

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PAOLO MENGGOZZI

της 22ας Απριλίου 2010¹

1. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ, μολονότι είναι κατ' αρχήν μάλλον απλό, γεννά στην πράξη, όπως γνωρίζουν όσοι ασχολούνται με αυτό, πολύπλοκες καταστάσεις. Παράδειγμα αυτού αποτελεί και η παρούσα υπόθεση.

διατάξεις της έκτης οδηγίας ΦΠΑ². Υποβάλλονται συνεπώς, με την ίδια διατύπωση, και σε σχέση με τους αντίστοιχους κανόνες της πλέον πρόσφατης οδηγίας 2006/112/EK³, στην οποία παραπέμπει και το αιτούν δικαστήριο.

2. Φορολογικό δικαστήριο του Ηνωμένου Βασιλείου υποβάλλει στο Δικαστήριο τρία ερωτήματα σχετικά με τον ορθό τρόπο χαρακτηρισμού, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, μιας καταστάσεως στο πλαίσιο της οποίας ο εργοδότης παρέχει στο προσωπικό του τη δυνατότητα να λαμβάνει μέρος των αποδοχών του, αντί χρημάτων, σε εκπρωτικά κουπόνια που μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε επιχειρήσεις λιανικής πωλήσεως.

4. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας⁴ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

I — Νομοθετικό πλαίσιο

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

Δίκαιο της Ενώσεως

[...]

3. Τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο αφορούν τις

2 — Έκτη οδηγία 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).

3 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

4 — Αντιστοιχεί στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

5. Το άρθρο 5, το οποίο φέρει τον τίτλο «Παράδοση αγαθών», έχει ως εξής:

του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

«1.Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.[...]»

[...]»

6. Το άρθρο 6, το οποίο φέρει τον τίτλο «Παροχή υπηρεσιών»⁵, ορίζει τα εξής:

7. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει τον τίτλο⁶ «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

«[...]

[...]

2. Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχεθήκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού

[...]»

⁵ — Αντιστοιχεί στο άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Εθνική νομοθεσία

αφορά την απάντηση που θα δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα.

8. Το αιτούν δικαστήριο δεν παρέχει λεπτομέρειες σχετικά με την εθνική νομοθεσία, δεδομένου ότι τα ερωτήματα που υποβάλλονται αφορούν αποκλειστικά την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί σε διατάξεις του δικαίου της Ενώσεως. Από την ανάγνωση της διατάξεως περί παραπομπής και από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν προκύπτουν τα ακόλουθα.

9. Γενικά, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των εκπτώτικών κουπονιών που επιτρέπουν την απόκτηση αγαθών από καταστήματα λιανικής πώλησεως (των λεγόμενων «retail vouchers»), η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου προβλέπει ότι η επιχείρηση λιανικής που εκδίδει τα κουπόνια και στο κατάστημα της οποίας μπορούν να χρησιμοποιηθούν δεν υποχρεούται να καταλογίζει τον ΦΠΑ πριν χρησιμοποιηθούν πράγματι τα κουπόνια για την απόκτηση αγαθών.

10. Αν όμως τα κουπόνια μεταβιβάζονται από τον πωλητή σε ενδιάμεσο που τα μεταπωλεί σε τρίτους, όπως εν προκειμένω, η επιχείρηση λιανικής που εκδίδει τα κουπόνια υποχρεούται να καταλογίζει στον μεσάζοντα και τον ΦΠΑ, τον οποίο όμως αποδίδει στο Δημόσιο μόνον όταν χρησιμοποιηθεί το κουπόνι. Σε όλη τη μετέπειτα διαδρομή του κουπονιού (κατάκτηση του ενδιαμέσου), ο ΦΠΑ πρέπει να καταλογίζεται και να καταβάλλεται κανονικά.

11. Εντούτοις, το ειδικό νομοθετικό πλαίσιο που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο ουδεμία επιρροή ασκεί, όπως προανέφερα, όσον

II — Πραγματικά περιστατικά, κύρια δίκη και προδικαστικά ερωτήματα

12. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, Astra Zeneca UK Limited (στο εξής: Astra Zeneca), είναι εταιρεία που δραστηριοποιείται στον φαρμακευτικό τομέα. Παρέχει στο προσωπικό της τη δυνατότητα να αμείβεται εν μέρει, αντί για χρήματα, με εκπτώτικά κουπόνια που μπορούν στη συνέχεια να χρησιμοποιηθούν σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις λιανικής πώλησεως.

13. Τα εκπτώτικά κουπόνια καταλογίζονται στις αποδοχές του προσωπικού για αξία μικρότερη της ονομαστικής αξίας τους. Για παράδειγμα, ένα κουπόνι αξίας 10 λιρών στερλινών (GBP) καταλογίζεται στις αποδοχές για 9,5 GBP. Έτσι, ο εργαζόμενος μπορεί να αγοράσει αγαθά αξίας 10 GBP, έχοντας «δαπανήσει» μόνο 9,5 GBP από τις αποδοχές του.

14. Ειδικότερα, το σύστημα λειτουργεί ως εξής.

15. Η επιχείρηση λιανικής εκδίδει κουπόνια ορισμένης ονομαστικής αξίας (για παράδειγμα, 10 GBP) και τα πωλεί με μειωμένη τιμή (για παράδειγμα, 9 GBP), σε μεσάζουσα εταιρεία. Η εταιρεία αυτή πωλεί με τη σειρά της τα κουπόνια στην Astra Zeneca σε τιμή κατώτερη από την ονομαστική αξία (για παράδειγμα, 9,5 GBP). Η Astra Zeneca χρησιμοποιεί τα κουπόνια για να καταβάλει τμήμα των αποδοχών των εργαζομένων που επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν αυτή τη δυνατότητα⁷.

16. Η αντιδικία μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου, την οποία καλείται να επιλύσει το αιτούν δικαστήριο, αφορά τη μεταχείριση, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, των εκπτώτικων κουπονιών που δίδονται έναντι των αποδοχών.

