

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIAL FENNELLY

της 27ης Ιουνίου 1996 *

1. Η παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση των δελτίων παραδόσεως αγαθών (vouchers) τα οποία εκδίδει μια επιχείρηση προς μεταγενέστερη χρήση για την αγορά από τα καταστήματά της αγαθών επιλεγέντων από καταλόγους. Τα ερωτήματα αυτά υπέβαλε το Value Added Tax Tribunal, London.

I — Πραγματικό και νομικό πλαίσιο

2. Η προσφεύγουσα της κυρίας δίκης Argos Distributors Ltd (στο εξής: Argos) είναι επιχείρηση λιανικής πώλησεως μέσω καταλόγων, η οποία καταρτίζει καταλόγους των εμπορευμάτων της και τα πωλεί, εντός των άνω των 300 εκθεσιακών της χώρων, σε πελάτες οι οποίοι τα επιλέγουν από τους καταλόγους. Οι πελάτες αυτοί μπορούν να καταβάλλουν το τίμημα των αγαθών με διαφόρους τρόπους, ένας εκ των οποίων είναι η πληρωμή με δελτία παροχής αγαθών, τα οποία εκδίδει η Argos και τα οποία πωλεί είτε στην αναγραφόμενη αξία τους είτε, σε περίπτωση μεγάλων ποσοτήτων, με έκπτωση προς τρίτους, οι οποίοι οργανώνουν τη διανομή τους σε ιδιώτες που τα χρησιμοποιούν κατόπιν για την αγορά αγαθών από την Argos. Η έκπτωση ανέρχεται στο 5 % της αναγραφόμενης στα δελτία αξίας, οσάκις η ονομαστική αξία της παραγγελίας ανέρχεται τουλάχιστον σε 500 λίρες στερλίνες (UK£). Επιπλέον, χορηγείται αναδρομική έκπτωση ύψους 1 % ή 2,5 % για αγορές δελτίων που υπερβαίνουν το

ποσό των 10 000 UK£ και των 50 000 UK£ αντιστοίχως εντός ενός έτους ¹.

3. Τα δελτία εκδίδονται υπό μορφή γραμματίου επί του οποίου έχει τυπωθεί η ονομαστική του αξία σε λίρες στερλίνες και ένας αύξων αριθμός. Ο αριθμός αυτός παρέχει κατ' αρχήν στην Argos τη δυνατότητα, κατά τον χρόνο που γίνεται χρήση του δελτίου, να εντοπίζει, μέσω των εξοπλισμένων με ηλεκτρονικό υπολογιστή ταμειακών της μηχανών, την αρχική τιμή πώλησής του. Η Argos πωλεί τα δελτία είτε σε επιχειρήσεις, οι οποίες τα διανέμουν στους υπαλλήλους ή αντιπροσώπους τους ως κίνητρα για την αύξηση της παραγωγικότητας, είτε σε επιχειρήσεις παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, οι οποίες, αν και ασκούν τη δραστηριότητά τους κατά ποικίλους τρόπους, τα μεταπωλούν στους πελάτες τους αντί του πλήρους τιμήματος. Μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις οι πελάτες αυτοί γνωρίζουν το ποσό της εκπτώσεως που χορηγήθηκε από την Argos. Τα δελτία μπορεί επίσης να αγοράζονται από ιδιώτες, σε οποιοδήποτε εκθεσιακό χώρο της Argos, για προσωπική χρήση ή ως δελτία δώρων ².

4. Το βασικό ζήτημα της κύριας δίκης αφορά τον αναλογούντα στα δελτία φόρο

1 — Το Δικαστήριο γνωρίζει ότι, για πολύ μεγάλες παραγγελίες, το ύψος της εκπτώσεως μπορεί να αυξηθεί κατόπιν διαπραγματεύσεων.

2 — Είναι σαφές ότι στις πωλήσεις αυτές δεν γίνεται έκπτωση, εκτός αν οι ιδιώτες αυτοί συμφωνήσουν να αγοράσουν δελτία αξίας τουλάχιστον 500 UK£.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

προστιθεμένης αξίας επί των εκροών (στο εξής: ΦΠΑ) τον οποίο οφείλει η Argos για τις πωλήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται με τη χρήση δελτίων. Η καθής της κύριας δίκης εθνική φορολογική αρχή, οι Commissioners for Customs and Excise (στο εξής: Commissioners), έχει την πάγια άποψη ότι, για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, η αναγραφόμενη στα δελτία αξία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή εις χρήμα για την παράδοση των αγαθών, ανεξαρτήτως του αν αρχικώς τα δελτία πωλήθηκαν με έκπτωση. Η Argos, ισχυριζόμενη ότι έλαβε ως αντιπαροχή μόνο τη μειωμένη κατόπιν εκπτώσεως αξία των δελτίων και όχι ολόκληρη την αναγραφόμενη αξία, υπέβαλε αίτηση στους Commissioners στις 14 Μαΐου 1993 για την επιστροφή ποσού 1 363 245 UK£, το οποίο αποτελεί μέρος του καταβληθέντος μεταξύ της Απριλίου 1983 και 27 Μαρτίου 1993 ΦΠΑ. Κατόπιν της απορρόφησης της αιτήσεώς της από τους Commissioners, η Argos άσκησε προσφυγή ενώπιον του Value Added Tax Tribunal, London (στο εξής: Tribunal) ³.

5. Το Tribunal είναι της γνώμης ότι το ζήτημα της ερμηνείας του όρου «αντιπαροχή» που τίθεται ενόψει των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης προϋποθέτει την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαρτίου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία) ⁴, και υπέβαλε την παρούσα

αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 11, Α, ορίζουν τα εξής:

«Άρθρο 11

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:

(...)

3 — Το Ηνωμένο Βασίλειο επισημαίνει με τις γραπτές παρατηρήσεις του ότι το Tribunal έχει μετονομαστεί, μετά την υποβολή της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, σε VAT and Duties Tribunal.

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

β) οι εκπτώσεις και οι επιστροφές τιμήματος, οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πράξεως·

Η μόνη φορολογητέα συναλλαγή είναι η πώληση των αγαθών, οπότε και πρέπει να εξετάζεται η λειτουργία του δελτίου ως αντιπαροχής.

(...)

6. Η έκτη οδηγία τέθηκε σε εφαρμογή στο Ηνωμένο Βασίλειο με τον Value Added Tax Act (νόμο περί του φόρου προστιθεμένης αξίας) του 1983, όπως έχει τροποποιηθεί. Το άρθρο 10, παράγραφος 2, ορίζει ότι ως αξία της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών «θεωρείται το ποσό το οποίο, κατόπιν προσθέσεως του καταλογιζομένου φόρου, ισούται με την αντιπαροχή». Ωστόσο, βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 1, όπως έχει τροποποιηθεί, το άρθρο 10, παράγραφος 2, υπόκειται ρητώς στις προϋποθέσεις του παραρτήματος 4 του νόμου. Η παράγραφος 6 του παραρτήματος αυτού ορίζει τα εξής⁵:

7. Το Tribunal φρονεί ότι η ορθή προσέγγιση, ακολουθώντας τη συλλογιστική της αποφάσεως του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως Boots Company⁶, είναι να εξακριβωθεί κατ' αρχάς αν η έκφραση του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', «εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πράξεως» καλύπτει την περίπτωση κατά την οποία η Argos δέχεται δελτία για την πλήρη ή μερική εξόφληση του τιμήματος το οποίο θα καταβαλλόταν με άλλο τρόπο για τα εμπορεύματά της. Το Tribunal, αναφερόμενο στον «ευφυή ισχυρισμό» της Argos ότι μπορεί να αποδειχθεί άμεση σχέση μεταξύ της πωλήσεως του δελτίου προς τον αρχικό αγοραστή και των μεταγενεστέρων πωλήσεων αγαθών σε πελάτες από τα πρατήριά της, φρονεί ότι «είναι πραγματικά δυσχερές να θεωρηθεί ότι η έκπτωση που χορηγείται στον αρχικό αγοραστή αφορά τον πελάτη και αποτελεί "έκπτωση χορηγούμενη στον αγοραστή" των αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β'».

