ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ WALTER VAN GERVEN της 24ης Ιανουαρίου 1990 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το High Court of Justice υπέβαλε στο Δικαστήριο ορισμένο αριθμό ερωτημάτων ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11 Α, του τίτλου VIII « Βάση επιβολής του φόρου », της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών [1]. Τα ερωτήματα περί ερμηνείας αφορούν ιδίως τις δύο ακόλουθες διατάξεις:

— άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της οδηγίας:

« Α — Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

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

β) ...

γ) ...

δ) ... »

— άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, της οδηγίας:

« 3. Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

α) ...

β) οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως·

γ) ... »

Κατάσταση του προβλήματος

2. Τα προδικαστικά ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Boots Company plc (στο εξής: Boots) και των Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: Commissioners).

Ο όμιλος Boots κατέχει αλυσίδα καταστημάτων στα οποία πωλούνται φάρμακα, καλλυντικά και διάφορα άλλα προϊόντα. Για να προωθήσει την πώληση, η Boots καταφεύγει σε τακτά διαστήματα σε ένα είδος διαφημίσεως κατά το οποίο χρησιμοποιούνται κουπόνια. Ο πελάτης που παραδίδει ένα τέτοιο κουπόνι κατά την αγορά του προϊόντος που αναγράφεται στο εν λόγω κουπόνι έχει έκπτωση επί

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

1 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

της τιμής που πρέπει να καταβάλει σε χρήμα μέχρι του ποσού που αναγράφεται πάνω στο κουπόνι. Το κόστος αυτής της μορφής διαφημίσεως βαρύνει, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, τόσο τον κατασκευαστή των συγκεκριμένων προϊόντων όσο και την ίδια την Boots. Οι διάδικοι συμφωνούν ως προς το ότι ο φόρος κύκλου εργασιών οφείλεται επί του ποσού που η Boots χρεώνει στους κατασκευαστές για το τμήμα των χορηγουμένων εκπτώσεων που αυτοί έχουν αναλάβει την υποχρέωση να χρηματοδοτήσουν. Επομένως, η διαφορά αφορά μόνο την έκπτωση ανά κουπόνι της οποίας η δαπάνη επιβαρύνει την Boots.

3. Τα κουπόνια που γίνονται δεκτά στα καταστήματα Boots διανέμονται στο κοινό με διάφορους τρόπους. Ο ένας απ' αυτούς συνίσταται στην εκτύπωση των εν λόγω κουπονιών στον τύπο ή σε ενημερωτικά φυλλάδια που διανέμονται δωρεάν. Οι βρετανικές αρχές δέχονται στην πράξη ότι όταν ένα κουπόνι που έχει διανεμηθεί με τον τρόπο αυτό παραδίδεται κατά την αγορά ενός προϊόντος, ο φόρος κύκλου εργασιών οφείλεται μόνο επί του χρηματικού ποσού που έχει πληρωθεί στην Boots από τον πελάτη, η δε αξία που αναγράφεται πάνω στο κουπόνι δεν περιλαμβάνεται, επομένως, στη βάση επιβολής του φόρου, δηλαδή στο ποσό επί του οποίου οφείλεται ο φόρος. Κατά τη διάρκεια της επ' ακροατηρίου συζητήσεως, ο εκπρόσωπος της βρετανικής κυβερνήσεως δεν εξέφρασε την άποψή του σχετικά με το εάν η πρακτική αυτή είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της οδηγίας.

Ένας άλλος τρόπος διανομής των κουπονιών έγκειται στο να τυπώνονται αυτά ή να επισυνάπτονται στη συσκευασία των προϊόντων που διανέμονται στα καταστήματα Boots (προϊόντα που στο εξής θα αναφέρονται εν συντομία ως « προϊόντα με κουπόνι ». Ο πελάτης που αγοράζει παρόμοιο προϊόν αποκτά ταυτόχρονα το κουπόνι χωρίς άλλη πληρωμή. Κατά την αγορά του προϊόντος που αναφέρεται πάνω στο κουπόνι και την επιστροφή του κουπονιού, η Boots αναγνωρίζει ότι το κουπόνι αυτό, όπως και αυτά που διανέμονται διά του τύπου ή μέσω ενημερωτικών φυλλαδίων, παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως μέχρι της αξίας που αναγράφεται πάνω στο κουπόνι.