17. Το αιτούν δικαστήριο πρέπει να διευκρινίσει, πρώτον, αν η Astra Zeneca υποχρεούται να καταλογίσει στους εργαζομένους της τον ΦΠΑ που περιέχεται στα εκπτώτικά κουπόνια. Αν αυτό δεν είναι απαραίτητο, πρέπει να διευκρινιστεί αν η Astra Zeneca μπορεί να εκπίπτει τον ΦΠΑ που καταβάλλει επί των εισροών (κατά την απόκτηση των κουπονιών από τον μεσάζοντα).

18. Υπ' αυτές τις συνθήκες, το αιτούν δικαστήριο ανέστειλε τη δίκη και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Υπό τις περιστάσεις της παρούσης διαφοράς, όπου ένας εργαζόμενος δικαιούται με βάση τους όρους της συμβάσεως εργασίας του να επιλέξει να λάβει μέρος των αποδοχών του ως κουπόνια εκπτώσεως, έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου [νυν άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της βασικής οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι η παράδοση των εν λόγω κουπονιών από τον εργοδότη στον εργαζόμενο συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β' [νυν άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β'), την έννοια ότι η παράδοση του κουπονιού από τον εργοδότη στον εργαζόμενο σύμφωνα με τη σύμβαση εργασίας πρέπει να αντιμετωπίζεται ως παροχή υπηρεσιών, λαμβανομένου υπόψη ότι το κουπόνι προορίζεται για ιδία χρήση του εργαζομένου;

3) Αν η χορήγηση του κουπονιού δεν αποτελεί ούτε παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, ούτε παροχή υπηρεσιών κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2 [νυν άρθρο 168], επιτρέπει την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας τον οποίο κατέβαλε ο εργοδότης κατά την αγορά και την παράδοση του κουπονιού στον εργαζόμενο, σύμφωνα με τους όρους της συμβάσεως εργασίας, εφόσον προορίζεται για ιδία χρήση του εργαζομένου;»

⁷ — Στην πραγματικότητα, η Astra Zeneca δεν παραλαμβάνει το σώμα των κουπονιών, αλλά απλώς υποδεικνύει στη μεσάζουσα εταιρεία τους εργαζομένους στους οποίους πρέπει να τα παραδώσει, ενώ η μεσάζουσα εταιρεία είναι εκείνη που ασχολείται με τη διανομή τους.

III — Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

19. Η διάταξη περί παραπομπής περιήλθε στη Γραμματεία στις 29 Ιανουαρίου 2009. Γραπτές παρατηρήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, υπέβαλαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλε και η Astra Zeneca, προσφεύγουσα της κύριας δίκης.

20. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 11ης Μαρτίου 2010 ανέπτυξαν προφορικά τους ισχυρισμούς τους η Astra Zeneca, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή.

IV — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

21. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Επιτροπή ανέπτυξε μια σειρά απόψεων οι οποίες, όπως αναγνωρίζει και η ίδια, υπερβαίνουν τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν

δικαστήριο. Ειδικότερα, η Επιτροπή έλαβε θέση σχετικά με δύο σημεία.

22. Αφενός, η Επιτροπή δεν συμφωνεί με τον χαρακτηρισμό της παραδόσεως των εκπωτικών κουπονιών ως παροχής υπηρεσιών: ο χαρακτηρισμός αυτός, εντούτοις, θεωρείται δεδομένος από το αιτούν δικαστήριο επί τη βάση της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας. Κατά την άποψη της Επιτροπής, αντιθέτως, η φύση της παραδόσεως των κουπονιών εξαρτάται από το αντικείμενο που αποκτάται με τα κουπόνια: συνεπώς, ανάλογα με την περίπτωση, μπορεί να πρόκειται για παράδοση αγαθών ή για παροχή υπηρεσιών.

23. Αφετέρου, η Επιτροπή θέτει το πρόβλημα του συντελεστή ΦΠΑ που είναι εφαρμοστέος στα εκπωτικά κουπόνια τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν, κατ' επιλογή του λήπτη, είτε για τη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ είτε για τη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε διαφορετικό συντελεστή. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή προσάπτει στο σύστημα που εφαρμόζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο ότι επιτρέπει την εφαρμογή στα κουπόνια συντελεστή που λογικά «προσαρμόζεται» στις συνθήκες.

24. Πράγματι, κατά την Επιτροπή, το εν λόγω σύστημα δεν σέβεται τις αρχές που ισχύουν στον τομέα του ΦΠΑ και θα μπορούσε ενδεχομένως να γίνει δεκτό μόνον αν οι εθνικές αρχές είχαν υποβάλει ειδική αίτηση παρεκκλίσεως⁸. Εφόσον δεν έχει δοθεί

⁸ — Σύμφωνα με το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας (και το άρθρο 395 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ).

σχετική έγκριση, ο ΦΠΑ πρέπει να καταβάλλεται στο ακέραιο, ανάλογα με τον φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος σε κάθε αγαθό ή υπηρεσία που αποκτάται με τα κουπόνια. Οι δυσχέρειες εφαρμογής μιας τέτοιας αρχής δεν επιτρέπουν να αποκλειστεί η εφαρμογή της στην κρινόμενη υπόθεση.

25. Εντούτοις, οι παρατηρήσεις και τα επιχειρήματα της Επιτροπής δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη για την απάντηση που θα δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα τα οποία έχουν υποβληθεί στο Δικαστήριο στο πλαίσιο της παρούσας δίκης.

26. Πράγματι, το πρόβλημα του συντελεστή που είναι εφαρμοστέος σε κουπόνια τα οποία μπορούν να μετατραπούν σε αγαθά ή υπηρεσίες φορολογούμενα με διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ ουδεμία επιρροή ασκεί στην κρινόμενη διαφορά: αν η Επιτροπή θεωρεί ότι ο τρόπος με τον οποίο επιλύουν το πρόβλημα οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου δεν συνάδει με το δίκαιο της Ενώσεως, σε αυτήν απόκειται να κινήσει διαδικασία παραβάσεως κατά του εν λόγω κράτους.

