ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CHRISTINE STIX-HACKL

της 20ής Σεπτεμβρίου 2001 [1]

I — Εισαγωγή

1. Η παρούσα υπόθεση αφορά τη βάση επιβολής φόρου στις πράξεις εμπόρων λιανικής πωλήσεως που παρέχουν έκπτωση στον τελικό καταναλωτή έναντι της εμφανίσεως κουπονιού κατά την αγορά προϊόντων και λαμβάνουν από τον κατασκευαστή των προϊόντων που εκδίδει αυτά τα κουπόνια το ισόποσο της εκπτώσεως.

II — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

2. Η Yorkshire Co-operatives Ltd (στο εξής: Yorkshire) ασκούσε από τον Φεβρουάριο του 1974 έως τον Ιανουάριο του 1996 εμπόριο τροφίμων και άλλων ειδών σε διάφορα καταστήματα στη Βόρειο Αγγλία. Στα πλαίσια της δραστηριότητάς της δεχόταν κουπόνια εκπτώσεως (money off coupons) τα οποία είχαν εκδώσει οι κατασκευαστές των προϊόντων που πωλούσε στους πελάτες της. Οι κατασκευαστές εξέδιδαν τα κουπόνια για να προωθήσουν τα προϊόντα τους. Τα κουπόνια είχαν διατεθεί στο κοινό είτε απευθείας είτε υπό μορφή δελτίων που κόβονται από εφημερίδες και περιοδικά. Κάθε κουπόνι είτε ανέγραφε ορισμένο χρηματικό ποσό είτε προσδιόριζε τον τρόπο υπολογισμού ενός χρηματικού ποσού (έκπτωση του τιμήματος) και ανέγραφε ρητώς ότι ο καταναλωτής που το παρουσίαζε στον έμπορο λιανικής πωλήσεως που το δεχόταν μπορούσε να αγοράσει τα καθορισμένα προϊόντα στην κανονική τιμή πωλήσεως μείον την έκπτωση.

3. Η Yorkshire δεχόταν τέτοια κουπόνια από τους πελάτες της. Αγόραζε τα οικεία προϊόντα από τους κατασκευαστές και τα διέθετε προς πώληση στην κανονική τιμή πωλήσεως. Ο πελάτης που δεν προσκόμιζε κουπόνι όφειλε να καταβάλει ολόκληρη την τιμή λιανικής πωλήσεως. Ο πελάτης που προσκόμιζε κουπόνι κατέβαλλε την κανονική τιμή πωλήσεως μείον την έκπτωση. Στη συνέχεια, και σύμφωνα με τις οδηγίες που αναγράφονταν στο κουπόνι, η Yorkshire το έστελνε στον κατασκευαστή, ο οποίος της κατέβαλλε το ποσό της εκπτώσεως.

4. Η Yorkshire περιελάμβανε στις ακαθάριστες ημερήσιες εισπράξεις της τα ποσά που ελάμβανε από τους κατασκευαστές και δήλωνε έτσι στους Commissioners, όσον αφορά τον ΦΠΑ, το ακέραιο της κανονικής τιμής λιανικής πωλήσεως των πωληθέντων προϊόντων — χωρίς τη μείωση του ανα-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

γραφόμενου στα κουπόνια εκπτώσεως ποσού.

5. Η τιμή που η Yorkshire κατέβαλε στους κατασκευαστές για τα οικεία προϊόντα δεν περιελάμβανε την αξία των κουπονιών εκπτώσεως. Σε μερικές περιπτώσεις η Yorkshire είχε αγοράσει τα προϊόντα προτού οι κατασκευαστές εκδώσουν τέτοια κουπόνια.

6. Με επιστολή της 2ας Δεκεμβρίου 1996, η Yorkshire υπέβαλε αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που θεωρούσε αχρεωστήτως καταβληθέντα για τις λογιστικές χρήσεις στο διάστημα μεταξύ Φεβρουαρίου 1974 και Ιανουαρίου 1996. Η αίτηση στηριζόταν στον ισχυρισμό ότι μόνο τα ποσά που κατέβαλαν οι πελάτες αποτελούσαν την αντιπαροχή των παραδόσεων των αγαθών, ενώ τα ποσά που είχε λάβει από τους κατασκευαστές αποτελούσαν επιστροφή ή έκπτωση επί της αρχικής τιμής που η Yorkshire είχε καταβάλει για την αγορά των αγαθών από τον κατασκευαστή. Δεδομένου ότι η Yorkshire είχε υπολογίσει τον ΦΠΑ για τις παραδόσεις αγαθών στους πελάτες της βάσει της μειωμένης τιμής που αυτοί κατέβαλαν συν το ποσό επιστροφής, είχε δικαίωμα να της επιστραφεί ο ΦΠΑ για το ποσό εξαργυρώσεως των κουπονιών με την αιτιολογία ότι το ποσό αυτό δεν αποτελούσε μέρος της αντιπαροχής για την παράδοση των αγαθών από τη Yorkshire προς τους πελάτες της. Δεδομένου ότι ο κατασκευαστής δεν είχε χορηγήσει στη Yorkshire πιστωτικά έγγραφα, η τελευταία δεν υπεχρεούτο να προσαρμόσει τον σχετικό φόρο με βάση τις παραδόσεις αγαθών από τον κατασκευαστή προς αυτή και συνεπώς δεν υποχρεούτο να κάνει στις δηλώσεις της περί ΦΠΑ αντιστοιχη προσαρμογή αντιστοιχούσα στις παραδόσεις αυτές. Η Yorkshire επικαλέστηκε συναφώς την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Elida Gibbs [2].

7. Με έγγραφο της 10ης Φεβρουαρίου 1997, οι Commissioners απέρριψαν το αίτημα της προσφεύγουσας στο σύνολό του. Υποστήριξαν ότι η Yorkshire είχε ερμηνεύσει εσφαλμένως την απόφαση στην υπόθεση Elida Gibbs και ότι η βάση επιβολής του φόρου της παραδόσεως των αγαθών στους πελάτες της συνίσταται στο τίμημα που κατέβαλαν οι πελάτες της πλέον των ποσών που κατέβαλαν οι κατασκευαστές. Αν η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών προς τους πελάτες της Yorkshire συνίστατο μόνο στο τίμημα που κατέβαλαν οι πελάτες της, τότε η Yorkshire υποχρεούταν να παράσχει πίστωση έναντι της δηλώσεως υψηλότερου ποσού για το ανάλογο τμήμα της δηλώσεως χαμηλότερου ποσού για την παράδοση των αγαθών από τον κατασκευαστή προς τη Yorkshire.