Ο εκπρόσωπος της Boots εξήγησε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι το ποσό που αναγράφεται πάνω στο κουπόνι αντιστοιχεί σε μέρος της τιμής πωλήσεως του προϊόντος που αγοράζεται εκ των υστέρων, το οποίο ποικίλλει από 5 έως 31 % ανάλογα με το περιθώριο κέρδους. Εξάλλου, κατά τη διάρκεια της επ' ακροατηρίου συζήτησεως παρατηρήθηκε ότι το προϊόν με κουπόνι και το προϊόν που αγοράσθηκε εκ των υστέρων δεν είναι κατ' ανάγκη ιδίας φύσεως, αλλ' ότι η παράδοση των δύο προϊόντων υπόκειται στον ίδιο συντελεστή του φόρου κύκλου εργασιών.

4. Η Boots θεωρεί ότι, οσάκις ο πελάτης αγοράζει το προϊόν που αναγράφεται στο κουπόνι και επιστρέφει με την ευκαιρία αυτή το κουπόνι που είχε λάβει κατά την προηγούμενη αγορά, ο φόρος κύκλου εργασιών πρέπει να εισπράττεται μόνο επί του χρηματικού ποσού που πράγματι πληρώνεται από τον αγοραστή. Επομένως, θεωρεί ότι η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να καθορίζεται κατά τον ίδιο τρόπο με αυτόν που εφαρμόζεται σε περίπτωση αγοράς ενός προϊόντος έναντι επιστροφής ενός κουπονιού που έχει διανεμηθεί διά του τύπου ή μέσω ενημερωτικών φυλλαδίων. Οι Commissioners θεωρούν, αντιθέτως, ότι οι καταστάσεις είναι διαφορετικές λόγω του γεγονότος ότι στην πρώτη περίπτωση ο πελάτης πρέπει να αγοράζει προηγουμένως ένα προϊόν ενώ στην άλλη περίπτωση δεν οφείλει να το πράξει αυτό. Οι Commissioners απηύθυναν στην Boots, για το οικονομικό έτος 1984, πράξη συμπληρωματικής επιβολής φόρου για ποσό 10 727,03 λιρών Αγγλίας (UKL). Το Value-Added Tax Tribunal επικύρωσε τη διορθωτική αυτή πράξη επιβολής φόρου, η δε Boots άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice. Στο πλαίσιο της προσφυγής αυτής το High Court υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

« 1) Έχει το άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου

την έννοια ότι "οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων την υπηρεσία... από τον αγοραστή, τον λήπτη, ή τρίτο πρόσωπο" συνίσταται μόνο στην καταβολή χρημάτων από τον πελάτη;

2) Λαμβάνει ο λιανοπωλητής αντιπαροχή από τον πελάτη, κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, όταν ο πελάτης του παραδίδει κουπόνι που του παρέχει το δικαίωμα να αγοράσει με μειωμένη τιμή τα προϊόντα που αναγράφονται στο κουπόνι, το οποίο ο πελάτης είχε λάβει από τον λιανοπωλητή κατά την αγορά άλλων προϊόντων από αυτόν στην τρέχουσα τιμή λιανικής πωλήσεώς τους;

3) Έχει η έκφραση "οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως", που χρησιμοποιείται στο άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, την έννοια ότι καλύπτει τη διαφορά μεταξύ της κανονικής τιμής λιανικής πωλήσεως των πωλουμένων προϊόντων και του ποσού που εισέπραξε πράγματι ο λιανοπωλητής γι' αυτά στην περίπτωση που, όπως διευκρινίζεται ανωτέρω, έλαβε συγχρόνως και κάποιο κουπόνι;

