

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 27ης Απριλίου 1999 *

Στην υπόθεση C-48/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του VAT and Duties Tribunal, London (Ηνωμένο Βασίλειο), 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

Kuwait Petroleum (GB) Ltd

και

Commissioners of Customs & Excise,

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 6, 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, P. J. G. Kapteyn και G. Hirsch (εισηγητή), προέδρους τμήματος, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, D. A. O. Edward, L. Sevón και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly

γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Kuwait Petroleum (GB) Ltd, εκπροσωπούμενη από τον John Walters, QC, ενεργούντα κατ' εντολήν του Peter Landon, FCA,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον John E. Collins, Assisant Treasury Solicitor, επικουρούμενο από τον Paul Lasok, QC, και την Philippa J. E. Whipple, barrister,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Kareen Rispal-Bellanger, υποδιευθύντρια διεθνούς οικονομικού δικαίου και κοινοτικού δικαίου στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Gautier Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Luís Fernandes, διευθυντή της νομικής υπηρεσίας της γενικής διεύθυνσης Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, και Angelo Cortesão Seica Neves, νομικό στην ίδια διεύθυνση,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Peter Oliver, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Kuwait Petroleum (GB) Ltd, εκπροσωπούμενης από τον John Walters, ενεργούντα κατ' εντολήν του Peter Landon, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από τον John E. Collins, επικουρούμενο από τον Paul Lasok, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Gautier Mignot, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Peter Oliver, την Hélène Michard, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, και τη Francesca Riddy, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένη στην στην ίδια υπηρεσία, κατά τη συνεδρίαση της 5ης Μαΐου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 9ης Ιουλίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 15ης Ιανουαρίου 1997, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Φεβρουαρίου 1997, το VAT and Duties Tribunal, London, υπέβαλε, βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, πέντε προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 6, 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκλυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Kuwait Petroleum (GB) Ltd (στο εξής: Kuwait) και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), αρμοδίων στο Ηνωμένο Βασίλειο για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), σχετικά με την υπαγωγή στον ΦΠΑ ορισμένων προϊόντων που η Kuwait προσέφερε στο πλαίσιο εκστρατείας προωθήσεως των πωλήσεων που διεξήχθη μεταξύ του 1991 και του 1996.

Η εθνική ρύθμιση

- 3 Το παράρτημα 4 του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας) ορίζει για τον σκοπό υπαγωγής στον ΦΠΑ τις πράξεις που αποτελούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή που εξομοιώνονται με παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Κατά το άρθρο του 5:

- «1) Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, όταν τα αγαθά μιας επιχειρήσεως μεταβιβάζονται ή παραχωρούνται από το πρόσωπο που ασκεί τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως ή υπό τη διεύθυνσή του, κατά τρόπον ώστε τα αγαθά αυτά να μην αποτελούν πλέον μέρος των αγαθών της επιχειρήσεως, η πράξη αυτή αποτελεί, ανεξαρτήτως του αν γίνεται εξ επαχθούς αιτίας, παράδοση αγαθών εκ μέρους του προσώπου αυτού.
- 2) Η παράγραφος 1 του παρόντος άρθρου δεν έχει εφαρμογή όταν η μεταβίβαση ή η παραχώρηση αποτελεί:
- a) δώρο που γίνεται στο πλαίσιο της ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας (εκτός αν το δώρο αυτό αποτελεί μέρος σειράς ή διαδοχής δώρων παρεχομένων τακτικώς στο ίδιο πρόσωπο), όταν το κόστος για τον δωρητή δεν είναι ανώτερο των 10 λιρών στερλινών (...).»

Η κοινοτική ρύθμιση

- 4 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

(...).»

- 5 Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

- 6 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στο εσωτερικό της χώρας

(...)

3. Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

(...)

