

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

F. G. JACOBS

της 7ης Φεβρουαρίου 1991 *

*Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, στο Βέλγιο, υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (οδηγία 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Το άρθρο 33 ορίζει τα ακόλουθα:

« Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσης οδηγίας δεν εμποδίζουν την διατήρηση ή την επιβολή από κράτος μέλος φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών. »

Η αντιδικία αφορά το περιεχόμενο του όρου « φόρος επί του κύκλου εργασιών » κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

2. Η κύρια δίκη πηγάζει από μια πράξη επιβολής φορολογίας που απήυθηνε ο Δήμος

Overijse στην εταιρία NV Giant σχετικά με την καταβολή φόρου για το έτος 1988. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται βάσει τοπικού κανονισμού της 2ας Μαρτίου 1983 που εγκρίθηκε από τη διαρκή επιτροπή στις 31 Δεκεμβρίου 1983, δυνάμει του οποίου, όποιος διοργανώνει στην περιοχή του Δήμου δημόσια θεάματα ή ψυχαγωγικές εκδηλώσεις για τα οποία οι επισκέπτες ή οι συμμετέχοντες οφείλουν να καταβάλουν εισιτήριο υποχρεούται να καταβάλει ειδικό φόρο επί όλων των ακαθαρστών εισπράξεων. Ο φόρος αυτός οφείλεται επί του συνολικού αντιτίμου εισόδου, ενοικιάσεως και ματιοφυλακίου, της πωλήσεως προγραμμάτων ή χορευτικών καρνέ, και των εισπράξεων από κάθε είδους κατανάλωση καθώς και κάθε άλλων εισπράξεων. Η πράξη που εξέδωσε ο Δήμος αφορά ένα χορευτικό κέντρο το οποίο εκμεταλλεύεται η εταιρία Giant του οποίου φορολογούνται οι εισπράξεις με συντελεστή 25 %.

3. Η εταιρία Giant προσέβαλε την εν λόγω πράξη ενώπιον της Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, υποστηρίζοντας ότι ο επίδικος φόρος αποτελεί στην πραγματικότητα φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, οπότε ο Δήμος δεν έχει το δικαίωμα να τον εισπράξει. Η Bestendige Deputatie υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

« Αντιβαίνει προς την απαγόρευση του άρθρου 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί μη επιβολής άλλων φόρων επί του κύκλου εργασιών εκτός από τον ΦΠΑ ο φορολογικός κανονισμός του Δήμου Overijse της 2ας Μαρτίου 1983, κατά τον οποίο όποιος συνήθως ή περιστασιακά

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

οργανώνει δημόσια θεάματα ή ψυχαγωγικές εκδηλώσεις στην περιοχή του Δήμου και ζητεί για τον λόγο αυτό από τους επισκέπτες ή από τους συμμετέχοντες στις εκδηλώσεις αυτές την πληρωμή εισιτηρίου οφείλει να καταβάλει έναν ειδικό φόρο επί του ακαθαρίστου ποσού όλων των εισπράξεων και κατά τον οποίο επιβάλλεται, ειδικότερα, για τα χορευτικά κέντρα και τα ευρισκόμενα σε αντίστοιχη προς αυτά σχέση εστιατόρια ετήσιος φόρος 25 % εφ' ολοκλήρου του αντιτίμου εισόδου, ενοικίασεως και ιματιοφυλακίου, επί του προϊόντος της πώλησεως προγραμμάτων ή χορευτικών καρνέ, καθώς και επί των εισπράξεων από κάθε είδους κατανάλωση και των εισφορών ή πληρωμών που ενδεχομένως αντικαθιστούν ή συμπληρώνουν τα προαναφερθέντα ποσά, καθώς επίσης και επί κάθε άλλης εισπράξεως; »

4. Είναι σαφές ότι το Δικαστήριο δεν μπορεί να απαντήσει στο ερώτημα αυτό όπως είναι διατυπωμένο καθότι καλείται να αποφανθεί ως προς το ζήτημα αν συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία ΦΠΑ μια συγκεκριμένη διάταξη του εσωτερικού δικαίου. Κατά παγιωμένη πλέον αρχή, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να εκδώσει τέτοια απόφαση στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 177. Θα ερμηνεύσω επομένως το προδικαστικό ερώτημα κατά την έννοια ότι στην ουσία ερωτάται αν μια διάταξη που εμφανίζει τα χαρακτηριστικά του επιδικίου τοπικού κανονισμού συμβιβάζεται με το άρθρο 33 της οδηγίας.