4) Στην περίπτωση που ο λιανοπωλητής πωλεί προϊόντα με έκπτωση στον πελάτη έναντι χρηματικού ποσού που υπολείπεται της κανονικής τιμής λιανικής πωλήσεως των προϊόντων, διότι κατά τον χρόνο της πωλήσεως ο πελάτης παραδίδει ένα κουπόνι, το οποίο απέκτησε αγοράζοντας άλλα προϊόντα από τον ίδιο λιανοπωλητή,

α) είναι η βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, το χρηματικό ποσό που εισέπραξε ο λιανοπωλητής για τα προϊόντα με έκπτωση, ή

β) το χρηματικό ποσό που εισέπραξε ο λιανοπωλητής για τα προϊόντα με έκπτωση μαζί με την αξία του κουπονιού και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πώς προσδιορίζεται η αξία του τελευταίου, ή

γ) σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως και στις δύο περιπτώσεις, ποια είναι η βάση επιβολής του φόρου;

5) Αν η "αντιπαροχή" μπορεί να περιλαμβάνει όχι μόνο την καταβολή χρημάτων αλλά και την παράδοση του κουπονιού στον εν λόγω πωλητή των αγαθών, μήπως οι διατάξεις του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, εμποδίζουν τα κράτη μέλη από το να υπολογίζουν τη βάση επιβολής του φόρου με αναφορά στην τιμή την οποία θα έπρεπε να καταβάλει ο πελάτης για να αποκτήσει τα προϊόντα έναντι εξ ολοκλήρου χρηματικής αντιπαροχής;

6) Η ισχύουσα κατά την 1η Ιανουαρίου 1978 εθνική διατάξη που ορίζει ότι "αν η παράδοση δεν γίνεται έναντι αντιπαροχής ή η αντιπαροχή δεν είναι εξ ολοκλήρου χρηματική, ως αξία της λογίζεται η κανονική αξία της" αποτελεί παρέκκλιση από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, έπρεπε να έχει κοινοποιηθεί

στην Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978; »

5. Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά, η εξέλιξη της διαδικασίας και οι παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται στις κατωτέρω προτάσεις παρά μόνον καθόσον απαιτείται για τη σχετική συλλογιστική.

Το πρώτο ερώτημα

6. Με το πρώτο ερώτημα που υπέβαλε, το High Court ερωτά αν οι πραγματοποιηθείσες χρηματικές πληρωμές αποτελούν τις μόνες αντιπαροχές που προβλέπονται στο άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας. Όλοι οι ενδιαφερόμενοι συμφωνούν ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Συμφωνώ με την άποψη αυτή για τους εξής λόγους.

Το άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας αναφέρει σαφώς ότι *οτιδήποτε* αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής από τον αγοραστή, πρέπει να ληφθεί υπόψη. Όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο στην απόφαση που εξέδωσε στις 23 Νοεμβρίου 1988, Naturally Yours Cosmetics [2], ο σχετικός κανόνας της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται λαμβάνοντας υπόψη τις αντίστοιχες διατάξεις της δευτέρας οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967 [3]. Στο τμήμα του παραρτήματος Α που αφορά το άρθρο 8, στοιχείο α, της δευτέρας οδηγίας, ρητώς αναφέρεται ότι με τη λέξη « αντιπαροχή » πρέπει να νοείται « η αξία των σε αντάλλαγμα ληφθέντων αγαθών ». Από αυτό καθίσταται σαφές ότι το άρθρο 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας αφορά επίσης άλλες παροχές εκτός των χρηματικών καταβολών.

