

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
F. G. JACOBS

της 20ής Σεπτεμβρίου 2001<sup>1</sup>

1. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο πρέπει να προσδιορίζεται η βάση επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) όταν, στο πλαίσιο μιας σχετικής με την προώθηση των πωλήσεων δράσεως, ο αρχικός προμηθευτής ενός αγαθού αποζημώνει τον λιανοπωλητή, που βρίσκεται στο τελευταίο στάδιο της σχετικής αλυσίδας για την μείωση της τιμής που παρέχεται απ' αυτόν τον λιανοπωλητή στον πελάτη του έναντι κουπονιού χορηγηθέντος από τον αρχικό προμηθευτή, υπό περιστάσεις όπου η αλυσίδα μεταξύ του προμηθευτή και του λιανοπωλητή συμπεριλαμβάνει έναν ή περισσότερους λοιπούς επιχειρηματίες και όπου αυτή η αποζημίωση δεν έχει αποτελέσματα επί των τιμών που καταβάλλονται και εισπράττονται από τους λοιπούς παρεμβαίνοντες επιχειρηματίες.

2. Η Επιτροπή φρονεί ότι οι γερμανικές αρχές, μη θεσπίζοντας τις διατάξεις που θα επέτρεπαν στον πρώτο προμηθευτή να διορθώσει τη βάση επιβολής του φόρου σ' αυτή τη συγκεκριμένη περίπτωση, έχουν παραβεί τις υποχρεώσεις που υπέχουν από την έκτη οδηγία ΦΠΑ<sup>2</sup>, ειδικότερα ενόψει της αποφάσεως Elida Gibbs<sup>3</sup>.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — 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: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3339).

**Το νομικό πλαίσιο**

*Το σύστημα, γενικώς, του ΦΠΑ*

3. Η αρχή επί της οποίας ερείδεται η λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ εκτίθεται ως εξής στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ<sup>4</sup>:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του

4 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία).

αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή»<sup>5</sup>.

4. Το σύστημα εκπτώσεων φόρου έχει σχεδιαστεί για την αποφυγή σωρευτικού αποτελέσματος όταν ο ΦΠΑ έχει ήδη πλήξει αγαθά και/ή υπηρεσίες που έχουν χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή των προσφερομένων αγαθών και/ή υπηρεσιών — δηλαδή για να αποφεύγεται ώστε ο ΦΠΑ να μην πλήττει εκ νέου τον ήδη απαιτηθέντα ΦΠΑ. Έτσι, δημιουργείται μια αλυσίδα πράξεων, όπου το οφειλόμενο για κάθε κρίκο της αλυσίδας καθαρό ποσό αποτελεί συγκεκριμένη αναλογία της προστεθείσας στο στάδιο αυτό αξίας. Όταν η αλυσίδα φτάνει στο τέρμα της, το εισπραχθέν συνολικό ποσό είναι ίσο προς την αντίστοιχη αναλογία της τελικής τιμής.

5. Αυτή η προσέγγιση διασφαλίζει επίσης την ουδετερότητα του ΦΠΑ έναντι των υποκειμένων στον φόρο — των προμηθευτών στην αλυσίδα των σχετικών πράξεων. Τα εν λόγω πρόσωπα είναι μεν οφειλέτες του φόρου, στο μέτρο που υποχρεώνονται να χρεώνουν τον ΦΠΑ στους αποδέκτες

5 — Κατά τις συζητήσεις αναφορικά με τη σχέση μεταξύ δύο πράξεων εκ των οποίων η μία αποτελεί συστατικό της τιμής της άλλης στοιχείο, η πρώτη χαρακτηρίζεται γενικά ως «πράξη σε προγενέστερο στάδιο» και η έτερη ως «πράξη σε μεταγενέστερο στάδιο», ληφθέντος υπόψη ότι ο ΦΠΑ που πλήττει εκάστη εξ αυτών καλείται, αντιστοίχως, «φορολογική επιβάρυνση σε προγενέστερο στάδιο» και «φορολογική επιβάρυνση σε μεταγενέστερο στάδιο».

των παραδόσεών τους, πλην όμως η λειτουργία του συστήματος εκπτώσεων τους επιτρέπει, κατ' αρχήν<sup>6</sup>, να μην επιβαρύνονται οι ίδιοι με κανένα φόρο στην πραγματικότητα, ο τελικός καταναλωτής, που κείται στο τέρμα της αλυσίδας των παραδόσεων, είναι ο μόνος που φέρει αυτή την επιβάρυνση.

*Οι ασκούμεες επιρροή διατάξεις της έκτης οδηγίας*

6. Βάσει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ως προς το οποίο να μην υφίστανται ορισμένες λεπτομερείς εξαιρέσεις ουδεμία όμως έχουσες σχέση με την υπό κρίση υπόθεση, η βάση επιβολής του φόρου των πράξεων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό του εδάφους μιας χώρας συνίσταται από

«ο,τιδήποτε 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, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

7. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', ορίζει ότι στη βάση επιβολής του φόρου δεν πρέπει να περιλαμβάνονται «οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, οι χορηγού-

6 — Με εξαίρεση, παραδόξως, των απαλλασσόμενων φόρου συναλλαγών, που, υπό ορισμένες περιστάσεις, είναι δυνατόν να υποχρεώσουν να φέρει ορισμένες επιβαρύνσεις του μη εκπτώσιμου ΦΠΑ. Ωστόσο, οι απαλλασσόμενες πράξεις δεν αποτελούν αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως.

μενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως».

10. Σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1:

8. Δυνάμει του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο:

«Η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, ιδίως:

«Σε περίπτωση [...] μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.»

[...]

9. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, ορίζει ότι:

β) όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου, ιδίως σε περίπτωση [...] εκπτώσεων επί του τιμήματος [...].»

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

11. Τέλος, βάσει του άρθρου 21:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται:

1. Στο εσωτερικό καθεστώς:

[...].»

[...]

γ) από κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου·

*Η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Elida Gibbs*

[...].»

*Η επίδικη γερμανική νομοθεσία*

12. Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), ορίζει ότι:

«Σε περίπτωση τροποποίησης της βάσεως υπολογισμού ενός φορολογητέου [...] κύκλου εργασιών,

1. ο επιχειρηματίας που πραγματοποίησε αυτόν τον κύκλο εργασιών οφείλει να διορθώσει αναλόγως το ποσό του φόρου που οφείλεται, και
2. ο αποδέκτης επιχειρηματίας οφείλει να διορθώσει αναλόγως το ποσό του φόρου που δικαιούται να εκπέσει εν προκειμένω·

[...].»

13. Στην υπόθεση εκείνη<sup>7</sup>, ένας κατασκευαστής χρησιμοποίησε δύο τύπους συστημάτων προωθήσεως των πωλήσεών του. Στα συστήματα των «κουπονιών εκπτώσεως» («money-off»), ο λιανοπωλητής δεχόταν τα κουπόνια εκπτώσεως τιμής που του παρέδιδαν πελάτες ως μερική πληρωμή προϊόντος, το δε ποσό της μείωσης του επιστρεφόταν από τον κατασκευαστή, ασχέτως του αν αυτός είχε αγοράσει τα αγαθά από αυτόν κατά τρόπο άμεσο ή μέσω χονδρεμπόρου. Στο σύστημα των «κουπονιών εξαργυρώσεως» («cash-back»), ο κατασκευαστής τύπωνε κουπόνια ορισμένης ονομαστικής αξίας επί της συσκευασίας των προϊόντων του και τα εξαργύρωνε κατά τρόπο άμεσο σε ρευστό σε κάθε τελικό καταναλωτή που του τα παρουσίαζε<sup>8</sup>. Το VAT and Duties Tribunal, London, ζήτησε από το Δικαστήριο να μάθει αν η βάση επιβολής του φόρου του κατασκευαστή ήταν ίση προς την τιμή στην οποία ο τελευταίος είχε αρχικώς παράσχει τα αγαθά ή αν αντιστοιχούσε σ' αυτή τη μειωμένη λόγω της εξαργυρώσεως τιμή.

14. Απαντώντας στο ερώτημα αυτό, το Δικαστήριο υπέμνησε τις βασικές αρχές του

7 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3 απόφαση.

8 — Ο όρος «cash-back» αφορά επίσης (τουλάχιστον στο Ηνωμένο Βασίλειο) έναν άλλο τύπο εμπορικής πρακτικής. Όταν ένας καταναλωτής καταβάλλει το αντίτιμο επί πιστώσει ή με πιστωτική κάρτα, οι λιανοπωλητές μπορούν να του προτείνουν να λάβει με την κάρτα του ποσό μεγαλύτερο αυτού που είναι αναγκαίο για την πληρωμή των αγορασθέντων αγαθών και να δώσουν στον καταναλωτή το χρήμα που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ των δύο ποσών. Αυτός ο πραγματικός διακανονισμός δεν έχει καμία επίπτωση στον ΦΠΑ και διαφέρει απολύτως από τα συστήματα επιστροφής τιμής που είχαν αποτελέσει το αντικείμενο της αποφάσεως Elida Gibbs (και της υπό κρίση υποθέσεως), μολονότι ο όρος «cash-back» μπορεί να χρησιμοποιείται και για τα δύο.

συστημάτος του ΦΠΑ, ειδικότερα την ουδετερότητά του έναντι των υποκειμένων στον φόρο και το γεγονός ότι με τον φόρο επιβαρύνεται ο τελικός καταναλωτής, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ ο οποίος πρέπει να εισπραχθεί δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη της πράγματι καταβληθείσας από τον καταναλωτή αυτόν αντιπαροχής<sup>9</sup>.

15. Υπό το φως των αρχών αυτών, και ερμηνεύοντας την έννοια της «αντιπαροχής» του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας σύμφωνα με την προγενέστερη νομολογία του<sup>10</sup>, δηλαδή ότι η αντιπαροχή αποτελεί την πράγματι ληφθείσα, όσον αφορά καθέναν από τους επίμαχους τύπους συστήματος, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση αξία, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι υπό τις περιστάσεις οποιουδήποτε από τα επίμαχα συστήματα:

«[...] δεν συμβιβάζεται προς την οδηγία το να είναι η βάση επιβολής του φόρου επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ που οφείλει ο κατασκευαστής, ως υποκείμενος στον φόρο, ανώτερη του ποσού το οποίο αυτός εν τέλει εισέπραξε. Εάν τούτο συνέβαινε, δεν θα ετηρείτο η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ έναντι των υποκειμένων στον φόρο, στους οποίους περιλαμβάνεται ο κατασκευαστής.

Κατά συνέπεια, η βάση επιβολής του φόρου που ισχύει για τον κατασκευαστή ως υπο-

κείμενο στον φόρο πρέπει να συνίσταται στο ποσό που αντιστοιχεί στην τιμή στην οποία ο κατασκευαστής πώλησε τα εμπορεύματα στους εμπόρους χονδρικής ή λιανικής, μειωμένη κατά την αξία των κουπονιών.

Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο, προκειμένου να διασφαλίσει την ουδετερότητα έναντι του υποκειμένου στον φόρο, ορίζει ότι, σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη»<sup>11</sup>.

16. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το συμπέρασμα αυτό δεν μπορούσε να μεταβληθεί από την ανυπαρξία άμεσης συμβατικής σχέσεως μεταξύ του κατασκευαστή και του τελικού καταναλωτή<sup>12</sup> και απέρριψε τις αντιρρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και της Γερμανικής και της Ελληνικής Κυβερνήσεως, κατά τις οποίες οι αναγκαίες διορθώσεις των βάσεων επιβολής του φόρου των ενδιαμέσων επιχειρηματιών καθιστούσαν το σύστημα ανεφάρμοστο στην πράξη, υπογραμμίζοντας ότι ουδεμία υφίστατο, στην πραγματικότητα, ανάγκη αναπροσαρμογής των ποσών αυτών<sup>13</sup>.

9 — Βλ. σκέψεις 18 έως 25.

10 — Αποφάσεις της 1ης Απριλίου 1982, 89/81, Hong-Kong Trade Development Council (Συλλογή 1982, σ. 1277, σκέψη 13) της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16), και της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company (Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 19).