«Όταν το δικαίωμα παραλαβής αγαθών ή αποδοχής υπηρεσιών αντί ορισμένου ποσού, το οποίο αναγράφεται σε παραστατικό έγγραφο, ένσημο ή δελτίο, παρέχεται έναντι αντιπαροχής, η αντιπαροχή δεν λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, παρά μόνον καθόσον (και εφόσον) υπερβαίνει το ποσό αυτό.»

8. Το Tribunal εκφράζει αμφιβολίες ως προς το βάσιμο του επικουρικού ισχυρισμού που η Argos στηρίζει στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', ότι δηλαδή το αναλογούν στα δελτία μέρος της αντιπαροχής ισούται προς την τιμή πωλήσεως μείον την έκπτωση. Μολονότι το Tribunal αναγνωρίζει ότι επιτρέπεται ρητώς η εκ μέρους τρίτου καταβολή της αντιπαροχής, κλίνει περισσότερο προς την άποψη ότι η αξία της αντιπαροχής αυτής πρέπει να

Έτσι, στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν επιβάλλεται ΦΠΑ επί της πωλήσεως των δελτίων.

5 — Το Ηνωμένο Βασίλειο επισημαίνει με τις γραπτές παρατηρήσεις του ότι αυτή η παράγραφος περιλαμβάνεται πλέον στην παράγραφο 5 του παραρτήματος 6 του Value Added Tax Act του 1994.

6 — Απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88 (Συλλογή 1990, σ. I-1235, στο εξής: απόφαση Boots).

είναι η αξία που της προσδίδεται από τους συμβαλλομένους στη συναλλαγή για την παράδοση των αγαθών, δηλαδή από την Argos και τον πελάτη που εμφανίζει το δελτίο. Το Tribunal διαπιστώνει ότι ο πελάτης συνήθως αγνοεί πράγματι παντελώς το ποσό που καταβλήθηκε για την προηγούμενη αγορά του δελτίου.

9. Το Tribunal καταλήγει ότι η αντιμετώπιση αυτού του είδους των δελτίων ως αντιπαροχής έχουσας την αναγραφόμενη στο δελτίο αξία «συνάδει προς την εμπορική πραγματικότητα». Περαιτέρω, το Tribunal τονίζει το γεγονός ότι η Argos υποχρεούται, βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 3, να παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο τιμολόγια για τις πωλήσεις. Τα τιμολόγια αυτά πρέπει, κατά την άποψη του Tribunal, να αναγράφουν σαφώς το τίμημα που συμφώνησαν οι συμβαλλόμενοι και δεν μπορούν να τροποποιούνται βάσει περιστατικών γνωστών μόνο στον ένα από τους συμβαλλομένους (δηλαδή στην Argos), κατά μείζονα δε λόγο δεν μπορούν να τροποποιούνται αναδρομικώς εάν τρίτος αποκτά μεταγενεστέρως δικαίωμα αυξήσεως της εκπτώσεως.

10. Το Tribunal, φρονώντας ότι η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Boots δεν επιλύει τα ζητήματα ερμηνείας του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας που ανακύπτουν στην παρούσα υπόθεση, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου την έννοια ότι εμπίπτουν στις "εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος"

οι περιπτώσεις στις οποίες η ονομαστική αξία των δελτίων παροχής αγαθών (vouchers) που εκδίδει ο προμηθευτής των αγαθών καλύπτει ή είναι ικανή να καλύπτει ολόκληρη τη συνήθη τιμή λιανικής πωλήσεως του προμηθευτή;

2) Στην περίπτωση κατά την οποία ο προμηθευτής των αγαθών έχει πωλήσει στον αγοραστή, με έκπτωση, δελτίο παροχής αγαθών, το οποίο κατόπιν εμφανίζει προς ολική ή (συνηθέστερα) μερική καταβολή του τιμήματος των αγαθών πελάτης ο οποίος δεν ήταν ο αγοραστής του δελτίου και ο οποίος συνήθως δεν γνωρίζει το καταβληθέν για το δελτίο τίμημα, έχει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου την έννοια ότι εμπίπτει στις "εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος" τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της πράξεως:

α) η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας του δελτίου και της τιμής που χρεώνει ο προμηθευτής στον αρχικό αγοραστή του δελτίου· ή

β) ολόκληρη η ονομαστική αξία του δελτίου· ή

γ) καμία από τις δύο αυτές αξίες;

3) Αν το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', δεν έχει εφαρμογή στις ανωτέρω περιπτώσεις, έχει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', την έννοια ότι την αντιπαροχή την οποία αντιπροσωπεύει το δελτίο αποτελεί:

α) η ονομαστική αξία του δελτίου· ή

β) το ποσό που πράγματι εισέπραξε ο προμηθευτής των αγαθών από την πώληση του δελτίου;»

Δικαστηρίου ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', αποτελεί απλώς εφαρμογή του κανόνα που θεσπίζει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', το οποίο αποτελεί το αντικείμενο του ερωτήματος αυτού⁷. Το ερώτημα αυτό επικεντρώνεται στο ρόλο του δελτίου ως αντιπαροχής κατά την αγορά αγαθών τα οποία πωλεί η Argos. Αν υποθεθεί ότι το δελτίο, εν μέρει τουλάχιστον, «αποτελεί την αντιπαροχή» για τις παραδόσεις των αγαθών, το Tribunal θέτει το βασικό εριζόμενο ζήτημα, δηλαδή αν το δελτίο αντιπροσωπεύει την πλήρη ονομαστική του αξία ή μόνον το μειωμένο κατόπιν της εκπτώσεως ποσό που έλαβε η Argos μετά την πώλησή του προς τρίτον.

II — Υποβληθείσες στο Δικαστήριο παρατηρήσεις

11. Γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Argos, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, η Ελληνική Δημοκρατία και η Επιτροπή.

III — Ανάλυση των υποβληθέντων στο Δικαστήριο ερωτημάτων

A — Επί του τρίτου ερωτήματος

12. Θα ασχοληθώ πρώτα με το τρίτο ερώτημα που υπέβαλε το Tribunal. Η προσέγγιση αυτή συμβιβάζεται με την άποψη του

13. Οι σχετικοί ισχυρισμοί της Argos επικεντρώνονται στο σύνολο των συναλλαγών της και αναπτύσσονται με την καλούμενη «ανάλυση Α», με την οποία η Argos υποστηρίζει ότι ο ΦΠΑ πρέπει να επιβάλλεται μόνον στον πραγματικό κύκλο εργασιών της και όχι σε κάποιο ποσό το οποίο αποκαλεί «υψηλότερο πλασματικό ποσό». Η Argos παραθέτει το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (στο εξής: πρώτη οδηγία)⁸, το οποίο ορίζει ότι ο ΦΠΑ αποτελεί «έναν γενικό φόρο καταναλώσεως, ακριβώς ανάλογο προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου».