Το δεύτερο και τρίτο ερώτημα

7. Τόσο με το δεύτερο όσο και με το τρίτο ερώτημα ερωτάται εάν, οσάκις ένα προϊόν έχει αγοραστεί έναντι της παραδόσεως κουπονιού που έχει ληφθεί με την ευκαιρία προηγουμένης αγοράς, το ποσό που αναγράφεται πάνω στο εν λόγω κουπόνι πρέπει να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου. Στο δεύτερο ερώτημα πρόκειται ειδικότερα για το εάν το ποσό αυτό *αποτελεί μέρος* της βάσεως επιβολής του φόρου, διότι η επιστροφή του κουπονιού πρέπει να θεωρηθεί ως αντιπαροχή κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της οδηγίας. Αντιθέτως, με το τρίτο ερώτημα ερωτάται αν το *ποσό* αυτό *δεν αποτελεί μέρος* της βάσεως επιβολής του φόρου, διότι το κουπόνι αποτελεί την υλοποίηση μιας επιστροφής ή μιας εκπτώσεως που έχει δεχθεί ο αγοραστής κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, της οδηγίας.

Κατά τη γνώμη μου, το τρίτο ερώτημα πρέπει να εξεταστεί πριν από το δεύτερο. Πράγματι, στην περίπτωση που αναγνωριστεί ότι το κουπόνι υλοποιεί ένα δικαίωμα επιστροφής του τιμήματος και ότι, για τον λόγο αυτό, το ποσό που αναγράφεται πάνω στο εν λόγω κουπόνι δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου, δεν θα συντρέχει πλέον λόγος να εξεταστεί το δεύτερο ερώτημα.

8. Ας παρατηρηθεί καταρχάς ότι οι εκφράσεις « επιστροφές τιμήματος » και « εκπτώσεις », που αναφέρονται στο άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, της οδηγίας, εμφανίζονται σε μία διάταξη κοινοτικού δικαίου που καθορίζει το περιεχόμενό της και την έκτασή της χωρίς να αναφέρεται στο εθνικό δίκαιο

2 — Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Συλλογή 1988, σ. 6365, δεκάτη σκέψη).

3 — Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

των κρατών μελών. Επομένως, η ερμηνεία των εκφράσεων αυτών δεν μπορεί να αφεθεί στην εκτίμηση κάθε κράτους μέλους[4].

9. Το άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, αναφέρει δύο προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν σωρρευτικώς: πρώτον, πρέπει να πρόκειται για επιστροφή τιμήματος ή έκπτωση προς τον αγοραστή του προϊόντος ή τον λήπτη της υπηρεσίας· δεύτερον, η επιστροφή του τιμήματος ή η έκπτωση πρέπει να αποκτάται από τον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πράξη αγοράς ή παροχής της υπηρεσίας.

Η δεύτερη προϋπόθεση δεν εμφανίζει καμία ιδιαίτερη δυσκολία στην υπόθεση που μας απασχολεί, από τη στιγμή που γίνεται δεκτό ότι η πρώτη προϋπόθεση συντρέχει. Ο πελάτης λαμβάνει καθ' υπόθεσιν μία « επιστροφή » ή μία « έκπτωση » κατά τον χρόνο της αγοράς του προϊόντος που αναγράφεται πάνω στο κουπόνι: όταν επιστρέφει το κουπόνι οφείλει να πληρώσει μόνο το ποσό που αντιστοιχεί στην τιμή πωλήσεως μειωμένη κατά το ποσό που αναγράφεται πάνω στο κουπόνι.

Αντιθέτως, το εάν συντρέχει η πρώτη προϋπόθεση αμφισβητείται. Η Boots και η Επιτροπή υποστηρίζουν την άποψη ότι εν προκειμένω πρόκειται πράγματι για επιστροφή τιμήματος ή έκπτωση. Αντιθέτως, η βρετανική κυβέρνηση θεωρεί ότι μία επιστροφή ή μία έκπτωση προϋποθέτει ότι η τιμή πωλήσεως πράγματι έχει μειωθεί· η μείωση της τιμής που εξαρτάται από την επιστροφή ενός κουπονιού δεν καλύπτεται από τη συγκεκριμένη διάταξη. Ακόμη και εάν μία επιστροφή ή μία έκπτωση μπορεί να χορηγηθεί διά της παραδόσεως ενός κουπονιού, η βρετανική κυβέρνηση θεωρεί ότι δεν είναι δυνατόν να πρόκειται γι' αυτή την επιστροφή ή γι' αυτήν την έκπτωση οσάκις, προκειμένου να μπορέσει να επωφεληθεί από αυτήν, ο πελάτης πρέπει πρώτα να αγοράσει ένα προϊόν με κουπόνι.

