ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 24ης Οκτωβρίου 1996 *

Στην υπόθεση C-317/94,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Value Added Tax Tribunal, London, προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Elida Gibbs Ltd

και

Commissioners of Customs and Excise,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, K. N. Κακούρη (εισηγητή) και G. Hirsch, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Elida Gibbs Ltd, εκπροσωπούμενη από τους David Milne, QC, εντολοδόχο του δικηγορικού γραφείου Coopers & Lybrand, solicitors,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους Stephen Braviner, του Treasury Solicitor's Department, και Kenneth Parker, QC,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Ernst Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και Gereon Thiele, Assessor στο ίδιο υπουργείο,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Edwige Belliard, αναπληρώτρια διευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Jean-Louis Falconi, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον καθηγητή Umberto Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Peter Oliver και Enrico Traversa, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Elida Gibbs Ltd, εκπροσωπουμένης από τους David Milne και John Arnold, Tax Adviser, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπουμένης από τον Kenneth Parker, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Φωκίωνα Γεωργακόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και από την Άννα Ροκοφύλλου, σύμβουλο του Αναπληρωτή Υπουργού Εξωτερικών, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Gautier Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τους Peter Oliver και Enrico Traversa, κατά τη συνεδρίαση της 25ης Απριλίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιουνίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 30ής Νοεμβρίου 1994, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Δεκεμβρίου 1994, το Value Added Tax Tribunal, London, υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Elida Gibbs Ltd (στο εξής: Gibbs) και των Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: Commissioners), επιφορτισμένων με την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας στο Ηνωμένο Βασίλειο (στο εξής: ΦΠΑ), όσον αφορά την επιστροφή ποσών που κατέβαλε η Gibbs ως ΦΠΑ.

Τα επίμαχα στην κύρια δίκη συστήματα προωθήσεως των πωλήσεων

3 Από τη δικογραφία της κύριας δίκης προκύπτει ότι η Gibbs, θυγατρική της εταιρίας Unilever, παράγει είδη ατομικής καθαριότητας, το 70 % των οποίων πωλούνται σε εμπόρους λιανικής και τα υπόλοιπα σε εμπόρους χονδρικής ή σε καταστήματα χονδρικής πωλήσεως με αυτοεξυπηρέτηση («cash amd carry»), για να μεταπωληθούν, στη συνέχεια, σε εμπόρους λιανικής.

4 Για την προώθηση των λιανικών πωλήσεων προς τους τελικούς αγοραστές, η Gibbs χρησιμοποιεί είτε το σύστημα των «κουπονιών εκπτώσεως» («money off»), το οποίο έχει δύο παραλλαγές, δηλαδή το «βασικό σύστημα» και το «σύστημα συγκεκριμένου εμπόρου λιανικής», είτε το σύστημα των «κουπονιών εξαργυρώσεως» («cash back»).

5 Η Gibbs χρησιμοποιεί τα κουπόνια εκπτώσεως του «βασικού συστήματός» της για την προώθηση των πωλήσεων συγκεκριμένου προϊόντος για περιορισμένο χρονικό διάστημα. Οργανώνει τη διανομή κουπονιών στο κοινό, είτε απ' ευθείας, είτε υπό τη μορφή κουπονιών που μπορούν να κοπούν από διάφορα έντυπα (περιοδικά, εφημερίδες, κ.λπ.). Κάθε κουπόνι έχει ονομαστική αξία (επί παραδείγματι 15 πέννες) και περιλαμβάνει οδηγίες προς τους καταναλωτές, σύμφωνα με τις οποίες το κουπόνι μπορεί να εμφανιστεί για τη μερική εξόφληση του τιμήματος ενός ή περισσοτέρων συγκεκριμένων προϊόντων που φέρουν το σήμα Gibbs. Κάθε κουπόνι περιλαμβάνει επίσης οδηγίες προς τους εμπόρους λιανικής, όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο πρέπει να το επιστρέψουν στη Gibbs, προκειμένου να το εξαργυρώσουν, και όσον αφορά την προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να το πράξουν.