27. Μεγαλύτερη, αν και όχι ουσιαστική, σχέση με το αντικείμενο της κρινόμενης υποθέσεως έχει η γενική προβληματική σχετικά με τη φύση της παραδόσεως των εκπαιδευτικών κουπονιών (παραδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών;).

28. Όπως προαναφέρθηκε, η Επιτροπή ανάγει τη φύση των κουπονιών στον τύπο της συγκεκριμένης χρησιμοποιήσεώς τους. Αν, συνεπώς, τα κουπόνια χρησιμοποιούνται για την απόκτηση υπηρεσιών, και η παράδοσή τους συνιστά, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, παροχή υπηρεσιών. Αν, αντιθέτως, τα κουπόνια χρησιμοποιούνται για την απόκτηση αγαθών, η παράδοσή τους συνιστά παράδοση αγαθών.

29. Δεν θεωρώ πειστική την άποψη της Επιτροπής. Ειδικότερα, φρονώ ότι δεν είναι δυνατόν η παράδοση των εκπαιδευτικών κουπονιών να θεωρηθεί παράδοση αγαθών, ακόμα και στην περίπτωση κατά την οποία τα κουπόνια χρησιμοποιούνται, στη συνέχεια, για την απόκτηση αγαθών.

30. Ας εξετάσουμε την περίπτωση, που φαίνεται συνηθέστερη στο πλαίσιο της κρινόμενης υποθέσεως, στην οποία το κουπόνι χρησιμοποιείται για την απόκτηση αγαθού (για παράδειγμα, ενός ενδύματος ή ενός ρολογιού). Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η ίδια η παράδοση του κουπονιού από τον εργοδότη στον εργαζόμενο *δεν γεννά άμεσο δικαίωμα του εργαζομένου να διαθέτει αγαθό*, όπως απαιτεί το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκειμένου να στοιχειοθετείται παράδοση αγαθού. Πράγματι, εξ ορισμού, το αγαθό επί του οποίου αποκτά δικαίωμα ο εργαζόμενος εξατομικεύεται *μόνο τη στιγμή κατά την οποία χρησιμοποιείται το κουπόνι*, με άλλα λόγια τη στιγμή κατά την οποία ανταλλάσσεται με το αγαθό από την επιχείρηση λιανικής πωλήσεως.

31. Κατά συνέπεια, η παράδοση εκπρωτικού κουπονιού υπό συνθήκες ανάλογες με αυτές της κύριας δίκης δεν συνιστά, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, παράδοση αγαθού, αλλά απλώς μεταβίβαση μελλοντικού (και αδιευκρίνιστου ως προς το αντικείμενό του) δικαιώματος επί αγαθών ή/και υπηρεσιών. Για τον λόγο αυτό φρονώ ότι είναι απαραίτητο η παράδοση ενός τέτοιου κουπονιού να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών, λαμβανομένου υπόψη ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθού συνιστά αναγκαστικά παροχή υπηρεσιών⁹.

32. Η θέση μου αυτή βρίσκει έρεισμα στη νομολογία. Πράγματι, το Δικαστήριο, μολονότι έχει κρίνει σαφώς ότι, κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, μπορεί να υπάρξει παράδοση αγαθού ακόμα και χωρίς τυπική μεταβίβαση κυριότητας, έχει υπογραμμίσει ότι είναι απαραίτητο ο εκδοχέας του αγαθού να αποκτά τη δυνατότητα «να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος»¹⁰. Στην περίπτωση της παραδόσεως εκπρωτικών κουπονιών, αντιθέτως, η μεταβίβαση του κουπονιού από ένα πρόσωπο σε άλλο δεν γεννά (ακόμα) δικαίωμα επί συγκεκριμένου αγαθού.

33. Επίσης, αν ακολουθηθεί η συλλογιστική της Επιτροπής, η συνέπεια θα είναι ότι η παράδοση του κουπονιού που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να χαρακτηριστεί, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, μόνον *ex post*, μετά την ανταλλαγή των κουπονιών με αγαθά ή υπηρεσίες. Είναι, νομίζω, σαφές ότι η λύση αυτή πόρρω απέχει του να είναι η βέλτιστη και κινδυνεύει να καταστήσει περισσότερο πολύπλοκη τη φορολογική μεταχείριση της παραδόσεως των κουπονιών. Κάτι τέτοιο θα μπορούσε να έχει την πρακτική συνέπεια να αποθαρρυνθεί αυτή η συγκεκριμένη μορφή καταβολής των αποδοχών, η οποία όμως έχει ορισμένα κοινωνικά πλεονεκτήματα για τους εργαζομένους.

34. Γεγονός παραμένει, εντούτοις, ότι ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού της παραδόσεως εκπρωτικού κουπονιού ως παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, αυτό που έχει σημασία προκειμένου να δοθεί απάντηση στο αιτούν δικαστήριο είναι απλώς να *προσδιοριστεί αν η παράδοση αυτή αποτελεί ή όχι φορολογητέα πράξη*. Πράγματι, όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι και οι δύο περιπτώσεις, της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών, υπόκεινται σε ΦΠΑ, χωρίς να τις διαφοροποιεί. Συνεπώς, δεν είναι απαραίτητο να σχολιάσω περαιτέρω τις επισημάνσεις της Επιτροπής, αλλά μπορώ να περάσω στην εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων.

⁹ — Άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

¹⁰ — Αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7), της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, *Auto Lease Holland* (Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψη 32), και της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, *British American Tobacco και Newman Shipping* (Συλλογή 2005, σ. I-7077, σκέψη 35).

V — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

των εκροών —ο οποίος θα περιλαμβάνεται στο ποσό που χρεώνεται για το κουπόνι στις αποδοχές του εργαζομένου— και στη συνέχεια να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε στον μεσάζοντα από τον οποίο ελήφθησαν τα κουπόνια.

