

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
MARCO DARMON

της 17ης Σεπτεμβρίου 1992 \*

*Κύριε Προεδρε,  
Κύριοι δικαστες,*

1. Με το προδικαστικό ερώτημα το οποίο υποβάλλει στο Δικαστήριο το tribunal de grande instance de Nantes (Γαλλία) ζητεί να καθοριστει αν τα τέλη καταχωρίσεως που επιβάλλονται επί των οικοπέδων προς οικοδόμηση τα οποία, κατόπιν αθετήσεως της σχετικής αναληφθείσας υποχρεώσεως, δεν οικοδομήθηκαν εντός τεσσάρων ετών από της μεταβίβασεώς τους έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών υπό την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου <sup>1</sup> (στο εξής: έκτη οδηγία) και αν είναι, επομένως, ασυμβίβαστα προς το εφαρμοστέο σύστημα ΦΠΑ.

2. Τα πραγματικά περιστατικά μπορούν να συνοψιστούν στα ακόλουθα. Ο Beaulande, ο οποίος ασκεί το επάγγελμα του εργολάβου οικοδομών και, συνεπώς, υπάγεται για τον λόγο αυτό στο ισχύον για τους επαγγελματίες σύστημα του ΦΠΑ, απέκτησε στις 16 Ιανουαρίου 1980 μια οικία στη Νάντη, αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να την κατεδαφίσει και να ανεγείρει στη θέση της ένα κτίριο κατοικιών εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών.

3. Δεδομένου ότι το οικόπεδο δεν οικοδομήθηκε εντός της ταχθείσας προθεσμίας, οι φορολογικές αρχές, αφού απέρριψαν αίτηση του ενδιαφερομένου περί παρατάσεως της σχετικής προθεσμίας, του κοινοποίησαν στις 26 Φεβρουαρίου 1985 διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία επιβαρύνθηκε

με το ποσό των 221 700 γαλλικών φράγκων (FF) (για τέλη καταχωρίσεως) και με 73 091 FF (λόγω προσ αυξήσεως των τελών κατά 6 %).

4. Ο Beaulande αμφισβήτησε αυτή τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου και υπέβαλε ένσταση στις φορολογικές αρχές, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 2ας Ιουνίου 1989.

5. Τότε προσέφυγε ενώπιον του tribunal de grande instance de Nantes, στις 14 Σεπτεμβρίου 1989, κατά των φορολογικών αρχών του διοικητικού διαμερίσματος Loire Atlantique, επικαλούμενος τρεις λόγους ακυρώσεως. Το επιληφθέν δικαστήριο απέρριψε τους δύο πρώτους λόγους που αφορούν την εφαρμογή του εθνικού μόνον δικαίου, όσον αφορά δε τον τρίτο υπέβαλε στο Δικαστήριο ένα προδικαστικό ερώτημα, ζητώντας, στην ουσία, τον καθορισμό, σε σχέση με την κοινοτική έννοια του φόρου κύκλου εργασιών, της φύσεως των επιβληθέντων από τη φορολογική διοίκηση τελών καταχωρίσεως.

6. Οι εφαρμοστέες εθνικές και κοινοτικές διατάξεις στις οποίες θα αναφερθώ, καθόσον απαιτείται, διαλαμβάνονται στην έκθεση ακροατηρίου.

7. Στο γαλλικό δίκαιο, το σύστημα του ΦΠΑ επί των ακινήτων αποσυνδέθηκε σταδιακά από τα παραδοσιακά τέλη καταχωρίσεως, τα οποία επιβάλλονταν αρχικά εφ' όλων των συναλλαγών επί ακινήτων <sup>2</sup>. Η πολεοδομική ανάπτυξη και η εμφάνιση ενός σημαντικού οικονομικού τομέα, του τομέα

\* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιομορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

2 — Οι όροι droits de mutation (φόρος μεταβίβασεως) και droits d'enregistrement (τέλη καταχωρίσεως) χρησιμοποιούνται αδιακρίτως προς καθορισμό του φόρου που βαρύνει τη νομική κυκλοφορία των ακινήτων τα οποία μεταβιβάζονται εξ επαχθούς αιτίας πάντως, ο όρος «φόρος μεταβίβασεως» έχει γενικότερο χαρακτήρα.

