ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JEAN MISCHO
της 11ης Ιανουαρίου 2001 [1]

1. Το VAT and Duties Tribunal, London (Ηνωμένο Βασίλειο), καλείται να λύσει μια διαφορά μεταξύ της φορολογικής υπηρεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου, ήτοι των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners) και της Freemans plc (στο εξής: Freemans), μιας επιχειρήσεως πωλήσεων δι' αλληλογραφίας, όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο πρέπει, για ένα τμήμα των πωλήσεων της επιχειρήσεως αυτής, να καθορίζεται η βάση επιβολής του φόρου σύμφωνα με την οποία υπολογίζεται το ύψος του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τον οποίο οφείλει να καταβάλει.

2. Το σύστημα πωλήσεων της Freemans στηρίζεται στη χρησιμοποίηση αντιπροσώπων, πλέον των 200 000, στους οποίους αποστέλλει τον κατάλογό της.

3. Οι αντιπρόσωποι αυτοί παραγγέλλουν τα προϊόντα που περιλαμβάνονται στον κατάλογο, είτε για τρίτους είτε για αυτούς τους ίδιους. Οι αγορές πληρώνονται από τους αντιπροσώπους, στο πλαίσιο ενός συστήματος αυτοχρηματοδοτούμενης πιστώσεως που έχει οργανώσει η Freemans, με δόσεις, οι οποίες εκτείνονται σε διάστημα πολλών εβδομάδων.

4. Για να παράσχει κίνητρα στους αντιπροσώπους της, η Freemans πιστώνει έκαστον από αυτούς, στον λογαριασμό που αυτός έχει στην επιχείρηση, με ένα ποσό ίσο προς το 10 % κάθε πληρωμής την οποία πραγματοποιεί.

5. Το ποσό της πιστώσεως αυτής συνιστά προμήθεια στην περίπτωση αγοράς που πραγματοποιείται για τρίτον και επιστροφή τιμήματος στην περίπτωση αγοράς που πραγματοποιείται από έναν αντιπρόσωπο για δικό του λογαριασμό.

6. Ο αντιπρόσωπος μπορεί, ανά πάσα στιγμή, να εισπράξει τα ποσά που είναι εγγεγραμμένα στον λογαριασμό του. Τα ποσά μπορούν να του καταβληθούν είτε με επιταγή είτε με ταχυδρομικό έμβασμα είτε υπό τη μορφή παραδόσεως δελτίων εθνικού λαχείου, όπως επίσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τον αντιπρόσωπο για να μειωθεί το χρεωστικό του υπόλοιπο έναντι της Freemans.

7. Κάθε φορά που ένας αντιπρόσωπος χρησιμοποιεί ένα ποσό το οποίο του έχει πιστωθεί για να πληρώσει την αγορά ενός είδους από τον κατάλογο της Freemans, η πληρωμή αυτή δημιουργεί με τη σειρά της νέα επιστροφή τιμήματος 10 % του ύψους της, η οποία πιστώνεται στον λογαριασμό του αντιπροσώπου.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

8. Το Ηνωμένο Βασίλειο, κάνοντας χρήση μιας δυνατότητας που παρέχει το άρθρο 27 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[2] (στο εξής: έκτη οδηγία), θέσπισε ειδικά συστήματα για τους εμπόρους λιανικής πωλήσεως, βάσει των οποίων αυτοί μπορούν να υπολογίζουν τον ΦΠΑ τον οποίο οφείλουν σε σχέση με τη συνολική αξία των πράξεών τους κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, βάσει της εννοίας των «ημερήσιων ακαθάριστων εισπράξεων», και όχι με αναφορά στην αξία κάθε συγκεκριμένης παραδόσεως.

9. Μέχρι τις 28 Φεβρουαρίου 1997, οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου επέτρεπαν 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 στη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου.

10. Από την 1η Μαρτίου 1997, μια νέα μέθοδος, η κατ' επιλογήν μέθοδος υπολογισμού των ακαθάριστων εισπράξεων (optional method of gross takings, στο εξής: OMGT), η οποία στηρίζεται στο συνολικό ποσό που τιμολογεί ο έμπορος λιανικής πωλήσεως, κατέστη υποχρεωτική από τις εν λόγω αρχές.

11. Η διαφορά μεταξύ της Freemans και των Commissioners αφορά μόνον τα ποσά που πιστώνει η Freemans υπέρ των αντιπροσώπων της, όταν αυτοί πραγματοποιούν αγορές για δικό τους λογαριασμό.

