

Έκτακτος φόρος καταναλώσεως όπως ο *Bijzondere Verbruiksbelasting van Personenauto's* στις Κάτω Χώρες ο οποίος επιβάλλεται, εκτός του φόρου προστιθεμένης αξίας που προβλέπεται με τις κοινοτικές οδηγίες, επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως και των μοτοσυκλετών, κατά την παράδοση ή κατά την εισαγωγή τους, δεν εμφανίζει τα χαρακτηριστικά του φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, αυτό δε ενόψει των ακολούθων στοιχείων:

- ο φόρος αυτός, μολονότι αποτελεί φόρο καταναλώσεως του οποίου η βάση επιβολής είναι ανάλογη της τιμής των εμπορευμάτων, εντούτοις, δεν αποτελεί γενικό φόρο δεδομένου ότι πλήττει μόνο δύο ειδικώς καθορισμένες κατηγορίες προϊόντων·
- δεν επιβαρύνει την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και δεν πλήττει τις εμπορικές πράξεις κατά τρόπο ανάλογο με αυτόν που χαρακτηρίζει το φόρο προστιθεμένης αξίας, δεδομένου ότι εφαρμόζεται μία μόνο φορά κατά την παράδοση

από τον κατασκευαστή ή κατά την εισαγωγή και, στη συνέχεια, μετακυλιεται πλήρως στο επόμενο στάδιο εμπορίας χωρίς νέα επιβολή φόρου·

- αν ο καταβληθείς φόρος δεν έχει εκπέσει σε προηγούμενο στάδιο, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της τιμής κόστους του οχήματος, τα δε μεταχειρισμένα οχήματα — εκτός αυτών που εισάγονται — δεν υπόκεινται πλέον στο φόρο αυτόν·
- η βάση επιβολής του φόρου είναι η τιμή καταλόγου του οχήματος, εκτός φόρου προστιθεμένης αξίας, και όταν οφείλεται φόρος προστιθεμένης αξίας αυτός υπολογίζεται επί του τμήματος που πράγματι εισπράττει ο προμηθευτής, στο οποίο περιλαμβάνεται και ο έκτακτος φόρος·
- εξάλλου, ο έκτακτος φόρος δεν διακυβεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας καθόσον επιβάλλεται παράλληλα μ' αυτόν το φόρο και όχι σε μερική ή ολική αντικατάσταση του φόρου αυτού.

ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις 93/88 και 94/88 *

I — Περιστατικά και έγγραφη διαδικασία

1. Στις δύο υποθέσεις που αποτελούν το αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας, η διαφορά αναφέρεται ουσιαστικά στο ζήτημα αν η επιβολή από το ολλανδικό δημόσιο έκτακτου φόρου που πλήττει την παράδοση και την

εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως είναι ασυμβίβαστη με το κοινοτικό καθεστώς του ΦΠΑ.

2. Η νομική βάση του έκτακτου φόρου καταναλώσεως επί των αυτοκινήτων οχημάτων

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ιδιωτικής χρήσεως (Bijzondere Verbruiksbelasting van personenautos, στο εξής: BVB) βρίσκεται στο άρθρο 50 του νόμου της 28ης Ιουνίου 1968, περί του κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting, στο εξής: Wet OB) και στο άρθρο 25 του Uitvoeringsbesluit omzetbelasting του 1968 (διατάγματος εφαρμογής του νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών). Ο Wet OB, ο οποίος αντικατέστησε το νόμο περί του κύκλου εργασιών του 1954 — κατά τον οποίο η παράδοση και η εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως υπέκειντο στο φόρο κύκλου εργασιών με τον αυξημένο συντελεστή κατά 25 %, αποκαλούμενο συντελεστή πολυτελείας —, κατέρησε το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα και το αντικατέστησε με το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο διαμορφώθηκε κατά το κοινοτικό πρότυπο. Προκειμένου να συμψηφίσει τη διαφορά μεταξύ της φορολογικής επιβαρύνσεως που έπληττε τα αυτοκίνητα οχήματα ιδιωτικής χρήσεως πριν από την 1η Ιανουαρίου 1969 — ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του Wet OB — και μετά την ημερομηνία αυτή, επιβλήθηκε φόρος αποκαλούμενος «εξισωτικός» (Egalisatieheffing) επί των παραδόσεων και των εισαγωγών αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως στο πλαίσιο του Wet OB, αυτό δε παράλληλα προς τον ΦΠΑ. Αργότερα, η ονομασία «εξισωτικός φόρος» μεταβλήθηκε σε «έκτακτο φόρο καταναλώσεως επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως».

3. Τα κύρια χαρακτηριστικά του φόρου αυτού είναι τα εξής: ο BVB είναι φόρος καταναλώσεως επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, στο ολλανδικό έδαφος. Επιβάλλεται κατά την παράδοση αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως από τον κατασκευαστή στο εσωτερικό των Κάτω Χωρών και κατά την εισαγωγή των οχημάτων. Η βάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό που αναγράφεται ή θα αναγραφεί στο τιμολόγιο κατά την πώληση του οχήματος σε πρόσωπο που δεν είναι επιχειρηματίας κατά το χρόνο εκδόσεως του πιστοποιητικού εγγραφής. Πάντως, για τα καινούργια αυτοκίνητα, η βάση αυτή είναι τουλάχιστον ίση με την τιμή καταλόγου, δηλαδή την τελευταία προτεινόμενη τιμή κατά το χρόνο παραδόσεως ή εισαγωγής από τον κατασκευαστή ή τον εισαγωγέα στους μεταπωλητές για την πώληση στον τελικό καταναλωτή, και, για τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, η βάση αυτή αντιστοιχεί σε αξία υπολογιζόμενη αναλόγως της τιμής καταλόγου. Ο BVB επιβάλλεται μία μόνο φορά κατά τη στιγμή της εισαγωγής ή της παραδόσεως του αυτοκινήτου και, εν συνεχεία, μετακυλιεται πλήρως στα επόμενα στάδια της εμπορίας, χωρίς νέα επιβολή φόρου. Η επιστροφή του BVB είναι δυνατή υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αν το εισαχθέν αυτοκίνητο επανεξάγεται εν συνεχεία σε καινούργια κατάσταση. Εντούτοις, εφόσον το αυτοκίνητο εγγράφεται στις Κάτω Χώρες, θεωρείται ότι τίθεται σε κυκλοφορία και δεν είναι δυνατή η επιστροφή του BVB.

4. Δυνάμει της πρώτης οδηγίας 67/227 του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, που συμπληρώθηκε αργότερα με τη δεύτερη οδηγία 67/228 του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, και, από της 1ης Ιανουαρίου 1979, με την έκκτη οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαρτίου 1977, τα κράτη μέλη έπρεπε να αντικαταστήσουν τα συστήματα φόρων κύκλου εργασιών με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας. Εξάλλου, η έκκτη οδηγία ορίζει, με το άρθρο 2, ότι στο φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, και οι εισαγωγές αγαθών. Το άρθρο 17 ρυθμίζει τη γένεση και την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση. Το άρθρο 33 είναι διατυπωμένο 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, δικαιω-

μάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαίωματος ή τέλους, μη έχοντας το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών».