των οικοδομικών κατασκευών, οδήγησαν τον εθνικό νομοθέτη<sup>3</sup> να θεσπίσει την επιβάρυνση με ΦΠΑ των επιχειρηματιών που παρεμβάλλονται στη σχετική διαδικασία, η οποία περιλαμβάνει την αγορά του μη οικοδομημένου οικοπέδου και καταλήγει στην πρώτη πώληση του τελειωμένου κτιρίου, με έναν ουδέτερο φόρο, τον ΦΠΑ.

8. Ωστόσο, τα παλαιά τέλη καταχωρίσεως δεν εξαφανίστηκαν ολοκληρωτικά, καθόσον το ισχύον σύστημα προβλέπει εναλλακτικές ρυθμίσεις. Πράγματι, ναι μεν το άρθρο 257-7 του *code général des impôts* (γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI) περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ τις «πράξεις που εμπλέκονται στην παραγωγή ή την παράδοση ακινήτων», όμως ο έμπορος ή ο εργολάβος οικοδομών μπορούν να επιλέξουν την επιβολή τελών εγγραφής υποθηκοφυλακείου ή τελών καταχωρίσεως ύψους 0,60 % (άρθρο 692 του CGI).

9. Στην παρούσα υπόθεση, ο προσφεύγων, αφού επέλεξε να υπαχθεί στο σύστημα του ΦΠΑ επί των μεταβιβάσεων ακινήτων, κατέβαλε το προβλεπόμενο από τον νόμο κατά τη στιγμή της μεταβίβασης ποσό του φόρου αυτού και απαλλάχθηκε από την υποχρέωση καταβολής τελών καταχωρίσεως, υπό την επιφύλαξη, σύμφωνα προς το άρθρο 691 Π 1 του CGI<sup>4</sup>, της αναλήψεως

υποχρέωσης προς ανέγερση οικοδομής εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών.

10. Δεδομένου ότι ο Beaulande δεν τήρησε την υποχρέωση αυτή, δηλαδή δεν προσκόμισε απόδειξη περί της εκτελέσεως των προβλεφθεισών εργασιών (άρθρο 691 Π 2 του CGI), του ζητήθηκε η καταβολή των προαναφερθέντων ποσών σε εκτέλεση του άρθρου 1840 G *ter* του CGI. Εντούτοις και σύμφωνα προς το άρθρο 291 του παραρτήματος Π του CGI, ο ΦΠΑ που είχε καταβληθεί κατά την αγορά και δεν είχε ακόμα εκπέσει συνυπολογίστηκε στα ζητούμενα τέλη καταχωρίσεως.

11. Παρατηρείται ότι το εθνικό σύστημα δεν επιβάλλει σωρευτικά τον ΦΠΑ και τα τέλη καταχωρίσεως. Όταν ο κατασκευαστής εκπληρώνει την υποχρέωσή του όσον αφορά την ανέγερση κτιρίου εντός της τασομένης προθεσμίας υπόκειται μόνο στο σύστημα του ΦΠΑ επί των μεταβιβάσεων ακινήτων και απαλλάσσεται από τα τέλη καταχωρίσεως. Σε αντίθετη περίπτωση, επιβαρύνεται με τέλη καταχωρίσεως, με προσαύξηση 6 %, προβλέπεται όμως ότι ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε χωρίς να έχει ακόμη εκπέσει συνυπολογίζεται στο ποσό αυτό. Με τον τρόπο αυτό η σχετική πράξη υπάγεται κατά κάποιο τρόπο αναδρομικά στο σύστημα του φόρου μεταβιβάσεως. Επομένως, οι δύο φόροι δεν επιβάλλονται σωρευτικά, αλλά εναλλακτικά.

12. Το άρθρο 33 της οδηγίας, περί της οποίας κάνει λόγο το αιτούν δικαστήριο, ορίζει τα εξής:

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

3 — Ιδίως με τους νόμους 405 της 10ης Απριλίου 1954 και 254 της 15ης Μαρτίου 1963.

4 — Άρθρο 691 του CGI:

«1. Απαλλάσσονται από τα τέλη μεταγραφής ή από τα τέλη καταχωρίσεως όταν καταβάλλεται σχετικά φόρος προστιθεμένης αξίας οι μεταβιβάσεις:

1 Οικοπέδων μη οικοδομημένων ή επί των οποίων ευρισκονται κτίρια προοριζόμενα προς κατεδάφιση.  
(...)

