

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIAL FENNELLY

της 27ης Ιουνίου 1996 *

1. Η Elida Gibbs χρηματοδοτεί δύο είδη συστημάτων με κουπόνια για την προώθηση στο Ηνωμένο Βασίλειο των προς τους καταναλωτές πωλήσεων της προϊόντων ατομικής καθαριότητας. Όταν ο καταναλωτής προσκομίζει ένα κουπόνι παρέχον δικαίωμα εκπτώσεως, ο έμπορος λιανικής του χορηγεί μείωση της τιμής. Όταν ο καταναλωτής αποστέλλει ένα κουπόνι παρέχον δικαίωμα εξαργυρώσεως, το σχετικό ποσό του επιστρέφεται απευθείας από την Elida Gibbs. Η Elida Gibbs ισχυρίζεται ενώπιον του Value Added Tax Tribunal, London, ότι και στις δύο περιπτώσεις πρέπει να γίνεται αντίστοιχη αναδρομική αναπροσαρμογή της βάσεως επιβολής του φόρου, επί της οποίας καθορίζεται ο ΦΠΑ που οφείλει για τις προηγούμενες πωλήσεις της προϊόντων προς εμπόρους χονδρικής ή λιανικής. Το Tribunal έχει υποβάλει προς το Δικαστήριο δύο ερμηνευτικά ερωτήματα.

εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία) ¹ ορίζει τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

I — Πραγματικό και νομικό πλαίσιο

A — Η σχετική νομοθεσία

2. Το άρθρο 2 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί (...).»

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

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', ορίζει τα εξής:

πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

«Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

Εν τούτοις, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη δύνανται να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτόν.»²

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.»

Β — Ιστορικό

Το άρθρο 11, Α, παράγραφοι 2 και 3, καθορίζει τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου και αυτά που πρέπει να εξαιρούνται. Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται «οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πράξεως».

4. Η Elida Gibbs (στο εξής: Gibbs) παρασκευάζει είδη ατομικής καθαριότητας και είναι θυγατρική του ομίλου εταιριών Unilever. Το 70 % όλων των πωλήσεων της πραγματοποιούνται απευθείας προς εμπόρους λιανικής· οι λοιπές πωλήσεις πραγματοποιούνται προς εμπόρους χονδρικής και εμπόρους που πωλούν κατά το σύστημα «cash and carry», από τους οποίους οι έμποροι λιανικής μπορούν να αγοράζουν προϊόντα Gibbs. Η Gibbs προωθεί τις λιανικές πωλήσεις των προϊόντων της εφαρμόζοντας δύο συστήματα κουπονιών εκπτώσεως και ένα σύστημα κουπονιών εξαργυρώσεως.

3. Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, τίτλο-φορούμενο «Διάφορες διατάξεις», ορίζει τα εξής:

i) Κουπόνια εκπτώσεως

«1. Σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την

5. Στο πλαίσιο του πρώτου, βασικού συστήματος κουπονιών εκπτώσεως, η Gibbs διοργανώνει γενική διαφημιστική προσφορά για περιορισμένο χρονικό διάστημα.

2 — Η υπογράμμιση δική μου, ενόψει της βασικής σπουδαιότητας της παραγράφου αυτής.

Η Gibbs διανέμει κουπόνια προς τους καταναλωτές, είτε απευθείας είτε υπό τη μορφή κουπονιών που πρέπει να κοπούν από εφημερίδες και περιοδικά. Κάθε κουπόνι έχει ονομαστική αξία και περιλαμβάνει οδηγίες τόσο για τους ενδεχομένους πελάτες όσο και για τους εμπόρους λιανικής πώλησεως. Οι έμποροι λιανικής πώλησεως ενημερώνονται ότι η Gibbs θα επιστρέψει την πλήρη ονομαστική αξία του κουπονιού, υπό την προϋπόθεση ότι αυτοί μπορούν να αποδείξουν ότι το κουπόνι εξαργυρώθηκε για διαφημιζόμενο προϊόν κατά τη διάρκεια της διαφημιστικής προοργίας.

6. Στο πλαίσιο του δευτέρου συστήματος, του συστήματος συγκεκριμένου εμπόρου λιανικής, η Gibbs, σε συνεργασία με συγκεκριμένο έμπορο λιανικής, διοργανώνει διαφημιστική προσφορά ορισμένου προϊόντος ή ορισμένης σειράς προϊόντων, η οποία διαρκεί επίσης για ορισμένο χρονικό διάστημα. Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, ο έμπορος λιανικής τυπώνει τα κουπόνια και τα διανέμει σε πιθανούς πελάτες.

7. Ανεξαρτήτως του αν ο έμπορος που αγοράζει από την Gibbs είναι έμπορος χονδρικής ή λιανικής, καταβάλλει για την παράδοση των αγαθών ένα ποσό στο οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), χωρίς καμία μνεία παρόντος ή μέλλοντος συστήματος προώθησεως των πωλήσεων. Συνήθως, δεν είναι γνωστό, κατά τον χρόνο της αγοράς, εάν τα προϊόντα θα υπαχθούν κατόπιν σε σύστημα προώθησεως των πωλήσεων. Οι πωλήσεις από τον έμπορο χονδρικής προς τον έμπορο λιανικής γίνονται σε τιμές χονδρικής και δεν επηρεάζονται από συστήματα προώθησεως των πωλήσεων. Ο έμπορος λιανικής εκθέτει τα προϊόντα προς πώληση στη συνήθη τιμή που αναγράφεται στα ράφια των εμπορευμάτων.

8. Κατά το βασικό σύστημα, ο καταναλωτής μπορεί να εμφανίσει ένα κουπόνι ως μερική καταβολή του τιμήματος για το συγκεκριμένο προϊόν. Ο έμπορος λιανικής δεν υποχρεούται να δέχεται κουπόνια αλλά, εφόσον τα δεχθεί, ζητεί την επιστροφή του ποσού απευθείας από την Gibbs, αποδεικνύοντας ότι τα κουπόνια αντιστοιχούν σε προϊόντα Gibbs τα οποία αυτός πώλησε. Κατά το σύστημα συγκεκριμένου εμπόρου λιανικής, ο έμπορος λιανικής υποχρεούται συμβατικά να δέχεται τα κουπόνια.

ii) Κουπόνια εξαργυρώσεως

9. Κατά το σύστημα αυτό, τα κουπόνια τυπώνονται απευθείας στη συσκευασία των προϊόντων Gibbs. Το κουπόνι παρέχει δικαίωμα επιστροφής ορισμένου χρηματικού ποσού που αποτελεί μέρος του τιμήματος που καταβλήθηκε από τον τελικό καταναλωτή προς τον έμπορο λιανικής και επίσης αποτελεί την απόδειξη της αγοράς. Κάθε καταναλωτής ο οποίος πληροί τους τυπωμένους στο κουπόνι όρους μπορεί να το στείλει απευθείας στην Gibbs (ή στον αντιπρόσωπό της) ώστε να λάβει το σχετικό ποσό. Οι όροι αυτοί, όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, προβλέπουν ότι ο καταναλωτής πρέπει να στείλει το κουπόνι εξαργυρώσεως συνοδευόμενο από δύο άλλα χαρτονένια κουτιά προϊόντων Gibbs.

iii) Η αξίωση της Gibbs

10. Στις 24 Αυγούστου 1992 η Unilever, η μητρική εταιρεία της Gibbs, ζήτησε από τους Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: Commissioners) την επιστροφή του ποσού των 883 894 λιρών στερλινών (UK£) το οποίο, κατ' αυτήν, αποτελούσε πέραν του

δέοντος δηλωθέν ποσό από το 1984, το οποίο αφορά τα κουπόνια εκπτώσεως όσο και τα κουπόνια εξαργυρώσεως, στηριζόμενη στο ότι η επιστροφή της ονομαστικής αξίας των κουπονιών συνιστούσε αναδρομική έκπτωση, μειώνουσα τη βάση επιβολής του φόρου για την αρχική παράδοση αγαθών. Στις 5 Μαΐου 1993 το αίτημα αυτό απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι τα κουπόνια δεν επέφεραν μείωση του τιμήματος της συναλλαγής μεταξύ κατασκευαστή και εμπόρου λιανικής, αλλά αποτελούσαν μέρος της αντιπαροχής για την παράδοση αγαθών από τον έμπορο λιανικής προς τον πελάτη, δηλαδή «αντιπαροχή εκ μέρους τρίτου προσώπου» υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1. Αργότερα, οι Commissioners ισχυρίστηκαν επιπλέον ότι δεν υπήρχε «άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παραδόσεως αγαθών (από τον κατασκευαστή προς τον έμπορο λιανικής ή χονδρικής) και της επιστροφής χρημάτων (από τον κατασκευαστή προς τον τελικό καταναλωτή)».