Υπόθεση 93/88

5. Η αναιρεσείουσα Wisselink en Co. BV (στο εξής: Wisselink) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης στο πλαίσιο της οποίας οι συνεταίροι — ειδικοί επί φορολογικών ζητημάτων — ασκούν το επάγγελμά τους. Τον Δεκέμβριο του 1983, αγόρασαν εν ονόματι της εταιρίας αυτής αυτοκίνητο με σκοπό να το χρησιμοποιούν κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους. Ζήτησαν από τον προμηθευτή να αναγράψει χωριστά στο τιμολόγιο το ποσό του έκτακτου φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής φύσεως που έπληττε το αυτοκίνητο. Επομένως, στο τιμολόγιο αναγράφεται χωριστά η τιμή πώλησής, ο BVB και ο ΦΠΑ.

6. Στη δήλωσή της περί ΦΠΑ για το μήνα Δεκέμβριο του 1983, η Wisselink αφαίρεσε, εν συνεχεία, όχι μόνον το ποσό του ΦΠΑ αλλά και το ποσό που είχε αναγραφεί στο τιμολόγιο ως BVB. Ο έφορος δεν δέχθηκε τη δεύτερη αυτή αφαίρεση. Η Wisselink άσκησε κατά της απόφασης αυτής προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof του Αμστερνταμ.

7. Αναφερόμενη στις προπαρασκευαστικές εργασίες του Wet OB η αναιρεσείουσα θεωρεί ότι ο BVB πρέπει να θεωρηθεί ως μερική διατήρηση του φόρου κύκλου εργασιών σύμφωνα με το σωρευτικό και επαναληπτικό σύστημα που είχε εφαρμογή πριν από το 1969 και, επομένως, δεν είναι παρά συγκεκαλυμμένη μορφή του φόρου κύκλου εργασιών. Επομένως, έπρεπε να αντιμετωπίζεται ως ΦΠΑ (με τη δυνατότητα για τους επιχειρηματίες να αφαιρούν το φόρο που καταβλήθηκε στο προηγούμενο στάδιο), πράγμα που οδηγεί σε αποτέ-

λεσμα ασυμβίβαστο με το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ. Σ' αυτό, ο έφορος αντέταξε ότι υπήρχε στον Wet OB, παράλληλα με τον σωρευτικό και επαναληπτικό φόρο, ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως που επιβαλλόταν με το συντελεστή πολυτελείας σύμφωνα με το σύστημα του ενιαίου φόρου, ότι η φορολογία αυτή συνέπιπτε πλήρως με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως και ότι, για την επίλυση της διαφοράς που ανέκυψε εν προκειμένω, οι διατάξεις του άρθρου 50 δεν προβλέπουν τη δυνατότητα ο BVB που οφείλεται, καταβάλλεται ή αναγράφεται στο τιμολόγιο να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο κύκλου εργασιών.

8. Με την απόφαση με την οποία απέρριψε την προσφυγή που άσκησε η Wisselink, το Gerechtshof θεώρησε ιδίως ότι ο BVB ήταν ειδικός φόρος «ο οποίος έχει το χαρακτήρα ειδικού φόρου καταναλώσεως και δεν περιλαμβάνεται στο φόρο κύκλου εργασιών που επιβάλλεται ως γενικός φόρος καταναλώσεως». Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι ο BVB δεν συμβιβάζεται με τις κοινοτικές οδηγίες περί ΦΠΑ, το Gerechtshof υπογράμμισε ότι, ακόμη κι αν γινόταν δεκτό ότι δεν συμβιβάζεται, i) η ενδιαφερόμενη δεν θα μπορούσε να επικαλεστεί τούτο ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διότι δεν ήταν αυτή (αλλά ο εισαγωγέας) που ήταν υπόχρεος του BVB, και ii) απ' αυτό δεν θα προέκυπτε κατ' ανάγκη ότι ο BVB μπορούσε να εκπέσει, ακόμη και αν είχε εξομοιωθεί με τον ΦΠΑ.

9. Η Wisselink άσκησε κατά της απόφασης αυτής αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad. Στην κατ' αναίρεση δίκη, οι διάδικοι ανέπτυξαν ουσιαστικά τα ίδια επιχειρήματα. Με παρεμπιπτούσα απόφαση, το Hoge Raad συνόψισε τα κύρια στοιχεία της τυπικής αυτής περιπτώσεως και, δεδομένου ότι η εκτίμηση των ισχυρισμών της αναιρεσείουσας συνεπαγόταν αλάντση σε ορισμένα ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της πρώτης, δεύτερης και τρίτης οδηγίας περί ΦΠΑ, ζήτησε από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί των ακολούθων προδικαστικών ερωτημάτων:

« 1) Οι διατάξεις της πρώτης, δεύτερης και τρίτης οδηγίας εμποδίζουν την είσπραξη έκτακτου φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, όπως αυτός καθορίζεται με την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα μήπως πρέπει να συναχθεί ότι επιτρέπεται στον υποκείμενο στο φόρο να εκπέσει από το φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος, σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, τον έκτακτο φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως με τον οποίο επιβαρύνθηκε, όπως περιγράφεται στην αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ακόμη κι αν η εθνική νομοθεσία δεν προβλέπει μια τέτοια έκπτωση; »

Υπόθεση 94/88

10. Στην υπόθεση αυτή, η ενδιαφερόμενη, η φορολογική μονάδα Abemij BV, Hart Nibbrig en Greeve BV και λοιποί (στο εξής: Abemij) είναι ο εισαγωγέας αυτοκινήτων της μάρκας Mitsubishi η οποία κατέβαλε η ίδια τον BVB. Στις 16 Ιανουαρίου 1984, οι τιμές καταλόγου των αυτοκινήτων αυτών αυξήθηκαν. Είχε συμφωνηθεί μεταξύ της ενδιαφερόμενης και των μεταπωλητών της ότι, για τα αυτοκίνητα τα οποία είχαν ήδη παραγγελθεί κατά την εν λόγω ημερομηνία και τα οποία έπρεπε να παραδοθούν πριν από το τέλος Φεβρουαρίου 1984, θα εφαρμοζόταν ακόμη η παλαιά τιμή καταλόγου (επομένως, χαμηλότερη τιμή). Η διαφορά αναφέρεται στο ζήτημα αν ο BVB που πρέπει να καταβληθεί επί των αυτοκινήτων αυτών πρέπει να υπολογιστεί βάσει της νέας τιμής καταλόγου ή βάσει της παλαιάς τιμής καταλόγου — που πραγματικά πληρώθηκε.

11. Στη δήλωσή της για τον BVB, η ενδιαφερόμενη στηρίχθηκε στην πρώτη υπόθεση

(δηλαδή: στην υψηλότερη από τις δύο τιμές), αργότερα όμως υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της δηλώσεως αυτής προκειμένου να της επιστραφεί η διαφορά μεταξύ του ποσού που υπολογίστηκε επί της νέας τιμής καταλόγου και εκείνης που υπολογίστηκε επί της παλαιάς τιμής. Η διαφορά αυτή ανερχόταν σε 214,56 ολλανδικά φιορίνια (HFL). Ο έφορος απέρριψε τη διοικητική αυτή ένσταση. Η Abemij άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof της Χάγης.