8. Το 1998 η Yorkshire άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως των Commissioners. Το δικαστήριο επισήμανε στην απόφασή του ότι δεν είχε πεισθεί για το βάσιμο της ερμηνείας της αποφάσεως στην υπόθεση Elida Gibbs εκ μέρους της Yorkshire, πλην όμως δεν μπορούσε να απορρίψει τα επιχειρήματα κάποιου από τους διαδίκους σχετικά με την ερμηνεία της απόφασης αυτής ως αβάσιμα. Αφού άκουσε τα σχετικά με τη νομολογία του Δικαστηρίου επιχειρήματα των διαδίκων

2 — Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94 (Συλλογή 1996, σ. I-5339).

ιδίως σχετικά με τις αποφάσεις στις υποθέσεις Elida Gibbs, Glawe[3], Naturally Your Cosmetics[4], Boots Company[5] και Empire Stores[6] έκρινε ότι για την έκδοση της αποφάσεώς του ήταν αναγκαία η υποβολή αιτήσεως στο Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 234 ΕΚ).

9. Καίτοι ορισμένες από τις επίδικες παραδόσεις αγαθών πραγματοποιήθηκαν πριν από τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, η αντιδικία στράφηκε μόνο περί την έκτη οδηγία.

10. Η προσφυγή συζητήθηκε επίσης με βάση την υπόθεση ότι μεσολαβεί και έμπορος χονδρικής πωλήσεως. Οι διάδικοι συμφωνούν ότι για να επιλυθεί το υποθετικό ζήτημα είναι αναγκαίο ένας κατασκευαστής να πωλεί αγαθά σε έμπορο χονδρικής πωλήσεως, ο οποίος στη συνέχεια τα μεταπωλεί στον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Δεδομένου ότι η κατάσταση αυτή, καίτοι υποθετική στην προκειμένη περίπτωση, είναι πάντως κατ' αρχήν συνήθης, τα προδικαστικά ερωτήματα διατυπώθηκαν επί αμφοτέρων των βάσεων.

11. Τα προδικαστικά ερωτήματα έχουν ως εξής:

«1) Ποια είναι, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 11, Γ, παράγραφος 1 της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου στην περίπτωση παραδόσεως αγαθών από έμπορο λιανικής πωλήσεως όπως η προσφεύγουσα προς τον πελάτη, οσάκις

α) ο κατασκευαστής των αγαθών τα πώλησε στον έμπορο λιανικής πωλήσεως (ή, καθ' υπόθεση, σε έμπορο χονδρικής πωλήσεως ο οποίος τα πώλησε στον έμπορο λιανικής πωλήσεως),

β) στο πλαίσιο προωθήσεως των πωλήσεων, ο κατασκευστής εκδίδει κουπόνι όπου αναγράφεται ότι:

i) ο κομιστής που προσκομίζει το κουπόνι στον έμπορο λιανικής πωλήσεως μπορεί να αγοράσει τα αγαθά από αυτόν σε τιμή χαμηλότερη της κανονικής τιμής που εφαρμόζει ο έμπορος λιανικής πωλήσεως κατά ένα ποσό (έκπτωση) που προσδιορίζεται ή υπολογίζεται σύμφωνα με το κουπόνι και

ii) όταν ο έμπορος λιανικής πωλήσεως πωλεί τα προϊόντα σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο κουπόνι και προσκομίσει το κουπόνι στον κατασκευαστή,

3 — Απόφαση της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93 (Συλλογή 1994, σ. I-1679).
4 — Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87 (Συλλογή 1988, σ. 6365).
5 — Απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, 126/88 (Συλλογή 1990, σ. I-1235).
6 — Απόφαση της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93 (Συλλογή 1994, σ. I-2329).

αυτός του καταβάλλει το ισόποσο της εκπτώσεως,

γ) ο έμπορος λιανικής πωλήσεως πωλεί τα αγαθά στον πελάτη, ο οποίος δίνει το κουπόνι και καταβάλλει το μειωμένο τίμημα και

δ) ο έμπορος λιανικής πωλήσεως προσκομίζει το κουπόνι στον κατασκευαστή και λαμβάνει το ισόποσο της εκπτώσεως;

Είναι η βάση επιβολής του φόρου

i) το χρηματικό ποσό που καταβάλλει ο πελάτης, ή

ii) το χρηματικό ποσό που καταβάλλει ο πελάτης μαζί με το ισόποσο της εκπτώσεως που καταβάλλει ο κατασκευαστής;

2) Αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι κατά την έννοια της εκδοχής 1 ανωτέρω, οφείλει ο έμπορος λιανικής πωλήσεως να προσαρμόσει τον οικείο φόρο στις δηλώσεις του περί ΦΠΑ για τις παραδόσεις αγαθών από τον κατασκευαστή (ή ενδεχομένως από τον έμπορο χονδρικής πωλήσεως) προς αυτόν, οσάκις ο κατασκευαστής ή άλλος προμηθευτής δεν έχει χορηγήσει πιστωτικό έγγραφο στον έμπορο λιανικής πωλήσεως για την επιστροφή της εκπτώσεως;»

III — Νομικό πλαίσιο

A — *Το κοινοτικό δίκαιο*

12. 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 (στο εξής: έκτη οδηγία) [7] ρυθμίζει τη βάση επιβολής του φόρου.

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

«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· [...]».

7 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

14. Το άρθρο 11, Α, παράγραφοι 2 και 3, στοιχεία α' και β', ορίζει τα εξής:

«2. Στην βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται:

α) οι φόροι, δασμοί, δικαιώματα, εισφορές και τέλη, εξαιρέσει του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμηθείας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής τον αγοραστή ή τον λήπτη. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παρεπόμενα τα έξοδα που αποτελούν αντικείμενο χωριστής συμφωνίας.

3. Στην βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

α) οι μειώσεις της τιμής υπό μορφή εκπτώσεως για προκαταβολική πληρωμή·

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

15. Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, ορίζει τα εξής:

«1. Σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή 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.

Εντούτοις, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη δύνανται να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτό.»

B — *Το εθνικό δίκαιο*

16. Η μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εθνικό δίκαιο έγινε στο Ηνωμένο Βασίλειο κυρίως με τον Value Added Tax Act 1994 (νόμο του 1994 περί ΦΠΑ).

