

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 3ης Οκτωβρίου 2006*

Στην υπόθεση C-475/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε η Commissione tributaria provinciale di Cremona (Ιταλία) με απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 2003, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

κατά

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, προέδρους τμήματος, N. Colneric (εισηγήτρια), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Küris, E. Juhász και Γ. Αρέστη, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs και, στη συνέχεια, C. Stix-Hackl
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως, στη συνέχεια, H. von Holstein,
βοηθός γραμματέας, και L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου
συζητήσεως της 16ης Νοεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, εκπροσωπούμενη από τον R. Tieghi, avvocato,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρού-
μενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα Jacobs που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη
συνεδρίαση της 17ης Μαρτίου 2005,

έχοντας υπόψη τη διάταξη της 21ης Οκτωβρίου 2005 για την επανάληψη της
προφορικής διαδικασίας και κατόπιν της συνεδριάσεως της 14ης Δεκεμβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, εκπροσωπούμενη από τους R. Tieghi και R. Esposito, avvocati,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Wimmer,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Boček,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους R. Stotz και U. Forsthoff,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την N. Díaz Abad,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. de Bergues,

- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τους J. O'Reilly, SC, και P. McCann, BL,
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Müller και R. Somssich,
- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον M. de Grave,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Dossi,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, A. Seíça Neves και R. Lares,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. Bygglin,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Norman και τον A. Kruse,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την E. O'Neill, επικουρούμενη από τους D. Anderson, QC, και T. Ward, barrister,

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα Stix-Hackl που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 14ης Μαρτίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία)
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (στο εξής: Banca popolare) και της Agenzia Entrate Ufficio Cremona σχετικά με την είσπραξη περιφερειακού φόρου επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Κατά το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως, και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρησης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

- 4 Η οδηγία 77/388 στην αρχική της μορφή περιείχε ήδη ένα άρθρο 33, που ήταν κατ' ουσία ταυτόσημο με τη διάταξη αυτή.

Η εθνική ρύθμιση

- 5 Ο περιφερειακός φόρος επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων (imposta regionale sulle attività produttive, στο εξής: IRAP) θεσπίστηκε με το νομοθετικό διάταγμα 446, της 15ης Δεκεμβρίου 1997 (τακτικό συμπλήρωμα της *GURI* αριθ. 298, της 23ης Δεκεμβρίου 1997, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα).

6 Τα άρθρα 1 έως 4 του διατάγματος αυτού έχουν ως εξής:

«Άρθρο 1. Θέσπιση του φόρου

1. Θεσπίζεται περιφερειακός φόρος επί των ασκουμένων στο έδαφος των περιφερειών παραγωγικών δραστηριοτήτων.
2. Ο φόρος καταβάλλεται αυτούσιος και δεν εκπίπτει από τον φόρο εισοδήματος.

Άρθρο 2. Προϋπόθεση επιβολής του φόρου

1. Η επιβολή του φόρου προϋποθέτει συνήθη άσκηση αυτοτελώς οργανωμένης δραστηριότητας σκοπούσας στην παραγωγή ή την εμπορία αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Καταλαμβάνει πάσα δραστηριότητα ασκούμενη από εταιρίες ή οργανισμούς, περιλαμβανομένων και των κρατικών οργάνων ή διοικητικών μονάδων.

Άρθρο 3. Υποκείμενοι στον φόρο

1. Στον φόρο υπόκεινται οι φορείς που ασκούν μία ή πλείονες από τις δραστηριότητες του άρθρου 2, και ειδικότερα:
 - a) εταιρίες και οργανισμοί του άρθρου 87, παράγραφος 1, στοιχεία a και b, του κωδικοποιημένου κειμένου περί των φόρων εισοδήματος, που κυρώθηκε με το διάταγμα του Προέδρου της Δημοκρατίας 917 της 22ας Δεκεμβρίου 1986·

- b) ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και οι προς αυτές εξομοιούμενες εταιρίες [...], καθώς και φυσικά πρόσωπα ασκούντα τις εμπορικές δραστηριότητες του άρθρου 51 του ίδιου κωδικοποιημένου κειμένου·
- c) φυσικά πρόσωπα, απλές εταιρίες και οι προς αυτές εξομοιούμενες εταιρίες [...] που ασκούν τέχνες και επαγγέλματα του άρθρου 49, παράγραφος 1, του ίδιου κωδικοποιημένου κειμένου·
- d) παραγωγοί κάτοχοι αγροτικού εισοδήματος [...]

[...]

