

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
27 Νοεμβρίου 1985 *

Στην υπόθεση 295/84,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Cour d'appel του Douai προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

SA Rousseau Wilmot, με έδρα το Caudry,

και

Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), της Valbonne,

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα)

συγκείμενο από τους Mackenzie Stuart, πρόεδρο, K. Bahlmann, πρόεδρο τμήματος, G. Bosco, T. Koopmans και T. F. O'Higgins, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. F. Mancini

γραμματέας: D. Louterman, υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η SA Rousseau Wilmot, υπό δικαστική εκκαθάριση, εφεσεύουσα στην κύρια δίκη, εκπροσωπούμενη από τον F. Spriet, δικηγόρο Λίλλης,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

- το Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), εφεσίβλητο στην κύρια δίκη, εκπροσωπούμενο από τον J. Thieffry, δικηγόρο Παρισιού,
- η κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενη από τον Gilbert Guillaume, του Υπουργείου Εξωτερικών,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από το νομικό της σύμβουλο J. F. Bühl,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Οκτωβρίου 1985,

εκδίδει την ακόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

(Το μέρος που περιέχει τα περιστατικά παραλείπεται)

Σκεπτικό

- 1 Με απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 1984, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Δεκεμβρίου 1984, το Cour d'appel του Douai υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Rousseau Wilmot, που έχει κηρυχθεί υπό δικαστική εκκαθάριση, και του συνδίκου της, αφενός, και του Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), οργανισμού επιφορτισμένου με την είσπραξη της « ασφαλιστικής εισφοράς αλληλεγγύης » και του « αλληλοβοηθητικού τέλους », αφετέρου. Το Organic βεβαίωσε ότι η εταιρία όφειλε μέρος των δύο αυτών επιβαρύνσεων για το οικονομικό έτος 1981 και ολόκληρο το ύψος τους για το οικονομικό έτος 1982, η εταιρία όμως και ο σύνδικός της υπέβαλαν αντιρρήσεις κατά της αναγγελθείσας πιστώσεως που κατέθεσε το Organic. Επειδή οι αντιρρήσεις απορρίφθηκαν ως αβάσιμες από το Tribunal de commerce του Cambrai, η εταιρία και ο σύνδικός της άσκησαν έφεση.

- 3 Ενώπιον του Cour d'appel, η Rousseau Wilmot ισχυρίστηκε ότι η ασφαλιστική εισφορά αλληλεγγύης υπολογιζόταν με συντελεστή 0,1 % επί του ύψους του κύκλου εργασιών, ενώ η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών έχει περιορίσει την εξουσία τους ως προς τη δημιουργία ή διατήρηση τέτοιων φόρων. Ειδικότερα, επικαλέστηκε το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας. Το Organic αντέτεινε ότι σκοπός της ασφαλιστικής εισφοράς αλληλεγγύης και του αλληλοβοηθητικού τέλους είναι η συμπλήρωση της χρηματοδότησης συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης και συγκεκριμένα των συστημάτων ασφάλισης γήρατος και ασφάλισης ασθενείας των εμπόρων και ανεξαρτήτων βιοτεχνών· πρόκειται επομένως για επιβάρυνση κοινωνικοασφαλιστική, ενώ το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει αντικείμενο αποκλειστικά φορολογικό.
- 4 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε προδικαστικώς στο Δικαστήριο το ερώτημα αν το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι καθιστά ανεφάρμοστη την κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους που επιβάλλει στις εταιρίες, δημόσιες επιχειρήσεις και εθνικές εταιρίες « ασφαλιστική εισφορά αλληλεγγύης και αλληλοβοηθητικό τέλος » υπέρ του συστήματος ασφάλισης ασθενείας-μητρότητας των αυτοτελώς απασχολούμενων σε μη αγροτικά επαγγέλματα και των συστημάτων ασφάλισης γήρατος των εμπόρων και ανεξαρτήτων βιοτεχνών, όταν αυτή η ασφαλιστική εισφορά και το αλληλοβοηθητικό τέλος έχουν ως βάση υπολογισμού το συνολικό ετήσιο κύκλο εργασιών άνευ φόρου των υποχρέων εταιριών και επιχειρήσεων.
- 5 Παρατηρήσεις κατέθεσαν το Organic, η γαλλική κυβέρνηση και η Επιτροπή. Η Rousseau Wilmot εκπροσωπήθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.
- 6 Όπως προκύπτει από τη δικογραφία, η ασφαλιστική εισφορά αλληλεγγύης θεσπίστηκε με τη γαλλική Ordonnance 67-828 (JORF της 28.9.1967) υπέρ των συστημάτων ασφάλισης ασθενείας-μητρότητας και ασφάλισης γήρατος των αυτοτελώς απασχολούμενων σε μη αγροτικά επαγγέλματα. Μετά το γαλλικό νόμο 70-13 (JORF της 6.1.1970), η εισφορά βαρύνει τις διάφορες κατηγορίες εμπορικών εταιριών, υπό την επιφύλαξη ορισμένων απαλλαγών. Η εισφορά είναι ετήσια, ο δε συντελεστής της καθορίζεται, με ανώτατο όριο το 0,1 % επί του κύκλου εργασιών της εταιρίας, με διάταγμα· δεν εισπράττεται εισφορά, όταν ο εν λόγω κύκλος εργασιών είναι κάτω των 500 000 γαλλικών φράγκων (FF). Διαφορές σχετικές με την εισφορά υπάγονται στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων που είναι αρμόδια δυνάμει του Code de la securité sociale· η καταβολή της εισφοράς εξασφαλίζεται με προνόμιο επί της κινητής και ακινήτου περιουσίας του οφειλέτη υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στον ίδιο Code.

