ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN MISCHO της 22ας Οκτωβρίου 1987 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Με τη νέα προσφυγή που άσκησε κατά του Βασιλείου του Βελγίου σχετικά με τη φορολογία των αυτοκινήτων οχημάτων, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωριστεί ότι το εν λόγω κράτος « διατηρώντας σε ισχύ με το νόμο της 31ης Ιουλίου 1984 την τιμή καταλόγου ως βάση επιβολής του φόρου επί των καινούριων αυτοκινήτων, καθώς και επί των καινούριων αυτοκινήτων που προορίζονται τόσο για ιδιωτική όσο και για επαγγελματική χρήση, δεν έλαβε τα μέτρα που συνεπάγεται η εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου της 10ης Απριλίου 1984 [1] με την οποία είχε αναγνωριστεί ότι η εν λόγω τιμή καταλόγου *αντίκειται προς την οδηγία* 77/388/ΕΟΚ ».

2. Η οδηγία 77/388/ΕΟΚ φέρει τον τίτλο « έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση » (στο εξής: έκτη οδηγία) [2] .

3. Το διατακτικό της αποφάσεως της 10ης Απριλίου 1984 του οποίου προβάλλεται η εσφαλμένη εκτέλεση, έχει ως εξής:

« Το Βασίλειο του Βελγίου, διατηρώντας *ως βάση επιβολής του ΦΠΑ* στον τομέα των αυτοκινήτων την τιμή καταλόγου, πράγμα που συνιστά ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, χωρίς να πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 27, παράγραφος 5, προϋποθέσεις της εν λόγω οδηγίας, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ. »

4. Με το βασιλικό διάταγμα 17, της 20ής Δεκεμβρίου 1984, περί θεσπίσεως κατώτατης βάσης επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας στα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα και στα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που προορίζονται τόσο για ιδιωτική όσο και για επαγγελματική χρήση, το οποίο, με το άρθρο 4, καταργεί το βασιλικό διάταγμα 17 της 20ής Ιουλίου 1970, το Βέλγιο έθεσε τέρμα στη χρησιμοποίηση της τιμής καταλόγου ως κατώτατης βάσης επιβολής του ΦΠΑ στα καινούρια αυτοκίνητα.

5. Πρέπει, επομένως, να σημειωθεί ότι στο Βέλγιο, εφεξής, η τιμή καταλόγου δεν χρησιμοποιείται πλέον, σ' αυτό το κράτος μέλος, ως βάση επιβολής του ΦΠΑ στα καινούρια αυτοκίνητα.

6. Εντούτοις, ο αγοραστής καινούριου αυτοκίνητου πρέπει πάντοτε να καταβάλει φόρο ανάλογο προς την τιμή του καταλόγου, διότι, με νόμο της 31ης Ιουλίου 1984, το Βέλγιο τροποποίησε τον κώδικά του περί των εξομοιούμενων προς το τέλος χαρτοσήμου φόρων, έτσι ώστε αναδρομικώς από την ημερομηνία της αποφάσεως του Δικαστηρίου εισπράττεται, επί της τιμής καταλόγου των καινούριων αυτοκινήτων, *φόρος καταχωρίσεως* του οποίου το ύψος είναι το ίδιο με αυτό του ΦΠΑ.

7. Το Βέλγιο υποστηρίζει ότι αυτό ουδόλως συνιστά εσφαλμένη εκτέλεση της αποφάσεως της 10ης Απριλίου 1984 διότι η εν λόγω απόφαση δεν περιλαμβάνει *κανένα στοιχείο εκτιμήσεως περί των λοιπών φόρων εκτός του ΦΠΑ.*

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

1 — Απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1984, σ. 1861.

2 — JO L 145 της 13.6.1977, σ. 1.

8. Είναι αληθές ότι ούτε στο διατακτικό της αποφάσεως ούτε στο σκεπτικό της το Δικαστήριο έλαβε θέση σχετικά με την τιμή καταλόγου από άλλη πλευρά εκτός απ' αυτή των άρθρων 11 και 27 της οδηγίας που αφορούν αποκλειστικά το ΦΠΑ.