Π. Η φοροαπαλλαγή αυτή εξαρτάται από την προϋπόθεση:

1 Ότι στην πράξη μεταβίβασης περιλαμβάνεται η εκ μέρους του αποκατόντος ανάληψη υποχρέωσης να εκτελέσει εντός τεσσάρων ετών από της ημερομηνίας συντάξεως τις πράξεις τις απαραίτητες κατά περίπτωση εργασίες για την ανέγερση ακινήτου ή συνόλου ακινήτων (...)

1 bis Ότι θα προσκομισθεί πιστοποιητικό πολεοδομίας βεβαιούν ότι το οικοπέδο είναι οικοδομήσιμο·

2 Ότι ο αποκτών θα προσκομίσει δικαιολογητικά, μετά τη λήξη της τετραετούς προθεσμίας, εκτός της περιπτώσεως εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου IV, περί της εκτελέσεως των έργων που προβλέπονται στο εδάφιο 1 και της χρήσεως για την οποία προορίζονται τα κατασκευασθέντα ή αποπερατωθέντα κτίρια (...).»

13. Το Δικαστήριο έχει κληθεί δέκα περίπου φορές<sup>5</sup> να εξετάσει τη συμφωνία εθνικών φόρων προς την έκτη οδηγία και, ειδικότερα, προς το άρθρο 33.

14. Οι αποφάσεις που έχει εκδώσει το Δικαστήριο οριοθετούν κατά κάποιον τρόπο την παρούσα διαδικασία. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης το γνωρίζει αυτό καλά ισχυρίζομενος ότι από τη σχετική νομολογία προκύπτει ότι «το Δικαστήριο ερμηνεύει το κείμενο αυτό (το άρθρο 33) κατά τρόπο που προκαλεί έκπληξη και ο οποίος επιδέχεται κριτική από πολλές απόψεις»<sup>6</sup>.

15. Πριν εξετάσω τα κύρια χαρακτηριστικά της κοινοτικής έννοιας του φόρου κύκλου εργασιών, σε σχέση με την οποία θα εκτιμηθεί το κύρος των ανωτέρω τελών, πρέπει να υπενθυμιστεί η γενική οικονομία του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας.

16. Πράγματι, αυτή η αρχική ratio legis αποτελεί θεμελιώδη βάση για κάθε σχετική ερμηνεία.

17. Πρέπει να ανατρέξουμε στην πρώτη οδηγία του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967<sup>7</sup> (στο εξής: πρώτη οδηγία), για να αντιληφθούμε τον γενικό και λειτουργικό σκοπό τον οποίο επιδιώκουν οι σχετικές οδηγίες, ο οποίος οδήγησε στη θέσπιση ενός εναρμονισμένου συστήματος φόρων, σκοπός

των οποίων είναι η επίτευξη της ουδετερότητας τους όσον αφορά τον ανταγωνισμό.

18. Ο σκοπός ο οποίος φαίνεται να επιδιώκεται μακροπρόθεσμα από τον κανονισμό αυτό είναι «η εναρμόνιση των νομοθεσιών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών με σκοπό την εξαφάνιση, στο πλαίσιο του δυνατού, των παραγόντων που ενδέχονται να νοθεύσουν τις συνθήκες του ανταγωνισμού»<sup>8</sup>.

19. Ο τρόπος που επελέγη για την επίτευξη του στόχου αυτού είναι η θέσπιση ενός κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, που συνεπάγεται κατ' ανάγκη την «εξαφάνιση των συστημάτων σωρευτικών φόρων»<sup>9</sup>.

20. Πάντως, δεδομένου ότι στα κράτη μέλη ισχύουν εντελώς διαφέροντα μεταξύ τους συστήματα, για να μη θιγούν οι εθνικές νομοθεσίες στους τομείς της οικονομίας και του προϋπολογισμού, η κατάργηση αυτών των σωρευτικών φόρων επιδιώχθηκε να γίνει σταδιακά: επομένως, η έκτη οδηγία αποτελεί απλώς ένα στάδιο που οδηγεί στην επιδιωκόμενη προσέγγιση.

