ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CLAUS GULMANN της 3ης Μαρτίου 1993 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το Tribunal de première instance de Bruxelles υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 11 Α της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [1]. Τα ερωτήματα αυτά εντάσσονται στο πλαίσιο αγωγής που άσκησε η βελγική εταιρία SA Chaussures Bally κατά των βελγικών δημοσιονομικών αρχών με σκοπό την ακύρωση αποφάσεως που είχαν λάβει οι εν λόγω αρχές.

2. Το αιτούν δικαστήριο επισήμανε με τη διάταξή του ότι η ενάγουσα διένεμε τα υποδήματα Bally μέσω δικτύου καταστημάτων στο Βέλγιο και ανέφερε, επιπλέον, τα εξής:

«Οι πελάτες των καταστημάτων που εκμεταλλεύεται η ενάγουσα εξοφλούν την τιμή των αγορών τους άλλοτε τοις μετρητοίς, άλλοτε με επιταγές ή, ακόμη, με πιστωτικές κάρτες του τύπου "American Express", "Diners", κ.λπ.·

Προκειμένου να ανταποκριθεί στην επιθυμία σημαντικού αριθμού πελατών να χρησιμοποιούν ως μέσο πληρωμής πιστωτικές κάρτες, η ενάγουσα υπέγραψε συμβάσεις τύπου "κατάστημα" (magasin) με οργανισμούς εκδόσεως πιστωτικών καρτών·

Οι οργανισμοί αυτοί κρατούν σε βάρος των συμβεβλημένων εμπόρων προμήθεια, η οποία, γενικώς, είναι της τάξεως του 5 % επί των πληρωμών που πραγματοποιούν έναντι των εμπόρων λόγω της χρησιμοποιήσεως εκ μέρους αυτών των τελευταίων των πιστωτικών καρτών (...)·

Αυτή η προεξοφλητική κράτηση συνιστά την πληρωμή για τις υπηρεσίες που ο οργανισμός Diners διασφαλίζει στις συμβεβλημένες με αυτόν επιχειρήσεις·

Έτσι, ορισμένοι οργανισμοί που εκδίδουν πιστωτικές κάρτες προτιμούν να υπολογίζουν την τιμή ενός συνόλου υπηρεσιών (American Express), ενώ άλλοι θεωρούν ότι η υπηρεσία αναφέρεται σε εκάστη μεμονωμένη αγορά (Diners), παρόλον ότι η προμήθεια ή η προεξοφλητική κράτηση υπολογίζεται πάντοτε επί του συνολικού κύκλου εργασιών στο πλαίσιο των σχέσεων μεταξύ της συμβεβλημένης επιχειρήσεως και του οργανισμού εκδόσεως της πιστωτικής κάρτας.»

3. Επιπλέον, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι

— σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, η Bally απευθύνθηκε στις βελγικές δημοσιονομικές αρχές προκειμένου να πληροφορηθεί αν αυτή όφειλε τον ΦΠΑ επί του συνόλου της τιμής πωλήσεως ή αν όφειλε

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η δανική.

1 — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Νοεμβρίου 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).

μόνο τον φόρο επί του ποσού που της κατέβαλαν οι εκδίδοντες τις πιστωτικές κάρτες οργανισμοί μετά την εκ μέρους των αφαίρεση της προμήθειάς των και,

— στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι βελγικές δημοσιονομικές αρχές ισχυρίζονται ότι η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από το πρώτο εκ των ποσών αυτών, ενώ η Bally ισχυρίζεται ότι η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από το τελευταίο εκ των ποσών αυτών.

4. *Το πρώτο υποβληθέν ερώτημα* έχει ως εξής:

«1) Άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας:

Στο πλαίσιο αγοραπωλησίας, κατά την οποία η πληρωμή πραγματοποιείται με πιστωτική κάρτα, πρέπει να θεωρείται ότι η αντιπαροχή, την οποία έλαβε εκ μέρους του πιστωτικού οργανισμού ο συμβληθείς έμπορος για την παράδοση αγαθού, περιορίζεται στο ποσό και μόνο που εισέπραξε από τον εν λόγω οργανισμό ο συμβληθείς έμπορος;»

5. Το άρθρο 11 της οδηγίας περιλαμβάνει τους κανόνες σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου. Το άρθρο 11 Α διατυπώνει τους κανόνες σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας. Η παράγραφος 1 ορίζει:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α)για τις παραδόσεις αγαθών (...), οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής (...) από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο (...)»

Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 11 Α διευκρινίζουν, όσον αφορά ορισμένες περιπτώσεις, αντιστοίχως, αυτά που πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου (για παράδειγμα, οι φόροι εκτός του ΦΠΑ καθώς και τα έξοδα συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως) και αυτά που δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου (για παράδειγμα, οι μειώσεις της τιμής υπό μορφή εκπτώσεως για προκαταβολική πληρωμή).

6. Ίσως είναι σκόπιμο να διευκρινισθούν με τη βοήθεια ορισμένων αριθμών οι πρακτικές επιπτώσεις των υφισταμένων διαφόρων απόψεων.

Για παράδειγμα, αν, καθ' υπόθεση,

— ο συντελεστής του ΦΠΑ είναι 20 %,

— η τιμή πωλήσεως χωρίς φόρο είναι ίση προς 100 ECU και

— η προμήθεια, την οποία αφαιρεί η εταιρία που εξέδωσε την πιστωτική κάρτα κατά την πληρωμή στον πωλητή, ανέρχεται στο 5 %,

από την άποψη των βελγικών αρχών προκύπτει ότι η βάση επιβολής του φόρου της εταιρίας είναι 100 ECU, δηλαδή ότι ο

οφειλόμενος ΦΠΑ είναι ίσος προς 20 ECU, ενώ από την άποψη της Bally προκύπτει ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι μόνο 95 ECU, δηλαδή ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ είναι ίσος με 19 ECU.

Επιπλέον, ίσως είναι σκόπιμο να αναφερθεί ότι

— ο πωλητής ζήτησε από τον αγοραστή, δηλαδή τον τελικό καταναλωτή, τον ΦΠΑ επί του συνόλου του ποσού και ότι ο αγοραστής υπέγραψε «απόκομμα του δελτίου πληρωμής» φέρον τη μνεία 120 ECU,

— ο οργανισμός που εξέδωσε την πιστωτική κάρτα καταβάλλει 114 ECU στην Bally, ενώ η προμήθεια του 5 % υπολογίσθηκε, σύμφωνα με τη δικογραφία, επί της τιμής πωλήσεως συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις υπάρχουσες συμφωνίες μεταξύ της Bally και των οργανισμών που έχουν εκδώσει τις πιστωτικές κάρτες και

— από τη δικογραφία προκύπτει ότι, δυνάμει της προβλεπομένης από την οδηγία δυνατότητας αποκλίσεως, η προμήθεια των οργανισμών που έχουν εκδώσει τις πιστωτικές κάρτες δεν υπόκειται στον ΦΠΑ στο Βέλγιο.

7. Με τις παρατηρήσεις που κατέθεσε ενώπιον του Δικαστηρίου, η Bally αναφέρει κατ' ουσίαν *ότι*, στην πραγματικότητα, από τους οργανισμούς που εξέδωσαν τις πιστωτικές κάρτες λαμβάνει μόνο 95 ECU, αν ληφθούν υπόψη οι αριθμοί του παραδείγματος, ως πληρωμή για το πωληθέν εμπόρευμα, καθώς και 19 ECU που αντιστοιχούν στον ΦΠΑ επί του πράγματι εισπραχθέντος ποσού ως τιμήματος του εμπορεύματος, *ότι*, επομένως, τα 95 ECU πρέπει να θεωρηθούν ως η αντιπαροχή που αυτή έλαβε από τρίτους επ' ευκαιρία της πωλήσεως του εμπορεύματος και *ότι*, συνεπώς, η αντιπαροχή αυτή συνιστά τη βάση επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 11 Α. Εξάλλου, η Bally αναφέρει ότι, κυρίως οι κάτοχοι των πιστωτικών καρτών, δηλαδή οι αγοραστές, είναι αυτοί που επωφελούνται από την υπηρεσία που παρέχουν οι εκδώσαντες τις κάρτες οργανισμοί και ότι δεν δικαιολογείται η εταιρία να πρέπει να εξοφλεί τον ΦΠΑ επί των ποσών που καταβάλλονται στους οργανισμούς που εξέδωσαν τις κάρτες για τον απλό λόγο ότι αυτοί απαλλάσσονται.