Εισαγωγή

35. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η παροχή εκπαιδευτικών κουπονιών από εργοδότη σε εργαζόμενο, η οποία πραγματοποιείται αντί της καταβολής μέρους των αποδοχών του, συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

36. Δεδομένου ότι, όπως προανέφερα, ο χαρακτηρισμός της παραδόσεως των κουπονιών ως παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω, το ερώτημα μπορεί να αναδιατυπωθεί υπό την έννοια ότι το Δικαστήριο ερωτάται αν η παράδοση των κουπονιών συνιστά πράξη εξ επαχθούς αιτίας η οποία εμπίπτει εξ αυτού του λόγου στο πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας περί ΦΠΑ.

37. Πράγματι, αν πρόκειται για πράξη που υπάγεται σε ΦΠΑ, η Astra Zeneca θα έπρεπε, κατά τον χρόνο παραδόσεως του κουπονιού στον εργαζόμενο, να καταλογίζει ΦΠΑ επί

38. Αν, αντιθέτως, πρόκειται για πράξη που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων περί ΦΠΑ, δεν πρέπει να καταλογιστεί ΦΠΑ επί των εκροών. Στο σημείο αυτό τίθεται το ερώτημα —το οποίο όμως αποτελεί το αντικείμενο του τρίτου ερωτήματος, όπως θα εκτεθεί στη συνέχεια— αν η Astra Zeneca έχει δυνατότητα επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών με την υπαγωγή της αποκτήσεως των κουπονιών στα γενικά έξοδα που αφορούν τη διεξαγωγή της οικονομικής της δραστηριότητας.

39. Οι απόψεις των διαδίκων που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας δίκης διίστανται όσον αφορά την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα. Πράγματι, από τη μια πλευρά, η Επιτροπή και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι η παράδοση των κουπονιών από την Astra Zeneca στους εργαζομένους της συνιστά πράξη εξ επαχθούς αιτίας η οποία εξ αυτού του λόγου υπόκειται σε ΦΠΑ.

40. Αντιθέτως, η Astra Zeneca και η Ελληνική Κυβέρνηση προτείνουν να δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα, βασιζόμενες κυρίως στο γεγονός ότι η καταβολή αντιπαροχής για την παροχή εργασίας δεν συνιστά δραστηριότητα υπαγόμενη σε ΦΠΑ.

Αξιολόγηση

41. Από λογική άποψη, η κατάσταση που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης μπορεί να ερμηνευθεί, για τους σκοπούς της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, με δύο εκ διαμέτρου αντίθετους τρόπους: πρόκειται για τις δύο ερμηνείες που υποστηρίζουν οι διάδικοι και τις οποίες εξέθεσα στις προηγούμενες παραγράφους. Και οι δύο αυτές ερμηνείες παρουσιάζουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, ενώ καμία από τις δύο δεν έρχεται σε προφανή αντίθεση με τις εφαρμοστέες διατάξεις του δικαίου της Ενώσεως.

42. Εντούτοις, η άποψη κατά την οποία η παράδοση των κουπονιών συνιστά πράξη που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ παρουσιάζει, κατά τη γνώμη μου, ορισμένα μειονεκτήματα που καθιστούν προτιμότερη την άποψη της Επιτροπής και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου.

43. Πρώτον, επισημαίνω ότι η ερμηνεία κατά την οποία η παράδοση των κουπονιών συνιστά πράξη εξαιρούμενη του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ μπορεί να γίνει δεκτή, *in concreto*, μόνον αν γίνει διάκριση μεταξύ της περιπτώσεως στην οποία ο εργοδότης χρεώνει στις αποδοχές του εργαζομένου, ως αντιπαροχή για τα κουπόνια, ακριβώς το ίδιο ποσό που κατέβαλε για την απόκτηση των

κουπονιών, και της περιπτώσεως στην οποία η χρέωση αυτή συνεπάγεται κέρδος για τον εργοδότη. Η προαναφερθείσα ερμηνεία πρέπει να περιοριστεί στην πρώτη μόνο από τις δύο αυτές περιπτώσεις. Πράγματι, αν ο εργοδότης πραγματοποιεί «κέρδος»¹¹, τότε με την παράδοση του κουπονιού από τον εργοδότη στον εργαζόμενο παράγεται προστιθέμενη αξία κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να γεννάται υποχρέωση καταβολής φόρου.

44. Με άλλα λόγια, αν ακολουθηθεί η ερμηνεία που προτείνει η Astra Zeneca και η Ελληνική Κυβέρνηση, η μεταχείριση για σκοπούς ΦΠΑ των κουπονιών που παραδίδονται στους εργαζομένους θα πρέπει να διαφοροποιηθεί ανάλογα με το αν η αξία του κουπονιού που χρεώνεται στις αποδοχές είναι ίση ή όχι με το ποσό που κατέβαλε ο εργοδότης για το εν λόγω κουπόνι. Στην πρώτη περίπτωση (αν το ποσό που κατέβαλε ο εργοδότης ισούται με το ποσό που χρεώνεται στις αποδοχές), η παράδοση των κουπονιών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Αντιθέτως, στη δεύτερη περίπτωση (αν το ποσό που κατέβαλε προηγουμένως ο εργοδότης είναι διαφορετικό από το ποσό που χρεώνεται στις αποδοχές), η παράδοση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας και ο εργοδότης υποχρεούται να καταλογίσει ΦΠΑ. Η κρίσιμη υπόθεση εμπίπτει στην πρώτη περίπτωση, εφόσον, όπως αναφέρθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Astra Zeneca χρεώνει στις αποδοχές του προσωπικού της το ακριβές ποσό που καταβάλλει στον μεσάζοντα. Δεν παύει, ωστόσο, να είναι αλήθεια ότι μια ερμηνευτική λύση που είναι εφαρμοστέα

11 — Πράγμα που θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, αν ο εργοδότης αποκτήσει τα κουπόνια με σημαντική έκπτωση και αποφασίσει να μετακυλήσει μέρος μόνο της εκπτώσεως αυτής στον εργαζόμενο (ο οποίος, συνεπώς, αποκτά τα κουπόνια σε τιμή κατώτερη της ονομαστικής αξίας).

τόσο στην πρώτη όσο και στη δεύτερη περίπτωση δεν είναι μόνον απλούστερη, αλλά μπορεί να εφαρμοστεί ευχερέστερα από ό,τι μια λύση που επιβάλλει να γίνεται διάκριση μεταξύ των δύο περιπτώσεων.