7 — Βλ., επί παραδείγματι, την απόφαση *Boots*, σκέψη 19.

8 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

14. Η Argos παραθέτει, επί παραδείγματι, την απόφαση Glawe⁹ για να υποστηρίξει την άποψη ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται μόνον επί του πραγματικού κύκλου εργασιών — στην εν λόγω περίπτωση, του παρέχοντος υπηρεσίες. Η υπηρεσία συνίστατο στην εγκατάσταση και εκμετάλλευση αυτομάτων μηχανών παιχνιδιών και ο φόρος έπρεπε να επιβληθεί μόνον επί του παγίου σχεδόν 40 % του συνόλου των μιζών που παρακρατούσε ο ιδιοκτήτης των μηχανών· οι μηχανές είχαν ρυθμιστεί έτσι ώστε να καταβάλλουν αυτομάτως τουλάχιστον το 60 % των μιζών στους παίκτες.

15. Η Argos ισχυρίζεται ότι τον πραγματικό κύκλο εργασιών της αποτελεί το σύνολο των ποσών που εισπράττει από την πώληση των δελτίων και από την πώληση των αγαθών που αγοράζονται εν όλω ή εν μέρει με τα δελτία αυτά. Έτσι, η Argos αξιώνει τον συνυπολογισμό των εκπτώσεων που χορήγησε κατά τον χρόνο της πώλησεως των δελτίων της, ούτως ώστε να μειώνεται ο συνολικός φορολογητέος κύκλος εργασιών της, ενώ στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν επιβάλλεται φόρος επί των πωληθέντων δελτίων. Η μόνη φορολογητέα συναλλαγή είναι η πώληση των αγαθών, την οποία το Ηνωμένο Βασίλειο φορολογεί επί της πλήρους ονομαστικής τους αξίας. Η Argos, προσδίδοντας έμφαση στον υποτιθέμενο πραγματικό κύκλο εργασιών, παραβλέπει το όφελος που αποκομίζει από την εισπραξη ρευστού συνεπεία της σε προγενέστερο στάδιο πώλησεως των δελτίων, σε συνδυασμό με το μικρό ποσοστό των δελτίων που δεν εμφανίζονται προς εξαργύρωση.

16. Η ορθότητα αυτού του επιχειρήματος της Argos εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄,

της έκτης οδηγίας¹⁰. Το δελτίο παίζει ρόλο σε δύο συναλλαγές. Πρώτον, αποτελεί το αντικείμενο μιας αρχικής χωριστής πώλησεως από την Argos προς τρίτον. Δεύτερον, χρησιμοποιείται αυτό καθαυτό για να καλύψει, εν μέρει (ή εν όλω), το τίμημα αγοράς αγαθών. Η Argos, προκειμένου να φορολογηθεί μόνον επί της μειωμένης, μετά την έκπτωση, τιμής πώλησεως των δελτίων, θα έπρεπε λογικώς, κατά την άποψή μου, να ισχυριστεί ότι η τιμή πώλησεως του δελτίου αποτελεί «αντιπαροχή την οποία έλαβε (...) για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής (...) από (...) τρίτο πρόσωπο (...)». Η Argos αποφεύγει την ερμηνεία αυτή. Δέχεται, όταν αναπτύσσει τους ισχυρισμούς της όσον αφορά το τρίτο ερώτημα, ότι το δελτίο αυτό καθαυτό αντιπροσωπεύει την αντιπαροχή για την πώληση των αγαθών, οσάκις εμφανίζεται προς ολική ή μερική εξόφληση του τιμήματος των αγαθών. Η Argos περιορίζεται να ισχυριστεί ότι η αξία την οποία αντιπροσωπεύει το δελτίο ισούται προς το ποσό που έλαβε γι' αυτό η Argos κατά τον χρόνο της προηγούμενης πώλησεώς του.

17. Η Argos είναι, βεβαίως, αναγκασμένη να αποφύγει να στηριχθεί στην έννοια της εκ μέρους τρίτου προσώπου καταβαλλομένης αντιπαροχής. Η φράση «για τις πράξεις αυτές» αποκλείει προφανώς την επίκληση

10 — Ως διάταξη του κοινοτικού δικαίου, μη εξαρτώμενη από το δίκαιο των κρατών μελών, το άρθρο αυτό πρέπει να τύχει κοινοτικής ερμηνείας. Συνεπώς, δεν εξαρτάται από το εθνικό δίκαιο οποιουδήποτε συγκεκριμένου κράτους μέλους. Βλ., επί παραδείγματι, την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarprijs* (Σύλλογη) 1981, σ. 445, στο εξής: απόφαση «ολλανδικές πατάτες», σκέψη 9). Μολονότι η υπόθεση «ολλανδικές πατάτες» αφορούσε την έννοια της «αντιπαροχής» κατά το άρθρο 8, στοιχείο α΄, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάθροση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), το Δικαστήριο «έκρινε με μεταγενέστερη απόφαση ότι, ενόψει “του κοινού νομοθετικού σκοπού” των δύο οδηγιών, είναι σημαντικό να λαμβάνεται υπόψη η νομολογία σχετικά με τη δεύτερη οδηγία κατά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας (...)»: βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Cruz Vilaça στην υπόθεση *Naturally Yours Cosmetics* επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87 (Σύλλογη) 1988, σ. 6365, στο εξής: απόφαση *Naturally Yours*), με τις οποίες γίνεται παραπομπή στη σκέψη 10 της αποφάσεως της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, *Apple and Pear Development Council* (Σύλλογη) 1988, σ. 1443).

9 — Απόφαση της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93 (Σύλλογη) 1994, σ. I-1679).

της έννοιας αυτής. Οι «πράξεις αυτές» είναι, στο παρόν νοηματικό πλαίσιο, οι παραδόσεις αγαθών από την Argos στους πελάτες της. Η αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές μπορεί, κατ' αρχήν, να καταβληθεί από τρίτο πρόσωπο και θα φορολογηθεί αναλόγως. Πρέπει όμως να καταβληθεί ως αντιπαροχή για «τις πράξεις αυτές». Εντούτοις, η τιμή του δελτίου δεν καταβάλλεται ως αντιπαροχή για την παράδοση των αγαθών, αλλά για το δελτίο. Δέχομαι ότι μπορεί, από πλευράς ενοχικού δικαίου, να υποστηριχθεί ότι καταβάλλεται επίσης ως αντιπαροχή για την υπόσχεση της Argos να παραδώσει μη ορισμένα, προς το παρόν, αγαθά του καταλόγου της σε μη ορισμένο, προς το παρόν, κομιστή του δελτίου. Η Argos δεσμεύεται να παραδώσει αγαθά αξίας ίσης προς την ονομαστική αξία του δελτίου σε οποιονδήποτε κομιστή. Εντούτοις, την αντιπαροχή για τις παραδόσεις των αγαθών αντιπροσωπεύει το δελτίο και όχι η προηγούμενη τιμή πώλησής του. Το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ελλάδα τονίζουν ότι το δελτίο αντιπροσωπεύει την αντιπαροχή για την πώληση των αγαθών και η Argos δεν αντιλέγει. Το δελτίο, στα χέρια ενός ενδεχομένου αγοραστή, αντιπροσωπεύει το δικαίωμα του αγοραστή αυτού να αξιώσει από την Argos να δεχθεί το δελτίο στην ονομαστική του αξία, αντί του αναγραφόμενου στον κατάλογο τιμμάτων των διαφημιζομένων αγαθών. Επομένως, το δελτίο έχει ορισμένη αξία.

