ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 29ης Μαΐου 2001 *

Στην υπόθεση C-86/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του VAT and Duties Tribunal, London (Ηνωμένο Βασίλειο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Freemans plc

και

Commissioners of Customs & Excise,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, B. Σκουρή, R. Schintgen, F. Macken και N. Colneric (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, προϊσταμένη τμήματος,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Freemans plc, εκπροσωπούμενη από τους P. Trevett, QC, και F. Fitzpatrick, barrister, ενεργούντες κατ' εντολή του Herbert Smith, solicitors,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την R. Magrill, επικουρούμενη από τον K. Parker, QC,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Μ. Απέσο και την Ε. Μαμούνα,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa και την F. Riddy,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Freemans plc, εκπροσωπουμένης από τους P. Trevett και F. Fitzpatrick, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπουμένης από τον K. Parker, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Μ. Απέσο, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον R. Lyal, κατά τη συνεδρίαση της 9ης Νοεμβρίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Ιανουαρίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 14ης Ιανουαρίου 1999, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Μαρτίου 1999, το VAT and Duties Tribunal, London, υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Freemans plc (στο εξής: Freemans) και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), που είναι αρμόδιοι στο Ηνωμένο Βασίλειο για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), σχετικά με τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου αυτού όσον αφορά την παροχή αγαθών στο πλαίσιο συστήματος προαγωγής των πωλήσεων που έχει οργανώσει η Freemans.

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Στον τίτλο V («Φορολογητέες πράξεις»), το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

4 Το άρθρο 11, Α, παράγραφοι 1, στοιχείο α', και 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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·

[...]

3. Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

[...]

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

5 Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Γ. *Διάφορες διατάξεις*

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.»

6 Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, που συνιστά τον τίτλο της XV ο οποίος επιγράφεται «Μέτρα απλοποιήσεως», προβλέπει στην παράγραφό του 1 τα εξής:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα

οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.»

Η εθνική ρύθμιση

7 Σύμφωνα με το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, το Ηνωμένο Βασίλειο θέσπισε ειδικά συστήματα για τους εμπόρους λιανικής πωλήσεως, βάσει των οποίων αυτοί μπορούν να υπολογίζουν τον επιβαλλόμενο στις πράξεις τους ΦΠΑ επί των εκροών με αναφορά στη συνολική αξία των φορολογητέων παραδόσεων κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, βάσει της εννοίας των «ημερήσιων ακαθάριστων εισπράξεων», και όχι με αναφορά στην αξία κάθε συγκεκριμένης παραδόσεως.

8 Μέχρι τις 28 Φεβρουαρίου 1997, το Ηνωμένο Βασίλειο επέτρεπε στους εμπόρους λιανικής πωλήσεως να υπολογίζουν τις ημερήσιες ακαθάριστες εισπράξεις τους σύμφωνα με τη συνήθη μέθοδο των ακαθάριστων εισπράξεων (standar method of gross takings, στο εξής: SMGT), η οποία στηριζόταν στις πληρωμές που είχαν εισπραχθεί από έναν έμπορο λιανικής κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου. Από την 1η Μαρτίου 1997, το Ηνωμένο Βασίλειο κατάργησε την SMGT και απαίτησε από τους εμπόρους λιανικής να υπολογίζουν τις ακαθάριστες εισπράξεις τους σύμφωνα με ένα νέο σύστημα που στηρίζεται στην κατ' επιλογή μέθοδο υπολογισμού των ακαθάριστων εισπράξεων (optional method of gross takings, στο εξής: OMGT). Η OMGT στηρίζεται στο συνολικό ποσό που τιμολογεί ο έμπορος λιανικής.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Η Freemans πωλεί τα προϊόντα της δι' αλληλογραφίας σε πελάτες μέσω καταλόγων που η εταιρία αποστέλλει σε ιδιώτες, προκειμένου να τους χρησιμοποιήσει ως αντιπροσώπους της. Η Freemans διαθέτει περίπου 900 000 ενεργούς αντιπροσώπους, οι