12. Καθ' όσον χρόνο εφαρμοζόταν η SMGT, τα ποσά αυτά, τα οποία για συντομία ονομάζω στη συνέχεια «επιστροφές τιμήματος λόγω ιδίων αγορών», μπορούσαν εξαρχής να αφαιρεθούν από τη Freemans από τις ακαθάριστες ημερήσιες εισπράξεις της.

13. Από της εισαγωγής της OMGT, η Freemans θα έπρεπε, κατά τους Commissioners, να τροποποιήσει την πρακτική της και να υπολογίζει τις ημερήσιες ακαθάριστες εισπράξεις της χωρίς να αφαιρεί τις επιστροφές τιμήματος λόγω ιδίων αγορών, εκτός αν και εφόσον οι επιστροφές αυτές εισπράττονταν σε μετρητά από τον αντιπρόσωπο ή χρησιμοποιούνταν για μείωση της τιμής αγοράς προϊόντων της Freemans.

14. Δεν αμφισβητείται ότι η Freemans δεν το έπραξε αυτό, πράγμα που οδήγησε τους Commissioners να εκδώσουν έναντι της Freemans διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, την οποία η Freemans προσέβαλε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

15. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού προβάλλονται δύο αντίθετες θέσεις. Κατά τη Freemans, τη βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά τα προϊόντα που παρέχονται σε έναν αντιπρόσωπο για δική του χρήση αποτελεί η

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

τιμή καταλόγου των προϊόντων αυτών, μείον την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών του αντιπροσώπου, δεδομένου ότι η Freemans ουδέποτε βρίσκεται στη συμβατική κατάσταση στην οποία θα είχε το δικαίωμα να λάβει από τον αντιπρόσωπο ολόκληρη την τιμή καταλόγου.

16. Κατά τους Commissioners, αν ερμηνευθεί ορθώς η συμφωνία που έχει συναφθεί μεταξύ της Freemans και του αντιπροσώπου της, η αντιπαροχή, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, είναι ολόκληρη η τιμή των προϊόντων, όπως εμφαίνεται στον κατάλογο, την οποία ο αντιπρόσωπος είναι συμβατικώς υποχρεωμένος να καταβάλει στη Freemans.

17. Το αιτούν δικαστήριο, για να μπορέσει να λύσει τη διαφορά μεταξύ των δύο αυτών θέσεων, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο 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;»

18. Ορθώς το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι η λύση της διαφοράς που του έχει υποβληθεί πρέπει να αναζητηθεί στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά εξ ολοκλήρου τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου.

19. Αρχίζω συνεπώς υπενθυμίζοντας τις διατάξεις του άρθρου αυτού, σε σχέση με τις οποίες αντιδικούν η Freemans και οι Commissioners.

Το άρθρο 11 ορίζει 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.

(...)

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.

(...)»

20. Η πρώτη και η τρίτη από τις τρεις απαντήσεις που εξετάζει το εθνικό δικαστήριο

αντιστοιχούν η μία προς τη θέση της Freemans και η άλλη προς εκείνη των Commissioners, ενώ η δεύτερη, την οποία δεν προβάλλει κανένας από τους διαδίκους, αλλά της οποίας την πρόκριση θα επιθυμούσε η Freemans σε περίπτωση που η πρώτη θα απορριπτόταν από το Δικαστήριο, φαίνεται να συγκεντρώνει τις προτιμήσεις του εθνικού δικαστηρίου.

21. Το εθνικό δικαστήριο εξετάζει επίσης το ενδεχόμενο καμία από τις τρεις αυτές απαντήσεις να μην είναι ορθή, από την άποψη των όσων επιβάλλει το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, και να πρέπει, αντί να επιλεγεί μία από τις συγκεκριμένες λύσεις που προτείνει, να συναχθεί μια άλλη διαφορετική λύση.

22. Δεν θα ακολουθήσω όμως τον δρόμο αυτό παρά μόνον αν, αφού εξετάσω τους τρεις διαφορετικούς τρόπους καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου που προτείνει το εθνικό δικαστήριο, καταλήξω στο συμπέρασμα ότι καμία από αυτές δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνάδει με τις διατάξεις του άρθρου 11.

