



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2012*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ — Άρθρο 8, στοιχείο α' — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Παράδοση αγαθών — Βάση επιβολής του φόρου — Προμήθεια καταβληθείσα από εταιρία πώλησεως δι' αλληλογραφίας στον αντιπρόσωπό της — Αγορές εκ μέρους τρίτων πελατών — Μείωση της τιμής μετά την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου — Άμεσο αποτέλεσμα»

Στην υπόθεση C-310/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 26ης Μαΐου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Ιουνίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Grattan plc

κατά

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, προεδρεύοντα του δευτέρου τμήματος, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (εισηγητή), C. G. Fernlund, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 12ης Ιουλίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Grattan plc, εκπροσωπούμενη από την H. Stone, solicitor, τον P. Lasok, QC, και την R. Haynes, barrister,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις C. Murrell και E. Jenkinson καθώς και από τον L. Seeboruth,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την C. Soulay,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2012,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 8, στοιχείο α', και του σημείου 13 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 – Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Grattan plc (στο εξής: Grattan) και των Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (στο εξής: Commissioners) σχετικά με την επιστροφή των ποσών του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τα οποία αντιστοιχούσαν στις προμήθειες που καταβλήθηκαν σε πρόσωπα περιγραφόμενα ως «αντιπρόσωποι» για τα αγαθά που παραγγέλθηκαν μέσω αυτών κατά την περίοδο από το 1973 έως το 1977.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 5 της δεύτερης οδηγίας όριζε τα εξής:

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

2. Επίσης θεωρείται ως παράδοση κατά την έννοια της παραγράφου 1:

[...]

γ) η μεταβίβαση αγαθού η οποία πραγματοποιείται δυνάμει συμβάσεως εντολής προς αγορά ή πώληση.

[...]

5. Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως. [...]

»
- 4 Το σημείο 8 του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας διευκρίνιζε ότι «[ω]ς “γενεσιουργός αιτία του φόρου” πρέπει να νοείται η γένεση της φορολογικής οφειλής».
- 5 Το άρθρο 8, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή των πράξεων αυτών, συμπεριλαμβανομένων όλων των εξόδων και φόρων, εξαιρέσει του [ΦΠΑ] [...]

»

- 6 Το περιεχόμενο του όρου «αντιπαροχή» οριζόταν στο σημείο 13 του παραρτήματος Α της οδηγίας αυτής ως εξής:

«[...] οτιδήποτε λαμβάνεται σε αντάλλαγμα της παραδόσεως αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των παρεπομένων εξόδων (συσκευασίες, μεταφορές, ασφαλίσεις κ.λπ.), δηλαδή όχι μόνο το ύψος των εισπραχθέντων ποσών, αλλά επίσης, παραδείγματος χάριν, η αξία των σε αντάλλαγμα ληφθέντων αγαθών [...]».

- 7 Το άρθρο 11, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), που αντικατέστησε τη δεύτερη οδηγία από το 1978, όριζε, στο κρίσιμο για την παρούσα υπόθεση τμήμα της, τα εξής:

«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:

- α) οι μειώσεις της τιμής υπό μορφή εκπτώσεως για προκαταβολική πληρωμή·
β) οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως·

[...]».

- 8 Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

Εντούτοις, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη δύνανται να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτόν.»

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

- 9 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η επίμαχη διάταξη του εθνικού δικαίου ήταν το άρθρο 10, παράγραφος 2, του δημοσιονομικού νόμου του 1972 (Finance Act 1972), το οποίο όριζε τα εξής:

«Αν η παράδοση αγαθού ή η παροχή υπηρεσίας γίνεται έναντι χρηματικής αντιπαροχής, αυτή αντιστοιχεί στο ποσό της αξίας της παροχής αυξημένο κατά τον αναλογούντα φόρο.»

