

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 17ης Σεπτεμβρίου 1997 *

Στην υπόθεση C-130/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) 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

Fazenda Pública

και

Solisnor-Estaleiros Navais SA,

στην οποία παρεμβαίνουν είναι το **Ministério Público,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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), καθώς και του άρθρου 378 της Πράξεως για τους όρους προσχωρήσεως του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και για τις προσαρμογές των Συνθηκών (ΕΕ 1985, L 302, σ. 23),

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Σερόν, πρόεδρο τμήματος, P. Jann και M. Wathelet (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- το Fazenda Pública, εκπροσωπούμενο από την Maria Aldina Moreira,
- η Solisnor-Estaleiros Navais SA, εκπροσωπούμενη από τον Manuel Rodrigues, δικηγόρο Almada,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Luís Fernandes, διευθυντή της Νομικής Υπηρεσίας της Γενικής Διεύθυνσεως Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, και Rui Barreira, σύμβουλο στο κέντρο νομικών μελετών της Προεδρίας του Υπουργικού Συμβουλίου,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους António Caeiro, νομικό σύμβουλο, και Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Solisnor-Estaleiros Navais SA, εκπροσωπούμενης από τον δικηγόρο Manuel Rodrigues, της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Luís Fernandes και την Ana César Machado, βοηθό στη Νομική Σχολή του Πανεπιστημίου της Λισαβόνας, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον António Caeiro, κατά τη συνεδρίαση της 29ης Ιανουαρίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Μαρτίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 1996, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Απριλίου 1996, το Supremo Tribunal Administrativo υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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), καθώς και του άρθρου 378 της Πράξεως για τους όρους προσχωρήσεως του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και για τις προσαρμογές των Συνθηκών (ΕΕ 1985, L 302, σ. 23, στο εξής: Πράξη Προσχωρήσεως).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Solisnor-Estaleiros Navais SA (στο εξής: Solisnor) και του Fazenda Pública (Δημόσιου Ταμείου) ως προς το ζήτημα της εκκαθαρίσεως φορολογικής επιβαρύνσεως θεσπισθείσας, υπό τη μορφή τέλους χαρτοσήμου, με το άρθρο 91 του Tabela Geral do Imposto do Selo (Γενικού Πίνακα Τελών Χαρτοσήμου, στο εξής: TGIS).

3 Στις 4 Ιουνίου 1992 η Solisnor κατέβαλε τέλος χαρτοσήμου ύψους 43 586 400 εσκούδων (ESC), για σύμβαση έργου την οποία είχε συνάψει στις 28 Δεκεμβρίου 1989 με την Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA για την κατασκευή πετρελαιοφόρου προοριζομένου για τη μεταφορά αργού πετρελαίου.

- 4 Στη συνέχεια, η Solisnor ζήτησε ενώπιον του Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal την ακύρωση της επιβολής του φόρου αυτού και το εν λόγω δικαστήριο, με απόφαση της 21ης Μαρτίου 1994, δέχτηκε το αίτημά της με το σκεπτικό ότι ο φόρος αντιβαίνει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας.
- 5 Η τελευταία αυτή διάταξη προβλέπει 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 ασφαλίσεως 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.»
- 6 Το Fazenda Pública άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo, υποστηρίζοντας ότι το τέλος χαρτοσήμου δεν αποτελεί φόρο επί του κύκλου εργασιών και, ως εκ τούτου, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας.
- 7 Η Solisnor ισχυρίστηκε ότι το τέλος χαρτοσήμου, εν όψει των χαρακτηριστικών του ως γενικής φορολογικής επιβαρύνσεως που πλήττει την κατανάλωση και είναι ανάλογη προς την τιμή των υπηρεσιών, συνιστά φόρο επί του κύκλου εργασιών, υπό την έννοια της προπαρατεθείσας διατάξεως, και, ως εκ τούτου, είναι ασυμβίβαστο προς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ.
- 8 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι, κατά το άρθρο 1 της κανονιστικής αποφάσεως περί του τέλους χαρτοσήμου, εγκριθείσας με το νομοθετικό διάταγμα 12700, της 20ής Νοεμβρίου 1926, ο φόρος αυτός πλήττει, γενικώς, «όλα τα έγγραφα, βιβλία, φύλλα, πράξεις και προϊόντα που περιγράφονται στον TGIS». Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 91 του TGIS, ο φόρος πλήττει «τις συμβάσεις έργου ή προμηθείας υλικού ή καταναλωτικών αγαθών εν γένει». Το ποσό του τέλους χαρτοσήμου υπολογίζεται βάσει συντελεστή, ο οποίος ποικίλλει αναλόγως του αντικειμένου της συμβάσεως και εφαρμόζεται επί της αξίας της πράξεως.