17. Το άρθρο 19 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, κατά το κρίσιμο για την παρούσα υπόθεση μέρος, ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου η αξία οποιασδήποτε παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και εφόσον δεν ορίζεται άλλως από τον παρόντα νόμο ή κατ' εφαρμογήν του, καθορίζεται σύμφωνα με το παρόν άρθρο και το παράρτημα 6 και εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2 και 4 κατωτέρω με την επιφύλαξη των διατάξεων του εν λόγω παραρτήματος.

(2) Αν η παράδοση αγαθού ή η παροχή υπηρεσίας γίνεται με αντιπαροχή σε χρήμα, η αξία της συνίσταται στο χρηματικό εκείνο ποσό το οποίο με την προσθήκη του αντιστοιχούντος ΦΠΑ ισούται με την αντιπαροχή.

(3) Αν η παράδοση αγαθού ή η παροχή υπηρεσίας γίνεται με αντιπαροχή μη συνισταμένη ή μη εξ ολοκλήρου συνισταμένη σε χρήμα, η αξία της συνίσταται σε εκείνο το χρηματικό ποσό το οποίο με την προσθήκη του αναλογούντος ΦΠΑ ισοδυναμεί με την αντιπαροχή.

(4) Οσάκις η αντιπαροχή δεν αφορά μόνο την παράδοση αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας, η παράδοση ή η παροχή αντιστοιχεί στο κατάλληλο τμήμα της αντιπαροχής [...]».

IV — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

A — *Επιχειρήματα των διαδίκων*

18. Η *Yorkshire* περιγράφει κατ' αρχάς τη λειτουργία του συστήματος κουπονιών και επισημαίνει ότι τα επίδικα στην παρούσα υπόθεση κουπόνια αντιστοιχούν με τα επίδικα στην υπόθεση Elida Gibbs [8]. Ο σκοπός που επιδιώκουν οι κατασκευαστές με τα κουπόνια είναι να επωφελείται ο τελικός καταναλωτής. Όταν ο κατασκευαστής απαιτεί από τον έμπορο λιανικής πωλήσεως να πωλεί το προϊόν σε μειωμένη τιμή, ο κατασκευαστής μειώνει την αντιπαροχή για τις παραδόσεις των προϊόντων.

Κατ' αρχάς, η Yorkshire υπογραμμίζει, όσον αφορά τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, ότι από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως για την έκτη οδηγία προκύπτει ότι ο υπολογισμός πρέπει να γίνεται με βάση κάθε κύκλο εργασιών. Περαιτέρω, η φορολογητέα αντιπαροχή πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, να είναι η πραγματικώς εισπραχθείσα αντιπαροχή και όχι η αντικειμενική αξία και πρέπει να εκφράζεται σε χρήμα. Περαιτέρω, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ παραδόσεως ή παροχής μιας υπηρεσίας και της ληφθείσας αντιπαροχής. Τέλος, η αντιπαροχή που αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου για κάθε ενδιάμεσο μέλος της αλυσίδας παροχής υπηρεσιών πριν από τον τελικό καταναλωτή δεν μπορεί να είναι υψηλότερη από το τίμημα που έχει καταβάλει ο τελικός καταναλωτής.

8 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2.

Περαιτέρω, η Yorkshire υποστηρίζει ότι τόσο ο κατασκευαστής όσο και ο πωλητής λιανικής πωλήσεως υπόκειται σε φόρο κύκλου εργασιών υπολογιζόμενο μόνο βάσει της πραγματικώς εισπραχθείσας αντιπαροχής, ήτοι των καθαρών εσόδων. Εναλλακτικώς, η επιστροφή εκ μέρους του κατασκευαστή θα μπορούσε να θεωρηθεί μείωση τιμής μετά την παράδοση ή την παροχή της υπηρεσίας υπό την έννοια του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

Δεύτερον, η Yorkshire ισχυρίζεται ότι στη βάση επιβολής του φόρου ενός εμπόρου λιανικής πωλήσεως μπορεί να λαμβάνεται μόνο η αντιπαροχή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής. Η καταβολή χρηματικού ποσού που γίνεται από ένα μέλος της αλυσίδας παροχών δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη. Ένα κουπόνι εκπτώσεως που εκδίδεται από έναν κατασκευαστή δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ως αντιπαροχή από τρίτο πρόσωπο. Βεβαίως το κουπόνι έχει αξία για τον έμπορο λιανικής πωλήσεως, αλλά η αξία αυτή περιορίζεται στη δυνατότητα που του παρέχει να απαιτήσει την επιστροφή του καταβληθέντος τιμήματος από τον κατασκευαστή.

Τρίτον, προβάλλεται η άποψη ότι ο κατασκευαστής πρέπει να θεωρηθεί τρίτος ενόψει της επιστροφής που πραγματοποιεί, σε αντίθεση με τη βασική αρχή ότι ο φόρος κύκλου εργασιών εισπράττεται σε κάθε στάδιο της αλυσίδας παραγωγής ανάλογα με το πραγματικώς εισπραχθέν ποσό. Αυτή η άποψη αντίκειται ωστόσο επίσης στη βασική αρχή ότι κανένα μέλος της αλυσίδας παραγωγής δεν υποχρεούται να υπολογίσει τον φόρο κύκλου εργασιών με βάση ποσό μεγαλύτερο από εκείνο που κατέβαλε ο τελικός καταναλωτής. Συναφώς, η Yorkshire τονίζει ότι υφίσταται διαφορά μεταξύ των εν προκειμένω επιδίκων κουπονιών εκπτώσεως και των επιδίκων στην υπόθεση Elida Gibbs κουπονιών για την επιστροφή τιμήματος. Τούτο διότι στην περίπτωση κουπονιών για την επιστροφή τιμήματος, οι κατασκευαστές επιστρέφουν στον τελικό καταναλωτή απευθείας ένα ορισμένο ποσό. Η τιμή αγοράς και πωλήσεως δεν μεταβάλλονται συνεπεία αυτού.

Αντιθέτως με ό,τι συμβαίνει με τα κουπόνια επιστροφής τιμήματος, η επιστροφή σε περίπτωση κουπονιού εκπτώσεως γίνεται μεταξύ κατασκευαστή και εμπόρου λιανικής πωλήσεως. Ως εκ τούτου, η τιμή πωλήσεως που ο τελικός καταναλωτής καταβάλλει στον έμπορο λιανικής πωλήσεως πρέπει να προσαρμοστεί αναλόγως. Σε περίπτωση που μεσολαβούν έμποροι χονδρικής πωλήσεως, αυτοί ουδόλως υποχρεούνται να προσαρμόσουν τις τιμές, διότι μόνον η τιμή που κατέβαλε ο έμπορος λιανικής πωλήσεως κατόπιν της επιστροφής από τον κατασκευαστή μεταβάλλεται.