Γ — Η δίκη ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου

11. Η Gibbs προσέβαλε τις αποφάσεις αυτές ενώπιον του Value Added Tax Tribunal, London (στο εξής: Tribunal). Η Gibbs ισχυρίστηκε ότι βάσει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', την «αντιπαροχή» την οποία λαμβάνει για την παράδοση των εν λόγω προϊόντων αποτελεί το ποσό το οποίο πράγματι τιμολογεί για την πώληση αυτή μείον το ποσό το οποίο καταβάλλει για την εξαργύρωση των κουπονιών. Επικουρικώς, η Gibbs ισχυρίστηκε ότι τα ποσά που καταβάλλει για την εξαργύρωση των κουπονιών πρέπει να θεωρηθούν ως συναλλαγές εμπόρου στο άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1.

12. Οι Commissioners ισχυρίστηκαν ότι οι σχετικές με τα κουπόνια συναλλαγές δεν συνεπάγονται μείωση της κατά τη νομοθεσία περί ΦΠΑ αντιπαροχής που λαμβάνει η Gibbs, την οποία αποτελεί το ποσό που πρέπει να καταβάλουν στην Gibbs οι

έμποροι λιανικής ή χονδρικής για τα αγαθά τα οποία αυτή τους έχει παραδώσει. Η εκ μέρους της Gibbs εξόφληση των κουπονιών, σύμφωνα και με τα δύο συστήματα, αποτελεί αντιπαροχή εκ μέρους τρίτου προσώπου για την παράδοση αγαθών από τον έμπορο λιανικής προς τον πελάτη. Όσον αφορά τα κουπόνια εκπτώσεως, οι Commissioners ισχυρίστηκαν ότι ο έμπορος λιανικής λαμβάνει αντιπαροχή που απαρτίζεται από δύο μέρη, δηλαδή από το χρηματικό ποσό που λαμβάνει από τον πελάτη και από την ονομαστική αξία του κουπονιού που λαμβάνει από την Gibbs. Οι Commissioners ισχυρίστηκαν ότι την αντιπαροχή για την παράδοση αγαθών προς τον έμπορο λιανικής αποτελεί το ποσό το οποίο ο έμπορος αυτός υποχρεούται να καταβάλει στην Gibbs ή, όταν η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται μέσω εμπόρου χονδρικής, το ποσό το οποίο ο έμπορος λιανικής καταβάλλει προς τον έμπορο χονδρικής ή το ποσό το οποίο τιμολογεί ο έμπορος χονδρικής στο όνομα του εμπόρου λιανικής. Δεν μπορεί να γίνει αναδρομική αναπροσαρμογή της αντιπαροχής είτε για την παράδοση αγαθών από την Gibbs προς τον έμπορο λιανικής είτε, κατά μέγιστα λόγο, προς έμπορο χονδρικής, ο οποίος δεν είναι συμβαλλόμενος και ουδόλως επηρεάζεται από το σύστημα προωθήσεως των πωλήσεων.

13. Κατά το σύστημα επιστροφής χρημάτων, ο έμπορος λιανικής λαμβάνει ολόκληρη την τιμή λιανικής από τον καταναλωτή. Ο έμπορος λιανικής δεν επηρεάζεται από τα δικαιώματα εξαργυρώσεως τα οποία αφορούν μόνον τον πελάτη του. Ως εκ τούτου, οι Commissioners ισχυρίστηκαν ότι, δεδομένου ότι δεν τίθεται ζήτημα παροχής εκπτώσεως εκ μέρους των εμπόρων λιανικής επί της τιμής λιανικής των πωλουμένων αγαθών, η Gibbs δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έλαβε αντιπαροχή για την προηγούμενη πώληση των αγαθών αυτών χαμηλότερη από αυτήν που πράγματι χρέωσε προς τον έμπορο λιανικής (ή τον έμπορο χονδρικής).

14. Το Tribunal φρονεί ότι τα ζητήματα κοινοτικού δικαίου που ανακύπτουν από τη λειτουργία αυτών των συστημάτων δεν έχουν επιλυθεί με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Boots Company³ και ότι μπορεί να προβληθεί ευλόγως το επιχείρημα ότι η εκ μέρους της Gibbs εξόφληση των κουπονιών κατά την πώληση των προϊόντων της προς τους καταναλωτές θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη κατά τον καθορισμό της «βάσεως επιβολής του φόρου» ως προς την εκ μέρους της προηγούμενη πώληση των προϊόντων αυτών. Ειδικότερα, το Tribunal σημειώνει ότι «μια ευρύτερη ερμηνεία» της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Glawe⁴ μπορεί να ενισχύσει τον ισχυρισμό της Gibbs. Το Tribunal, αναφερόμενο ειδικώς στην ανάγκη ομοιομορφης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο ερωτήματα:

«1) Κουπόνια εκπτώσεως

Ποια είναι, υπό την ορθή έννοια των άρθρων 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 11, Γ, παράγραφος 1, η «βάση επιβολής του φόρου» στον οποιον υπόκειται ένας αρχικός προμηθευτής όπως η Elida Gibbs στην περίπτωση που περιγράφεται στη σκέψη 4 της μη οριστικής αποφάσεως, δηλαδή οσάκις:

α) ο αρχικός προμηθευτής είναι «κατασκευαστής» ο οποίος εκδίδει κουπόνι εκπτώσεως που εξοφλείται στο «αναγραφόμενο ποσό» (το οποίο είναι τυπωμένο επάνω στο κουπόνι), από τον κατασκευαστή ή με επιβάρυνση του κατασκευαστή, υπέρ του εμπόρου λιανικής,

β) το κουπόνι, το οποίο διανέμεται στους πιθανούς πελάτες στο πλαίσιο εκστρατείας προωθήσεως των πωλήσεων, μπορεί να γίνεται δεκτό από τον έμπορο λιανικής όταν ο πελάτης αγοράζει ένα συγκεκριμένο προϊόν από αυτόν,

γ) ο κατασκευαστής έχει πωλήσει το συγκεκριμένο προϊόν «στην αρχική τιμή του προμηθευτή» είτε απευθείας στον έμπορο λιανικής είτε σε έμπορο χονδρικής, και

δ) ο έμπορος λιανικής δέχεται το κουπόνι κατά την πώληση του προϊόντος προς τον πελάτη, το εμφανίζει στον κατασκευαστή και εισπράττει την αναγραφόμενη αξία;

Ποια τιμή αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου στον οποιον υπόκειται ο κατασκευαστής, η τιμή του κατασκευαστή ή η τιμή αυτή μειωμένη κατά το αναγραφόμενο ποσό;

Διαφέρει η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα αν ο κατασκευαστής προμηθεύει το προϊόν αρχικώς σε έμπορο χονδρικής και όχι απευθείας σε έμπορο λιανικής;

3 — Απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88 (Συλλογή 1990, σ. I-1235, στο εξής: απόφαση Boots).

4 — Απόφαση της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93 (Συλλογή 1994, σ. I-1679).