- 10 Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) επισημαίνει ότι η εθνική νομοθεσία δεν περιείχε διατάξεις προβλέπουσες εκ των υστέρων μειώσεις της αξίας των παραδόσεων αγαθών, λόγω μειώσεων της τιμής ή εκπτώσεων που πραγματοποιούνταν μετά την παράδοση των αγαθών.
- 11 Την 1η Ιανουαρίου 1978, τα κράτη μέλη έπρεπε να προσαρμόσουν «το ήδη εφαρμοζόμενο σύστημα [ΦΠΑ]» προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 12 Η Grattan είναι μέλος και εκπρόσωπος ενός ομίλου ΦΠΑ αποτελούμενου από εταιρίες οι οποίες, κατά την κρίσιμη στην κύρια δίκη περίοδο, ήταν εταιρίες πωλήσεως δι' αλληλογραφίας (στο εξής: εταιρίες). Οι εταιρίες αυτές χρησιμοποιούσαν τις υπηρεσίες αντιπροσώπων που εισέπρατταν προμήθειες, μεταξύ άλλων, επί των αγορών εκ μέρους τρίτων (στο εξής: αγορές εκ μέρους τρίτων), τελικών καταναλωτών (στο εξής: τρίτοι πελάτες), στους οποίους απέστελλαν τους καταλόγους της οικείας εταιρίας. Ο αντιπρόσωπος διαβίβαζε τις παραγγελίες των τρίτων πελατών στο τηλεφωνικό κέντρο της οικείας εταιρίας ή απέστελλε έντυπο παραγγελίας. Κατά κανόνα, τα παραγγελθέντα αγαθά παραδίδονταν στον αντιπρόσωπο για αναδιανομή στους τρίτους πελάτες. Ο αντιπρόσωπος εισέπραττε το τίμημα των αγαθών από τους τρίτους πελάτες και το διαβίβαζε κατά τακτά διαστήματα στην εταιρία πωλήσεως δι' αλληλογραφίας.
- 13 Οι αντιπρόσωποι εισέπρατταν προμήθεια 10 % επί των ποσών που κατέβαλλαν στην οικεία εταιρία τόσο για τις δικές τους αγορές αγαθών βάσει καταλόγου πωλήσεως δι' αλληλογραφίας όσο και για τις αγορές εκ μέρους τρίτων. Η προμήθεια πιστωνόταν σε λογαριασμό που είχε ανοιχτεί στα βιβλία της εταιρίας και ο αντιπρόσωπος μπορούσε να την εισπράξει με διάφορους τρόπους:
- ο αντιπρόσωπος μπορούσε να ζητήσει την καταβολή της προμήθειας υπό μορφή επιταγής·
 - ο αντιπρόσωπος μπορούσε να αντισταθμίσει την πίστωση με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού του, ώστε να μειωθεί η εκκρεμής οφειλή του προς την εταιρία για τα αγαθά που είχε αγοράσει από αυτήν·
 - ο αντιπρόσωπος μπορούσε επίσης να χρησιμοποιήσει την πίστωση για την πλήρη ή μερική εξόφληση της αγοράς νέων αγαθών.
- 14 Όταν η προμήθεια λαμβανόταν υπό μορφή επιταγής ή πιστώσεως έναντι του οφειλομένου από τον αντιπρόσωπο υπολοίπου, χαρακτηριζόταν ως προμήθεια «εις χρήμα». Όταν η προμήθεια χρησιμοποιούνταν για την αγορά νέων αγαθών, χαρακτηριζόταν ως προμήθεια «εις είδος». Η εκκρεμής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ένδικη διαφορά αφορά μόνον τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η προμήθεια ελήφθη «εις χρήμα».
- 15 Οι εταιρίες κατέβαλλαν ΦΠΑ επί ολόκληρης της τιμής καταλόγου, περιλαμβανομένου του ποσού της καταβαλλόμενης στους αντιπροσώπους προμήθειας. Η Grattan απαίτησε από τους Commissioners την επιστροφή των ποσών ΦΠΑ που αντιστοιχούσαν στην προμήθεια αυτή, με την αιτιολογία ότι αυτή αποτελούσε έκπτωση η οποία μείωσε την αντιπαροχή ή τη βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών από τις εταιρίες προς τους αντιπροσώπους. Οι Commissioners επέστρεψαν τον ΦΠΑ που αφορούσε τις προμήθειες αυτές, εξαιρουμένων των προμηθειών εις χρήμα για τις αγορές εκ μέρους τρίτων κατά την περίοδο από το 1973 μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1978.
- 16 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Grattan υποστήριξε ότι οι προμήθειες εις χρήμα για τις αγορές εκ μέρους τρίτων αποτελούσαν εκπτώσεις επί του καταβληθέντος από τον αντιπρόσωπο τιμήματος για αγαθά τα οποία αυτός αγόρασε από την οικεία εταιρία (αν οι εν λόγω προμήθειες εισπράττονταν κατά τον χρόνο της παραδόσεως) ή επιστροφές (αν εισπράττονταν μετά την παράδοση). Συνεπώς, η αντιπαροχή ή η βάση επιβολής του φόρου έπρεπε να μειωθεί. Τούτο απορρέει από το άρθρο 11, Γ,

παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και, πριν από το 1978, από το άρθρο 8, στοιχείο α', και από το σημείο 13 του παραρτήματος Α, της δεύτερης οδηγίας, καθώς και, εν πάση περιπτώσει, από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που ίσχυε πριν το 1978.