23. Συνεπώς, πρέπει να εξετάσω κατά προτεραιότητα τις τρεις λύσεις που προτείνει το εθνικό δικαστήριο. Προτού όμως αρχίσω την εξέταση αυτή, πιστεύω ότι πρέπει να υπενθυμίσω ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κληθεί να εξετάσει το πρόβλημα του καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου όσον αφορά την παράδοση προϊόντων. Το Δικαστήριο συνήγαγε, τόσο από τη λογική στην οποία στηρίζεται το κοινοτικό καθεστώς ΦΠΑ όσο και από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, τις αρχές που πρέπει εν πάση περιπτώσει να διέπουν τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου.

24. Για παράδειγμα, από την απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs [3], προκύπτει ότι «η βάση επιβολής του ΦΠΑ, τον οποίο πρέπει να εισπράττουν οι φορολογικές αρχές, δεν μπορεί να υπερβαίνει την πράγματι καταβληθείσα εκ μέρους του τελικού αγοραστή αντιπαροχή επί της οποίας υπολογίστηκε ο ΦΠΑ που βαρύνει τελικώς τον αγοραστή αυτόν» και ότι «κατά πάγια νομολογία, την αντιπαροχή αυτή αποτελεί η "υποκειμενική" αξία, δηλαδή το πράγματι εισπραττόμενο σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ποσό, και όχι η αξία που εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια (αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16, και της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company, Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 19)».

25. Οι γραπτές και οι προφορικές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο δεν περιέχουν καμία επίκριση όσον αφορά τις αρχές αυτές, καθόσον οι διαφορές αφορούν αποκλειστικά το πως πρέπει να γίνει η εφαρμογή των αρχών αυτών στη συγκεκριμένη περίπτωση.

26. Η *Freemans* φρονεί ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', μπορεί από μόνο του να παράσχει την απάντηση στο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου, στον βαθμό που η

3 — Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψεις 19 και 27.

αντιπαροχή που λαμβάνει, όταν πωλεί ένα εμπόρευμα σε έναν αντιπρόσωπο για ιδία αυτού χρήση, είναι ίση προς την τιμή καταλόγου μειωμένη κατά την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών την οποία παρέχει στον αντιπρόσωπο.

27. Η Freemans παρατηρεί ότι δεν πρέπει να συγχέεται η αντιπαροχή με το ποσό που καταβάλλει ο αγοραστής, αναφερόμενη στην απόφαση της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93, Glawe [4], στην οποία το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι «η βάση επιβολής φόρου επί αυτομάτων μηχανών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα και παρέχουν τη δυνατότητα κέρδους δεν περιλαμβάνει το υποχρεωτικώς καθοριζόμενο από τον νόμο ποσοστό του συνόλου των ριπτομένων μιζών το οποίο αντιστοιχεί στα κέρδη που καταβάλλονται στους παίκτες».

28. Όπως η βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά την εκμετάλλευση μηχανών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα δεν περιλαμβάνει το σύνολο των ποσών που ο παίκτης έριξε στη μηχανή, έτσι και η βάση επιβολής του φόρου επί των πωλήσεων της Freemans δεν πρέπει να περιλαμβάνει το ποσό των πληρωμών που πραγματοποιούν οι αντιπρόσωποί της με το οποίο τους πιστώνει για κάθε καταβολή τους.

29. Η αντιπαροχή της παραδόσεως ενός εμπορεύματος σε αντιπρόσωπο δεν μπορεί παρά να είναι το ποσόν το οποίο νομικώς αυτή δικαιούται να κρατήσει, δεδομένης της δεσμεύσεώς της να παρέχει επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών ίση προς το 10 % της τιμής καταλόγου.

30. Η συλλογιστική αυτή, όσο ενδιαφέρουσα και αν είναι, δεν θεωρώ ότι είναι αυτή που πρέπει να ακολουθηθεί εν προκειμένω.

31. Συγκεκριμένα, με την προπαρατεθείσα [5] απόφασή του Boots Company, το Δικαστήριο έκρινε ότι, «κάθε φορά που τίθεται ζήτημα χαρακτηρισμού ενός συγκεκριμένου στοιχείου, πρέπει καταρχάς να εξετάζεται αν το εν λόγω στοιχείο εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες που προβλέπονται στις παραγράφους 2 και 3 και μόνο σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως πρέπει να γίνεται αναφορά στη γενική έννοια της παραγράφου 1, στοιχείο α» (σκέψη 16).