2) Κουπόνια εξαργυρώσεως

Ποια είναι, υπό την ορθή έννοια των άρθρων 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 11, Γ, παράγραφος 1, η "βάση επιβολής του φόρου" στον οποίον υπόκειται ένας αρχικός προμηθευτής όπως η Elida Gibbs στην περίπτωση που περιγράφεται στη σκέψη 5 της μη οριστικής αποφάσεως, δηλαδή οσάκις:

α) στο πλαίσιο συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων, ο αρχικός προμηθευτής ("κατασκευαστής") πωλεί τα προϊόντα στην "τιμή του κατασκευαστή" είτε απευθείας προς έμπορο λιανικής είτε προς έμπορο χονδρικής,

β) στο περιτύλιγμα των προϊόντων αυτών είναι τυπωμένο κουπόνι επιστροφής του "αναγραφόμενου ποσού" χρημάτων το οποίο παρέχει στον πελάτη, ο οποίος αποδεικνύει την αγορά ενός τέτοιου προϊόντος και πληροί ορισμένους άλλους όρους τυπωμένους επάνω στο κουπόνι, το δικαίωμα να εμφανίσει το κουπόνι στον κατασκευαστή με αντάλλαγμα την καταβολή του αναγραφόμενου ποσού, και

γ) ένας πελάτης αγοράζει ένα τέτοιο προϊόν από έμπορο λιανικής, εμφανίζει το κουπόνι στον κατασκευαστή και εισπράττει το αναγραφόμενο ποσό;

Ποια τιμή αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου στον οποίο υπόκειται ο κατασκευαστής, η τιμή του κατασκευαστή ή η τιμή αυτή μειωμένη κατά το αναγραφόμενο ποσό;

Διαφέρει η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα αν ο κατασκευαστής προμηθεύει το προϊόν αρχικώς σε έμπορο χονδρικής και όχι απευθείας σε έμπορο λιανικής;»

II — Υποβληθείσες στο Δικαστήριο παρατηρήσεις

15. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Gibbs, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας, η Γαλλική Δημοκρατία, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Ιταλική Δημοκρατία και η Επιτροπή, ενώ η Gibbs, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Γαλλία, η Ελλάδα και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικές παρατηρήσεις.

III — Εξέταση των υποβληθέντων στο Δικαστήριο ερωτημάτων

16. Θα ασχοληθώ πρώτα με το δεύτερο ερώτημα, το οποίο αφορά το σύστημα επιστροφής χρημάτων, δεδομένου ότι συμμερίζομαι την άποψη της Γερμανίας ότι η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα θα βοηθήσει στην ανάλυση του πρώτου.

Α — Κουπόνια εξαργυρώσεως

17. Με το δεύτερο ερώτημα το Tribunal ερωτά κατ' ουσίαν αν η βάση επιβολής του φόρου, υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, όσον αφορά συναλλαγή που συνεπάγεται την παράδοση αγαθών από τον κατασκευαστή των αγαθών προς εμπόρους λιανικής (και, σε ορισμένες περιπτώσεις, προς εμπόρους χονδρικής οι οποίοι, με τη σειρά τους, εφοδιάζουν εμπόρους λιανικής) αντί ορισμένου τιμήματος μπορεί να επηρεάζεται από την εκ μέρους αυτού του κατασκευαστή μεταγενέστερη εξόφληση κουπονιών εξαργυρώσεως τυπωμένων επί της συσκευασίας. Με άλλα λόγια υποβάλλεται στο Δικαστήριο το ερώτημα αν η αντιπαροχή, όσον αφορά τον ΦΠΑ επί της αρχικής παραδόσεως αγαθών εκ μέρους του κατασκευαστή, μειώνεται αναδρομικά, εάν στη συνέχεια ο κατασκευαστής επιστρέφει μέρος της τιμής λιανικής που καταβλήθηκε για τα αγαθά αυτά προς κάθε καταναλωτή που του αποστέλλει κουπόνι επιστροφής χρημάτων.

18. Η Gibbs τονίζει ιδιαίτερος την αρχή ότι ο ΦΠΑ είναι φόρος επί του κύκλου εργασιών, ότι ο όρος αυτός πρέπει να σημαίνει «τον πράγματι επιτευχθέντα κύκλο εργασιών» και ότι η αρχή αυτή διατυπώνεται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (στο εξής: πρώτη οδηγία)⁵, ότι δηλαδή ο ΦΠΑ «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 στα-

δίου επιβολής του φόρου»⁶. Αυτός ο πραγματικός κύκλος εργασιών ισούται προς την τιμή που εισπράττεται από τους εμπόρους λιανικής μειωμένη κατά το ποσό που καταβάλλεται προς τους καταναλωτές που αποστέλλουν κουπόνια εξαργυρώσεως. Η Gibbs ισχυρίζεται ότι «οι οικονομικές συνέπειες της επιστροφής χρημάτων ταυτίζονται με την περίπτωση κατά την οποία χορηγείται έκπτωση από τον κατασκευαστή προς τον έμπορο λιανικής, ο οποίος με τη σειρά του μετακυλίζει την πλήρη έκπτωση προς τον πελάτη». Η Gibbs ισχυρίζεται ότι, αν ο ΦΠΑ νοείται ως φόρος επί της καταναλώσεως, τότε οι φορολογικές αρχές πρέπει να εισπράττουν ΦΠΑ μόνον επί του καθαρού ποσού που καταβάλλεται από τον τελικό πελάτη (αγοραστή λιανικής): η Gibbs ισχυρίζεται ότι αυτό θα συμβάλει μόνον εάν το ποσό που επιστρέφεται από τον κατασκευαστή εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου επί της αρχικής παραδόσεως αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η Επιτροπή, προς ενίσχυση της απόψεως αυτής, ισχυρίζεται ότι, όταν εξοφληθούν τα κουπόνια από την Gibbs, η τιμή πρέπει να θεωρείται ως μειωθείσα «μετά την πραγματοποίηση της πράξεως», υπό την έννοια της διατάξεως αυτής.

19. Θεωρώ χρήσιμο να εξετάσω, καταρχάς, την τιμή λιανικής ή τιμή που καταβάλλεται από τον καταναλωτή. Σε συναλλαγές όπως αυτές που συνεπάγεται το σύστημα επιστροφής χρημάτων της Gibbs, την αντιπαροχή για την παράδοση αγαθών από τον έμπορο λιανικής μπορεί, κατά την άποψή μου, να αποτελεί μόνο η πλήρης τιμή λιανικής. Αυτή είναι η μόνη προσδιορισίμη αντιπαροχή την οποία λαμβάνει ο έμπορος λιανικής. Αποτελεί, περαιτέρω, την «υποκειμενική αξία» που προσδίδεται στην αντιπαροχή από τους συμβαλλομένους, κατά την έννοια υπό την οποία χρησιμοποιείται ο όρος αυτός στην απόφαση

5 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

6 — Η υπογράμμιση από την Gibbs.

Naturally Yours Cosmetics⁷. Ομοίως, την αντιπαροχή για την αρχική παράδοση αγαθών εκ μέρους του κατασκευαστή προς τον έμπορο λιανικής εξακολουθεί να αποτελεί η αρχικώς τιμολογηθείσα τιμή⁸. Όταν ο έμπορος λιανικής παραδίδει τα αγαθά, δεν γνωρίζει αν ο πελάτης, με την ολοκλήρωση της αγοράς, θα είναι σε θέση να πληροί ή πράγματι θα πληροί τους όρους που θέτει η Gibbs για την επιστροφή. Ακόμη σημαντικότερη είναι η σκέψη ότι, κατά τον χρόνο της αρχικής παραδόσεως εκ μέρους της Gibbs, είναι αδύνατο να γνωρίζει κανείς εάν κάποια ή όλα τα κουπόνια εξαργυρώσεως θα εμφανιστούν προς εξαργύρωση.