οποίοι παραγγέλλουν εμπορεύματα είτε γι' αυτούς τους ίδιους (στο εξής: ίδιες αγορές) είτε για άλλους πελάτες. Οι αγορές εξοφλούνται στο πλαίσιο ενός συστήματος αυτοχρηματοδοτούμενης πιστώσεως, το οποίο έχει οργανώσει η Freemans και βάσει του οποίου οι αντιπρόσωποι πληρώνουν τα εμπορεύματα στην αναγραφόμενη στον κατάλογο τιμή (στο εξής: τιμή καταλόγου) με μηνιαίες δόσεις οι οποίες εκτείνονται γενικώς σε διάστημα 50 εβδομάδων. Η Freemans έχει δημιουργήσει στα λογιστικά βιβλία της ένα χωριστό πιστωτικό λογαριασμό για τους αντιπροσώπους, στον οποίο πιστώνεται αυτομάτως υπέρ του αντιπροσώπου ποσό ίσο προς το 10 % κάθε καταβολής που αυτός πραγματοποιεί στη Freemans, το οποίο αντιστοιχεί ακριβέστερα σε επιστροφή τιμήματος ποσοστού 10 % για τις ίδιες αγορές (στο εξής: επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών) και σε προμήθεια 10 % για τις αγορές που πραγματοποιούνται για άλλους πελάτες (στο εξής: προμήθεια).

10 Ο αντιπρόσωπος μπορεί ανά πάσα στιγμή να αναλάβει το πιστωθέν στον λογαριασμό του ποσό με επιταγή, με ταχυδρομικό έμβασμα ή υπό μορφή παραδόσεως δελτίων εθνικού λαχείου· μπορεί επίσης να χρησιμοποιήσει το ποσό αυτό είτε για να μειώσει τα χρεωστικά του υπόλοιπα όσον αφορά τα ποσά που οφείλει αυτός ή κάποιος πελάτης του είτε για να προβεί σε νέες αγορές που θα του παράσχουν δικαίωμα σε νέα επιστροφή τιμήματος 10 %. Ωστόσο, οι αντιπρόσωποι δεν μπορούν να πληρώσουν εξ αρχής την τιμή καταλόγου μείον την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών.

11 Αν ένας αντιπρόσωπος δεν τηρήσει μια ημερομηνία πληρωμής, το συνολικό πληρωτέο υπόλοιπο του λογαριασμού του καθίσταται αμέσως απαιτητό. Σε μια τέτοια περίπτωση, κατ' αρχήν, η επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών ή η προμήθεια δεν μπορούν πλέον να καταβληθούν έως ότου τακτοποιηθεί η κατάσταση του λογαριασμού.

12 Σε περίπτωση που η καταβολή του ποσού που έχει πιστωθεί στον λογαριασμό των αντιπροσώπων δεν έχει ζητηθεί κατά τη διάρκεια ορισμένης περιόδου, το εν λόγω ποσό διαγράφεται από τα βιβλία της Freemans. Ωστόσο, στην πράξη, ακόμη και αν οι αντιπρόσωποι προβάλουν εκπρόθεσμα το δικαίωμά τους να λάβουν την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών και το δικαίωμα αυτό έχει τεχνικά παραγραφεί, δεν στερούνται της δυνατότητας να ασκήσουν το εν λόγω δικαίωμα. Ωστόσο, ένα σημαντικό τμήμα από αυτές τις επιστροφές τιμήματος λόγω ιδίων αγορών δεν ζητείται από τους αντιπροσώπους και παραμένει στην κατοχή της Freemans.