9. Το Βέλγιο, εξάλλου, κατέδειξε, κατά πειστικό κατά την άποψή μου τρόπο, χωρίς η Επιτροπή να προβάλει αντιρρήσεις επ' αυτού του σημείου, ότι ο φόρος καταχωρίσεως περιλαμβάνει *χαρακτηριστικά που τον διαφοροποιούν από το ΦΠΑ*. Τα επιχειρήματα που προέβαλε παρατίθενται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Το αποτελεσματικότερο από αυτά συνίσταται στο ότι ο φόρος καταχωρίσεως δεν είναι αφαιρετέος.

10. Θα μπορούσε, επομένως, το Δικαστήριο να καταλήξει στο συμπέρασμα, αναφερόμενο στο γράμμα της αποφάσεως της 10ης Απριλίου 1984, ότι το Βέλγιο πράγματι έλαβε τα μέτρα που συνεπάγεται η εκτέλεση αυτής της αποφάσεως και ότι η ασκηθείσα από την Επιτροπή προσφυγή δεν είναι βάσιμη.

11. Με αυτό τον τρόπο όμως το Δικαστήριο θα υιοθετούσε κατά κάποιο τρόπο την αυστηρή ερμηνεία του άρθρου 171 που θα μπορούσε να περιγραφεί ως εξής: το άρθρο 171 απαιτεί το κράτος μέλος να λάβει τα ακριβή μέτρα που συνεπάγεται το διατακτικό της αποφάσεως, η οποία διαπιστώνει την παράβασή του. Αυτά τα μέτρα μπορεί να έχουν αρνητικό χαρακτήρα (κατάργηση διατάξεως, όπως συνέβαινε στη συγκεκριμένη περίπτωση) ή θετικό χαρακτήρα (θέσπιση νέας διατάξεως).

12. Στην περίπτωση, ωστόσο, που το κράτος μέλος λαμβάνει νέο μέτρο που τοποθετείται εκτός του πλαισίου που έχει χαράξει η απόφαση, ή που εγείρει νομικό ζήτημα με το οποίο δεν έχει ασχοληθεί η απόφαση, τότε βρισκόμαστε ενώπιον *νέας πράξεως* της οποίας η Επιτροπή δεν μπορεί να αμφισβητήσει το ότι συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο παρά με νέα εντελώς διαδικασία λόγω παραβάσεως, δηλαδή με διαδικασία που δεν συνδέεται με το θέμα της εκτελέσεως της προηγουμένης αποφάσεως.

13. Πρέπει να ομολογήσω ότι μια τέτοια προσέγγιση θα ήταν λογική και συνεκτική. Μπορεί, άραγε, να λεχθεί ότι είναι η μόνη δυνατή προσέγγιση; Η Επιτροπή νομίζει πως όχι, εφόσον η προσφυγή της αποβλέπει στο να διαπιστωθεί η εσφαλμένη εκτέλεση της αποφάσεως του Δικαστηρίου και όχι νέα παράβαση ανεξάρτητη από την παλαιά.

14. Πρέπει, επίσης, να σημειωθεί ότι η νέα διαδικασία που κίνησε η Επιτροπή εμφανίζεται σχεδόν ως δύο συνδεδυασμένες προσφυγές λόγω παραβάσεων, η μία λόγω παραβάσεως του άρθρου 171 της Συνθήκης ΕΟΚ και η άλλη λόγω παραβάσεως του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

15. Ήδη από την όχληση η Επιτροπή πράγματι υποστήριξε την απόψη, κατά την οποία ο φόρος καταχωρίσεως αντέβαινε προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας. Επανέλαβε αυτό το επιχείρημα στην αιτιολογημένη γνώμη, στο δικόγραφο της προσφυγής και στο υπόμνημα απαντήσεως.

16. Είναι, επομένως, αναμφισβήτητο ότι το Βέλγιο είχε, όσον αφορά την τελευταία αυτή αιτίαση, τις ίδιες δυνατότητες άμυνας που θα είχε και αν επρόκειτο περί εντελώς αυτόνομης διαδικασίας λόγω παραβάσεως. Κατά τη διάρκεια της προφορικής διαδικασίας η Επιτροπή επέμεινε, ωστόσο, στο γεγονός ότι άσκησε αποκλειστικά προσφυγή λόγω παραβάσεως του άρθρου 171.