11 — Σκέψεις 28 έως 30.

12 — Σκέψη 31.

13 — Σκέψεις 32 και 33.

## Η διαδικασία όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση

17. Το 1992 η Επιτροπή ζήτησε από όλα τα κράτη μέλη να την πληροφορήσουν αν η νομοθεσία τους επέτρεπε σ' έναν κατασκευαστή να μειώσει αναλόγως τη βάση του επιβολής του φόρου όταν επέστρεφε στον λιανοπωλητή το ποσό που αντιστοιχούσε στη μείωση τιμής που ο τελευταίος παρείχε στον τελικό καταναλωτή άμα τη εμφανίσει του σχετικού κουπονιού. Η Γερμανική Κυβέρνηση απάντησε ότι το άρθρο 17, παράγραφος 1, του UStG επέτρεπε μια τέτοια μείωση μόνο σε περίπτωση μεταβολής του ποσού της σχετικής εμπορικής πράξεως μεταξύ του κατασκευαστή και του άμεσου πελάτη του όταν η εξαργύρωση γινόταν προς όφελος άλλου, πλέον απομειωμένου στην αλυσίδα των παραδόσεων προσώπου, η βάση επιβολής του φόρου του προμηθευτή δεν μπορούσε να μειωθεί.

18. Η Επιτροπή έκρινε ότι η κατάσταση αυτή ήταν ασύμβατη με την έκτη οδηγία και ναί μεν κίνησε την προβλεπόμενη από το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ) διαδικασία, πλην όμως δέχθηκε, κατόπιν ανταλλαγής σχετικής αλληλογραφίας, να αναστείλει τη διαδικασία αυτή μέχρι την έκδοση της αποφάσεως στην υπόθεση *Elida Gibbs*. Καθώς, αντί να τροποποιήσει τη νομοθεσία της μετά την έκδοση της αποφάσεως αυτής, η Γερμανική Κυβέρνηση ενέμεινε στην αρχική της θέση<sup>14</sup>, η Επιτροπή εξέδωσε, στις 23 Μαρτίου 1998, αιτιολογημένη γνώμη και άσκησε, στις 26 Νοεμβρίου 1998, την υπό κρίση προσφυγή, με την οποία ζήτησε να αναγνωρισθεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μη θεσπίζοντας τις διατάξεις που θα

επέτρεπαν τη διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου στην περίπτωση εξαργύρωσεως κουπονιών εκπώσεως, είχε παραβεί τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας.

19. Η Γαλλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εκδήλωσαν αμφότερες, την πρόθεσή τους να παρέμβουν, στην υπόθεση αυτή, υπέρ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, πλην όμως η Γαλλική Κυβέρνηση αποφάσισε, τελικώς, να απέσχει<sup>15</sup>. Το Ηνωμένο Βασίλειο κατέθεσε υπόμνημα παρεμβάσεως. Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικώς τις θέσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

## Ανάλυση

### *Το περιεχόμενο της διαφοράς*

20. Πρώτον, δεν αμφισβητείται ότι οι επίδικες γερμανικές διατάξεις έχουν πράγματι το αποτέλεσμα που η Επιτροπή τους αποδίδει. Το ερώτημα στο οποίο πρέπει να δοθεί απάντηση έχει σχέση με το ζήτημα αν το αποτέλεσμα αυτό είναι συμβατό με την έκτη οδηγία.

14 — Που έχει επιβεβαιωθεί σε εγκύκλιο της 15ης Απριλίου 1998 εκ μέρους του ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών προς τις φορολογικές υπηρεσίες των ομοσπονδών κρατών.

15 — Με έγγραφο της 4ης Οκτωβρίου 1999. Η Επιτροπή δήλωσε ότι οι γαλλικές αρχές υιοθέτησαν, στις 8 Νοεμβρίου 1999, διοικητικές οδηγίες, διαμορφώνοντας την πρακτική τους σύμφωνα με την απόφαση *Elida Gibbs*.

21. Δεύτερον, το μόνο που ζητεί η Επιτροπή είναι μια διαπίστωση καθόσον αφορά τον τρόπο που η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αντιμετωπίζει τα κουπόνια εκπτώσεως, και τούτο μολονότι, όπως έχει υπογραμμίσει η Γερμανική Κυβέρνηση, αφιερώνει σημαντικό μέρος της επιχειρηματολογίας της στην αντιμετώπιση των κουπονιών εξαργυρώσεως.

22. Είναι σαφές ότι η απόφαση του Δικαστηρίου πρέπει να περιοριστεί στον τρόπο αντιμετώπισεως των κουπονιών εκπτώσεως.

23. Ωστόσο, αυτό που η Επιτροπή προσάπτει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είναι το γεγονός ότι δεν έχει θεσπίσει διατάξεις επιτρέπουσες στον αρχικό προμηθευτή να διορθώσει τη βάση του επιβολής του φόρου του όταν ο τελευταίος εξαργυρώνει ένα κουπόνι μέσω καταβολής ρευστού χρήματος προς τον λιανοπωλητή που έχει δεχθεί το κουπόνι αυτό ως μερική καταβολή για τα πωληθέντα στον τελικό καταναλωτή αγαθά, και τούτο για την περίπτωση όπου ο αρχικός προμηθευτής δεν έχει παραδώσει, κατά τρόπον άμεσο, αυτά τα αγαθά στον λιανοπωλητή. Δεν υφίσταται ουσιαστική διαφορά — καθόσον αφορά τη διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου του αρχικού προμηθευτή — μεταξύ της καταστάσεως αυτής και εκείνης κατά την οποία η καταβολή γίνεται, κατά τρόπο άμεσο, στον καταναλωτή. Το πρόβλημα έχει σχέση με τη δυνατότητα διορθώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου ενός προμηθευτή κατόπιν καταβολής (μέσω μειώσεως της τιμής ή εκπτώσεως) η οποία «υπερπηδά» έναν ή περισσότερους κρίκους της συνήθους αλυσίδας του ΦΠΑ.

24. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι οι δύο καταστάσεις — κουπόνια εκπτώσεως και κουπόνια εξαργυρώσεως (money-off και cash-back) — είναι λίαν διαφορετικές. Ωστόσο, προέκυψε ότι η παρατήρηση αυτή ερειδόταν σε παραδείγματα που περιλαμβάνονταν σε κατατεθέντα στο Δικαστήριο πίνακα, κατά τον οποίο ο αρχικός προμηθευτής είχε πωλήσει κατά τρόπο άμεσο στον λιανοπωλητή<sup>16</sup>. Στο πλαίσιο της καταστάσεως αυτής, το γερμανικό δίκαιο επιτρέπει τη διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου αυτής της αρχικής πράξεως σε περίπτωση χρησιμοποίησεως κουπονιού εκπτώσεως, όχι όμως και όταν το κουπόνι εξαργυρώσεως καταλήγει σε άμεση καταβολή εκ μέρους του αρχικού προμηθευτή στον τελικό καταναλωτή. Επομένως, πρόκειται εδώ για μια διαφορά, η οποία όμως παύει να υφίσταται όταν ένας άλλος κρίκος — π.χ. ένας χονδρέμπορος — προστίθεται στην αλυσίδα μεταξύ του αρχικού προμηθευτή και του λιανοπωλητή. Στην περίπτωση αυτή, που είναι ακριβώς αυτή την οποία έχει καταγγείλει η Επιτροπή, οι κανόνες του γερμανικού δικαίου απαγορεύουν τη διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου του προμηθευτή, ασχέτως του αν πρόκειται για κουπόνια εκπτώσεως ή για κουπόνια εξαργυρώσεως.

25. Έτσι, παρά το περιορισμένο των ρητών αιτημάτων της Επιτροπής, θεωρώ επιτρεπτό, χάριν της αναλύσεως, να εξετάσω την κατάσταση των κουπονιών εξαργυρώσεως παραλλήλως προς αυτήν των κουπονιών εκπτώσεως.

26. Τρίτον, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ζητούν

16 — Η κατάσταση αυτή εξετάζεται σήμερα από το Δικαστήριο στην υπόθεση C-398/99, Yorkshire Cooperatives, στο πλαίσιο της οποίας η γενική εισαγγελέας C. Stix-Hackl παρουσιάζει σήμερα τις προτάσεις της.

από το Δικαστήριο να επανεξετάσει την απόφασή του στην υπόθεση Elida Gibbs, είτε επιβεβαιώνοντάς την είτε περιορίζοντας, κατά κάποιον τρόπο, τα αποτελέσματά της<sup>17</sup>. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι τα επιχειρήματα της Γερμανικής Κυβερνήσεως είναι κατ' ουσίαν ταυτόσημα με αυτά που είχε ήδη προβάλλει στην υπόθεση εκείνη και ότι το Δικαστήριο τα έχει ρητώς απορρίψει. Οι δύο κυβερνήσεις φρονούν ότι η εν λόγω απόφαση είναι, τουλάχιστον εν μέρει, ασύμβατη με τις αρχές του συστήματος του ΦΠΑ. Ειδικότερα, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται ότι η απόφαση αυτή εκδόθηκε από πενταμελές τμήμα που τελικά είχε γίνει τριμελές και ότι η εν λόγω απόφαση υπήρξε αντίθετη προς τις σχετικές προτάσεις του γενικού εισαγγελέα.

27. Πράγματι, πλην της περιπτώσεως ανατροπής της απόφασεως Elida Gibbs, η ασκηθείσα κατά της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας προσφυγή φαίνεται απλή και δυσχερώς μπορούν να γίνουν δεκτά τα επιχειρήματα που η εν λόγω κυβέρνηση προβάλλει προς άμυνά της. Το γράμμα της αποφάσεως είναι σαφές και είναι πρόδηλο ότι οι διατάξεις της γερμανικής νομοθεσίας είναι ασύμβατες με αυτό.

28. Επομένως, η υπόθεση αυτή μπορεί να αντιμετωπιστεί ως μια επανεξέταση, ενώπιον της ολομελείας του Δικαστηρίου, των τεθέντων με την υπόθεση Elida Gibbs προβλημάτων.

17 — Μολονόφ φαίνεται ότι το Ηνωμένο Βασίλειο έχει στην πραγματικότητα προσαρμόσει τη νομοθεσία του προς την απόφαση, η δε Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αποτελεί σήμερα το μόνο κράτος μέλος που δεν έχει εισέτι τηρήσει την υποχρέωσή αυτή.

## *Η βασική αλυσίδα*

29. Θα πρέπει τώρα να εξετάσω ορισμένα λεπτομερικά παραδείγματα σχετικά με τον τρόπο κατά τον οποίο λειτουργεί το σύστημα. Για τον σκοπό αυτό, θεωρώ χρήσιμο να παρουσιάσω ένα απλοποιημένο μοντέλο της συνηθισμένης τυπικής αλυσίδας του ΦΠΑ. Τονίζω ότι ένα τέτοιο μοντέλο, όπως ακριβώς και παρόμοια μοντέλα που έχουν χρησιμοποιηθεί από τους διαδίκους στις παρατηρήσεις τους, είναι αφηρημένο και δεν αντικατοπτρίζει ολόκληρη την περίπλοκη πραγματικότητα του ΦΠΑ στο πλαίσιο του πραγματικού εμπορίου. Παρ' όλ' αυτά, και παρά τον αφηρημένο χαρακτήρα του, το εν λόγω μοντέλο παρέχει ακριβή εικόνα της εφαρμογής του φόρου.

30. Η απλουστευμένη αλυσίδα στην οποία θα βασιστώ είναι αυτή η οποία έχει χρησιμοποιηθεί από τη Γερμανική Κυβέρνηση στο υπόμνημά της ανταπαντήσεως και η οποία περιλαμβάνει τέσσερα μέρη [και τρεις πράξεις (συναλλαγές)]. Τα τέσσερα μέρη περιλαμβάνουν τρία φορολογούμενα πρόσωπα (που θα μπορούσαν να είναι ένας κατασκευαστής, ένας χονδρέμπορος και ένας λιανοπωλητής) και έναν τελικό καταναλωτή. Θα τους ονομάζω, αντιστοίχως, Α, Β, Γ και Δ.