Το βελγικό Υπουργείο Οικονομικών, η Αγγλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή συμφωνούν ως προς την άποψη ότι το άρθρο 11 Α πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι το σύνολο της αντιπαροχής, δηλαδή τα 100 ECU. Υφίστανται ορισμένες διαφορές μεταξύ των λόγων που προβλήθηκαν προς στήριξη της απόψεως αυτής. Οι διαφορές αυτές εξηγούνται, ιδίως, λόγω των διαφορετικών απόψεων σχετικά με το εάν η αντιπαροχή του παραδοθέντος εμπορεύματος παρέχεται από τον αγοραστή ή από τους τρίτους, δηλαδή τους οργανισμούς που έχουν εκδώσει τις πιστωτικές κάρτες.

8. Κατά τη γνώμη μου, δεν μπορούν να υπάρξουν εύλογες αμφιβολίες για το ότι το άρθρο 11 Α πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό επί του οποίου η Bally ζητεί τον ΦΠΑ από τους αγοραστές, ακόμη και αν αυτοί πληρώνουν με πιστωτική κάρτα.

Κατά τη γνώμη μου, έχει σημασία να υπομνησθεί ότι το αντικείμενο του άρθρου 11 Α έγκειται κυρίως στον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου — της φορολογητέας αξίας — των αγαθών που ένας προμηθευτής παραδίδει σε έναν αγοραστή ώστε αυτός ο τελευταίος να πληρώνει τον ΦΠΑ με τον εφαρμοστέο εντός του κράτους μέλους συντελεστή επί της βάσεως επιβολής του φόρου που έχει καθοριστεί με αυτόν τον τρόπο. Ο ΦΠΑ «πληρώνεται» σε τελευταίο βαθμό από τον τελικό καταναλωτή σε ποσοστό επί της βάσεως επιβολής του φόρου,

σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας. Οι λεπτομερείς διατάξεις του άρθρου 11 Α, παράγραφοι 1 έως 3, αποσκοπούν καταρχάς στη λύση των προβλημάτων που συχνά τίθενται στην πράξη όταν ο υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής οφείλει να καθορίζει τη βάση επιβολής του φόρου έναντι αυτού που οφείλει να εξοφλήσει τον ΦΠΑ επί του παραδοθέντος αγαθού [2].

9. Η αποδοχή της απόψεως της Bally θα προϋπέθετε ότι θα μπορούσε να υπάρχει μία διαφορά μεταξύ της βάσεως επιβολής του φόρου που χρησιμοποιείται για την απαίτηση του ΦΠΑ από τους τελικούς καταναλωτές και της βάσεως επιβολής του φόρου που είναι καθοριστική για τον ΦΠΑ που οφείλει ο φορολογούμενος στις αρχές. Μου φαίνεται ότι δύσκολα μπορεί να συμβιβαστεί με την οικονομία της οδηγίας η αποδοχή του ότι μπορεί να υφίσταται αυτή η διαφορά και η Bally, εν πάση περιπτώσει, δεν κατάφερε να αποδείξει ότι πρέπει να υφίσταται αυτή η διαφορά στην προκειμένη περίπτωση.