13 Σύμφωνα με την SMGT, η Freemans μπορούσε να αφαιρεί εξ αρχής την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών από τις ημερήσιες ακαθάριστες εισπράξεις της. Από την 1η Μαρτίου 1997, ημερομηνία ενάρξεως εφαρμογής της OMGT, η Freemans οφείλει να υπολογίζει τις ακαθάριστες ημερήσιες εισπράξεις της χωρίς να πραγματοποιεί την αφαίρεση για τις επιστροφές τιμήματος λόγω ιδίων αγορών, εκτός αν και έως ότου αναληφθούν από τον αντιπρόσωπο με είσπραξη μετρητών ή χρησιμοποιηθούν για μείωση της τιμής αγοράς των προϊόντων.

14 Παρά την κατάργηση της SMGT, η Freemans συνέχισε να καταρτίζει τις δηλώσεις ΦΠΑ για τις περιόδους του Απριλίου και του Ιουλίου 1997 στη βάση αυτή, ήτοι αφαιρώντας την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών από την τιμή καταλόγου. Οι Commissioners επέβαλαν ωστόσο φόρο επί των πράξεων που διενήργησε η Freemans σύμφωνα με τη νέα μέθοδο OMGT. Η Freemans άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, London.

15 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Freemans υποστηρίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου για τα προϊόντα που παρέχει σε αντιπρόσωπο για ιδία χρήση αποτελείται από την τιμή καταλόγου των προϊόντων αυτών μείον την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών του αντιπροσώπου αυτού, δεδομένου ότι η Freemans ουδέποτε τελεί σε συμβατική κατάσταση που να της παρέχει το δικαίωμα να εισπράξει από τον αντιπρόσωπο ολόκληρη την τιμή καταλόγου.

16 Αντιθέτως, οι Commissioners υποστηρίζουν ότι, αν ερμηνευθεί ορθώς η συμφωνία που συνάπτεται μεταξύ της Freemans και του αντιπροσώπου της, η αντιπαροχή, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, συνίσταται στην πλήρη τιμή αγοράς των προϊόντων του καταλόγου που ο αντιπρόσωπος υποχρεούται συμβατικώς να καταβάλει στη Freemans.

17 Το εθνικό δικαστήριο τονίζει ότι οι Commissioners δεν αξιώνουν από τη Freemans να καταβάλει τον ΦΠΑ επί ποσού μεγαλυτέρου από εκείνο που πράγματι κατέβαλε ο

τελικός καταναλωτής. Προσθέτει ότι ο χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση αγαθών που καταλήγει στην επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών προηγείται της πληρωμής των αγαθών αυτών, η οποία αποτελεί τον λόγο γι' αυτήν την επιστροφή τιμήματος. Κατά το εθνικό δικαστήριο, τα περιστατικά αυτά συνηγορούν υπέρ της απορρίψεως της προσφυγής της Freemans.

18 Ωστόσο, θεωρώντας ότι για τη λύση της διαφοράς που του υποβλήθηκε είναι αναγκαία η ερμηνεία του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας, το VAT and Duties Tribunal, London, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ποια είναι, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 11, Α και Γ, της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου, όσον αφορά προϊόντα πωλούμενα δι' αλληλογραφίας από κατάλογο σε πελάτη για δική του χρήση, στην περίπτωση κατά την οποία, αφενός, ο προμηθευτής, παρέχοντας αυτοχρηματοδοτούμενη πίστωση, χορηγεί στον πελάτη επιστροφή τιμήματος σε σχέση με την τιμή καταλόγου (επιστροφή τιμήματος "λόγω ιδίων αγορών"), με τη δε επιστροφή αυτή πιστώνεται ο πελάτης εφόσον και όταν καταβάλλει τις δόσεις στον προμηθευτή (ή χρησιμοποιείται η εν λόγω επιστροφή για τη μείωση ή την εξόφληση μιας δόσης), και, αφετέρου, η επιστροφή τιμήματος "λόγω ιδίων αγορών" που έχει προκύψει από τις διενεργηθείσες πληρωμές είναι διαθέσιμη για άμεση είσπραξη ή χρήση από τον πελάτη, έστω και αν ο πελάτης αυτός οφείλει ακόμη μελλοντικές δόσεις από την πληρωμή;

Αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου:

1) η πλήρης τιμή καταλόγου των προϊόντων που επωλήθησαν στον πελάτη μείον την "επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών" επί της τιμής αυτής, ή

2) η πλήρης τιμή καταλόγου των προϊόντων που επωλήθησαν στον πελάτη μειωμένη ως άνω εφόσον και όταν ο πελάτης πιστώνεται με την "επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών", ή

3) η πλήρης τιμή καταλόγου των προϊόντων που επωλήθησαν στον πελάτη μειωμένη ως άνω εφόσον και όταν ο πελάτης εισπράττει ή χρησιμοποιεί την "επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών", ή

4) κάποιο άλλο ποσό και, αν ναι, ποιο;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

19 Πρέπει εκ προοιμίου να υπενθυμιστεί ότι, κάθε φορά που τίθεται, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, το ζήτημα του χαρακτηρισμού ενός στοιχείου της τιμής που θα μπορούσε να είναι συστατικό της βάσεως επιβολής του φόρου ή, αντιστρόφως, που θα μπορούσε να αποκλεισθεί ρητώς από αυτήν, πρέπει κατ' αρχάς να εξετάζεται αν το εν λόγω στοιχείο εμπίπτει σε μια από τις κατηγορίες που προβλέπονται στο άρθρο 11, Α, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας και μόνο σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως πρέπει να γίνεται αναφορά στη γενική έννοια της βάσεως επιβολής του φόρου που διαλαμβάνεται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας (βλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company, Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 16).

20 Συναφώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι από το γράμμα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ιδίως από το γαλλικό κείμενο της διατάξεως αυτής, συνάγεται ότι οι εκπτώσεις και οι επιστροφές τιμήματος χορηγούνται υπό την έννοια της διατάξεως αυτής αφ' ης στιγμής ο αγοραστής αποκτά νόμιμο δικαίωμα να τις λάβει. Δεδομένου ότι ο αντιπρόσωπος, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δικαιούται την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών κατά τον χρόνο της αγοράς του αγαθού, η εν λόγω διάταξη έχει εφαρμογή, οπότε η βάση επιβολής του φόρου είναι εξ αρχής η τιμή καταλόγου μείον την επιστροφή τιμήματος.

21 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ελληνική Κυβέρνηση αμφισβητούν ότι η ύπαρξη ενός τέτοιου δικαιώματος επί επιστροφής τιμήματος αρκεί για να έχει εφαρμογή το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Ισχυρίζονται ότι, κατά τον χρόνο της παραδόσεως των αγορασθέντων αγαθών, η αντιπαροχή είναι η πλήρης τιμή καταλόγου, δεδομένου ότι την τιμή αυτή οφείλει να καταβάλει στη Freemans ο αντιπρόσωπος.

22 Πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, επιστροφές τιμήματος χορηγούμενες στον αγοραστή κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών, ο χρόνος πραγματοποιήσεως της πράξεως υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως είναι, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ο χρόνος κατά τον οποίο μεταβιβάζεται η εξουσία διαθέσεως του αγορασθέντος αγαθού, ήτοι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο χρόνος κατά τον οποίο τα προϊόντα αναλαμβάνονται από τον αντιπρόσωπο.

23 Αν, κατά τον χρόνο της ως άνω μεταβιβάσεως, οι αγοραστές κατέβαλλαν μειωμένη τιμή, θα ετύγχαναν εκπτώσεως· αν ο πωλητής τους επέστρεφε ένα τμήμα της ήδη καταβληθείσας τιμής, οι αγοραστές θα ετύγχαναν επιστροφής τιμήματος υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, την προπαρατεθείσα απόφαση Boots Company, σκέψη 18).