- 7 Το αλληλοβοηθητικό τέλος θεσπίστηκε με το γαλλικό νόμο 72-657 (JORF της 14.7.1972), με σκοπό τη χρηματοδότηση μέτρων αρωγής υπέρ ορισμένων κατηγοριών υπερηλίκων εμπόρων και βιοτεχνών. Το τέλος αυτό, που συνίστατο σε ορισμένο κλάσμα επί της ασφαλιστικής εισφοράς αλληλεγγύης, καταργήθηκε από τις 31 Δεκεμβρίου 1984, με το νόμο 84-1208 (JORF της 31.12.1984).
- 8 Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει ως 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 ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, μη έχοντος το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών. »
- 9 Η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υποβαλλόμενο ερώτημα εξαρτάται, επομένως, από το αν τέλη σαν την ασφαλιστική εισφορά αλληλεγγύης και το αλληλοβοηθητικό τέλος, των οποίων το ύψος υπολογίζεται βάσει του κύκλου εργασιών της εταιρίας, έχουν το χαρακτήρα φόρων κύκλου εργασιών κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.
- 10 Σχετικώς, η Rousseau Wilmot ισχυρίζεται ότι τα δύο επίδικα γαλλικά τέλη αποτελούν προφανώς « δικαιώματα ή τέλη », κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου 33, και ότι έχουν ως βάση επιβολής του φόρου τον κύκλο εργασιών. Σύμφωνα με το ίδιο το γράμμα της διάταξης αυτής, τα τέλη αυτά δεν μπορούν πλέον να θεσπίζονται ή να διατηρούνται από ένα κράτος μέλος. Το ζήτημα αν τα επίδικα τέλη είναι φορολογικής φύσεως ή αν εμπίπτουν μάλλον στην κοινωνική ασφάλιση δεν είναι κρίσιμο, δεδομένου ότι αποτελούν εν πάση περιπτώσει υποχρεωτικές εισφορές που έχουν χαρακτήρα φόρων κύκλου εργασιών.
- 11 Το Organic τονίζει καταρχάς το μη φορολογικό χαρακτήρα της εισφοράς αλληλεγγύης, για να ισχυριστεί περαιτέρω ότι τα κύρια χαρακτηριστικά των φόρων επί του κύκλου εργασιών, όπως προκύπτουν από τις οδηγίες εναρμονίσεως και τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν απαντούν σε ένα τέλος όπως είναι η εισφορά αλληλεγγύης. Πράγματι, οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, στους οποίους αναφέρονται οι κοινοτικές οδηγίες, συνιστούν γενικό φόρο που επιβαρύνει μια συναλλαγή: γενεσιουργός λόγος της φορολόγησης είναι η πώληση ενός αγαθού ή η παροχή υπηρεσίας· φορολογική ύλη είναι το τίμημα της συναλλαγής· ο δε φόρος μετακυλιέται ευθέως στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας.