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

Η διαφορά της κύριας δίκης

- 7 Η βενζίνη την οποία η Kuwait εμπορεύεται υπό το σήμα «Q8» πωλείται στο λιανικό εμπόριο είτε απ' ευθείας από την Kuwait, σε 110 περίπου πρατήρια που της ανήκουν και που διαχειρίζεται η ίδια ή διαχειρίζονται άλλοι για λογαριασμό της, είτε από 500 περίπου ανεξάρτητους μεταπωλητές στους οποίους η Kuwait πωλεί βενζίνη Q8 ως χονδρέμπορος.
- 8 Μεταξύ του 1991 και του 1996, η Kuwait εκμεταλλευόταν ένα σύστημα προώθησης των πωλήσεων, στο οποίο μετείχαν τα πρατήρια που της ανήκαν καθώς και 160 περίπου ανεξάρτητοι μεταπωλητές. Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού,

προσφερόταν στους πελάτες ένα κουπόνι «Q8 Sails» για κάθε συμπληρωμένη ποσότητα δώδεκα λίτρων αγορασμένης βενζίνης. Η τιμή της βενζίνης ήταν η ίδια ανεξαρτήτως του αν ο πελάτης ελάμβανε τα κουπόνια Q8 Sails (στο εξής: κουπόνια Q8) που του προσφέρονταν. Όταν ένας πελάτης είχε συγκεντρώσει επαρκή αριθμό κουπονιών Q8, είχε δικαίωμα, εγχειρίζοντάς τα, να επιλέξει, από κατάλογο που απεκαλείτο «λίστα δώρων», αγαθά ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, υπηρεσίες που ενσωματώνονταν σε τίτλο (όπως εισιτήρια θεάτρου) που η Kuwait ανελάμβανε την υποχρέωση να του παράσχει εντός συγκεκριμένης προθεσμίας.

- 9 Κάθε ένας από τους ανεξάρτητους μεταπωλητές που μετείχαν στην εκστρατεία προωθήσεως των πωλήσεων είχε αναλάβει την υποχρέωση να καταβάλλει στην Kuwait, κατά τη διάρκεια της περιόδου που κάλυπτε η εκστρατεία αυτή, πρόσθετο ποσό ανά λίτρο, πλέον ΦΠΑ, επί της συνολικής ποσότητας βενζίνης που θα επωλείτο κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Το πρόσθετο αυτό ποσό, το οποίο στην αρχή ήταν 0,22 πένες ανά λίτρο, ανήλθε το 1993 σε 0,33 πένες ανά λίτρο.
- 10 Με έγγραφο της 16ης Ιουνίου 1995, οι Commissioners αποφάσισαν ότι η Kuwait, η οποία είχε προβεί σε έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ που αναλογούσε στα αγαθά που είχε αποκτήσει για να τα εγχειρίσει σε αντάλλαγμα κουπονιών Q8, έπρεπε να καταβάλει τον ΦΠΑ που αφορούσε το επόμενο στάδιο του εμπορίου και αναλογούσε σε όσα είδη εγχειρίστηκαν στους πελάτες των οποίων το κόστος ήταν ανώτερο των 10 λιρών στερλινών, με το επιχείρημα ότι τα αγαθά αυτά παραδόθηκαν από την Kuwait «άλλως ή εξ επαχθούς αιτίας».
- 11 Η Kuwait άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής για τον λόγο ότι τα αγαθά που εγχειρίστηκαν σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως κουπονιών Q8 παραδόθηκαν από αυτήν εξ επαχθούς αιτίας, δεδομένου ότι η αντιπαροχή συνίστατο σε ακαθόριστο μέρος του τιμήματος, πλέον ΦΠΑ, που ο καταναλωτής είχε καταβάλει τόσο για την παροχή βενζίνης όσο και για τη μεταγενέστερη εγχείριση αγαθών σε αντάλλαγμα κουπονιών Q8, οπότε είχε ήδη καταβάλει τον ΦΠΑ που αναλογούσε στην πράξη αυτή.
- 12 Το VAT and Duties Tribunal έκρινε ότι, βάσει του αγγλικού δικαίου, η εγχείριση κουπονιών Q8 στον πελάτη πρέπει να χαρακτηριστεί μονομερής και χωριστή από την κύρια πράξη που ήταν η αγορά βενζίνης. Ομοίως, το δικαστήριο αυτό εκτίμησε ότι τα κουπόνια Q8 λαμβάνονταν εκ χαριστικής αιτίας.