Τέταρτον, η Yorkshire ισχυρίζεται ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, ότι μεταξύ του φορέα παροχής υπηρεσιών και του λήπτη τους πρέπει να υφίσταται έννομη σχέση, στο πλαίσιο της οποίας γίνεται η ανταλλαγή παροχών, προκειμένου να μπορεί να γίνει λόγος για αποτιμητή σε χρήμα παροχή υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Αναλόγως, για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση παραδόσεως πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι έννομες σχέσεις μεταξύ των μερών. Έτσι, σε περίπτωση πωλήσεως ενός εμπορεύματος στον τελικό καταναλωτή, έννομη σχέση υφίσταται βεβαίως κατ' αρχήν μόνο μεταξύ αυτού και του εμπόρου λιανικής πωλήσεως. Η σχέση μεταξύ κατασκευαστή και εμπόρου λιανικής πωλήσεως έχει σημασία μόνον όταν ο έμπορος λιανικής πωλήσεως δέχεται κουπόνι από τον τελικό καταναλωτή ως μέρος του τιμή-

ματος. Ακριβώς αυτή η αποδοχή και όχι η παράδοση του αγαθού στον τελικό καταναλωτή συνιστά την παροχή του εμπόρου λιανικής πωλήσεως στον κατασκευαστή ως αντιπαροχή για την επιστροφή εκ μέρους του τελευταίου ενός ποσού στον έμπορο λιανικής πωλήσεως.

Ενόψει των προεκτεθέντων, η Yorkshire προτείνει να υπολογιστεί ως βάση επιβολής του φόρου μόνο το ποσό που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής.

19. Η *Γερμανική Κυβέρνηση* ισχυρίζεται ότι τα κουπόνια εκπτώσεως αποτελούν οιονεί επιστροφή τιμήματος για την παράδοση από τον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Η αποδοχή του κουπονιού δεν έχει σημασία για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για την παράδοση των αγαθών. Η Γερμανική Κυβέρνηση δεν συμμερίζεται την άποψη της *Yorkshire*, ότι η οριοθέτηση της βάσεως επιβολής του φόρου πρέπει να γίνει βάσει της αποφάσεως στην υπόθεση Elida Gibbs. Αυτή η απόφαση αφορά παράδοση από τον κατασκευαστή σε έμπορο λιανικής πωλήσεως και δεν δίνει απάντηση στο ερώτημα πώς υπολογίζεται η βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση παραδόσεως από έμπορο λιανικής πωλήσεως στον τελικό καταναλωτή. Με το επίδικο εν προκειμένω σύστημα κουπονιών, η σχέση της παροχής με ένα μέρος της αντιπαροχής έχει αντίκτυπο στην αλυσίδα παροχής υπηρεσιών (κατασκευαστής — έμπορος λιανικής πωλήσεως — τελικός καταναλωτής).

Η μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας μπορεί να προκύψει μόνον από διαδικασία (επιστροφή, έκπτωση, εξαργύρωση) που αφορά τη βάση επιβολής του φόρου κύκλου εργασιών μεταξύ προμηθευτή και παραλήπτη. Το γεγονός ότι εδώ πρόκειται για τέτοια διαδικασία προκύπτει από το ότι ο έμπορος λιανικής πωλήσεως μπορεί να διασφαλίσει έκπτωση για τον τελικό καταναλωτή λόγω του ποσού που του επιστρέφει ο κατασκευαστής. Η επιστροφή είναι επομένως έκπτωση της τιμής αγοράς που έχει καταβάλει ο έμπορος λιανικής πωλήσεως. Αυτή η επιστροφή του κατασκευαστή υπάγεται όμως στο επόμενο στάδιο του κύκλου εργασιών, ήτοι στην παράδοση στον τελικό καταναλωτή, και ως εκ τούτου έχει σημασία για το ύψος της βάσεως επιβολής φόρου σε αυτή την παράδοση.

Ενόψει των προεκτεθέντων, η Γερμανική Κυβέρνηση προτείνει βάση επιβολής του φόρου να είναι μόνον το τίμημα που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής.

20. Η *Ιρλανδική Κυβέρνηση* ισχυρίζεται στην ουσία ότι η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθών αποτελείται τόσο από τα ποσά που καταβάλλουν οι τελικοί καταναλωτές όσο και από τα ποσά που επιστρέφουν οι κατασκευαστές. Η βάση επιβολής του φόρου υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αποτελείται από την αξία της αντιπαροχής, που ο προμηθευτής λαμβάνει ή πρέπει να λαμβάνει για τις πράξεις του. Υπόψη πρέπει να ληφθεί η πραγματικώς εισπραχθείσα αντιπαροχή. Αφετέρου, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τρία κριτήρια που έχει θεσπίσει η νομολογία του Δικαστηρίου: άμεση σχέση μεταξύ παραδόσεως και αντιπαροχής· αποτιμητή σε χρήμα αξία της αντιπαροχής· υποκειμενική αξία της αντιπαροχής. Στην προκειμένη περίπτωση αυτά τα κριτήρια πληρούνται.

Σε σχέση με την απόφαση Elida Gibbs, η Ιρλανδική Κυβέρνηση επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι το Δικαστήριο δεν απεφάνθη, στο πλαίσιο εκείνης της υποθέσεως, σχετικά με τη βάση επιβολής φόρου σε έναν έμπορο λιανικής πωλήσεως.

Αν η βάση επιβολής του φόρου περιοριστεί στο ποσό που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής, πρέπει να γίνει, σύμφωνα με τη βασική αρχή της ουδετερότητας του συστήματος ΦΠΑ, αναπροσαρμογή της παραδόσεως μεταξύ του κατασκευαστή και του εμπόρου λιανικής πωλήσεως. Το Δικαστήριο δεν έκρινε, ωστόσο, αναγκαία, στο πλαίσιο της υποθέσεως Elida Gibbs, την αναπροσαρμογή της βάσεως επιβολής του φόρου για τις ενδιάμεσες πράξεις μεταξύ κατασκευαστή, πωλητή χονδρικής πωλήσεως και πωλητή λιανικής πωλήσεως.