20. Εντούτοις, η Gibbs, στηριζόμενη στο άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ισχυρίζεται ότι τη βάση επιβολής του φόρου κατά το τελικό στάδιο πωλήσεως προς τον καταναλωτή πρέπει να αποτελεί το τίμημα μειωμένο κατά την υποτιθεμένη έκπτωση που χορηγεί αυτή προς τον καταναλωτή. Η διάταξη αυτή δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να έχει εφαρμογή σε καταβολή πραγματοποιούμενη, όπως στην παρούσα υπόθεση, από τρίτον. Δεν επέρχεται τροποποίηση του τιμήματος μεταξύ των συμβαλλομένων στη λιανική πώληση. Όπως ορθώς ισχυρίζεται η Γερμανία, βάσει του άρθρου 11, «η μεταβολή (μείωση) της βάσεως επιβολής του φόρου μπορεί να επέλθει μόνο μέσω μιας διαδικασίας η οποία επηρεάζει τη βάση επιβολής του φόρου της *συναλλαγής μεταξύ του παραδίδοντος και του προς ον η παράδοσής*»⁹. Με την απόφαση *Boots*, το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε ότι η επιστροφή ποσού όχι προς τον άμεσο πελάτη του υποκειμένου στον φόρο (εν προκειμένω προς τον έμπορο λιανικής), αλλά μάλλον προς αγοραστή λιανικής), μπορεί να επηρεάσει

τη βάση επιβολής του φόρου επί της αρχικής παραδόσεως.

21. Επιπλέον, όταν ο κατασκευαστής δέχεται να εξοφλήσει ένα κουπόνι, ούτε ο έμπορος λιανικής ούτε ο κατασκευαστής είναι σε θέση να ελέγξουν εάν τα αγαθά για τα οποία χορηγείται επιστροφή είναι αυτά τα οποία ο κατασκευαστής παρέδωσε πράγματι σε κάποιο συγκεκριμένο έμπορο λιανικής, παρά ταύτα όμως, κατά τον ισχυρισμό της Gibbs, το επιστραφέν ποσό αφορά αυτή την αρχική παράδοση¹⁰. Δεν νομίζω ότι η Gibbs μπορεί να αντιλήσει επιχειρήματα από την απόφαση *Glawe* ώστε να αντιπαρέλθει την έλλειψη συνδέσμου μεταξύ της αρχικής παραδόσεως και των αγαθών για τα οποία εξοφλείται κατόπιν το κουπόνι. Η υπηρεσία που αποτελούσε το αντικείμενο της υποθέσεως αυτής αφορούσε την εγκατάσταση και εκμετάλλευση αυτομάτων μηχανών παιχνιδιών, προγραμματισμένων να διανέμουν στους παίκτες τουλάχιστον το 60 % του συνόλου των ριπτομένων μιζών· έτσι, ήταν σαφές ότι η αντιπαροχή που κατέβαλλε κάθε παίκτης, προκειμένου να έχει την ευκαιρία να κερδίσει, *ανερχόταν κατά μέσον όρο* στο 40 % της μίζας του. Εντούτοις, η υπόθεση αφορούσε μόνο συναλλαγές εμπιπτουσες σε ένα στάδιο της αλυσίδας του εμπορίου, δηλαδή στο στάδιο μεταξύ του κυρίου του μηχανήματος ή του επιχειρηματία που το εκμεταλλεύεται και των παικτών. Το Δικαστήριο υιοθέτησε τη μόνη εφαρμόσιμη μέθοδο επιβολής ΦΠΑ σε συναλλαγές οι οποίες αποτελούσαν *sui generis* συναλλαγές παιγνίων. Η συλλογιστική την οποία ακολούθησε το Δικαστήριο στις εξαιρετικά ιδιαίζουσες περιστάσεις της υποθέσεως *Glawe*

7 — Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87 (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψεις 16 και 17, στο εξής: απόφαση *Naturally Yours*).

8 — Η ανάλυση αυτή ισχύει κατά μείζονα λόγο οσάκις ο κατασκευαστής προέβη αρχικώς σε παράδοση προς έμπορο χονδρικής.

9 — Η υπογράμμιση όπως στο πρωτότυπο.

10 — Ο ισχυρισμός φαίνεται ακόμη περισσότερο αβάσιμος οσάκις παρεμβάλλεται συναλλαγή μεταξύ του κατασκευαστή και του εμπόρου χονδρικής. Ωστόσο, κατά την επ' αφορατήριου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της Gibbs ζήτησε ρητώς από το Δικαστήριο να επικεντρώσει την προσοχή του σε περιπτώσεις στις οποίες δεν υπάρχει έμπορος χονδρικής. Δεδομένου ότι από τις πραγματικές διαπιστώσεις του *Tribunal* προκύπτει ότι οι περιπτώσεις αυτές αποτελούν την πλειονότητα και δεδομένου ότι μόνον η Γαλλία θεωρεί σημαντική τη διάκριση, στο εξής θα επικεντρώσω την ανάλυσή μου στις παραδόσεις απευθείας προς τον έμπορο λιανικής.

δεν μπορεί να επεκταθεί ώστε να αποτελέσει γενικής ισχύος αρχή, εφαρμοστέα σε μια περισσότερο σύνθετη σειρά συναλλαγών σεδιαφορετικά στάδια της αλυσίδας των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών. Ο έμπορος λιανικής είναι ξένος προς τη συναλλαγής μεταξύ του κατασκευαστή και του αγοραστή λιανικής, την οποία περιλαμβάνουν τα συστήματα επιστροφής χρημάτων. Ο ισχυρισμός της Gibbs ότι η εκ μέρους του αγοραστή λιανικής αποδοχή της τυπωμένης στο κουπόνι «προσφοράς» επηρεάζει τη λιανική πώληση και μπορεί να μεταβάλει το συμφωνηθέν τίμημα της προηγούμενης συναλλαγής, που αφορούσε την παράδοση αγαθών από τον κατασκευαστή προς τον έμπορο λιανικής, παραποιεί την εμπορική πραγματικότητα και δημιουργεί απαράδεκτη και αδικαιολόγητη αβεβαιότητα στο κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ.

22. Το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται ότι το ποσό που εισπράττει ο αγοραστής λιανικής από την Gibbs, στο πλαίσιο του συστήματος επιστροφής χρημάτων, ισοδυναμεί με επιδότηση. Το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται κατ' ουσίαν ότι η επιδότηση αυτή πρέπει να θεωρείται ως «συνδεδεμένη άμεσα» προς την παράδοση αγαθών κατά τη λιανική πώληση, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και, ως εκ τούτου, ως μέρος της αντιπαροχής γι' αυτήν. Αυτός ο ισχυρισμός δεν μου φαίνεται πειστικός. Προκειμένου να εμπόρουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής, οι επιδοτήσεις πρέπει να περιλαμβάνονται στην αντιπαροχή που λαμβάνει «ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες». Εν προκειμένω, τα ποσά καταβάλλονται στον αγοραστή. Η στενή ερμηνεία της διατάξεως αυτής ανταποκρίνεται με την ανάγκη βεβαιότητας κατά την εξακρίβωση του τιμήματος και του κύκλου εργασιών του εμπόρου λιανικής.

23. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', ορίζει ότι βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών είναι «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή

πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο (...)». Με την απόφαση *Boots* το Δικαστήριο έκρινε ότι «οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου [11, Α] απαριθμούν ορισμένα στοιχεία που πρέπει να περιληφθούν στη βάση επιβολής του φόρου και άλλα που δεν πρέπει να περιληφθούν σ' αυτή. (...) Έτσι, τα στοιχεία της παραγράφου 2 θεωρούνται από την ίδια την οδηγία ως συστατικά της “αντιπαροχής” και, επομένως, της βάσεως επιβολής του φόρου, τα δε στοιχεία της παραγράφου 3 αποκλείονται, επίσης *ex lege*, από την έννοια της αντιπαροχής»¹¹. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, για την κατάταξη ενός συγκεκριμένου στοιχείου, πρέπει πρώτα να εξετάζονται οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 11, Α, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν το στοιχείο αυτό εμπήκει σε μια από τις παραγράφους αυτές, και μόνον οσάκις η κατάταξη δεν είναι δυνατή «πρέπει να γίνεται αναφορά στη γενική έννοια της παραγράφου 1, στοιχείο α'».