18. Το γεγονός ότι η Argos υπόσχεται κατά τον χρόνο της πώλησής του δελτίου να το εξαργυρώσει στην ονομαστική του αξία, αν στη συνέχεια προσκομισθεί για την αγορά αγαθών, μπορεί να καταστήσει την υπόσχεση αυτή τιμήμα της αντιπαροχής για το τιμήμα που καταβάλλει ο αγοραστής του δελτίου· τούτο όμως δεν δίδει απάντηση στο ερώτημα ποια είναι η αντιπαροχή γι' αυτή τη μεταγενέστερη πώληση αγαθών. Την απάντηση αυτή δίδει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Πρώτον, η διάταξη αυτή θεσπίζει τον κανόνα ότι «η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από την πράγματι

ληφθείσα αντιπαροχή»¹¹. Πιο συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, με την απόφαση «ολλανδικές πατάτες», η οποία αφορούσε την παροχή υπηρεσιών, αποφάνθηκε ότι η παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα όταν «πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας και [ότι] η βάση επιβολής του φόρου επί μιας τέτοιας παροχής συνίσταται από οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα της υπηρεσίας· πρέπει λοιπόν να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ παρεχομένης υπηρεσίας και λαμβανομένης αντιπαροχής (...)»¹². Ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται παγίως τόσο για την παράδοση αγαθών όσο και για την παροχή υπηρεσιών. Η απόφαση *Naturally Yours* είναι ιδιαίτερα διαφωτιστική συναφώς¹³. Ο υποκείμενος στον φόρο, έμπορος χονδρικής πώλησής καλλυντικών προϊόντων μέσω συμβούλων καλλονής, συμφωνούσε με οικοδέσποινες-ιδιώτες να οργανώνουν συγκεντρώσεις για την πώληση των προϊόντων του. Οι σύμβουλοι καλλονής λάμβαναν σε μειωμένη τιμή ένα δοχείο κρέμας ως «αναμνηστικό δώρο», ώστε να είναι σε θέση να ανταμείψουν τις οικοδέσποινες. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν πραγματοποιούνταν η συγκεντρωτική για την πώληση, το δώρο έπρεπε να επιστραφεί στη *Naturally Yours* ή να καταβληθεί γι' αυτό η κανονική τιμή χονδρικής πώλησής. Το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αν υφίστατο «άμεση σχέση μεταξύ της παραδόσεως του αγαθού σε τιμή κατώτερη από την τρέχουσα τιμή του και της αξίας της υπηρεσίας την οποία πρέπει να παρασχεθεί η σύμβουλος καλλονής»¹⁴. Το Δικαστήριο κατέληξε ότι υπήρχε τέτοια σχέση και ότι το προϊόν έπρεπε να φορολογηθεί στην πλήρη τιμή. Στην παρούσα υπόθεση αυτή η σχέση δεν υφίσταται. Οι πωλήσεις δελτίων και αγαθών πραγματοποιούνται ανεξαρτήτως.

11 — Βλ. απόφαση *Boois*, σκέψη 19.

12 — Βλ. απόφαση «ολλανδικές πατάτες», σκέψη 12, και, όσον αφορά την πώληση αγαθών, βλ. απόφαση *Naturally Yours*.

13 — Με την απόφαση *Naturally Yours* το Δικαστήριο έληξε ότι «άμεση σχέση πρέπει να υφίσταται επίσης μεταξύ της παροχής ενός αγαθού και του λαμβανομένου ανταλλάγματος, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας» (σκέψη 12).

14 — Απόφαση *Naturally Yours*, σκέψη 13.

19. Η προηγούμενη έκπτωση δεν επηρεάζει ούτε και υπεισέρχεται καθ' οιονδήποτε τρόπο στη συναλλαγή για την πώληση των αγαθών. Οι τιμές αναγράφονται σε καταλόγους, από τους οποίους οι πελάτες μπορούν να επιλέγουν τα αγαθά. Κάθε πελάτης συμπληρώνει ένα «έντυπο επιλογής για τον πελάτη» αναγράφοντας τον αριθμό καταχώρισης του επιλεγέντος εμπορεύματος και την ποσότητα που επιθυμεί. Ένας πωλητής, ο οποίος εργάζεται στο συγκεκριμένο κατάστημα, είτε συμπληρώνει το έντυπο είτε πληκτρολογεί τα στοιχεία απ' ευθείας σε ταμειακή μηχανή. Μολονότι είναι, κατ' αρχήν, δυνατό να εξακριβωθεί η έκπτωση κατά την αρχική πώληση του δελτίου, τούτο δεν γίνεται στην πράξη. Το Tribunal διαπίστωσε ότι ο αγοραστής σπανίως έχει γνώση αυτής της εκπτώσεως. Είναι σαφές ότι αυτό δεν θα εξυπηρετούσε κανένα σκοπό. Το δελτίο εξαργυρώνεται στην πλήρη ονομαστική του αξία. Για την εξόφληση του τιμήματος των αγοραζομένων εμπορευμάτων, το δελτίο εξομοιώνεται με τα μετρητά. Εάν λοιπόν είναι σαφές ότι τα δελτία αποτελούν αντιπαροχή λαμβανομένη από τον αγοραστή των αγαθών και όχι από οποιονδήποτε τρίτο, η αξία τους μπορεί, κατά την άποψή μου, να ισούται μόνον προς την ονομαστική τους αξία και όχι προς την προηγούμενη τιμή τους κατά τη συναλλαγή με τρίτο πρόσωπο, η οποία ήταν μειωμένη κατόπιν εκπτώσεως.

20. Στο σημείο αυτό, μπορώ να σχολιάσω την έμφαση που προσδίδει η Argos σε ορισμένες αποφάσεις του Δικαστηρίου, η οποία μου φαίνεται άστοχη. Με την απόφαση «ολλανδικές πατάτες», το Δικαστήριο έκρινε ότι η αξία της πράγματι λαμβανομένης αντιπαροχής είναι «υποκειμενική» και όχι κάποια αξία η οποία εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια¹⁵. Η

Argos, αναφερόμενη στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Cruz Vilaça στην υπόθεση Naturally Yours, ισχυρίζεται ότι η αξία της αντιπαροχής εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά των εκάστοτε συναπτομένων συμβάσεων και όχι από το τι πιστεύει ο πελάτης¹⁶.

21. Με τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στην παρούσα υπόθεση γίνεται δεκτό ότι, εντός του παρόντος νοηματικού πλαισίου, η λέξη «υποκειμενική» δεν χρησιμοποιείται υπό τη συνήθη έννοιά της, αλλά μάλλον για να περιγράψει την αξία που προσδίδεται από τους συμβαλλομένους στα ουσιαστικά στοιχεία μιας συναλλαγής: η έννοια αυτή θα μπορούσε επίσης να χαρακτηριστεί ως «αντικειμενική». Σκοπός των αποφάσεων αυτών είναι να αποκλειστεί, κατά την εκτίμηση της αντιπαροχής ενός πωλουμένου αγαθού, κάθε υποθετική ανεξάρτητη εκτίμηση που θα διέφερε από την εκτίμηση των συμβαλλομένων¹⁷. Το ζήτημα αυτό επιλύεται επίσης οριστικώς με την απόφαση Naturally Yours. «[Τ]α συμβαλλόμενα μέρη μείωσαν κατά ένα ορισμένο ποσό την τιμή χονδρικής πώλησής του δοχείου της κρέμας (...). Υπό τέτοιες συνθήκες, [ήταν] δυνατό να εξακριβωθεί η αξία εις χρήμα την οποία [απέδωσαν] τα δύο συμβαλλόμενα μέρη [στην] υπηρεσία (...)»¹⁸. Η συλλογιστική αυτή ισχύει επίσης για την εκτίμηση της αξίας του δελτίου στην παρούσα υπόθεση. Το δελτίο αποτελεί την αντιπαροχή για τη συμφωνηθείσα «υποκειμενική» αξία των εμπορευμάτων, μέχρι την πλήρη ονομαστική του αξία. Υπό αυτή την έννοια συμφωνώ με το Ηνωμένο Βασίλειο ότι το συμπέρασμα ότι η αξία των δελτίων ισούται με την ονομαστική τους αξία είναι σύμφωνο με αποφάσεις σαν την Naturally Yours.