- 17 Οι Commissioners υποστήριξαν ότι η δεύτερη οδηγία δεν απαιτούσε να θεσπίσουν τα κράτη μέλη μέτρα προβλέποντα την αναδρομική μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου μετά την παράδοση, όπως προβλέπει το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Επιπλέον, το άρθρο 8, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας δεν είναι αρκούντως ακριβές ώστε να έχει άμεσο αποτέλεσμα. Οι Commissioners έκριναν ότι υπήρχαν κρίσιμες διακρίσεις μεταξύ των προμηθειών για τις αγορές εκ μέρους τρίτων και των προμηθειών για τις ίδιες αγορές, εκ μέρους των αντιπροσώπων, αγαθών από τον κατάλογο πώλησεως δι' αλληλογραφίας.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Για το χρονικό διάστημα πριν την 1η Ιανουαρίου 1978, αντλεί υποκείμενος στον φόρο, απευθείας από το άρθρο 8, στοιχείο α', της [δεύτερης οδηγίας] και/ή από τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ίσης μεταχειρίσεως, δικαίωμα να θεωρήσει τη βάση επιβολής του φόρου μιας παραδόσεως αγαθών ως αναδρομικώς μειωθείσα στην περίπτωση κατά την οποία, μετά την παράδοση των αγαθών, ο λήπτης αυτών έτυχε πιστώσεως από τον παραδίδοντα, την οποία στη συνέχεια επέλεξε να λάβει υπό μορφή καταβολής μετρητών ή υπό μορφή πιστώσεως έναντι των ποσών τα οποία ο λήπτης όφειλε στον παραδίδοντα για ήδη πραγματοποιηθείσες παραδόσεις αγαθών προς τον λήπτη;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 19 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν το άρθρο 8, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας έχει την έννοια ότι παρέχει σε έναν υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να θεωρήσει εκ των υστέρων τη βάση επιβολής του φόρου μιας παραδόσεως αγαθών ως μειωθείσα εφόσον, μετά το χρονικό σημείο κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παράδοση αγαθών, ένας αντιπρόσωπος έλαβε από τον προμηθευτή πίστωση την οποία επέλεξε να λάβει είτε ως πληρωμή εις χρήμα είτε ως πίστωση έναντι των οφειλομένων στον προμηθευτή ποσών για τις ήδη πραγματοποιηθείσες παραδόσεις αγαθών.
- 20 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 8, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας προέβλεπε ότι η βάση επιβολής του φόρου ήταν «για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή των πράξεων αυτών, συμπεριλαμβανομένων όλων των εξόδων και φόρων, εξαιρείται του [ΦΠΑ]».
- 21 Ο όρος «αντιπαροχή» που χρησιμοποιούνταν στο άρθρο 8, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής οριζόταν στο σημείο 13 του παραρτήματος Α ως περιλαμβάνων «οτιδήποτε λαμβάνεται σε αντάλλαγμα της παραδόσεως αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των παρεπομένων εξόδων (συσκευασίες, μεταφορές, ασφαλίσσεις κ.λπ.), δηλαδή όχι μόνο το ύψος των εισπραχθέντων ποσών, αλλά επίσης, παραδείγματος χάριν, η αξία των σε αντάλλαγμα ληφθέντων αγαθών [...]».
- 22 Υπενθυμίζεται ότι ο όρος «αντιπαροχή» περιλαμβάνεται σε διάταξη δικαίου της Ένωσης που δεν παραπέμπει στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της εννοίας και του περιεχομένου της. Επομένως, η ερμηνεία του όρου αυτού, γενικώς, δεν μπορεί να επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια κάθε κράτους μέλους. Η αντιπαροχή αυτή αποτελεί υποκειμενική αξία, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου για τις παροχές υπηρεσιών είναι η πράγματι εισπραχθείσα αντιπαροχή και όχι μια αξία εκτιμώμενη σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια (απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψεις 9 και 13).

