ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα) της 19ης Φεβρουαρίου 1998 *

Στην υπόθεση C-318/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

SPAR Österreichische Warenhandels AG

και

Finanzlandesdirektion für Salzburg,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 17 και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, D. A. O. Edward, J. -P. Puissochet (εισηγητή), P. Jann και L. Sevón, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: S. Alber
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Wolf Okresek, Ministerialrat στο Bundeskanzleramt (Ομοσπονδιακή Καγκελαρία),

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Ernst Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον καθηγητή Umberto Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον Gianni de Bellis, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Jürgen Grunwald, νομικό σύμβουλο, και Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Finanzlandesdirektion für Salzburg, εκπροσωπουμένης από τους Helmut Huber, Abteilungsleiter στη Finanzlandesdirektion für Salzburg, και Peter Quantschnigg, Abteilungsleiter στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, της Αυστριακής Κυβερνήσεως, εκπρο-

σωπουμένης από τον Wolf Okresek, επικουρούμενο από τον καθηγητή Hans-Georg Ruppe, της Ιταλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Gianni de Bellis, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον Jürgen Grunwald, κατά τη συνεδρίαση της 9ης Οκτωβρίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Νοεμβρίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 18ης Σεπτεμβρίου 1996, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Σεπτεμβρίου 1996, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 17 και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της SPAR Österreichische Warenhandels AG (στο εξής: SPAR) και της Finanzlandesdirektion für Salzburg ως προς την επιβολή στην εν λόγω εταιρία της Kammerumlage που προβλέπεται από το άρθρο 57, παράγραφοι 1 έως 6, του Handelskammergesetz (αυστριακού νόμου περί των εμπορικών επιμελητηρίων, BGBl αριθ. 182/1946, στο εξής: HKG), συνήθως αποκαλουμένης Kammerumlage 1 (στο εξής: KU 1).

3 Η KU 1 συνιστά μια από τις εισφορές που αποσκοπούν στη χρηματοδότηση των εμπορικών επιμελητηρίων και του ομοσπονδιακού εμπορικού επιμελητηρίου.

4 Οφείλεται από τα μέλη των εμπορικών επιμελητηρίων, δηλαδή απ' όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, καθώς και από όλες τις προσωπικές εταιρίες ή τις κερδοσκοπικές εταιρίες που εκμεταλλεύονται, κατά τρόπο ανεξάρτητο, βιοτεχνικές, βιομηχανικές και εμπορικές επιχειρήσεις, υπαγόμενες στον οικονομικό, τον πιστωτικό, τον ασφαλιστικό τομέα, τον τομέα των μεταφορών ή τον τομέα του τουρισμού, των οποίων ο κύκλος εργασιών υπερβαίνει τα 2 εκατομμύρια αυστριακών σελινίων (OS).

5 Κατά το άρθρο 57, παράγραφος 1, του HKG, η KU 1 υπολογίζεται ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των εμπορικών επιμελητηρίων από τις επιχειρήσεις μέλη καθώς και ανάλογα με τη σχέση που υφίσταται μεταξύ του ποσού της εισφοράς και της διαφοράς μεταξύ των τιμών αγοράς και των τιμών πωλήσεως της επιχειρήσεως.

6 Η βάση της συνίσταται, κατ' αρχήν, από τα ποσά «που οφείλονται ως φόρος προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των παραδόσεων ή των άλλων υπηρεσιών που παρέχονται στο μέλος του επιμελητηρίου για την επιχείρησή του από άλλους επιχειρηματίες, εξαιρέσει των ποσών που οφείλονται, για τον ίδιο λόγο, επί των εκχωρήσεων επιχειρήσεων» και από τα ποσά «που οφείλονται από το μέλος του επιμελητηρίου ως ΦΠΑ επί της εισαγωγής ή των ενδοκοινοτικών αγορών αγαθών για την επιχείρησή του». Εντούτοις, προβλέπεται ειδική φορολογική βάση για τα πιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές εταιρίες.

7 Ο συντελεστής της εισφοράς, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το 4,3 της φορολογικής βάσεως, καθορίζεται από το ομοσπονδιακό εμπορικό επιμελητήριο. Για την περίοδο που ενδιαφέρει την κύρια δίκη, ο συντελεστής της KU 1 είχε καθοριστεί σε 3,9 .