6 Όσον αφορά τα κουπόνια εκπτώσεως του «συστήματος συγκεκριμένου εμπόρου λιανικής», η Gibbs συμβάλλεται με τον έμπορο λιανικής για την οργάνωση συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων για συγκεκριμένο προϊόν ή σειρά προϊόντων. Το σύστημα έχει περιορισμένη διάρκεια. Ο έμπορος λιανικής τυπώνει τα κουπόνια κατόπιν συνάψεως συμβάσεως με τη Gibbs και τα διανέμει στο κοινό. Και στην περίπτωση αυτή, κάθε κουπόνι έχει ονομαστική αξία (επί παραδείγματι 15 πέννες) και προσδιορίζει για ποιο προϊόν ή για ποια προϊόντα μπορεί να προσκομιστεί κουπόνι για μερική εξόφληση του τιμήματος. Το όνομα του εμπόρου λιανικής αναγράφεται επίσης στο κουπόνι, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο στα καταστήματα του εμπόρου αυτού.

7 Ανεξαρτήτως του αν ο αγοραστής των παραγομένων από τη Gibbs προϊόντων είναι έμπορος χονδρικής ή λιανικής, η Gibbs χρεώνει για την παράδοση αυτή ορισμένο τίμημα, το οποίο περιλαμβάνει τον ΦΠΑ με τιμολόγιο προς τον αγοραστή, τούτο δε και στις δύο περιγραφείσες ανωτέρω παραλλαγές του συστήματος των κουπονιών εκπτώσεως. Το τιμολογούμενο για την παράδοση αυτή ποσό προσδιορίζεται ανεξαρτήτως κάθε υφισταμένου ή μελλοντικού συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων. Έτσι, ο έμπορος χονδρικής ή λιανικής δεν μπορεί να γνωρίζει, όταν αγοράζει τα εμπορεύματα από τη Gibbs, ότι αυτά αποτελούν ή πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων με κουπόνια εκπτώσεως. Στο στάδιο αυτό, είναι δυνατόν ακόμη και να μην υφίσταται ή να μην προβλέπεται κανένα σύστημα.

8 Σε περίπτωση που μεσολαβεί πώληση από έμπορο χονδρικής προς έμπορο λιανικής, η πώληση αυτή τιμολογείται στην τιμή χονδρικής, η οποία επίσης δεν επηρεάζεται από ενδεχόμενη διαφημιστική εκστρατεία.

9 Ο έμπορος λιανικής διαθέτει τα συγκεκριμένα εμπορεύματα προς πώληση στις αναγραφόμενες τιμές. Οσάκις εφαρμόζεται το «βασικό σύστημα», ο πελάτης που αγοράζει το αναγραφόμενο στο κουπόνι προϊόν μπορεί να εμφανίσει το προϊόν αυτό στον έμπορο λιανικής, ο οποίος μπορεί να το δεχτεί. Στην περίπτωση αυτή, ο έμπορος λιανικής εισπράττει το αναγραφόμενο τίμημα, μειωμένο κατά το ποσό της εκπτώσεως (15 πέννες) και κρατά το κουπόνι. Ωστόσο, δεν υποχρεούται να δεχτεί το κουπόνι αντί των 15 πεννών. Αντιθέτως, στο πλαίσιο του «συστήματος συγκεκριμένου εμπόρου λιανικής», ο συμβληθείς με τη Gibbs έμπορος λιανικής υποχρεούται συμβατικώς να δεχτεί το κουπόνι αντί των 15 πεννών εις χρήμα.