- 23 Προκειμένου να κριθεί αν το άρθρο 8, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας επέβαλλε στα κράτη μέλη την υποχρέωση να επιτρέπουν την τροποποίηση της εν λόγω αντιπαροχής και, ως εκ τούτου, τον διακανονισμό της βάσεως επιβολής μετά τον χρόνο επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, πρέπει να εξετασθούν επίσης οι διατάξεις της οδηγίας αυτής που αφορούν τον υπολογισμό, τη δήλωση και την καταβολή του ΦΠΑ. Ο καθορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου προϋποθέτει, συγκεκριμένα, μια αντιπαροχή και μια γενεσιουργό αιτία.
- 24 Επισημαίνεται, συναφώς, ότι το άρθρο 5, παράγραφος 5, της δεύτερης οδηγίας προέβλεπε ότι «[η] γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παραδόσεως». Η φράση «γενεσιουργός αιτία του φόρου» που χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή οριζόταν στο σημείο 8 του παραρτήματος Α της οδηγίας αυτής ως «η γένεση της φορολογικής οφειλής».
- 25 Διαπιστώνεται ότι καμία διάταξη της δεύτερης οδηγίας δεν προέβλεπε την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο ή την κατ' άλλο μετάθεσή της. Επιπλέον, η εν λόγω οδηγία δεν περιέχει καμία διάταξη προβλέπουσα την τροποποίηση μιας ήδη γεννηθείσας φορολογικής οφειλής.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 41 των προτάσεών της, ότι, βάσει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 5, παράγραφος 5, της δεύτερης οδηγίας, η φορολογική οφειλή ενός υποκειμένου στον φόρο γεννάται μέχρι του ορίου του ποσού που προκύπτει από τη βάση επιβολής του φόρου η οποία καθορίζεται κατά τον χρόνο της παραδόσεως.
- 27 Συνεπώς, επισημαίνεται ότι ούτε το άρθρο 8, στοιχείο α', ούτε κανένα άλλο άρθρο της δεύτερης οδηγίας μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απέρριε εξ αυτού υποχρέωση να επιτρέπεται ο διακανονισμός της βάσεως επιβολής του φόρου, ή του καταβληθέντος φόρου εκροών, μετά την παράδοση, η οποία αποτελεί το χρονικό σημείο επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου.
- 28 Όσον αφορά, στη συνέχεια, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή, η οποία είναι θεμελιώδης αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, αποτελεί έκφραση της αρχής της ίσης μεταχείρισεως στον τομέα του ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 47). Η αρχή αυτή συνεπάγεται ιδίως ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισεως για παρόμοιες παροχές που τελούν σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, C-443/04 και C-444/04, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, Συλλογή 2006, σ. I-3617, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αποτελεί κανόνα του πρωτογενούς δικαίου βάσει του οποίου και μόνο μπορεί να καθορίζεται η βάση επιβολής του φόρου, υπό την έννοια του άρθρου 8, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, C-174/11, Zimmermann, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ωσαύτως δεν αποτελεί κανόνα δυνάμενο να αντισταθμίσει το γεγονός ότι η δεύτερη οδηγία δεν περιέχει καμία διάταξη παρεμφερή προς το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 30 Βάσει της άλλης προσεγγίσεως της ίδιας αυτής αρχής, το ποσό του ΦΠΑ που πρέπει να εισπράξει η φορολογική αρχή πρέπει να αντιστοιχεί επακριβώς στο ποσό του ΦΠΑ το οποίο δηλώθηκε στο τιμολόγιο και το οποίο κατέβαλε στον υποκείμενο στον φόρο ο τελικός καταναλωτής (απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, C-484/06, Koninklijke Ahold, Συλλογή 2008, σ. I-5097, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 31 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι ο τρίτος πελάτης, υπό την ιδιότητά του ως τελικός καταναλωτής των αγαθών, όφειλε να καταβάλει την αναγραφόμενη στον κατάλογο τιμή για τα αγαθά τα οποία αγόραζε και δεν εισέπραττε προμήθεια από την εταιρία. Συγκεκριμένα, προβλεπόταν ότι η εν λόγω προμήθεια έπρεπε να καταβληθεί στον αντιπρόσωπο και όχι στον τρίτο πελάτη. Υπό τις συνθήκες αυτές και βάσει των αρχών που

υπομνήσθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, πρέπει να κριθεί ότι η αντιπαροχή για την παράδοση των αγαθών αντιστοιχούσε στην πλήρη τιμή καταλόγου άνευ μειώσεων και ότι, συνεπώς, η βάση επιβολής του φόρου συνίστατο στην τιμή αυτή.