Η Ιρλανδική Κυβέρνηση υπογραμμίζει περαιτέρω ότι η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να εισπράξει ποσό υπερβαίνον εκείνο που κατέβαλε ο τελικός καταναλωτής. Επίσης, το εν λόγω ποσό δεν μπορεί να είναι κατώτερο από εκείνο που κατέβαλε ο τελικός καταναλωτής, το οποίο θα συνέβαινε αν δεν περιλαμβανόταν η επιστροφή χρημάτων που γίνεται με το κουπόνι.

Η Ιρλανδική Κυβέρνηση προτείνει εναλλακτικώς η ανταλλαγή μεταξύ εμπόρου λιανικής πωλήσεως και τελικού καταναλωτή να θεωρηθεί ότι αποτελείται από δύο μέρη: πρώτον, από την παράδοση αγαθών από τον έμπορο λιανικής πωλήσεως στον τελικό καταναλωτή και, δεύτερον, από τη διεξαγωγή της διαφημιστικής εκστρατείας κατασκευαστή μέσω του πωλητή λιανικής πωλήσεως. Η αντιπαροχή γι' αυτήν την υπηρεσία έγκειται στην αξία του κουπονιού, που ο έμπορος λιανικής πωλήσεως δέχεται και για την οποία ο κατασκευαστής επιστρέφει, μεταγενέστερα, ένα χρηματικό ποσό.

Η Ιρλανδική Κυβέρνηση προτείνει ως εκ τούτου η βάση επιβολής του φόρου να περιλαμβάνει το ποσό που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής και την επιστροφή ποσού που διασφαλίζει ο κατασκευαστής.

21. Η *Βρετανική Κυβέρνηση* θεωρεί ότι από την απόφαση Elida Gibbs προκύπτει ότι η μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου για τον κατασκευαστή δεν συνεπάγεται μείωση της τιμής για την άμεση αγορά από τον κατασκευαστή ή για τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου εκείνου ο οποίος αγοράζει απευθείας από τον κατασκευαστή.

Η Βρετανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η λύση στην οποία κατέληξε το Δικαστήριο με την απόφαση Elida Gibbs δεν είναι ορθή και ότι η βάση επιβολής του φόρου ενός κατασκευαστή δεν μπορεί να μειώνεται κατά την αξία των κουπονιών για τα οποία λαμβάνει επιστροφή χρημάτων. Ως εκ τούτου, η βάση επιβολής του φόρου για έναν έμπορο λιανικής πωλήσεως περιλαμβάνει τόσο το τίμημα που κατέβαλε ο τελικός καταναλωτής όσο και την αξία των κουπονιών, διότι αμφότερα τα ποσά συνδέονται άμεσα με την παράδοση από τον έμπορο λιανικής πωλήσεως.

Αλλά ακόμη και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η απόφαση Elida Gibbs είναι ορθή,

η Βρετανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η άποψη της Yorkshire τελεί σε αντίφαση με τη σκέψη 33 αυτής της αποφάσεως. Από αυτή την απόφαση προκύπτει σαφώς ότι το γεγονός ότι η βάση επιβολής του φόρου ενός κατασκευαστή μειώνεται κατά την αξία του κουπονιού δεν σημαίνει ότι η τιμή αγοράς του εμπόρου λιανικής πωλήσεως και η βάση επιβολής φόρου σε αυτόν πρέπει αναγκαστικά να μειωθούν κατά το ίδιο ποσό. Τούτο ισχύει επίσης για τα κουπόνια εκπτώσεως. Ένα κουπόνι εκπτώσεως δεν επηρεάζει ούτε την τιμή μεταξύ κατασκευαστή και εμπόρου λιανικής πωλήσεως ούτε την τελική τιμή που ο έμπορος λιανικής πωλήσεως εισπράττει για την παράδοση του αγαθού. Αυτή η τιμή ανταποκρίνεται διαρκώς στην κανονική τιμή στο λιανικό εμπόριο.

Το γεγονός ότι η άποψη της Yorkshire δεν είναι ορθή καθίσταται σαφές σε περιπτώσεις όπου ένας έμπορος λιανικής πωλήσεως αγοράζει τα αγαθά όχι από έναν κατασκευαστή, αλλά από έναν έμπορο χονδρικής πωλήσεως. Σε αυτή την περίπτωση, το ποσό αγοράς που καταβάλλει ο έμπορος λιανικής πωλήσεως δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κουπονιών ή από το γεγονός ότι αργότερα ο κατασκευαστής θα του επιστρέψει χρήματα.

Οι ισχυρισμοί αυτοί ενισχύονται τέλος από την απόφαση στην υπόθεση Boots, στην οποία επρόκειτο για σύστημα κουπονιών, κατά το οποίο ο κατασκευαστής επέστρεφε στον έμπορο λιανικής πωλήσεως ένα μέρος ή το ισόποσο της εκπτώσεως. Το Δικαστήριο έκρινε ορθώς ότι η επιστροφή έπρεπε να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου.

Ενόψει των προεκτεθέντων, η Βρετανική Κυβέρνηση προτείνει η βάση επιβολής του φόρου να περιλαμβάνει το τίμημα που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής πλέον του ποσού που επιστρέφει ο κατασκευαστής.

22. Η *Ολλανδική Κυβέρνηση* καταλήγει βάσει αναλύσεως του εν προκειμένω επιδίκου συστήματος κουπονιών και της σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου στην άποψη ότι η αντιπαροχή για την αγορά ενός αγαθού αποτελείται από την τιμή που έχει καταβάλει ο τελικός καταναλωτής πλέον του ποσού που επιστρέφει ο κατασκευαστής, όταν η εμπορική πράξη γίνεται με τη χρήση κουπονιού.

Κατ' εφαρμογήν της αρχής της ουδετερότητας του συστήματος ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου του εμπόρου λιανικής πωλήσεως δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη από το ποσό το οποίο πράγματι εισέπραξε για την παράδοση.

Η λύση στην οποία κατέληξε το Δικαστήριο στην απόφαση Elida Gibbs δεν μπορεί να μεταφερθεί στην προκειμένη περίπτωση, διότι αυτή αφορά τη βάση επιβολής του φόρου στον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Κάθε μέλος της αλυσίδας παροχής υπηρεσιών πρέπει να καταβάλει φόρο κύκλου εργασιών για την προστιθέμενη αξία που έχει εισπράξει. Η μείωση της βάσεως επιβολής φόρου από τον κατασκευαστή δεν μεταβάλλει την προστιθέμενη αξία που έχει εισπράξει ο έμπορος λιανικής πωλήσεως.