- 13 Ωστόσο, το εν λόγω δικαστήριο σημείωσε ότι η αιτία («consideration») στο αγγλικό δίκαιο των συμβάσεων αποτελεί διαφορετική έννοια από εκείνη της αντιπαροχής («consideration»), η οποία νοείται ως η αξία της παροχής που χρησιμεύει, στο φορολογικό δίκαιο, ως βάση για τον ΦΠΑ. Συνεπώς, εκτιμώντας ότι του είναι αναγκαία η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου για να λύσει τη διαφορά που ήχθη ενώπιόν του, το VAT and Duties Tribunal, London, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«Όταν ένας προμηθευτής αγαθών διαχειρίζεται σύστημα προωθήσεως των πωλήσεών του, στο πλαίσιο του οποίου, σε γενικές γραμμές:

- i) ο διαχειριζόμενος το σύστημα προωθήσεως των πωλήσεων παρέχει για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με τους κανόνες του συστήματος, αγαθά σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως κουπονιών·
 - ii) ουδεμία χρηματική καταβολή ζητείται κατά την εγχείριση των αγαθών αυτών·
 - iii) τα αγαθά εγχειρίζονται σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως κουπονιών που ο αγοραστής αγαθών που συνοδεύονται με κουπόνια έλαβε καταβάλλοντας την πλήρη τιμή λιανικής πωλήσεως των αγαθών αυτών, χωρίς να προβεί σε προσδιορίσιμη χρηματική καταβολή για τα κουπόνια,
- 1) πρέπει η έκφραση “εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως”, που περιέχεται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β’, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καλύπτει το συνολικό κόστος των αγαθών που εγχειρίζονται σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως των κουπονιών;
 - 2) Πρέπει η παράδοση των αγαθών που εγχειρίζονται σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως των κουπονιών να εξομοιωθεί προς “παράδοση εξ επαχθούς αιτίας” υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής;

- 3) Όταν τα αγαθά που εγχειρίζονται σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως των κουπονιών παρέχονται άλλως ή εξ επαχθούς αιτίας ή παρέχονται “εκ χαριστικής αιτίας”, πρέπει το άρθρο 5, παράγραφος 6, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιβάλλει να εξομοιωθεί η εγχείριση των αγαθών αυτών με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, ακόμη και όταν η εγχείριση αυτή γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο;
- 4) Πρέπει στα πιο πάνω ερωτήματα να δοθεί διαφορετική απάντηση:
- α) όταν όλα τα κουπόνια που ανακτώνται για κάθε είδος που αποτελεί μέρος των αγαθών που εγχειρίζονται σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως κουπονιών ελήφθησαν κατά αγορές αγαθών συνοδευόμενων με κουπόνια σε πρατήρια του διαχειριζόμενου το σύστημα·
 - β) όταν όλα τα κουπόνια αυτά ελήφθησαν κατά αγορές αγαθών συνοδευόμενων με κουπόνια σε πρατήρια επιχειρηματία που έχει την ιδιότητα μεταπωλητή που μετέχει στο σύστημα· ή
 - γ) όταν τα κουπόνια που ανακτήθηκαν ελήφθησαν εν μέρει κατά αγορές αγαθών συνοδευόμενων με κουπόνια σε πρατήρια του διαχειριζόμενου το σύστημα και εν μέρει κατά αγορές τέτοιων αγαθών σε πρατήρια ενός ή περισσότερων μεταπωλητών που μετέχουν στο σύστημα;
- 5) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα, δικαιούται το Ηνωμένο Βασίλειο, βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου και της εξαίρέσεως της οποίας έτυχε το 1977, να απαιτήσει από τον διαχειριζόμενο το σύστημα τον φόρο που αφορά το τελευταίο στάδιο του εμπορίου και βασιίζεται στο κόστος που έχουν για τον διαχειριζόμενο το σύστημα τα αγαθά που εγχειρίζονται σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως των κουπονιών, επιπλέον του αφορώντος το τελευταίο στάδιο του εμπορίου φόρου ο οποίος περιλαμβάνεται στην πλήρη τιμή λιανικής πώλησεως των αγαθών που συνοδεύονται με κουπόνια;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 14 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι όροι «εκπτώσεις» και «επιστροφές τιμήματος» μπορούν να καλύψουν μείωση τιμής ίση με ολόκληρο το κόστος της παραδόσεως αγαθών που εγχειρίζονται σε αντάλλαγμα της ανακτήσεως κουπονιών.
- 15 Συναφώς, πρέπει εκ προοιμίου να επισημανθεί ότι η ίδια η Kuwait δεν ισχυρίζεται ότι προέβη προς τους πελάτες της σε έκπτωση ή επιστροφή τιμήματος υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Αντιθέτως, διατείνεται ότι οι πελάτες κατέβαλαν, για τα αγαθά που εγχειρίστηκαν σε αντάλλαγμα κουπονιών Q8, μέρος του τιμήματος που καταβλήθηκε κατά τις διάφορες αγορές βενζίνης. Συνεπώς, φρονεί ότι το πρώτο ερώτημα δεν έχει σχέση με την υπόθεση της κύριας δίκης.
- 16 Όπως ορθώς τόνισαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γαλλική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, η χορήγηση εκπτώσεως ή η επιστροφή τιμήματος προϋποθέτουν την παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας. Συγκεκριμένα, οι ίδιοι οι όροι «επιστροφή τιμήματος» και «έκπτωση» παραπέμπουν σε μερική μόνο μείωση της συμπεφωνημένης συνολικής τιμής. Αντιθέτως, όταν η μείωση αντιπροσωπεύει το 100 % της τιμής, πρόκειται στην πραγματικότητα για παράδοση εκ χαριστικής αιτίας. Όμως, η μεταβίβαση αγαθού εκ χαριστικής αιτίας εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.
- 17 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι όροι «εκπτώσεις» και «επιστροφές τιμήματος» δεν μπορούν να καλύψουν μείωση τιμής ίση με ολόκληρο το κόστος της παραδόσεως αγαθών.