17. Το Βέλγιο από την πλευρά του αμφισβητεί ότι βρισκόμαστε ενώπιον νομότυπης προσφυγής λόγω παραβάσεως του άρθρου 171 διότι το εν λόγω άρθρο — και αυτό είναι ορθό — δεν αναφέρεται ούτε στην αιτιολογημένη γνώμη ούτε στο εισαγωγικό της δίκης δικό-

γραφο. Νομίζω, ωστόσο, ότι αρκεί η μνεία του εν λόγω άρθρου στο έγγραφο της οχλήσεως και η επανάληψη των όρων της οχλήσεως τόσο στο συμπέρασμα της αιτιολογημένης γνώμης όσο και σ' αυτό της προσφυγής για να υφίσταται προσφυγή λόγω παραβάσεως του άρθρου 171. Προτείνω, συνεπώς, ν' απορριφθεί αυτός ο ισχυρισμός.

18. Προς στήριξη της υποστηριζόμενης από την Επιτροπή απόψεως μπορεί να γίνει επίκληση δύο συλλογισμών κατά συρροή. Ο πρώτος στηρίζεται στο σιωπηρό περιεχόμενο της αποφάσεως της 10ης Απριλίου 1984 και ο δεύτερος στηρίζεται στον υφιστάμενο δεσμό μεταξύ των ληφθέντων από το Βέλγιο μέτρων και της εκτελέσεως αυτής της αποφάσεως.

19. Η πρώτη προσέγγιση καταλήγει στο να τονίσει ότι το αντικείμενο της προσφυγής της Επιτροπής επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 10ης Απριλίου 1984 ήταν, εκ των πραγμάτων, περιορισμένη στον τρόπο εισπράξεως του ΦΠΑ, διότι εκείνη την περίοδο δεν υφίστατο στο Βέλγιο κανένας άλλος φόρος επί των *καινούριων* αυτοκινήτων. Το Δικαστήριο δεν είχε, επομένως, κανένα λόγο να λάβει θέση ως προς το αν συμβιβάζονται με την έκτη οδηγία άλλοι φόροι βασιζόμενοι στην τιμή καταλόγου. Το Δικαστήριο είχε, ωστόσο, πλήρη επίγνωση του γεγονότος ότι, σύμφωνα με το θεσπισθέν με την έκτη οδηγία σύστημα, δεν μπορούσε να υπάρξει άλλος φόρος επί του κύκλου εργασιών παρά μόνον ο ΦΠΑ (βλέπε το άρθρο 33 της οδηγίας). Η απόφαση της 10ης Απριλίου 1984 σήμαινε, επομένως, σιωπηρώς ότι η παράδοση (γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ) καινούριου αυτοκινήτου δεν μπορούσε ν' αποτελέσει λόγο επιβολής φόρου βασιζόμενου στην τιμή καταλόγου.

20. Από αυτό έπεται ότι, στην περίπτωση που ο φόρος καταχωρίσεως πλήττει την παράδοση των καινούριων αυτοκινήτων και συνιστά φόρο επί του κύκλου εργασιών (αυτό που προσπαθεί να αποδείξει η Επιτροπή), η απόφαση του Δικαστηρίου δεν εκτελέστηκε ορθώς.

21. Η δεύτερη προσέγγιση εμφανίζεται ως εξής.

22. Δυνάμει του άρθρου 171 κάθε κράτος μέλος οφείλει να λάβει τα μέτρα που συνεπάγεται η εκτέλεση της αποφάσεως του Δικαστηρίου που διαπιστώνει ότι παρέβη κάποια υποχρέωσή του. Όταν, στο πλαίσιο της εκτελέσεως της αποφάσεως, το Δικαστήριο παραβιάζει κανόνα του κοινοτικού δικαίου, δεν τηρεί το άρθρο 171 της Συνθήκης και εκτίθεται στη διαπίστωση της σχετικής παραβάσεως.