Ως εκ τούτου, η Ολλανδική Κυβέρνηση προτείνει η βάση επιβολής του φόρου να περιλαμβάνει εκτός από το τίμημα που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής και το ποσό που επιστρέφει ο κατασκευαστής το οποίο αντιστοιχεί στην έκπτωση.

Ενόψει της αποφάσεως Elida Gibbs, ιδίως ενόψει της σκέψεως 33, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η κρίση του Δικαστηρίου ισχύει, κατά την άποψή της, όχι μόνο για κουπόνια εξαργυρώσεως, αλλά και για τα επίδικα εν προκειμένω κουπόνια εκπτώσεως.

23. Η *Επιτροπή* προβάλλει ότι η αντιπαροχή υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, την οποία ένας έμπορος λιανικής πωλήσεως εισπράττει σε περίπτωση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, αποτελείται από τη συνολική τιμή των αγαθών. Η τιμή καταβάλλεται εν μέρει από τον τελικό καταναλωτή, εν μέρει από τον κατασκευαστή. Ο κατασκευστής πρέπει να θεωρηθεί, ενόψει αυτής της διατάξεως, ως τρίτο πρόσωπο, και ως εκ τούτου η επιστροφή που πραγματοποιεί πρέπει να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου του εμπόρου λιανικής πωλήσεως.

Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας μπορεί να επικαλεστεί, σε τελική ανάλυση, μόνο ένας κατασκευαστής, προκειμένου να μειώσει τη δική του βάση επιβολής του φόρου και ως εκ τούτου τον φόρο που θα καταβάλει.

Η Επιτροπή προτείνει, κατά συνέπεια, η βάση επιβολής του φόρου να συντίθεται από τη συνολική τιμή λιανικής πωλήσεως, ήτοι το τίμημα που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής πλέον του ποσού που ο κατασκευαστής επιστρέφει στον έμπορο λιανικής πωλήσεως.

Κατά την Επιτροπή, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η επιστροφή από τον κατασκευαστή μπορεί να θεωρηθεί επιστροφή ενός ποσού της αρχικής τιμής αγοράς, που έχει καταβάλει ο έμπορος λιανικής πωλήσεως. Τούτο ουδόλως επηρεάζει, ωστόσο, το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας που πρέπει να καταβάλει ο έμπορος λιανικής πωλήσεως. Τούτο παραμένει το ίδιο ανεξαρτήτως της αξιολογήσεως του ποσού που επιστρέφει ο κατασκευαστής.

Β — *Εκτίμηση*

24. Κατ' αρχάς πρέπει να γίνουν ορισμένες διευκρινίσεις όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

Περαιτέρω, το επιχείρημα της *Yorkshire*, ότι η μείωση του ποσού του φόρου για τον έμπορο λιανικής πωλήσεως εξαρτάται από την έκδοση κουπονιού από τον κατασκευαστή, δεν ευσταθεί.

25. Ως «πελάτες», νοούνται οι τελικοί καταναλωτές υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Περαιτέρω, πρέπει να τονιστεί ότι η έκπτωση γίνεται από τον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Η καλούμενη από το αιτούν δικαστήριο «καταβολή της εκπτώσεως» από τον κατα-

σκευαστή αφορά ακριβέστερα επιστροφή από τον κατασκευαστή στον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο κατασκευαστής πληρώνει την έκπτωση μόνο διότι το ποσό της επιστροφής αντιστοιχεί στο ύψος της εκπτώσεως.

26. Περαιτέρω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η υποθετική περίπτωση του προδικαστικού ερωτήματος ότι ο κατασκευαστής πωλεί τα αγαθά σε έναν έμπορο χονδρικής πωλήσεως δεν μπορεί να εξεταστεί στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας. Πρόκειται, όπως ρητώς αναφέρεται, για υποθετικά πραγματικά περιστατικά και ως εκ τούτου για υποθετικό ερώτημα. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [9], απαγορεύεται η υποβολή τέτοιων ερωτημάτων. Επιπλέον, η εξέταση μιας τέτοιας υποθετικής περιπτώσεως δεν είναι αναγκαία για την απάντηση του ερωτήματος εν προκειμένω.

27. Αρχίζοντας την ανάλυση, πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθεί η κρίσιμη για την έκτη οδηγία αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Σε αυτήν υπάγεται η αρχή ότι η βάση επιβολής του φόρου δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη από την πραγματικώς καταβληθείσα αντιπαροχή. Σε αυτήν περιλαμβάνεται, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, «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».

28. Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για τη βάση επιβολής φόρου ενός εμπόρου λιανικής πωλήσεως, πρέπει να υπολογιστεί η αξία της αντιπαροχής που αυτός λαμβάνει.

29. Ως αντιπαροχή, ο έμπορος λιανικής πωλήσεως λαμβάνει κατ' αρχάς το ποσό που καταβάλλουν οι τελικοί καταναλωτές, ήτοι οι πελάτες του. Αυτό το ποσό περιλαμβάνει είτε την «κανονική» τελική τιμή πωλήσεως είτε — στην περίπτωση προσκομίσεως κουπονιού — την τιμή μειωμένη κατά το ποσό της εκπτώσεως.

30. Δεύτερον, ο έμπορος λιανικής πωλήσεως λαμβάνει — στην περίπτωση της προσκομίσεως του κουπονιού στον κατασκευαστή — από τον τελευταίο ποσό ύψους ίσου με την αξία του κουπονιού. Επομένως, το κουπόνι δεν έχει αξία μόνο για τον τελικό καταναλωτή, στον οποίο εξασφαλίζει έκπτωση, αλλά και για τον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Το κουπόνι ενσωματώνει για τον έμπορο λιανικής πωλήσεως το δικαίωμα επιστροφής ενός μέρους της τιμής αγοράς που έχει καταβάλει στον κατασκευαστή. Αυτή η αξία, που έχει το κουπόνι για τον έμπορο λιανικής πωλήσεως, προσδίδει στο κουπόνι τον χαρακτήρα μέσου πληρωμής. Τούτο προκύπτει από την απόφαση του Δικαστηρίου Boots Company με την οποία το Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι: «στην περίπτωση κατά την οποία το κουπόνι που επιστρέφεται [...] λαμβάνεται εν συνεχεία εκ νέου από τον προμηθευτή της, [...] το κουπόνι έχει για την [εταιρία] χρηματική αξία μέχρι του ποσού που πράγματι καταβλήθηκε από τον προμηθευτή [...]» [10].