10 Εξάλλου, στο πλαίσιο του «βασικού συστήματος», ο έμπορος λιανικής απευθύνει τις αιτήσεις επιστροφής χρημάτων απ' ευθείας στη Gibbs. Η συναλλαγή αυτή αφορά μόνο τον έμπορο λιανικής και τη Gibbs. Ο έμπορος λιανικής έχει δικαίωμα επιστροφής χρημάτων, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύει ότι αγόρασε το προϊόν σε επαρκείς ποσότητες, ότι το αγόρασε απ' ευθείας από τη Gibbs ή από έμπορο χονδρικής και ότι το αγόρασε πριν ή κατά τη διάρκεια της διαφημιστικής εκστρατείας. Στην περίπτωση του «συστήματος συγκεκριμένου εμπόρου λιανικής», η Gibbs πρέπει να επιστρέψει τα χρήματα στον έμπορο λιανικής ανεξαρτήτως του αν πώλησε το προϊόν πριν ή κατά τη διάρκεια του συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων.

11 Στην περίπτωση του συστήματος των «κουπονιών εξαργυρώσεως», το κουπόνι τυπώνεται στη συσκευασία ορισμένου προϊόντος που παράγει η Gibbs. Το κουπόνι αυτό περιλαμβάνει την προσφορά της Gibbs να επιστρέψει στον καταναλωτή, υπό την επιφύλαξη της πληρώσεως ορισμένων προϋποθέσεων, μέρος της τιμής πωλήσεως που κατέβαλε αυτός στον έμπορο λιανικής, το οποίο αντιστοιχεί στην ονομαστική αξία του κουπονιού, το οποίο αποτελεί επίσης για τον καταναλωτή απόδειξη αγοράς. Ο καταναλωτής, ο οποίος αγοράζει το προϊόν αυτό, έχει το δικαίωμα να αποστείλει το κουπόνι απ' ευθείας στη Gibbs ή στους αντιπροσώπους της, οι οποίοι θα προβούν στην υποσχεθείσα εξαργύρωση.

Η διαφορά της κύριας δίκης

12 Στις 24 Αυγούστου 1992, η Unilever, μητρική εταιρία της Gibbs, ζήτησε από τους Commissioners να της επιστρέψουν το ποσό των 883 894 λιρών στερλινών (UK£), το οποίο εισέπραξαν, κακώς κατ' αυτήν, από το 1984, ως ΦΠΑ επί της αξίας των κουπονιών εκπτώσεως και των κουπονιών εξαργυρώσεως. Συγκεκριμένα, η Unilever φρονούσε ότι η επιστροφή της ονομαστικής αξίας των κουπονιών συνιστούσε αναδρομική έκπτωση και ότι, ως εκ τούτου, η βάση επιβολής του φόρου επί της οποίας υπολογίστηκε ο ΦΠΑ, τον οποίο όφειλε η Gibbs ως υποκειμένη στον φόρο, έπρεπε να μειωθεί αναλόγως.

13 Οι Commissioners έκριναν ότι δεν υπάρχει αναδρομική έκπτωση και απέρριψαν την αίτηση αυτή με αποφάσεις της 5ης Μαΐου 1993, ως προς τα κουπόνια εκπτώσεως, και της 8ης Οκτωβρίου 1993, ως προς τα κουπόνια εξαργυρώσεως.

14 Όσον αφορά, ειδικότερα, τα κουπόνια εκπτώσεως, οι Commissioners έκριναν ότι τα αντίστοιχα ποσά αποτελούσαν στοιχείο της αντιπαροχής που εισπράττει ο έμπορος λιανικής για την παράδοση των αγαθών προς τον πελάτη. Δεδομένου ότι τα ποσά αυτά καταβλήθηκαν από τη Gibbs, αποτελούσαν καταβληθείσα από «τρίτο πρόσωπο» αντιπαροχή, η οποία, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, έπρεπε να περιληφθεί στη βάση επιβολής του ΦΠΑ για την εκ μέρους του εμπόρου λιανικής παράδοση αγαθών.