23. Στη συγκεκριμένη περίπτωση το Βέλγιο, έχοντας την υποχρέωση κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου να καταργήσει την κατώτατη βάση επιβολής του ΦΠΑ, έλαβε σειρά μέτρων σχετικά με τα οποία ρητώς διευκρίνισε, στις αιτιολογικές σκέψεις του βασιλικού διατάγματος της 20ής Δεκεμβρίου 1984, περί τροποποιήσεως του γενικού συστήματος περί εξομοιούμενων προς το φόρο χαρτοσήμου φόρων (*Moniteur belge* της 3.1.1985, σ. 17), ότι αποτελούσαν «μη δυνάμενο να διαχωριστεί σύνολο». Η εισαγωγή φόρου καταχωρίσεως βασιζόμενου στην τιμή καταλόγου των καινούριων αυτοκινήτων αποτελούσε πρωτεύον στοιχείο αυτού του συνόλου. Διευκρινίζετο μάλιστα, στις αιτιολογικές σκέψεις του προαναφερθέντος βασιλικού διατάγματος, ότι ο φόρος καταχωρίσεως είχε ως σκοπό να επιφέρει «διορθωτικό στην κατάργηση της κατώτατης βάσης» στον τομέα του ΦΠΑ.

24. Αν, συνεπώς, θα έπρεπε να διαπιστωθεί ότι ο φόρος καταχωρίσεως παραβιάζει διάταξη του κοινοτικού δικαίου, συγκεκριμένα του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, το Βέλγιο δεν θα είχε εκτελέσει ορθώς την εν λόγω απόφαση και, συνεπώς, θα είχε παραβεί τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 171 της Συνθήκης.

25. Τίθεται, επομένως, το ερώτημα ποια από τις δύο ερμηνείες του άρθρου 171 πρέπει να επιλεγεί, η στενή ερμηνεία του Βελγίου ή η ευρεία ερμηνεία της Επιτροπής;

26. Νομίζω ότι τα επιχειρήματα που αναπτύχθηκαν προς στήριξη της δεύτερης άποψης είναι ικανά ν' αποδείξουν ότι στην προκειμένη περίπτωση, εν πάση περιπτώσει, ο σύνδεσμος μεταξύ της επικρινόμενης συμπεριφοράς του κράτους μέλους και της εκτελέσεως της αποφάσεως του Δικαστηρίου είναι επαρκώς στενός ώστε να μπορεί να κριθεί παραδεκτή η ασκηθείσα από την Επιτροπή προσφυγή λόγω παραβάσεως του άρθρου 171.

27. Πρέπει, επομένως, να εξεταστεί τώρα αν ο φόρος καταχωρίσεως πρέπει να χαρακτηριστεί ως φόρος επί του κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

28. Αυτό το άρθρο προβλέπει ότι « με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν τη διατήρηση ή την επιβολή από κράτος μέλος φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, *μη έχοντος το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών* ».

29. Στην περίπτωση, επομένως, που ο βελγικός φόρος καταχωρίσεως έχει το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών απλώς απαγορεύεται.

30. Στην απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 1985 [SA Rousseau Wilmot κατά Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), 295/84, Συλλογή 1985, σ. 3759) το Δικαστήριο παρέσχε ενδείξεις περί του τι πρέπει να νοείται ως φόρος επί του κύκλου εργασιών.

31. Στη σκέψη 16 της εν λόγω αποφάσεως αναφέρονται πράγματι τα εξής:

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

32. Προτείνω να εξετάσω διαδοχικά τα διάφορα κριτήρια που περιέχονται σ' αυτό το κείμενο.

33. α) Διαπιστώνω καταρχάς ότι ο επίδικος φόρος συνιστά ασφαλώς *φορολογικό μέτρο.* Το Βασίλειο του Βελγίου ομολογεί άλλωστε ότι αποσκοπεί στην επίτευξη αποτελέσματος του προϋπολογισμού ισοδύναμου προς την εισπραττόμενη επί έλαττον διαφορά του ΦΠΑ, κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου. Ο φόρος έχει έτσι ως αποτέλεσμα οι ιδιώτες να φορολογούνται κατά τον ίδιο τρόπο όπως και προηγουμένως, διότι εμποδίζει κατά γενικό τρόπο οι εκπτώσεις ή οι επιστροφές που παραχωρεί ο πωλητής να είναι δυνατό να έχουν επίπτωση στο επίπεδο της επιβολής του φόρου (βλέπε σκέψη 31 της αποφάσεως της 10ης Απριλίου 1984).