5. Πριν εξετάσω κατ' ουσία το ερώτημα, θα ασχοληθώ με το ζήτημα αν η Bestendige Deputatie έχει αρμοδιότητα να ακολουθήσει τη διαδικασία του άρθρου 177. Τη διαδικασία αυτή μπορεί να μετέλθει αποκλειστικά « δικαστήριο κράτους μέλους », τίθεται δε το ερώτημα αν η Bestendige Deputatie αποτελεί δικαστήριο.

6. Στο Βέλγιο κάθε επαρχιακό συμβούλιο εκλέγει μεταξύ των μελών του μια διαρκή επιτροπή η οποία ενεργεί υπό την προεδρία του κυβερνήτη της επαρχίας που διορίζεται από τον Βασιλέα. Ο ρόλος της διαρκούς επιτροπής είναι κυρίως διοικητικός, πλην όμως, για ιστορικούς λόγους, η επιτροπή είναι επίσης αρμόδια να εκδικάζει διαφορές που αφορούν δημοτικούς φόρους. Για την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής η διαρκής επιτροπή συνέρχεται σε δημόσιες συνεδριάσεις σύμφωνα με μια συζητητική διαδικασία και υποχρεούται να αιτιολογεί τις αποφάσεις της.

7. Η αρμοδιότητα της διαρκούς επιτροπής για την εκδίκαση διαφορών που αφορούν τοπικούς φόρους στηρίζεται ήδη στον βελγικό νόμο της 23ης Δεκεμβρίου 1986 (*Moniteur belge* της 12.2.1987, σ. 1993). Το άρθρο 7 του νόμου αυτού ορίζει ότι όταν η δίκη αφορά ποσό 10 000 βελγικών φράγκων (BFR) ή μεγαλύτερο χωρεί έφεση κατά των αποφάσεων της διαρκούς επιτροπής ενώπιον εφετείου. Όταν το επίδικο ποσό είναι χαμηλότερο των 10 000 BFR, εκδικάζεται από μια διαρκή επιτροπή ως δικαιοδοτικό όργανο τελευταίου βαθμού, οι αποφάσεις της οποίας όμως υπόκεινται σε ανάρτηση.

8. Βάσει αυτών των στοιχείων νομίζω ότι, υπό τις συνθήκες της υπό κρίσιν υποθέσεως, η διαρκής επιτροπή πρέπει να θεωρηθεί ως δικαστήριο κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 177. Κατά συνέπεια έχει αναμφισβήτητη αρμοδιότητα να υποβάλει αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο βάσει του άρθρου αυτού.

9. Όσον αφορά την ουσία του προδικαστικού ερωτήματος, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι το κοινοτικό δίκαιο,

στο παρόν στάδιο εξελιξέως του δεν περιορίζει καθόλου τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν φόρους διαφορετικούς από τους φόρους κύκλου εργασιών: βλ. αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 1989, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 93/88 και 94/88, *Wisselink* (Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 13)· και της 3ης Μαρτίου 1988, υπόθεση 252/86, *Bergandi* (Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 10). Εξάλλου το γεγονός ότι εισπράττεται ένας φόρος επί συναλλαγής επί της οποίας επιβλήθηκε ήδη ΦΠΑ, οπότε η συναλλαγή αυτή φορολογείται δύο φορές, δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι ο φόρος αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ: βλ. απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, υπόθεση 73/85, *Kerrutt* (Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 22)· απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, *Wisselink*, που προαναφέρθηκε, σκέψη 14.

