

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ PHILIPPE LÉGER

της 27ης Φεβρουαρίου 1997 *

1. Με τα ερωτήματα που υπέβαλε στο Δικαστήριο η Audiencia Nacional στις τρεις αυτές συνεκδικαζόμενες υποθέσεις, καλείται το Δικαστήριο να διευκρινίσει ορισμένα συστατικά στοιχεία της εννοίας του φόρου κύκλου εργασιών του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ¹ (στο εξής: έκτη οδηγία). Τα ερωτήματα αυτά αποσκοπούν στο να παράσχουν τη δυνατότητα στο αιτούν δικαστήριο να προβεί στον χαρακτηρισμό, σε σχέση με τη διάταξη αυτή, του προσθέτου φόρου επί του φόρου που επιβάλλεται στα τυχερά παιχνίδια και στα στοιχήματα, ο οποίος θεσπίστηκε από τις ισπανικές αρχές το έτος 1990 (στο εξής: πρόσθετος φόρος). Προς τούτο, το αιτούν δικαστήριο αναζητεί την καλύτερη οριοθέτηση του κριτηρίου της μετακυλίσεως του φόρου στον καταναλωτή και τη σημασία που έχει το τιμολόγιο για τη διαπίστωση της μετακυλίσεως αυτής.

I — Το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο

2. Από τη διάταξη περί παραπομπής στην υπόθεση C-370/95 (στο εξής: διάταξη περί παραπομπής) και από τις παρατηρήσεις των προσφευγουσών² προκύπτει ότι τα

προδικαστικά ερωτήματα υποβλήθηκαν κατόπιν, αφενός, προσφυγής κατά πράξεως βεβαιώσεως προσθέτου φόρου του ισπανικού Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών επί συσκευών ψυχαγωγικών παιχνιδιών με πιθανότητα κερδών (αποκαλούμενων τύπου «B»)³ και, αφετέρου, δύο αιτήσεων ακυρώσεως ενώπιον της Audiencia Nacional κατά της υπουργικής αποφάσεως της 6ης Σεπτεμβρίου 1990⁴, η οποία συνιστά εν μέρει τη νομική βάση του ελίμαχου φόρου. Η προσφυγή κατά της πράξεως βεβαιώσεως προσθέτου φόρου οδήγησε στην έκδοση της αποφάσεως του Tribunal Económico-Administrativo Central της 13ης Νοεμβρίου 1992, κατά της οποίας ασκήθηκε ένδικο μέσο ενώπιον της Audiencia Nacional.

3. Μολονότι οι κύριες δίκες από τις οποίες προέρχονται τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τον πρόσθετο φόρο, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται τόσο στο νομικό καθεστώς του φόρου επί των τυχερών παιχνιδιών και των στοιχημάτων (στο εξής: φόρος επί των παιχνιδιών) όσο και στο καθεστώς του προσθέτου φόρου⁵.

4. Πράγματι, τα περισσότερα χαρακτηριστικά των δύο φόρων είναι κοινά, όπως

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — 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).

2 — Βλ. σ. 2, παράγραφος 1, της γαλλικής μεταφράσεως των γραπτών παρατηρήσεων τους. Μολονότι τα προδικαστικά ερωτήματα προέρχονται από τρεις χωριστές κύριες δίκες, μόνο η Careda και η Femara μετέχουν στην παρούσα διαδικασία.

3 — C-370/95.

4 — C-371/95 και C-372/95.

5 — Βλ., ιδίως, σ. 6, έκτον, και σ. 7, έβδομον, της γαλλικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής (C-370/95).

συνάγεται από την ανάγνωση των παρακάτω διατάξεων του νόμου 5/1990⁶, στην προέλευση του προσθέτου φόρου:

«1. Ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται στις αυτόματες μηχανές και συσκευές ψυχαγωγικών παιχνιδιών τύπου «B» ή «C»⁷ (...) ως προς τις οποίες ο φόρος για το έτος 1990 είναι απαιτητός πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

2. Υπόκεινται στον φόρο όσοι υπόκεινται στον φόρο επί τυχερών παιχνιδιών και στοιχημάτων»⁸.

5. Τα βασικά στοιχεία του καθεστώτος του φόρου επί των παιχνιδιών, όπως προκύπτουν από την ανάγνωση της διατάξεως περί παραπομπής⁹ και των εφαρμοστέων διατάξεων¹⁰, είναι τα ακόλουθα.

6. Ο φόρος επί των παιχνιδιών ισχύει σε ολόκληρη την ισπανική επικράτεια κατά τον χρόνο χορηγήσεως της άδειας ή, ελλείψει αυτής, κατά τον χρόνο οργανώσεως του παιχνιδιού. Υποκείμενοι στον

φόρο είναι οι οργανωτές και οι επιχειρήσεις των οποίων οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν την οργάνωση τυχερών παιχνιδιών. Η βάση επιβολής του συνίσταται στα ακαθάριστα έσοδα των καζίνο από το παιχνίδι ή στα ποσά που διαθέτουν οι παίκτες για τη συμμετοχή τους στα παιχνίδια που διεξάγονται σε διάφορους χώρους, εγκαταστάσεις ή σημεία όπου οργανώνονται τα τυχερά παιχνίδια και τα στοιχήματα.