4 — Βλ. την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Συλλογή 1981, σ. 445, ενάτη σκέψη).

10. Τα επιχειρήματα που ανέπτυξε η βρετανική κυβέρνηση δεν με πείθουν. Συμμερίζομαι τη γνώμη της Boots και της Επιτροπής και θεωρώ όπως αυτές ότι, υπό τις παρούσες περιστάσεις, πρόκειται για επιστροφή τιμήματος ή για έκπτωση κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, της οδηγίας. Για να το αποδείξω θα διευκρινίσω καταρχάς τις έννοιες « επιστροφή τιμήματος » και « εκπτώσεις » (σημεία 11 και 12) καθώς και την έννοια του « κουπονιού » (σημείο 13). Εν συνεχεία θα εξετάσω αν μία μείωση ή έκπτωση μπορεί να χορηγηθεί έναντι της παραδόσεως κουπονιού (σημείο 14). Τέλος, θα ερευνήσω τι σημασία πρέπει να αποδοθεί στο γεγονός ότι ο πελάτης λαμβάνει το κουπόνι μόνο κατά την αγορά ενός άλλου προϊόντος (σημείο 15).

11. Οι όροι « επιστροφές τιμήματος » και « εκπτώσεις » δεν έχουν, απ' όσο γνωρίζω, μία καλώς ορισμένη σημασία. Εξάλλου, μία διάκριση μεταξύ των δύο αυτών όρων δεν μου φαίνεται ότι έχει κάποια σημασία στην υπόθεση που μας απασχολεί σήμερα. Εντούτοις, από το γεγονός ότι δύο διαφορετικοί όροι χρησιμοποιούνται ο ένας δίπλα στον άλλο μπορεί να συναχθεί ότι δεν πρέπει να αποδοθεί περιοριστική σημασία στον ένα ή στον άλλο και ότι, για παράδειγμα, η διάταξη αναφέρεται τόσο στην περίπτωση κατά την οποία ένα μέρος της αναφερομένης τιμής δεν έχει πληρωθεί όσο και στην περίπτωση κατά την οποία ένα μέρος της τιμής που έχει ήδη πληρωθεί επιστρέφεται στον πελάτη κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αγορά[5]. Επομένως, οι δύο όροι αναφέρονται από κοινού στις μειώσεις τιμών υπό την πλέον ευρεία έννοια του όρου [εξαιρέσει των « μειώσεων της τιμής υπό μορφή εκπτώσεως για προκαταβολική πληρωμή », που ρητώς αναφέρονται στο άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο α].

5 — Το άρθρο 11 Γ, παράγραφος 1, της οδηγίας αναφέρεται στις μειώσεις της τιμής που επέρχονται μετά την πραγματοποίηση της πράξεως και των οποίων το ποσό επίσης δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου.

Η φύση των μειώσεων της τιμής που αναφέρονται στο στοιχείο β μπορεί να διευκρινισθεί με τη βοήθεια των χαρακτηριστικών του συστήματος του φόρου κύκλου εργασιών, που αναφέρονται κατωτέρω.

12. Ο φόρος κύκλου εργασιών είναι ένας γενικός φόρος καταναλώσεως που έχει ως στόχο τις δαπάνες του τελικού καταναλωτή [6]. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας διευκρινίζει σχετικά ποιες παροχές υπόκεινται στον φόρο:

« 1) Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται *εξ επαχθούς αιτίας* στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένους στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή·

2) ... » (η υπογράμμιση είναι δική μου).