24. Είναι αληθές ότι η Gibbs δεν επικαλείται καμία από τις παραγράφους αυτές στον ισχυρισμό της ότι πρέπει να μειωθεί, κατά το ποσό των καταβολών εις χρέιμα, η αντιπαροχή την οποία θεωρείται ότι λαμβάνει και να προσαρμοστεί αναλόγως η βάση επιβολής του φόρου. Ωστόσο, η Gibbs ισχυρίζεται ότι οι καταβολές αυτές αντιπροσωπεύουν «εκπτώσεις χορηγηθείσες στον τελικό αγοραστή». Η βάση επιβολής του φόρου μπορεί να μειωθεί κατά το ποσό των εκπτώσεων μόνο σε δύο περιπτώσεις βάσει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3. Η επιστροφή χρημάτων δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να θεωρηθεί ως έκπτωση ή επιστροφή τιμήματος υπό την έννοια της παραγράφου 3, στοιχείο β', διότι είναι εμφανές ότι ούτε «χορηγείται στον αγοραστή», ο οποίος αγοράζει από τον κατασκευαστή, ούτε χορηγείται «κατά τον χρόνο

11 — Βλ. σελήνη 15.

πραγματοποιήσεως της πράξεως». Ούτε αποτελεί έκπτωση «για προκαταβολική πληρωμή» κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο α'. Με άλλα λόγια, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', δεν περιλαμβάνει τις «μειώσεις της τιμής», κατά τον γενικό όρο που υιοθετεί ο γενικός εισαγγελέας Van Gerven στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Boots¹², οι οποίες προκύπτουν εμμέσως από καταβολές εις χρήμα εκ μέρους τρίτου προς τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών. Δεν θεωρώ λογική την εκ μέρους της Gibbs ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', κατά την οποία το άρθρο αυτό σιωπηρώς επιτρέπει να μην λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου οι καταβολές μέρους του τιμήματος εκ μέρους τρίτων. Όπως έχω εκθέσει, η παράγραφος αυτή διαλαμβάνει ρητή μνεία της εκ μέρους τρίτων καταβαλλομένης αντιπαροχής, η οποία δεν συμβιβάζεται με τον ισχυρισμό της Gibbs.

25. Δεν θεωρώ πειστικότερο τον βασιζόμενο στο άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, ισχυρισμό της Gibbs, με τον οποίο συντάσσεται και η Επιτροπή, ότι η εξόφληση του κουπονιού πρέπει να θεωρείται ως μείωση της τιμής χορηγούμενη μετά την παράδοση του αγαθού. Η μονομερής καταβολή προς ορισμένους αγοραστές λιανικής δεν μπορεί να μετατραπεί σε *ex post facto* μείωση της τιμής για μια εντελώς διαφορετική και μη προσδιορισθείσα συναλλαγή. Το σύστημα επιστροφής χρημάτων δεν επιβάλλει στον καταναλωτή που ζητεί την εξαργύρωση να υποδείξει τον έμπορο λιανικής από τον οποίον αγόρασε το προϊόν. Όπως έχω αναφέρει ανωτέρω, το Δικαστήριο, όταν εκτιμά το ύψος της καταβαλλομένης αντιπαροχής κατά το άρθρο 11, Α, αναφέρεται παγίως στην ανάγκη υπάρξεως άμεσης σχέσεως μεταξύ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της προβαλλομένης

καταβολής¹³. Κατά την άποψή μου, η κατά τον τρόπο αυτό καθοριζόμενη βάση επιβολής του φόρου για μια συναλλαγή δεν μπορεί να μειωθεί κατά το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, εκτός εάν υφίσταται εξίσου άμεση σχέση μεταξύ της προβαλλομένης μεταγενέστερης εκπτώσεως και της αντίστοιχης φορολογητέας συναλλαγής. Στην παρούσα υπόθεση δεν υπάρχει τέτοια σχέση. Στη μία συναλλαγή, η Gibbs παραδίδει αγαθά, συνήθως σε έμπορο λιανικής, αντί συγκεκριμένου τιμήματος το οποίο δεν μεταβάλλεται, στη δε άλλη επιστρέφει σε τρίτο πρόσωπο μέρος του καταβληθέντος τιμήματος για την αγορά ορισμένων από αυτά τα αγαθά από έναν τέτοιο (αλλά όχι κατ' ανάγκη τον ίδιο) έμπορο λιανικής.

26. Είμαι επίσης της γνώμης ότι η εξαίρεση μέρους του συμφωνηθέντος τιμήματος από τη βάση επιβολής του φόρου, λόγω μεταγενέστερης εκ μέρους τρίτου καταβολής προς τον αγοραστή, θα μπορούσε να στρεβλώσει ολόκληρο το σύστημα του ΦΠΑ. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που υπόκεινται στον ΦΠΑ είναι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται *ex epaχθούς αιτίας* στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή¹⁴. Το Δικαστήριο έχει ορίσει την αντιπαροχή αυτή ως ποσό το οποίο πρέπει να μπορεί «να εκφραστεί σε χρήμα» και «υποκειμενική αξία», δηλαδή τα χρήματα τα οποία «πραγματικά λαμβάνονται» από το πρόσωπο που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες «και όχι η αξία η οποία εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια»¹⁵. Η

13 — Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarpiaats* (Σηλλογή 1981, σ. 445, στο εξής: απόφαση «ολλανδικές πατάτες», σκέψη 12), και απόφαση *Naturally Yours*, σκέψη 12.

14 — Παρατεθέν αρχικώς ανωτέρω στο σημείο 2, η υπογράμμιση δική μου.

15 — Βλ. απόφαση «ολλανδικές πατάτες», σκέψη 13.

12 — Βλ. σημείο 11 των προτάσεων.

χρήση του όρου «υποκειμενική» μπορεί να δημιουργεί σύγχυση αλλά, κατά την άποψή μου, σκοπεύει στο να αποκλείσει κάθε ενδεχόμενη εκτίμηση ανεξάρτητη από αυτή που υιοθέτησαν οι συμβαλλόμενοι¹⁶. Αν γινόταν δεκτό ότι το «υποκειμενικό» ποσό που καθορίζουν ως αντιπαροχή οι συμβαλλόμενοι μπορεί να μεταβάλλεται συνεπεία μιας εντελώς ανεξάρτητης συναλλαγής μεταξύ ενός των συμβαλλομένων και ενός τρίτου, θα ανατρεπόταν εκ θεμελίων, κατά την άποψή μου, η έννοια της αντιπαροχής που χρησιμοποιείται στην έκτη οδηγία, όπως έχει ερμηνευθεί με τη νομολογία του Δικαστηρίου.

27. Ιδιαίτερα πειστικός είναι ο ισχυρισμός του Ηνωμένου Βασιλείου, της Γερμανίας και της Ελλάδος ότι, αν γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της Gibbs και της Επιτροπής ότι το ποσό αυτών των αναδρομικών επιστροφών πρέπει να αφαιρείται από τη βάση επιβολής του φόρου για την αρχική παράδοση, κατά το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, τούτο θα έχει σοβαρές επιπτώσεις στο σύστημα της εκπτώσεως του φόρου εισροών κατά την έκτη οδηγία. Η Γερμανία επισημαίνει ότι ο πελάτης της Gibbs (δηλαδή συνήθως ο έμπορος λιανικής) δεν υπέχει καμία νομική ή άλλη υποχρέωση να προσαρμόζει (εν προκειμένω να μειώνει) το ποσό της αξιώσεώς του για την επιστροφή του φόρου εισροών αναλόγως του ποσού που επιστρέφει η Gibbs προς τον τρίτο (δηλαδή τον αγοραστή λιανικής). Το δίλημμα εξέφρασε συνοπτικώς ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ως εξής: «(...) βάσει ποιας διαδικασίας, πρώτον, ο έμπορος λιανικής μειώνει τώρα κατά [το ποσό της επιστροφής] το ποσό επί του οποίου δηλώνεται φόρος εισροών και, δεύτερον, ο αγοραστής,