7. Η διαφορά μεταξύ των δύο φόρων έγκειται κυρίως στη χρονική περίοδο για την οποία επιβάλλονται και στο ποσό τους.

8. Ο φόρος επί των παιχνιδιών είναι απαιτητός ανά ημερολογιακό έτος και οφείλεται την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους για τις συσκευές για τις οποίες χορηγήθηκε άδεια τα προηγούμενα έτη. Ο πρόσθετος φόρος οφείλεται αποκλειστικώς για το έτος 1990.

9. Ως προς το ύψος του φόρου επί των παιχνιδιών, το εθνικό δικαστήριο αναφέρει ότι «υπήρχε αρχικά ένας γενικός συντελεστής αναφοράς 20 % επί των εσόδων (...) ο οποίος στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την εφαρμογή κατ' αποκοπή ποσών που καθορίζονταν κατά τεκμήριο ανάλογα με τον κύκλο εργασιών της μηχανής»¹¹. Το ποσό του προσθέτου φόρου προσδιορίζεται με τον υπολογισμό της διαφοράς μεταξύ των δύο κατηγοριών των κατ' αποκοπή

6 — Νόμος της 29ης Ιουνίου 1990 (BOE της 30ής Ιουνίου 1990, σ. 3587).

7 — Ο προμνησθείς νόμος 5/1990 διακρίνει τις συσκευές ψυχαγωγικών παιχνιδιών με δυνατότητα κερδών (αποκαλούμενων τύπου «B») και τις συσκευές τυχερών παιχνιδιών (αποκαλούμενων τύπου «C»). Σύμφωνα με τις εξηγήσεις που έδωσε κατά την προφορική διαδικασία ο εκπρόσωπος των προσφευγουσών των κύριων δικών, οι συσκευές τύπου «B» παρέχουν τη δυνατότητα κερδών χρηματικών ποσών που αντιστοιχούν σε καθορισμένο από τον νόμο ελάχιστο ποσοστό ίσο προς το 60 % των διακυβευμάτων. Οι συσκευές τύπου «C» έχουν υψηλότερο ποσοστό κερδών και η εγκατάστασή τους επιτρέπεται μόνο στα καζίνο.

8 — Άρθρο 38, παράγραφος 2, σημείο 2, του προαναφερθέντος νόμου 5/1990, το οποίο τροποποιεί το άρθρο 3, παράγραφος 4, του βασιλικού διατάγματος νομοθετικού περιεχομένου 16/1977, της 25ης Φεβρουαρίου 1977 (BOE της 7ης Μαρτίου 1977, σ. 780).

9 — Βλ. σ. 6 και 7 της γαλλικής μεταφράσεως.

10 — Άρθρο 3 του προμνησθέντος νομοθετικού διατάγματος 16/1977.

11 — Βλ. σ. 7, έκτον, της γαλλικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής. Το άρθρο 38, παράγραφος 2, σημείο 1, του προμνησθέντος νόμου 5/1990 τροποποίησε το άρθρο 3 του προμνησθέντος νομοθετικού διατάγματος 16/1977, ανακαθιστώντας τον συντελεστή 20 % για τις συσκευές τύπου «B» με το κατ' αποκοπήν ετήσιο ποσό των 375 000 ισπανικών πεσέτων (PTA).

ποσών¹². Πράγματι, φαίνεται ότι ο πρόσθετος φόρος κατέστησε δυνατή την αύξηση, για το έτος 1990, του ποσού του φόρου επί των παιγνιδιών που επιβάλλεται στις συσκευές τύπου «B».

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.»

II — Τα προδικαστικά ερωτήματα

10. Τα υποβληθέντα ερωτήματα, τα οποία αφορούν κυρίως τη μετακύλιση του φόρου στον καταναλωτή, καθιστούν δευτερεύουσες τις υφιστάμενες μεταξύ των δύο φόρων διαφορές, γι' αυτό θα αναφέρομαι αδιακρίτως στο νομικό καθεστώς του ενός ή του άλλου φόρου, οι οποίοι είναι της ίδιας φύσεως, όπως άλλωστε επισημαίνει η Ισπανική Κυβέρνηση¹³.

11. Ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, όπως και ενώπιον του Δικαστηρίου, οι προσφεύγουσες των κύριων δικών επικαλούνται παράβαση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας¹⁴, το οποίο ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσης οδηγίας

12. Οι προσφεύγουσες των κύριων δικών υποστηρίζουν ότι ο εισπραττόμενος φόρος επί των μηχανών τύπου «B» στην Ισπανία είναι φόρος «ο οποίος έχει τις ίδιες ουσιώδεις ιδιότητες και χαρακτηριστικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας, με συνέπεια να συνιστά, λόγω αυτού του γεγονότος, παράβαση της προβλεπόμενης στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας απαγορεύσεως»¹⁵. Αντιθέτως, η Ισπανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν ότι οι επίμαχοι φόροι δεν έχουν τα χαρακτηριστικά φόρου επί του κύκλου εργασιών τα οποία τον καθιστούν ασυμβίβαστο προς το άρθρο 33¹⁶.

13. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η διάταξη αυτή «δεν εμποδίζει τη διατήρηση ή την επιβολή τελών καταχωρίσεως ή φόρων, δικαιωμάτων ή τελών άλλου είδους εφόσον οι επιβαρύνσεις αυτές δεν έχουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας»¹⁷. Επιτρέπεται μάλιστα στα κράτη μέλη η σώρευση

12 — Κατά το άρθρο 38, παράγραφος 2, σημείο 2, υπό 3, του προμνησθέντος νόμου 5/1990, «το ποσό του φόρου ισούται με τη διαφορά μεταξύ των κατ' αποκοπή ποσών που ορίζονται ανωτέρω στο σημείο 1 και των οριζόμενων στο νομοθετικό διάταγμα 7/1989 της 29ης Δεκεμβρίου». Ως προς τις μηχανές τύπου «B», το ποσό αυτό προκύπτει επομένως από τη διαφορά μεταξύ του κατ' αποκοπή ποσού των 375 000 PTA και του ποσού των 141 750 PTA (άρθρο 39 του προμνησθέντος νομοθετικού διατάγματος 7/1989, *BOE* της 30ης Δεκεμβρίου 1989, σ. 8325).

13 — Βλ. σ. 12 της γαλλικής μεταφράσεως των γραπτών παρατηρήσεων της.

14 — Βλ. σ. 3, παράγραφος IV, της γαλλικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής.

15 — Βλ. σ. 7 της γαλλικής μεταφράσεως των γραπτών παρατηρήσεων.

16 — Βλ., ιδίως, τη σ. 15 της γαλλικής μεταφράσεως των γραπτών παρατηρήσεων της Ισπανικής Κυβερνήσεως και τη σ. 12 της γαλλικής μεταφράσεως των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής.

17 — Βλ., πρόσφατα, την απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-208/91, Beaulande (Συλλογή 1992, σ. I-6709, σκέψη 13).

του ΦΠΑ με φόρους, δικαιώματα ή τέλη πλην των φόρων επί του κύκλου εργασιών¹⁸.

14. Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι αναμφίβολα προκύπτει ότι, κατά τον καθορισμό των κατ' αποκοπή ποσών που πλήττουν τις συσκευές παιχνιδιών των διαφόρων τύπων, έπρεπε να ληφθεί υπόψη ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιείται με αυτές και ότι, «μολονότι στην κανονιστική ρύθμιση που διέπει τον φόρο επί των τυχερών παιχνιδιών και τον πρόσθετο φόρο δεν αναφέρεται ρητά ότι ο φόρος μετακυλίεται στον καταναλωτή, προκύπτει, όπως επανειλημμένως έκρινε το Tribunal Supremo, ότι ο τελικός αποδέκτης είναι ο καταναλωτής, ο οποίος φέρει τελικά το φορολογικό βάρος (...)». Από τα ανωτέρω συνάγει ότι «στην περίπτωση του ισπανικού φόρου επί των τυχερών παιχνιδιών φαίνεται να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ενδεχομένως θα προσδιόριζαν το ασυμβίβαστό του προς το άρθρο 33 της οδηγίας»¹⁹.

15. Εντούτοις, για να είναι απολύτως βέβαιη, η Audiencia Nacional θέλει να διευκρινιστεί η έννοια της «μετακυλίσεως» των φόρων στον καταναλωτή²⁰, ειδικότερα οσάκις μια τέτοια μετακύλιση δεν προβλέ-

πεται ρητώς από τον νόμο. Επιπλέον, έχει αμφιβολίες ως προς τις συνέπειες που μπορεί να έχει επί της φύσεως των ισπανικών φόρων η μη χορήγηση εγγράφου βεβαιώνοντος τη μετακύλιση.

16. Κατά συνέπεια, το ισπανικό δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης, υπέβαλε τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Προϋποθέτει η έννοια της μετακύλισης του φόρου στον καταναλωτή, κατά την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, και τις λοιπές κοινοτικές διατάξεις, ως στοιχείο του φόρου επί του κύκλου εργασιών, πάντοτε και σε κάθε περίπτωση, ότι η σχετική φορολογική νομοθεσία ορίζει σαφώς ότι ο εν λόγω φόρος μπορεί να μετακυλίεται στον καταναλωτή ή αρκεί, αντιθέτως, ότι ο φόρος, κατά λογική ερμηνεία της σχετικής νομοθεσίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνεται de facto στην τιμή που καταβάλλει ο καταναλωτής;

2) Μπορεί ο σημαντικού ύψους σε σχέση με τον συνολικό κύκλο εργασιών ή τα έσοδα επιβαλλόμενος κατ' αποκοπή φόρος, ο οποίος λαμβάνει υπόψη τον εν λόγω κύκλο εργασιών, αν τελικά τον καταβάλλει ο καταναλωτής, να θεωρηθεί φόρος κύκλου εργασιών, έστω και αν δεν προκύπτει ρητώς η μετακύλιση του (τιμολόγιο) στον καταναλωτή, επειδή πρόκειται για συναλλαγές που

18 — Αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerttu (Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 22), και της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 14).