2. Δεν υπόκεινται στον φόρο:

- a) αμοιβαία κεφάλαια επενδύσεων [...]
- b) τα κεφάλαια συντάξεων [...]
- c) Ευρωπαϊκοί Όμιλοι Οικονομικού Σκοπού (ΕΟΟΣ) [...]

Άρθρο 4. Βάση επιβολής του φόρου

1. Ο φόρος επιβάλλεται επί της καθαρής αξίας της παραγωγής η οποία απορρέει από την ασκούμενη στο έδαφος της περιφέρειας δραστηριότητα.

[...]»

- 7 Τα άρθρα 5 έως 12 του νομοθετικού διατάγματος περιέχουν τα κριτήρια προσδιορισμού της εν λόγω «καθαρής αξίας της παραγωγής», τα οποία διαφέρουν αναλόγως των οικονομικών δραστηριοτήτων των οποίων η άσκηση αποτελεί τη γενεσιουργό αιτία του IRAP.
- 8 Το άρθρο 5 του εν λόγω διατάγματος ορίζει ότι, για τους επιχειρηματίες του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχεία α και β, του ίδιου διατάγματος, οι οποίοι δεν ασκούν εργασίες τραπεζών, λοιπών χρηματοπιστωτικών οργανισμών και εταιριών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των στοιχείων που μπορούν να υπαχθούν στην αξία της παραγωγής της παραγράφου 1, στοιχείο Α, του άρθρου 2425 του Αστικού Κώδικα και του αθροίσματος των στοιχείων που μπορούν να υπαχθούν στο κόστος παραγωγής της ίδιας παραγράφου, στοιχείο Β, εξαιρουμένων ορισμένων μεταξύ αυτών, μεταξύ των οποίων οι δαπάνες για μισθωτό προσωπικό.
- 9 Το άρθρο 2425 του Αστικού Κώδικα, που επιγράφεται «Περιεχόμενο αποτελεσμάτων χρήσεως», ορίζει:

«Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται σύμφωνα με το ακόλουθο διάγραμμα:

Α) Αξία της παραγωγής:

- 1) εισπράξεις πωλήσεων και παρεχομένων υπηρεσιών·
- 2) αυξομειώσεις προϊόντων υπό κατασκευή, ημιτελών και τελικών·
- 3) αυξομειώσεις των υπό εξέλιξη έργων βάσει παραγγελίας·

- 4) αυξήσεις ακινητοποιήσεων για εσωτερικές εργασίες
- 5) λοιπές εισπράξεις και έσοδα, με χωριστή μνεία των επιχορηγήσεων παγίων επενδύσεων

Σύνολο.

B) Κόστος παραγωγής:

- 6) για πρώτες ύλες, βοηθητικές, αναλώσιμα και εμπορεύματα
- 7) για υπηρεσίες
- 8) για τη χρήση αγαθών τρίτων
- 9) για προσωπικό:
 - a) μισθοί
 - b) κοινωνικοασφαλιστικά βάρη
 - c) αποζημιώσεις λόγω λύσεως συμβάσεως
 - d) συντάξεις λόγω αποχωρήσεως και συναφείς

e) λοιπά στοιχεία κόστους·

10) αποσβέσεις και υποτιμήσεις:

a) αποσβέσεις και υποτιμήσεις αϋλων αγαθών·

b) αποσβέσεις και υποτιμήσεις υλικών αγαθών·

c) λοιπές αποσβέσεις και υποτιμήσεις·

d) υποτιμήσεις πιστώσεων που περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό και στα ρευστά διαθέσιμα·

11) αυξομειώσεις για πρώτες ύλες, βοηθητικές, αναλώσιμα και εμπορεύματα·

12) αποθεματικά προς αντιμετώπιση κινδύνων·

13) λοιπά αποθεματικά·

14) λοιπά βάρη εκμεταλλεύσεως.

Σύνολο.

Διαφορά μεταξύ αξίας και κόστους παραγωγής (A-B).

[...]»