10. Κατά την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Wisselink*, το άρθρο 33 έχει ως σκοπό « να εμποδίσει την υπονόμηση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ με φορολογικά μέτρα κράτους μέλους που επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττουν τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ » (σκέψη 17). Πρέπει επομένως να εξεταστεί αν ο επίδικος εν προκειμένω δημοτικός φόρος εισπράττεται κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ και επομένως αν υπονομεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας.

11. Με την απόφαση *Wisselink* το Δικαστήριο περιέγραψε τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος ΦΠΑ ως εξής:

« Η αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται (...) στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών, μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου, ενός γενικού φόρου κατανα-

λώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται κατά τα στάδια της παραγωγής και της διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου. Ωστόσο, σε κάθε συναλλαγή, ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται μόνο μετά την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ, ο οποίος έχει επιβαρύνει κατά τρόπο άμεσο το κόστος των διαφόρων στοιχείων, από τα οποία συντίθεται η τιμή. Ο μηχανισμός των εκπτώσεων έχει διαμορφωθεί κατά τρόπο ώστε στους υποκειμένους σε φόρο να επιτρέπεται να εκπίπτουν, από τον ΦΠΑ που οφείλουν, τα ποσά του ΦΠΑ με τα οποία επιβαρύνθηκαν ήδη τα αγαθά σε προηγούμενα στάδια » (σκέψη 8).

12. Όπως παρατηρεί η Επιτροπή, ο επίδικος φόρος διαφέρει από τον ΦΠΑ σε πολλά σημεία. Πρώτον, δεν έχει γενική εφαρμογή: εφαρμόζεται μόνο εντός περιορισμένης γεωγραφικής ζώνης και σε περιορισμένη κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών (βλ. απόφαση *Wisselink*, σκέψη 20). Εξάλλου, λόγω του ότι επιβάλλεται επί των ακαθαρίστων εσόδων και όχι επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο κάθε συναλλαγής, δεν μπορεί να προσδιοριστεί επ' ακριβώς ποιο τμήμα του φόρου μπορεί να θεωρηθεί, σε μια συγκεκριμένη πώληση ή παροχή υπηρεσιών, ότι μετακλύστηκε στον καταναλωτή.

13. Νομίζω όμως ότι υπάρχει μια διαφορά πιο θεμελιώδης μεταξύ του επίδικου φόρου και του ΦΠΑ. Όπως προκύπτει σαφώς από το χωρίο της απόφασης *Wisselink* που παρατίθεται στην παράγραφο 11 ανωτέρω, ο ΦΠΑ εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής. Οι υπόχρεοι στον φόρο μπορούν να αφαιρέσουν από το ποσό του φόρου που οφείλουν τον ΦΠΑ που έχει ήδη επιβληθεί στα αγαθά σε προηγούμενο στάδιο. Ο επίδικος φόρος όμως δεν παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά αυτά που είναι ουσιώδη εντός του συστήματος του ΦΠΑ.

14. Το συμπέρασμά μου είναι ότι ο επίδικος φόρος δεν επιβάλλεται κατά τρόπο παρόμοιο με αυτό που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ και δεν μπορεί να υπονομεύσει τη λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ. Κατά την άποψή μου δεν αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

15. Κατά συνέπεια πρότείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα της Bestendige Deputatie:

« Ο δημοτικός φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα χορευτικά κέντρα και στα εστιατόριά τους και συγκεκριμένα στο αντίτιμο του εισιτηρίου, ενοικιάσεως και ιματιοφυλακίου, στο προϊόν της πώλησεως προγραμμάτων ή χορευτικών καρνέ και στις εισπράξεις από κάθε είδους κατανάλωση καθώς και σε οποιεσδήποτε άλλες εισπράξεις που αντικαθιστούν ή συμπληρώνουν ενδεχομένως τα εν λόγω ποσά δεν αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977. »