8 Η είσπραξη της KU 1 εξασφαλίζεται από τις φορολογικές υπηρεσίες σύμφωνα με τις λεπτομέρειες που προβλέπονται για την είσπραξη του ΦΠΑ.

9 Η SPAR άσκησε προσφυγή ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof επιδιώκοντας την ακύρωση της αποφάσεως με την οποία αυτή υπήχθη στην εν λόγω εισφορά. Ισχυρίστηκε μεταξύ άλλων ότι η KU 1 είναι ασύμβατη προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο:

«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 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.»

10 Το Verwaltungsgerichtshof διερωτάται, κατ' αρχάς, κατά πόσον συμβιβάζεται η KU 1 προς το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει κατ' ουσίαν, στην παράγραφο 2, ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του. Το αιτούν δικαστήριο τονίζει, συναφώς, ότι η KU 1 επιβάλλεται επί του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον επιχειρηματία, ότι δεν μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ που απαιτείται από τον τελευταίο και ότι μπορεί, υπό τις συνθήκες αυτές, να ερμηνεύεται ως επαύξηση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, που δεν μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ που οφείλει ο εν λόγω επιχειρηματίας. Επιπλέον, παρατηρεί ότι αυτή η έλλειψη δυνατότητας εκπτώσεως ισχύει σε όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής αφού η KU 1 απαιτείται απ' όλους τους επιχειρηματίες που μετέχουν στη διαδικασία αυτή.

11 Το Verwaltungsgerichtshof διερωτάται στη συνέχεια κατά πόσον συμβιβάζεται η KU 1 με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας. Η KU 1, κατ' αυτό, δεν είναι ανάλογη προς τον ΦΠΑ, διότι δεν επιβάλλεται επί της προστιθεμένης αξίας

της δραστηριότητάς του επιχειρηματία. Εντούτοις, θεωρεί ότι η KU 1 μπορεί να θέσει σε κίνδυνο το κοινό σύστημα του ΦΠΑ στο μέτρο που περιορίζει τις καθιερωμένες από αυτό δυνατότητες εκπτώσεως και αυξάνει με τον τρόπο αυτό, γενικώς, το ποσό του ΦΠΑ.

12 Ενόψει των αμφιβολιών του αυτών, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονήσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, τον σχετικό με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (77/388/ΕΟΚ), σε κράτος μέλος την είσπραξη εισφοράς, με σταθερό συντελεστή, της οποίας τη φορολογική βάση συνιστούν:

α) ο φόρος κύκλου εργασιών, ο οποίος οφείλεται λόγω των πραγματοποιηθεισών παραδόσεων ή λοιπών παροχών εκ μέρους άλλων επιχειρήσεων προς τον υπόχρεο σε εισφορά, για την επιχείρησή του, εξαιρέσει του φόρου κύκλου εργασιών που οφείλεται λόγω εκποιήσεων επιχειρήσεων, και

β) ο φόρος κύκλου εργασιών, ο οποίος οφείλεται από τον υπόχρεο σε εισφορά λόγω της εισαγωγής αγαθών για την επιχείρησή του ή λόγω των ενδοκοινοτικών αγορών για την επιχείρησή του;

2) Απαγορεύει το άρθρο 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την είσπραξη εισφοράς όπως αυτή που περιγράφεται στο πρώτο ερώτημα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

13 Με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η έκτη οδηγία, ιδίως δε τα άρθρα της 17, παράγραφος 2, και 33, απαγορεύει εισφορά του είδους της KU 1, η οποία οφείλεται από τα μέλη των εμπορικών επιμελητηρίων των οποίων ο κύκλος εργασιών υπερβαίνει ορισμένο ποσό, υπολογίζεται, κατ' αρχήν, βάσει του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών που τους έχουν παρασχεθεί και η οποία δεν μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ που αυτά οφείλουν για τις εμπορικές πράξεις που πραγματοποιούν.