9 — Βλ. συναφώς την απόφαση της 17ης Μαΐου 2001, C-340/99, TNT Traco (Συλλογή 2001, σ. I-4109), και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

10 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 13.

31. Τούτο συμβαίνει στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας. Οι κατασκευαστές επιστρέφουν στους εμπόρους λιανικής πωλήσεως έναντι της προσκομίσεως του κουπονιού, τη διαφορά μεταξύ της τιμής που πραγματικά κατέβαλε ο τελικός καταναλωτής και της «κανονικής» τιμής χωρίς έκπτωση.

32. Υπέρ του χαρακτηρισμού ενός κουπονιού ως αντιπαροχή συνηγορεί περαιτέρω η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Argos Distributors, σύμφωνα με την οποία «η υποκειμενική αντιπαροχή [...]συνίσταται, εν όλω ή εν μέρει, σε δελτία που εμφανίζει ο αγοραστής κάποιου από τα εμπορεύματα αυτά» [11].

33. Το γεγονός ότι η αντιπαροχή μπορεί να καταβληθεί όχι μόνον από τον αγοραστή, αλλά και από τρίτο πρόσωπο, προκύπτει ήδη από το γράμμα της διατάξεως του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Το Δικαστήριο αναγνώρισε, στην υπόθεση Bally [12], την καταβολή του τιμήματος «μέσω» ενός τρίτου, και δη ενός εκδότη κάρτας ως «αντιπαροχή» υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'. Στην προκειμένη περίπτωση μεσολαβεί επίσης ένας τρίτος, και δη ο κατασκευαστής, ο οποίος καταβάλλει ένα μέρος της «κανονικής» τιμής — και δη την έκπτωση — στον έμπορο λιανικής πωλήσεως, και δη με τη μορφή επιστροφής.

34. Από την απόφαση στην υπόθεση Elida Gibbs προκύπτει ότι κρίσιμες για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου δεν είναι μόνον τέτοιες εκπτώσεις, που γίνονται απευθείας μεταξύ δύο συμβαλλομένων, όπως μεταξύ κατασκευαστή και τελικού καταναλωτή, αλλά και οι εκπτώσεις οι οποίες «χορηγούνται διά μέσου των εμπόρων λιανικής» [13].

35. Όπως ακριβώς το ποσό της εκπτώσεως και ως εκ τούτου το ποσό της επιστροφής από τον κατασκευαστή, πρέπει να ληφθεί υπόψη και το ποσό επιστροφής στον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Δεδομένου ωστόσο ότι ο έμπορος λιανικής πωλήσεως δεν καταβάλλει, αλλά εισπράττει αυτό το ποσό, το τελευταίο δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη με τον ίδιο τρόπο όπως στην περίπτωση του κατασκευαστή. Δεν είναι δυνατόν όχι μόνον ο καταβάλλων μία παροχή, αλλά και ο εισπράττων αυτήν είτε να μην όφειλε να περιλάβει το ποσό είτε να μπορούσε να περιλάβει το ποσό και αργότερα να το αποκλείσει εκ νέου.

36. Όπως ορθώς υποστηρίζει η Ιρλανδική Κυβέρνηση, στην προκειμένη περίπτωση πληρούνται επίσης οι ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό ως αντιπα-

11 — Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94 (Συλλογή 1996, σ. I-5311, σκέψη 18).

12 — Απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-18/92 (Συλλογή 1993, σ. I-2871, σκέψη 17).

13 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 31.

ροχή: ο άμεσος σύνδεσμος μεταξύ παροχής και αντιπαροχής, το αποτιμητό σε χρήμα καθώς και η υποκειμενική αξία της αντιπαροχής.

37. Ο άμεσος σύνδεσμος που απαιτεί η νομολογία [14] μεταξύ της παραδόσεως αγαθών στον τελικό καταναλωτή αφενός και — στην προκειμένη περίπτωση — αμφοτέρων των μερών της αντιπαροχής αφετέρου, απαντά στο επίδικο εν προκειμένω σύστημα κουπονιών, καθόσον η παράδοση σε μειωμένη τιμή γίνεται μόνο κατόπιν εμφανίσεως του κουπονιού.

38. Επίσης πληρούται η προϋπόθεση, αμφότερα τα μέρη της αντιπαροχής να είναι αποτιμητά σε χρήμα. Τούτο ισχύει τόσο για την τιμή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής όσο και για το κουπόνι, ήτοι για την αξία που αυτό ενσωματώνει. Στο κουπόνι αναγράφεται το εκάστοτε ποσό της εκπτώσεως, που ο έμπορος λιανικής πωλήσεως διασφαλίζει στον τελικό καταναλωτή και που επιστρέφεται στον έμπορο λιανικής πωλήσεως από τον κατασκευαστή.

39. Τέλος, αμφότερα τα μέρη της αντιπαροχής πληρούν την προϋπόθεση της υποκειμενικής αξίας. Ενώ τούτο είναι σαφές για το ποσό που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής, για το κουπόνι προκύπτει από το γεγονός ότι τούτο ενσωματώνει αξία για τον έμπορο λιανικής πωλήσεως, καθόσον ο τελευταίος λαμβάνει από τον κατασκευαστή επιστροφή ποσού ίσου με την έκπτωση.

40. Από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας προκύπτει τέλος ότι «η φορολογική αρχή οπωσδήποτε δεν μπορεί να εισπράττει ποσό υψηλότερο αυτού που κατέβαλε ο τελικός αγοραστής» [15]. Τούτο θα συνέβαινε ωστόσο, αν ούτε ο κατασκευαστής ούτε ο έμπορος λιανικής πωλήσεως μπορούσαν να αναπροσαρμόσουν το ποσοστό ΦΠΑ που τους αντιστοιχεί.

41. Από την απόφαση στην υπόθεση Elida Gibbs προκύπτει ότι η βάση υπολογισμού του φόρου για τον κατασκευαστή σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας «ισούται προς την τιμή της εκ μέρους του κατασκευαστή πωλήσεως μειωμένη κατά το αναγραφόμενο στο κουπόνι και επιστραφέν ποσό» [16].

42. Από την απόφαση στην υπόθεση Elida Gibbs προκύπτει ωστόσο επίσης ότι ο έμπορος λιανικής πωλήσεως δεν μπορεί να αναπροσαρμόσει τον ΦΠΑ. Σύμφωνα με αυτή

14 — Βλ. την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Συλλογή 1981, σ. 445), καθώς και τις αποφάσεις Boots Company (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5) και Empire Stores (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6).