16 — Βλ. την υπόθεση Naturally Yours, σημείο 26 των προτάσεων.

17 — Επί παραδείγματι, η ειδικώς προβλεπόμενη στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο δ', «κανονική αξία» για τις πράξεις που αναφέρει το άρθρο 6, παράγραφος 3.

18 — Σκέψη 17 της αποφάσεως.

15 — Απόφαση «ολλανδικές πατάτες», σκέψη 13.

22. Το ίδιο συμπέρασμα συνήχθη, βάσει μιας κάπως διαφορετικής συλλογιστικής, στην απόφαση *Chaussures Bally*¹⁹, η οποία αφορούσε την αξίωση ενός φορολογουμένου να φορολογηθεί επί μειωμένου κύκλου εργασιών, κατά το μέτρο που οι πελάτες κατέβαλλαν την τιμή των εμπορευμάτων χρησιμοποιώντας πιστωτική κάρτα. Στην περίπτωση εκείνη, ο προμηθευτής των αγαθών ελάμβανε το τίμημα μειωμένο κατά ποσοστό 5 %, το οποίο αποτελούσε την προμήθεια που χρέωναν οι εταιρίες εκδόσεως πιστωτικών καρτών. Το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι η τελική τιμή την οποία κατέβαλλε ο καταναλωτής περιελάμβανε το ποσό του ΦΠΑ που πράγματι του χρεωνόταν. Η βάση επιβολής του φόρου δεν μπορούσε να είναι διαφορετική κατά την εκ μέρους του πωλητή δήλωση του κύκλου εργασιών του στις φορολογικές αρχές. Η συλλογιστική αυτή ισχύει και στην παρούσα περίπτωση. Οι πελάτες της Argos καταβάλλουν το ίδιο τίμημα είτε χρησιμοποιούν τα δελτία κατά την αγορά είτε όχι.

23. Θεωρώ ότι είναι εξίσου σαφές ότι η απόφαση *Glawe* δεν ενισχύει τους ισχυρισμούς της Argos. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε κατ' ουσίαν συναλλαγές σε ένα μόνο φορολογητέο στάδιο μεταξύ δύο συμβαλλομένων μερών, των κυρίων των μηχανών παιχνιδιών ή των επιχειρηματιών που τις εκμεταλλεύονταν και των προσώπων που τις χρησιμοποιούσαν. Δεν χρειαζόταν να εξευρεθεί η αξία της αντιπαροχής με βάση προηγούμενες συναλλαγές. Η Argos, προσδίδοντας έμφαση στον γενικό κύκλο εργασιών της και στα ποσά που πράγματι εισπράττει, ορθώς δεν ασχολείται με το ζήτημα της αντιπαροχής και των αγαθών για τα οποία καταβάλλεται η αντιπαροχή αυτή, και συγκεκριμένα κατά το στάδιο λιανικής πώλησεως μεταξύ της Argos και του πελάτη της.

24. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η πώληση των δελτίων υπόκειται σε ΦΠΑ ως αυτοτε-

λής συναλλαγή. Εντούτοις, συμφωνεί με τον ισχυρισμό της Argos ότι ολόκληρη η αξία των δελτίων πρέπει να αντιμετωπίζεται ως έκπτωση, πράγμα που αποτελεί «το αντικείμενο του δεύτερου ερωτήματος», αλλ' όχι με τη συλλογιστική της ως προς το τρίτο ερώτημα. Κατά την άποψή μου, πρέπει να εξεταστεί μόνο το ζήτημα ως προς το οποίο υποβάλλεται το ερώτημα. Συμφωνώ με την Επιτροπή ότι εν προκειμένω υφίστανται δύο αυτοτελείς συναλλαγές²⁰. Το ζήτημα αν το Ηνωμένο Βασίλειο ορθώς απαλλάσσει την πώληση των δελτίων από τον ΦΠΑ δεν τίθεται με τα ερωτήματα που υποβάλλονται στην παρούσα υπόθεση και, ως εκ τούτου, δεν χρειάζεται να εξεταστεί. Γεγονός παραμένει ότι, είτε υπόκειται σε φόρο είτε όχι, η πώληση του δελτίου αποτελεί αυτοτελή συναλλαγή, δεν αποτελεί την επίμαχη εν προκειμένω συναλλαγή, δηλαδή την πώληση αγαθών. Θα συμφωνήσω με την ερμηνεία που πρότεινε ο γενικός εισαγγελέας *Gulmann* στην υπόθεση *Bally*. Επισημάνει τη μη υποβολή σε ΦΠΑ της συναλλαγής μεταξύ της *Bally* και του εκδώσαντος τις πιστωτικές κάρτες οργανισμού, αλλά δεν θεώρησε αναγκαία την επίλυση ζητημάτων τα οποία αφορούσαν σχέσεις που δεν είχαν υποβληθεί στη κρίση του Δικαστηρίου²¹. Έστω και αν πράγματι υπήρχε αυτοτελής προγενέστερη φορολογητέα συναλλαγή αφορώσα την πώληση των δελτίων, δεν επηρεαζόταν η επιβολή φόρου επί της πώλησεως των εμπορευμάτων²².

25. Ως εκ τούτου, είναι κατά την άποψή μου σαφές ότι, υπό τις προεκτεθείσες

20 — Το Δικαστήριο ανέλυσε κατά τον τρόπο αυτό τα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση *Bally*: βλ. σκέψη 9 της απόφασεως. Στην υπόθεση εκείνη, η μια συναλλαγή αφορούσε την πώληση εμπορευμάτων και η άλλη αφορούσε την παροχή υπηρεσιών εκ μέρους της εταιρίας πιστωτικών καρτών προς τον προμηθευτή των αγαθών.

21 — Βλ. σημεία 10 και 11 των προτάσεων.

22 — Η Επιτροπή θέτει ζήτημα διπλής φορολόγησεως, εάν υπόκειται σε φόρο τόσο το δελτίο όσο και η πώληση των εμπορευμάτων, αλλά δεν παραπέμπει σε καμία διάταξη της έκτης οδηγίας. Το ζήτημα δεν ανακύπτει εν προκειμένω, διότι η πώληση του δελτίου δεν φορολογείται, και δεν πρόκειται να ανακύψει σε καμία περίπτωση, εάν το Ηνωμένο Βασίλειο ορθώς την απαλλάσσει από τον φόρο.

19 — Απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-18/92 (Συλλογή 1993, σ. I-2871, σκέψη 14, στο εξής: απόφαση *Bally*).