32. Με άλλα λόγια, προτού χρησιμοποιηθεί η lex generalis πρέπει πρώτα να εξετάζεται αν μπορεί να εφαρμοστεί η lex specialis.

33. Τα υπό συζήτηση όμως στην υπόθεσή μας ποσά χαρακτηρίζονται από το εθνικό δικαστήριο ως επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών. Πρέπει συνεπώς, αντίθετα προς τα προτεινόμενα από τη Freemans, αλλά όπως προτείνει η Επιτροπή, να εξεταστεί καταρχάς αν οι επιστροφές αυτές πρέπει να θεωρούνται επιστροφές τιμήματος τις οποίες το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', αποκλείει ρητώς από τη βάση επιβολής του φόρου ή, ενδεχομένως, μειώσεις της τιμής επερχόμενες μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, υπό την έννοια του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, το οποίο επιτρέπει μόνον ανάλογη μείωση της επιβολής του φόρου, υπό τις καθοριζόμενες από τα κράτη μέλη προϋποθέσεις, ήτοι, βάσει των

4 — Συλλογή 1994, σ. I-1679, σκέψη 13.

5 — Βλ. το σημείο 24 ανωτέρω.

διατάξεων που θέσπισε ex post το Ηνωμένο Βασίλειο, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο η επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών καταβάλλεται στον αντιπρόσωπο ή χρησιμοποιείται από αυτόν.

34. Συνεπώς, εμπίπτει ο μηχανισμός της επιστροφής τιμήματος λόγω ιδίων αγορών που χρησιμοποιεί η Freemans στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', ή στο άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1; Η δεύτερη περίπτωση πρέπει να αποκλειστεί ευθύς εξαρχής εν όψει της προπαρατεθείσας αποφάσεως Elida Gibbs.

35. Συγκεκριμένα, με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εν λόγω διάταξη μπορεί να εφαρμοστεί μόνον όταν η τιμή τροποποιείται «μετά την πραγματοποίηση της πράξεως» (σκέψη 30).

36. Στο σύστημα πωλήσεων της Freemans όμως, ναι μεν η επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών πιστώνεται στον αντιπρόσωπο μόνον όταν και εφόσον αυτός πραγματοποιεί τις πληρωμές του, πλην όμως η παροχή της εν λόγω επιστροφής συμφωνείται ήδη κατά τον χρόνο της παραδόσεως. Περιλαμβάνεται στους όρους πωλήσεως που προτείνει η Freemans και τις οποίες αποδέχεται ο αντιπρόσωπος κατά τον χρόνο δημιουργίας της συμβατικής σχέσεως.

37. Πρόκειται συνεπώς για επιστροφή τιμήματος χορηγούμενη κατά τον χρόνο διενεργείας της πράξεως, οπότε εφαρμόζεται το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β';

38. Κατά την *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* και την *Ελληνική Κυβέρνηση* τούτο δεν συμβαίνει, δεδομένου ότι, αφενός, η επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών πιστώνεται στον αντιπρόσωπο μόνον όταν και εφόσον πραγματοποιεί τις πληρωμές για τις οποίες έχει δεσμευθεί και, αφετέρου, η τιμή πωλήσεως, κατά τον χρόνο τον οποίο συμφωνείται, είναι η τιμή καταλόγου.

39. Προς στήριξη της θέσεως αυτής γίνεται επίκληση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Boots Company, για την οποία το Δικαστήριο έκρινε τα εξής:

«Πρέπει να αναφερθεί ότι οι "εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος", οι οποίες, κατά το άρθρο 11 Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, συνιστούν μείωση της τιμής στην οποία ένα προϊόν προσφέρεται κατά κανόνα στον πελάτη, εφόσον ο πωλητής δέχεται να στερηθεί της εισπράξεως του ποσού που αντιστοιχεί στην έκπτωση, προκειμένου ακριβώς να ωθήσει τον πελάτη στην αγορά του προϊόντος» (σκέψη 18).

40. Οι κυβερνήσεις αυτές εξηγούν ότι στο σύστημα πωλήσεων της Freemans ουδόλως υφίσταται άρνηση εισπράξεως ενός τμήματος της τιμής πωλήσεως, καθόσον από τις εισπράξεις ακριβώς εξαρτάται η χορήγηση της επιστροφής τιμήματος λόγω ιδίων αγορών.