12. Η ενδιαφερόμενη ισχυρίστηκε ότι ο BVB συνιστούσε συνέχεια του παλαιού φόρου κύκλου εργασιών που επιβαλλόταν σύμφωνα με το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα και έπρεπε, ως εκ τούτου, να μετατραπεί σε ΦΠΑ διεπόμενο από τους κανόνες που έχουν εφαρμογή στον τελευταίο αυτό φόρο, ιδίως στον κανόνα ότι η πραγματικώς καταβληθείσα τιμή για το αγαθό ή για την υπηρεσία αποτελεί τη μόνη βάση επιβολής του φόρου. Εν προκειμένω, αυτό σημαίνει ότι ο BVB έπρεπε να είχε υπολογιστεί βάσει της παλαιάς τιμής καταλόγου.

13. Το Gerechtshof της Χάγης απέρριψε τους λόγους που προέβαλε η ενδιαφερόμενη. Εκρίνε ότι το άρθρο 50 του Wet OB δεν έχασε τη δεσμευτικότάτά του λόγω του ότι δεν συμβιβάζεται με τις κοινοτικές οδηγίες περί ΦΠΑ, διότι η υποχρέωση που προέκυπτε απ' αυτές για τα κράτη μέλη δεν έβαινε πέρα από την αντικατάσταση του « ισχύοντος » συστήματος φόρου κύκλου εργασιών με το σύστημα περί ΦΠΑ και οι όροι αυτοί αφορούσαν το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα που ίσχυε τότε, και όχι τον αυξημένο συντελεστή. Επομένως, δεν υπήρχε υποχρέωση αντικαταστάσεως του αυξημένου αυτού συντελεστή του φόρου κύκλου εργασιών με τον ΦΠΑ και ο νομοθέτης διατηρούσε την ευχέρεια να θεσπίσει, παραλλήλως προς τον ΦΠΑ, φόρο καταναλώσεως επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως.

14. Η Abemij άσκησε κατά της απόφασης αυτής αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad το οποίο, όπως και στην προηγούμενη υπόθεση, με απόφαση της ίδιας ημέρας, υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα ως προς το ασυμβίβαστο του άρθρου 50 του Wet OB με τις κοινοτικές οδηγίες περί ΦΠΑ, και του ζήτησε να αποφανθεί επί των ακολούθων ερωτημάτων:

« 1) Οι διατάξεις της πρώτης, δεύτερης και τρίτης οδηγίας εμποδίζουν την εισπραξη έκτακτου φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, όπως αυτός καθορίζεται στην αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μήπως πρέπει να συναχθεί ότι ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, όπως αυτός για τον οποίο είναι υπόχρεη η ενδιαφερόμενη λόγω της εισαγωγής αυτοκινήτων κατά τη σχετική περίοδο, δεν μπορεί καθόλου να εισπραχθεί ή πρέπει να εισπραχθεί επί άλλης βάσεως; »

Οι αποφάσεις του Hoge Raad στις δύο υποθέσεις πρωτοκολλήθηκαν στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 17 Μαρτίου 1988.

Κατά το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του οργανισμού του Δικαστηρίου της ΕΟΚ, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν στην υπόθεση 93/88 και στην υπόθεση 94/88 οι ανααιρεσείουσες της κύριας δίκης σε κάθε υπόθεση, εκπροσωπούμενες από τους D. G. van Vliet, δικηγόρο Αμστερνταμ· η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον E. F.

Jacobs, του Υπουργείου Εξωτερικών· η κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον J. A. Gensmantel, του Treasury Solicitor's Department, και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον H. Etienne, κύριο νομικό σύμβουλο, και τον B. J. Drijber, μέλος της νομικής υπηρεσίας της Επιτροπής.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων και να συνενώσει τις δύο υποθέσεις προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

1. Οι παρατηρήσεις που κατέθεσαν οι δύο ανααιρεσείουσες στις υποθέσεις 93/88 και 94/88 συμπίπτουν *mutatis mutandis*? όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Hoge Raad, οι ανααιρεσείουσες προβάλλουν ότι, εκδίδοντας στις 11 Απριλίου 1967 την πρώτη και τη δεύτερη οδηγία περί του φόρου κύκλου εργασιών, το Συμβούλιο θεώρησε, με τις αιτιολογικές σκέψεις, ότι η αναληφθείσα εναρμόνιση « πρέπει να καταλήξει στην εξάλειψη των σωρευτικών και επαναληπτικών φορολογικών συστημάτων και στην υιοθέτηση από όλα τα κράτη μέλη ενός κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας »· κατά συνέπεια, στα κράτη μέλη επιβλήθηκε η υποχρέωση να αντικαταστήσουν πλήρως το ισχύσαν σ' αυτά σύστημα φόρων εργασιών με το κοινό σύστημα ΦΠΑ που καθορίζεται με το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, και το οποίο έπρεπε να είχε θεσπιστεί σύμφωνα με τις διατάξεις της δεύτερης οδηγίας.

Σημειώνουν επίσης ότι ο παλαιός ολλανδικός φόρος κύκλου εργασιών (Wet OB του 1954) έπληττε τη χρήση και την κατανάλωση όλων των αγαθών και υπηρεσιών, εισπρατιόταν σύμφωνα με το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα, νοουμένου ότι στο φόρο υπέκειντο οι κατασκευαστές και οι χονδρέμποροι και όχι ο λιανοπωλητής, με συντελεστή 25 % για τα αυτοκίνητα, εξάλλου δε υπήρχαν ειδικοί φόροι καταναλώσεως, ιδίως οι ειδικοί φόροι που έπλητταν την κατανάλωση ορισμένων συγκεκριμένων αγαθών, και τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως δεν υπέκειντο σε κανένα ειδικό φόρο καταναλώσεως αλλά αποκλειστικά στο γενικό φόρο κύκλου εργασιών.

— η είσπραξη του φόρου πλήττει μόνον τον κατασκευαστή και διενεργείται επ' ευκαιρία της εισαγωγής (και όχι σε κάθε συναλλαγή· βλέπε άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας)·

— η έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε κατά το προηγούμενο στάδιο αποκλείεται·

— η βάση επιβολής του φόρου είναι η τιμή στην οποία οι καταναλωτές μπορούν κανονικά να αγοράσουν το αυτοκίνητο, δηλαδή η τιμή καταλόγου του αυτοκινήτου.

Η κοινοβουλευτική ιστορία του Wet OB και του BVB που αναφέρεται στο άρθρο 50, δείχνουν σαφώς, κατά τις αναιρεσείουσες, ότι ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως είναι ασυμβίβαστος με τις οδηγίες καθόσον δεν είναι τίποτε άλλο παρά αυξημένος συντελεστής του φόρου κύκλου εργασιών που θεσπίστηκε για να συμψηφίσει την απώλεια φορολογικών εσόδων που θα υφίστατο το δημόσιο ταμείο αν τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως φορολογούνταν αποκλειστικά με βάση τον προτεινόμενο γενικό συντελεστή του φόρου κύκλου εργασιών. Επομένως, υφίστατο ο κίνδυνος το δημόσιο ταμείο να υποστεί απώλεια 300 εκατομμυρίων HFL ετησίως. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο έγινε η σκέψη να καθιερωθεί αυξημένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμοζόμενος ειδικά στα αγαθά αυτά: ειδικός συντελεστής, τελικά, υπό τη μορφή φόρου κύκλου εργασιών που θεσπίστηκε με διαφορετικό άρθρο, και που επιβάλλεται παραλλήλως με τον ΦΠΑ.