Επί του δευτέρου, τρίτου και τετάρτου ερωτήματος

- 18 Με το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το εθνικό δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η ανάληψη, από πετρελαϊκή εταιρία, αγαθών που μεταβιβάζονται στον αγοραστή βενζίνης σε αντάλλαγμα κουπονιών που αυτός έλαβε, αναλόγως της αγορασμένης ποσότητας, καταβάλλοντας την πλήρη τιμή λιανικής πώλησεως της βενζίνης, σύμφωνα με το σύστημα που περιγράφεται στις σκέψεις 7 έως 9 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να εξομοιωθεί με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας υπό την έννοια της ίδιας διατάξεως.
- 19 Εκ προοιμίου, πρέπει να επισημανθεί ότι, εν προκειμένω, η εγχείριση αγαθών σε αντάλλαγμα κουπονιών Q8 γινόταν για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, καθότι για την Kuwait, όπως και για τους ανεξάρτητους μεταπωλητές που μετείχαν στο σύστημα που διαχειριζόταν η Kuwait, το αντικείμενο της σχετικής εκστρατείας ήταν, όπως διαπίστωσε το εθνικό δικαστήριο, η αύξηση των πωλήσεων βενζίνης. Για τον λόγο αυτόν, ο υποκείμενος στον φόρο που βρισκόταν στην ίδια κατάσταση με την Kuwait μπορούσε να προβεί σε έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, του ποσού του ΦΠΑ που προκαταβλήθηκε για την αγορά των αγαθών αυτών.
- 20 Κατά την Kuwait, το γεγονός ότι τα αγαθά που εγχείριζε μεταβιβάζονταν για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς της αποκλείει τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Η πρώτη φράση της παραγράφου αυτής δεν αφορά τέτοιου είδους ανάληψη αγαθών. Συγκεκριμένα, εφόσον ο ΦΠΑ είναι φόρος καταναλώσεως, ένας φόρος που αφορά το τελευταίο στάδιο του εμπορίου θα ήταν αναγκαίως σε περίπτωση διαθέσεως των αγαθών, η οποία αποτελεί κατανάλωση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο. Όμως, η παροχή αγαθών που εγχειρίστηκαν κατόπιν της ανακτήσεως κουπονιών δεν αποτελεί κατανάλωση των αγαθών αυτών εκ μέρους της επιχειρήσεως.
- 21 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας συνίσταται ιδίως στο να εξασφαλιστεί ίση μεταχείριση μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος προβαίνει για ιδιωτικούς σκοπούς στην ανάληψη αγαθού της επιχειρήσεώς του και του κοινού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει αγαθό του αυτού είδους (βλ. τις αποφάσεις της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91, De

Jong, Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 15, και της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 33).