9 Το άρθρο 91 του TGIS καταργήθηκε με το άρθρο 3 του νομοθετικού διατάγματος 223/91, της 18ης Ιουνίου 1991, το προοίμιο του οποίου παραθέτει ως αιτιολογία της καταργήσεως των άρθρων περί συμβάσεων έργου — μεταξύ των οποίων περιλαμβανόταν το άρθρο 91 — το «ασυμβίβαστο προς τον γενικό φόρο καταναλώσεως, τον οποίο αποτελεί ο φόρος προστιθεμένης αξίας».

10 Με τη διάταξη περί παραπομπής, το Supremo Tribunal Administrativo επισημαίνει ότι στις 28 Δεκεμβρίου 1989, ημερομηνία συντελέσεως της φορολογητέας πράξεως, το άρθρο 91 του TGIS ίσχυε ακόμη, μολονότι η Πορτογαλική Δημοκρατία υπεχρεούτο ήδη από την 1η Ιανουαρίου 1989, βάσει του άρθρου 395 και του παραρτήματος XXXVI, σημείο II, της Πράξεως Προσχωρήσεως, να λάβει τα αναγκαία μέτρα για τη συμμόρφωσή της προς την έκτη οδηγία. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως η διατήρηση σε ισχύ της φορολογικής αυτής επιβαρύνσεως επιτρέπεται από το άρθρο 378 και το παράρτημα XXXII της Πράξεως Προσχωρήσεως, τα οποία επιτρέπουν στην Πορτογαλική Δημοκρατία να χορηγεί φορολογική ατέλεια και να προβαίνει σε διάφορες απαλλαγές.

11 Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο έκρινε σκόπιμο να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το τέλος χαρτοσήμου, με τα προεκτεθέντα χαρακτηριστικά, να θεωρηθεί ως φόρος επί του κύκλου εργασιών, κατά το άρθρο 33 της προμηθειάς έκτης οδηγίας, καλυπτόμενος ενδεχομένως από την εξαίρεση του άρθρου 378 της Πράξεως Προσχωρήσεως ή οποιασδήποτε άλλης διατάξεως του κοινοτικού δικαίου;»

12 Με το ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ εθνικής φορολογικής επιβαρύνσεως, η οποία έχει τα χαρακτηριστικά τέλους χαρτοσήμου επιβαλλομένου επί συμβάσεων έργου και προμηθειάς υλικού ή εν γένει καταναλωτικών αγαθών, το οποίο υπολογίζεται βάσει της αξίας της σύμβασης. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν η διατήρηση σε ισχύ μιας τέτοιας φορολογικής επιβαρύνσεως επιτρέπεται από το άρθρο 378 και το παράρτημα XXXII της Πράξεως Προσχωρήσεως ή από οποιαδήποτε άλλη διάταξη κοινοτικού δικαίου.

- 13 Κατά παγία νομολογία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot, Συλλογή 1985, σ. 3759, σκέψη 16, της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi, Συλλογή 1992, σ. I-2947, σκέψη 9, και της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-208/91, Beaulande, Συλλογή 1992, σ. I-6709, σκέψη 12), το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, αφήνοντας στα κράτη μέλη την ελευθερία να διατηρούν σε ισχύ ή να θεσπίζουν ορισμένους έμμεσους φόρους, όπως είναι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως, υπό την προϋπόθεση ότι δεν πρόκειται για φόρους «έχοντες τον 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 τον ΦΠΑ.
- 14 Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να λογίζονται ως τέτοια μέτρα οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που εμφανίζουν τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΦΠΑ, έστω και αν δεν είναι πανομοιότυπα προς αυτόν ως προς όλα τα στοιχεία τους. Όπως έχει ήδη επισημάνει επανειλημμένως το Δικαστήριο, τα χαρακτηριστικά αυτά είναι τα ακόλουθα: ο ΦΠΑ τυγχάνει γενικής εφαρμογής επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες· είναι ανάλογος προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αριθμού των διενεργουμένων συναλλαγών· εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής· τέλος, εφαρμόζεται επί της προστιθέμενης αξίας των αγαθών και υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο οφειλόμενος για κάθε συγκεκριμένη συναλλαγή φόρος υπολογίζεται μετά την έκπτωση εκείνου που καταβλήθηκε κατά την προηγούμενη συναλλαγή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1988, 252/76, Bergandi, Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 15, της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ., Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 18, της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Giant, Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψεις 11 και 12, της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkanvit και Poulsen Trading, Συλλογή 1992, σ. I-2217, σκέψη 11, Bozzi, προπαρατεθείσα, σκέψη 12, και Beaulande, προπαρατεθείσα, σκέψεις 12 και 14).
- 15 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει τη διατήρηση σε ισχύ ή τη θέσπιση δικαιωμάτων καταχωρίσεως ή άλλου είδους φόρων, δικαιωμάτων και τελών, εφόσον αυτά δεν εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.
- 16 Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί εάν ένας φόρος όπως αυτός τον οποίο έχει υπόψη του το εθνικό δικαστήριο έχει τα χαρακτηριστικά αυτά.