Η είσπραξη του φόρου αυτού παρεκκλίνει επί ορισμένων σημείων από το σύστημα ΦΠΑ που επιβάλλει η πρώτη οδηγία:

Από αυτό συνάγεται το συμπέρασμα, κατά τις αναιρεσείουσες στις δύο προαναφερθείσες υποθέσεις, ότι διατηρώντας χωρίς μεταβολή, ή τουλάχιστον, χωρίς μεταβολή επί των ουσιαδών σημείων, μέρος του παλαιού φόρου κύκλου εργασιών, οι Κάτω Χώρες δεν εξέπληρωσαν ικανοποιητικά τις υποχρεώσεις που υπέχουν από την πρώτη και τη δεύτερη οδηγία. Επομένως, αυτό το « υπόλειμμα του παλαιού φόρου κύκλου εργασιών » δεν μπορούσε πλέον να εισπράττεται από 1ης Ιανουαρίου 1969, ημερομηνίας από της οποίας οι Κάτω Χώρες εφάρμοσαν με νομοθετική ρύθμιση τις οδηγίες. Κατά συνέπεια, το άρθρο 50 του νόμου δεν συμβιβάζεται με τις διατάξεις της πρώτης και της δεύτερης οδηγίας.

Για να στηρίξουν την άποψή τους οι αναιρεσείουσες επικαλούνται τις αποφάσεις που το Δικαστήριο εξέδωσε στις 10 Απριλίου 1984 στην υπόθεση 324/82 και στις 4 Φεβρουαρίου 1988 στην υπόθεση 391/85, και ιδίως τις σκέψεις των αποφάσεων αυτών από τις οποίες προκύπτει ότι η αντικατάσταση ενός φόρου, ο οποίος πρέπει να καταργηθεί κατ' εφαρμογήν των μέτρων εναρμονίσεως των φόρων και των

φορολογικών επιβαρύνσεων, με άλλο φόρο ή φορολογική επιβάρυνση που πλήττει τα ίδια αγαθά και αποσκοπεί στο να εξουδετερώσει τα αποτελέσματα τα οποία προκύπτουν από την κατάργηση του παλαιού φόρου, είναι παράνομη. Κατά τις αναιρεσείουσες, αυτό ακριβώς συνέβη το 1969 στις Κάτω Χώρες όσον αφορά τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως. Ο παλαιός φόρος κύκλου εργασιών με συντελεστή 25 % που έπληττε τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως έπρεπε να εξαφανιστεί κατ' εφαρμογήν των οδηγιών. Εντούτοις, η απώλεια εσόδων που θα προέκυπτε για το κράτος δεν θα συμψηφιζόταν εντός του επιτρεπόμενου συστήματος ΦΠΑ, αλλά με τη διατήρηση για τα αυτοκίνητα ιδιωτικής φύσεως φορολογικής επιβαρύνσεως ή πρόσθετου φόρου κύκλου εργασιών προς αντικατάσταση του παλαιού φόρου.

Εξάλλου, προβάλλουν ότι αν τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να προσθέτουν στον ΦΠΑ άλλες μορφές φόρου κύκλου εργασιών ή καταναλώσεως που πλήττει τα αγαθά και τις υπηρεσίες (εκτός από τη ρητή παρέκκλιση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας), οι στόχοι που αποτελούν τη βάση του κοινού συστήματος φόρου κύκλου εργασιών θα διακυβεύονταν και δεν θα ήταν δυνατό να πραγματοποιηθεί — όπως συμβαίνει εν προκειμένω — « η πραγματική ελευθέρωση της κυκλοφορίας των προϊόντων, των αγαθών, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων, καθώς και η αλληλοδιεισδυση των οικονομιών » (τρίτη αιτιολογική σκέψη).

Το Δικαστήριο κλήθηκε ήδη επανειλημμένως να ερμηνεύσει την παρέκκλιση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας. Τα ερωτήματα που ανέκυψαν ως προς την εφαρμογή της στρέφονται γύρω από το περιεχόμενο της έννοιας του « χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών ». Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ισχυρίζονται οι αναιρεσείουσες, ένας φόρος έχει το χαρακτήρα του φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33, όταν υπολογίζεται βάσει της τιμής των αγαθών και/ή των υπηρεσιών, με άλλα λόγια, όταν αποσκοπεί στο να επηρεάσει την τιμή των αγαθών και/ή των υπηρεσιών και μετακυλίνεται στον καταναλωτή.

Όσον αφορά τη νομιμότητα του έκτακτου φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως πρέπει, επομένως, να διαπιστωθεί αν ο φόρος αυτός είναι ειδικός φόρος καταναλώσεως (επιτρεπόμενος) ή αν πρόκειται για φόρο (απαγορευόμενο) που έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών. Κατά τις αναιρεσείουσες, ο όρος « ειδικοί φόροι καταναλώσεως » που περιλαμβάνεται στο άρθρο 33 αναφέρεται αποκλειστικά στους ειδικούς φόρους καταναλώσεως υπό τυπική έννοια. Σχετικώς, μόνον μια αυστηρή ερμηνεία μπορούσε να εμπίπτει στο πλαίσιο εναρμονίσεως του φόρου κύκλου εργασιών. Κατά συνέπεια, θεωρούν ότι το άρθρο 33 δεν επιτρέπει κανένα φόρο καταναλώσεως εκτός από τους φόρους καταναλώσεως υπό τυπική έννοια.

Οι αναιρεσείουσες υποστηρίζουν επίσης ότι δεν είναι δυνατό να προβληθεί ο ισχυρισμός ότι ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως είναι φόρος καταναλώσεως υπό την πραγματική έννοια του όρου. Ο φόρος καταναλώσεως είναι φόρος που πλήττει τα καταναλωτικά αγαθά, όπως τη βενζίνη, τη ζάχαρη, την μύρα, τα αλκοολούχα ποτά, τα καλλυντικά, και που δεν επιβλήθηκε ποτέ επί των διαρκών καταναλωτικών αγαθών, ενώ ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως πλήττει τα διαρκή καταναλωτικά αγαθά.

Επιπροσθέτως, ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως δεν εμπίπτει στην κατηγορία των φόρων καταναλώσεως διότι ο τρόπος επιβολής του είναι διαφορετικός από τον τρόπο επιβολής των φόρων καταναλώσεως. Οι φόροι καταναλώσεως επιβάλλονται επ' ευκαιρία της κατασκευής στις Κάτω Χώρες, ή της εισαγωγής, ορισμένων καταναλωτικών αγαθών, ενώ ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως — ακριβώς όπως και ο φόρος κύκλου εργασιών που υπήρχε πριν από το 1979 — επιβάλλεται κατά την παράδοση από τον κατασκευαστή ή κατά την εισαγωγή.