24 Ωστόσο, τούτο δεν ισχύει στην υπόθεση της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, κατά τον εν λόγω χρόνο, οι αντιπρόσωποι πρέπει να καταβάλουν την πλήρη τιμή καταλόγου με δόσεις, ενώ η Freemans οφείλει να πιστώσει ένα χωριστό λογαριασμό με αξία ίση προς το 10 % για κάθε καταβολή που θα διενεργήσουν οι εν λόγω αντιπρόσωποι. Τα ποσά που πρέπει έτσι να πιστωθούν ανάλογα με τις καταβολές δεν συνιστούν ακόμη επιστροφές τιμήματος υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

25 Συγκεκριμένα, αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, για να έχει εφαρμογή το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', δεν αρκεί να αποκτά ο αγοραστής κατά την αγορά, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, μια επιστροφή τιμήματος την οποία μπορεί νομικώς να αξιώσει.

26 Είναι γεγονός ότι το γαλλικό κείμενο της εν λόγω διατάξεως θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι υπαγορεύει να ερμηνευθεί ο όρος «acquis» («χορηγούμενη») υπό την έννοια της «juridiquement acquis» («νομικά συντελεσθείσας χορηγήσεως»). Ωστόσο, από το γερμανικό κείμενο της ίδιας διατάξεως («erhält») συνάγεται μάλλον ότι η επιστροφή τιμήματος πρέπει να συντελείται πράγματι κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως. Εν πάση περιπτώσει, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι καμία από τις γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', δεν περιέχει τις εκφράσεις «νομικά συντελεσθείσα χορήγηση» ή «πράγματι χορηγούμενη», οι οποίες θα ήσαν σαφείς και χωρίς αμφισημία. Το κείμενο πρέπει συνεπώς να ερμηνευθεί με γνώμονα τους σκοπούς του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας.

27 Συναφώς, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν αποτελεί παρά την εφαρμογή του κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, όπως αυτός έχει ερμηνευθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Boots Company, σκέψη 19). Σύμφωνα με την τελευταία αυτή διάταξη, η βάση επιβολής του φόρου επί της παραδόσεως αγαθών συνίσταται σε ό,τι συνιστά την αντιπαροχή που λαμβάνει ή πρέπει να λάβει από τον αγοραστή ο προμηθευτής. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η τελική βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού αποτελείται από την πράγματι ληφθείσα προς τούτο αντιπαροχή (βλ. αποφάσεις της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93, Glawe, Συλλογή 1994, σ. I-1679, σκέψη 8, και της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94, Argos Distributors, Συλλογή 1996, σ. I-5311, σκέψη 16). Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', διασφαλίζει έτσι τη φορολογική ουδετερότητα, η οποία αποτελεί εγγενή αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και η οποία πρέπει να τηρείται κατά την ερμηνεία των διατάξεων της έκτης οδηγίας (βλ., στο πνεύμα αυτό, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs, Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψεις 26 έως 31).

28 Στην υπόθεση όμως της κύριας δίκης, η Freemans, υπολογίζοντας τον ΦΠΑ εξ αρχής επί της τιμής καταλόγου, αφαιρουμένων των ποσών που πρέπει να πιστώσει, θα ελάμβανε, οσάκις οι πελάτες εν συνεχεία δεν αναλαμβάνουν τα πιστωθέντα ποσά,

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. Ένας τέτοιος τρόπος υπολογισμού του ΦΠΑ συνιστά συνεπώς παράβαση του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ερμηνευομένου σε συμφωνία προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

29 Επομένως, ένας υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί ένα σύστημα προαγωγής των πωλήσεων όπως το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης δεν δικαιούται να ισχυρίζεται ότι, ήδη εξ αρχής, η αντιπαροχή υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αποτελείται από την πλήρη τιμή μείον την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών.