31. Υποτίθεται ότι οι εν λόγω πράξεις να μην αποτελούν διαδοχικές πωλήσεις ενός και του αυτού αγαθού, με αύξηση τιμής σε κάθε στάδιο, πλην όμως τα ουσιαστά χαρακτηριστικά παραμένουν, κατ' αρχήν, τα ίδια και για άλλους τύπους αλυσίδας. Όντως, το σύστημα των κουπονιών όπου ένας ή περισσότεροι κρίκοι της αλυσίδας «υπερτηδώνται» είναι τέτοιο ώστε είναι σχεδόν αναπό-



φενκτο αυτό να εφαρμόζεται μόνο στα αγαθά και μόνον όταν δεν υφίστανται αισθητή μεταποίηση κατά τις διάφορες συναλλαγές της αλυσίδας — ο σκοπός του Α είναι η προώθηση των πωλήσεων των δικών του αγαθών και όχι αυτή των εχόντων ενσωματώσει τις παροχές του αγαθών.

32. Για να απλοποιήσω όσο το δυνατόν περισσότερο τα πράγματα, θα λάβω υπόψη μου έναν υποθετικό συντελεστή ΦΠΑ ύψους 10 % και θα υποθέσω ότι η αύξηση της τιμής σε κάθε στάδιο είναι 100 εκτός φόρου (το είδος νομίσματος μου είναι αδιάφορο).

33. Επομένως, η βασική αλυσίδα παρουσιάζεται ως εξής: α) ο Α πωλεί στον Β σε καθαρή τιμή 100, πλέον 10 % ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει 110 συνολικώς, και καταβάλλει στη φορολογική υπηρεσία φόρο σε μεταγενέστερο στάδιο ύψους  $10^{18}$ . β) ο Β πωλεί στον Γ, σε καθαρή τιμή 200, πλέον 10 % ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει συνολικώς 220· ο Β είναι, επομένως, οφειλέτης στη φορολογική υπηρεσία φόρου καταβληθέντος σε μεταγενέστερο στάδιο ύψους 20, από τον οποίο εκπίπτει τον καταβληθέντα σε προγενέστερο στάδιο φόρο ύψους 10· γ) ο Γ πωλεί στον Δ σε τιμή λιανικής πωλήσεως (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) 330, πράγμα που καθιστά την καθαρή τιμή 300 πλέον 10 % ΦΠΑ· ο Γ οφείλει με τη σειρά του να καταβάλει 10 στη φορολογική υπηρεσία, πράγμα που αντιπροσωπεύει ΦΠΑ ύψους 30, που τώρα επιβαρύνει το σχετικό αγαθό, αφαιρουμένου του 20 που έχει ήδη καταβληθεί στα προγενέστερα στάδια.

34. Στην αλυσίδα αυτή, οι επιχειρηματίες Α, Β, και Γ δεν έχουν οι ίδιοι, στην πραγματι-

κότητα, επιβαρυνθεί με κανένα ΦΠΑ, αλλά έχουν απλώς προσθέσει ανάλογο φόρο στο ποσό κατά το οποίο αύξησαν την καθαρή τιμή και το μεταβίβασαν στο ποσό του ΦΠΑ που είχε ήδη πλήξει τις ενεργηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις τους, στο επόμενο πρόσωπο της αλυσίδας. Σε κάθε στάδιο, το συνολικό ποσό του καταβαλομένου στο μεταγενέστερο στάδιο φόρου εισπράττεται από αυτό το επόμενο πρόσωπο και η διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και του καταβληθέντος στο προγενέστερο στάδιο φόρου καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές. Ωστόσο, ο Δ, ο οποίος κείται στο τέρμα της αλυσίδας καθώς δεν αποτελεί υποκείμενο στον φόρο που πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα αγαθά για τις δικές του φορολογητέες πράξεις, καταβάλλει τη συνολική καθαρή τιμή των 300 πλέον 10 % ΦΠΑ, πράγμα που ανεβάζει το συνολικό ποσό σε 330.

#### *Οι βασικές παραλλαγές*

35. Κατ' ουσίαν, η απόφαση Elida Gibbs είχε ως αντικείμενο δύο παραλλαγές αυτής της βασικής αλυσίδας, και οι δύο δε συζητήθηκαν στην υπό κρίση υπόθεση.

36. Στην πρώτη παραλλαγή, ο Α παραδίδει κουπόνι εκπτώσεως στον Δ (για λόγους απλουστεύσεως, υποτίθεται ότι η ονομαστική του αξία είναι 11), ενώ ταυτόχρονα υπόσχεται ότι θα εξαργυρώσει την ονομαστική αξία αυτού του κουπονιού στον Γ αν ο τελευταίος συμφωνήσει να το δεχθεί από τον Δ ως μερική καταβολή για τα αγαθά του Α. Στο πλαίσιο αυτής της παραλλαγής, τα καθαρά ποσά που ο Β καταβάλλει και εισπράττει δεν επηρεάζονται.

18 — Πλην του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου επί όλων των πραγμάτων που χρησιμοποιούν για την παράδοσή του, πλην όμως θα είναι ακόμη πιο απλό για να καταστεί περισσότερο κατανοητή αυτή η περιπτώση, να υποτεθεί ότι δεν υφίσταται τέτοιο πράγμα εν προκειμένω.

37. Όσον αφορά τη δεύτερη παραλλαγή, ο Α παραδίδει κουπόνι εξαργυρώσεως στον Δ (κουπόνι που επιτίθεται γενικώς επί των προϊόντων κατά τρόπον ώστε να χρησιμεύει και ως απόδειξη αγοράς) και εξαργυρώνει την ονομαστική αξία αυτού του κουπονιού (που και εδώ ακόμη υποτίθεται ότι είναι ίση προς το 11), κατά τρόπον άμεσο στον Δ. Στο πλαίσιο αυτής της παραλλαγής, τα καθαρά ποσά που ο Β καταβάλλει και εισπράττει δεν επηρεάζονται.

38. Και στις δύο περιπτώσεις, το ποσό (11) της εξαργυρώσεως ή της μείωσης της οποίας ο Δ επωφελείται αφορά την τιμή συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Επομένως, μπορεί να θεωρηθεί ότι η τιμή αυτή εμπεριέχει ένα καθαρό στοιχείο 10 και ένα στοιχείο ΦΠΑ 1.

39. Όπως έχω ανωτέρω υπογραμμίσει, δεν υφίσταται ουσιώδης διαφορά μεταξύ αυτών των δύο παραλλαγών όσον αφορά τις ανάγκες της υπό κρίση υποθέσεως. Το συγκεκριμένο, εν προκειμένω, πρόβλημα αφορά τη συναλλαγή μεταξύ Α και Β, και το ζήτημα αν η βάση επιβολής του φόρου του Α (και, κατά συνέπεια, το ποσό του καταβληθησομένου σε μεταγενέστερο στάδιο φόρου) μπορεί να μειωθεί χωρίς να επηρεαστεί το ποσό του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου που ο Β επιτρέπει να εκπέσει.

#### *Οι συγχρονόμενες προσεγγίσεις*

40. Λαμβάνοντας υπόψη το αποτέλεσμα της αποφάσεως Elida Gibbs, η Επιτροπή υιοθετεί κατ' ουσίαν μια συνολική άποψη αναφορικά με την υπάρχουσα κατάσταση.

41. Το εν λόγω κοινοτικό όργανο υποστηρίζει ότι, όταν ο κατασκευαστής έχει πωλήσει ένα αγαθό σε ενδιάμεσο πρόσωπο στην τιμή των 110, συμπεριλαμβανομένου του φόρου (100 καθαρό), και προβαίνει στη συνέχεια, σε μια προωθητική των πωλήσεών του εξαργύρωση ύψους 11, συμπεριλαμβανομένου του φόρου (10 καθαρό), η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να είναι  $100 - 10 = 90$ , ο δε φόρος  $10 - 1 = 9$ . Ο μηχανισμός αυτός εφαρμόζεται, κατ' αυτήν, ασχέτως αν οι 11 μονάδες εξαργυρώθηκαν ή επεστράφησαν στο ίδιο ενδιάμεσο πρόσωπο ή σε άλλον μεσολαβήσαντα κείμενο σε απώτερο σημείο της αλυσίδας παραδόσεων, ή ακόμα, εισέτι, στον τελικό καταναλωτή. Το να είναι ο κατασκευαστής οφειλέτης φόρου για μεγαλύτερο ποσό, τούτο δεν είναι, κατ' αυτήν, συμβατό με την αρχή της ουδετερότητας.

42. Κατά τα λοιπά, όταν ο τελικός καταναλωτής έχει πετύχει μείωση ή μερική επιστροφή του καταβληθέντος τιμήματος, το συνολικό ποσό του εισπραχθέντος ΦΠΑ δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει το ποσοστό του πράγματι καταβληθέντος τιμήματος (δηλαδή μετά από την έκπτωση της μείωσης ή της επιστροφής) που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ με τον ισχύοντα συντελεστή. Έτσι, όταν ένας καταναλωτής αγοράζει ένα προϊόν σε τιμή, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, 330 (300 καθαρή)<sup>19</sup> έναντι του οποίου επιτυγχάνει μείωση ή επιστροφή 11 μονάδων, πράγμα που αναβιβάζει το οριστικό συνολικό ποσό, συμπεριλαμβανομένου του φόρου, σε 319 (290 καθαρό), το συνολικό ποσό του εισπραχθέντος ΦΠΑ πρέπει να είναι 29 (10 % του 290). Έτσι, είναι αντίθετη προς την έκτη οδηγία η είσπραξη, υπό τις περιστάσεις αυτές, ενός συνόλου 30.

43. Αντίθετα προς την Επιτροπή, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ήνω-

19 — Υποθετώ εδώ τα αριθμητικά στοιχεία που χρησιμοποίησε η Επιτροπή στο ανωτέρω μνημονυθέν βασικό παράδειγμα.

μένου Βασιλείου εξετάζουν βήμα προς βήμα κάθε πράξη (συναλλαγή) της αλυσίδας διανομής, υποστηρίζοντας ότι η ουδετερότητα, η βεβαιότητα και ο πραγματικός έλεγχος διασφαλίζονται μόνον εφόσον κάθε επιχειρηματίας της αλυσίδας εκπίπτει από τον καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο του το ακριβές ποσό του ΦΠΑ που του μεταβιβάστηκε υπό τη μορφή καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου· επομένως, κάθε διόρθωση πρέπει να αφορά και τις δύο πλευρές της πράξεως. Όταν ένα χρηματικό ποσό αλλάζει χέρια εκτός πράξεως της αλυσίδας, τούτο δεν μπορεί, κατ' αυτές, να έχει επίπτωση στο ύψος του ποσού του οφειλόμενου για την πράξη αυτή φόρου.

44. Οι δύο κυβερνήσεις προβάλλουν ορισμένες συγκεκριμένες αντιρρήσεις κατά της προσεγγίσεως της Επιτροπής (όπως και αυτής του Δικαστηρίου με την απόφασή του *Elida Gibbs*), που θα εξετάσω διαδοχικώς κατωτέρω. Οι αντιρρήσεις αυτές μπορούν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες — λογιστικές ανωμαλίες, απώλεια φορολογικών εσόδων και στρέβλωση του ανταγωνισμού — πλην όμως, όπως ακριβώς διατείνεται με τα επιχειρήματά της η Επιτροπή, αυτές εμφανίζονται υπό το φως των βασικών αρχών του συστήματος του ΦΠΑ.

45. Παρ' όλ' αυτά, οι αποκλίνουσες προσεγγίσεις συμφωνούν ως προς το ότι θα μπορούσε να αποδειχθεί αδύνατη η πλήρης προσέγγιση των αρχών αυτών όσον αφορά τους επίμαχους τύπους συστήματος. Εφόσον πρέπει να επιτευχθεί, στο μέτρο του δυνατού, μια τέτοια προσέγγιση, δεν είναι ευχερές, όπως ο γενικός εισαγγελέας Fennelly έχει αναγνωρίσει στις προτάσεις του στην υπό-

θεση *Kuwait Petroleum*<sup>20</sup>, να εξαχθεί «ένα συνεκτικότερο πλέγμα κανόνων που θα μπορεί να εφαρμοστεί χωρίς κανένα διασταγμό σε κάθε σύστημα προώθησεως των πωλήσεων που επινοεί η εφευρετικότητα του εμπορίου».