45. Δεύτερον, επισημαίνω ότι, από οικονομικής απόψεως, ο ΦΠΑ βαρύνει τελικώς τον εργαζόμενο, πράγμα που συνάδει, εξάλλου, με το σύστημα του ΦΠΑ, κατά το οποίο ο φόρος πρέπει να βαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Πράγματι, όπως παραδέχθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Astra Zeneca, *στην αξία του κουπονιού η οποία χρεώνεται στις αποδοχές περιλαμβάνεται ήδη ο ΦΠΑ επί των προϊόντων που μπορούν να αποκτηθούν από τα καταστήματα λιανικής με το κουπόνι*. Ο εργαζόμενος, δηλαδή, με τη χρέωση των αποδοχών του, καταβάλλει την τιμή των αγαθών ή/και των υπηρεσιών που θα αποκτήσει από την επιχείρηση λιανικής και η τιμή αυτή περιλαμβάνει τον ΦΠΑ. Πρόκειται για την τελευταία πληρωμή της αλυσίδας του ΦΠΑ και ο ΦΠΑ που βαρύνει τον εργαζόμενο περιλαμβάνει, προφανώς, τόσο τον ΦΠΑ που βάρυνε αρχικά την πρώτη παράδοση του κουπονιού από την επιχείρηση λιανικής στον μεσάζοντα¹² όσο και τον ΦΠΑ που συσσωρεύτηκε κατά τα μεταγενέστερα στάδια, και ιδίως τον ΦΠΑ που αφορά το κέρδος του μεσάζοντα. Όταν ο εργαζόμενος/καταναλωτής απευθυνθεί στην επιχείρηση λιανικής για να χρησιμοποιήσει το κουπόνι, θα χρειαστεί απλώς να παραδώσει το κουπόνι, το οποίο περιλαμβάνει ΦΠΑ, λαμβάνοντας σε αντάλλαγμα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που επιθυμεί.

46. Αξίζει να διευκρινιστεί επίσης ότι, παρά την πολυπλοκότητα της αλυσίδας του ΦΠΑ στην κρινόμενη υπόθεση, η οποία εξετάστηκε εκτενώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η απόδοση του φόρου δεν παύει να είναι ενιαία. Ο ΦΠΑ για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποκτώνται από την επιχείρηση λιανικής ενσωματώνεται στο κουπόνι και η επιχείρηση λιανικής, όταν λαμβάνει το κουπόνι σε αντάλλαγμα για αγαθά ή υπηρεσίες, «κλείνει τον κύκλο» αποδίδοντας στο Δημόσιο, αφού ενδεχομένως εκπέσει τον ΦΠΑ που έχει καταβάλει επί των εισροών, τον ΦΠΑ που εισπράχθηκε κατά την παράδοση του κουπονιού στον μεσάζοντα.

47. Οι παρατηρήσεις του σημείου 45 έχουν δύο συνέπειες.

48. Αφενός, το γεγονός ότι ο ΦΠΑ που ενσωματώνεται στα κουπόνια και καταβάλλεται *in concreto* από τον εργαζόμενο καθιστά προτιμότερη, μεταξύ των δύο προεκτεθεισών ερμηνευτικών λύσεων, τη λύση που επιβάλλει τον καταλογισμό του εν λόγω ΦΠΑ. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγεται ο κίνδυνος ο φόρος, ο οποίος βαρύνει τον εργαζόμενο, να «εξαφανιστεί» μεταβαλλόμενος σε ένα είδος συγκαλυμμένου ΦΠΑ.

49. Αφετέρου, είναι προφανές ότι το γεγονός ότι η Astra Zeneca καλείται να καταλογίζει ΦΠΑ επί της παραδόσεως των κουπονιών

12 — Όπως προαναφέρθηκε στα σημεία 9 και 10, το τμήμα αυτό του ΦΠΑ, σύμφωνα με το σύστημα που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, θα αποδοθεί από την επιχείρηση λιανικής στο Δημόσιο μόνον όταν χρησιμοποιηθεί το κουπόνι για την απόκτηση αγαθών ή/και υπηρεσιών. Αυτή η ιδιομορφία του συστήματος, εντούτοις, έχει συνέπειες, όπως επεσήμανε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μόνον όσον αφορά τον χρόνο αποδόσεως του φόρου, αλλά όχι για τις υπόλοιπες πτυχές του.

στο προσωπικό της δεν συνεπάγεται από μόνο του κάποια συγκεκριμένη οικονομική επιβάρυνση για την εν λόγω εταιρεία, δεδομένου ότι, σε τελική ανάλυση, και σύμφωνα με τις γενικές αρχές που είναι εφαρμοστέες στην περίπτωση αυτή, ο φόρος βαρύνει τον τελικό καταναλωτή των προϊόντων, δηλαδή τον εργαζόμενο¹³.

50. Κατά τη γνώμη μου, συνεπώς, η καταβολή μέρους των αποδοχών με εκπαιδωτικά κουπόνια πρέπει να θεωρηθεί πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ.

51. Συναφώς, επισημαίνεται, πρώτον, ότι οι υπάλληλοι της Astra Zeneca μπορούν να επιλέξουν να μην λάβουν μέρος των αποδοχών τους με εκπαιδωτικά κουπόνια, αλλά να λάβουν το σύνολο των αποδοχών τους εις χρήμα, κατά τον πλέον παραδοσιακό τρόπο. Συνεπώς, η παράδοση των κουπονιών στους εργαζομένους μπορεί να ερμηνευθεί ως πράξη που διενεργείται ως αντάλλαγμα της πληρωμής από τους εργαζομένους συγκεκριμένου χρηματικού ποσού (του μέρους εκείνου των αποδοχών τους που θα ελάμβαναν εις χρήμα, αν δεν είχαν λάβει τα κουπόνια).