15 Όσον αφορά τα κουπόνια εξαργυρώσεως, οι Commissioners έκριναν ότι, εφόσον τα χρήματα επιστρέφονταν απ' ευθείας από τον κατασκευαστή προς τον καταναλωτή, κατόπιν αποστολής της προσήκουσας αιτήσεως, ο έμπορος λιανικής ήταν ξένος προς τη συναλλαγή αυτή. Συνεπώς, δεν υπήρχε άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της παραδόσεως των εμπορευμάτων από τον κατασκευαστή προς τον έμπορο λιανικής ή χονδρικής και, αφετέρου, του ποσού που καταβάλλει ο κατασκευαστής προς τον αγοραστή ως αντίτιμο των κουπονιών.

16 Η Gibbs προσέβαλε τις αποφάσεις αυτές ενώπιον του Value Added Tax Tribunal, London, το οποίο συνεκδίκασε τις δύο προσφυγές.

17 Δεδομένου ότι το Value Added Tax Tribunal, London, είχε αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στο κοινοτικό δίκαιο, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Κουπόνια εκπτώσεως

Ποια είναι, υπό την ορθή έννοια των άρθρων 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 11, Γ, παράγραφος 1, η "βάση επιβολής του φόρου" στον οποίον υπόκειται ένας αρχικός προμηθευτής όπως η Elida Gibbs στην περίπτωση που περιγράφεται στη σκέψη 4 της μη οριστικής αποφάσεως, δηλαδή οσάκις:

α) ο αρχικός προμηθευτής είναι "κατασκευαστής" ο οποίος εκδίδει κουπόνι εκπτώσεως που εξοφλείται στο "αναγραφόμενο ποσό" (το οποίο είναι τυπωμένο επάνω στο κουπόνι), από τον κατασκευαστή ή με επιβάρυνση του κατασκευαστή, υπέρ του εμπόρου λιανικής,

β) το κουπόνι, το οποίο διανέμεται στους πιθανούς πελάτες στο πλαίσιο εκστρατείας προωθήσεως των πωλήσεων, μπορεί να γίνεται δεκτό από τον έμπορο λιανικής όταν ο πελάτης αγοράζει ένα συγκεκριμένο προϊόν από αυτόν,

γ) ο κατασκευαστής έχει πωλήσει το συγκεκριμένο προϊόν "στην αρχική τιμή του προμηθευτή" είτε απ' ευθείας στον έμπορο λιανικής είτε σε έμπορο χονδρικής, και

δ) ο έμπορος λιανικής δέχεται το κουπόνι κατά την πώληση του προϊόντος προς τον πελάτη, το εμφανίζει στον κατασκευαστή και εισπράττει την αναγραφόμενη αξία;

Ποια τιμή αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου στον οποίο υπόκειται ο κατασκευαστής, η τιμή του κατασκευαστή ή η τιμή αυτή μειωμένη κατά το αναγραφόμενο ποσό;

Διαφέρει η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα αν ο κατασκευαστής προμηθεύει το προϊόν αρχικώς σε έμπορο χονδρικής και όχι απ' ευθείας σε έμπορο λιανικής;

2) Κουπόνια εξαργυρώσεως

Ποια είναι, υπό την ορθή έννοια των άρθρων 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 11, Γ, παράγραφος 1, η "βάση επιβολής του φόρου" στον οποίον υπόκειται ένας αρχικός προμηθευτής όπως η Elida Gibbs στην περίπτωση που περιγράφεται στη σκέψη 5 της μη οριστικής αποφάσεως, δηλαδή οσάκις:

α) στο πλαίσιο συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων, ο αρχικός προμηθευτής ("κατασκευαστής") πωλεί τα προϊόντα στην "τιμή του κατασκευαστή" είτε απ' ευθείας προς έμπορο λιανικής είτε προς έμπορο χονδρικής,

β) στο περιτύλιγμα των προϊόντων αυτών είναι τυπωμένο κουπόνι επιστροφής του "αναγραφόμενου ποσού" χρημάτων το οποίο παρέχει στον πελάτη, ο οποίος αποδεικνύει την αγορά ενός τέτοιου προϊόντος και πληροί ορισμένους άλλους όρους τυπωμένους επάνω στο κουπόνι, το δικαίωμα να εμφανίσει το κουπόνι στον κατασκευαστή με αντάλλαγμα την καταβολή του αναγραφόμενου ποσού, και