21. Για αυτό, το άρθρο 33 αποτελεί παρέκκλιση από το θεσπισθέν σύστημα, σκοπός του οποίου είναι η ενιαία κάλυψη των διαφόρων σταδίων της παραγωγής και της κυκλοφορίας των υπηρεσιών και των αγαθών. Η παρέκκλιση αυτή, τα όρια της οποίας καθορίστηκαν από τον κοινοτικό νομοθέτη, καθιστά δυνατή τη διπλή φορολόγηση ενός αγαθού, υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος που επιβάλλεται παράλληλα

5 — Αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot (Συλλογή 1985, σ. 3759)· της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kermit (Συλλογή 1986, σ. 2219)· της 4ης Φεβρουαρίου 1988, 391/85, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1988, σ. 579)· της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi (Συλλογή 1988, σ. 1343)· της 15ης Μαρτίου 1989, 317/86, 48/87, 49/87, 285/87, 363/87 έως 367/87, 65/88 και 78/88 έως 80/88, Lambert (Συλλογή 1989, σ. 787)· της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink (Συλλογή 1989, σ. 2671)· της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Giant (Συλλογή 1991, σ. I-1385)· της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit (Συλλογή 1992, σ. I-2217), και της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi (Συλλογή 1992, σ. I-2947).

6 — Παρατηρήσεις του Beaulande, σ. 11.

7 — Οδηγία 67/227/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

8 — Τρίτη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας.

9 — Τέταρτη αιτιολογική σκέψη.

προς τον ΦΠΑ δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών. Ήτοι οι δύο φόροι δεν πρέπει να είναι παρόμοιας φύσεως.

22. Δεδομένου ότι η αρχή της απαγορεύσεως της σωρευσεως του ΦΠΑ με φόρο ο οποίος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών θεσπίζεται σαφώς στο άρθρο αυτό, η απαρίθμηση των φόρων που μπορούν να επιβάλλονται παράλληλα προς τον ΦΠΑ δεν είναι περιοριστική. Σημειώνω μόνον ότι τα τέλη καταχωρίσεως περιλαμβάνονται στην απαρίθμηση αυτή και ότι πρέπει να εκτιμάται, ανεξάρτητα από κάθε τυπικό κριτήριο και ανεξάρτητα από την ονομασία, με βάση τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά κάθε φόρου αν ο φόρος αυτός μπορεί ή όχι να εξομοιωθεί με φόρο κύκλου εργασιών.

23. Τέλος, τελειώνοντας με την επεξήγηση του κανονιστικού πλαισίου του άρθρου 3, πρέπει να σημειωθεί ότι, σε όλες τις αποφάσεις του και, ειδικότερα, στις πρώτες, το Δικαστήριο αισθάνθηκε την ανάγκη να εξετάσει τη λειτουργία του άρθρου αυτού στο πλαίσιο της γενικής οικονομίας του συστήματος του ΦΠΑ.

24. Στην απόφαση *Rousseau Wilmot*<sup>10</sup>, το Δικαστήριο έθεσε την αρχή ότι η διάταξη αυτή δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή επιβολή ΦΠΑ, δεχόμενο ότι:

«Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, αφήνοντας στα κράτη μέλη την ελευθερία να διατηρούν ή να θεσπίζουν ορισμένους έμμεσους φόρους (...) έχει ως στόχο 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 εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ (...).»<sup>11</sup>

10 — Βλ. τα στοιχεία δημοσιεύσεώς της ανωτέρω, υποσημείωση 5.  
11 — Σκέψη 16 της αποφάσεως.

25. Ομοίως, από την απόφαση *Bergandi*<sup>12</sup> προκύπτει σαφώς ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η εξαφάνιση των φόρων εργασιών και ότι, επομένως, το άρθρο 33 δεν μπορεί να οδηγήσει, επιτρέποντας την ύπαρξή τους, στη διακύβευση του θεσπιζομένου συστήματος<sup>13</sup>.