19 — Βλ. σ. 9, δέκατον, της γαλλικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής. Πρέπει να επισημάνω ότι οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης αναφέρονται επίσης στη νομολογία του Tribunal Supremo. Κατά την απόφαση του Tribunal Supremo της 19ης Δεκεμβρίου 1990, όπως παρατίθεται στη σ. 6, δεύτερον, της γαλλικής μεταφράσεως των γαλλικών παρατηρήσεών τους, «δεν υφίσταται η παραμικρή αμφιβολία ότι ο τελικός αποδέκτης του φόρου είναι ο παίκτης, στον οποίο μετακυλίεται η φορολογική επιβάρυνση». Κατά τις αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου και της 5ης Μαΐου 1990 του Tribunal Supremo, τις οποίες επίσης παραθέτουν οι προσφεύγουσες των κύριων δικών, «ο εν λόγω "φόρος" επί των συσκευών τύπου "B" είναι ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό το οποίο υπολογίζεται με βάση τα κατά τεκμήριο έσοδα από τη συσκευή».

20 — Βλ. σ. 10 της γαλλικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής· η Audiencia Nacional αναφέρει ότι «οπωσδήποτε, αυτή η έννοια της μετακύλισης δημιουργεί τις αμφιβολίες που αναφέρθηκαν πιο πάνω».

διενεργούνται αυτομάτως, με τη χρήση κερμάτων, για τις οποίες ορίζεται συγκεκριμένη τιμή χρησιμοποίησεως; Αντιβαίνει ένας τέτοιος φόρος προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, και, ως εκ τούτου, είναι ασυμβίβαστος προς την οδηγία αυτή;»

17. Η χρησιμοποιούμενη διατύπωση δείχνει ότι, αντιθέτως προς την άποψη που υποστηρίζουν οι παρεμβαίνοντες, κατά την οποία επιχειρείται να καταληφθεί στο σύνολό της η νομική φύση των εν λόγω φόρων, η Audiencia Nacional δεν ζήτησε από το Δικαστήριο να αποφανθεί ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, προκειμένου να εκτιμήσει κάθε ένα από τα χαρακτηριστικά ενός φόρου όπως ο θεοπισθείς από την ισπανική νομοθεσία.

18. Βεβαίως, η τελευταία φράση του δεύτερου ερωτήματος, διατυπωμένη με γενικούς όρους, αναφέρεται στο ασυμβίβαστο προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ενός φόρου που έχει τα χαρακτηριστικά του φόρου επί των παιχνιδιών και του προσθέτου φόρου. Διατυπωμένη κατ' αυτόν τον τρόπο, η φράση δεν διευκρινίζει αν το ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου περιορίζεται στο τμήμα εκείνο της ερμηνείας του άρθρου 33 από το Δικαστήριο κατά την οποία η μετακύλιση των φόρων στον καταναλωτή συνιστά στοιχείο του ορισμού του φόρου κύκλου εργασιών ή αν αναφέρεται επίσης στα νομολογιακά κριτήρια αναλύσεως σε σχέση με το άρθρο 33 των εθνικών φόρων οι οποίοι δεν διαλαμβάνονται στη διάταξη περί παραπομπής ή ακόμη αν το ερώτημα αφορά απλώς και μόνο την ερμηνεία του συνόλου των διατάξεων του άρθρου αυτού.

19. Οι δισταγμοί αίρονται με την ανάγνωση της διατάξεως περί παραπομπής, από την οποία προκύπτει, όπως έχω αναφέρει²¹, ότι η Audiencia Nacional εκτιμά ότι γνωρίζει επαρκώς την ύπαρξη και το περιεχόμενο ορισμένων από τα κριτήρια που καθόρισε το Δικαστήριο για την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

20. Επομένως, φαίνεται ότι το ισπανικό δικαστήριο θεωρεί αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς μόνο την ερμηνεία του τμήματος εκείνου της διατάξεως το οποίο καθιστά τη μετακύλιση φόρου στον καταναλωτή ουσιώδες χαρακτηριστικό του φόρου επί του κύκλου εργασιών. Προβαίνοντας σε συνολική ανάλυση των επίμαχων φόρων σε σχέση με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας και με τα κριτήρια της νομολογίας του Δικαστηρίου, μου φαίνεται ότι οι παρεμβαίνοντες διάδικοι υπερέβησαν τα όρια των υποβληθέντων στο Δικαστήριο ερωτημάτων.

21. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την έκταση της αρμοδιότητάς του ως προς τα προδικαστικά ερωτήματα, «οι σκέψεις που οδήγησαν ένα εθνικό δικαστήριο στην επιλογή των ερωτημάτων, καθώς και η σημασία που τους προσδίδει στο πλαίσιο μιας διαφοράς που έχει τεθεί υπό την κρίση του, εκφεύγουν της κρίσεως του Δικαστηρίου»²². Επομένως, μου φαίνεται ότι δεν είναι δυνατόν να αποφανθεί το Δικαστήριο, όπως προτείνουν οι παρεμβαίνοντες, ως προς τη λυσιτέλεια του σκεπτικού του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο το οδήγησε στο να θεωρήσει ως δεδομένα ορισμένα στοιχεία του ορι-

21 — Βλ. σημείο 14 των προτάσεων αυτών.

22 — Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1963, 26/62, Van Gend & Loos (Σύλλογος τόμος 1954-1964, σ. 861, 866). Βλ., επίσης, την απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 1978, 83/78, Pigs Marketing Board (Σύλλογος τόμος 1978, σ. 739, σκέψη 25).

σμού του φόρου επί του κύκλου εργασιών, έστω και αν εκτιμάται ότι δεν πληρούνται τα κριτήρια αυτά. Επιπλέον, μπορώ να υπενθυμίσω τα αντλούμενα από τη νομολογία στοιχεία που καθιστούν δυνατό τον προσδιορισμό της φύσεως εθνικού φόρου σε σχέση με το άρθρο 33, τα οποία δεν έχουν αναλυθεί από το αιτούν δικαστήριο.

22. Το Δικαστήριο έχει ορίσει τα κριτήρια προσδιορισμού των υποχρεωτικών εισφορών που ανταποκρίνονται στον ορισμό των φόρων, δικαιωμάτων και τελών που έχουν τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών. Η υπόμνηση των αρχών αυτών θα μας επιτρέψει να εντάξουμε την έννοια της «μετακυλίσεως» στον ορισμό αυτό.

III — Η έννοια του φόρου επί του κύκλου εργασιών

23. Η απαγόρευση σωρεύσεως του ΦΠΑ με άλλους φόρους που έχουν τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών οφείλεται στην ύπαρξη εναρμονισμένου συστήματος θεσπισθέντος υπό τη μορφή κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας.

24. Η πρώτη οδηγία ΦΠΑ²³ (στο εξής: πρώτη οδηγία) ορίζει τις βασικές αρχές του συστήματος αυτού. Αναφέρει τον επιδιωκόμενο σκοπό, ο οποίος συνίσταται στο «να

πραγματοποιηθεί μια εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, με αντικειμενικό σκοπό την εξάλειψη κατά το δυνατόν των παραγόντων οι οποίοι δύνανται να νοθεύσουν τους όρους ανταγωνισμού (...)»²⁴. Σύμφωνα με τη συλλογιστική του κειμένου αυτού, η εναρμόνιση προϋποθέτει την «εξάλειψη των σωρευτικών και επαναληπτικών φορολογικών συστημάτων»²⁵, που ισχύουν σε ορισμένες χώρες της Κοινότητας, κύριο χαρακτηριστικό των οποίων είναι να φορολογείται, σε κάθε συναλλαγή, το σύνολο της τιμής, χωρίς να είναι δυνατή η έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου. Μια τέτοια φορολόγηση δεν είναι ουδέτερη καθόσον, λόγω των μηχανικών επιπτώσεών της, ευνοεί τα ολοκληρωμένα οικονομικά κυκλώματα και αυξάνει την τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών όσο η παραγομένη κατά τα πρώτα στάδια της παραγωγής τους αξία είναι υψηλή.

25. Η δεύτερη οδηγία ΦΠΑ²⁶ (στο εξής: δεύτερη οδηγία) θέτει σε εφαρμογή το σύστημα αυτό, το οποίο στηρίζεται σε κοινωνικό ορισμό του ΦΠΑ, αντικαθιστώντας τα εθνικά συστήματα. Η φορολογική αρμοδιότητα των κρατών μελών διατηρείται, με εξαίρεση τον ειδικό τομέα του ΦΠΑ.

26. Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας εγγυάται τη συνεκτικότητα και τη διαίτιση του κοινού συστήματος, επιτρέποντας μόνον τους φόρους που δεν πληρούν τα κριτήρια του φόρου προστιθεμένης αξίας,

24 — Τρίτη αιτιολογική σκέψη.

25 — Τέταρτη αιτιολογική σκέψη.

23 — 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).

26 — 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).

τα οποία εφεξής ορίζονται από την κοινοτική νομοθεσία. Δεν θα είχε επιτευχθεί ο σκοπός της εναρμονίσεως, αν είχε επιτραπεί στα κράτη μέλη να προσθέτουν στον ΦΠΑ άλλους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά.

27. Από την απόφαση *Rousseau Wilmot* του Δικαστηρίου προκύπτει ότι :

«το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, αφήνοντας στα κράτη μέλη την ελευθερία να διατηρούν ή να θεσπίζουν ορισμένους έμμεσους φόρους, όπως οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα πρόκειται για φόρους "έχοντας τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών", 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 εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ»²⁷.

28. Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας δεν διευκρινίζει τι νοείται με τον όρο φόρος που έχει τον «χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών». Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι πρέπει «(...) να θεωρηθεί ότι επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο προς τον ΦΠΑ οι φόροι, τα δικαιώματα

και τα τέλη που παρουσιάζουν τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ»²⁸.

29. Η νομολογία του Δικαστηρίου ορίζει ποια είναι τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά. Επισημαίνει ότι «ο ΦΠΑ τυγχάνει γενικής εφαρμογής επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες· είναι αναλογικός προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών· εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής· τέλος, εφαρμόζεται επί της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο οφειλόμενος για συγκεκριμένη συναλλαγή φόρος υπολογίζεται μετά την έκπτωση εκείνου που καταβλήθηκε κατά την προηγούμενη συναλλαγή»²⁹.

30. Πρέπει να προστεθεί ότι ο ΦΠΑ είναι «γενικός φόρος καταναλώσεως»³⁰, του οποίου το βάρος δεν φέρουν οι επιχειρήσεις, αλλά σε τελευταία ανάλυση ο τελικός καταναλωτής³¹. Επομένως, είναι ευκολονόητο ότι φόρος που επιβάλλεται χωρίς να είναι δυνατόν να επιτρέπεται η μετακύλιση του στους καταναλωτές είναι διαφορετικής φύσεως από τον φόρο επί του κύκλου εργασιών κατά την έννοια των οδηγιών ΦΠΑ. Ένας τέτοιος φόρος πλήττει απευθείας τη διαδικασία παραγωγής και, επομένως, δεν μπορεί να επιτελεί τις ίδιες λειτουργίες.

28 — Προπαρατεθείσα απόφαση *Beaulande*, σκέψη 12, η υπογράμμιση δική μου.

29 — Απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, *Dansk Denkavit και Poulsen Trading* (Σύλλογη 1992, σ. I-2217, σκέψη 11). Βλ., επίσης, την απόφαση της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, *Bergandi* (Σύλλογη 1988, σ. 1343, σκέψη 15)· την προπαρατεθείσα *Wisselink* κ.λπ., σκέψη 18· την απόφαση της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, *Giani* (Σύλλογη 1991, σ. I-1385, σκέψη 12)· την προπαρατεθείσα απόφαση *Bozzi*, σκέψη 12, και την προπαρατεθείσα απόφαση *Beaulande*, σκέψη 14.

30 — Βλ. άρθρο 2, άπ. π., της πρώτης οδηγίας.

31 — Προπαρατεθείσα απόφαση *Bergandi*, σκέψεις 8 και 17.

27 — Απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, *Rousseau Wilmot* (Σύλλογη 1985, σ. 3759, σκέψη 16), και, πιο πρόσφατα, απόφαση της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, *Bozzi* (Σύλλογη 1992, σ. I-2947, σκέψη 9).

31. Επομένως, κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, φόρος επί του κύκλου εργασιών είναι και εκείνος που μπορεί να μετακυλίεται στον καταναλωτή. Ωστόσο, είναι αναγκαίο να το διευκρινίζει ο νόμος;

IV — Ως προς τη ρητή μνεία στον νόμο της εννοίας της «μετακύλισης του φόρου στον καταναλωτή»

32. Φρονώ ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα ότι η μετακύλιση δεν είναι επιφύλαξη ή δεν πρέπει να θεωρείται επιφύλαξη, επειδή μια νομοθεσία όπως ο ισπανικός νόμος δεν την προβλέπει ρητά.

33. Όπως υπενθυμίζει η Επιτροπή παραπέμποντας στη νομολογία του Δικαστηρίου³², το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί τελεολογικά. Σκοπός του είναι να εμποδίσει τα κράτη μέλη να θεσπίζουν ή να διατηρούν φορολογίες που θα λειτουργούσαν στην πραγματικότητα — και ανεξαρτήτως της μορφής που θα έδιναν σ' αυτές οι νομοθεσίες που τις ρυθμίζουν — όπως και ο φόρος κύκλου εργασιών. Η εφαρμογή των διατάξεων έχει μεγαλύτερη σημασία από την τυπική διατύπωσή τους, η οποία, σε περίπτωση που διαφέρει από την ακολουθούμενη πρακτική, πρέπει να θεωρείται δευτερεύουσας σημασίας.

32 — Σημείο 8 των γραπτών παρατηρήσεων, όπου γίνονται αναφορές στην προμνησθείσα απόφαση Bergandi, σκέψη 14, σύμφωνα με την οποία «Για να κριθεί αν φόρος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών πρέπει, κυρίως, 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».