14 Η Finanzlandesdirektion für Salzburg, καθώς και η Αυστριακή, η Γερμανική και η Ιταλική Κυβέρνηση θεωρούν ότι η έκτη οδηγία δεν απαγορεύει μια τέτοια εισφορά. Ισχυρίζονται ότι μια εισφορά αυτού του είδους δεν αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών, απαγορευόμενο από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, διότι δεν μπορεί να συγκριθεί με τον ΦΠΑ και δεν θίγει το σύστημα εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

15 Η Επιτροπή φρονεί, αντιθέτως, ότι η έκτη οδηγία απαγορεύει μια τέτοια εισφορά, η οποία πρέπει να θεωρείται ως φόρος κύκλου εργασιών απαγορευόμενος από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας και η οποία θίγει το σύστημα εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

16 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθούν οι σκοποί τους οποίους επιδιώκει η θέσπιση κοινού συστήματος ΦΠΑ.

17 Από τις αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας 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, στο εξής: πρώτη οδηγία), προκύπτει ότι η εναρμόνιση των νομοθεσιών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών πρέπει να καθιστά δυνατή τη δημιουργία κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς, εξαφανίζοντας τις διαφορετικές φορολογίες που μπορούν να νοθεύουν τον ανταγωνισμό και να εμποδίζουν τις εμπορικές συναλλαγές.

18 Η θέσπιση κοινού συστήματος ΦΠΑ πραγματοποιήθηκε με τη δεύτερη οδηγία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία), και με την έκτη οδηγία. Σκοπός του συστήματος αυτού ήταν να συμβάλει στην επίτευξη του τοιουτοτρόπως οριζομένου στόχου, εισάγοντας, επί κοινών βάσεων σε όλα τα κράτη μέλη, έναν γενικό φόρο καταναλώσεως πλήττοντα τις παραδόσεις αγαθών, τις παροχές υπηρεσιών και τις εισαγωγές αγαθών με επιβάρυνση ανάλογη προς την τιμή τους, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που πραγματοποιούνται έως τον τελικό καταναλωτή, όπου η επιβάρυνση πλήττει σε κάθε στάδιο μόνο την προστιθεμένη αξία και καταβάλλεται, τελικώς, από τον τελικό καταναλωτή.

19 Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος ίσων όρων φορολογήσεως μιας και της αυτής πράξεως, ασχέτου του κράτους μέλος εντός του οποίου αυτή συντελείται, το κοινό σύστημα ΦΠΑ έπρεπε να αντικαταστήσει, σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις της δεύτερης οδηγίας, τους φόρους κύκλου εργασιών που ίσχυαν εντός των διαφόρων κρατών μελών.

20 Σ' αυτήν την αλληλουχία σκέψεων, η έκτη οδηγία, στο άρθρο της 33, επιτρέπει τη διατήρηση ή την επιβολή από κράτος μέλος εκείνων μόνον των φόρων, δικαιωμάτων ή τελών επί των παραδόσεων αγαθών, των παροχών υπηρεσιών ή των εισαγωγών που δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών (βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi, Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 10).

21 Αντιθέτως, το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, δεν περιλαμβάνει καμία ειδική διάταξη αποκλείουσα ή περιορίζουσα την ευχέρεια των κρατών μελών να θεσπίζουν άλλους φόρους πλην των φόρων κύκλου εργασιών (απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ., Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 13). Από το ίδιο το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το κοινοτικό δίκαιο δέχεται την ύπαρξη συντρεχόντων φορολογικών συστημάτων με αυτό του ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt, Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 22· Wisselink κ.λπ., προπαρατέθηκε, σκέψη 14, και της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Giant, Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψη 9).

22 Προκειμένου να κριθεί αν ένας φόρος, ένα δικαίωμα ή ένα τέλος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, πρέπει, μεταξύ άλλων, να εξεταστεί, 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 (βλ. τις αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot, Συλλογή 1985, σ. 3759· Bergandi, προπαρατεθείσα, σκέψη 14· Giant, προπαρατεθείσα, σκέψη 11· της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-347/95, UCAL, Συλλογή 1997, σ. I-4911, σκέψη 33· C-28/96, Fricarnes, Συλλογή 1997, σ. I-4939, σκέψη 37, και C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Συλλογή 1997, σ. I-5053, σκέψη 13). Το Δικαστήριο διευκρίνισε, συναφώς, ότι, εν πάση περιπτώσει, πρέπει να θεωρούνται ως επιβαρύνοντες την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο με τον ΦΠΑ οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που εμφανίζουν τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ (αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit και Poulsen Trading, Συλλογή 1992, σ. I-2217, σκέψη 11· UCAL, σκέψη 33· Fricarnes, σκέψη 37, και Solisnor-Estaleiros Navais, σκέψη 14, προπαρατεθείσες).