26. Τέλος, η απόφαση *Wisselink*<sup>14</sup> συνοψίζει πλήρως μια *ratio legis* σκοπός της οποίας είναι η αποφυγή της υπονομεύσεως του εναρμονισμένου συστήματος του ΦΠΑ μέσω της θεσπιζόμενης στο άρθρο 33 παρεκκλίσεως, ως εξής:

«Έτσι, απαγορεύθηκε στα κράτη μέλη η μερική ή πλήρης διατήρηση και η εκ νέου μερική ή πλήρης καθιέρωση των φόρων κύκλου εργασιών σύμφωνα με το σωρευτικό και επαναληπτικό σύστημα. Αν επιτρεπόταν στα κράτη μέλη να προσθέτουν στον ΦΠΑ και άλλες μορφές φόρου κύκλου εργασιών, οι στόχοι που αποτελούν τη βάση του κοινού συστήματος φόρου κύκλου εργασιών θα διακυβεύονταν.»<sup>15</sup>

27. Απαντώντας, επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα, το Δικαστήριο πρέπει να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο τα απαραίτητα ερμηνευτικά στοιχεία που θα του δώσουν τη δυνατότητα να καθορίσει αν ο επίδικος φόρος έχει ή όχι τα χαρακτηριστικά ενός φόρου κύκλου εργασιών. Πράγματι, όπως δέχθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση *Bergandi*,

«καίτοι δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να εξετάσει, στο πλαίσιο της παρούσας διαδι-

12 — Βλ. τα στοιχεία δημοσιεύσεώς της ανωτέρω, υποσημείωση 5.

13 — Βλ. σκέψεις 9 και 10.

14 — Βλ. τα στοιχεία δημοσιεύσεώς της ανωτέρω, υποσημείωση 5.

15 — Σκέψη 8 της αποφάσεως.

κασίας<sup>16</sup>, τα χαρακτηριστικά εθνικού φόρου σε σχέση με το κοινοτικό δίκαιο (απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 1970, 20/70 Lesage, Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 497), είναι, ωστόσο, αρμόδιο να ερμηνεύσει την έννοια του φόρου που έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, ώστε να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο τη δυνατότητα να εφαρμόσει ορθώς τον επί-δικο φόρο (...)»<sup>17</sup>.

28. Κατόπιν τούτου και στο πλαίσιο της ερμηνείας αυτής, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι η έννοια του φόρου κύκλου εργασιών είναι κοινοτική έννοια, η οποία εντάσσεται στην ανωτέρω περιγραφείσα αλληλουχία. Σε όλες τις προαναφερθείσες αποφάσεις γίνεται μνεία του κοινοτικού χαρακτήρα της έννοιας αυτής. Έτσι, με την απόφαση *Wisselink* γίνεται δεκτό ότι:

«Η έννοια του “φόρου κύκλου εργασιών” έχει ειδικό περιεχόμενο στο πλαίσιο του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας. Το Δικαστήριο έκρινε ότι (...) η έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας έπρεπε να προσδιοριστεί υπό το φως της λειτουργίας της διάταξης αυτής στο πλαίσιο του εναρμονισμένου συστήματος του φόρου κύκλου εργασιών υπό τη μορφή του κοινού συστήματος φόρου προ-στιθεμένης αξίας.»<sup>18</sup>

29. Ελάχιστα ενδιαφέρει, εξάλλου, η ονομασία η οποία δίδεται στον εθνικό φόρο ο οποίος επιβάλλεται παράλληλα προς τον ΦΠΑ: μόνο μετά από ανάλυση των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του μπορεί να προσδιοριστεί αν ο εθνικός φόρος έχει ή όχι τη φύση φόρου κύκλου εργασιών<sup>19</sup>.

16 — Επρόκειτο επίσης για αίτηση προς έκδοση προδικαστικής απόφασης.

17 — Σκέψη 13.

18 — Σκέψη 16.

19 — Βλ. την απόφαση *Wisselink*, σκέψη 10.

30. Ας εξετάσουμε τώρα ποια είναι αυτά τα χαρακτηριστικά.

31. Τα κύρια χαρακτηριστικά του φόρου κύκλου εργασιών προκύπτουν από τον ορισμό του ΦΠΑ. Με βάση τον διαλαμβανόμενο στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ορισμό του, ο ΦΠΑ φαίνεται ότι είναι ένας γενικός φόρος επί της καταναλώσεως των αγαθών ή των υπηρεσιών, ο οποίος είναι απολύτως ανάλογος προς την τιμή τους. Η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 33 παραπέμπει συστηματικά στην αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ.