#### *Οι συγκρουόμενες αρχές*

46. Οι δύο διάδικοι εμμένουν επί της ουδετερότητας του ΦΠΑ έναντι των επιχειρηματιών — αμφότεροι υποστηρίζουν ότι η πραγματική επιβάρυνση του φόρου πρέπει να επιβάλλεται αποκλειστικώς κατά το στάδιο της τελικής καταναλώσεως και ότι ο εισπραττόμενος κατά τα προγενέστερα στάδια της αλυσίδας φόρος πρέπει να μεταβιβάζεται σ' αυτό το τελικό στάδιο.

47. Παρ' όλ' αυτά, οι γνώμες τους συγκρούονται ως προς το ζήτημα που αφορά τις ουσιώδεις απαιτήσεις που πρέπει να ικανοποιεί αυτή η ουδετερότητα. Από τη μία πλευρά (η άποψη που υποστηρίζει η Επιτροπή), μια τέτοια αρχή συνεπάγεται ότι ένας φορολογούμενος δεν οφείλει φόρο για ποσό μεγαλύτερο εκείνου που έχει τελικώς και πραγματικώς εισπράξει στο πλαίσιο της σχετικής πράξεως και ότι ο συνολικός φόρος που εισπράττεται στην αλυσίδα διανομής, στο σύνολό της, αντιστοιχεί στη σωστή αναλογία της τελικής καθαρής τιμής. Από την άλλη πλευρά (η άποψη της οποίας υπεραμύνονται η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και το Ηνωμένο Βασίλειο), η αρχή

20 — Απόφαση της 27ης Απριλίου 1999, C-48/97 (Σύλλογή 1999, σ. I-2323, σημείο 44 των προτάσεων).

αυτή προϋποθέτει ότι το ποσό που εκπίπτει για κάθε πράξη πρέπει να αντιστοιχεί επακριβώς στο ύψος του φόρου που έχει πλήξει την προηγούμενη.

48. Υπό όρους ομαλής πορείας των πραγμάτων (η βασική αλυσίδα που έχω περιγράψει ανωτέρω) τα δύο αυτά ενδεχόμενα είναι, τόσο το ένα όσο και το άλλο, και αληθή και απολύτως συμβιβασίμα.

49. Πλην όμως, όσον αφορά τις επίμαχες παραλλαγές, το γεγονός ότι μια έκπτωση τιμής παρέχεται μετά την πραγματοποίηση της παραδίδωσης, υπό τη μορφή καταβολής από τον Α στον Γ ή στον Δ, δεν μπορεί τούτο να ληφθεί υπόψη χωρίς τη διακύβευση του ενός ή του άλλου από τα ενδεχόμενα αυτά.

50. Αν στον Α (ο οποίος έχει δώσει την έκπτωση) επιτραπεί να μειώσει τη βάση του επιβολής του φόρου αναλόγως, ο καταβαλλόμενος σε μεταγενέστερο στάδιο φόρος δεν θα αντιστοιχεί πλέον στον καταβληθέντα από τον Β σε προγενέστερο στάδιο φόρο· ο τελευταίος, με εξαίρεση τη διόρθωση της δικής του φορολογικής καταστάσεως, θα μπορέσει να εκπέσει από τον καταβληθέντα σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο ποσό μεγαλύτερο του οφειλομένου επί των διενεργηθεισών σε προγενέστερο στάδιο πράξεών του. Αν όμως δεν επιτραπεί στον Α να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο, αυτός θα είναι οφειλέτης του φόρου για ποσό μεγαλύτερο αυτού που έχει πράγματι εισπράξει και το συνολικό ποσό του επιβληθέντος για όλες τις πράξεις της αλυσίδας ΦΠΑ θα είναι υψηλότερο αυτού που προκύπτει από την εφαρμογή του ενδεδειγμένου συντελεστή επί του καταβληθέντος τελικώς από τον Δ τιμήματος.

51. Η υπόθεση αυτή αφορά τη βάση επιβολής του φόρου σχετικά με την πώληση του Α προς τον Β. Σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το ποσό αυτό αποτελεί την αντιπαροχή του προμηθευτή. Όπως έχει υπογραμμιστεί στην απόφαση Elida Gibbs<sup>21</sup>, η αντιπαροχή αυτή αποτελεί την πράγματι ληφθείσα, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, αξία. Το Δικαστήριο δεν καινοτόμησε όταν προέβη στη διαπίστωση αυτή, απλώς υπέμνησε πάγια νομολογία ανατερέχουσα στο 1981, αυτός δε ο κανόνας επιβεβαιώθηκε, στη συνέχεια, εκ νέου<sup>22</sup>. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, είναι σαφές ότι έτσι προσδιοριζόμενη η ληφθείσα από τον Α αντιπαροχή, αφ' ης στιγμής έχει πραγματοποιηθεί η σκοπούσα στην προώθηση των πωλήσεών του καταβολή, είναι μικρότερη του ποσού που ο Β του είχε αρχικώς καταβάλει.

52. Επιπλέον, ως εκ της φύσεώς του, ο ΦΠΑ αποτελεί προσδιορισμένη αναλογία της προστιθεμένης σε κάθε στάδιο της αλυσίδας αξίας και, στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως, αυτή την ίδια αναλογία της συνολικής αξίας κατά μήκος της αλυσίδας διανομής. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, τούτο αποτελεί «γενικό φόρο επί της καταναλώσεως απολύτως ανάλογο προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και προγενέστερης του σταδίου επιβολής φόρου διανομής». Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, άπαξ και έχει πραγματοποιηθεί η για λόγους προωθήσεως των πωλήσεων καταβολή, η συνολική αξία της αλυσί-

21 — Στη σέψη 27.

22 — Βλ., π.χ. την απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck (Συλλογή 1997, σ. I-5577, σέψη 13), και, λανθραστά, την απόφαση της 29ης Μαΐου 2001, C-86/99, Freemans (Συλλογή 2001, σ. I-4167, σέψη 27).

δας διανομής είναι μικρότερη απ' ό,τι η μη τυχούσα εκπτώσεως φόρου αξία της παροχής του Γ προς τον Δ.

53. Έχοντας πάντα υπόψη τις ανωτέρω θεωρήσεις, ας προχωρήσω τώρα στην εξέταση των συγκεκριμένων αντιρρήσεων της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου.

*Διαφωνίες λογιστικής και ελεγκτικής φύσεως*

54. Ίσως δεν είναι περιτό, στο σημείο αυτό, να επανέλθω στα απλουστευμένα πρότυπα της αλυσίδας που έχω ανωτέρω εκθέσει προκειμένου να εξετάσω με ακρίβεια το τι ακριβώς θα συμβεί σε περίπτωση που ακολουθηθεί η προσέγγιση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας καθώς και το τι θα συμβεί σε περίπτωση που γίνει δεκτή η προσέγγιση της Επιτροπής.

55. Όσον αφορά την παραλλαγή σχετικά με τα κουπόνια εκπτώσεως, ο Δ καταβάλει στον Γ ποσό 319 σε ρευστό, προσθέτοντας σ' αυτό ένα κουπόνι αξίας 11, και ο Α καταβάλλει στον Γ, έναντι του κουπονιού, το ποσό των 11. Σύμφωνα με την άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η καταβολή αυτή δεν έχει αποτέλεσμα σε κανέναν από τους ΦΠΑ που έχουν εισπραχθεί κατά τα τρία στάδια της αλυσίδας (10 + 10 + 10), εφόσον είναι ανεξάρτητη αυτών των τριών πράξεων (συναλλαγών). Σύμφωνα με την άποψη της Επιτροπής, η καταβολή μειώνει κατά 10 τη βάση επιβολής του φόρου του Α και, επομένως, κατά 1 το ποσό του κατα-

βαλλομένου σε μεταγενέστερο στάδιο φόρου του, πλην όμως στερείται αποτελέσματος όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου ή το ποσό του φόρου που έχει σχέση με τη δεύτερη ή τρίτη συναλλαγή — ή, πράγματι, με το ποσό του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου που ο Β μπορεί να εκπέσει στο πλαίσιο της πρώτης πράξεως· επομένως, το συνολικό ποσό του εισπραχθέντος ΦΠΑ είναι 9 + 10 + 10.

56. Στο πλαίσιο της παραλλαγής των κουπονιών εξαργυρώσεως, ο Α πληρώνει στον Δ το ποσό των 11 για την αγορά που έχει πραγματοποιήσει ο Δ από τον Γ σε τιμή, συμπεριλαμβανομένου του φόρου, 330. Και πάλι, κατά την άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, τούτο δεν έχει κανένα αποτέλεσμα σε καμιά από τις τρεις πράξεις. Κατά την Επιτροπή, το μόνο αποτέλεσμα είναι να μειωθεί για μια ακόμη φορά κατά 10 η βάση επιβολής του φόρου του Α και κατά 1 ο καταβαλλόμενος σε μεταγενέστερο στάδιο φόρος του· το ύψος του καταβαλλόμενου σε μεταγενέστερο στάδιο φόρου που μπορεί να εκπέσει ο Β ή ο Γ ουδεμία υφίσταται μεταβολή.

57. Αν, όσον αφορά κάθε προσέγγιση, το αποτέλεσμα είναι το ίδιο και στις δύο παραλλαγές, τούτο οφείλεται στο ότι η καταβολή η οποία «υπερπηδά» έναν ή περισσότερους κρίκους της αλυσίδας πραγματοποιείται απλώς προς όφελος προσώπου το οποίο και μεν κείται σε στάδιο εγγύτερο ή απώτερο της πρώτης πράξεως, αλλά υφίσταται πάντοτε ένας τουλάχιστον επιχειρηματίας στην αλυσίδα ο οποίος ούτε λαμβάνει ούτε πραγματοποιεί την καταβολή. Οι διάδοικοι φαίνεται να συμφωνούν ως προς το ότι ελλείψει μιας τέτοιας «υπερπηδήσεως» — αν ο Α πωλεί κατά τρόπον άμεσο στον Γ ο οποίος πωλεί στον Δ, και ο Δ πληρώνει μερικώς μέσω κουπονιού που ο Α εξαργυ-

ρώνει μεταγενέστερα στον Γ<sup>23</sup>, ή αν το χρησιμοποιηθέν από τον Β κουπόνι εξαργυρώνεται κατ' αρχάς στον Γ από τον Β πριν συμβεί το ίδιο στον Β από τον Α, ή αν ο Α πωλεί κατά τρόπον άμεσο στον Δ και επιστρέφει μεταγενέστερα ένα τμήμα της τιμής αγοράς — όλες οι βάσεις επιβολής του φόρου θα έπρεπε να διορθωθούν.

58. Όμως, στο πλαίσιο του τύπου της «υπερπληθής» περί του οποίου τίθεται εν προκειμένω ζήτημα, η προσέγγιση που ακολούθησε το Δικαστήριο στην απόφασή του Elida Gibbs και η οποία υποστηρίζεται από την Επιτροπή στην υπό κρίση υπόθεση έχει ως συνέπεια το γεγονός ότι η βάση επιβολής του φόρου του Α αντιστοιχεί στην αξία που αυτός έχει πράγματι λάβει διότι το ποσό του ΦΠΑ που εισπράττεται από τη φορολογική υπηρεσία είναι απολύτως ανάλογο προς την τελική αξία στο πλαίσιο της αλυσίδας διανομής, ενώ η υιοθετηθείσα από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και το Ηνωμένο Βασίλειο θέση δεν καταλήγει σε κανένα από τα αποτελέσματα αυτά.