εάν υπόκειται σε ΦΠΑ, μειώνει επίσης τον φόρο εισροών του κατά το ποσό της επιδοτήσεως;»¹⁷ Λογικώς, η Gibbs θα έπρεπε να επιστρέφει στον έμπορο λιανικής τον φερόμενο ως πέραν του δέοντος καταβληθέντα ΦΠΑ επί της αρχικής τιμής. Αυτό θα ήταν βεβαίως αδύνατο, δεδομένου ότι ο έμπορος λιανικής δεν μπορεί να προσδιοριστεί. Ο σκοπός της εναρμονίσεως της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, τον οποίο επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφαση *Chaussures Bally*¹⁸, θα υπονομευόταν εάν υιοθετούσαν διαφορετική μέθοδος υπολογισμού της αντιπαροχής, αφενός, για τη βάση επιβολής φόρου ως προς την Gibbs (τίμημα μείον τις καταβολές εις χρήμα) και, αφετέρου, για τις αγορές του εμπόρου λιανικής (τίμημα χωρίς εκπτώσεις). Με την απόφαση *Chaussures Bally* το Δικαστήριο απέρριψε τον ισχυρισμό ότι ο έμπορος λιανικής μπορεί να φορολογείται βάσει του ποσού που λαμβάνει από τις εταιρίες εκδόσεως πιστωτικών καρτών, μειωμένου κατά την προμήθεια, ενώ ο αγοραστής είχε καταβάλει την πλήρη τιμή, με τον ΦΠΑ που της αναλογεί, χρησιμοποιώντας την πιστωτική του κάρτα. Δεν συμφωνώ με την Gibbs και την Επιτροπή ότι αυτό αποτελεί απλώς πρόβλημα τιμολογίας και γραφειοκρατίας. Όπως ορθώς επισήμανε η Ελλάδα, τα τιμολόγια εξυπηρετούν βασικό σκοπό του συστήματος του ΦΠΑ.

28. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή απάντησε στον ισχυρισμό αυτό δηλώνοντας ότι η παράγραφος 1, στοιχείο β', του άρθρου 20, το οποίο αφορά τον

16 — Βλ. συναφώς τις προτάσεις μου της 27ης Ιουνίου 1996 επί της υποθέσεως C-288/94, *Argos Distributors*, Συλλογή 1996, σ. I-5311, σημείο 21.

17 — Το Ηνωμένο Βασίλειο κάνει εδώ λόγο περί επιδοτήσεως ενώ, όπως έχω εκθέσει στο σημείο 22 ανωτέρω, η καταβολή συνιστά στην πραγματικότητα αντιπαροχή καταβληθείσα από τρίτο.

18 — Απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-18/92 (Συλλογή 1993, σ. I-2871, σκέψη 12).

«διακανονισμό των εκπτώσεων», προβλέπει ρητώς την περσίτωση κατά την οποία η μείωση επέρχεται μετά την υποβολή της δηλώσεως. Το επιχείρημα αυτό δεν είναι διόλου πειστικό. Είναι φυσικό να προβλέπονται τέτοιου είδους εκπτώσεις, καθόσον το σχετικό δικαίωμα γεννάται σύμφωνα με το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1. Ωστόσο, το ότι επιβάλλεται στα κράτη μέλη η υποχρέωση να θεσπίσουν μηχανισμό διακανονισμού δεν δικαιολογεί, κατά την άποψή μου, μια ερμηνεία του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, η οποία αντιβαίνει προς το άρθρο 11, Α. Το δικαίωμα να ληφθεί υπόψη η μείωση του τιμήματος γεννάται εγκύρως μόνον οσάκις ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες χορηγεί μεταγενεστέρως την αντίστοιχη μείωση του τιμήματος στον πελάτη του¹⁹.

να υπολογίζεται βάσει του ποσού το οποίο πράγματι λαμβάνει ο προμηθευτής, δηλαδή, εν προκειμένω, μετά την αφαίρεση του ποσού που καταβάλλεται για την εξόφληση των κουπονιών. Η Gibbs ισχυρίζεται ότι το συμπέρασμα αυτό συνάγεται από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας με οποιαδήποτε από τις εξής δύο ερμηνείες: Είτε θεωρώντας ως λαμβανομένη αντιπαροχή κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', το καθαρό εισόδημα του κατασκευαστή, είτε θεωρώντας τα ποσά που καταβάλλονται για την εξόφληση των κουπονιών ως μειώσεις της τιμής κατά το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, χορηγηθείσες μετά την παράδοση.

29. Συνεπώς, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στο δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το Tribunal την απάντηση ότι η βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά την αρχική παράδοση από τον κατασκευαστή προς τον έμπορο λιανικής (ή χονδρικής) δεν επηρεάζεται από το ποσό οποιασδήποτε μεταγενέστερης επιστροφής εκ μέρους του κατασκευαστή προς τον αγοραστή λιανικής. Τώρα πρέπει να εξετάσω το πρώτο ερώτημα του Tribunal που αφορά τα κουπόνια εκπτώσεως.

B — Κουπόνια εκπτώσεως

30. Η Gibbs ισχυρίζεται ότι, για να είναι ο φόρος ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών, η βάση επιβολής του πρέπει

31. Όσον αφορά την πρώτη ερμηνεία, η Gibbs στηρίζεται κυρίως στην απόφαση Boots. Μολονότι η Gibbs δέχεται ότι η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Boots αφορούσε σύστημα εκπτώσεως το οποίο εφήρμοξε ο έμπορος λιανικής υπέρ των πελατών του, ισχυρίζεται ότι η ίδια συλλογιστική μπορεί να εφαρμοστεί στις εκπτώσεις που παρέχουν οι κατασκευαστές προς τους αγοραστές λιανικής. Συναφώς, η Gibbs παραπέμπει το Δικαστήριο στη συλλογιστική του γαλλικού Conseil d'État στην απόφαση επί της υποθέσεως Berthier-Savéco²⁰. Η Επιτροπή υποστηρίζει τη δεύτερη ερμηνεία. Ισχυρίζεται ότι, αν ο κατασκευαστής ο οποίος εφαρμόζει σύστημα εκπτώσεων όπως αυτό της Gibbs φορολογηθεί, όπως φορολογήθηκε από τους Commissioners, επί ολοκλήρου του ποσού της αρχικής παραδόσεως, τούτο ισοδυναμεί με υιοθέτηση της «κανονικής αξίας», κατά παράβαση του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο.

¹⁹ — Βλ. ανωτέρω σημείο 24.

²⁰ — Απόφαση της 20ής Μαρτίου 1974, υπόθεση αριθ. 85.681.

Κατά την άποψη της Επιτροπής, η ονομαστική αξία των εξοφληθέντων κουπονιών πρέπει να αφαιρεθεί από την αρχική τιμή, σύμφωνα με το άρθρο 11, Γ, παράγραφο 1.

32. Η Γαλλία υποστηρίζει επίσης τη δεύτερη ερμηνεία, μόνον όμως όσον αφορά τα αγαθά που παραδίδονται απευθείας από τον κατασκευαστή προς τον έμπορο λιανικής. Οσάκις αυτοί συνδέονται άμεσα, η εξόφληση των κουπονιών μπορεί πράγματι να θεωρηθεί ως μείωση της τιμής της αρχικής παραδόσεως. Κατ' αναλογίαν προς το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', το οποίο προϋποθέτει έκπτωση ή επιστροφή τιμήματος χορηγούμενη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πράξεως, η Γαλλία ισχυρίζεται ότι συντρέχει περίπτωση μείωσης της τιμής επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, κατά το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, μόνον οσάκις η μείωση χορηγείται από τον προμηθευτή προς τον αγοραστή. Έτσι, οσάκις παρεμβάλλεται έμπορος χονδρικής στην αλυσίδα των παραδόσεων, η μεταγενέστερη εξόφληση των κουπονιών εκ μέρους του κατασκευαστή συνιστά καταβολή εκ μέρους τρίτου προς τον έμπορο λιανικής.