- 32 Εξάλλου, πρέπει να εξετασθεί το επιχείρημα της Grattan ότι είναι εσφαλμένο να γίνεται διάκριση μεταξύ της καταστάσεως πριν την 1η Ιανουαρίου 1978 και της υφιστάμενης μετά την ημερομηνία αυτή, καθόσον η εν λόγω διάκριση δεν λαμβάνει υπόψη τη συνέχεια του συστήματος ΦΠΑ.
- 33 Συναφώς, υπογραμμίζεται, όπως υπογράμμισε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 49 και 50 των προτάσεών της, ότι η δεύτερη και η έκτη οδηγία δεν επιδιώκουν παρόμοιους βαθμούς εναρμονίσεως. Ειδικότερα, η αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, που θεσπίσθηκε με την πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), δεν περιείχε ακόμη, ως προς πολλά θέματα, εξαντλητική ρύθμιση και ιδίως δεν καθόριζε ομοιόμορφη φορολογική βάση.
- 34 Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 12 της αποφάσεως της 5ης Μαΐου 1982, 15/81, *Schul Douane Expediter* (Συλλογή 1982, σ. 1409), η έκτη οδηγία εναρμόνισε της έννοιες της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου και προέβη στην εναρμόνιση της βάσεως επιβολής του φόρου.
- 35 Στο πλαίσιο αυτό, ο νομοθέτης της Ένωσης θέσπισε το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να καθορίζουν τις προϋποθέσεις εκ των υστέρων μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου. Η διάταξη αυτή υποχρεώνει, κατ' αρχήν, τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου οσάκις, μετά τη διενέργεια μιας πράξεως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν εισπράττει ολόκληρη την αντιπαροχή ή μέρος αυτής (βλ. αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, *Goldsmiths*, Συλλογή 1997, σ. I-3801, σκέψεις 16 έως 18, και της 29ης Μαΐου 2001, C-86/99, *Freemans*, Συλλογή 2001, σ. I-4167, σκέψη 33).
- 36 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 25 έως 27 της παρούσας αποφάσεως, στη δεύτερη οδηγία δεν υπήρχε διάταξη αντίστοιχη προς αυτήν. Επιπλέον, το γεγονός ότι το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης θέσπισε το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, επιπλέον του άρθρου 11, Α, ενισχύει την ερμηνεία κατά την οποία το εν λόγω άρθρο 11, Γ, δεν περιεχόταν στο άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας ή στο προγενέστερο άρθρο 8, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας.
- 37 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 8, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν παρέχει σε έναν υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να θεωρήσει εκ των υστέρων τη βάση επιβολής του φόρου μιας παραδόσεως αγαθών ως μειωθείσα εφόσον, μετά το χρονικό σημείο κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παράδοση αγαθών, ένας αντιπρόσωπος έλαβε από τον προμηθευτή πίστωση την οποία επέλεξε να λάβει είτε ως πληρωμή εις χρήμα είτε ως πίστωση έναντι των οφειλομένων στον προμηθευτή ποσών για τις ήδη πραγματοποιηθείσες παραδόσεις αγαθών.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

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 – Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν παρέχει σε έναν υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να θεωρήσει εκ των υστέρων τη βάση επιβολής του φόρου μιας παραδόσεως αγαθών ως μειωθείσα εφόσον, μετά το χρονικό σημείο κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παράδοση αγαθών, ένας αντιπρόσωπος έλαβε από τον προμηθευτή πίστωση την οποία επέλεξε να λάβει είτε ως πληρωμή εις χρήμα είτε ως πίστωση έναντι των οφειλομένων στον προμηθευτή ποσών για τις ήδη πραγματοποιηθείσες παραδόσεις αγαθών.

(υπογραφές)