52. Συνεπώς, πληρούνται εν προκειμένω όλες οι προϋποθέσεις τις οποίες απαιτεί η

νομολογία του Δικαστηρίου για την ύπαρξη παροχής εξ επαχθούς αιτίας, και συγκεκριμένα αντιπαροχή η οποία να μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα¹⁴, και η οποία πράγματι εισπράττεται για το παρασχεθέν αγαθό ή υπηρεσία¹⁵. Επίσης υφίσταται αναμφίβολα, αν γίνει δεκτό —όπως υποστηρίζω— ότι η παράδοση των κουπονιών στους υπαλλήλους συνιστά παροχή υπηρεσιών, άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής¹⁶.

53. Θα πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί, έστω και εμμέσως, ότι είναι δυνατόν τμήμα των αποδοχών του εργαζομένου να θεωρηθεί αντιπαροχή που καταβάλλεται (από τον εργαζόμενο) για πράξη εξ επαχθούς αιτίας (την οποία διενεργεί προς όφελος του εργαζομένου ο εργοδότης)¹⁷.

13 — Εφόσον η Astra Zeneca χρεώνει στις αποδοχές το ακριβές ποσό που έχει καταβάλει για τα κουπόνια, ο καταλογισμός του ΦΠΑ εκ μέρους της απλώς θα επισημαίνει την ακριβή σύμπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών και του ΦΠΑ επί των εκροών και το ποσό που θα πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο θα είναι μηδενικό. Αν το ποσό που χρεώνεται στις αποδοχές είναι υψηλότερο από το πράγματι καταβαλλόμενο στον μεσάζοντα, ο ΦΠΑ που θα πρέπει να καταβάλει η Astra Zeneca, και τον οποίο θα εισπράττει από τον εργαζόμενο, θα αντιστοιχεί μόνο σε αυτή τη διαφορά.

14 — Αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 13), της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 16), και της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94, Argos Distributors (Συλλογή 1996, σ. I-5311, σκέψη 17).

15 — Βλ., εκτός από τις αποφάσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη υποσημείωση, αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company (Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 19), και της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93, Glawe (Συλλογή 1994, σ. I-1679, σκέψη 8).

16 — Αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 12), και της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck (Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 12).

17 — Βλ. απόφαση Fillibeck, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 16 (σκέψη 16). Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υφίσταται αντιπαροχή εκ μέρους των εργαζομένων προς τον εργοδότη ως αντάλλαγμα για την παροχή από τον εργοδότη δυνατότητας μεταφοράς των εργαζομένων, δεδομένου ότι οι αποδοχές δεν μεταβάλλονται ανάλογα με το αν οι εργαζόμενοι χρησιμοποιούσαν τη δυνατότητα μεταφοράς ή όχι. Μπορεί συνεπώς να εξαχθεί το συμπέρασμα, a contrario, ότι γενικά μέρος των αποδοχών μπορεί να θεωρηθεί αντιπαροχή για πράξη που υπόκειται σε ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση το μέρος των αποδοχών που αποτελεί την αντιπαροχή να μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς, πράγμα που συμβαίνει εν προκειμένω.

54. Επισημαίνω, τέλος, ότι, προκειμένου να γίνει δεκτή η θέση της Astra Zeneca, η οποία θεωρεί ότι η πληρωμή του προσωπικού της μέσω εκπαιδευτικών κουπονιών συνιστά μορφή καταβολής αποδοχών που δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, είναι απαραίτητο, στην πράξη, τα κουπόνια να εξισωθούν με χρήμα και να θεωρηθούν απλή «εναλλακτική παροχή» αντί των μετρητών. Η εξίσωση αυτή δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτή. Πράγματι, αφενός, αντίθετως προς το χρήμα, τα εκπαιδευτικά κουπόνια δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν οπουδήποτε, αλλά μόνο στις επιχειρήσεις λιανικής που τα έχουν εκδώσει. Αφετέρου, δεν πρέπει να λησμονείται ότι, γενικά, τα κουπόνια δίδονται *σε αντάλλαγμα* χρηματικών ποσών και μπορούν να παραγάγουν, για παράδειγμα κατά την παράδοση από την επιχείρηση λιανικής στην Astra Zeneca μέσω του μεσάζοντα, προστιθέμενη αξία και (κατά συνέπεια) έσοδα από ΦΠΑ: αντιθέτως, αυτό δεν συμβαίνει με το χρήμα.

55. Φρονώ συνεπώς, για όλους τους προεκτεθέντες λόγους, ότι είναι προτιμότερο η καταβολή μέρους των αποδοχών μέσω εκπαιδευτικών κουπονιών να θεωρηθεί πράξη εξ επαχθούς αιτίας, για την οποία ο εργοδότης υποχρεούται να καταλογίσει ΦΠΑ.

56. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο ερώτημα ότι η καταβολή μισθού ή μέρους του μισθού με εκπαιδευτικά κουπόνια υπό συνθήκες ανάλογες με αυτές της υποθέσεως που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης

συνιστά πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ σύμφωνα με την έκτη οδηγία.

VI — Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

57. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, η καταβολή μέρους των αποδοχών με εκπαιδευτικά κουπόνια μπορεί να θεωρηθεί δραστηριότητα που εμπίπτει στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή, ως γνωστόν, εξομοιώνει με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ, ορισμένες δραστηριότητες που διενεργούνται άνευ ανταλλάγματος, μεταξύ των οποίων, ιδίως, την «άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες [...] του προσωπικού του».

58. Λαμβανομένου υπόψη ότι προτείνω να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, δεν είναι απαραίτητο να δοθεί απάντηση στο δεύτερο. Οι σκέψεις που ακολουθούν εκτίθενται επικουρικές, για την περίπτωση στην οποία το Δικαστήριο δεν ακολουθήσει τη λύση που προτείνω όσον αφορά το πρώτο ερώτημα.

59. Ο νομοθέτης της οδηγίας επέβαλε την καταβολή ΦΠΑ για ορισμένες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται άνευ ανταλλάγματος για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του, για προφανείς λόγους. Σκοπός του ήταν να εμποδίσει τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος γενικά μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά ή υπηρεσίες που προορίζονται για την επιχείρησή του, να αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ όταν αναλαμβάνει αγαθά από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του ή παρέχει υπηρεσίες για την κάλυψη ιδίων αναγκών. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να αποκομίσει αδικαιολόγητο πλεονέκτημα έναντι του απλού καταναλωτή, ο οποίος αποκτά το αγαθό ή την υπηρεσία καταβάλλοντας ΦΠΑ¹⁸.