Κατά τις αναιρεσείουσες, η επιβολή των φόρων καταναλώσεως ήταν πάντοτε, καταρχήν, συνάρτηση των ποσοτήτων, ενώ ο έκτακτος φόρων επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως είναι, αντίθετα, συνάρτηση της τιμής.

Οι αναιρεσείουσες υποστηρίζουν ότι ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως είναι φόρος κύκλου εργασιών ή φόρος καταναλώσεως που πλήττει τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως και όχι φόρος καταναλώσεως υπό την τυπική ή την πραγματική έννοια του όρου. Εφόσον το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει τους φόρους κύκλου εργασιών ή τους φόρους καταναλώσεως πλην των φόρων καταναλώσεως (υπό την τυπική έννοια του όρου) επιβολή του έκτακτου φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως είναι ασυμβίβαστη με τη διάταξη αυτή της οδηγίας.

Οι αναιρεσείουσες προσθέτουν ότι ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως είναι ασυμβίβαστος προς την ratio legis της έκτης οδηγίας, όπως αυτή προκύπτει από την τρίτη αιτιολογική σκέψη.

Η οδηγία στηρίζεται, διαπιστώνουν οι αναιρεσείουσες στη θέληση να συνεχιστεί η πραγματική ελευθέρωση της κυκλοφορίας των προϊόντων, των αγαθών, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων, καθώς και η αλληλοδιείσδυση των οικονομιών. Η επιβολή του έκτακτου φόρου, για τον οποίο γίνεται λόγος στην παρούσα υπόθεση, διακυβεύει σοβαρά το πρόγραμμα αυτό όσον αφορά τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, πράγμα που δεν συμβαίνει στην περίπτωση των φόρων καταναλώσεως, διότι οι τελευταίοι αυτοί φόροι αφορούν πράγματι τα καταναλωτικά αγαθά τα οποία, εξ ορισμού, δεν μπορούν ποτέ να εξαχθούν όταν είναι « μεταχειρισμένα ».

Οι αναιρεσείουσες θεωρούν ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

Σχετικά με το *δεύτερο ερώτημα* που υποβλήθηκε στην υποθέση 93/88, Wisselink, η ενδιαφερόμενη παρατηρεί ότι φαίνεται σύμφωνο προς το σκοπό ενόψει του οποίου ο ολλανδός νομοθέτης καθιέρωσε τον έκτακτο φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων, δηλαδή την καθιέρωση αυξημένου συντελεστή για το φόρο κύκλου εργασιών, ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως να κριθεί ανεφάρμοστος μόνον κατά το μέτρο που παρεκκλίνει από το σύστημα του ΦΠΑ. Αυτό συνεπάγεται ειδικότερα την προσαρμογή του συστήματος ώστε να επιτρέπει στους υποκειμένους στο φόρο, οι οποίοι αγοράζουν αγαθά που προτίθενται να τα χρησιμοποιήσουν στην επιχείρησή τους, να εκπέτουν το φόρο που καταβλήθηκε στο προηγούμενο στάδιο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα παραμερίζονταν οι αντιρρήσεις που προκαλεί ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως σε σχέση με την κοινοτική κανονιστική ρύθμιση.

Θα πρέπει επομένως, κατά την Wisselink, στο δεύτερο ερώτημα να δοθεί η εξής απάντηση: επειδή η επιβολή του έκτακτου φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής φύσεως, όπως ρυθμίζεται με το άρθρο 50 του Wet OB, είναι ασυμβίβαστη προς τις διατάξεις της πρώτης, δεύτερης και έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί, βάσει του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, να εκπέσει από τον ΦΠΑ για τον οποίο είναι υπόχρεος τον έκτακτο φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως που οφείλει, ακόμη και όταν η εθνική νομοθεσία δεν προβλέπει μια τέτοια έκπτωση.

Στην υπόθεση 94/88, Abemij, η αναιρεσείουσα, αφού πρότεινε την πλήρη απαγόρευση του έκτακτου φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, θεωρεί ότι θα μπο-

ρούσε να γίνει δεκτό ότι ο φόρος αυτός δεν είναι ανεφάρμοστος παρά μόνον κατά το μέτρο που είναι ασυμβίβαστος προς το κοινό σύστημα ΦΠΑ και ότι, κατά τα λοιπά, οι άλλες διατάξεις του συστήματος αυτού πρέπει να εφαρμόζονται ως να αποτελούσαν απλώς υψηλότερο συντελεστή του ΦΠΑ. Σε παρόμοια περίπτωση, το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας πρέπει να έχει εφαρμογή όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου.

2. Η *κυβέρνηση των Κάτω Χωρών* θεωρεί ότι, από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι τα κράτη μέλη εξακολουθούν να έχουν την εξουσία να διατηρούν ή να θεσπίζουν δικαιώματα και φόρους που δεν έχουν το χαρακτήρα φόρων κύκλου εργασιών. Επομένως, η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα εξαρτάται από το ζήτημα αν ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως εμπίπτει στην κατηγορία των φόρων, δικαιωμάτων ή τελών που δεν έχουν το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών» κατά την έννοια του άρθρου 33, και για να δοθεί απάντηση στο πρώτο αυτό ερώτημα πρέπει, κατά την κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, να ληφθούν υπόψη οι κοινοτικοί στόχοι και το περιεχόμενο της έννοιας «φόρος κύκλου εργασιών» στο κοινοτικό επίπεδο. Αντίθετα, η θέση που έχει ο φόρος στην εθνική νομοθεσία είναι χωρίς σημασία για την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο ερώτημα αυτό.

Κατ' αντίθεση προς τις ιδιομορφίες, που απαριθμούνται στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην υπόθεση 295/84, *Rousseau Wilmot* (Συλλογή 1985, σ. 3759, 3760), οι οποίες διακρίνουν τον ΦΠΑ από άλλους έμμεσους φόρους, ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως εμφανίζει, κατά την ολλανδική κυβέρνηση, τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- επιβάλλεται μια μόνο φορά και, επομένως, δεν «οφείλεται σε κάθε συναλλαγή»,
- δεν πλήττει «την προστιθέμενη αξία»,
- αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο δεν προβλέπεται σύστημα που επιτρέπει να εκπίπτει ο επιβαλλόμενος φόρος από το φόρο που οφείλει η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης.

Κατά την άποψη της κυβέρνησης των Κάτω Χωρών, ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως εμφανίζει όλα τα χαρακτηριστικά ενός ειδικού φόρου καταναλώσεως και όχι ενός γενικού φόρου καταναλώσεως που επιβάλλεται μέσω του συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας.