59. Από την άλλη πλευρά, η προσέγγιση που έγινε με την απόφαση Elida Gibbs οδήγησε σε μια κατάσταση κατά την οποία επιτρέπεται στον Α, ο οποίος αρχικώς επιβάρυνε τον Β με ΦΠΑ ύψους 10 (που ο Β, κατά τη δήλωσή του στη φορολογική υπηρεσία, εξέπεσε από τον φόρο σε μεταγενέστερο στάδιο που είχε πλήξει την πώλησή του στον Γ), να μειώσει, στη συνέχεια, αναδρομικώς το ποσό αυτό στο 9, χωρίς να επηρεαστεί το δικαίωμα του Β να προβεί σε έκπτωση ύψους 10. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και το Ηνωμένο Βασίλειο βλέπουν εδώ μια απαράδεκτη ανωμαλία, πράγμα που συνεπάγεται κάποιο κενό στον υπολογισμό του φόρου και στην είσπραξη αυτού.

23 — Δηλαδή, στην κατάσταση που έχει αποτελέσει το αντικείμενο της υποθέσεως Yorkshire Cooperatives, βλ. υποσημείωση 16.

60. Δεν έχω πειστεί ότι πρόκειται εδώ για κάποια απαράδεκτη ανωμαλία. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας είναι ακριβώς αυτό που υποδηλώνει το όνομα του: ένας φόρος επί της αξίας που προστίθεται σε κάθε στάδιο. Σε έκαστο στάδιο, το οφειλόμενο στη φορολογική υπηρεσία ποσό είναι συνάρτηση της διαφοράς μεταξύ των πράξεων σε προγενέστερο και αυτών σε μεταγενέστερο στάδιο. Μολονότι σημαντική, προκειμένου να εξακριβωθεί αν το συνολικό ποσό του φόρου έχει ορθώς εισπραχθεί, η πραγματική αξία των πράξεων δεν επηρεάζει τη διαφορά αυτή. Από την άποψη αυτή, θεωρώ άνευ σημασίας το ζήτημα εάν, σε περίπτωση που ο καταβληθείς από τον Α σε μεταγενέστερο στάδιο φόρος αποτελεί το αντικείμενο αναδρομικής διορθώσεως, αποτελέσει επίσης το αντικείμενο ανάλογης διορθώσεως ο καταβληθείς σε προγενέστερο στάδιο από τον Β φόρος, και όλα αυτά υπό την αίρεση ότι η διαφορά μεταξύ του φόρου σε προγενέστερο και του φόρου σε μεταγενέστερο στάδιο του Β είναι ίση προς τον φόρο που έχει υπολογιστεί με τον ορθό συντελεστή στην αξία που έχει πράγματι προστεθεί από τον Β. Η τεχνητή διόρθωση των ενδιάμεσων συναλλαγών, κάτι που θα μπορούσε να αντιμετωπιστεί βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αλλά θα αποτελούσε, κατά τη γνώμη όλων των διαδίκων, μια λίαν άβολη πράξη, είναι απλώς άχρηστη για την επίτευξη του ορθού αποτελέσματος.

61. Εν πάση περιπτώσει, τρία είναι τα λεπτομερή επιχειρήματα που πρέπει να εξεταστούν στην αλληλουχία αυτή.

62. Πρώτον, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η βάση επιβολής του φόρου ενός προμηθευτή δεν μπορεί να διορθωθεί χωρίς να συμβεί το ίδιο και όσον αφορά το τιμολόγιο, διότι, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ οφείλεται από κάθε πρόσωπο που μνημονεύει τον φόρο αυτό σε τιμολόγιο.

63. Ωστόσο, δεν νομίζω ότι πρέπει το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιβάλλει ένα τέτοιο αποτέλεσμα. Σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να εξασφαλίσει τη λογιστική καταχώριση του χρεωθέντος φόρου και όχι να χρησιμεύσει για τον υπολογισμό αυτού του φόρου. Κύριος στόχος του είναι να διασφαλιστεί ότι οι εκπώσεις του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου που γίνονται βάσει τιμολογίων αντισταθμίζονται, κατά μήκος της αλυσίδας διανομής, από τα ποσά που θα καταβάλλονται ως φόρος σε μεταγενέστερο στάδιο. Ο στόχος αυτός δεν διακυβεύεται από μια διόρθωση η οποία, μολονότι μη μετακυλιόμενη στο σύνολο των λοιπών σχετικών πράξεων, δεν θίγει αυτή τη συνολική ισορροπία.

64. Το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', ερμηνεύθηκε, αρχικώς, από το Δικαστήριο σε δύο υποθέσεις: την *Genius Holding*<sup>24</sup> και την *Schmeink & Cofreth και Strobel*<sup>25</sup>. Μολονότι καμιά από τις υποθέσεις αυτές δεν αφορούσε το επίμαχο εν προκειμένω σημείο, ωστόσο, από τις δύο αυτές αποφάσεις σαφώς προκύπτει ότι το Δικαστήριο φάνηκε ιδιαίτερωσ ανήσυχο για τον κίνδυνο απάτης ή, γενικότερα, την απώλεια φορολογικών εσόδων. Ειδικότερα, στην υπόθεση *Schmeink & Cofreth και Strobel*, το Δικαστήριο δεν προέβη σε μια απλή ανάγνωση της διατάξεως αυτής, αλλά έκρινε ότι η εν λόγω διάταξη είχε ως μόνο στόχο, ακόμα και όσον αφορά την απάτη, τη διασφάλιση της ομαλής εισπράξεως του οφειλομένου φόρου. Το Δικαστήριο έκανε επίσης ρητώς δεκτό (στην απόφαση *Genius Holding*) ότι ο φόρος που επιτρέπεται στον Β να εκπέσει δεν είναι ανάγκη να είναι όμοιος προς αυτόν του οποίου ο Α είναι ο οφειλέτης δυνάμει του

άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και (στην απόφαση *Schmeink & Cofreth και Strobel*) ότι η διάταξη αυτή δεν απαγόρευε μεταγενέστερη διόρθωση του οφειλομένου από τον Α ποσού επί τη βάσει του τιμολογίου, και τούτο υπό την προϋπόθεση ότι δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

65. Κατωτέρω θα εξετάσω λεπτομερέστερα το πρόβλημα της απώλειας φορολογικών εσόδων<sup>26</sup>, πλην όμως δεν νομίζω ότι υφίσταται τέτοιος κίνδυνος στις υποθέσεις που έχω ανωτέρω αναπτύξει.

66. Δεύτερον, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζουν ότι μια τέτοια εξαργύρωση που γίνεται εκ μέρους του Α στον Δ (ή στον Γ) πρέπει να θεωρηθεί ως αντιπαροχή αποκτώμενη από τρίτο, και, επομένως, ως αποτελούσα μέρος, δυνάμει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της βάσεως επιβολής του φόρου μάλλον παρά ως μείωση του τιμήματος μετά το χρονικό σημείο κατά το οποίο πραγματοποιείται η πράξη που έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση, δυνάμει του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, της βάσεως επιβολής του φόρου. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται ότι ο Α είναι τόσο συμβαλλόμενο μέρος στην πράξη όσο θα ήταν και η γιαγιά του Δ αν αυτή προκατέβαλε ένα μέρος του τιμήματος· το Ηνωμένο Βασίλειο συγκρίνει την κατάσταση προς αυτήν κατά την οποία ο Α θα στεκόταν μπροστά στο κατάστημα του Γ για να διανείμει χαρτονομίσματα στα πρόσωπα που είχαν αγοράσει τα προϊόντα του.

67. Θεωρώ ότι η ανάλυση αυτή είναι ορθή στο μέτρο όπου πρόκειται για τη συνεργασία

24 — Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87 (Συλλογή 1989, σ. 4227).

25 — Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98 (Συλλογή 2000, σ. I-6973).

26 — Βλ. σημεία 75 έως 95.

μεταξύ Γ και Δ. Είτε (στην περίπτωση του «κουπονιού εκπτώσεως») ο Δ καταβάλλει 319 στον Γ δίδοντας ταυτόχρονα κουπόνι αξίας 11 που ο Α εξαργυρώνει στη συνέχεια στον Γ, είτε (στην περίπτωση του «κουπονιού εξαργυρώσεως») καταβάλλει τη συνολική τιμή των 330 και λαμβάνει μεταγενέστερα 11 από τα χέρια του Α. Στην πρώτη περίπτωση, ο Α είναι, όσον αφορά την πράξη μεταξύ του Γ και Δ, ένας τρίτος που καταβάλλει κλάσμα της αντιπαροχής, στη δεύτερη, είναι όλος ξένος προς τη σχετική συναλλαγή. Και στις δύο περιπτώσεις, το ακριβές ποσό του ΦΠΑ που πρέπει να εισπραχθεί επί της τιμής πώλησεως είναι 30 (10 % της καθαρής τελικής τιμής πώλησεως που επιτυγχάνεται από τον Γ) πλην τον καταβληθέντα στο μεταγενέστερο στάδιο φόρο του Γ, που είναι 20.

68. Παρ' όλ' αυτά, η εφαρμογή του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, στην πράξη αυτή δεν απαγορεύει και την εφαρμογή του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, στην ίδια βάση επιβολής του φόρου του Α, που αφορά διαφορετική πράξη. Η τιμή αυτής της πρώτης παραδόσεως είναι αυτή που έχει μειωθεί. Επιπλέον, το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, αναφέρεται αποκλειστικώς στη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου του προμηθευτή, και όχι σ' αυτήν του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου του ωφεληθέντος. Καίτοι είναι αληθές ότι μια μείωση αφορά κατά γενικό κανόνα και τις δύο πλευρές μιας πράξεως, τίποτε δεν εμποδίζει τον περιορισμό εν προκειμένω της εφαρμογής στη μια μόνον πλευρά εφόσον ένας και μόνον είναι ο επηρεαζόμενος.

69. Έτσι, δεν βλέπω καμιά σύγκρουση μεταξύ των δύο διατάξεων, όσον αφορά την εφαρμογή τους στους εξεταζόμενους εδώ τύπους μεθόδου προωθήσεως των πωλήσεων ούτε μεταξύ της εφαρμογής τους και της προσεγγίσεως που υποστηρίζει η Επιτροπή.

70. Τρίτον, η Γερμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι η μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, εξαρτάται από τις «προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη». Επιτρέπει τούτο σ' ένα κράτος μέλος να επιβάλει την προϋπόθεση ότι δεν μπορεί να υπάρξει διόρθωση εκτός αν διορθωθεί το τιμολόγιο του Α και ότι, στην περίπτωση αυτή, ο καταβληθείς σε προγενέστερο στάδιο από τον Β φόρος πρέπει να μειωθεί;

71. Με την απόφασή του Molenheide κ.λπ.<sup>27</sup>, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι:

«Επομένως, μολονότι είναι θεμιτό να σκοπούν τα θεσπιζόμενα από τα κράτη μέλη μέτρα στην αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαιίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου. Κατά συνέπεια, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει εγκαθιδρύσει η σχετική κοινοτική νομοθεσία.

Επομένως, επιβάλλεται συναφώς να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της αναλογικότητας έχει εφαρμογή σε εθνικά μέτρα, όπως τα επίμαχα στις διαφορές των κυρίων δικών, τα οποία θεσπίζει ένα κράτος μέλος στο πλαίσιο της ασκήσεως της αρμοδιότητάς του στον

27 — Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 (Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψεις 47 και 48).



τομέα του ΦΠΑ, στο μέτρο που, εάν τα μέτρα αυτά έβαιναν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού τους μέτρου, θα παραβίαζαν τις αρχές του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, ιδίως δε το καθεστώς των εκπώσεων που αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του συστήματος αυτού.»

72. Οι διαπιστώσεις αυτές αναφέρονται ειδικώς στο δικαίωμα εκπώσεως φόρου, πλην όμως φρονώ ότι το δικαίωμα αυτό δεν αποτελεί παρά μια από τις πτυχές του γενικότερου δικαιώματος να μην υφίσταται υποχρέωση καταβολής φόρου υψηλότερου αυτού που μπορεί να εισπραχθεί ενόψει της αξίας των πραγματοποιηθεισών πράξεων. Το δικαίωμα που έχει ένα πρόσωπο ο καταβληθείς σε μεταγενέστερο στάδιο φόρος του να υπολογίζεται επί της ορθής βάσεως (κατόπιν αναδρομικής διορθώσεως όταν η βάση αυτή έχει μεταβληθεί) αποτελεί εν προκειμένω μια άλλη πτυχή, τουλάχιστον εξ ίσου σημαντική, και πρέπει να τυγχάνουν εφαρμογής οι ίδιες αρχές.