10. Κατά τη γνώμη μου, δεν υφίστανται αποφασιστικής σημασίας λόγοι για να συμφωνήσουμε με την άποψη της εταιρίας. Στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, μου φαίνεται ότι δεν δημιουργεί προβλήματα το να θεωρηθεί η προμήθεια που ο εκδώσας τις πιστωτικές κάρτες οργανισμός αφαιρεί από το ποσό επί του αποκόμματος ως η πληρωμή εκ μέρους της Bally για τις υπηρεσίες που της παρέσχε ο οργανισμός εκδόσεως πιστωτικών καρτών. Είναι γεγονός ότι η προμήθεια που πρέπει να πληρωθεί καθορίζεται με συμφωνία μεταξύ της Bally και του εκδώσαντος τις πιστωτικές κάρτες οργανισμού, επί της οποίας ο δικαιούχος της κάρτας, δηλαδή ο αγοραστής των εμπορευμάτων, δεν έχει καμία επίδραση. Με τον τρόπο αυτό, η Bally εξεπλήρωσε επίσης την υποχρέωση πληρωμής της προμήθειας επί του συνόλου του αναγραφομένου επί της αποδείξεως ποσού, δηλαδή επί της τιμής πωλήσεως *συμπεριλαμβανομένου* του ΦΠΑ.

Κατά τη γνώμη μου, η Bally απατάται, επιπλέον, όταν θεωρεί ότι το γεγονός ότι οι υπηρεσίες των οργανισμών που εκδίδουν τις πιστωτικές κάρτες δεν είναι φορολογητέες έχει ουσιώδη σημασία για την εξέταση της παρούσας περιπτώσεως. Αν οι εν λόγω υπηρεσίες ήταν φορολογητέες, αυτό θα είχε μόνο ως συνέπεια, εκ πρώτης όψεως, ότι η προμήθεια του 5 % θα έπρεπε να φορολογείται και ότι η Bally θα έπρεπε, συνεπώς, να πληρώνει μεγαλύτερο ποσό στους οργανισμούς που έχουν εκδώσει τις πιστωτικές κάρτες.

11. Κατά την προφορική διαδικασία, η Αγγλική Κυβέρνηση ανέφερε, ορθώς κατά τη γνώμη μου, ότι το Δικαστήριο πρέπει να προσέξει ώστε οι σκέψεις που θα διατυπώσει προς στήριξη της απαντήσεώς του στο υποβληθέν ερώτημα να μη μπορούν να επηρεάσουν τον νομικό χαρακτηρισμό των εννόμων σχέσεων, πολύ περίπλοκων από άλλες απόψεις, μεταξύ των δικαιούχων των πιστωτικών καρτών, των εκδωσάντων τις πιστωτικές κάρτες και των εμπόρων που είναι συμβεβλημένοι με τους οργανισμούς που εξέδωσαν τις πιστωτικές κάρτες. Οι λόγοι τους οποίους διατύπωσα προς στήριξη της απαντήσεως που προτείνω δεν θεωρώ ότι ενισχύουν και, εν πάση περιπτώσει, δεν επιδιώκουν να ενισχύσουν ορισμένη άποψη όσον αφορά τον χαρακτηρισμό που πρέπει να δοθεί, εκτός του τομέα του ΦΠΑ, στις νομικές σχέσεις μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών.

12. Η Επιτροπή ανέφερε με τις γραπτές παρατηρήσεις της ότι σε ορισμένες περιπτώσεις — ιδίως όταν ένας έμπορος χορηγεί συνήθως έκπτωση στους πελάτες που πληρώνουν τοις μετρητοίς, η οποία ισοδυναμεί με το ποσό της προμήθειας που κρατεί ο εκδίδων τις πιστωτικές κάρτες οργανισμός — μπορεί να συντρέχει λόγος να μεταβληθεί η λύση την οποία προωθεί εν προκειμένω η ίδια η Επιτροπή. Η Αγγλική Κυβέρνηση

2 — Η σχετική με την ερμηνεία του άρθρου 11 Α νομολογία του Δικαστηρίου αφορά, εξάλλου, καταστάσεις αυτού του είδους, βλ. για παράδειγμα την απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 138/86 και 139/86, Direct Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 3937) και την απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365).

γνωστοποίησε κατά την προφορική διαδικασία ότι δεν συμφωνεί με την Επιτροπή ως προς το σημείο αυτό. Κατά τη γνώμη μου, δεν είναι αναγκαίο το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του ερωτήματος αυτού εν προκειμένω, δεδομένου ότι από τη διάταξη περί παραπομπής σαφώς προκύπτει ότι δεν υφίστανται οι περιστάσεις τις οποίες επικαλείται η Επιτροπή.