Πρέπει να παρατηρηθεί, προσθέτει η ολλανδική κυβέρνηση, ότι ποτέ, ούτε και με την απόφαση που εξέδωσε στις 4 Φεβρουαρίου 1988 στην υπόθεση 391/85, το Δικαστήριο δεν έκρινε ότι έκτακτος φόρος επιβαλλόμενος επ' ευκαιρία της εκδόσεως του πιστοποιητικού εγγραφής ενός αυτοκινήτου είναι καθεαυτό ασυμβίβαστος προς την πρώτη, δεύτερη, και/ή την έκτη οδηγία, και ιδίως προς το άρθρο 33 της τελευταίας αυτής οδηγίας. Η απόφαση αυτή απέβλεπε αποκλειστικά στο να καταδικαστεί το «στρατήγημα υποκαταστάσεως» που χρησιμοποίησε το Βέλγιο στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Ως συμπέρασμα και ως απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε στις δύο υποθέσεις, η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι:

- πλήττει συγκεκριμένο προϊόν και όχι «τη γενική κατανάλωση»,

«Οι διατάξεις της πρώτης, δεύτερης και τρίτης οδηγίας δεν εμποδίζουν την επιβολή έκτακτου

φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, ο οποίος εμφανίζει κατ' ουσίαν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

— οι φορολογητέες πράξεις είναι η παράδοση αυτοκινήτων από τον κατασκευαστή στο έδαφος των Κάτω Χωρών και η εισαγωγή αυτοκινήτων στις Κάτω Χώρες·

— η βάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό το οποίο αναγράφεται ή θα αναγραφεί στο τιμολόγιο κατά την πώληση του αυτοκινήτου σε πρόσωπο το οποίο δεν είναι επιχειρηματίας κατά τη στιγμή που εκδίδεται το πιστοποιητικό εγγραφής, μειωμένο κατά το φόρο κύκλου εργασιών που περιλαμβάνεται σ' αυτό (άρθρο 50 του νόμου)·

— για τα καινούργια αυτοκίνητα, η βάση αυτή είναι πάντως τουλάχιστον ίση με την τιμή καταλόγου, δηλαδή την υποδεικνυόμενη τελευταία τιμή κατά την παράδοση ή την εισαγωγή από τον κατασκευαστή ή τον εισαγωγέα στους μεταπωλητές του για την πώληση στον τελικό καταναλωτή· για τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα η βάση αυτή αντιστοιχεί σε αξία υπολογιζόμενη αναλόγως της τιμής καταλόγου·

— δεν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως κατά την έννοια του άρθρου 2 και 15 το νόμου, του άρθρου 11 της δεύτερης οδηγίας και του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας.»

Όσον αφορά το *δεύτερο ερώτημα* που υποβλήθηκε στις δύο υποθέσεις, η ολλανδική κυβέρνηση παρατηρεί ότι αυτό είναι υποθετικό. Έτσι, στην περίπτωση κατά την οποία η απάντηση στο πρώτο ερώτημα θα είναι καταφατική, θα πρέπει να τεθεί το ερώτημα, στην υπόθεση 93/88, Wisselink, ως προς τη δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ τον οποίο

οφείλει η ενδιαφερόμενη, σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το ποσό που αντιστοιχεί στον έκτακτο φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως που κατεβλήθη σε προηγούμενο στάδιο.

Κατά την ολλανδική κυβέρνηση, λόγω της φύσεώς του και της γενικής οικονομίας του, ο κανόνας περί εκπτώσεως του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει τη μεμονωμένη εφαρμογή σε επιχειρηματία ο οποίος, αφενός, δεν υποχρεούται κατά νόμο να καταβάλει στον προμηθευτή του τον επίμαχο φόρο και, αφετέρου, δεν υποχρεούται κατά νόμο να περιλάβει στο τιμολόγιο τον ίδιο αυτό φόρο όταν ο ίδιος παραδίδει σε μεταγενέστερο στάδιο το επίμαχο αγαθό. Δεν συμβιβάζεται προς τη φύση και τη δομή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ η εφαρμογή του κανόνας περί εκπτώσεως κατά τρόπο περιστασιακό σε περίπτωση στην οποία δεν εξασφαλίζεται ότι ο φόρος εισπράττεται σε κάθε φάση της διαδικασίας παραγωγής και διανομής. Κατά την κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, η ενδιαφερόμενη δεν πληροί καν τις προϋποθέσεις του άρθρου 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

Προτείνει, επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα να δοθεί η εξής απάντηση:

« Το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας δεν γεννάται για πρόσωπο το οποίο καμιά νόμιμη διάταξη δεν υποχρεώνει, αφενός, να καταβάλει τον εν λόγω φόρο στον προμηθευτή του και, αφετέρου, να περιλάβει τον ίδιο αυτό φόρο στο τιμολόγιο που εκδίδει για τον ή τους αγοραστές του ».

Πάντως, στην περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο θα απαντούσε καταφατικά στο

δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η ολλανδική κυβέρνηση προτείνει, δεδομένου ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι «οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό» — πράγματι, ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων που επιβάλλεται επιπλέον, ισοδυναμεί με διατήρηση ενός φόρου επί δαπάνης πολυτελείας που περιλαμβανόταν προηγούμενος στο συντελεστή πολυτελείας —, να δοθεί επικουρικώς, η ακόλουθη απάντηση.

«Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας αποκλείει του δικαιώματος προς έκπτωση τον έκτακτο φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως εφόσον επιβάλλεται επί δαπάνης η οποία δεν έχει χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό»,

ή τουλάχιστον την ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας αποκλείει του δικαιώματος προς έκπτωση τον έκτακτο φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως εφόσον επιβάλλεται επί δαπάνης πολυτελείας.»

Όσον αφορά το πρώτο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος που υποβλήθηκε στην υπόθεση 94/88, *Abemij*, και στην περίπτωση κατά την οποία η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα θα ήταν καταφατική, η ολλανδική κυβέρνηση θεωρεί, ενόψει των αιτιολογικών σκέψεων και του πρώτου άρθρου της πρώτης οδηγίας, ότι οι Κάτω Χώρες είχαν την εξουσία να διατηρήσουν το συντελεστή που ίσχυε πριν από το 1968. Εξάλλου, από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, καθώς και από τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διατήρησαν την εξουσία να καθιε-

ρώνουν νέους φόρους υπό την προϋπόθεση ότι αυτοί δεν έχουν το χαρακτήρα φόρων κύκλου εργασιών.

Αν υποθεθεί ότι ο τρόπος κατά τον οποίο οι Κάτω Χώρες διατήρησαν μέρος των φόρων αυτών (δηλαδή τον έκτακτο φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως) μπορεί να εμφανίζει χαρακτηριστικά ασυμβίβαστα προς την πρώτη, τη δεύτερη και/ή την έκτη οδηγία, θα ήταν δυνατό να συναχθούν ορισμένα συμπεράσματα ως προς τα χαρακτηριστικά αυτά, όχι όμως ως προς το φόρο καθεαυτό.

Κατά συνέπεια, η ολλανδική κυβέρνηση διατυπώνει την ακόλουθη απάντηση στο πρώτο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος:

«Η απάντηση στο πρώτο ερώτημα δεν επιτρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν ήταν καθόλου δυνατό να επιβληθεί ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως.»

Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, «ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως έπρεπε να επιβληθεί επί άλλης βάσεως», η ολλανδική κυβέρνηση παρατηρεί ότι ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως υπολογίζεται με βάση την ισχύουσα τιμή καταλόγου κατά τη στιγμή που εκδίδεται το πιστοποιητικό εγγραφής. Αν ο φόρος αυτός θεωρηθεί ότι έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εθνική αυτή κανονιστική ρύθμιση δεν συμβιβάζεται με την κοινοτική νομοθεσία. Επομένως, η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να είναι εκείνη που ορίζεται με το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο β), δηλαδή η τιμή αγοράς των αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσεως.