60. Όπως και για το πρώτο ερώτημα, μόνον η Επιτροπή και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, έστω και επικουρικά και με ορισμένους δισταγμούς, προτείνουν να δοθεί καταφατική απάντηση. Η επιχειρηματολογία τους μπορεί να συνοψιστεί ως εξής: αν δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η παράδοση των εκπαιδευτικών κουπονιών από τον εργοδότη στον εργαζόμενο έχει χαριστική αιτία. Κατά συνέπεια, καθίσταται εφαρμοστέος ο κανόνας του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

61. Φρονώ, εντούτοις, ότι, ακόμα και αν δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα,

δεν καθίσταται αυτομάτως εφαρμοστέο το άρθρο 6, παράγραφος 2.

62. Πράγματι, επισημαίνεται ότι ο εν λόγω κανόνας καθίσταται εφαρμοστέος εφόσον πληρούνται δύο διαφορετικές προϋποθέσεις. Πρώτον, χρήση της υπηρεσίας —ή του αγαθού, αν λάβουμε υπόψη και την περίπτωση που προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'— για ίδιες ανάγκες, με άλλα λόγια για σκοπούς ξένους προς το αντικείμενο της επιχειρήσεως και, δεύτερον, χαριστική αιτία της πράξεως.

63. Η δεύτερη αυτή προϋπόθεση, ιδίως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούται αυτομάτως, ακόμα και αν δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Το να θεωρηθεί ενδεχομένως ότι η παράδοση των κουπονιών δεν συνιστά φορολογητέα πράξη για τους σκοπούς του ΦΠΑ, δεν σημαίνει αναγκαστικά ότι πρόκειται για πράξη εκ χαριστικής αιτίας. Ειδικότερα, όπως προαναφέρθηκε, είναι δυνατόν να θεωρηθεί, μολονότι δεν κλίνω υπέρ της απόψεως αυτής, ότι η παράδοση των κουπονιών είναι απλώς ένας τρόπος καταβολής των αποδοχών και ότι δεν εμπίπτει, εξ αυτού του λόγου, στο πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι πρόκειται για πράξη εκ χαριστικής αιτίας.

64. Ειδικότερα, θεωρώ προφανές ότι, ανεξαρτήτως του νομικού χαρακτηρισμού της παραδόσεώς τους, τα κουπόνια δεν

18 — Αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler (Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 33), της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein (Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 56), και της 11ης Δεκεμβρίου 2008, C-371/07, Danfoss και Astra Zeneca (Συλλογή 2008, σ. I-9549, σκέψη 46).

αποτελούν «δώρο» προς τους εργαζομένους, αλλά σαφώς προσδιοριζόμενη αντιπαροχή για την εργασία που παρέχουν.

VII — Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

65. Κατά συνέπεια, μολονότι ο τελικός προορισμός των κουπονιών δεν μπορεί να αναχθεί σε δραστηριότητα της επιχειρήσεως, λόγω του ότι τα κουπόνια αναμφισβήτητα προορίζονται για την ικανοποίηση ίδιων αναγκών του προσωπικού¹⁹, δεν πληρούται η προϋπόθεση της χαρακτηριστικής αιτίας της πράξεως²⁰.

66. Προτείνω συνεπώς να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, εφόσον κριθεί απαραίτητο, η απάντηση ότι η πληρωμή μισθού ή μέρους του μισθού με εκπτωτικά κουπόνια δεν συνιστά δραστηριότητα εκ χαρακτηριστικής αιτίας που μπορεί να εξομοιωθεί, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

67. Το αιτούν δικαστήριο διατυπώνει το τρίτο προδικαστικό ερώτημα επικουρικός, ζητώντας από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στα δύο πρώτα ερωτήματα, αν η Astra Zeneca μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβάλλει επί των εισροών, θεωρώντας την παράδοση των κουπονιών από τον μεσάζοντα προς αυτήν γενικό έξοδο της επιχειρήσεως.

68. Όπως και προηγουμένως, λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα, οι παρατηρήσεις που ακολουθούν εκτίθενται επικουρικός, για την περίπτωση στην οποία η απάντηση που θα δώσει το Δικαστήριο στο πρώτο ερώτημα είναι διαφορετική από αυτή που προτείνω.

69. Όπως προαναφέρθηκε, κατά την άποψη της Astra Zeneca, η απάντηση στα δύο πρώτα ερωτήματα πρέπει να είναι αρνητική και η καταβολή μέρους των αποδοχών με εκπτωτικά κουπόνια δεν πρέπει να εμπίπτει στις διατάξεις περί ΦΠΑ. Η εταιρεία φρονεί όμως ότι η απόκτηση των κουπονιών συνιστά γενικό έξοδο συνδεδεμένο με τη λειτουργία της επιχειρήσεως: κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών μπορεί να λαμβάνεται υπόψη και να εκπίπτει στο πλαίσιο του συνολικού υπολογισμού του ΦΠΑ που αποδίδεται στο δημόσιο ταμείο του Ηνωμένου Βασιλείου.

19 — Πράγματι, δεν υπάρχει κανένας σύνδεσμος μεταξύ των αγορών που μπορούν να πραγματοποιήσουν οι εργαζόμενοι με τα κουπόνια και της διεξαγωγής της επιχειρηματικής δραστηριότητας από τον εργοδότη. Στο πλαίσιο αυτό, μάλιστα, η τάση της νομολογίας του Δικαστηρίου είναι να νοούνται περιοριστικά οι περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται σύνδεσμος με την επιχειρηματική δραστηριότητα. Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις Fillibeck, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16 (σκέψεις 26 και 29), και Danfoss, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 19 (σκέψεις 57 και 58).