Από την έκφραση « εξ επαχθούς αιτίας » καθώς και από τον ορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου που έχουμε επαναλάβει πιο πάνω (σημείο 1) το Δικαστήριο συνήγαγε ότι αυτό που έχει σημασία για τη βάση επιβολής του φόρου είναι η *πράγματι εισπραχθείσα αντιπαροχή* εκ μέρους του προμηθευτή του προϊόντος ή της υπηρεσίας, η εν λόγω δε αντιπαροχή πρέπει, εξάλλου, να μπορεί να εκφρασθεί σε χρήμα [7]. Το Δικαστήριο διευκρίνισε ακόμη ότι δεν υπάρχει βάση επιβολής του φόρου για τις παροχές που παρέχονται χωρίς *άμεση αντιπαροχή*, δηλαδή χωρίς αντιπαροχή που να συνδέεται άμεσα με το παραδοθέν εμπόρευμα ή την παρασχεθείσα υπηρεσία [8].

6 — Βλ. το άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

7 — Βλ. υπόθεση 154/80 (αναφέρθηκε πιο πάνω στην υποσημείωση 4), δεκάτη τρίτη σκέψη. Βλ. επίσης υπόθεση 230/87 (αναφέρθηκε πιο πάνω στην υποσημείωση 2), δεκάτη έκτη σκέψη.

8 — Βλ. υπόθεση 154/80 (αναφέρθηκε πιο πάνω στην υποσημείωση 4), δωδεκάτη σκέψη και υπόθεση 230/87 (αναφέρθηκε πιο πάνω στην υποσημείωση 2), δωδεκάτη σκέψη· βλ. επίσης την απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, Hong Kong Trade (89/81, Συλλογή 1982, σ. 1277, δεκάτη σκέψη).

Από τα μόλις εκτεθέντα στοιχεία προκύπτει γιατί το άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, αποκλείει τις εκπτώσεις από τη βάση επιβολής του φόρου: διότι στη μείωση αυτή, παρόλον ότι έχει παρασχεθεί για εμπορικούς λόγους από τον προμηθευτή των προϊόντων ή της υπηρεσίας (δηλαδή για να αυξηθεί ο κύκλος εργασιών του), δεν αντιστοιχεί καμία αντιπαροχή (ξεχωριστή τουλάχιστον) που να μπορεί να εκφρασθεί σε χρήμα και που θα παρήχετο από τον αγοραστή του προϊόντος ή τον παραλήπτη της υπηρεσίας.

13. Πώς εμφανίζονται τα « κουπόνια » στο πλαίσιο αυτό; από νομική άποψη, τα κουπόνια που έχουν γίνει δεκτά στα καταστήματα Boots μπορούν να περιγραφούν με τον ακόλουθο τρόπο. Τα κουπόνια αυτά αποτελούν τίτλους (εκχωρήσιμους) που υλοποιούν το δικαίωμα του κομιστή για μείωση της τιμής, μέχρι του ποσού που αναγράφεται πάνω στα κουπόνια με την ευκαιρία της αγοράς στο κατάστημα ορισμένου λιανοπωλητή, εμπορευμάτων που αναγράφονται πάνω στα κουπόνια. Για τον λιανοπωλητή που διανέμει ο ίδιος τα κουπόνια (δηλαδή σε περίπτωση όπως η δική μας), τα κουπόνια αυτά αντιπροσωπεύουν την υποχρέωση χορηγήσεως μιας μειώσεως τιμής κατά τη μεταγενέστερη αγορά των εμπορευμάτων που αναγράφονται πάνω στο κουπόνι έναντι της παραδόσεως αυτού.

Ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου που αναφέρθηκε στο προηγούμενο σημείο, πρέπει εντούτοις να γίνει δεκτό ότι ένα κουπόνι δεν υλοποιεί πλέον ένα δικαίωμα για μείωση της τιμής όταν και καθόσον ο εκδότης του κουπονιού αυτού λαμβάνει, ως αντάλλαγμα της υποχρεώσεως που επιβάλλει στον εαυτό του με την έκδοση του κουπονιού, μία αντιπαροχή που μπορεί να εκφρασθεί σε χρήμα (και όχι μόνο την προοπτική αυξήσεως του κύκλου εργασιών του). Ας μου επιτραπεί επί του παρόντος να χρησιμοποιήσω για τις πραγματικές καταστάσεις που έχουμε ενώπιόν μας την προηγηθείσα περιγραφή.

14. Στην περίπτωση, που είναι η πιο απλή, κατά την οποία ένας προμηθευτής-εκδότης διανέμει τα κουπόνια δωρεάν μέσω ενημερωτικών φυλλαδίων, είναι σαφές ότι δεν λαμβάνει καμία αντιπαροχή για τα κουπόνια που έχουν τεθεί σε κυκλοφορία. Επομένως, πρόκειται για μία μείωση τιμής. Πράγματι, δεν βλέπω κανένα λόγο για τον οποίο μία μείωση τιμής, η οποία, αντί να επέρχεται απευθείας, χορηγείται έναντι της παραδόσεως ενός κουπονιού που έχει τεθεί σε κυκλοφορία κατά τον τρόπο αυτό, να μη καλύπτεται επίσης από το άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β: τίποτε μέσα στο κείμενο του άρθρου ή στον σκοπό που επιδιώκει δεν αντίκειται σ' αυτή τη λύση. Εξάλλου, το γεγονός ότι αυτό το κουπόνι που έχει διανεμηθεί δωρεάν μέσω ενημερωτικών φυλλαδίων μπορεί να θεωρηθεί ως τίτλος επιστροφής του τιμήματος είναι σύμφωνο προς την πρακτική που ακολουθούν οι βρετανικές αρχές, οι οποίες, σε περίπτωση αγοράς ενός προϊόντος έναντι παραδόσεως ενός κουπονιού που έχει διανεμηθεί κατά τον τρόπο αυτόν, δεν περιλαμβάνουν το ποσό που αναφέρεται πάνω σ' αυτό στη βάση επιβολής του φόρου. Επομένως, θεωρώ ότι η πρακτική αυτή είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο.

15. Τώρα πρέπει να εξεταστεί το ερώτημα αν ένα κουπόνι που παραδόθηκε με την ευκαιρία προηγουμένης αγοράς μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως τίτλος επιστροφής του τιμήματος. Η βρετανική κυβέρνηση παρατηρεί ότι, στην περίπτωση αυτή, ο πελάτης πρέπει πράγματι να συμφωνήσει ως προς την πραγματοποίηση μιας δαπάνης προκειμένου να λάβει το κουπόνι και ότι ο προμηθευτής-εκδότης λαμβάνει αντάλλαγμα υπό τη μορφή αυξήσεως του κύκλου εργασιών του. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να τίθεται θέμα, κατά τη βρετανική κυβέρνηση, μιας επιστροφής τιμήματος ή μιας εκπτώσεως κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β.