- 10 Κατά το άρθρο 14 του νομοθετικού διατάγματος, «ο φόρος οφείλεται ανά φορολογική περίοδο, σε εκάστη των οποίων αντιστοιχεί αυτοτελής φορολογική υποχρέωση. Η φορολογική περίοδος ορίζεται σύμφωνα με τα κριτήρια που ισχύουν για τον φόρο εισοδήματος».
- 11 Κατά το άρθρο 16 του νομοθετικού διατάγματος, κατά κανόνα, «προς υπολογισμό του φόρου εφαρμόζεται επί της καθαρής αξίας της παραγωγής συντελεστής 4,25 %». Ο συντελεστής αυτός διαφέρει αναλόγως της περιφέρειας στην οποία είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 12 Η Banca popolare προσέβαλε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου την απόφαση της Agenzia Entrate Ufficio Cremona, με την οποία η τελευταία είχε αρνηθεί να της επιστρέψει τον IRAP που είχε καταβάλει κατά τα έτη 1998 και 1999.
- 13 Κατά την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, υπάρχει διάσταση μεταξύ του νομοθετικού διατάγματος και του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο αναπτύσσει τις ακόλουθες σκέψεις:

— πρώτον, ο IRAP έχει γενική εφαρμογή σε όλες τις εμπορικές πράξεις παραγωγής ή συναλλαγής, που έχουν ως αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες και συντελούνται στο πλαίσιο συνήθους ασκήσεως δραστηριότητας σκοπούσας προς τούτο, ήτοι της εκμεταλλεύσεως επιχειρήσεως ή της ασκήσεως τέχνης ή επαγγέλματος

- δεύτερον, ο IRAP, παρ' όλον ότι στηρίζεται σε διαφορετική διαδικασία απ' ό,τι ο φόρος προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), βαρύνει την καθαρή αξία που προκύπτει από τις παραγωγικές δραστηριότητες, και ειδικότερα την καθαρή αξία την οποία «προσθέτει» στο προϊόν ο παραγωγός, οπότε ο IRAP αποτελεί μορφή ΦΠΑ·
 - τρίτον, ο IRAP εισπράττεται σε κάθε στάδιο της παραγωγικής ή διανεμητικής διαδικασίας·
 - τέταρτον, το άθροισμα των ποσών που εισπράττονται ως IRAP κατά τις διάφορες φάσεις του κύκλου, από την παραγωγή μέχρι τη διάθεση στην κατανάλωση, ισούται με τον συντελεστή του IRAP που εφαρμόζεται επί της τιμής πώλησεως των αγαθών και υπηρεσιών κατά τη διάθεσή τους προς κατανάλωση.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται όμως αν οι υφιστάμενες μεταξύ ΦΠΑ και IRAP διαφορές άπτονται των ουσιωδών χαρακτηριστικών που προσδιορίζουν την υπαγωγή ή μη ενός φόρου στην ίδια κατηγορία.
- 16 Υπ' αυτές τις συνθήκες, η Commissione tributaria provinciale di Cremona αποφάσισε ν' αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 33 της [έκτης] οδηγίας [...] την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή του IRAP επί της καθαρής αξίας παραγωγής που προκύπτει από τη συνήθη άσκηση

αυτοτελώς οργανωμένης δραστηριότητας που αποσκοπεί στην παραγωγή ή την εμπορία αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 17 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας εμποδίζει τη διατήρηση φορολογικής επιβαρύνσεως που εμφανίζει χαρακτηριστικά σαν του επίδικου στην κύρια δίκη φόρου.
- 18 Για να ερμηνευθεί το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, πρέπει η διάταξη αυτή να ενταχθεί στο οικείο νομοθετικό πλαίσιο. Προς τούτο είναι σκόπιμο, όπως και στην απόφαση της 8ης Ιουνίου 1999, C-338/97, C-344/97 και C-390/97, Pelzl κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-3319, σκέψεις 13 έως 20), να υπομνησθούν εξ αρχής οι επιδιωκόμενοι με τη θέσπιση κοινού συστήματος ΦΠΑ σκοποί.
- 19 Από τις αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί 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 σκοπός της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών είναι η δημιουργία μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς, διά της απαλείψεως των φορολογικών διαφορών που μπορούν να επηρεάσουν τον ανταγωνισμό και να παρακωλύσουν τις εμπορικές συναλλαγές.

- 20 Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θεσπίστηκε 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.
- 21 Το κοινό σύστημα ΦΠΑ στηρίζεται, δυνάμει του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας, στην αρχή ότι επί των αγαθών και των υπηρεσιών, έως το στάδιο του λιανικού εμπορίου, επιβάλλεται γενικός φόρος καταναλώσεως ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, άσχετα από τον αριθμό των συναλλαγών που έχουν μεσολαβήσει κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής, πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.
- 22 Πάντως, σε κάθε συναλλαγή, ο ΦΠΑ απαιτείται μόνο 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 σε προηγούμενο στάδιο έχουν ήδη επιβαρύνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ώστε ο φόρος να καταλαμβάνει, σε κάθε στάδιο, μόνο την προστιθέμενη αξία και να βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή.
- 23 Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος ίσων όρων φορολογήσεως μιας και της αυτής πράξεως, ασχέτως του κράτους μέλους 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.
- 24 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.