γ) ένας πελάτης αγοράζει ένα τέτοιο προϊόν από έμπορο λιανικής, εμφανίζει το κουπόνι στον κατασκευαστή και εισπράττει το αναγραφόμενο ποσό;

Ποια τιμή αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου στον οποίο υπόκειται ο κατασκευαστής, η τιμή του κατασκευαστή ή η τιμή αυτή μειωμένη κατά το αναγραφόμενο ποσό;

Διαφέρει η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα αν ο κατασκευαστής προμηθεύει το προϊόν αρχικώς σε έμπορο χονδρικής και όχι απ' ευθείας σε έμπορο λιανικής;»

Γενικές σκέψεις

18 Πριν δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα, πρέπει να υπομνησθεί εν συντομία η βασική αρχή του συστήματος του ΦΠΑ και ο μηχανισμός κατά τον οποίο λειτουργεί το σύστημα αυτό.

19 Η βασική αρχή έγκειται στο ότι το σύστημα του ΦΠΑ σκοπεί στην αποκλειστική επιβάρυνση του τελικού αγοραστή. Κατά συνέπεια, 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.

20 Ειδικότερα, με την απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, 89/81, Hong Kong Trade (Συλλογή 1982, σ. 1277, σκέψη 6), το Δικαστήριο έκρινε ότι από την πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1), προκύπτει ότι μία από τις βασικές αρχές στις οποίες στηρίζεται το σύστημα του ΦΠΑ είναι η αρχή της ουδετερότητας, υπό την έννοια ότι σε παρόμοια προϊόντα, εντός κάθε χώρας, επιβάλλεται η ίδια φορολογική επιβάρυνση, ανεξαρτήτως του μήκους του κυκλώματος παραγωγής και διανομής.

21 Αυτή η βασική αρχή διευκρινίζει τον ρόλο και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο στο πλαίσιο του μηχανισμού που έχει θεσπιστεί για την είσπραξη του ΦΠΑ.

22 Συγκεκριμένα, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν βαρύνονται με ΦΠΑ, αλλά, οσάκις παρεμβαίνουν στη διαδικασία παραγωγής και διανομής που προηγείται του σταδίου της τελικής επιβολής του φόρου, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που μεσολαβούν, υποχρεούνται μόνο να εισπράττουν τον φόρο, σε κάθε φάση της διαδικασίας αυτής, για λογαριασμό της φορολογικής αρχής, προς την οποία τον αποδίδουν.

23 Προκειμένου να διασφαλιστεί η πλήρης ουδετερότητα του μηχανισμού έναντι των υποκειμένων στον φόρο, η έκτη οδηγία προβλέπει, στον τίτλο XI, ένα σύστημα εκπτώσεων που σκοπεί στην απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από κάθε μη οφειλόμενη επιβάρυνση με ΦΠΑ. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφαση της 5ης Μαΐου 1982, 15/81, Schul (Συλλογή 1982, σ. 1409, σκέψη 10), ένα βασικό στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ συνίσταται στο ότι, σε κάθε συναλλαγή, ο οφειλόμενος ΦΠΑ προκύπτει μετά την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ, ο οποίος έχει επιβαρύνει άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, από τα οποία συντίθεται η τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, και στο ότι ο μηχανισμός των εκπτώσεων έχει διαμορφωθεί έτσι ώστε μόνο στους υποκειμένους στον φόρο να επιτρέπεται να εκπίπτουν, από τον ΦΠΑ που οφείλουν, τον ΦΠΑ ο οποίος έχει ήδη πλήξει τα αγαθά και τις υπηρεσίες σε προηγούμενα στάδια.