Ευσταθεί βεβαίως ότι, σ' αυτή την περίπτωση, ο πελάτης πραγματοποιεί μία δαπάνη και ότι ο προμηθευτής λαμβάνει ορισμένη τιμή οσάκις πωλεί το προϊόν με κουπόνι. Εντούτοις, το σύνολο της τιμής έχει, για να επαναλάβουμε τους ίδιους όρους που χρησιμοποίησε το Δικαστήριο (βλ. ανωτέρω σημείο 12), άμεση σχέση με το προϊόν που πωλήθηκε κατά το χρονικό εκείνο σημείο και πρέπει, κατά το χρονικό εκείνο σημείο, να περιλαμβάνεται εξ ολοκλήρου στη βάση επιβολής του φόρου. Το κουπόνι που αποκτήθηκε από τον αγοραστή με την ευκαιρία αυτή του παραδίδεται από τον προμηθευτή ενόψει ενδεχομένης χρησιμοποιήσεως σε μεταγενέστερη αγορά και δίνει, κατά τη μεταγενέστερη αυτή αγορά, δικαίωμα για μείωση τιμής, ακριβώς όπως στην περίπτωση των κουπονιών που έχουν διανεμηθεί δωρεάν μέσω ενημερωτικών φυλλαδίων. Η μειωμένη τιμή που πράγματι έχει εισπραχθεί από τον προμηθευτή κατά τη μεταγενέστερη αγορά έναντι της παραδόσεως του κουπονιού συνιστά, επομένως, επίσης τη βάση επιβολής του φόρου. Το κουπόνι που αντιπροσωπεύει μία *υποχρέωση* του προμηθευτή υπό τις αναφερθείσες περιστάσεις — και επειδή αντιπροσωπεύει αυτή την υποχρέωση — δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή, δηλαδή ως ένα *πλεονέκτημα* που μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα προς όφελος του προμηθευτή. Κατόπιν αυτού, πρέπει να θεωρηθεί ως επιστροφή τιμήματος ή έκπτωση κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, της οδηγίας.

Τα άλλα ερωτήματα

16. Η απάντηση που μόλις πρότεινα να δοθεί στο τρίτο ερώτημα μου επιτρέπει να λάβω εν συντομία θέση ως προς τα άλλα ερωτήματα.

Όπως ήδη δήλωσα πιο πάνω (στο σημείο 7), είναι περιττό να δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα ενόψει της απαντήσεως που μόλις έδωσα στο τρίτο. Από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, και του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, προκύπτει ότι η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών αποτελείται από τις αντιπαροχές που πράγματι έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής, *εξαιρέσει της χορηγουμένης επιστροφής τιμήματος*. Από τη στιγμή

που ένα κουπόνι που έχει δοθεί σε έναν πελάτη αναγνωρίζεται ως τίτλος επιστροφής τιμήματος, εξυπακούεται ότι το κουπόνι αυτό δεν αποτελεί αντιπαροχή για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 11 Α.

17. Από την απάντηση που έδωσα στο τρίτο ερώτημα προκύπτει επίσης ότι, μεταξύ των τριών δυνατών απαντήσεων που έχουν αναφερθεί στο τέταρτο ερώτημα, η απάντηση υπό στοιχείο α είναι αυτή που πρέπει να γίνει δεκτή.

18. Νομίζω ότι δεν πρέπει να εξεταστεί το πέμπτο ερώτημα, εφόσον προϋποθέτει μία απάντηση στα προηγούμενα ερωτήματα, πράγμα που δεν συνιστώ.

19. Τέλος, θεωρώ επίσης ότι το έκτο ερώτημα δεν πρέπει να εξεταστεί. Η διάταξη εθνικού δικαίου για την οποία πρόκειται στο ερώτημα αυτό δεν μου φαίνεται εφαρμοστέα, πράγματι, σε περίπτωση παραδόσεως προϊόντων κατά την οποία εφαρμόζεται η επιστροφή τιμήματος.

Πρόταση

20. Συνοψίζοντας, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

« 1) Η βάση επιβολής του φόρου του άρθρου 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας περί του φόρου κύκλου εργασιών δεν αφορά αποκλειστικώς την πληρωμή εκ μέρους του πελάτη ενός χρηματικού ποσού.

2) Ενας λιανοπωλητής ο οποίος, έναντι παραδόσεως κουπονιού που δόθηκε με την ευκαιρία της αγοράς ενός πρώτου προϊόντος, χορηγεί στον πελάτη του μείωση τιμής κατά την αγορά ενός δευτέρου προϊόντος, η οποία αναγράφεται πάνω στο κουπόνι, συναινεί για την επιστροφή τιμήματος ή την έκπτωση κατά την έννοια του άρθρου 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β, της έκτης οδηγίας. Επομένως, μόνο η τιμή που πράγματι εισπράχθηκε από τον λιανοπωλητή για το δεύτερο προϊόν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου. »