41. Αν ο αντιπρόσωπος δεν χρησιμοποιήσει αμέσως, για να μειώσει τις μετέπειτα πλη-

ρωμές του, τις πιστώσεις που η Freemans εγγράφει στον λογαριασμό του κάθε φορά που πραγματοποιεί τις πληρωμές του, η Freemans θα εισπράξει πράγματι το σύνολο της τιμής καταλόγου.

42. Βεβαίως, ο αντιπρόσωπος θα διαθέτει στα λογιστικά βιβλία της Freemans μια πίστωση ίση προς το 10 % του ποσού που θα έχει καταβάλει, αλλά στην πραγματικότητα τη συγκεκριμένη επιστροφή τιμήματος θα τη λάβει μόνον όταν η Freemans θα του την καταβάλει, σύμφωνα με έναν από τους προαναφερθέντες τρόπους, ή όταν θα την χρησιμοποιήσει για να πληρώσει μια νέα αγορά. Αυτή όμως η καταβολή ή αυτή η χρησιμοποίηση διατηρεί έναν αβέβαιο χαρακτήρα, καθόσον δεν αμφισβητείται ότι ένας όχι αμελητέος αριθμός αντιπροσώπων παραιτούνται από την αξίωση της επιστροφής τιμήματος την οποία δικαιούνται βάσει των πληρωμών τους.

43. Για όσο διάστημα η επιστροφή τιμήματος δεν πιστώθηκε στον αντιπρόσωπο και δεν καταβλήθηκε πράγματι σ' αυτόν ή δεν χρησιμοποιήθηκε από αυτόν δεν μπορεί, κατά τις κυβερνήσεις αυτές, να γίνεται λόγος για χορηγηθείσα επιστροφή τιμήματος. Ακόμη όμως και αν ο αντιπρόσωπος ενεργήσει ταχέως, ο χρόνος κατά τον οποίο θα μπορεί να λάβει την επιστροφή τιμήματος θα είναι εν πάση περιπτώσει μεταγενέστερος από τον χρόνο κατά τον οποίο δημιουργήθηκε οριστικά η συμβατική σχέση μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή.

44. Κατά την άποψη της *Επιτροπής*, η επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών αποτελεί αναμφίβολα, εν όψει των πληροφοριακών στοιχείων που παρέχει η περί παραπομπής απόφαση, χορηγούμενη επιστροφή τιμήματος υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β'.

45. Συγκεκριμένα, ο όρος «χορηγούμενη» πρέπει να ερμηνευθεί ως σημαίνων μια χορήγηση που έχει συντελεστεί νομικά. Μια επιστροφή τιμήματος πρέπει να θεωρείται ότι έχει χορηγηθεί αφ' ης στιγμής εκείνος στον οποίο παρασχέθηκε έχει νόμιμο δικαίωμα να τη λάβει.

46. Ο αντιπρόσωπος όμως, από τη στιγμή που συνάπτει σύμβαση με τη Freemans για την αγορά ενός προϊόντος, έχει δικαίωμα να πιστωθεί ο λογαριασμός του, τον οποίο τηρεί ο προμηθευτής του, με το 10 % κάθε ποσού το οποίο θα καταβάλει. Η επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών πιστώνεται όταν πραγματοποιούνται πληρωμές, αλλά το δικαίωμα λήψεως της επιστροφής προϋπάρχει σε σχέση με τις πληρωμές. Οι πληρωμές θέτουν σε κίνηση την εγγραφή της επιστροφής στον λογαριασμό του αντιπροσώπου, αλλά δεν δημιουργούν το δικαίωμα επί της επιστροφής. Οι τμηματικές πληρωμές του αντιπροσώπου και η τμηματική εγγραφή της επιστροφής στον λογαριασμό του εντάσσονται στο πλαίσιο της εκτελέσεως μιας συμβάσεως πωλήσεως όπως αυτή συνήφθη κατά την παράδοση, κατόπιν δε ουδεμία επέρχεται τροποποίηση της συμβάσεως.

47. Κατά την Επιτροπή, αυτή η εξομοίωση της «νομίμως απαιτητής επιστροφής» προς τη «χορηγούμενη επιστροφή», που προκύπτει από το γαλλικό κείμενο της έκτης οδηγίας, ουδόλως αντιφάσκει προς τις λοιπές γλωσσικές αποδόσεις, περιλαμβανομένης της αποδόσεως στην αγγλική γλώσσα που χρησιμοποιεί τον όρο «accounted for».