32. Έτσι, στην απόφαση *Bergandi*, το Δικαστήριο κατέδειξε με σαφήνεια τον σκοπό ο οποίος επιδιώκεται στο πλαίσιο του φόρου κύκλου εργασιών, έδωσε δε έναν συνοπτικό ορισμό του ΦΠΑ, δεχόμενο ότι,

«για να κριθεί αν φόρος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών πρέπει, κυρίως, να εξεταστεί, όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο στην απόφασή του της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, *Rousseau Wilmot* (Συλλογή 1985, σ. 3759), αν έχει ως συνέπεια να επηρεάζει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ επιβαρύνοντας την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττοντας τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

(...) Η αρχή που διέπει το κοινό σύστημα ΦΠΑ είναι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της πρώτης οδηγίας, η επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, ανεξάρτητα από τον αριθμό των συναλλαγών που μεσολάβησαν κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου»<sup>20</sup>.

20 — Σκέψεις 14 και 15, δική μου υπογράμμιση.

33. Συνεπώς, έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών οι φόροι οι οποίοι, έστω και αν δεν είναι ακριβώς όμοιοι προς τον ΦΠΑ, έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά και επιδιώκουν τον ίδιο σκοπό όπως και ο ΦΠΑ.

34. Ορθά υπογραμμίζει στις γραπτές παρατηρήσεις της η Επιτροπή ότι δεν είναι απαραίτητο ο επίδικος φόρος να είναι όμοιος προς τον ΦΠΑ, από κάθε άποψη εκείνο το οποίο έχει σημασία είναι το αν έχει, για να χρησιμοποιήσω τη φρασεολογία του άρθρου 33, τον «χαρακτήρα» φόρου κύκλου εργασιών<sup>21</sup>.

35. Με δεδομένα τα ανωτέρω, τα οποία δέχθηκε ήδη με τις πρώτες του αποφάσεις, το Δικαστήριο εμβάθυνε, ιδίως με τις τρεις τελευταίες του αποφάσεις σχετικά με το άρθρο 33, τον ορισμό του φόρου κύκλου εργασιών, συνάγοντας τρία θεμελιώδη κριτήρια.

36. Έτσι, με την απόφαση Giant<sup>22</sup>, το Δικαστήριο υπενθύμισε τις ήδη προαναφερθείσες, στο πλαίσιο των προηγούμενων αποφάσεών του, αρχές, ήτοι τη δυνατότητα συνυπάρξεως των διαφόρων συστημάτων φορολογίας και του ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακυβεύουν τη λειτουργία του, απαρίθμησε δε τα χαρακτηριστικά ενός φόρου κύκλου εργασιών, δεχόμενο ότι

«φόρος όπως αυτός στον οποίο αναφέρεται το εθνικό δικαστήριο εν προκειμένω δεν εμφανίζει τα χαρακτηριστικά φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

Συγκεκριμένα, πρώτον, δεν είναι γενικός φόρος (...). Δεύτερον, δεν εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, δεδομένου ότι επιβάλλεται ετησίως επί του συνόλου των εσόδων (...). Τρίτον, δεν αφορά την προστιθέμενη αξία στο στάδιο κάθε συναλλαγής (...)<sup>23</sup>.

37. Στο πλαίσιο δύο εν συνεχεία αποφάσεων της 31ης Μαρτίου 1992, Dansk Denkanvit, και της 7ης Μαΐου 1992, Bozzi<sup>24</sup>, το Δικαστήριο στηρίχθηκε σ' αυτά τα τρία κριτήρια για να διαπιστώσει αν ο επίδικος φόρος ήταν ή όχι φόρος κύκλου εργασιών, κρίνοντας ότι:

«(...) Ο ΦΠΑ εφαρμόζεται γενικά στις συναλλαγές με αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες· είναι ανάλογος της τιμής των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών· εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής· τέλος δε εφαρμόζεται επί της προστιθέμενης αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών (...)<sup>25</sup>.

38. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να ακολουθήσει τη συλλογιστική αυτή και να εξετάσει αν τα εν λόγω τέλη καταχωρίσεως ανταποκρίνονται προς τα καθορισμένα κριτήρια.

39. Τούτο συμβαίνει μόνο αν αποδεικνύεται:

— η γενικότητα του φόρου, δηλαδή η επιβολή του εφ' όλων των συναλλαγών που έχουν ως αντικείμενο τη μεταβίβαση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών·

23 — Σκέψεις 13 και 13.

24 — Βλ. τα στοιχεία δημοσιεύσεώς τους ανωτέρω, υποσημείωση 5.