34. β) Πρέπει, επομένως, να διαπιστωθεί επίσης ότι ο εν λόγω φόρος *βαρύνει την κυκλοφορία* των αυτοκινήτων οχημάτων.

35. Πλήττει την πρώτη χρησιμοποίηση αυτοκινήτου και εισπράττεται περαιτέρω με την ευκαιρία όλων των μεταβολών ιδιοκτήτου. Με άλλα λόγια πλήττει τις διαδοχικές μεταβιβάσεις του ίδιου αγαθού, ακόμα και αν κατώτατη βάση επιβολής του φόρου, εκφραζόμενη με φθίνον ποσοστό της τιμής καταλόγου, μειούται με την επερχόμενη παλαιότητα του αυτοκινήτου (άρθρο 10 του γενικού κανονισμού περί εξομοιούμενων προς το φόρο χαρτοσήμου φόρων, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό της 20ής Δεκεμβρίου 1984).

36. γ) Πλήττει ο φόρος τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο όμοιο με αυτόν ο οποίος χαρακτηρίζει το ΦΠΑ και πλήττει άμεσα την τιμή του αγαθού για το οποίο πρόκειται;

37. Αν ληφθεί ως βάση ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική βάση ρητώς ορίζεται (« για τα καινούρια αυτοκίνητα και τα καινούρια αυτοκίνητα που προορίζονται τόσο για ιδιωτική όσο και για επαγγελματική χρήση, *ο φόρος εισπράττεται επί της τιμής καταλόγου* που ισχύει κατά την ημερομηνία της καταχωρίσεως του οχήματος »: άρθρο 5, παράγραφος 1, που εισήγαγε ο νόμος της 31ης Ιουλίου 1984) οδηγούμεθα στη διαπίστωση ότι πλήττει ασφαλώς εμπορική συναλλαγή διότι η τιμή καταλόγου περιλαμβάνει το πραγματικό τίμημα που καταβλήθηκε. *Καταρχήν*, ο φόρος δεν πλήττει μόνο την παραχωρούμενη από τον πωλητή έκπτωση, αλλά και το πράγματι καταβληθέν από τον αγοραστή τίμημα, που συνιστά συγχρόνως τη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Στον κατάλογο που φέρει τον τίτλο « παράδειγμα σχετικό προς την πραγματική επίπτωση του φόρου καταχωρίσεως », που η βελγική κυβέρνηση προσκόμισε στο Δικαστήριο σε απάντηση των ερωτήσεων που το τελευταίο έβαλε, ανευρίσκεται εξάλλου σημείωση υπό τον τίτλο « βάση καταρχήν επιβολής = τιμή καταλόγου ».

38. Σε απώτερο μόνο χρόνο προβλέπεται απαλλαγή φόρου καταχωρίσεως μέχρι του ποσού που χρησίμευσε ως βάση επιβολής του ΦΠΑ (νέο άρθρο 7, παράγραφος 2, του κώδικα περί εξομοιούμενων προς το φόρο χαρτοσήμου φόρων, που εισήγαγε ο νόμος της 31ης Ιουλίου 1984).

39. Όπως τονίζει η βελγική κυβέρνηση στο σημείο 53 του υπομνήματος αντικρούσεώς της, ο αγοραστής του αυτοκινήτου επωφελείται απλώς « πιστώσεως φόρου » μέχρι του ΦΠΑ που κατέβαλε. Νομίζω, συνεπώς, ότι μπορεί να λεχθεί ότι ο φόρος καταχωρίσεως πλήττει την εμπορική συναλλαγή κατά τον ίδιο τρόπο που την πλήττει ο ΦΠΑ.