73. Υπό το φως της θέσεως που υποστήριξα κατά την ακριβή ανάλυση της αλυσίδας των σχετικών πράξεων στο πλαίσιο συστημάτων όπως τα επίμαχα, φρονώ ότι εξάρτηση μιας μειώσεως από την προϋπόθεση ότι η αναδρομική διόρθωση επεκτείνεται σε ολόκληρη την αλυσίδα υπερβαίνει το μέτρο αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου της προστασίας των δικαιωμάτων της φορολογικής υπηρεσίας. Επομένως, η προϋπόθεση αυτή δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει των εξουσιών που το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας απονέμει στα κράτη μέλη.

74. Δεν σκοπεύω εδώ να αρνηθώ το αποτέλεσμα της διατάξεως αυτής μη αναγνωρίζοντας στα κράτη μέλη οποιαδήποτε

εξουσία καθορισμού των προϋποθέσεων για τη διόρθωση που πρέπει να γίνει. Παρ' όλ' αυτά, εκτιμώ ότι ο σχεδιαζόμενος τύπος προϋποθέσεως έχει μάλλον ως αντικείμενο να διασφαλίζεται ότι καμιά μείωση δεν θα γίνεται χωρίς δικαιολόγηση και θα μπορούσε να αφορά, π.χ., τις απαιτήσεις σχετικά με την ύπαρξη επαρκών αποδείξεων ως προς τις πραγματοποιηθείσες καταβολές.

#### *Απώλεια φορολογικών εσόδων*

75. Τόσο η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας όσο και το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζουν ότι η επιλεγείσα από την Επιτροπή λύση συνεπάγεται απώλεια φορολογικών εσόδων.

76. Είναι σημαντικό να μην παροράται ότι τα φορολογικά έσοδα δεν απόλυνται απλώς και μόνον επειδή δεν υπάρχουν. Απώλεια φορολογικών εσόδων υφίσταται μόνο στην περίπτωση όπου ένας φόρος έπρεπε να εισπραχθεί και δεν συνέβη κάτι τέτοιο.

77. Στο απλουστευμένο παράδειγμα που έχω χρησιμοποιήσει, η ανάλυση της Γερμανικής Κυβερνήσεως έχει ως αποτέλεσμα την εισπράξη ΦΠΑ 10 μονάδων επί της παραδόσεως από τον Α στον Β και 30 επί ολόκληρης της αλυσίδας των σχετικών πράξεων.

Σύμφωνα με την υποστηριζόμενη από το Δικαστήριο, με την απόφασή του Elida Gibbs ανάλυση, την οποία υποστηρίζει και η Επιτροπή στην υπό κρίση υπόθεση, τα εισπραχθέντα ποσά ανέρχονται, αντιστοίχως, μόνο σε 9 και 29.

78. Κατά τη γνώμη μου, από την ανάλυση των σχετικών πράξεων προκύπτει ότι, κατά την ομαλή πορεία των πραγμάτων, 9 και 29 είναι τα ακριβή ποσά του ΦΠΑ που πρέπει να εισπραχθούν, ενόψει της αξίας που έχει ληφθεί από τον Α και της συνολικής οικονομικής αξίας της αλυσίδας. Η διαφορά μεταξύ των ποσών αυτών και των 10 και 30 που θα επιθυμούσε να εισπράξει η γερμανική φορολογική υπηρεσία δεν συνιστά «απώλεια» φορολογικών εσόδων.

79. Παρ' όλ' αυτά, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει εντοπίσει δύο καταστάσεις όπου αυτή η ομαλή πορεία των πραγμάτων δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Η Επιτροπή απαντά ότι τέτοιες καταστάσεις είναι εξαιρετικώς σπάνιες στην πράξη. Έστω και αν κάτι τέτοιο συνέβαινε, δεν θα μπορούσε, παρ' όλ' αυτά, τούτο να απορριφθεί. Αντιθέτως, νομίζω ότι η γερμανική θέση είναι όλως πεπλανημένη καθόσον αφορά έναν τρίτο ισχυρισμό.

— Απαλλασσόμενες φόρου εξαγωγές

80. Το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας απαλλάσσει του ΦΠΑ ορισμένες παραδόσεις αγαθών εκτός της Κοινότητας. Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', πρέπει να εκπίπτει ή να επιστρέφεται το σύνολο του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου επί των παραδόσεων αυτών. Η Γερμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι αν ο

Γ ή ο Δ βρίσκονται εκτός της Κοινότητας, ο Β ή Γ, ανάλογα με την περίπτωση, θα δικαιούται επιστροφής εκπτώσεως ολοκλήρου του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου, ύψους 20, που έχει ήδη πλήξει το παραδοθέν αγαθό· επομένως, αν ο Α προβεί μεταγενέστερα σε καταβολή προωθήσεως πωλήσεων ύψους 11, που μειώνει το κόστος που φέρει ο Δ, και του επιτραπεί να μειώσει, συνακολούθως, τον καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο κατά 1, η φορολογική υπηρεσία θα καταβάλει ένα σύνολο 21 εκεί όπου είχαν εισπραχθεί μόνο 20.

81. Τούτο θα κατέληγε, στην πραγματικότητα, σε απώλεια φορολογικών εσόδων.

82. Η Επιτροπή αντέτεινε ότι επιστροφές που γίνονται βάσει συστημάτων κουπονιών στο πλαίσιο εξαγωγών είναι σχεδόν ανύπαρκτες στην πράξη. Ωστόσο, η Γερμανική Κυβέρνηση μνημόνευσε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μη αμελητέα ποσά που είχαν καταβληθεί από κατασκευαστές αυτοκινήτων σε τελικούς αγοραστές, συμπεριλαμβανομένων και εγκατεστημένων εκτός της Κοινότητας προσώπων. Επομένως, θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη τέτοιες καταστάσεις, μολονότι αυτές είναι δυνατόν, κατά τη γνώμη μου, να αποτελέσουν το αντικείμενο κατάλληλης αντιμετώπισης χωρίς να τεθεί εν αμφιβόλω η ακολουθηθείσα στην υπόθεση Elida Gibbs ανάλυση.

83. Αν, στο πλαίσιο μιας κανονικής ενδοκοινοτικής καταστάσεως, στον Α μπορεί να επιτραπεί να μειώσει τον καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο του πραγματοποιώντας μια προωθητική των πωλήσεων του καταβολή προς όφελος ή για λογαριασμό του Δ, τούτο συμβαίνει επειδή το καταβληθέν

από τον Δ τίμημα συμπεριλαμβάνει τον ΦΠΑ, οπότε πρέπει να υποθεθεί ότι οποιαδήποτε μείωση του τιμήματος αυτού συνεπάγεται επίσης και ένα μέρος του ΦΠΑ. Αντιθέτως, αν ένα αγαθό εξάγεται εκτός της Κοινότητας χωρίς να έχει υποβληθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 15 και 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, κανένα χρεωθέν σ' αυτό το στάδιο της αλυσίδας ή σε μεταγενέστερο στάδιο τίμημα δεν περιλαμβάνει κοινοτικό ΦΠΑ. Έτσι, δεν μπορεί να υποθεθεί ότι η πληρωμή που έχει γίνει από τον Α σ' έναν ωφελούμενο ο οποίος κείται σε μεταγενέστερο στάδιο της αλυσίδας και είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας συμπεριλαμβάνει μέρος του ΦΠΑ ικανό να προκαλέσει μείωση του καταβαλλομένου σε μεταγενέστερο στάδιο φόρου από τον Α.

84. Το να εξασφαλιστεί, υπό τέτοιες περιστάσεις, η δυνατότητα στον Α να μπορέσει να εκπέσει από τον καταβληθέντα σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο αυτόν που θα αποτελούσε ένα πλασματικό ποσό ΦΠΑ δεν θα έπρεπε να αποτελέσει ανυπέροβλητη δυσχέρεια. Για να γίνει μια τέτοια έκπτωση φόρου, κατά την ομαλή πορεία των πραγμάτων, ο Α οφείλει, τουλάχιστον, να διατηρεί κανονικά λογιστικά στοιχεία εμφανίζοντα τις πραγματοποιηθείσες καταβολές. Σε περίπτωση χρησιμοποίησης συστημάτων κουπονιών εκτός της Κοινότητας, και εφόσον πρόκειται για κουπόνια εκπτώσεως, είναι δυνατόν να συνάπτονται συμφωνίες με τους αλλοδαπούς λιανοπωλητές τόσο όσον αφορά τα κουπόνια εκπτώσεως όσο και τα κουπόνια εξαργυρώσεως και οι καταβολές πρέπει να γίνονται σε μη κοινοτικό νόμισμα, εφόσον έχουν ως στόχο την ενθάρρυνση της αγοράς. Αυτοί οι δύο παράγοντες θα έπρεπε να επιτρέπουν στη φορολογική υπηρεσία να διενεργεί ελέγχους με σχετική ευκολία.

85. Έτσι, φαίνεται ότι οι προβλεπόμενες από το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης

οδηγίας προϋποθέσεις και ενδείκνυνται και αρκούν για την πρόληψη οποιασδήποτε αδικαιολόγητης σχετικής αξιώσεως ή οποιασδήποτε απώλειας φορολογικών εσόδων.

86. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται επίσης ότι το ίδιο πρόβλημα θα ετίθετο και στην περίπτωση απαλλασσομένων φόρου πράξεων στο εσωτερικό της Κοινότητας — αν, π.χ., η παράδοση από τον Γ στον Δ αποτελούσε απαλλασσόμενη φόρου συναλλαγή ενώ η παράδοση του Α προς τον Β συνιστούσε φορολογητέα πράξη.

87. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο Γ δεν μπορεί να εκπέσει κανέναν καταβληθέντα σε προγενέστερο στάδιο φόρο, έστω και αν στο τίμημα της τελικής πράξεως θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνεται κανένας ΦΠΑ. Η απάντηση είναι ωστόσο η ίδια: εφόσον η καταβληθείσα από τον Δ τιμή αγοράς δεν περιλαμβάνει ΦΠΑ, η έκπτωση φόρου ή η μερική επιστροφή του σχετικού τιμήματος δεν μπορεί, πολλώ μάλλον, να συμπεριλαμβάνει ένα μέρος του ΦΠΑ, ο δε Α δεν μπορεί να διορθώσει τον καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο του.

88. Εν πάση περιπτώσει, η φύση των συστημάτων κουπονιών είναι τέτοια<sup>28</sup> ώστε είναι λίαν δυσχερές να θεωρηθεί έστω και ελάχιστα πιθανό ότι θα χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο πράξεων που απαλλάσσονται ή είναι δυνατόν να απαλλάσσονται ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας.

28 — Βλ. τις παρατηρήσεις μου στο σημείο 31 ανωτέρω.

— Καταβολές σε «τελικό» καταναλωτή που είναι υποκείμενος στον φόρο

89. Ο δεύτερος τύπος καταστάσεως στην οποία αναφέρεται η Γερμανική Κυβέρνηση είναι αυτός κατά τον οποίο ο Δ, ο οποίος ωφελείται από την παρεχόμενη από τον Α μείωση τιμής, δεν είναι ένας πραγματικός τελικός καταναλωτής αλλά ένας υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί το αγορασθέν αγαθό για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων εμπορικών πράξεων. Με βάση την υπόθεση που αμφισβητεί η Γερμανική Κυβέρνηση, ο Δ αποκτά ένα αγαθό στην τιμή των 330, συμπεριλαμβανομένου του φόρου, χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό για τις ανάγκες των δικών του εμπορικών πράξεων και εκπίπτει έτσι από το καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο του ποσού ύψους 30 που έχει καταβληθεί σε προγενέστερο στάδιο. Επομένως, σε περίπτωση που λαμβάνει από τον Α μια σκοπούσα στην προώθηση πωλήσεων καταβολή ύψους 11 και επιτρέπεται στον Α να εκπέσει, για το γεγονός αυτό, από τον καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο δικό του φόρο 1 μονάδα, θα επιτραπεί στον Δ να εκπέσει ένα ποσό ΦΠΑ που ούτε οφείλεται ούτε έχει πληρωθεί.