- 22 Ωστόσο, από το ίδιο το κείμενό του προκύπτει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας εξομοιώνει με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, υποβάλλει σε ΦΠΑ την ανάληψη, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεώς του το οποίο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς, κατ' αρχήν, να έχει σημασία αν η μεταβίβαση αυτή γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως προκειμένου να δοθούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα, θα καθίστατο κενή περιεχομένου αν η πρώτη φράση δεν φορολογούσε με ΦΠΑ τις αναλήψεις αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, ακόμη και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως.
- 23 Επιπλέον, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 26 των προτάσεών του, η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το ιστορικό της θεσπίσεως του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, το σημείο 6 του παραρτήματος 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 — διάθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), καθώς και το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο α', της προτάσεως της έκτης οδηγίας, την οποία η Επιτροπή υπέβαλε στο Συμβούλιο στις 29 Ιουνίου 1973 (ΕΕ ξενόγλωσση έκδοση, C 80, σ. 1), ορίζουν, μεταξύ άλλων, ότι, αντίθετα προς τον γενικό κανόνα, οι αναλήψεις που γίνονται για να δοθούν δείγματα και δώρα μικρής αξίας τα οποία, φορολογικώς, δύνανται να καταταγούν στα γενικά έξοδα δεν πρέπει να θεωρούνται ως φορολογητέες παραδόσεις. Εξ αυτού προκύπτει ότι οι εν λόγω αναλήψεις, ακόμη και όταν γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, πρέπει, όταν τα δώρα δεν είναι μικρής αξίας, να θεωρούνται ως φορολογητέες παραδόσεις.
- 24 Η Kuwait ισχυρίζεται περαιτέρω ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή καθότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν υφίσταται μεταβίβαση εκ χαριστικής αιτίας υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Συγκεκριμένα, η αντιπαροχή για την εγχείριση των κουπονιών και, κατά συνέπεια, για την παράδοση των αγαθών που ανταλλάσσονταν με αυτά συνίστατο σε προσδιορισμό μέρους του τιμήματος, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, που κατέβαλλε

ο πελάτης κατά την αγορά βενζίνης. Συνεπώς, ο πελάτης πλήρωνε και τα αγαθά που λαμβάνονταν στο πλαίσιο της εκστρατείας προωθήσεως των πωλήσεων. Τέτοια ήταν η συμφωνία με τον τελικό καταναλωτή στα πρατήρια που ανήκαν στην Kuwait. Η ανάλυση αυτή είναι στην ουσία η ίδια και στην περίπτωση που στη διαδικασία διανομής παρεμβάλλονταν ανεξάρητοι μεταπωλητές, οι οποίοι, όσον αφορά την εγχείριση των κουπονιών Q8 και την είσπραξη του σχετικού μέρους του τιμήματος, ενεργούσαν για λογαριασμό της Kuwait.

- 25 Αντιθέτως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γαλλική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση θεωρούν ότι, αν και κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προσπαθεί να καλύπτει με τα έσοδά του όλα τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται, σε ένα σύστημα όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη ο πελάτης, αγοράζοντας βενζίνη, δεν κατέβαλλε αντιπαροχή για τα κουπόνια και τα δώρα που θα του εγχειρίζονταν.
- 26 Πρέπει να επισημανθεί κατ' αρχάς ότι η παράδοση αγαθών γίνεται «εξ επαχθούς αιτίας», υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, μόνον όταν υφίσταται μεταξύ του προμηθευτή και του αγοραστή έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές, το δε τμήμα που εισπράττει ο προμηθευτής αποτελεί το πραγματικό αντάλλαγμα για το παρασχεθέν αγαθό (βλ., με το αυτό περιεχόμενο, στον τομέα της παροχής υπηρεσιών, την απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolisma, Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14).
- 27 Ακόμη και αν έργο του εθνικού δικαστηρίου είναι να εξετάσει αν, κατά την αγορά βενζίνης, οι πελάτες και η Kuwait είχαν συμφωνήσει, ενδεχομένως μέσω των ανεξαρτήτων μεταπωλητών, ότι μέρος της τιμής που καταβλήθηκε για τη βενζίνη, ανεξαρτήτως του αν μπορούσε να προσδιοριστεί, αποτελούσε το αντάλλαγμα για τα κουπόνια Q8 ή για τα αγαθά που παραδόθηκαν για να ανακτηθούν τα κουπόνια, πρέπει να επισημανθεί ότι κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν επιτρέπει το συμπέρασμα ότι οι ενδιαφερόμενοι όντως αντάλλαξαν τέτοιες αμοιβαίες παροχές.
- 28 Αφενός, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως ο γενικός εισαγγελέας τόνισε στο σημείο 43 των προτάσεών του, η πώληση της βενζίνης και η μεταβίβαση αγαθών σε αντάλλαγμα των κουπονιών αποτελούν δύο χωριστές πράξεις.