- 17 Συναφώς, αρκεί η παρατήρηση ότι ένα τέλος χαρτοσήμου, όπως το περιγραφόμενο από το αιτούν δικαστήριο, δεν αποτελεί γενικό φόρο, δεδομένου ότι δεν έχει ως αντικείμενο την επιβάρυνση του συνόλου των οικονομικής φύσεως πράξεων εντός του οικείου κράτους μέλους (βλ. συναφώς απόφαση *Beaulande*, προπαρατεθείσα, σκέψη 16). Πράγματι, το τέλος αυτό πλήττει αποκλειστικώς, κατά το άρθρο 1 της κανονιστικής αποφάσεως περί του τέλους χαρτοσήμου, τα «έγγραφα, βιβλία, φύλλα, πράξεις και προϊόντα που περιγράφονται στον TGIS» και, ειδικότερα, κατά το άρθρο 91 του TGIS, «τις συμβάσεις έργου ή προμηθείας υλικού και εν γένει καταναλωτικών αγαθών», ενώ εξαιρείται σημαντικό μέρος των οικονομικής φύσεως πράξεων εντός του οικείου κράτους μέλους, όπως οι συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή οι συμβάσεις πώλησεως κινητών, τις οποίες αφορούσαν αντιστοίχως τα παλαιά άρθρα 141 και 50, παράγραφος 1, στοιχείο α, του TGIS, τα οποία σήμερα έχουν καταργηθεί.
- 18 Βεβαίως, από τη δικογραφία προκύπτει ότι, αρχικώς, το άρθρο 91 του TGIS αποτελούσε μέρος ενός συστήματος φορολογήσεως, σκοπός του οποίου ήταν να πλήττει γενικώς τις συναλλαγές που αφορούσαν τα αγαθά και τις υπηρεσίες. Ωστόσο, διάφορες κατηγορίες πράξεων οικονομικής φύσεως εξαιρέθηκαν διαδοχικώς του πεδίου εφαρμογής του εν λόγω συστήματος, κατόπιν της καταργήσεως πλειόνων άρθρων του TGIS, όπως είναι τα προαναφερθέντα άρθρα 50, παράγραφος 1, στοιχείο α, ή 141, κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος του κώδικα περί ΦΠΑ στην πορτογαλική έννομη τάξη (βλ. το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο d, του νομοθετικού διατάγματος 394-B/84, της 26ης Δεκεμβρίου 1984, D. R., σειρά I, αριθ. 297, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 3/86, της 7ης Φεβρουαρίου 1986, D. R., σειρά I, αριθ. 32).
- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, και χωρίς να χρειάζεται να εξεταστούν οι άλλες ιδιαιτερότητές του, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ένας φόρος όπως αυτός τον οποίο έχει υπόψη του το αιτούν δικαστήριο δεν εμφανίζει ένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.
- 20 Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ εθνικής φορολογικής επιβαρύνσεως που εμφανίζει τα χαρακτηριστικά τέλους χαρτοσήμου το οποίο επιβάλλεται επί συμβάσεων έργου ή προμηθείας υλικών ή εν γένει καταναλωτικών αγαθών, αλλά δεν πλήττει σημαντικό τμήμα των οικονομικής φύσεως πράξεων εντός του οικείου κράτους μέλους.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 21 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Πορτογαλική Κυβέρνηση 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 (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 1996 το Supremo Tribunal Administrativo, αποφαινεται:

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: ομοίμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ εθνικής φορολογικής επιβαρύνσεως που εμφανίζει τα χαρακτηριστικά τέλους χαρτοσήμου το οποίο επιβάλλεται επί συμβάσεων έργου ή προμηθείας υλικών ή εν γένει καταναλωτικών αγαθών, αλλά δεν πλήττει σημαντικό τμήμα των οικονομικής φύσεως πράξεων εντός του οικείου κράτους μέλους.

Sevón

Jann

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 17 Σεπτεμβρίου 1997.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

R. Grass

L. Sevón