25 — Απόφαση Dansk Denkanvit, σκέψη 11, απόφαση Bozzi, σκέψη 12.

21 — Σημείο 7 των παρατηρήσεων της Επιτροπής.

22 — Βλ. τα στοιχεία δημοσιεύσεώς της ανωτέρω, υποσημείωση 5.

- η είσπραξή του σε κάθε στάδιο της διαδικασίας διανομής ή παραγωγής·
- τέλος, η επίπτωσή του μόνο επί της προτιθειμένης αξίας.

40. Όσον αφορά το πρώτο σημείο — *γενικότητα του φόρου* —, φαίνεται ότι ο φόρος μεταβιβάσεως αφορά μόνο την αλλαγή της κατά νόμο κυριότητας των ακινήτων και όχι όλες τις οικονομικές πράξεις. Τα τέλη καταχωρίσεως επιβαρύνουν μόνο τη νομική κυκλοφορία των ακινήτων που μεταβιβάζονται εξ επαχθούς αιτίας, η μεταβίβαση των οποίων συνεπάγεται τη διεκπεραίωση ορισμένων διατυπώσεων αστικής φύσεως. Χρησιμοποιώντας τον ορισμό που έδωσε ο J.-C. Scholsem<sup>26</sup>, οι φόροι μεταβιβάσεως είναι «αναλυτικοί φόροι επί της μεταβιβάσεως των δικαιωμάτων, που επιβαρύνουν τις κατ' ιδίαν πράξεις χωρίς να έχει σημασία η ιδιότητα του ενεργούντος». Συναφώς, η Γαλλική Κυβέρνηση υπογράμμισε ότι τα τέλη καταχωρίσεως δεν αποτελούν γενικό φόρο.

41. Όσον αφορά το δεύτερο σημείο — *επιβολή του φόρου σε όλα τα στάδια της παραγωγής και της διανομής* — πρέπει να σημειωθεί ότι ο φόρος μεταβιβάσεως εισπράττεται μόνον όταν το ακίνητο περιέρχεται στον τελικό καταναλωτή, ενώ οι συναλλαγές που αφορούν την παραγωγή και τη διανομή υπάγονται στο σύστημα του ΦΠΑ επί των ακινήτων. Επομένως, όπως φαίνεται, το αγαθό φορολογείται όταν εξέρχεται του εμπορικού κυκλώματος και αποκτάται από κάποιον ιδιώτη. Η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρεί συναφώς ότι η φορολογία αυτή σχετίζεται με φόρο επί του κεφαλαίου, ο οποίος επιβαρύνει το σύνολο της αξίας του αγαθού, χωρίς δυνατότητα μετέπειτα εκπτώσεώς του.

42. Τρίτον, καθώς φαίνεται, η είσπραξη του φόρου μεταβιβάσεως είναι ανεξάρτητη από

την *προστιθέμενη αξία*, βασίζεται δε στο σύνολο της *κεφαλαιουχικής αξίας* του αγαθού.

43. Στο πλαίσιο των παρατηρήσεων αυτών νομίζω ότι φόροι όπως ο επίδικος δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως φόροι κύκλου εργασιών, τούτο μάλιστα καθόσον, με την απόφαση Keight<sup>27</sup>, το Δικαστήριο απάντησε αποφατικά σε ένα τέτοιο ζήτημα σχετικό με γερμανικό νόμο (τον «Grunderwerbsteuer», νόμο περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων), τα χαρακτηριστικά του οποίου έχουν μεγάλη ομοιότητα προς αυτά της παρούσας υποθέσεως. Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

«(...) Δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν περιέχει καμιά ειδική διάταξη στο παρόν στάδιο εξελξεώς του που να αποκλείει ή να περιορίζει την αρμοδιότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν άλλους φόρους επί των μεταβιβάσεων ακινήτων και [επί των] συναλλαγών, εκτός από τους φόρους κύκλου εργασιών, αποδεχόμενο έτσι την ύπαρξη συντρεχόντων φορολογικών συστημάτων, συνάγεται ότι είναι δυνατό να επιβληθούν τέτοιοι φόροι ακόμη και όταν, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η επιβολή τους ενδέχεται να οδηγήσει σε σώρευση με τον φόρο προστιθειμένης αξίας ως προς μία και την αυτή πράξη»<sup>28</sup>.