33. Το Ηνωμένο Βασίλειο, υποστηριζόμενο με κατ' ουσίαν παρόμοια επιχειρήματα από τη Γερμανία²¹, την Ελλάδα και την Ιταλία, ισχυρίζεται ότι τα κουπόνια δεν συνιστούν έκπτωση επί της τιμής λιανικής που μπορεί

21 — Ωστόσο, η Γερμανία ισχυρίζεται ότι η βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά τον κατασκευαστή μπορεί να μειωθεί, αλλά μόνο εάν πληρούνται ορισμένες αυστηρές προϋποθέσεις, δηλαδή εάν η μείωση χορηγείται σε κάθε συναλλαγή της αλυσίδας των παραδόσεων, ούτως ώστε ο έμπορος λιανικής να λαμβάνει εντέλει πίσω μέρος της αντιπαροχής για την παράδοση, το οποίο να μπορεί να μεταβληθεί στον πελάτη, πωλώντας φθηνότερα το προϊόν, και αν ο κατασκευαστής εκδίδει διορθωμένο τιμολόγιο συνεπαγόμενο αντίστοιχη διόρθωση εκ μέρους του εμπόρου λιανικής ως προς τον φόρο εισροών τον οποίο αυτός εκπέμπει. Όσον αφορά το σύστημα της Gibbs, η Γερμανία ισχυρίζεται, αναφερόμενη στη σχέση 22 της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Boois, ότι η εκ μέρους της Gibbs εξόφληση των κουπονιών συνιστά αντιπαροχή εκ μέρους τρίτου η οποία δεν μπορεί να επηρεάσει την αντιπαροχή για την εκ μέρους του κατασκευαστή αρχική παράδοση.

να αφορά την αρχική παράδοση, αλλά μάλλον αποτελούν μέρος της αντιπαροχής της λιανικής πωλήσεως. Δεδομένου ότι η λειτουργία ενός τέτοιου συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων παρουσιάζει προφανείς πρακτικές δυσχέρειες για την Gibbs, η χρήση των κουπονιών εκπτώσεως αποτελεί ιδανικό μέσο για την επίτευξη του ίδιου κατ' ουσίαν αποτελέσματος, συγκεκριμένα, του οφέλους για τον αγοραστή λιανικής και συγχρόνως της προωθήσεως των πωλήσεων των προϊόντων της Gibbs. Το Ηνωμένο Βασίλειο δεν διακρίνει μεταξύ αμέσων και εμμέσων παραδόσεων μέσω εμπόρου χονδρικής· ισχυρίζεται ότι η δεύτερη περίπτωση απλώς τονίζει περισσότερο το εσφαλμένο του συλλογισμού της Gibbs, η οποία επιχειρεί να αντιμετωπίσει πλάσματικώς πλειονες συναλλαγές ως μία συναλλαγή. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η υπόθεση Boois διαφέρει από την παρούσα υπόθεση· αντιθέτως προς την υπόθεση Boois, ο έμπορος λιανικής στο σύστημα της Gibbs δεν αναλαμβάνει μέσω της εκδόσεως του κουπονιού να χορηγήσει έκπτωση και, έτσι, θα ήταν «σφάλμα να θεωρηθεί ότι ο έμπορος λιανικής μειώνει την τιμή των αγαθών του απλώς επειδή δέχεται κουπόνι εκδοθέν από τρίτον, με τον οποίο δεν έχει οικονομική σχέση και από τον οποίο μπορεί να μην αγόρασε τα αγαθά».

34. Έχει θεμελιώδη σημασία για τους ισχυρισμούς της Gibbs το να μην επηρεάζεται δυσμενώς η θέση του εμπόρου λιανικής από οποιονδήποτε ευνοϊκό διακανονισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για την ίδια την Gibbs. Εάν η οφειλή ΦΠΑ των εμπόρων λιανικής αυξανόταν συνεπεία της λειτουργίας των συστημάτων προωθήσεως των πωλήσεων, είναι προφανές ότι οι έμποροι αυτοί θα ήταν απίθανο να μετάσχουν. Η Gibbs, στη συναλλαγή που ανέφερε ως παράδειγμα στο Δικαστήριο, θεωρεί ότι η τιμή λιανικής μειώνεται κατά το

ποσό του κουπονιού και δεν υπολογίζει στη βάση επιβολής του φόρου, για τον έμπορο λιανικής, το ποσό που του επιστρέφει. Μόνο βάσει αυτής της σημαντικής και, κατά την άποψή μου, εσφαλμένης υποθέσεως επιτυγχάνει η Gibbs να ισχυριστεί ότι η θέση του εμπόρου λιανικής δεν επηρεάζεται από τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου την οποία αυτή αξιώνει. Χωρίς αυτή τη μείωση, η εξόφληση των κουπονιών θα αύξανε αυτομάτως τη διαφορά μεταξύ των εκροών και των εισροών του εμπόρου λιανικής και, αντιστοίχως, τον ΦΠΑ του εμπόρου αυτού. Λαμβανομένης υπόψη της προβαλλομένης αναλογίας με την υπόθεση *Boots*, αξίζει να σημειωθεί ότι η εν λόγω εταιρία σαφώς δεν εφήρμοσε την ερμηνεία αυτή κατά την καταχώριση στα βιβλία της των εσόδων από ένα παρόμοιο σύστημα. Η *Boots* περιέλαβε στα ακαθάριστα έσοδά της υπό την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δέχθηκε ότι υπόκειται στον ΦΠΑ κάθε καταβολή την οποία έλαβε από κατασκευαστές προς εξόφληση κουπονιών. Η άποψη αυτή έγινε δεκτή από όλους τους διαδίκους της υποθέσεως εκείνης και δεν χρειάστηκε να ερωτηθεί συναφώς το Δικαστήριο, από το οποίο ζητήθηκε να αποφανθεί επί περιπτώσεων στις οποίες δεν υπήρξε επιστροφή από τον κατασκευαστή²². Ο ισχυρισμός της Gibbs συνεπάγεται ότι η *Boots* εσφαλμένα δέχθηκε ότι υπόκειται σε ΦΠΑ τα ποσά αυτά. Φρονώ ότι η *Boots* ενήργησε σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

35. Τα διαφημιστικά κουπόνια που εκδίδει η Gibbs εμφανίζονται σε διαφημίσεις στις εφημερίδες και στα περιοδικά ή διανέμονται στο κοινό. Τα κουπόνια, προσφέροντας μείωση της τιμής, έχουν σκοπό να

παρακινήσουν τους καταναλωτές να αγοράσουν συγκεκριμένα προϊόντα της Gibbs. Συνεπώς, μοναδική τους αποστολή είναι η προώθηση των πωλήσεων. Η Gibbs προσφέρεται να καταβάλει μέρος του τιμήματος για λογαριασμό του καταναλωτή. Ο έμπορος λιανικής πληροφореύεται με το κουπόνι ότι, εάν το δεχθεί, η Gibbs θα του επιστρέψει το ποσό κατά το οποίο μείωσε την τιμή για τον καταναλωτή. Ως εκ τούτου, η καταβολή της Gibbs προς τον έμπορο λιανικής αποτελεί τμήμα της τιμής λιανικής του προϊόντος. Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', αποτελεί μέρος της αντιπαροχής την οποία λαμβάνει ο έμπορος λιανικής για την παράδοση των αγαθών. Δεν εισπράττειται «από τον αγοραστή [ή] τον λήπτη» αλλά από «τρίτο πρόσωπο [για τις πράξεις αυτές]». Το ποσό αυτό θα μπορούσε εξίσου εύστοχα να θεωρηθεί ως επιδότηση «που συνδέεται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών»²³. Υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παραδόσεως αγαθών και αυτού του στοιχείου της αντιπαροχής, όπως απαιτείται από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου²⁴.