24 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, λαμβανομένων υπόψη, σε κάθε περίπτωση, του μηχανισμού του ΦΠΑ, της λειτουργίας του και του ρόλου των ενδιαμέσων προσώπων, η φορολογική αρχή οπωσδήποτε δεν μπορεί να εισπράττει ποσό υψηλότερο αυτού που κατέβαλε ο τελικός αγοραστής.

25 Βάσει των σκέψεων αυτών πρέπει να εξεταστούν από κοινού τα υποβληθέντα από το Value Added Tax Tribunal, London, ερωτήματα.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

26 Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου στο εσωτερικό της χώρας είναι, για τις παραδόσεις αγαθών, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής από τον αγοραστή.

27 Κατά παγία 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).

28 Σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, ο κατασκευαστής, ο οποίος έχει επιστρέψει στον έμπορο λιανικής την αξία του κουπονιού εκπτώσεως ή στον τελικό αγοραστή την αξία του κουπονιού εξαργυρώσεως, λαμβάνει, στο τέλος της όλης διαδικασίας, ποσό που αντιστοιχεί στην καταβληθείσα από τους εμπόρους χονδρικής ή λιανικής τιμή πωλήσεως των προϊόντων του, μειωμένη κατά την αξία των κουπονιών αυτών. Συνεπώς, δεν συμβιβάζεται προς την οδηγία το να είναι η βάση επιβολής του φόρου επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ που οφείλει ο κατασκευαστής, ως υποκείμενος στον φόρο, ανώτερη του ποσού το οποίο αυτός εν τέλει εισέπραξε. Εάν τούτο συνέβαινε, δεν θα ετηρείτο η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ έναντι των υποκειμένων στον φόρο, στους οποίους περιλαμβάνεται ο κατασκευαστής.

29 Κατά συνέπεια, η βάση επιβολής του φόρου που ισχύει για τον κατασκευαστή ως υποκείμενο στον φόρο πρέπει να συνίσταται στο ποσό που αντιστοιχεί στην τιμή στην οποία ο κατασκευαστής πώλησε τα εμπορεύματα στους εμπόρους χονδρικής ή λιανικής, μειωμένη κατά την αξία των κουπονιών.

30 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο, προκειμένου να διασφαλίσει την ουδετερότητα έναντι του

υποκειμένου στον φόρο, ορίζει ότι, 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.

31 Είναι αληθές ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στη συνήθη περίπτωση των συμβατικών σχέσεων, συναπτομένων άμεσα μεταξύ δύο συμβαλλομένων, οι οποίες μεταβάλλονται μεταγενεστέρως. Η διάταξη αυτή όμως δεν παύει να εκφράζει την ανωτέρω υπογραμμισθείσα αρχή της ουδετερότητας της θέσεως των υποκειμένων στον φόρο. Κατά συνέπεια, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, για να διασφαλιστεί η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας, πρέπει, κατά τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, να λαμβάνεται υπόψη η περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος, μολονότι δεν συνδέεται συμβατικώς προς τον τελικό αγοραστή, αλλά αποτελεί τον πρώτο κρίκο μιας αλυσίδας συναλλαγών που καταλήγει σ' αυτόν, του χορηγεί έκπτωση, διά μέσου των εμπόρων λιανικής, ή του επιστρέφει απ' ευθείας την αξία των κουπονιών. Στην αντίθετη περίπτωση, η φορολογική αρχή θα εισέπραττε ως ΦΠΑ ποσό ανώτερο αυτού που πράγματι κατέβαλε ο τελικός αγοραστής, τούτο δε εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο.