90. Και εδώ ακόμα, η υπόθεση αυτή συνεπάγεται πραγματική απώλεια φορολογικών εσόδων.

91. Και πάλι, η Επιτροπή απαντά ότι τέτοιες υποθέσεις είναι σπανιότατες στην πράξη, πράγμα ως προς το οποίο έχει αναμφιβόλως δίκιο — μέχρι ενός σημείου. Αν ο Δ κάνει μια όχι απλώς περιθωριακή χρήση των αγαθών του Α για τις δικές του φορολογητέες εμπορικές πράξεις, είναι ήμισυ πιθανό να ζητήσει τη συμμετοχή ενδιαμέσων — θα προσπαθήσει προδήλως να πετύχει κάτι τέτοιο με το λιγότερο δυνατό

κόστος, προμηθευόμενος, στην ιδανική περίπτωση, απευθείας από τον Α. Ωστόσο, δεν είναι δύσκολο να φανταστεί κανείς ότι ένας κατασκευαστής αγαθών που χρησιμοποιούνται, ας πούμε, από μικρούς βιοτέχνες μπορεί να προβαίνει σε πωλήσεις αποκλειστικώς μέσω χονδρεμπόρων, κάνοντας ταυτοχρόνως, παρ' όλ' αυτά, χρήση συστημάτων κουπονιών εξαργυρώσεως προκειμένου να ανταμείβει τους βιοτέχνες που αγοράζουν τα αγαθά αυτά.

92. Όμως, και εδώ ακόμη, η αντιμετώπιση αυτού του είδους απωλειών φορολογικών εσόδων δεν νομίζω ότι παρουσιάζει ανυπέρβλητες δυσχέρειες. Πρώτον, δεν συμμερίζομαι τη γνώμη της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι επιτρέπεται στον Δ να εκπέσει από τον δικό του φόρο που καταβάλλει σε μεταγενέστερο στάδιο ολόκληρο το ποσό του ανερχομένου σε 30 και καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου που του χρεώθηκε από τον Γ. Εφόσον γίνει δεκτό ότι ο Α μπορεί να εκπέσει τον καταβληθέντα σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο του που ισούται με 1, πρέπει επίσης να γίνει δεκτό ότι ο καταβληθείς σε προγενέστερο στάδιο φόρος του Δ υποτίθεται ότι μειούται κατά 1, όταν ο τελευταίος λαμβάνει από τον Α την προωθητική των πωλήσεών του καταβολή των 11 μονάδων. Αν ο Δ είναι υποκείμενος στον φόρο, υποχρεούται να διατηρεί κανονικά λογιστικά βιβλία για τις διενεργηθείσες σε προγενέστερο και μεταγενέστερο στάδιο πράξεις του και το γεγονός ότι δεν καταγράφει τέτοιες προωθητικές των πωλήσεων καταβολές αποτελεί συστατικό στοιχείο απάτης.

93. Η Γερμανική Κυβέρνηση αμφιβάλει και θεωρεί, ίσως, δυσχερή τον εντοπισμό τέτοιων απατών και την επιβολή του σεβασμού της υποχρεώσεως τηρήσεως λογιστικών όσον αφορά καταβολές για προωθήσεις πωλήσεων. Ωστόσο, η περίπτωση αυτή δεν απαντάται, κατ' αρχήν, παρά μόνο υπό κατ' εξαί-

ρηση περιστάσεις. Γενικώς, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν προμηθεύονται «με το κομμάτι» από τους λιανοπωλητές — μια πρακτική η οποία, συγκρινόμενη προς την αγορά μεγαλύτερων ποσοτήτων από τους χονδρεμπόρους ή από ειδικευμένους προμηθευτές της ίδιας φύσεως, ενέχει τον κίνδυνο να αυξήσει υπερβολικά το κόστος τους, σε αναλογία υπερβαίνουσα το όφελος που υπό κανονικές συνθήκες αντλείται από την εκμετάλλευση οποιουδήποτε ρήγματος στο σύστημα του ΦΠΑ μέσω της χρησιμοποίησής τους κουπονιών εξαργυρώσεως ή εκπτώσεως. Υπό ομαλές περιστάσεις, δεν θα ήταν δύσκολη η καθιέρωση ελέγχων. Προκειμένου περί κουπονιών εξαργυρώσεως, πολλοί είναι οι λόγοι που συνηγορούν υπέρ του ότι οι καταβολές που γίνονται στον Δ πρέπει να περιλαμβάνονται στα λογιστικά του Α. Στην περίπτωση των συστημάτων κουπονιών εκπτώσεως, στο πλαίσιο των οποίων είναι, εν πάση περιπτώσει, απίθανο να περιλαμβάνεται στοιχείο «υπερπληθίσσεως» κάποιου κρίκου της αλυσίδας, στον Γ θα μπορούσε να επιβληθεί να μηνμονεύει, σε κάθε τιμολόγιο προς τον Δ, το γεγονός ότι έγινε δεκτό κουπόνι ως μερική πληρωμή των αγαθών.

#### — Διπλή έκπτωση του ΦΠΑ

94. Η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλείται, επιπλέον, και μια άλλη κατάσταση που καταλήγει, κατ' αυτήν, σε απώλεια φορολογικών εσόδων. Στην περίπτωση των κουπονιών εκπτώσεως, υποστηρίζει η εν λόγω κυβέρνηση, το γεγονός ότι η καθαρή αξία του κουπονιού δεν μπορεί να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου του Γ, όπως έχει επιβεβαιώσει το Δικαστήριο με τις αποφάσεις του Boots Company και Argos Distributors<sup>29</sup>, συνδυαζόμενη με μείωση της

βάσεως επιβολής του φόρου του Α, καταλήγει σε διπλή έκπτωση φόρου και απώλεια φορολογικών εσόδων.

95. Πιστεύω ότι η Γερμανική Κυβέρνηση πλανάται αναφερόμενη στις αποφάσεις Boots Company και Argos Distributors όσον αφορά την παρούσα αλληλουχία, και τούτο εφόσον αυτές οι υποθέσεις δεν αφορούσαν καταβολές «υπερπληθούσες» έναν ή περισσότερους κρίκους της αλυσίδας, όπως οι πληρωμές περί των οποίων τίθεται εν προκειμένω ζήτημα. Όπως έχει υπογραμμίσει η Επιτροπή, η καθαρή αξία του κουπονιού πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου του Γ. Ο τελευταίος εισπράττει στην πραγματικότητα το ποσό αυτό από τον Α (ως αντιπαροχή εκ μέρους τρίτου, κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'), οπότε δεν υπάρχει πια παρά μία μόνον έκπτωση φόρου. Δεν υφίσταται εδώ αντίφαση με τη λύση που έγινε δεκτή, υπό διαφορετικές οικονομικές περιστάσεις, στην υπόθεση Boots Company, όπου δεν υπήρχε λόγος να συμπεριληφθεί η αξία του κουπονιού στη βάση επιβολής του φόρου του λιανοπωλητή εφόσον επρόκειτο για μείωση χορηγούμενη από τον ίδιο τον λιανοπωλητή ή στην υπόθεση Argos Distributors, όπου το κουπόνι εξαργυρωνόταν ευθέως από τον κατασκευαστή έναντι των αγαθών που παρέδιδε.

#### Στραβέλωση του ανταγωνισμού

96. Τέλος, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η λύση που δόθηκε με την απόφαση

<sup>29</sup> — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Boots Company, καθώς και απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94, Argos Distributors (Συλλογή 1996, σ. I-5311).

Elida Gibbs συνεπάγεται, σε δύο τύπους καταστάσεων, στρέβλωση του ανταγωνισμού, στο μέτρο που η φορολογική αντιμετώπιση των συστημάτων κουπονιών (όπου χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς οι ίδιοι οικονομικοί πόροι του Α) είναι ευνοϊκότερη από αυτή των άλλων προωθητικών των πωλήσεων συστημάτων των οποίων μπορούν να επωφελούνται και άλλοι επιχειρηματίες.

97. Δεν πιστεύω ότι ένα φορολογικό μέτρο ενθαρρύνει τους επιχειρηματίες να χρησιμοποιούν μάλλον τους δικούς τους πόρους αντί να συναλλάσσονται με άλλες επιχειρήσεις συνιστά, κατ' ανάγκη, στρέβλωση του ανταγωνισμού. Παρ' όλ' αυτά, το εν λόγω μέτρο θα μπορούσε, είναι αλήθεια, να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση μάλλον παρά την αύξηση του όγκου των υποθέσεων. Εν πάση περιπτώσει, θεωρώ ότι είτε τέτοια ενθάρρυνση δεν υφίσταται είτε ότι το αποτέλεσμα της είναι λίαν πιθανόν να είναι αμελητέο όταν κάτι τέτοιο υφίσταται, φαίνεται αδικαιολόγητο βάσει των διατάξεων της έκτης οδηγίας.

— Σύγκριση με τη διαφήμιση

98. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι σκοπός των συστημάτων κουπονιών που χρησιμοποιούν οι κατασκευαστές είναι η προώθηση των πωλήσεων χωρίς μείωση των εισπραττομένων για κάθε πώληση από τον λιανοπωλητή εσόδων. Πρόκειται, σύμφωνα με την εν λόγω κυβέρνηση, για ενισχυτικά των πωλήσεων μέτρα λαμβανόμενα τη βουλήσει και δαπάναις του κατασκευστή, αποτελούντα εναλλακτικές λύσεις όσον αφορά τις διαφημιστικές εκστρατείες. Αν επιτρέπεται στον κατασκευαστή να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου στην περίπτωση ενός συστήματος κουπονιών, το εν λόγω

πρόσωπο θα έχει τάση να κάνει αυτή την επιλογή, προκαλώντας έτσι στρέβλωση του ανταγωνισμού σε βάρος των διαφημιστικών εταιριών.

99. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, προκειμένου περί της επιλογής μεταξύ συστήματος κουπονιών και διαφήμισης, η Γερμανική Κυβέρνηση στηρίζει το επιχειρήμα της επί αριθμητικών στοιχείων όπου οι τιμές, συμπεριλαμβανομένου του φόρου, συγχέονται με τις μη πληττόμενες με φόρο τιμές.

100. Συμφωνώ με την Επιτροπή. Αν ο Α αποφασίσει να καταβάλει 11 στον Δ και του επιτραπεί να μειώσει τον καταβληθέντα σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο του κατά 1, κάθε φορά που ο Δ αγοράζει ένα από τα προϊόντα του, η κατάσταση δεν είναι, από την άποψη του ΦΠΑ, διαφορετική από αυτήν κατά την οποία αποφασίζει να ξοδέψει το ίδιο ποσό διαφημίζοντας τα προϊόντα του. Αν ο Α δαπανά 11 για υπηρεσίες διαφήμισης, στο ποσό αυτό θα συμπεριλαμβάνει ΦΠΑ ύψους 1, ο οποίος αποτελεί από την άποψη του Α φόρο καταβληθέντα σε προγενέστερο στάδιο που μπορεί να εκπέσει από τον καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο του. Και στις δύο περιπτώσεις, και μολονότι οι μηχανισμοί είναι διαφορετικοί, το αποτέλεσμα είναι ότι ο Α πληρώνει 1 λιγότερο ως φόρο καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο. Επομένως, για τον Α, τα αποτελέσματα του ΦΠΑ είναι απολύτως ουδέτερα, καθόσον αφορά την επιλογή της προωθητικής των πωλήσεων του μεθόδου, και δεν υφίσταται δημοσιονομική ενθάρρυνση προκειμένου να επιλέξει τη μία ή την άλλη μέθοδο — και, κατά συνέπεια, εμφανής στρέβλωση του ανταγωνισμού.