13. *Το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου* είναι διατυπωμένο ως εξής:

«2) Άρθρο 11, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της οδηγίας:

Πρέπει το ποσό της προμήθειας ή δικαιώματος προεξοφλήσεως που κρατεί ο οργανισμός εκδόσεως πιστωτικής κάρτας επί της τιμής πωλήσεως να θεωρείται ως επιστροφή των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε για λογαριασμό του συμβληθέντος εμπόρου, εγγυώμενος σ' αυτόν την εξασφάλιση της πληρωμής, και για τον λόγο αυτό να μη αποτελεί μέρος της βάσεως επιβολής του φόρου κατ' εφαρμογήν του άρθρου 11, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας;»

14. Το άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ', ορίζει ότι στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται

«τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αγοραστή ή τον λήπτη, για κάλυψη εξόδων γενομένων επ' ονόματι και για λογαριασμό τους, και τα οποία έχουν καταχωρηθεί σε εκκρεμή λογαριασμό των λογιστικών του βιβλίων (...)».

15. Δεν μπορεί να γίνει επίκληση της διατάξεως αυτής προς στήριξη της απόψεως κατά την οποία η Bally μπορεί να χρησιμοποιεί, ως βάση επιβολής του φόρου έναντι των δημοσιονομικών αρχών, το ποσό που αυτή λαμβάνει από την εταιρία που εξέδωσε τις πιστωτικές κάρτες.

Όπως ανέφερα πιο πάνω, το αντικείμενο της παραγράφου 3 έγκειται στη διευκρίνιση ότι ο προμηθευτής των αγαθών δεν οφείλει να περιλαμβάνει ορισμένα ποσά στη βάση επιβολής του φόρου που χρησιμοποιεί έναντι του αγοραστή. Το στοιχείο γ' έχει, επομένως, ως αντικείμενο να διευκρινίζει ότι υπάρχουν ποσά τα οποία ο προμηθευτής ασφαλώς λαμβάνει στην πράξη εκ μέρους του αγοραστή, αλλά τα οποία αυτός, εντούτοις, δεν οφείλει να περιλαμβάνει στη βάση επιβολής του φόρου, διότι αυτά αντιστοιχούν μόνο σε επιστροφή εξόδων στα οποία υποβλήθηκε ο προμηθευτής χάριν του αγοραστή και τα οποία δεν μπορούν, επομένως, να θεωρηθούν ως μέρος της αντιπαροχής του παραδοθέντος αγαθού.

Η παρούσα υπόθεση αφορά μία εντελώς διαφορετική περίπτωση, δεδομένου ότι ο αγοραστής, ακριβώς, πλήρωσε τον ΦΠΑ επί μιας βάσεως επιβολής του φόρου, από την οποία δεν πραγματοποιήθηκε καμία «έκπτωση» σύμφωνα με το άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο γ'.

Σ' αυτό προστίθεται ότι, όπως επίσης ανέφερα πιο πάνω, δεν μπορεί να θεωρείται ως φυσικό το να εκλαμβάνεται η καταβληθείσα προμήθεια ως ποσό καταβληθέν «επ' ονόματι και για λογαριασμό» του αγοραστή.

Πρόταση

16. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα από το Tribunal de première instance de Bruxelles ερωτήματα ως εξής:

Το άρθρο 11 Α της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι, οσάκις ένας αγοραστής πληρώνει το τίμημα εμπορεύματος με πιστωτική κάρτα, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από την τιμή πωλήσεως — χωρίς τον φόρο προστιθεμένης αξίας — που αναγράφεται επί του αποκόμματος του δελτίου πληρωμής, το οποίο ο αγοραστής υπογράφει κατά την αγορά του εμπορεύματος, και όχι από το ποσό που ο έμπορος λαμβάνει από τον οργανισμό που έχει εκδώσει την πιστωτική κάρτα μετά την εκ μέρους του αφαίρεση της προμήθειας.