32 Η ερμηνεία αυτή δεν αποδυναμώνεται από τα επιχειρήματα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, της Γερμανικής και της Ελληνικής Κυβερνήσεως, σύμφωνα με τα οποία η μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου κατά το ποσό των εκπτώσεων ή των επιστροφών που χορηγεί ο αρχικός προμηθευτής απ' ευθείας στον καταναλωτή, μετά την παράδοση προς έμπορο χονδρικής ή λιανικής, ενέχει τον κίνδυνο να διαταράξει τη λειτουργία του μηχανισμού του ΦΠΑ και να καταστήσει το σύστημα μη εφαρμόσιμο, διότι υποχρεώνει κάθε έμπορο χονδρικής ή λιανικής στην εν λόγω αλυσίδα να αναπροσαρμόσει αναδρομικώς το τίμημα και, κατά συνέπεια, το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε στον δικό του προμηθευτή και απαιτεί την έκδοση διορθωμένων αποδείξεων εκ μέρους του προμηθευτή αυτού.

33 Πράγματι, το σύστημα του ΦΠΑ δεν διαταράσσεται από τη μείωση αυτή, διότι δεν είναι αναγκαίο να αναπροσαρμοστεί η βάση επιβολής του φόρου ως προς τις ενδιάμεσες συναλλαγές. Αντιθέτως, η βάση αυτή παραμένει αμετάβλητη, διότι, όσον αφορά τις συναλλαγές αυτές, η εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας διασφαλίζεται από την εφαρμογή του συστήματος εκπτώσεων

του τίτλου XI της έκτης οδηγίας, το οποίο επιτρέπει στους ενδιάμεσους κρίκους της αλυσίδας διανομής, όπως είναι οι έμποροι χονδρικής ή λιανικής, να αφαιρούν από τη δική τους βάση επιβολής τα ποσά που καθένας τους καταβάλλει στον δικό του προμηθευτή ως ΦΠΑ επί της αντίστοιχης συναλλαγής και, έτσι, να επιστρέφουν στη φορολογική αρχή το μέρος του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ του τιμήματος που κατέβαλε καθένας τους προς τον προμηθευτή του και του τιμήματος αντί του οποίου παρέδωσε το εμπόρευμα στον πελάτη του.

34 Εν όψει των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει καταρχάς να δοθεί, στο πρώτο υποβληθέν ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, οσάκις ο κατασκευαστής εκδίδει κουπόνια εκπτώσεως, δυνάμενα να εξαργυρωθούν, αντί του ποσού που αναγράφουν, από τον κατασκευαστή ή με έξοδά του υπέρ του εμπόρου λιανικής, το δε κουπόνι που περιέρχεται στον πιθανό πελάτη, στο πλαίσιο εκστρατείας προωθήσεως των πωλήσεων, μπορεί να γίνει δεκτό από τον έμπορο λιανικής αντί του τιμήματος του οικείου προϊόντος και ο κατασκευαστής έχει πωλήσει το οικείο προϊόν σε «τιμή εργοστασίου» απ' ευθείας στον έμπορο λιανικής, ο οποίος λαμβάνει το κουπόνι από τον πελάτη κατά την πώληση του προϊόντος, το εμφανίζει στον κατασκευαστή και εισπράττει το αναγραφόμενο ποσό, η βάση επιβολής του φόρου ισούται προς την τιμή της εκ μέρους του κατασκευαστή πωλήσεως, μειωμένη κατά το αναγραφόμενο στο κουπόνι και επιστραφέν ποσό. Το αυτό ισχύει και οσάκις ο κατασκευαστής παραδίδει πρώτα τα προϊόντα σε έμπορο χονδρικής αντί να τα παραδώσει απ' ευθείας σε έμπορο λιανικής.

35 Εν συνεχεία, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, οσάκις, στο πλαίσιο συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων, ο κατασκευαστής πωλεί προϊόντα σε «τιμή εργοστασίου» απ' ευθείας στον έμπορο λιανικής, το δε κουπόνι εξαργυρώσεως ορισμένου ποσού που αναγράφεται στη συσκευασία των προϊόντων αυτών παρέχει στον πελάτη, αν αποδεικνύει την αγορά ενός από αυτά τα προϊόντα και πληροί τις λοιπές αναγραφόμενες στο κουπόνι προϋποθέσεις, το δικαίωμα να το εμφανίσει στον κατασκευαστή και να λάβει ως αντάλλαγμα το αναγραφόμενο ποσό, και ορισμένος πελάτης αγοράζει ένα τέτοιο προϊόν από έμπορο λιανικής, εμφανίζει το κουπόνι στον κατασκευαστή και εισπράττει το αναγραφόμενο ποσό, η βάση επιβολής του φόρου ισούται προς την τιμή της εκ μέρους του κατα-