30 Βεβαίως, όπως ορθώς υπενθυμίζει η Freemans, το Δικαστήριο έχει κρίνει, όσον αφορά τις αυτόματες μηχανές παιχνιδιών που λειτουργούν με χρήματα και παρέχουν τη δυνατότητα κέρδους (μηχανές παιχνιδιών με κέρματα), ότι η αντιπαροχή αποτελείται από το σύνολο των ριπτομένων διακυβευμάτων μείον το ποσοστό που αντιστοιχεί στα κέρδη που καταβάλλονται στους παίκτες (προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, σκέψη 13). Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί, κατ' αρχάς, ότι η εφαρμογή του ΦΠΑ παρουσιάζει δυσκολίες όσον αφορά τις πράξεις που σχετίζονται με τυχερά παιχνίδια, σημείο που ανέπτυξε η Επιτροπή με την πρότασή της περί έκτης οδηγίας (βλ. *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,* Συμπλήρωμα 11/73, σ. 16). Δεν φαίνεται συνεπώς καθόλου σκόπιμο να συναχθούν γενικά συμπεράσματα από τη φορολόγηση των πράξεων αυτών προκειμένου να εφαρμοστούν στη φορολόγηση των συνήθων παραδόσεων αγαθών. Εν συνεχεία, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, το ποσοστό των ριπτομένων διακυβευμάτων που δεν περιελήφθη στη βάση επιβολής του φόρου καταβαλλόταν πράγματι στους παίκτες που κέρδιζαν. Η προπαρατεθείσα απόφαση Glawe εκδόθηκε συνεπώς με βάση περιστατικά που είναι κατ' ουσίαν διαφορετικά από εκείνα της υπόθεσης της κύριας δίκης, όπου πρόκειται για ένα στοιχείο της τιμής το οποίο καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής και το οποίο, αν ο καταναλωτής αυτός δεν το αναλάβει, παραμένει στην κατοχή του υποκειμένου στον φόρο.

31 Τέλος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου που αποτελείται από την πλήρη τιμή καταλόγου πρέπει να μειώνεται, στο πλαίσιο

συστήματος προαγωγής των πωλήσεων όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, αφ' ης στιγμής ο τελικός καταναλωτής αναλαμβάνει ή χρησιμοποιεί κατ' άλλο τρόπο το ποσό με το οποίο έχει πιστωθεί ο χωριστός λογαριασμός του.

32 Η Freemans και η Επιτροπή υποστηρίζουν βεβαίως ότι το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες η μείωση της αντιπαροχής προκύπτει από συμβατική τροποποίηση επελθούσα μετά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως. Η εν λόγω διάταξη δεν έχει συνεπώς εφαρμογή οσάκις, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι συμβατικές σχέσεις βάσει των οποίων πραγματοποιείται η παράδοση προβλέπουν, εξ αρχής, τη χορήγηση επιστροφής τιμήματος, έστω και αν αυτή δεν αποκτάται παρά αργότερα. Στο πλαίσιο αυτό, επικαλούνται τη σκέψη 31 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Elida Gibbs, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι η εν λόγω διάταξη αναφέρεται στη συνήθη περίπτωση των συμβατικών σχέσεων, οι οποίες συνάπτονται άμεσα μεταξύ δύο συμβαλλομένων και οι οποίες υφίστανται κατόπιν τροποποίηση.

33 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι το γράμμα του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν προϋποθέτει κάποια τέτοια μετέπειτα τροποποίηση των συμβατικών σχέσεων για να μπορεί να εφαρμοστεί η διάταξη αυτή. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη υποχρεώνει κατ' αρχήν τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου οσάκις μετά την πραγματοποίηση της πράξεως ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει τμήμα ή το σύνολο της αντιπαροχής (βλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, Goldsmiths, Συλλογή 1997, σ. I-3801, σκέψεις 16 έως 18). Επιπλέον, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι το Δικαστήριο, με την προπαρατεθείσα απόφαση Elida Gibbs, θέλησε να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως. Αντιθέτως, από τα περιστατικά της υποθέσεως Elida Gibbs προκύπτει ότι δεν είχε γίνει καμία τροποποίηση των συμβατικών σχέσεων. Εντούτοις, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας είχε εφαρμογή.