44. Εν προκειμένω, το πρόβλημα της σωρεύσεως των φόρων ούτε καν τίθεται, καθόσον, όπως εξέθεσα προηγουμένως, σε περίπτωση μη ανεγέρσεως οικοδομής επί του οικοπέδου εντός της τετραετούς προθεσμίας, ο καταβληθείς και μη ανακτηθείς ΦΠΑ μπορεί να συνυπολογισθεί και να αφαιρεθεί από τα οφειλόμενα τέλη καταχωρίσεως.

26 — Scholsem, J.-C.: *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Λιέγη, 1976, σ. 371.

27 — Βλ. τα στοιχεία δημοσιεύσεώς της ανωτέρω, υποσημείωση 4.  
28 — Σκέψη 22.

45. Η αναλογικότητα του φόρου, περί της οποίας κάνει μνεία το αιτούν δικαστήριο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως σημαντικό στοιχείο, προσδίδον στον φόρο μεταβιβάσεως τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών. Ναι μεν δεν υπάρχει αμφιβολία ότι τα τέλη καταχωρίσεως είναι ανάλογα προς την αξία του αγαθού, δηλαδή προς τη δηλούμενη τιμή, όμως το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα κρίνει ότι μόνο του αυτό το κριτήριο είναι ανεπαρκές<sup>29</sup>.

46. Τέλος, για να δοθεί απάντηση στον τελευταίο ισχυρισμό του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, έστω και αν, κατά τα λοιπά, δεν έχει μεγάλη σημασία για το υποβαλλόμενο ερώτημα, το οποίο δεν αφορά τη συμφωνία προς το κοινοτικό δίκαιο του συνόλου του εθνικού συστήματος ΦΠΑ επί των ακινήτων, αλλά εκείνη των τελών καταχωρίσεως προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η έννοια του οικοπέδου προς οικοδόμηση καθορίζεται σαφώς από το εθνικό δίκαιο (άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας) και ότι, για τον λόγο αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν το κριτήριο της προθέσεως ανεγέρσεως οικοδομής ως καθοριστικό για τον χαρακτηρισμό του αγαθού από φορολογικής απόψεως. Πράγματι, εάν μετά την εκπνοή της προθεσμίας των τεσσάρων ετών ο κατασκευαστής δεν έχει

ασκήσει την οικονομική δραστηριότητα του «παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες» (άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας), μπορεί να λεχθεί ότι το αγαθό που αποκτήθηκε βάσει του συστήματος του ΦΠΑ επί των ακινήτων και στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητάς του δεν χρησιμοποιείται για τον σκοπό αυτό και δεν υπάγεται πλέον στο σύστημα αυτό, καθόσον δεν έχει ενταχθεί σε μια οποιαδήποτε οικονομική διαδικασία, αλλά σε εκείνη που αφορά τους ιδιώτες, στο πλαίσιο της οποίας επιβάλλεται φόρος μεταβιβάσεως, εκτός των περιπτώσεων στις οποίες τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της δυνατότητας που τους παρέχεται από το άρθρο 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

47. Σε τελική ανάλυση από την ανωτέρω ανάπτυξη προκύπτει ότι, λαμβανομένης υπόψη της *ratio legis* της έκτης οδηγίας, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως φόροι κύκλου εργασιών υπό την έννοια του άρθρου 33 τα τέλη καταχωρίσεως τα οποία επιβάλλονται επί της αποκτήσεως οικοπέδου προς οικοδόμηση σε περίπτωση μη ανεγέρσεως οικοδομής επ' αυτού εντός της καθοριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας τεσσάρων ετών, αρχομένης από της συντάξεως της πράξεως μεταβιβάσεως, κατά παράβαση της σχετικής υποχρεώσεως που είχε αναλάβει ο αγοραστής.

48. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι:

«Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει την επιβολή τελών καταχωρίσεως επί των μεταβιβάσεων οικοπέδων προς οικοδόμηση επί των οποίων δεν ανεγέρθη οικοδομή εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών, προβλεπόμενης από εθνική κανονιστική ρύθμιση, έστω και αν τα τέλη είναι ανάλογα προς την αξία του ακινήτου.»

29 — Βλ. την προαναφερθείσα απόφαση *Wisselink*, σκέψη 20.