36. Αν το ποσό που καταβάλλεται για την εξόφληση του κουπονιού αποτελεί τμήμα της αντιπαροχής για την πώληση λιανικής ή, απλούστερα, την τιμή λιανικής, συμφωνώ με τη Γερμανία ότι δεν μπορεί συγχρόνως να αντιπροσωπεύει μερική επιστροφή της αρχικής αντιπαροχής που κατέβαλε ο έμπορος λιανικής προς τον κατασκευαστή. Ο έμπορος λιανικής έχει ήδη αγοράσει τα

22 — Βλ. υπόθεση *Boots*, έκθεση ακροατηρίου (Συλλογή 1990, σ. I-1235, I-1236 έως I-1238, παράγραφοι 5, 7 και 12)· προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Van Geven, σημείο 2.

23 — Αντίθετως προς τις καταβολές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του συστήματος επιστροφής χρημάτων, οι καταβολές στο πλαίσιο των συστημάτων εκπτώσεως έχουν τη μορφή επιστροφής, προς τον έμπορο λιανικής, της μείωσης της τιμής, την οποία μείωση του ζήτησε να χορηγήσει στον καταναλωτή.

24 — Βλ., επί παραδείγματι, τα χωρία από τις αποφάσεις «ολανδικές πατάτες» και *Naturally Yours*, που παρατίθενται ανωτέρω, στην υποσημείωση 13.

αγαθά και είτε έχει καταβάλει είτε οφείλει τον φόρο γι' αυτά, όπως αυτά έχουν εκτεθεί προς πώληση με τις τιμές σημειωμένες στα ράφια. Ακριβώς όπως η αναγραφόμενη τιμή πωλήσεως δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι η Gibbs καταβάλλει μέρος της τιμής αυτής για λογαριασμό του καταναλωτή, η τιμή αγοράς που κατέβαλε ο έμπορος λιανικής δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι το ποσό του κουπονιού επιστρέφεται από τον κατασκευαστή από τον οποίο αγόρασε το προϊόν. Το Ηνωμένο Βασίλειο, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, προέβη στον γλαφυρό και πειστικό παραλληλισμό με την περίπτωση όπου οι αντιπρόσωποι του κατασκευαστή βρίσκονται στον πάγκο του καταστήματος και προσφέρονται να εξοφλήσουν τους μετρητοίς 10 πέννες από την τιμή συγκεκριμένων προϊόντων. Σαφώς, οι καταβολές αυτές αφήνουν άθικτη την τιμή την οποία χρέωσε αρχικώς ο κατασκευαστής στον έμπορο λιανικής. Πράγματι, είναι γνωστό ότι περίπου 30 % από τις πωλήσεις της Gibbs γίνονται μέσω εμπόρων χονδρικής, οπότε, εν πάση περιπτώσει, δεν υπήρξε προηγούμενη αντίστοιχη πώληση της οποίας η τιμή να πρέπει να μειωθεί, κατά τον χρόνο που ο έμπορος λιανικής εμφανίζει τα κουπόνια του στον κατασκευαστή για επιστροφή χρημάτων.

37. Από το γεγονός ότι η επιστροφή αποτελεί αντιπαροχή για την πώληση λιανικής έπεται κατ' ανάγκην ότι η καταβολή της δεν έχει ως αποτέλεσμα ότι η τιμή την οποία χρεώνει η Gibbs στον έμπορο λιανικής μειώνεται «μετά την πραγματοποίηση της πράξεως», υπό την έννοια του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1.

38. Η απόφαση Berthier-Savéco δεν ενισχύει, κατά την άποψή μου, τον ισχυρισμό της Gibbs. Πρέπει να σημειωθεί, πρώτον,

ότι στην υπόθεση Berthier-Savéco το Conseil d'État ερμήνευσε το γαλλικό δίκαιο περί ΦΠΑ και, δεύτερον, ότι ασχολήθηκε με την περίπτωση ενός εμπόρου λιανικής ο οποίος, σε χρόνο κατά τον οποίο δεν οφειλόταν ΦΠΑ στη Γαλλία επί πωλήσεων λιανικής, αλλά σταματούσε στο στάδιο της χονδρικής πωλήσεως, ζήτησε τη μείωση του ποσού επί του οποίου όφειλε να καταβάλει φόρο, λόγω ορισμένων αγορών σαπουνιού από κατασκευαστή ο οποίος είχε διανεμίει κουπόνια εκπτώσεως παρόμοια με αυτά της Gibbs. Εν πάση περιπτώσει, θεωρώ ότι η ανάλυση του commissaire du gouvernement, Schmeltz, έχει μεγαλύτερη βαρύτητα για την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας²⁵.

39. Συνεπώς, φρονώ ότι το σύστημα των κουπονιών εκπτώσεως πρέπει να θεωρείται ως προώθηση των πωλήσεων χρηματοδοτούμενη από την Gibbs και σκοπούσα καταρχήν στο να παράσχει όφελος στον αγοραστή λιανικής, ούτως ώστε να αυξήσει την εμπορική φήμη και τον κύκλο εργασιών της Gibbs. Αντιθέτως προς την υπόθεση Boots, το σύστημα δεν συνεπάγεται τη χορήγηση οποιασδήποτε εκπτώσεως ή εκ των υστέρων μειώσεως της τιμής εκ μέρους της Gibbs για τον δικό της πελάτη.

25 — «Εν πάση περιπτώσει, η εξόφληση κουπονιών εκ μέρους του προμηθευτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται πραγματική έκπτωση χρησιμοποιημένη από αυτόν, δεδομένου ότι η εξόφληση δεν εξαρτάται από τη βούληση του προμηθευτή, αλλά από τη βούληση του καταναλωτή, και χορηγείται όχι βάσει των αγορών στις οποίες προέβη ο πελάτης του, έμπορος λιανικής, αλλά αναλόγως του αριθμού αντικειμένων τα οποία ο έμπορος αυτός πώλησε υπό συγκεκριμένες περιστάσεις» (προτάσεις δημοσιευθείσες στο *Droit Fiscal*, 1974, σ. 37). Η απόφαση του Conseil d'État επιζητείται και από τον σχολιαστή του *Droit Fiscal*, ο οποίος εκθέτει ότι προκειμένου να υπάρξει «έκπτωση» υπό την ορθή έννοια του όρου, η μείωση της τιμής πωλήσεως προς όφελος του αγοραστή πρέπει να βαρύνει τον πωλητή, πράγμα το οποίο δεν συνέβαινε στην υπόθεση Berthier-Savéco, στην οποία ο κατασκευαστής πίστωσε τον πωλητή με το αντίστοιχο ποσό (σ. 34).

IV — Πρόταση

40. Υπό το φως των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Value Added Tax Tribunal, London, τις εξής απαντήσεις:

Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την ακόλουθη έννοια:

- 1) Η βάση επιβολής του φόρου, όσον αφορά την παράδοση αγαθών σε έμπορο χονδρικής ή λιανικής από προμηθευτή, ο οποίος διανέμει σε πιθανούς πελάτες κουπόνια παρέχοντα δικαίωμα εκπτώσεως, επί των οποίων έχουν τυπωθεί προσφορές ορισμένης μειώσεως της τιμής συγκεκριμένων προϊόντων, δεν μειώνεται κατά τα ποσά που καταβάλλει αυτός ο προμηθευτής στους εμπόρους λιανικής, τα οποία αντιστοιχούν στη μείωση της τιμής που χορηγούν οι έμποροι αυτοί σε καταναλωτές που εμφανίζουν τα κουπόνια αυτά για την αγορά των εν λόγω αγαθών.
- 2) Η βάση επιβολής του φόρου, όσον αφορά την παράδοση αγαθών σε έμπορο χονδρικής ή λιανικής από προμηθευτή, ο οποίος τυπώνει επί των εν λόγω αγαθών κουπόνια εξαργυρώσεως, τα οποία περιέχουν προσφορά συγκεκριμένων χρηματικών ποσών, δεν μειώνεται κατά τα ποσά τα οποία καταβάλλει ο προμηθευτής αυτός στους καταναλωτές και τα οποία αντιστοιχούν στα ποσά που αναγράφονται επί των προϊόντων που αγόρασαν οι καταναλωτές αυτοί.