- 25 Προκειμένου να κριθεί αν ένας φόρος, ένα δικαίωμα ή 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 πλήττει 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.
- 26 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει 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 ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με αυτόν (αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkvit και Poulsen Trading, Συλλογή 1992, σ. I-2217, σκέψεις 11 και 14, και της 29ης Απριλίου 2004, C-308/01, GIL Insurance κ.λπ., Συλλογή 2004, σ. I-4777, σκέψη 32).
- 27 Αντιθέτως, το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύει τη διατήρηση ή την εισαγωγή ενός φόρου που στερείται κάποιου από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ (αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Συλλογή 1997, σ. I-5053, σκέψεις 19 και 20, και GIL Insurance κ.λπ., όπ.π., σκέψη 34).
- 28 Το Δικαστήριο έχει προσδιορίσει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ. Παρά τις όποιες διαφορές διατύπωσης, προκύπτει από τη νομολογία του ότι τα χαρακτηρι-

στικά αυτά είναι τέσσερα: η γενική εφαρμογή του επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει· η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί· η έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση καταλήγει στον καταναλωτή (βλ. ιδίως προαναφερθείσα απόφαση Pelzl κ.λπ., σκέψη 21).

29 Για να αποφευχθούν αποτελέσματα διστάμενα προς τον επιδιωκόμενο από το κοινό σύστημα ΦΠΑ σκοπό, όπως αυτός υπομνήστηκε στις σκέψεις 20 έως 26 της παρούσας αποφάσεως, κάθε σύγκριση των χαρακτηριστικών ενός φόρου όπως ο IRAP με τα χαρακτηριστικά του ΦΠΑ πρέπει να γίνεται με γνώμονα τον σκοπό αυτόν. Σ' αυτό το πλαίσιο, ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην επιταγή να εξασφαλίζεται πάντοτε η ουδετερότητα του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

30 Εν προκειμένω, σχετικά με το δεύτερο ουσιώδες χαρακτηριστικό του ΦΠΑ, διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι, ενώ ο ΦΠΑ εισπράττεται σε κάθε συναλλαγή κατά το στάδιο της εμπορίας, το δε ύψος του είναι ανάλογο προς την τιμή των παρεχομένων αγαθών ή υπηρεσιών, ο IRAP, αντιθέτως, είναι φόρος που έχει ως βάση υπολογισμού την καθαρή αξία της παραγωγής της επιχείρησης κατά τη διάρκεια δεδομένης περιόδου. Πράγματι, η βάση υπολογισμού του είναι ίση προς την προκύπτουσα από τον λογαριασμό αποτελεσμάτων διαφορά μεταξύ της «αξίας της παραγωγής» αφενός και του «κόστους παραγωγής» αφετέρου, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται στην ιταλική νομοθεσία. Εμπεριέχει στοιχεία όπως οι αυξομειώσεις των αποθεμάτων, οι αποσβέσεις και οι υποτιμήσεις, τα οποία δεν συνδέονται άμεσα με αυτή καθαυτήν την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών. Υπ' αυτές τις συνθήκες, ο IRAP δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ανάλογος προς την τιμή των παρεχομένων αγαθών ή υπηρεσιών.

31 Ακολούθως, σχετικά με το τέταρτο ουσιώδες χαρακτηριστικό του ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι η ύπαρξη διαφορών ως προς τη μέθοδο υπολογισμού της εκπτώσεως του

ήδη καταβληθέντος φόρου δεν εξαιρεί έναν φόρο της απαγορεύσεως του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, αν οι διαφορές αυτές είναι μάλλον τεχνικού χαρακτήρα και δεν εμποδίζουν να λειτουργεί ο φόρος αυτός με τον ίδιο ουσιαστικά τρόπο με τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, ένας φόρος που βαρύνει τις παραγωγικές δραστηριότητες κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην είναι βέβαιο ότι τελικά θα επιβαρύνει —όπως ένας φόρος κατανάλωσης όπως ο ΦΠΑ— τον τελικό καταναλωτή, ενδέχεται να εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

32 Εν προκειμένω, ενώ μέσω του μηχανισμού εκπτώσεως του φόρου, που περιγράφεται στα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ βαρύνει αποκλειστικώς τον τελικό καταναλωτή και είναι απολύτως ουδέτερος έναντι των υποκειμένων στον φόρο που παρεμβαίνουν στη διαδικασία παραγωγής και διανομής που προηγείται του σταδίου τελικής φορολογήσεως, ασχέτως του αριθμού των ενδιάμεσων συναλλαγών (αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs, Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψεις 19, 22 και 23, και της 15ης Οκτωβρίου 2002, C-427/98, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-8315, σκέψη 29), δεν ισχύει το ίδιο όσον αφορά τον IRAP.