40. Αν αφήσουμε το πεδίο των αρχών και εξεταστεί ο τρόπος κατά τον οποίο τα πράγματα εξελίσσονται στην πρακτική, διαπιστώνεται ότι υφίσταται είτε σύγχρονη καταβολή δύο φόρων κατά την καταβολή του τιμήματος του αυτοκινήτου (βλέπε, για παράδειγμα, το τιμολόγιο πωλήσεως που προσκόμισε στη δικογραφία η Επιτροπή) είτε καταβολή του τιμήματος και του ΦΠΑ και χωριστή καταβολή του φόρου καταχωρίσεως. Και στις δύο περιπτώσεις η *πραγματική* βάση επιβολής του φόρου κτήσεως είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής καταλόγου και της πραγματικής τιμής, δηλαδή η χορηγούμενη από τον πωλητή έκπτωση.

41. Αυτό οδηγεί τη βελγική κυβέρνηση στο να αναφέρει στο σημείο 26 του υπομνήματος ανταπαντήσεώς της ότι η βάση επιβολής του φόρου « δεν συνιστά το αντάλλαγμα μιας συναλλαγής, δαπάνη καταναλώσεως ή στοιχείο του κύκλου εργασιών ». Μπορεί, όμως, άραγε να λεχθεί για το λόγο αυτό ότι, στην πραγματικότητα, ο φόρος καταχωρίσεως δεν πλήττει την εμπορική συναλλαγή κατά τρόπο *όμοιο* με αυτόν που χαρακτηρίζει το ΦΠΑ και ότι δεν πλήττει άμεσα την τιμή του εξεταζόμενου αγαθού, κατά το δοθέν από το Δικαστήριο κριτήριο;

42. Σχετικώς μπορεί να σημειωθεί καταρχάς ότι η βάση επιβολής του φόρου καταχωρίσεως

είναι εντελώς διαφορετική από τη βάση επιβολής των φόρων σχετικά με τους οποίους το Δικαστήριο ήδη διαπίστωσε ότι δεν αποτελούσαν φόρους επί του κύκλου εργασιών.

43. Στην υπόθεση Rousseau Wilmot, που προαναφέρθηκε, βάση του φόρου ήταν ο ετήσιος συνολικός κύκλος εργασιών των επιχειρήσεων και στην υπόθεση Grad (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1970, 9/70, Grad κατά Finanzamt Traunstein, Rec. 1970, σ. 825) επρόκειτο περί ορισμένου ποσού ενός πφένιγκ ανά τόνο και ανά χιλιόμετρο.

44. Ο φόρος καταχωρίσεως, αντιθέτως, *«πλήττει την τιμή του αγαθού για το οποίο πρόκειται»*, *διότι έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του τιμήματος που ο καταναλωτής πρέπει να καταβάλει για το αυτοκίνητο αν θέλει να το χρησιμοποιήσει πράγματι για τη χρήση για την οποία προορίζεται.* Η υπόθεση ότι κάποιος μπορεί να θέλει να αγοράσει ένα αυτοκίνητο χωρίς να ζητήσει επίσης πινακίδα κυκλοφορίας είναι πράγματι τόσο εξαιρετική ώστε μπορεί ν' αγνοηθεί.

45. Νομίζω επίσης ότι, ακόμα και εάν ληφθεί υπόψη μόνο η *πραγματική* βάση επιβολής του φόρου, δηλαδή η διαφορά μεταξύ της τιμής καταλόγου και της πραγματικής τιμής, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αυτή δεν μπορεί να καθοριστεί παρά βάσει των ακριβών όρων της πωλήσεως, δηλαδή μιας εμπορικής συναλλαγής, προς την οποία συνεπώς συνδέεται κατά τρόπο επιδεχόμενο διαχωρισμό.

46. Το γεγονός ότι ο φόρος καταχωρίσεως μπορεί να εισπραχθεί από τον κύριο του συνεργείου, για λογαριασμό του κράτους, συγχρόνως με το ΦΠΑ, δεν συνεπάγεται άραγε και το ότι ο φόρος καταχωρίσεως πλήττει τη συναλλαγή κατά τρόπο όμοιο μ' αυτόν που την πλήττει ο ΦΠΑ; Τέλος, θα ήθελα να αναφερθώ στις άλλες ομοιότητες μεταξύ των δύο φόρων, τις οποίες προέβαλε η Επιτροπή, και που δεν παρίσταται ανάγκη να υπομνήσω εδώ για μια ακόμη φορά.