20 — Αξίζει να αναφερθεί απλώς ότι, σύμφωνα με τη νομολογία, πρέπει να πρόκειται για πραγματική ανυπαρξία ανταλλάγματος: η ενδεχόμενη καταβολή περιορισμένου ή χαμηλότερου της τιμής κόστους ανταλλάγματος δεν μπορεί να εξομοιωθεί με χαρακτηριστική αιτία. Βλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (Συλλογή 2005, σ. I-743, σκέψεις 22 έως 24).

70. Το πλεονέκτημα που παρουσιάζει η άποψη αυτή για την Astra Zeneca είναι προφανές. Πράγματι, ενώ η ενδεχόμενη υποχρέωση καταλογισμού ΦΠΑ κατά την παράδοση των κουπονιών στους εργαζομένους συνεπάγεται αμοιβαία απόσβεση του ΦΠΑ επί των εισροών και του ΦΠΑ επί των εκροών²¹, το να θεωρηθεί η παράδοση των κουπονιών στους εργαζομένους απαλλασσόμενη πράξη και να συνυπολογιστεί ο ΦΠΑ επί των εισροών στα γενικά έξοδα θα προκαλούσε φορολογικό πλεονέκτημα για την εν λόγω εταιρεία.

71. Δεν φρονώ, εντούτοις, ότι η θέση της Astra Zeneca μπορεί να γίνει δεκτή, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι η καταβολή μέρους των αποδοχών με εκπτώτικα κουπόνια συνιστά πράξη που δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

72. Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται²². Σκοπός του μηχανισμού εκπτώσεων είναι να εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, απαλλάσσοντας τον

επιχειρηματία από τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων²³.

73. Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει δεχθεί δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, τον οποίο καταβάλλει ο επιχειρηματίας για την απόκτηση αγαθών ή/και υπηρεσιών με σκοπό τη διενέργεια πράξεων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Αυτό ισχύει, ιδίως, υπό την προϋπόθεση ότι: i) οι οικονομικές δραστηριότητες του επιχειρηματία υπόκεινται σε ΦΠΑ, ii) η δαπάνη για τις απαλλασσόμενες πράξεις ενσωματώνεται στην τελική τιμή των προϊόντων και iii) υπάρχει άμεσος και απευθείας σύνδεσμος μεταξύ των πράξεων για τις οποίες καταβλήθηκε ΦΠΑ και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου²⁴.

74. Εντούτοις, η νομολογία αυτή του Δικαστηρίου θεμελιώνεται στην παραδοχή ότι, *in concreto*, ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών θα κατέληγε σε παραβίαση της ουδετερότητας του ΦΠΑ και στην επιβολή της καταβολής μέρους του ΦΠΑ από τον επιχειρηματία και όχι από τον τελικό καταναλωτή²⁵.

21 — Εκτός αν, όπως προαναφέρθηκε, το ποσό που καταβλήθηκε προηγουμένως στον μεσάζοντα δεν συμπίπτει με το ποσό που χρεώνεται στις αποδοχές του εργαζομένου. Βλ. συναφώς υποσημείωση 13.

22 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18), και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43).

23 — Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 286/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19), και της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National (Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24 και παρατιθέμενη εκεί νομολογία).

24 — Απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik (Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψεις 36 και 37). Βλ. επίσης απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, AB SKF (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμα στη Συλλογή, σκέψεις 58 έως 68) και προτάσεις μου της 12ης Φεβρουαρίου 2009 για την ίδια υπόθεση (ιδίως σημεία 59 έως 62).

25 — Βλ. απόφαση AB SKF, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24 (σκέψεις 66 και 67 και παρατιθέμενη εκεί νομολογία).

75. Εν προκειμένω, όμως, τέτοια περίπτωση δεν υπάρχει.

Δικαστήριο έχει δεχθεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβάλλεται για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών προοριζόμενων για τη διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων, ο ΦΠΑ αφορούσε, αντιθέτως, δραστηριότητες (συνήθως συμβουλευτικές) για τις οποίες ο φόρος αναμφισβήτητα βάρυνε τελικά την επιχείρηση²⁷.

76. Όπως επεσήμανα ανωτέρω²⁶, η Astra Zeneca χρεώνει στις αποδοχές του προσωπικού της το ποσό που καταβάλλει για τα κουπόνια, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Σε τελική ανάλυση, ο εργαζόμενος πληρώνει, με την εργασία του, ΦΠΑ επί των αγαθών που θα αποκτήσει με το κουπόνι. Ο φόρος αυτός δεν βαρύνει την Astra Zeneca. Συνεπώς, δεν υπάρχει κανένας λόγος να της αναγνωριστεί δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ ο οποίος, σε τελική ανάλυση, δεν τη βαρύνει.

78. Δεν πρέπει να λησμονείται, τέλος, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για απαλλασσόμενες πράξεις είναι εξαιρετικής φύσεως²⁸.

77. Πράγματι, το κουπόνι, όχι μόνο δεν αποτελεί στοιχείο το κόστος απόκτησεως του οποίου περιλαμβάνεται στα γενικά έξοδα της επιχείρησης, αλλά μεταβιβάζεται άμεσα, μαζί με τον ΦΠΑ που ενσωματώνεται σε αυτό, από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, ο οποίος «πληρώνει» την αξία του με αντίστοιχη μείωση του χρηματικού μέρους των αποδοχών του. Στις περιπτώσεις στις οποίες το

79. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τρίτο ερώτημα, εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο, ότι ο εργοδότης που καταβάλλει μέρος των αποδοχών του προσωπικού του υπό μορφή εκπαιδευτικών κουπονιών, υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που έχει καταβάλει για τα εν λόγω κουπόνια θεωρώντας την απόκτησή τους γενικό έξοδο της επιχείρησης.

26 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 45.

27 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις Abbey National (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 23), Kretztechnik (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24) και AB SKF (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24).

28 — Απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 23).

VIII — Πρόταση

80. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, Manchester, ότι η καταβολή μισθού ή μέρους του μισθού με εκπτώτικα κουπόνια υπό συνθήκες ανάλογες με αυτές της υποθέσεως που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης συνιστά πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ σύμφωνα με την έκτη οδηγία 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, και την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.