- 12 Η γαλλική κυβέρνηση προβάλλει παραπλήσια επιχειρήματα. Η εισφορά αλληλεγγύης δεν είναι, όπως οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, φόρος επί της καταναλώσεως αναλογικός προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, αλλά εισφορά που εισπράττεται ετησίως επί του ύψους του κύκλου εργασιών, άνευ φόρου, που πραγματοποιήθηκε κατά το προηγούμενο έτος.
- 13 Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευτεί σε αλληλουχία με τη διαδικασία εναρμονίσεως των φόρων επί του κύκλου εργασιών, η οποία ξεκίνησε με την πρώτη σχετική οδηγία, που εκδόθηκε το 1967 (οδηγία 67/227, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3). Από τις αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας προκύπτει ότι η εναρμόνιση αυτή πρέπει να καταλήξει στην εξάλειψη των σωρευτικών και επαναληπτικών φορολογικών συστημάτων και στην υιοθέτηση από όλα τα κράτη μέλη ενός κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας. Οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενο των οδηγιών εναρμονίσεως είναι, συνεπώς, φόροι που επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών· δεν περιλαμβάνεται σ' αυτούς εισφορά κοινωνικής ασφαλίσεως που υπολογίζεται βάσει του κύκλου εργασιών μιας επιχείρησης, χωρίς να επιβαρύνει τις συναλλαγές.
- 14 Πρέπει, καταρχάς να παρατηρηθεί ότι, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, η έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας πρέπει 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 προστιθέμενης αξίας.
- 15 Η αρχή του κοινού συστήματος συνίσταται, δυνάμει του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας, στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών, μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου περιλαμβανόμενο, ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, 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 προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Ωστόσο, σε κάθε συναλλαγή, ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) 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 από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά τρόπο ώστε στους υποκειμένους σε φόρο να επιτρέπεται να εκπίπτουν, από το ΦΠΑ που οφείλουν, τα ποσά του ΦΠΑ, με τα οποία επιβαρύνθηκαν ήδη τα αγαθά σε προηγούμενα στάδια.
- 16 Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, αφήνοντας στα κράτη μέλη την ελευθερία να διατηρούν ή να θεσπίζουν ορισμένους έμμεσους φόρους, όπως οι ειδικοί φόροι καταναλώ-

σεως, υπό την προϋπόθεση ότι δεν πρόκειται για φόρους « έχοντας το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών », 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 το ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή δεν μπορεί, επομένως, να έχει ως σκοπό να απαγορεύει στα κράτη μέλη τη διατήρηση ή τη θέσπιση δικαιωμάτων ή τελών που δεν έχουν φορολογικό χαρακτήρα, αλλά που θεσπίζονται ειδικά για τη χρηματοδότηση των ταμείων κοινωνικής ασφάλισης και που έχουν ως βάση υπολογισμού τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων, ή ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων, και υπολογίζονται βάσει του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών χωρίς να θίγουν άμεσα την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών.

- 17 Πρέπει, επομένως, στο υποβληθέν ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι η έκφραση « δικαιώματα ή τέλη μη έχοντα το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών », που περιέχεται στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει τα τέλη μη φορολογικού χαρακτήρα, με τα οποία επιβαρύνονται οι εταιρίες ή ορισμένες κατηγορίες εταιριών υπέρ συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης και ο συντελεστής των οποίων προσδιορίζεται επί του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών των εταιριών που υπόκεινται σ' αυτά.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 18 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η γαλλική κυβέρνηση και η Επιτροπή, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει, ως προς τους διαδικούς της κύριας δίκης, το χαρακτήρα παρεμπιπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 1984 το Cour d'appel του Douai, αποφαινεται:

Η έκφραση « δικαιώματα ή τέλη μη έχοντα το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών », που περιέχεται στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει τα τέλη μη φορολογικού χαρακτήρα, με τα οποία επιβαρύνονται οι εταιρίες ή ορισμένες κατηγορίες εταιριών υπέρ συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης και ο συντελεστής των οποίων προσδιορίζεται επί του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών των εταιριών που υπόκεινται σ' αυτά.

Mackenzie Stuart

Bahlmann

Bosco

Koopmans

O'Higgins

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 27 Νοεμβρίου 1985.

Ο γραμματέας

Ο πρόεδρος

P. Heim

A. J. Mackenzie Stuart