- 29 Αφετέρου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, μεταξύ άλλων σκέψεων δύο σκέψεις συνηγορούν, όσον αφορά την εγχείριση αγαθών σε αντάλλαγμα κουπονιών Q8, υπέρ της μεταβιβάσεως εκ χαριστικής αιτίας, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, οπότε η ανάληψή τους εξομοιώνεται με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και ως εκ τούτου είναι φορολογητέα.
- 30 Πρώτον, τα αγαθά που εγχειρίζονταν σε αντάλλαγμα κουπονιών Q8 χαρακτηρίζονταν, στο πλαίσιο του συστήματος που διαχειριζόταν η Kuwait, ως δώρα.
- 31 Δεύτερον, δεν αμφισβητείται ότι ο αγοραστής βενζίνης Q8, ανεξαρτήτως του αν ελάμβανε τα κουπόνια, έπρεπε να καταβάλει την ίδια τιμή λιανικής πωλήσεως και ότι στο τιμολόγιο αγοράς βενζίνης, το οποίο η Kuwait ή οι ανεξάρτητοι μεταπωλητές όφειλαν, βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, να χορηγούν στους πελάτες που ήσαν οι ίδιοι υποκείμενοι στον φόρο, δεν γινόταν μνεία της τιμής αυτής. Υπό τις συνθήκες αυτές, η Kuwait δεν μπορεί να υποστηρίξει βασιμώς ότι, σε αντίθεση με τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια που εξέδιδε, μέρος του τιμήματος που καταβαλλόταν από τους αγοραστές βενζίνης αντιπροσώπευε την αξία των κουπονιών Q8 ή των αγαθών που ανταλλάσσονταν με τα κουπόνια αυτά.
- 32 Συνεπώς, στο δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η ανάληψη, από πετρελαϊκή εταιρία, αγαθών που μεταβιβάζονται στον αγοραστή βενζίνης σε αντάλλαγμα κουπονιών που αυτός έλαβε, αναλόγως της αγορασμένης ποσότητας, καταβάλλοντας την πλήρη τιμή λιανικής πωλήσεως της βενζίνης, σύμφωνα με σύστημα προώθησης των πωλήσεων όπως το σύστημα της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει, όταν τα αγαθά δεν είναι μικρής αξίας, να εξομοιωθεί με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας υπό την έννοια της διάταξης αυτής.
- 33 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ερώτημα, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στο πέμπτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 15ης Ιανουαρίου 1997 το VAT and Duties Tribunal, London, αποφαίνεται:

- 1) Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι όροι «εκπτώσεις» και «επιστροφές τιμής» δεν μπορούν να καλύψουν μείωση τιμής ίση με ολόκληρο το κόστος της παραδόσεως αγαθών.
- 2) Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η ανάληψη, από πετρελαιϊκή εταιρία, αγαθών που μετα-

βιβάζονται στον αγοραστή βενζίνης σε αντάλλαγμα κουπονιών που αυτός έλαβε, αναλόγως της αγορασμένης ποσότητας, καταβάλλοντας την πλήρη τιμή λιανικής πώλησεως της βενζίνης, σύμφωνα με σύστημα προωθήσεως των πωλήσεων όπως το σύστημα της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει, όταν τα αγαθά δεν είναι μικρής αξίας, να εξομοιωθεί με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας υπό την έννοια της διατάξεως αυτής.

odríguez Iglesias

Kapteyn

Hirsch

Mancini

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Sevón

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 27 Απριλίου 1999.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias