγράμματος που θέσπισε η ίδια, με σκοπό την επιβράβευση και την ανταμοιβή των πλέον αξίων και αποδοτικών υπαλλήλων.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 37 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παροχή υπηρεσιών η οποία συνίσταται στην εκ μέρους επιχείρησης προσφορά στους υπαλλήλους της εκπτωτικών κουπονιών στο πλαίσιο προγράμματος που θέσπισε η ίδια, με σκοπό την επιβράβευση και την ανταμοιβή των πλέον αξίων και αποδοτικών υπαλλήλων.

(υπογραφές)