47. Η βελγική κυβέρνηση υποστηρίζει, ωστόσο, ότι *η γενεσιουργός αιτία* αυτού του φόρου δεν είναι η πώληση του αυτοκινήτου, αλλά αποκλειστικά η καταχώρισή του. Ο φόρος δεν αποτελεί παρά κατ' αποκοπή φόρο που πλήττει τη θέση ενός αυτοκινήτου σε κυκλοφορία στις δημόσιες οδούς.

48. Όμως, αν συνέβαινε αυτό, ο φόρος θα έπρεπε πάντοτε να εισπράττεται όταν ένα αυτοκίνητο τίθεται σε κυκλοφορία. Αυτό όμως ουδόλως συμβαίνει. Πράγματι, ο φόρος καταχωρίσεως ουδόλως εισπράττεται όταν ο ΦΠΑ εισπράττεται βάσει της τιμής καταλόγου ή όταν συντρέχει *απαλλαγή του ΦΠΑ* (βλέπε άρθρο 7 του κώδικα περί εξομοιούμενων προς το φόρο χαρτοσήμου φόρων, όπως τροποποιήθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 17ης Οκτωβρίου 1980 και με το νόμο της 31ης Ιουλίου 1984).

49. Κατά τη γνώμη μου, το γεγονός ότι ο φόρος καταχωρίσεως μπορεί εντελώς να αντικατασταθεί με το ΦΠΑ και αντιστρόφως αποδεικνύει αποφασιστικά ότι πρόκειται ακριβώς περί φόρου επί του κύκλου εργασιών που απαγορεύεται από το άρθρο 33 της οδηγίας.

50. Θα ήταν η κατάσταση διαφορετική αν ο ΦΠΑ εισπράττετο επιπλέον του φόρου καταχωρίσεως αντί ν' αφαιρείται από αυτόν;

51. Εκ πρώτης όψεως θα έτεινα να δεχθώ ότι αυτό δεν θα μετέβαλε τη νομική φύση του φόρου καταχωρίσεως και ότι θα βρισκόμασταν πάντοτε ενώπιον φόρου επί του κύκλου εργασιών, τον οποίο απαγορεύει το άρθρο 33. Εδώ, όμως, πρόκειται περί προβλήματος που απαιτεί πολύ εμπεριστατωμένη έρευνα και που το Δικαστήριο δεν έχει ανάγκη να το επιλύσει στο πλαίσιο της υπό κρίση διαφοράς.

52. Τέλος, ως προς τις ανησυχίες που εκδήλωσε η βελγική κυβέρνηση σχετικά με τη φορολογική απάτη θα ήθελα να υπομνήσω για κάθε χρήσιμο αποτέλεσμα ότι, στην απόφαση

της 10ης Απριλίου 1984, το Δικαστήριο ανέφερε ότι δεν αποκλείονταν μέτρα όπως αυτά των οποίων το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας επιτρέπει τη διατήρηση « κατά περίπτωση, τα μέτρα αυτά να περιλαμβάνουν *ορισμένα κατ' αποκοπή στοιχεία*, υπό την προϋπόθεση ότι τα ειδικά μέτρα δεν παρεκκλίνουν από το καθεστώς του άρθρου 11 περισσότερο απ' όσο είναι αναγκαίο για την αποτροπή αυτού του κινδύνου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής » (σκέψη 30). Αυτή η οδός θα άξιζε ίσως να εξερευνηθεί.

Συμπέρασμα

53. Για όλους τους προεκτεθέντες λόγους προτείνω στο Δικαστήριο να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο του Βελγίου, διατηρώντας σε ισχύ με το νόμο της 31ης Ιουλίου 1984 την τιμή καταλόγου ως βάση επιβολής του φόρου επί των καινούριων αυτοκινήτων, καθώς και επί των καινούριων αυτοκινήτων που προορίζονται τόσο για ιδιωτική όσο και για επαγγελματική χρήση, δεν έλαβε τα μέτρα που συνεπάγεται η εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου της 10ης Απριλίου 1984, και να καταδικαστεί το κράτος μέλος στα δικαστικά έξοδα.