34 Επικουρικώς, η Freemans ισχυρίζεται ότι το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι, στο πλαίσιο του επίμαχου στην κύρια δίκη συστήματος προαγωγής των πωλήσεων, η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να μειώνεται κατά τον χρόνο που πιστώνεται ο λογαριασμός ενός αντιπροσώπου με το ποσό που καταβάλλεται ως επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών.

35 Ωστόσο, όταν η Freemans πιστώνει με το εν λόγω ποσόν τον λογαριασμό που τηρεί στα βιβλία της υπέρ ενός αντιπροσώπου, δεν έχει ακόμη καταβάλει πράγματι την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών στον αντιπρόσωπο αυτό. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που ο αντιπρόσωπος δεν χρησιμοποιήσει το ποσό αυτό, τούτο περιέρχεται στη Freemans η οποία το προσθέτει στον λογαριασμό αποτελεσμάτων της. Μόνον όταν ο πελάτης χρησιμοποιεί την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίως αγορών, η εν λόγω επιστροφή του καταβάλλεται πράγματι, οπότε, όπως προβλέπει το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου για την αντίστοιχη αγορά πρέπει να μειώνεται αναλόγως υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη.

36 Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', και Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου για τα αγαθά που πωλούνται δι' αλληλογραφίας από κατάλογο σε πελάτη για ιδία αυτού χρήση, οσάκις ο προμηθευτής χορηγεί στον πελάτη επιστροφή τιμήματος επί της τιμής καταλόγου, ενώ πιστώνεται ένας χωριστός λογαριασμός υπέρ του πελάτη με το ποσό της επιστροφής αυτής κατά τον χρόνο καταβολής των μηνιαίων δόσεων στον προμηθευτή — επιστροφή τιμήματος η οποία μπορεί τότε άμεσα να αναληφθεί ή να χρησιμοποιηθεί κατ' άλλον τρόπο από τον πελάτη —, αποτελείται από την πλήρη τιμή καταλόγου των πωληθέντων στον πελάτη αγαθών, μειωμένη κατά το ποσόν της εν λόγω επιστροφής τιμήματος κατά τον χρόνο κατά τον οποίο η επιστροφή αυτή αναλαμβάνεται ή χρησιμοποιείται κατ' άλλον τρόπο από τον πελάτη.

Επί των δικαστικών εξόδων

37 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 14ης Ιανουαρίου 1999 το VAT and Duties Tribunal, London, αποφαίνεται:

Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', 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, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου για τα αγαθά που πωλούνται δι' αλληλογραφίας από κατάλογο σε πελάτη για ιδία αυτού χρήση, οσάκις ο προμηθευτής χορηγεί στον πελάτη επιστροφή τιμήματος επί της τιμής καταλόγου, ενώ πιστώνεται ένας χωριστός λογαριασμός υπέρ του πελάτη με το ποσό της επιστροφής αυτής κατά τον χρόνο καταβολής των μηνιαίων δόσεων στον προμηθευτή — επιστροφή τιμήματος η οποία μπορεί τότε άμεσα να αναληφθεί ή να χρησιμοποιηθεί κατ' άλλον τρόπο από τον πελάτη —, αποτελείται από την πλήρη τιμή καταλόγου των πωληθέντων στον πελάτη αγαθών, μειωμένη κατά το ποσόν της εν λόγω επιστροφής τιμήματος κατά τον χρόνο κατά τον οποίο η επιστροφή αυτή αναλαμβάνεται ή χρησιμοποιείται κατ' άλλον τρόπο από τον πελάτη.

Gulmann Σκουρής Schintgen

Macken Colneric

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Μαΐου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

C. Gulmann