Αυτό οδηγεί στην εξής απάντηση:

« Η βάση επιβολής του φόρου που πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον έκτακτο φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, ο οποίος επιβάλλεται επ' ευκαιρία της εισαγωγής των αυτοκινήτων αυτών και εμφανίζει ουσιαστικά τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται στην απάντηση στο πρώτο ερώτημα, είναι η τιμή αγοράς των εν λόγω αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως. »

Η ολλανδική κυβέρνηση ζητεί επίσης από το Δικαστήριο, σε περίπτωση κατά την οποία οι απαντήσεις του θα είναι διαφορετικές από εκείνες που αυτή προτείνει, να περιορίσει τα αποτελέσματα της υπό έκδοση αποφάσεως σε περίοδο μεταγενέστερη της ημέρας εκδόσεως της αποφάσεως.

3. Η *κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* ισχυρίζεται ότι η πρώτη και η δεύτερη οδηγία δεν επιβάλλουν στα κράτη μέλη παρά μόνον την υποχρέωση να αντικαταστήσουν τα ισχύοντα συστήματά τους ως προς τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως ο γενικός φόρος καταναλώσεως, με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας συνιστάμενο στην εφαρμογή ενός γενικού φόρου καταναλώσεως σε κοινοτική κλίμακα βάσει των διατάξεων των εν λόγω οδηγιών και σύμφωνα με τις λεπτομέρειες που προβλέπουν. Εξάλλου, ισχυρίζεται ότι η τρίτη παράγραφος του πρώτου άρθρου της πρώτης οδηγίας απαγορεύει ρητά στα κράτη μέλη να διατηρήσουν ή να θεσπίσουν οποιοδήποτε άλλο μέτρο κατ' αποκλήν συμψηφισμού κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή ως φόρο κύκλου εργασιών στις μεταξών των κρατών μελών συναλλαγές.

Επομένως, οι δύο αυτές οδηγίες δεν απαγορεύουν καθόλου σε κράτος μέλος, αφού καθιέρωσε το εν λόγω κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, να θεσπίσει ή να διατηρήσει για συγκεκριμένο προϊόν, άλλο φόρο πλην του φόρου κύκλου εργασιών, υπό τη μόνη επιφύλαξη ότι τηρούνται τα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης ΕΟΚ. Κατά το Ηνωμένο Βασίλειο, ο έκτακτος φόρος καταναλώσεως που πλήττει τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως στις Κάτω Χώρες, που είναι ο επίμαχος φόρος εν προκειμένω, συνιστά αυτοτελή φόρο του τύπου αυτού. Ο χαρακτήρας του δεν εξαρτάται, διασαφηνίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, ούτε από την ονομασία του ούτε από τα εθνικά νομοθετικά μέσα με τα οποία καθιερώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο.

Το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να εφαρμόσουν υποχρέωση κοινοτικού δικαίου θεσπίζοντας εθνική νομοθεσία η οποία εφαρμόζεται εν συνεχεία σε καθαρά εσωτερικό τομέα, καθόσον αυτό εμπλπτει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών.

Το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι παρά τα προβλήματα που θέτει η μορφή υπό την οποία εμφανίζεται ο επιδικος φόρος, οι Κάτω Χώρες δεν παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν δυνάμει του κοινοτικού δικαίου θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τον εν λόγω έκτακτο φόρο καταναλώσεως, τουλάχιστον μέχρι την έκδοση της έκτης οδηγίας.

Το Ηνωμένο Βασίλειο προσθέτει, όμως, ότι στην εν λόγω οδηγία, ο νομοθέτης έκρινε αναγκαίο να περιλάβει ρητή διάταξη (άρθρο 33) για να αντιμετωπίσει το πρόβλημα των άλλων φόρων πλην του φόρου προστιθεμένης αξίας. Το γεγονός ότι, ακόμη και μετά την έκδοση της έκτης οδηγίας, κρίθηκε αναγκαίο να επιτραπεί ρητά στα κράτη μέλη να θεσπίζουν ή να διατηρούν σε ισχύ στο εθνικό τους δίκαιο τους διάφορους φόρους και τέλη που αναφέρονται ειδικά και, ιδίως, να διευρύνει την έγκριση αυτή προσθέτοντας γενικότερη διά-

ταξη (άρθρο 33), είναι περίσταση η οποία, κατά το Ηνωμένο Βασίλειο, καθιστά προφανές ότι ούτε η πρώτη ούτε η δεύτερη οδηγία επέβαλαν στα κράτη μέλη να καταργήσουν ή να μη θεσπίσουν οποιονδήποτε άλλον εθνικό φόρο, τουλάχιστον εφόσον πρόκειται για φόρους οι οποίοι δεν έχουν το «χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών».

Επομένως, το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι αρκεί να προσδιοριστεί αν ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως είναι ή δεν είναι ειδικός φόρος καταναλώσεως ή γενικότερα φόρος, τέλος ή δικαίωμα που δεν έχει χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών.

Για το Ηνωμένο Βασίλειο, ο εν λόγω φόρος (που είναι αντικείμενο της Διάταξης περί παραπομπής) δεν φαίνεται να εμφανίζει τα απαιτούμενα χαρακτηριστικά ώστε να θεωρηθεί ως φόρος κύκλου εργασιών: δεν στηρίζεται στον κύκλο εργασιών· δεν πρόκειται για γενικό φόρο καταναλώσεως, αλλά για ειδικό φόρο που πλήττει συγκεκριμένο προϊόν· επιβάλλεται σε μια μόνο φάση της εμπορικής διαδικασίας· δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση για τους υποκειμένους σ' αυτόν. Κατά το Ηνωμένο Βασίλειο, από αυτό προκύπτει ότι ο φόρος αυτός προσομοιάζει περισσότερο με ειδικό φόρο καταναλώσεως που πλήττει ορισμένα συγκεκριμένα αγαθά, υπολογίζεται αναλόγως της αξίας των αγαθών σε ορισμένη φάση της εμπορίας τους η οποία είναι είτε η παράδοση από τον κατασκευαστή είτε η εισαγωγή. Επομένως, φαίνεται ότι δεν επιπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου.

Κατά συνέπεια, το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι στο *πρώτο ερώτημα* που υποβλήθηκε στις υποθέσεις 93/88 και 94/88 πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

«Οι διατάξεις της πρώτης, της δεύτερης και της έκτης οδηγίας δεν περιορίζουν, ούτε οι μεν ούτε οι δε, την επιβολή έκτακτου φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, όπως αυτό που καθορίζεται στη Διάταξη περί παραπομπής.»

Όσον αφορά το *δεύτερο προδικαστικό ερώτημα*, στην *υπόθεση 93/88*, το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι πρέπει να δοθεί απάντηση μόνον αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική. Εφόσον το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι το πρώτο ερώτημα συνεπάγεται αρνητική απάντηση, κατά την άποψή του η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα παρέλκει. Πάντως, αν η άποψή του δεν γίνει δεκτή, το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι από την καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει να συναχθεί ότι ο έκτακτος φόρος επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο και επιπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας. Από αυτό προκύπτει ότι, διατηρώντας σε ισχύ έναν τέτοιο φόρο μετά την εισαγωγή των διατάξεων της έκτης οδηγίας στο σύνολο της Κοινότητας, οι Κάτω Χώρες παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από το κοινοτικό δίκαιο.