101. Είναι αληθές ότι η φορολογική υπηρεσία θα εισπράξει ελαφρώς μικρότερο ποσό αν αυτός επιλέξει το σύστημα κουπονιών, πλην όμως, εκτός αν η κακία του Α είναι τόσο μεγάλη ώστε η επιλογή του να στρέφεται συστηματικώς στη λύση που είναι η λιγότερο πλεονεκτική γι' αυτήν, διατηρώντας ταυτόχρονα τη δική του θέση, δεν έχει κανένα λόγο, από την άποψη του ΦΠΑ, να αρνηθεί τις υπηρεσίες των διαφημιστικών εταιριών. Είναι σαφώς πιθανότερο ότι η απόφασή του θα είναι συνάρτηση των αποτελεσμάτων που προσδοκά από τις πωλήσεις.

— Σύγκριση με τα συστήματα παροχής δώρων

102. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το γεγονός ότι επιτρέπεται στον Α να μειώσει τον καταβαλλόμενο σε μεταγενέστερο στάδιο φόρο του ως συνέπεια καταβολών για την προώθηση των πωλήσεών του που εμπίπτουν στις επιμαχες εδώ κατηγορίες θα προκαλούσε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, αυτών των συστημάτων κουπονιών και, αφετέρου, του τύπου του συστήματος φόρων που έχει εξεταστεί από το Δικαστήριο με την απόφασή του *Kuwait Petroleum*<sup>30</sup>.

103. Στην υπόθεση εκείνη, μια πετρελαϊκή εταιρία προσέφερε στους καταναλωτές ένα

κουπόνι για κάθε ποσότητα 12 λίτρων βενζίνας που αγόραζαν. Όταν τα κουπόνια έφθιναν έναν ορισμένο αριθμό, οι πελάτες μπορούσαν να τα ανταλλάξουν με δώρα επιλεγόμενα από ειδικό κατάλογο. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η μη χρέωση των δώρων αυτών μπορούσε να θεωρηθεί ως έκπτωση ή επιστροφή τιμήματος κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, και ότι η παράδοση τέτοιων δώρων έπρεπε, εκτός αν αυτά ήσαν ευτελούς αξίας, να εξομοιωθεί προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, επομένως, να θεωρηθεί ως φορολογητέα πράξη<sup>31</sup>.

104. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ένας τέτοιος προμηθευτής υποχρεούται να καταχωρεί λογιστικώς τον ΦΠΑ στην αξία της παράδοσης των δώρων, αλλά δικαιούται επίσης να εκπίπτει τον καταβληθέντα σε προγενέστερο στάδιο φόρο που έχει επιβαρύνει την απόκτησή τους. Το αποτέλεσμα προκύπτει ουδέτερο από την άποψη του ΦΠΑ· εφόσον καμιά αξία δεν έχει προστεθεί, τα δύο ποσά αλληλοαναιρούνται.

105. Σύμφωνα με το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως, αν ο Α αποφασίσει να

31 — Σύμφωνα με το άρθρο 5, Παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει: «Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία, έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι ανάληψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχείρησής και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

30 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20.

επιλέξει ένα σύστημα δώρων, αγοράζει τα δώρα σε καθαρή τιμή 10, τιμή στην οποία χρεώνεται ΦΠΑ ύψους 1. Στη συνέχεια, προσφέρει τα δώρα αυτά στον Δ, στο πλαίσιο πράξεως που θεωρείται γενομένη εξ επαχθούς αιτίας. Δεδομένου ότι καμιά αξία δεν έχει προστεθεί, η υποτιθέμενη αντισπαροχή εξακολουθεί να είναι 10 και ο καταβαλλόμενος σε μεταγενέστερο στάδιο φόρος 1. Μετά την έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου, το καθαρό αποτέλεσμα επί του ΦΠΑ του Α είναι 0. Αν το πρόσωπο αυτό επιλέξει ένα σύστημα κουπονιών εξαργυρώσεως ή έκπτωσεως, προσφέρει στον Δ έκπτωση ή επιστροφή για 11, συνιστάμενη σε μείωση κατά 10 της καθαρής τιμής και αντιστοιχη μείωση κατά 1 του ΦΠΑ. Το καθαρό αποτέλεσμα επί του ΦΠΑ είναι, σύμφωνα με την απόφαση Elida Gibbs, μείωση του καταβαλλομένου σε μεταγενέστερο στάδιο φόρου του κατά 1.

106. Πράγματι, υφίσταται εδώ μια διαφορά φορολογικής αντιμετώπισεως, πλην όμως, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, η διαφορά αυτή είναι σύμφυτη προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Όπως σαφώς προκύπτει από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', και Γ, παράγραφος 1, οι εκπτώσεις και επιστροφές δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, και τούτο ασχέτως του αν χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα με την παράδοση ή μεταγενέστερα. Από τις διατάξεις αυτές και από το άρθρο 5, παράγραφος 6, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο με την απόφασή του Kuwait Petroleum, προκύπτει επίσης ότι η παράδοση δωρεάν αγαθών (όπως δώρα) για τις ανάγκες της επιχειρήσεως αποτελεί παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, της οποίας η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από την τιμή κόστους των αγαθών αυτών και ότι δεν υφίσταται, στις περιπτώσεις αυτές, ούτε έκπτωση ούτε

επιστροφή. Οι δύο τύποι του συστήματος εμπίπτουν σε διαφορετικές διατάξεις, πράγμα που εξηγεί τη διαφορά μεταχειρίσεως. Όπως η Επιτροπή υπογράμμισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το ένα σύστημα καταλήγει στο να παρέχει μεγαλύτερο αριθμό αγαθών στην ίδια τιμή, ενώ το άλλο στο να προσφέρει τα ίδια αγαθά σε χαμηλότερη τιμή.

107. Εξάλλου, φρονώ ότι η Γερμανική Κυβέρνηση δεν απέδειξε ότι μια τέτοια διαφορά ως προς τη μεταχείριση καταλήγει σε οποιαδήποτε στρέβλωση του ανταγωνισμού. Είναι αληθές ότι, αν ο Α είχε ωθηθεί από φορολογικού χαρακτήρα θεωρήσεις να προτιμήσει τα συστήματα κουπονιών εκπτώσεως ή εξαργυρώσεως από τα συστήματα δώρων, οι προμηθευτές αγαθών τα οποία χρησιμοποιούνται ως «δώρα» θα έκαναν λιγότερες δουλειές. Παρ' όλ' αυτά, υπάρχουν λόγοι να θεωρηθεί ότι ο Α κάνει την επιλογή του μεταξύ των διαφόρων τύπων προωθητικών των πωλήσεων συστημάτων ανάλογα με το καθαρό κόστος τους και το αποτέλεσμά τους όσον αφορά τις πωλήσεις: θα προτιμήσει το σύστημα που θα ωθήσει τον Δ να αγοράσει περισσότερα πράγματα με λιγότερο κόστος γι' αυτόν (Α). Ουδείς λόγος συντρέχει ώστε να υποθεθεί ότι ένα σύστημα που παρέχει έκπτωση ή επιστροφή συμπεριλαμβανομένου του φόρου 11 θα κρίνεται πάντοτε από τον Δ πιο ελκυστικό από ένα άλλο σύστημα που θα παρέχει «δώρα» του οποίου η αξία, συμπεριλαμβανομένου του φόρου, είναι 11.

#### Τελικές θεωρήσεις

108. Τα εκτεθέντα στην υπό κρίση υπόθεση επιχειρήματα δεν είναι ανίσως σταθμισμένα.



Η Επιτροπή προέβαλε πειστική επιχειρηματολογία προς στήριξη της θέσεώς της κατά την οποία, έστω και αν το Δικαστήριο δεν είχε εκδώσει την απόφασή του *Elida Gibbs*, στον ΦΠΑ που πλήττει την εκ μέρους του Α παροχή προς τον Β θα έπρεπε, βάσει των αρχών της έκτης οδηγίας, να ληφθεί υπόψη η μείωση τιμήματος που παρασχέθηκε από τον Α στον Γ ή στον Δ, ενώ και το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που εισπράχθηκε επί ολόκληρης της αλυσίδας παραδόσεων θα έπρεπε να είναι ανάλογο προς το ποσό που είχε πράγματι καταβληθεί από τον τελικό καταναλωτή. Η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου παρέθεσαν ορισμένα διαρθρωτικού και πρακτικού χαρακτήρα προβλήματα που ήσαν απότοκα της αναλύσεως αυτής, τα οποία δεν είναι δυνατό έτσι, άνευ ετέρου, να παραβλεφθούν.

109. Παρ' όλ' αυτά, νομίζω ότι η άποψη της Επιτροπής πρέπει να υπεριοχύσει.

110. Πρώτον, και κύριον, φρονώ ότι, στο πλαίσιο μας οπωσδήποτε ανεπίδεκτη συμβιβασμού διαφοράς, η απαίτηση ότι το ποσό του εισπραττόμενου ΦΠΑ θα είναι η ακριβής αναλογία της πραγματικής αξίας που τελικώς εισπράττεται από τον προμηθευτή (και, όσον αφορά την αλυσίδα στο σύνολό της, της τελικής τιμής) πρέπει να υπεριοχύσει επιταγών διαρθρωτικού χαρακτήρα. Με άλλα λόγια, η επίτευξη του σκοπού είναι σημαντι-

κότερη από την εφαρμογή των υποδεικνυομένων για την επίτευξη αυτού μέσων.

111. Εξάλλου, τα διαρθρωτικού και πρακτικού χαρακτήρα προβλήματα που ετέθησαν δεν είναι άλυτα. Στο πλαίσιο των προτάσεων αυτών, έχω υποδείξει ορισμένες λύσεις και, όπως προκύπτει από τις αγορεύσεις των διαδίκων και από την επ' ακροατηρίου συζήτηση, όλα τα κράτη μέλη έχουν σήμερα συμμορφώσει, με μόνη εξαίρεση την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το δίκαιό τους προς την απόφαση *Elida Gibbs*. Μόνο άλλο ένα κράτος μέλος έκρινε ότι οι δυσχέρειες που προκαλεί αυτή η συμμόρφωση θα δικαιολογούσαν παρέμβαση στην υπόθεση αυτή προς στήριξη των επιχειρημάτων της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

112. Υπό τις περιστάσεις αυτές, θεωρώ ότι η ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο με την απόφασή του *Elida Gibbs* δεν μπορεί να αναθεωρηθεί χωρίς κάποια αποφαστική δικαιολογία. Αν και πραγματικοί, οι φόβοι της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου δεν αρκούν για να με πείσουν ότι η παρούσα κατάσταση είναι συμβατή με τις θεμελιώδεις αρχές του συστήματος του ΦΠΑ ή ότι δημιουργεί άλυτα προβλήματα όσον αφορά την πρόληψη αδικαιολογήτων φορολογικών απωλειών. Έτσι, νομίζω ότι θα ήταν όλως δυσανάλογο να απαιτηθεί από το σύνολο των λοιπών κρατών μελών — όπως πράγματι θα συνέβαινε αν αναιρείτο η νομολογία *Elida Gibbs* — να τροποποιήσουν εκ νέου τη σχετική με τον ΦΠΑ νομοθεσίαι τους, η οποία, καθώς φαίνεται, λειτουργεί ικανοποιητικώς.

## Πρόταση

113. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο:

- να αναγνωρίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μη θεσπίζοντας τις διατάξεις που θα επέτρεπαν τη διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου ενός προμηθευτή όταν αυτός εξαργυρώνει κουπόνια που αποδέχεται ως μερική καταβολή των προϊόντων του από τον επιχειρηματία κείμενο σε μεταγενέστερο στάδιο, έστω και αν αυτός δεν έχει κατά τρόπο άμεσο παραδώσει τα αγαθά στον εν λόγω επιχειρηματία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 11 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·
  
- να καταδικάσει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα, με εξαίρεση αυτά του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, το οποίο πρέπει να φέρει τα δικά του δικαστικά έξοδα.