34. Αυτό άλλωστε προκύπτει από την εξέταση του καθεστώτος του ΦΠΑ. Η έννοια της «μετακύλισης στον καταναλωτή» είναι ένα από τα χαρακτηριστικά του φόρου αυτού, έστω και αν δεν προβλέπεται στον κατά γράμμα ορισμό που δίνει η πρώτη οδηγία. Η πρώτη οδηγία χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ φόρο «καταναλώσεως» απλώς για να εκφράσει την ιδέα ότι οφείλεται στα πλαίσια μεταβίβασης αγαθού ή παροχής υπηρεσιών και όχι για να δείξει ότι το βάρος του φόρου μετακυλίεται στον αποκτώντα ή στον προς τον η παροχή υπηρεσιών. Από αυτό μπορούμε να συναγάγουμε ότι αυτό που κυρίως έχει σημασία, πέρα από το γράμμα του νόμου, είναι ότι ο μηχανισμός που τίθεται σε εφαρμογή επιτρέπει στον επιχειρηματία που συναλλάσσεται με τον καταναλωτή να ενσωματώνει ή να προσθέτει στο τίμημα το ποσό του φόρου στον οποίο υπόκειται στα πλαίσια της εν λόγω συναλλαγής, έτσι ώστε να μην επωμίζεται το φορολογικό βάρος.

35. Κατά τα λοιπά, κανένας από τους παρεμβαίνοντες δεν υποστηρίζει ότι αυτό επιβάλλεται να προβλέπεται ρητά στον νόμο. Ειδικότερα, οι προσφεύγουσες των κύριων δικών εκθέτουν ότι, για να συνιστά ένας φόρος φόρο κύκλου εργασιών, «δεν είναι αναγκαίο να προβλέπει ρητά η εφαρμοστέα επ' αυτού νομοθεσία ότι ο φόρος αυτός μπορεί να μετακυλίεται στον καταναλωτή», αλλά ότι, «αντιθέτως, αρκεί να επιτρέπει ή τουλάχιστον να μην εμποδίζει η νομοθεσία αυτή την άμεση ή έμμεση μετακύλιση και να μπορεί να θεωρείται ότι ο φόρος περιλαμβάνεται στο τίμημα των αγαθών ή των υπηρεσιών το οποίο καταβάλλει ο καταναλωτής»³³. Ομοίως, η Επιτροπή καταλήγει ότι «η πλήρης απουσία ρητής αναφοράς στα κριτήρια που καθορίζουν την έννοια του φόρου επί του κύκλου

33 — Βλ. α. 16, πρώτον, της γαλλικής μεταφράσεως των γραπτών παρατηρήσεων.

εργασιών στο κείμενο του εθνικού νόμου είναι άνευ σημασίας, όταν πρόκειται να κριθεί το αν συμβιβάζεται συγκεκριμένος φόρος με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας»³⁴.

V — Ως προς τη μη ύπαρξη εγγράφου αποδεικνύοντος τη μετακύλιση του φόρου στον καταναλωτή

36. Θεωρώντας δεδομένες τη μετακύλιση των φόρων στον καταναλωτή και την αναλογικότητα του ύψους τους προς τα έσοδα, το εθνικό δικαστήριο ζητεί ωστόσο να πληροφορηθεί αν τα κριτήρια αυτά αρκούν προκειμένου να διαπιστωθεί αν ένας φόρος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, όταν η μετακύλιση του φόρου δεν βεβαιώνεται ρητά σε κανένα έγγραφο.

37. Συγκεκριμένα, η χορήγηση στους χρήστες μηχανών παιχνιδιών τιμολογίου ή οποιουδήποτε άλλου αναλόγου εγγράφου δεν είναι πρακτικώς δυνατή, λόγω του αυτομάτου και επαναληπτικού χαρακτήρα, εντός συντόμου χρονικού διαστήματος, της φορολογουμένης δραστηριότητας.

38. Στον φορολογικό τομέα, ο ρόλος του τιμολογίου είναι ουσιώδης προκειμένου να εξασφαλίζεται ο έλεγχος των οικονομικών πράξεων για την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου. Ειδικότερα, στον τομέα του ΦΠΑ, το τιμολόγιο είναι το μέσο ασκήσεως

του δικαιώματος εκπτώσεως. Το τιμολόγιο παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να καταλογίσει, επί του φόρου που επιβάλλεται στα αγαθά που παράγει ή στις παροχές υπηρεσιών που εκτελούνται μερίμνη του, τους φόρους που επιβαρύνουν το σύνολο των στοιχείων της τελικής τιμής κόστους. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, για τις περισσότερες παροχές υπηρεσιών, η έκπτωση εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου εκδιδόμενου σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

39. Το προμνησθέν άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', επιβάλλει την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου σε δύο περιπτώσεις: αφενός, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο προς άλλον υποκείμενο στον φόρο και, αφετέρου, για τις προκαταβολές υποκείμενου στον φόρο προς άλλον υποκείμενο στον φόρο, προ της πραγματοποιήσεως της παραδόσεως ή προ της περατώσεως της παροχής υπηρεσιών.