σκευαστή πωλήσεως, μειωμένη κατά το αναγραφόμενο στο κουπόνι και επιστραφέν ποσό. Το ίδιο ισχύει επίσης και οσάκις ο κατασκευαστής παραδίδει πρώτα τα προϊόντα σε έμπορο χονδρικής αντί να τα παραδώσει απ' ευθείας σε έμπορο λιανικής.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γερμανική, η Ελληνική, η Γαλλική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 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 των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 30ής Νοεμβρίου 1994 το Value Added Tax Tribunal, London, αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', 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, έχει την έννοια ότι, οσάκις ο κατασκευαστής εκδίδει κουπόνια εκπτώσεως, δυνάμενα να εξαργυρωθούν, αντί του

ποσού που αναγράφουν, από τον κατασκευαστή ή με έξοδά του υπέρ του εμπόρου λιανικής, το δε κουπόνι που περιέρχεται στον πιθανό πελάτη, στο πλαίσιο εκστρατείας προωθήσεως των πωλήσεων, μπορεί να γίνει δεκτό από τον έμπορο λιανικής αντί του τιμήματος του οικείου προϊόντος και ο κατασκευαστής έχει πωλήσει το οικείο προϊόν σε «τιμή εργοστασίου» απ' ευθείας στον έμπορο λιανικής, ο οποίος λαμβάνει το κουπόνι από τον πελάτη κατά την πώληση του προϊόντος, το εμφανίζει στον κατασκευαστή και εισπράττει το αναγραφόμενο ποσό, η βάση επιβολής του φόρου ισούται προς την τιμή της εκ μέρους του κατασκευαστή πωλήσεως, μειωμένη κατά το αναγραφόμενο στο κουπόνι και επιστραφέν ποσό. Το αυτό ισχύει και οσάκις ο κατασκευαστής παρέδωσε πρώτα τα προϊόντα σε έμπορο χονδρικής αντί να τα παραδώσει απ' ευθείας σε έμπορο λιανικής.

2) **Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', και Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, οσάκις, στο πλαίσιο συστήματος προωθήσεως των πωλήσεων, ο κατασκευαστής πωλεί προϊόντα σε «τιμή εργοστασίου» απ' ευθείας στον έμπορο λιανικής, το δε κουπόνι εξαργυρώσεως ορισμένου ποσού που αναγράφεται στη συσκευασία των προϊόντων αυτών παρέχει στον πελάτη, αν αποδεικνύει την αγορά ενός από αυτά τα προϊόντα και πληροί τις λοιπές αναγραφόμενες στο κουπόνι προϋποθέσεις, το δικαίωμα να το εμφανίσει στον κατασκευαστή και να λάβει ως αντάλλαγμα το αναγραφόμενο ποσό, και ορισμένος πελάτης αγοράζει ένα τέτοιο προϊόν από έμπορο λιανικής, εμφανίζει το κουπόνι στον κατασκευαστή και εισπράττει το αναγραφόμενο ποσό, η βάση επιβολής του φόρου ισούται προς την τιμή της εκ μέρους του κατασκευαστή πωλήσεως, μειωμένη κατά το αναγραφόμενο στο κουπόνι και επιστραφέν ποσό. Το ίδιο ισχύει επίσης και οσάκις ο κατασκευαστής παραδίδει πρώτα τα προϊόντα σε έμπορο χονδρικής αντί να τα παραδώσει απ' ευθείας σε έμπορο λιανικής.**

Mancini Κακούρης Hirsch

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 24 Οκτωβρίου 1996.

Ο Γραμματέας
R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος
G. F. Mancini