15 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Elida Gibbs, σκέψη 24.

16 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 34.

την απόφαση, «δεν είναι αναγκαίο να αναπροσαρμοστεί η βάση επιβολής του φόρου ως προς τις ενδιάμεσες συναλλαγές» [17].

43. Αν επιτρεπόταν και για τον έμπορο λιανικής πωλήσεως η αντίστοιχη αναπροσαρμογή, δεν θα επιβαρυνόταν το σύνολο των εσόδων του και ο ΦΠΑ θα είχε επιρροή στο επιχειρηματικό κέρδος του εμπόρου λιανικής πωλήσεως, διότι θα συνιστούσε γι' αυτόν πηγή εσόδων.

44. Κατά την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Freemans, ένας φορολογούμενος δεν μπορεί ωστόσο να λαμβάνει «ένα ποσό που αντιστοιχεί σε τμήμα της τιμής πωλήσεως που συνιστά την αντιπαροχή για τα παραδοθέντα αγαθά, ποσό όμως το οποίο δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου» [18]. Ωστόσο, ακριβώς αυτό θα συνέβαινε αν ο έμπορος λιανικής πωλήσεως δεν περιελάμβανε το αναγραφόμενο στο κουπόνι ποσό στη βάση επιβολής του φόρου.

45. Με τη μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου κατά το αναγραφόμενο στο κουπόνι ποσό μόνο στην περίπτωση του κατασκευαστή, αλλά όχι και στην περίπτωση του εμπόρου λιανικής πωλήσεως, αποφεύγεται ο κίνδυνος το ποσό να μη λαμβάνεται καθόλου υπόψη ή να λαμβάνεται υπόψη διπλά. Αντιθέτως, διασφαλίζεται η άπαξ μόνο φορολόγηση του ποσού. Ταυτοχρόνως, αποφεύγεται η απώλεια ΦΠΑ από τη φορολογική διοίκηση ή η είσπραξη υπερβολικά υψηλών φόρων.

46. Αυτό το αποτέλεσμα αντιστοιχεί σε τελική ανάλυση στο σύστημα ΦΠΑ της έκτης οδηγίας, το οποίο βασίζεται στη σκέψη ότι σε κάθε στάδιο της αλυσίδας παροχής υπηρεσιών υπόκειται σε φόρο η προστιθέμενη αξία που προκύπτει στο εκάστοτε στάδιο.

47. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι σε μία περίπτωση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη βάση υπολογισμού του φόρου είναι το ποσό που έχει καταβάλει ο πελάτης τοις μετρητοίς πλέον του ποσού που αντιστοιχεί στην έκπτωση, το οποίο έχει καταβάλει ο κατασκευαστής.

V — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

A — *Ισχυρισμοί των διαδίκων*

48. Η *Yorkshire* ισχυρίζεται ότι ο ΦΠΑ που περιέχεται στην επιστροφή πρέπει να αφαι-

17 — Όπ.π., σκέψη 33.

18 — Απόφαση της 29ης Μαΐου 2001, C-86/99 (Συλλογή 2001, σ. I-4167, σκέψη 28).

ρείται από τον φόρο και η επιστροφή των φόρων δεν πρέπει να εξαρτάται από την έκδοση κουπονιού ή την παροχή πιστωτικού ή χρεωστικού εγγράφου. Σε αυτή τη θέση αντίκειται, σε μια περίπτωση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, και το εθνικό δίκαιο. Ως εκ τούτου, η Yorkshire προτείνει ο έμπορος λιανικής πωλήσεως να μην υποχρεούται να προσαρμόσει την προ του φόρου κράτηση.

49. Η *Γερμανική Κυβέρνηση* δεν υποστηρίζει ότι η υποχρέωση αναπροσαρμογής προκύπτει από την απόφαση Elida Gibbs. Αντιθέτως, παραπέμπει συναφώς στο άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, από το οποίο προκύπτει η υποχρέωση αναπροσαρμογής για τον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Η μείωση της βάσεως φορολογήσεως πρέπει να γίνεται μόνον εφόσον το καταβαλλόμενο από τον παρασκευαστή ποσό επιστροφής στον έμπορο λιανικής πωλήσεως θεωρηθεί επιστροφή στον έμπορο λιανικής πωλήσεως. Τέλος, μόνον ένα τέτοιο σύστημα διασφαλίζει την ουδετερότητα του ΦΠΑ, καθόσον το ποσό που μπορεί να αφαιρεθεί ως προηγούμενος φόρος συμπίπτει με εκείνο που ο κατασκευαστής όφειλε προηγουμένως ως φόρο κύκλου εργασιών.

50. Κατά την άποψη της *Βρετανικής Κυβερνήσεως*, ο έμπορος λιανικής πωλήσεως πρέπει να κάνει την αναπροσαρμογή, όταν φορολογείται μόνον η προστιθέμενη αξία.

51. Η *Ολλανδική Κυβέρνηση* θεωρεί ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί την αναπροσαρμογή, σε περίπτωση που η βάση υπολογισμού του φόρου περιλαμβάνει μόνον το ποσό που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής.

52. Ενόψει της απαντήσεως που κατά την άποψή τους πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα, η *Ιρλανδική Κυβέρνηση* και η *Επιτροπή* υποστηρίζουν ότι παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Β — *Εκτίμηση*

53. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα τέθηκε για την περίπτωση που δινόταν στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι βάση υπολογισμού του φόρου είναι μόνον το ποσό που καταβάλλει ο πελάτης.

54. Δεδομένου ότι προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα την απάντηση ότι η βάση υπολογισμού του φόρου περιλαμβάνει το τίμημα που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής πλέον του ποσού της επιστροφής που καταβάλλει ο κατασκευαστής, παρέλκει περαιτέρω η εξέταση του δευτέρου ερωτήματος.

VI — Συμπέρασμα

55. Ενόψει του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

«1) Στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα — εκτός από την υποθετική περίπτωση της μεσολαβήσεως ενός εμπόρου χονδρικής πωλήσεως — πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι σε μια περίπτωση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, βάση υπολογισμού του φόρου είναι το τίμημα που καταβάλλει ο πελάτης πλέον του αντιστοιχούντος στην έκπτωση ποσού που έχει καταβάλει ο κατασκευαστής.

2) Λόγω της προτεινομένης απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.»