περιστάσεις, η αντιπαροχή την οποία αντιπροσωπεύει το δελτίο ισούται προς την ονομαστική του αξία. Αυτή είναι η αξία που του προσδίδεται από τους συναλλασσομένους. Αν ένας πελάτης επιθυμεί να αγοράσει ένα προϊόν, θα πρέπει να παράσχει αντιπαροχή, είτε εμφανίζοντας ένα δελτίο είτε χρησιμοποιώντας άλλα μέσα πληρωμής, μέχρι του ποσού της τιμής καταλόγου. Τα αγαθά δεν θα παραδοθούν αν δεν επίκειται η καταβολή της αντιπαροχής. Έτσι, αν χρησιμοποιηθεί δελτίο, η αντιπαροχή την οποία αντιπροσωπεύει στη συναλλαγή αυτή ισούται προς την πλήρη ονομαστική του αξία.

B — Επί του δευτέρου ερωτήματος

26. Θα ασχοληθώ τώρα με το δεύτερο ερώτημα, με το οποίο ερωτάται κατ' ουσίαν εάν η έκπτωση την οποία χορηγεί η Argos στον αρχικό αγοραστή του δελτίου καλύπτεται από τον όρο «εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της πράξεως», υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

27. Αυτή είναι η ερμηνεία την οποία κυρίως υποστήριξε η Argos ενώπιον του Tribunal. Τούτο αποτελεί το αντικείμενο της «ανάλυσης Β» στις γραπτές παρατηρήσεις της και αποτέλεσε το κύριο αντικείμενο των προφορικών ισχυρισμών της. Η Argos στηρίζεται κυρίως στην απόφαση Boots. Η Επιτροπή συντάσσεται με την Argos, όσον αφορά το ζήτημα αυτό.

28. Με την «ανάλυση Β», η Argos ισχυρίζεται ότι, αν το δελτίο δεν αντιπροσωπεύει την αντιπαροχή για την πώληση των εμπορευμάτων στη μειωμένη μετά την έκπτωση τιμή πωλησεώς του, τότε πρέπει να αντιμετωπισθεί ως έκπτωση επί του τιμήματος.

29. Επομένως, με απλά λόγια, ο ισχυρισμός αυτός ενέχει ένα σοβαρό δίλημμα για την Argos. Προς το παρόν, δεν θα ασχοληθώ με την προϋπόθεση να χορηγείται η έκπτωση κατά τον χρόνο της παραδόσεως των αγαθών. Αλλά, στην περίπτωση αυτή, ποιο είναι το ποσό της εκπτώσεως; Η Argos ισχυρίζεται αρχικώς ότι το ποσό αυτό ισούται προς τη διαφορά μεταξύ του χρηματικού ποσού που καταβάλλεται για το δελτίο και της ονομαστικής του αξίας· με άλλα λόγια, ισούται προς την έκπτωση που χορηγείται κατά την πώληση του δελτίου. Εντούτοις, στη συνέχεια η Argos ισχυρίζεται, επικουρικώς, ότι το ποσό της εκπτώσεως μπορεί να ισούται προς την πλήρη ονομαστική αξία του δελτίου και υποστηρίζει ότι η δεύτερη ανάλυση θα μπορούσε να προτιμηθεί, αν ληφθεί υπόψη η απόφαση Boots. Κατά την άποψή μου, με τον ισχυρισμό αυτό η Argos απομακρύνεται ουσιαστικά από τον ισχυρισμό της περί του «πραγματικού κύκλου εργασιών», ο οποίος αποτελεί τη βάση της συλλογιστικής της ως προς το τρίτο ερώτημα.

30. Η Argos ισχυρίζεται επίσης ότι το καταβαλλόμενο για το δελτίο ποσό κατά τον χρόνο αγοράς του δεν αποτελεί αντιπαροχή για οποιαδήποτε παράδοση αγαθών: μέχρι του ύψους της ονομαστικής αξίας του δελτίου, ο αγοραστής των αγαθών δεν καταβάλλει καμία αντιπαροχή προς την Argos. Θα ήθελα να επισημάνω εκ προοιμίου ότι η ανάλυση αυτή είναι εσφαλμένη. Ενόσω το δελτίο δεν έχει εξαργυρωθεί, αντιπροσωπεύει μια δυναμική αξίωση κατά της Argos για την παράδοση αγαθών αξίας ίσης προς την ονομαστική του αξία. Την αντιπαροχή αποτελεί η παράδοση του δελτίου στον τόπο πωλήσεως.

31. Επίσης δεν δέχομαι ότι μπορεί να υποστηριχθεί οποιαδήποτε από τις δύο εναλλακτικές ερμηνείες της «έκπτώσεως», οι οποίες εκτίθενται στο σημείο 29 ανωτέρω. Η έκπτωση που χορηγείται κατά την προηγούμενη πώληση των δελτίων δεν ασκεί επίδραση στην πώληση των αγαθών. Το τίμημα που αναγράφεται στον κατάλογο εξοφλείται πλήρως, είτε τοις μετρητοίς είτε με δελτία στην ονομαστική τους αξία. Τα καταχωρισμένα σε ηλεκτρονικό υπολογιστή αρχεία της Argos δεν έχουν σχέση με την τιμή που χρεώνεται για τα αγαθά ή με την αξία που προσδίδεται στα δελτία ως αντιπαροχή και, εν πάση περιπτώσει, ο αγοραστής δεν γνωρίζει την έκπτωση αυτή. Συνεπώς, η έκπτωση αυτή δεν «χορηγείται» κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πράξεως».

32. Η εναλλακτική λύση είναι να θεωρηθούν τα δελτία ως έκπτωση μέχρι την πλήρη ονομαστική τους αξία. Η λύση αυτή δημιουργεί ένα άλλο πρόβλημα. Ωστόσο, είναι τουλάχιστον σαφές ότι η έκπτωση αυτή χορηγείται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πράξεως. Συνεπώς, η Argos θα μπορούσε να φορολογηθεί επί της τιμής των αγαθών μείον την ονομαστική αξία των δελτίων. Αν τα δελτία χρησιμοποιηθούν για την καταβολή ολόκληρου του τιμήματος, δεν θα υπάρχει αντιπαροχή ή θα υπάρχει έκπτωση ίση με την πλήρη αξία των αγαθών και, κατά συνέπεια, δεν θα επιβάλλεται ΦΠΑ²³. Ο ισχυρισμός της Argos δεν μπορεί να απορριφθεί για τον λόγο και μόνο ότι το αποτέλεσμα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Το ζήτημα αν οφείλεται φόρος ή όχι εξαρτάται από την ορθή ερμηνεία της έκτης οδηγίας και, εν προκειμένω, απαιτείται προσεκτική εξέταση της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Boots.