48. Η επιχειρηματολογία της Επιτροπής με έπεισε και συντάσσομαι με αυτή, καθόσον

υπάρχουν και άλλα στοιχεία προς επίρρωσή της. Πρώτον, το γεγονός ότι, στο πλαίσιο του συστήματος πωλήσεων της Freemans προς τους αντιπροσώπους της, μπορεί κάλλιστα στην πραγματικότητα να μην εισπραχθεί ποτέ από τη Freemans ολόκληρη η τιμή καταλόγου.

49. Συγκεκριμένα, μας δόθηκε η εξήγηση ότι, αφ' ης στιγμής, λόγω της πρώτης πληρωμής του, ο αντιπρόσωπος πιστώθηκε με ποσό ίσο προς το 10 % της καταβολής αυτής, μπορεί να χρησιμοποιήσει την πίστωση αυτή για να μειώσει την επόμενη πληρωμή του.

50. Δεν μπορεί συνεπώς να θεωρηθεί ότι η προπαρατεθείσα απόφαση Boots Company αντικρούει τη θέση της Επιτροπής. Η Freemans, δεσμευόμενη να χορηγήσει στον αντιπρόσωπό της την επιστροφή τιμήματος λόγω ιδίων αγορών, παραιτείται από την είσπραξη ολόκληρης της τιμής καταλόγου. Εν πάση περιπτώσει, η προπαρατεθείσα απόφαση Glawe διέκρινε σαφώς μεταξύ του ποσού που εισπράττει ο πωλητής και του ποσού που πράγματι περιέρχεται στον πωλητή, το οποίο και μόνο συνιστά τη βάση επιβολής του φόρου.

51. Δεύτερον, η πραγματική καταβολή της επιστροφής τιμήματος στον αντιπρόσωπο ή η χρησιμοποίησή της από αυτόν δεν έχουν νομικώς σημασία σε σχέση με το αναμφισβήτητο γεγονός ότι η επιστροφή τιμήματος που εγγράφεται στον λογαριασμό του στα λογιστικά βιβλία της Freemans είναι πράγματι στη διάθεση του αντιπροσώπου, όπως θα ήταν στη διάθεσή του ένα ποσό με το οποίο θα είχε πιστωθεί ο τραπεζικός λογαριασμός του. Η δε χρήση που αυτός κάνει του εν λόγω ποσού εμπίπτει πλέον στη διακριτική ευχέρειά του.

52. Δεν μπορεί όμως να γίνει δεκτό ότι ο καθορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου μπορεί να εξαρτάται από την απόφαση που κατά απολύτως διακριτική ευχέρεια θα λάβει ο αντιπρόσωπος, όσον αφορά τη χρήση που προτίθεται να κάνει της επιστροφής τιμήματος που του έχει οριστικά χορηγηθεί.

53. Τρίτον, και τέλος, δεν μπορεί παρά να διαπιστωθεί ότι το αποτέλεσμα στο οποίο καταλήξαμε εφαρμόζοντας το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', στις επιστροφές τιμήματος λόγω ιδίων αγορών εναρμονίζεται πλήρως με την ερμηνεία που το Δικαστήριο έχει δώσει στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και η οποία επιβάλλει να θεωρείται αντιπαροχή μιας πωλήσεως, ήτοι βάση επιβολής του φόρου, η υποκειμενική αξία την οποία έλαβε ο πωλητής, και όχι μια αντικειμενική αξία, εν προκειμένω η αξία που αναγράφεται στον κατάλογο της Freemans.

54. Έχοντας έτσι καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η πρώτη απάντηση την οποία εξέτασε το εθνικό δικαστήριο αντιστοιχεί στα όσα επιτάσσει η ορθή ερμηνεία του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας, δεν χρειάζεται να συνεχίσω τη συλλογιστική μου περαιτέρω. Η ορθότητα της απαντήσεως αυτής αποκλείει πράγματι την ορθότητα κάθε άλλης.

Πρόταση

55. Έχοντας ολοκληρώσει τη συλλογιστική μου, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που του υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, London:

«Το άρθρο 11, Α, και το άρθρο 11, Γ, 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, έχουν την έννοια ότι 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 τιμήματος 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, είναι η συνολική τιμή καταλόγου των προϊόντων που πωλούνται στον πελάτη, αφαιρουμένης από την τιμή αυτή της επιστροφής τιμήματος "λόγω ιδίων αγορών".»