Στην *υπόθεση 94/88* το Ηνωμένο Βασίλειο προβάλλει ένα επιχειρήμα ταυτόσημο με το προηγούμενο ως προς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

4. Στις παρατηρήσεις της, οι οποίες είναι οι ίδιες για τις δύο υποθέσεις 93/88 και 94/88, η *Επιτροπή*, αφού τόνισε ότι το κύριο ζήτημα στις εν λόγω υποθέσεις είναι κατά πόσον ο BVB έχει χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών

και ότι η απάντηση εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, θεωρεί ότι είναι αναμφισβήτητο ότι ο BVB και ο ΦΠΑ εμφανίζουν τις ακόλουθες ομοιότητες:

Κατά την Επιτροπή, ο BVB εμφανίζει επιπλέον, σε σχέση με τον ΦΠΑ όπως έχει διαμορφωθεί με την έκτη οδηγία, τις ακόλουθες διαφορές:

— η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι πανομοιότυπη: όμως, ο παράγοντας αυτός δεν είναι αποφασιστικός διότι και οι ειδικοί φόροι επιβάλλονται γενικά κατά την εισαγωγή και την παράδοση, αποκλειστικά δε λόγοι οφειλόμενοι στην εφαρμογή και στον έλεγχο οδηγούν στο να επιλεγεί η κατασκευή στο εσωτερικό της χώρας παρά η παράδοση·

— Ο καταβαλλόμενος BVB δεν εκπίπτει ως φόρος που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο·

— Ο BVB δεν αποδίδεται σε περίπτωση εξαγωγής του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου το οποίο αγοράστηκε από επιχειρηματία·

— ο φόρος επιβαρύνει την τελική τιμή διότι μετακυλιεται στο στάδιο του τελικού καταναλωτή: ούτε όμως στην περίπτωση αυτή πρόκειται για καθοριστικό χαρακτηριστικό διότι αυτό ισχύει επίσης και για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως·

— Ο BVB αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της τιμής κόστους ενός αυτοκινήτου (όπως και τα άλλα έξοδα), ενώ ο ΦΠΑ είναι χωριστό στοιχείο·

— ο BVB υπόκειται στον ΦΠΑ, πράγμα που δεν συμβαίνει για τον ίδιο τον ΦΠΑ.

— η βάση επιβολής του φόρου είναι η αξία του προϊόντος διότι, και στις δύο περιπτώσεις, ο φόρος που πρέπει να καταβληθεί είναι ίσος με ποσοστό επί της τιμής του προϊόντος.

Λαμβάνοντας υπόψη τον ειδικό χαρακτήρα του, ο BVB δεν μπορεί, επομένως, « να εξομοιωθεί » με φόρο κύκλου εργασιών και, στο παρόν στάδιο εξελιξέως του κοινοτικού δικαίου δεν είναι ασυμβίβαστος προς το δίκαιο αυτό.

Εντούτοις, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι διαφορές είναι περισσότερες και σημαντικότερες: αντίθετα από το φόρο κύκλου εργασιών, ο BVB δεν είναι φόρος που πλήττει το σύνολο της κυκλοφορίας των αγαθών και των υπηρεσιών. Πράγματι, πλήττει μόνον τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, όχι όμως τα άλλα αγαθά· εξάλλου, επιβάλλεται μια μόνο φορά και όχι σε όλα τα στάδια της εμπορίας· επιπλέον, η επιβολή του BVB δεν είναι συνάρτηση του κύκλου εργασιών της επιχείρησης του υποκειμένου στο φόρο, αλλά του καθεαυτού πωληθέντος προϊόντος.

Σχετικώς, η Επιτροπή θεωρεί ότι δεν παραβιάζεται η απαγόρευση του άρθρου 1, παράγραφος 1, της πρώτης οδηγίας. Πράγματι, ο BVB δεν επιβάλλεται κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον του παλαιού σωρευτικού φόρου. Επιβάλλεται μια μόνο φορά και όχι σε πολλά στάδια της εμπορίας επί του πραγματοποιηθέντος κύκλου εργασιών. Ακόμη κι αν αποδεικνύεται ότι ο BVB είχε εισαχθεί για να συμψηφιστούν οι απώλειες φορολογικών εσόδων που οφείλονταν στην κατάργηση του παλαιού συστήματος με αυξημένο συντελεστή, εντούτοις, αυτό δεν σημαίνει ότι ο BVB αποτελεί

συνέχεια — απαγορευμένη — του προγενέστερου αυτού συστήματος. Το γεγονός ότι ο BVB παρενεβλήθη στο νομοθετικό και διοικητικό πλαίσιο του ολλανδικού φόρου κύκλου εργασιών δεν έχει σημασία στην παρούσα προδικαστική διαδικασία, της οποίας το μόνο αντικείμενο είναι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου. Δεν υπάρχει παράβαση του άρθρου 43 της έκτης οδηγίας. Ο BVB δεν διακυβεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, διότι επιβάλλεται παραλλήλως προς τον ΦΠΑ χωρίς να τον αντικαθιστά πλήρως ή μερικώς. Ούτε μπορεί να προβληθεί το επιχείρημα ότι η εφαρμογή του BVB νοθεύει τους όρους του ανταγωνισμού εντός της κοινής αγοράς. Κατά την Επιτροπή, ο BVB δεν συνιστά εμπόδιο στην εισαγωγή αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσεως αντίθετο προς το σύστημα της έκτης οδηγίας. Τέλος, η Επιτροπή δεν βλέπει πώς η επιβολή του BVB μπορούσε να βλάψει τους ίδιους πόρους της Κοινότητας καθόσον, παράλληλα με τον BVB, ο κανονικός ΦΠΑ επιβάλλεται επί της τιμής αγοράς η οποία πραγματικά πληρώθηκε.

Για τους λόγους αυτούς, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί αρνητική απάντηση στο *πρώτο ερώτημα*.

Όσον αφορά το *δεύτερο ερώτημα* που υποβλήθηκε στις δύο υποθέσεις, δεδομένου ότι αυτό υποβλήθηκε για την περίπτωση κατά την οποία στο πρώτο ερώτημα θα δινόταν καταφατική απάντηση, η Επιτροπή θεωρεί ότι η εξέτασή του παρέλκει και εναπόκειται στο δικαστήριο a quo να εφαρμόσει το οικείο εθνικό δίκαιο.

Η Επιτροπή προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε ο Hoge Raad στις δύο προδικαστικές υποθέσεις:

« Καμιά διάταξη του κοινοτικού δικαίου και ιδίως ούτε το άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας, ούτε το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, εμποδίζουν την επιβολή από κράτος μέλος φόρου καταναλώσεως που πλήττει την παράδοση και την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως (όπως, στις Κάτω Χώρες, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως), ο οποίος επιβάλλεται μια μόνο φορά και υπόκειται ο ίδιος στο φόρο προστιθεμένης αξίας. »

Díez de Velasco
εισηγητής δικαστής