33. Η Boots είναι μια πολύ γνωστή αλυσίδα καταστημάτων στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία πωλεί κυρίως φαρμακευτικά

προϊόντα και προϊόντα ατομικής καθαριότητας. Για να προωθήσει τις πωλήσεις της, η Boots διένεμε κατά διαφόρους τρόπους κουπόνια έκπτωσης, ορισμένα εκ των οποίων μπορούσαν να κοπούν από διαφημίσεις στον Τύπο, ορισμένα βρισκόνταν σε φυλλάδια τα οποία διανέμονταν δωρεάν και ορισμένα ήταν τυπωμένα ή είχαν προστεθεί επί της συσκευασίας των εμπορευμάτων που πωλούνταν στα καταστήματα της Boots. Σε όλες τις περιπτώσεις, ο πελάτης που αγόραζε από ένα κατάστημα της Boots μπορούσε να εμφανίσει ένα κουπόνι και να ζητήσει μείωση του τιμήματος ίση προς την τυπωμένη στο κουπόνι αξία²⁴. Οι Commissioners (που ήταν η καθής φορολογική αρχή και στην υπόθεση Boots) δέχθηκαν ότι η χρήση των διανεμομένων δωρεάν κουπονιών συνεπαγόταν έκπτωση του τιμήματος και ότι ο ΦΠΑ θα καταβαλλόταν μόνον επί της κατά τον τρόπο αυτό μειωμένης τιμής. Η διαφορά αφορούσε τη χρήση κουπονιών τα οποία είχαν αποκτηθεί από προηγούμενη αγορά εμπορευμάτων σε καταστήματα της Boots. Οι Commissioners φρονούσαν ότι το κουπόνι που αποκτάται από αυτή την προηγούμενη αγορά πρέπει να θεωρείται ως κτηθέν έναντι αντιπαροχής και ότι η ονομαστική του αξία περιλαμβάνεται στην αντιπαροχή των αγαθών που αγοράζονται με το κουπόνι αυτό.

34. Συνεπώς, η υπόθεση Boots αφορούσε την εφαρμογή του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', την οποία αφορά το δεύτερο ερώτημα της παρούσας υποθέσεως. Ο γενικός εισαγγελέας Van Gerwen εξέθεσε ότι η διάταξη αυτή «αναφέρει δύο προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά: πρώτον, πρέπει να πρόκειται για επιστροφή τιμήματος ή έκπτωση προς

24 — Το ύψος το οποίο μπορούσε να φθάσει η έκπτωση δεν ήταν σαφές. Ο γενικός εισαγγελέας Van Gerwen εκθέτει στο σημείο 3 των προτάσεων του ότι αυτό μπορούσε να ποικίλει από το 5% μέχρι το 31% της τιμής. Το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται στην παρούσα υπόθεση ότι η χρήση ενός μόνο κουπονιού ανά συναλλαγή επιτρεπόταν «για να χορηγηθεί συγκεκριμένη έκπτωση επί του χρηματικού ποσού που έπρεπε να καταβληθεί».

23 — Τουτό, βεβαίως, δεν θα συμβαίνει, αν φορολογείται η συναλλαγή που αφορά την πώληση του δελτίου.

τον αγοραστή του προϊόντος ή τον λήπτη της υπηρεσίας· δεύτερον, η επιστροφή του τιμήματος ή η έκπτωση πρέπει να αποκτάται από τον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πράξη αγοράς (...)²⁵. Ο γενικός εισαγγελέας τόνισε ότι η δεύτερη προϋπόθεση δεν παρυσίαζε δυσχέρειες στην υπόθεση εκείνη. Όπως έχω επισημάνει, τούτο συμβαίνει εν προκειμένω μόνον εάν πρόκειται περί εκπτώσεως ίσης προς την ονομαστική αξία των δελτίων. Ωστόσο, εάν πρόκειται περί εκπτώσεως υπό την έννοια της μειωμένης τιμής των δελτίων, είναι σαφές ότι δεν χορηγείται κατά τον χρόνο της αγοράς των αγαθών. Εάν η υποτιθέμενη έκπτωση ισούται προς την πλήρη ονομαστική αξία, πρέπει να εξετασθεί αν πρόκειται περί πραγματικής εκπτώσεως.

35. Στην υπόθεση Boots, όπως και στην παρούσα υπόθεση, το κουπόνι ή το δελτίο εκδόθηκαν κατόπιν προγενέστερης συναλλαγής. Ωστόσο, το κουπόνι στην υπόθεση Boots αποτελούσε παρεπόμενο αποτέλεσμα της συναλλαγής αυτής. Ο γενικός εισαγγελέας Van Gerven το εξομοίωσε με την περίπτωση του κουπονιού που διανέμεται δωρεάν μέσω διαφημιστικού φυλλαδίου²⁶. Επειδή το κουπόνι αντιπροσώπευε υποχρέωση του πωλητή και όχι πλεονέκτημα γι' αυτόν, ο γενικός εισαγγελέας θεώρησε ότι δεν αποτελούσε αντιπαροχή για τη μεταγενέστερη πώληση προϊόντος αγορασθέντος με το κουπόνι αυτό. Ο γενικός εισαγγελέας πρότεινε και το Δικαστήριο δέχθηκε ότι επρόκειτο περί εκπτώσεως. Η ερμηνεία του Δικαστηρίου είναι σημαντική: «(...) από τα νομικά και οικονομικά χαρακτηριστικά του κουπονιού (...) προκύπτει ότι, παρόλον ότι στο κουπόνι αναφέρεται μια "ονομαστική αξία", αυτό δεν αποκτάται από τον αγοραστή εξ επαχθούς αιτίας και δεν αποτελεί τίποτε άλλο παρά ένα έγγραφο στο οποίο ενσωματώνεται η υποχρέωση την οποία έχει

αναλάβει η Boots να παράσχει στον κομιστή του κουπονιού και σε αντάλλαγμα αυτού μια έκπτωση κατά τον χρόνο της αγοράς ενός προϊόντος. Η "ονομαστική αξία" εκφράζει επομένως μόνο το ποσό της υποσχεθείσας εκπτώσεως. Από τα χωρία αυτά προκύπτει σαφώς — και, πράγματι, τούτο έγινε δεκτό από τους διαδίκους της υποθέσεως Boots — ότι η κατά το κοινοτικό δίκαιο έννοια του όρου «αντιπαροχή» δεν εξαρτάται από τη συγκεκριμένη λειτουργία της έννοιας αυτής στο ενοχικό δίκαιο ενός ή περισσοτέρων κρατών μελών²⁷. Έτσι, το Δικαστήριο έλαβε υπόψη τόσο τον οικονομικό όσο και τον νομικό χαρακτήρα του δελτίου κατά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, ούτως ώστε να διασφαλίσει την ομοιόμορφη και ουδέτερη λειτουργία του φόρου²⁸.

36. Εν πάση περιπτώσει, η παρούσα υπόθεση είναι πολύ διαφορετική. Πρώτον, είναι σαφές ότι ο αρχικός αγοραστής αποκτά το δελτίο καταβάλλοντας αντιπαροχή. Η παράδοση του δελτίου είναι η μόνη αντιπαροχή την οποία δίδει η Argos για την είσπραξη χρημάτων σ' αυτή την αρχική συναλλαγή. Δεν αποτελεί απλώς δευτερεύουσα πτυχή μιας αρχικής συναλλαγής, όπως στην υπόθεση Boots. Πράγματι, για το δελτίο καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα. Μολονότι η παρούσα υπόθεση αφορά δελτία πωλούμενα με έκπτωση, η Argos τα πωλεί και στην ονομαστική τους αξία²⁹. Το Tribunal εξηγεί τη χορήγηση της εκπτώσεως με τη διάταξη περί παραπομπής. Το Tribunal εκθέτει ότι, σε όλες τις υποθέσεις τις οποίες αφορά η κύρια δίκη, τα δελτία «πωλούνται ή πωλήθηκαν με έκπτωση επί της ονομαστικής αξίας, λόγω

27 — Η ανάγκη κοινοτικής ερμηνείας υπογραμμίζεται παγίως από το Δικαστήριο: βλ. υποσημείωση 10 ανωτέρω.