40. Στον τομέα αυτόν, η υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου δεν αφορά επομένως τις σχέσεις μεταξύ του παρέχοντος υπηρεσίες και του τελικού καταναλωτή. Δοθέντος ότι οι δεύτεροι δεν θεωρούνται «υποκείμενοι στον φόρο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας³⁵, δεν μπορούν να επικαλούνται

35 — Στο άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζεται ότι ως υποκείμενος στον φόρο θεωρείται «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής». Η παράγραφος 2 αναφέρεται σε «(...) όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά» και σε δραστηριότητες που συνίστανται στην «εκμετάλλευση ενωμάτων ή άλλου αγαθού, προς τον σκοπό αντίληψης εσόδων διαρκούς χαρακτήρος».

34 — Σημείο 9 των γραπτών παρατηρήσεων.

δικαίωμα εκπτώσεως, οπότε η έκδοση τιμολογίου, από την άποψη αυτή, δεν έχει καμιά χρησιμότητα γι' αυτούς. Επομένως, η έκδοση τιμολογίου δεν μπορεί να συνιστά υποχρέωση η οποία χαρακτηρίζει τον φόρο κύκλου εργασιών και η οποία θα μπορούσε να επιβάλλεται στο στάδιο των σχέσεων μεταξύ των οργανωτών τυχερών παιχνιδιών και των χρηστών των συσκευών παιχνιδιών.

41. Όπως είναι διατυπωμένο, το ερώτημα εκφράζει επίσης την ιδέα ότι η μετακύλιση του φόρου στον καταναλωτή, έστω και αν είναι πραγματική, θα μπορούσε ωστόσο να θεωρηθεί ως μη υφισταμένη ελλείψει αποδείξεως. Κατά τη γνώμη μου, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι η προϋπόθεση της μετακύλισεως στον καταναλωτή δεν πληρούται απλώς και μόνο διότι δεν προβλέπεται κανένα έγγραφο που να βεβαιώνει την πραγματοποίησή της, εφόσον η συνδρομή της προϋποθέσεως αυτής μπορεί να αποδεικνύεται με ανάλυση, από το δικαστήριο, της λειτουργίας του επίμαχου φόρου από την οποία θα προκύπτει η δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να τον μετακυλίσει.

42. Για λόγους πληρότητας, πρέπει να διευκρινίσω ότι αν, για τους ανωτέρω λόγους, ένας κατ' αποκοπήν υψηλός σε σχέση με το σύνολο των εσόδων ή τον κύκλο εργασιών φόρος, ο οποίος λαμβάνει υπόψη του τα έσοδα αυτά, μπορεί να θεωρηθεί φόρος επί του κύκλου εργασιών, έστω και αν η μετακύλισή του στον καταναλωτή πουθενά δεν βεβαιώνεται ρητά, τούτο θα ισχύσει αν πληρούνται τα λοιπά κριτήρια που επιτρέπουν τον χαρακτηρισμό του φόρου αυτού ως φόρου επί του κύκλου εργασιών. Επομένως, το εθνικό δικαστήριο, εκτός από τα στοιχεία που αναφέρει στην απόφασή του, είναι αναγκαίο να διαπιστώσει:

- τον γενικό χαρακτήρα του φόρου, πράγμα που προϋποθέτει ότι επιβάλλεται σε όλες τις συναλλαγές που έχουν αντικείμενο τη μεταβίβαση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών·
- την είσπραξή του σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής·
- την επιβολή του μόνον επί της προστιθεμένης αξίας.

Πρόταση

43. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα υποβληθέντα ερωτήματα:

«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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, και ιδίως το άρθρο της 33, έχει την έννοια ότι δεν ορίζει ως προϋπόθεση να αναφέρει ρητώς η θεσπίζουσα φόρο εθνική νομοθεσία την ύπαρξη δυνατότητας “μετακύλισεως του φόρου στον καταναλωτή”, για να γίνει δεκτό ότι η μετακύλιση αποτελεί ένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός φόρου επί του κύκλου εργασιών. Αρκεί η νομοθεσία αυτή να επιτρέπει ή τουλάχιστον να μην εμποδίζει τη μετακύλιση του φόρου στον καταναλωτή.

Η έκτη οδηγία 77/388, και ιδίως το άρθρο της 33, έχει την έννοια ότι δεν εξαρτά την αναγνώριση της ιδιότητας του φόρου επί του κύκλου εργασιών σε μετακυλιόμενο στον καταναλωτή, κατ’ αποκοπήν και υψηλό σε σχέση με τον συνολικό κύκλο εργασιών φόρο, ο οποίος λαμβάνει υπόψη του αυτόν τον κύκλο εργασιών, από την επιβαλλομένη στον παρέχοντα υπηρεσίες υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου ή οποιουδήποτε άλλου αναλόγου εγγράφου βεβαιώνοντος ρητώς τη μετακύλιση του φόρου αυτού στον καταναλωτή.

Η έκτη οδηγία 77/388, και ιδίως το άρθρο της 33, έχει την έννοια ότι απαγορεύει τη θέσπιση ή τη διατήρηση εθνικού φόρου που έχει τα ανωτέρω χαρακτηριστικά μόνον εφόσον ο εν λόγω φόρος έχει γενικό χαρακτήρα, εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής και επιβάλλεται επί της προστιθεμένης αξίας των υπηρεσιών.»