33 Πράγματι, αφενός μεν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προσδιορίσει με ακρίβεια το ύψος του IRAP που ήδη εμπεριέχεται στην τιμή αγοράς αγαθών και υπηρεσιών. Αφετέρου δε, αν, προκειμένου να μετακυλίσει το βάρος του φόρου που οφείλει για τις δικές του δραστηριότητες στο επόμενο στάδιο της διαδικασίας διανομής ή κατανάλωσης, ο υποκείμενος στον φόρο μπορούσε να περιλαμβάνει το βάρος αυτό στην τιμή πωλήσεώς του, η βάση υπολογισμού του IRAP θα περιλάμβανε, στη συνέχεια, όχι μόνο την προστιθέμενη αξία, αλλά και τον φόρο τον ίδιο, οπότε ο IRAP θα υπολογιζόταν επί ενός ποσού που έχει διαμορφωθεί με βάση μια τιμή πωλήσεως στην οποία έχει προληπτικώς ενσωματωθεί ο καταβλητέος φόρος.

34 Πάντως, και αν ακόμη υποτεθεί ότι ο υποκείμενος στον IRAP, ο οποίος πωλεί προς τον τελικό καταναλωτή, λαμβάνει υπόψη του, προς καθορισμό της τιμής του, το

ποσό του φόρου που έχει ενσωματωθεί στα γενικά του έξοδα, δεν έχουν όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο τη δυνατότητα να μετακυλίσουν κατ' αυτόν τον τρόπο, ή να μετακυλίσουν πλήρως, το βάρος του φόρου (βλ., στην ίδια κατεύθυνση, προαναφερθείσα απόφαση Pelzl κ.λπ., σκέψη 24).

35 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι, σύμφωνα με την κανονιστική ρύθμιση περί του IRAP, ο φόρος αυτός δεν προορίζεται για να μετακυλιέται στον τελικό καταναλωτή με τον τρόπο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

36 Ασφαλώς, το Δικαστήριο έκρινε ασύμβατο προς το εναρμονισμένο σύστημα ΦΠΑ ένα φόρο που εισεπράττετο με τη μορφή ποσοστού επί του συνόλου των πωλήσεων που είχε πραγματοποιήσει κάθε επιχείρηση και των υπηρεσιών που είχε παράσχει κατά τη διάρκεια δεδομένης χρονικής περιόδου, αφαιρουμένου του ποσού για αγορά αγαθών και υπηρεσιών εκ μέρους της ίδιας επιχείρησης και για το αυτό χρονικό διάστημα. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι η επίδικη φορολογική εισφορά ήταν παρόμοια, ως προς τα ουσιώδη στοιχεία της, προς τον ΦΠΑ και ότι, παρά τις διαφορές, διατηρούσε τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών (βλ., στην ίδια κατεύθυνση, προαναφερθείσα απόφαση Dansk Denkavit και Poulsen Trading, σκέψη 14).

37 Ο IRAP, όμως, διακρίνεται ως προς το σημείο αυτό από τον φόρο που απετέλεσε αντικείμενο της προαναφερθείσας αποφάσεως, καθ' ότι ο φόρος εκείνος προοριζόταν να μετακυλιέται στον τελικό καταναλωτή, όπως διαπιστωνόταν στη σκέψη 3 της αποφάσεως αυτής. Ο φόρος αυτός εισεπράττετο επί της ίδιας βάσεως υπολογισμού που ίσχυε και για τον ΦΠΑ και παράλληλα με τον ΦΠΑ.

38 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ένας φόρος με τα χαρακτηριστικά του IRAP διακρίνεται από τον ΦΠΑ κατά τέτοιο τρόπο που να μη μπορεί να χαρακτηρισθεί

ως φόρος έχων τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

- 39 Υπ' αυτές τις συνθήκες, πρέπει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει τη διατήρηση μιας φορολογικής επιβαρύνσεως που εμφανίζει χαρακτηριστικά σαν του επίδικου στην κύρια δίκη φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 40 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) 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: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία

91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει τη διατήρηση μιας φορολογικής επιβαρύνσεως που εμφανίζει χαρακτηριστικά σαν του επίδικου στην κύρια δίκη φόρου.

(υπογραφές)