28 — Η σπουδαιότητα του στόχου αυτού έχει υπογραμμιστεί στη νομολογία του Δικαστηρίου: βλ., επί παραδείγματι, την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-281/91, *Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf* (Συλλογή 1993, σ. I-5405, σκέψη 14), και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs, στις οποίες γίνεται μνεία της «θεμελιώδους αρχής της φορολογικής ουδετερότητας» (σημείο 11).

29 — Βλ. σημείο 3 ανωτέρω και τη σχετική υποσημείωση 2.

25 — Βλ. σημείο 9 των προτάσεων.

26 — Βλ. σημείο 15 των προτάσεων.

χονδρικών παραγγελιών»· ειδικότερα, «χορηγείται συνήθως έκπτωση 5 % για παραγγελίες 500 UK£ και άνω», με πρόσθετες αναδρομικές εκπτώσεις για πολύ μεγάλες παραγγελίες. Το όφελος της Argos δεν έγκειται μόνο στην προώθηση των πωλήσεων, όπως στην υπόθεση Boots. Το Tribunal εξηγεί ότι η Argos αποκομίζει όφελος από το γεγονός ότι εισπράττει ρευστό πριν παραδώσει το εμπόρευμα. Επιπλέον, ένα μικρό ποσοστό δελτίων, υπολογιζόμενο στο 2 %, ουδέποτε εμφανίζεται προς εξαργύρωση. Τέλος, η έκπτωση δεν «χορηγείται στον αγοραστή των αγαθών» κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', αλλά μάλλον στον αγοραστή του δελτίου³⁰.

37. Ένα δελτίο, αφού εκδοθεί, είναι, κατά την Argos, πλήρως και ελευθέρως μεταβιβάσιμο³¹. Έτσι, το δελτίο λειτουργεί ως αξιόγραφο. Έχει την ίδια αξία με τα μετρητά όταν χρησιμοποιείται σε κατάσταση της Argos. Επιπλέον, τα δελτία μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την καταβολή οποιουδήποτε μέρους του τιμήματος ή ολοκλήρου ακόμη του τιμήματος των εμπορευμάτων της Argos. Όπως ισχυρίζεται το Ηνωμένο Βασίλειο με τις γραπτές παρατηρήσεις του, με τις οποίες πραγματοποιεί διάκριση μεταξύ ενός μέσου πληρωμής και ενός δικαιώματος εκπτώσεως, το δελτίο είναι παρόμοιο με το δελτίο αγοράς βιβλίων, το οποίο επίσης χρησιμοποιείται συχνά για την καταβολή της πλήρους αξίας των βιβλίων. Πράγματι, όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, η Argos εφαρμόζει το δικό της σύστημα δελτίων δώρων³². Το Ηνωμένο Βασίλειο χαρακτηρίζει έως και ανόητη την ιδέα ότι, όταν τα δελτία της Argos χρησιμοποιούνται για την πλήρη καταβολή του τιμήματος των

εμπορευμάτων, υπάρχει έκπτωση ίση προς το 100 % του τιμήματος.

38. Δεν νομίζω ότι τα δελτία της Argos αντιπροσωπεύουν έκπτωση επί της τιμής των εμπορευμάτων που αγοράζονται με αυτά. Δεν είναι αναγκαίο να αναζητηθούν λεπτές διακρίσεις σε σχέση με την υπόθεση Boots. Η παρούσα υπόθεση είναι εντελώς διαφορετική λόγω της ουσιάς λειτουργίας των δελτίων. Δεδομένου ότι για τα δελτία αυτά καταβάλλεται το πλήρες τίμημα εις χρήμα, η δε έκπτωση αποτελεί απλώς μείωση της τιμής για χονδρικές παραγγελίες, τα δελτία αποτελούν κουπόνια που μπορούν να έχουν λειτουργία εντελώς διαφορετική από αυτή της εκπτώσεως. Καθίστανται στην πραγματικότητα τρόπος πληρωμής.

39. Η απόφαση Bally, όπως έχει εκτεθεί στο σημείο 22 ανωτέρω, περιλαμβάνει μια διαφωτιστική συλλογιστική, από την οποία προκύπτει μια περαιτέρω διαφορά της υποθέσεως Boots από την παρούσα υπόθεση. Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο δεν έκρινε ότι δεν επιτρέπεται οι μεν αγοραστές να χρεώνονται ένα ποσό ΦΠΑ ενσωματωμένο στο τίμημα των αγαθών, ο δε προμηθευτής των αγαθών να δηλώνει μικρότερο ποσό στις φορολογικές αρχές, διότι και αυτός έλαβε μικρότερο ποσό από την εταιρία εκδόσεως πιστωτικών καρτών. Το ίδιο θα μπορούσε να ισχύει εν προκειμένω. Όπως έχει προεκτεθεί, ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιεί η Argos από τις παραδόσεις αγαθών δεν είναι δυνατόν να διαφέρει αναλόγως του αν οι πελάτες της καταβάλλουν το τίμημα σε μετρητά, με επιταγή ή πιστωτική κάρτα ή κάρτα χρεώσεως λογαριασμού, αφενός, ή με δελτία, αφετέρου. Πράγματι εδώ η προκύπτουσα διαφορά θα ήταν μεγαλύτερη. Το ποσό το οποίο αντιπροσωπεύει το δελτίο δεν περιορίζεται κατ' ανάγκη στο 5 %, δηλαδή στην προμήθεια της εταιρίας εκδόσεως πιστωτικών καρτών, την οποία αφορούσε η επίδικη υπόθεση Bally. Στην υπόθεση Boots,

30 — Ο οποίος είναι σχεδόν βέβαιο ότι δεν θα είναι αγοραστής λιανικής, εκτός αν αγοράσει δελτία αξίας τουλάχιστον 500 UK£ και μετά τα εξαργυρώσει σε κατάσταση της Argos.

31 — Οι αύξοντες αριθμοί των κλαπέντων δελτίων μπορούν να αναφέρονται στην Argos, η οποία θα εκδώσει νέα δελτία, αλλά θα αρνηθεί να εξαργυρώσει τα κλαπέντα.

32 — Βλ. σημείο 3 ανωτέρω.

εξάλλου, υπήρχαν μόνο δύο συμβαλλόμενοι. Η έκπτωση που χορηγείτο στον αγοραστή μειώνει τον ενσωματωμένο στο τίμημα ΦΠΑ και η Boots είχε δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση βάσει του μειωμένου αυτού ποσού.

40. Ως εκ τούτου, και στο δεύτερο ερώτημα δίδω αρνητική απάντηση. Βάσει των απόψεων που ανέπτυξα, το πρώτο ερώτημα δεν χρήζει απαντήσεως.

IV — Πρόταση

Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα ερωτήματα που του υπέβαλε το Value Added Tax Tribunal, London, τις ακόλουθες απαντήσεις:

- «1) Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', 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 προμηθευτής αγαθών έχει πωλήσει στον αγοραστή με έκπτωση δελτίο παροχής αγαθών (voucher), το οποίο κατόπιν εμφανίζει προς ολική ή μερική καταβολή του τιμήματος αγαθών πελάτης ο οποίος δεν ήταν ο αγοραστής του δελτίου και ο οποίος συνήθως δεν γνωρίζει το καταβληθέν για το δελτίο τίμημα, η αντιπαροχή την οποία αντιπροσωπεύει το δελτίο ισούται προς την ονομαστική του αξία.
- 2) Η χρήση του δελτίου υπό τις περιγραφείσες ανωτέρω συνθήκες δεν συνιστά επιστροφή τιμήματος ή έκπτωση υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου.»