23 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ιδίως, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Rousseau Wilmot, σκέψη 15· Bergandi, σκέψη 15· Wisselink κ.λπ., σκέψη 18, και Giant, σκέψη 12), η αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ έγκειται, δυνάμει του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας, στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών, έως το στάδιο του λιανικού εμπορίου, γενικού φόρου καταναλώσεως ακριβώς αναλόγου 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. Πάντως, σε κάθε συναλλαγή, ο ΦΠΑ δεν απαιτείται παρά μετά την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων συστατικών της τιμής στοιχείων· ο μηχανισμός των εκπτώσεων ρυθμίζεται από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, οπότε οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν το δικαίωμα να εκπίπτουν από τον ΦΠΑ που οφείλουν τα ποσά του ΦΠΑ που έχουν σε προηγούμενο ήδη στάδιο επιβαρύνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

24 Όμως, μια εισφορά όπως η KU 1 δεν επιβαρύνει την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και δεν πλήττει τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο προς εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

25 Πρώτον, η εθνική εισφορά για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη δεν υπολογίζεται βάσει των παραδόσεων αγαθών, παροχών υπηρεσιών και εισαγωγών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στην εισφορά αλλά, αντιθέτως, βάσει εκείνων που πραγματοποίησαν για λογαριασμό του οι προμηθευτές του. Πράγματι, η KU 1 καθορίζεται ανάλογα με το ποσό που οφείλει ο υποκείμενος στην εισφορά λόγω των αγαθών και υπηρεσιών που παρασχέθηκαν για τις ανάγκες των οικονομικών πράξεών του.

26 Δεύτερον, η φορολογική βάση μιας εισφοράς όπως η KU 1 δεν αποτελείται, συνεπώς, από το ποσό που ελήφθη ή πρόκειται να ληφθεί ως αντιπαροχή των οικονομικών πράξεων του υποκειμένου σ' αυτήν. Ούτε είναι η εισφορά ανάλογη προς την τιμή των αγαθών και υπηρεσιών που παρέσχε ο υποκείμενος σ' αυτήν, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στις παραγράφους 43 και 44 των προτάσεών του.

27 Τέλος, μια εισφορά όπως η KU 1 δεν εισπράττεται σε όλα τα στάδια της παραγωγής και της διανομής. Ειδικότερα, δεν έχει σχέση με το τελικό στάδιο της πωλήσεως προς τον καταναλωτή, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στις παραγράφους 52 και 53 των προτάσεών του.

28 Πρέπει επιπλέον να παρατηρηθεί ότι, δεδομένου ότι η KU 1 δεν έχει τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν απαιτεί να μπορεί ο υποκείμενος σ' αυτήν να την εκπίπτει από τον φόρο που οφείλει.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι η έκτη οδηγία, και ιδίως τα άρθρα της 17, παράγραφος 2, και 33, δεν απαγορεύει εισφορά του είδους της KU 1, η οποία οφείλεται από τα μέλη των εμπορικών επιμελητηρίων των οποίων ο κύκλος εργασιών υπερβαίνει ορισμένο ποσό, υπολογίζεται, κατ' αρχήν, βάσει του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών που τους παρέχονται και η οποία δεν μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ που αυτοί οφείλουν για τις εμπορικές πράξεις που πραγματοποιούν.

Επί των δικαστικών εξόδων

30 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Αυστριακή, η Γερμανική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 18ης Σεπτεμβρίου 1996 το Verwaltungsgerichtshof, αποφαίνεται:

Η 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), και ιδίως τα άρθρα της 17, παράγραφος 2, και 33, δεν απαγορεύει εισφορά του είδους της Kammerumlage η οποία προβλέπεται από το άρθρο 57, παράγραφοι 1 έως 6, του Handelskammergesetz, οφείλεται από τα μέλη των εμπορικών επιμελητηρίων των οποίων ο κύκλος εργασιών υπερβαίνει ορισμένο ποσό, υπολογίζεται, κατ' αρχήν, βάσει του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών που τους παρέχονται και η οποία δεν μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ που αυτά οφείλουν για τις εμπορικές πράξεις που πραγματοποιούν.

Gulmann Edward Puissochet

Jann Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 19 Φεβρουαρίου 1998.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass C. Gulmann