ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 8ης Ιουνίου 1999 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-338/97, C-344/97 και C-390/97,

που έχουν ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Erna Pelzl κ.λπ.

και

Steiermärkische Landesregierung (C-338/97)

και μεταξύ

Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG κ.λπ.

και

Tiroler Landesregierung (C-344/97)

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

και μεταξύ

STUAG Bau-Aktiengesellschaft

και

Kärntner Landesregierung (C-390/97),

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)

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-P. Puissochet (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, P. Jann, C. Gulmann, D. A. O. Edward και L. Sevón, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: S. Alber

γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— οι E. Pelzl, Johannes Kovac και Harald Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P Kovac & Co. GmbH και Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, εκπροσωπούμενοι από τον Harald Hohenberg, δικηγόρο Graz,

— η Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG, εκπροσωπούμενη από τους Kurt Heller και Maria Th. Pflügl, δικηγόρους Βιέννης,

— ο Romed Karl Kleissl, εκπροσωπούμενος από τους Christian C. Schwaighofer και Michael Sallinger, δικηγόρους Innsbruck,

— οι Streiter KG, Alfred Eiter και Stefan Riml, εκπροσωπούμενοι από τους Andreas Fink και Peter Kolb, δικηγόρους Imst,

— η Anton Gschwentner GmbH, εκπροσωπούμενη από τον Hubertus Schumacher, δικηγόρο Innsbruck,

— ο Michael Khuen-Belasi, εκπροσωπούμενος από την Beate Köll-Kirchmeyr, δικηγόρο Schwaz,

— η DM Drogeriemarkt GmbH, εκπροσωπούμενη από τον Wolf-Dieter Arnold, δικηγόρο Βιέννης,

— η STUAG Bau-Aktiengesellschaft, εκπροσωπούμενη από τον Alexander Hasch, δικηγόρο Linz,

— η Steiermärkische Landesregierung, εκπροσωπούμενη από τον Nikolaus Hermann, Hofrat στο Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung,

— η Tiroler Landesregierung, εκπροσωπούμενη από τον Hansjörg Teissl, «Vorsitzender» της «Berufungskommission nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991 beim Amt der Tiroler Landesregierung»,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Worlf Okresek, Ministerialrat στο Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εκπροσωπούμενη από τον Viktor Kreuschitz, νομικό σύμβουλο και Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των E. Pelzl, Kovac, Hohenberg, Kovac Shrott GmbH NFG KG, Kovac Managment GmbH, P. Kovac & Co. GmbH και Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, εκπροσωπούμενους από τον δικηγόρο Harald Hohenberg, της Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG και της STUAG Bau-Aktiengesellschaft, εκπροσωπουμένων από τον δικηγόρο Kurt Heller, της Steiermärkische Landesregierung, εκπροσωπούμενης από τον Erwin Wanke, Oberregierungsrat στο Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, της Tiroler Landesregierung, εκπροσωπούμενης από τον Ansgar Rudisch, Hofrat στο Amt der Tiroler Landesregierung, της Kärntner Landesregierung, εκπροσωπούμενης από τον καθηγητή Markus Achatz, της Αυστριακής Κυβερνήσεως, επικουρούμενης από τον Harald Dossi, Ministerialrat στο Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Viktor Kreuschitz και τον Enrico Traversa, κατά τη συνεδρίαση της 4ης Φεβρουαρίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Μαρτίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δύο διατάξεις της 12ης Αυγούστου 1997 και μία διάταξη της 27ης Οκτωβρίου 1997, οι οποίες περιήλθαν στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 29 Σεπτεμβρίου, 2 Οκτωβρίου και 17 Νοεμβρίου 1997, αντιστοίχως, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), τρία προδικαστικά ερωτήματα 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).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ της E. Pelzl κ.λπ. και της Steiermärkische Landesregierung (κυβερνήσεως του ομόσπονδου κράτους της Στυρίας) της Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG κ.λπ. και της Tiroler Landesregierung (κυβέρνηση του ομόσπονδου κράτους του Τιρόλου), καθώς και της STUAG Bau-Aktiengesellschaft και της Kärntner Landesregierung (κυβερνήσεως του ομόσπονδου κράτους της Καρινθίας) σχετικά με την επιβολή εισφορών υπέρ του τουρισμού που επιβλήθηκαν στους προσφεύγοντες των κυρίων δικών με τον Steiermärkisches Tourismusgesetz (νόμο του ομόσπονδου κράτους της Στυρίας περί τουρισμού), τον Tiroler Tourismusgesetz (νόμο του ομόσπονδου κράτους του Τιρόλου περί τουρισμού) και τον Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz (νόμου του ομόσπονδου κράτους της Καρινθίας περί εισφορών υπέρ του τουρισμού).

3 Σκοπός των εισφορών αυτών είναι η προώθηση του τουρισμού στα αντίστοιχα ομόσπονδα κράτη. Στη Στυρία, με την εισφορά χρηματοδοτούνται οι τοπικές τουριστικές ενώσεις. Στο Τιρόλο ένα μέρος της διατίθεται στις τοπικές τουριστικές ενώσεις και το υπόλοιπο σε ένα ταμείο τουριστικής αναπτύξεως, το Tourismusförderungsfonds. Στην Καρινθία κατανέμενεται μεταξύ του ομόσπονδου κράτους και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως.

4 Την εισφορά αυτή υποχρεούνται, κατ' αρχήν, να καταβάλλουν όλοι οι επιχειρηματίες οι οποίοι εμπλέκονται από οικονομικής απόψεως άμεσα ή έμμεσα με τον τουρισμό και οι οποίοι έχουν την έδρα τους ή μία από τις εγκαταστάσεις τους στο Τιρόλο, την Καρινθία ή σε έναν από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως της Στιρίας που ορίζονται από τον Steiermärkisches Tourismusgesetz, ο οποίος, στην πράξη, εφαρμόζεται στο μεγαλύτερο μέρος, αλλά όχι στο σύνολο του εδάφους της Στιρίας.

5 Η εισφορά επιβάλλεται βάσει διαφορετικών συντελεστών, με κριτήριο το όφελος που αποκομίζει από τον τουρισμό ο υπόχρεος της εισφοράς, το οποίο μετράται διά της κατατάξεως του υπόχρεου σε μια επαγγελματική κατηγορία, καθώς και, στη Στιρία και το Τιρόλο, διά της κατατάξεως του οργανισμού τοπικής αυτοδιοικήσεως στον οποίο έχει την έδρα του.

6 Βάση επιβολής της εισφοράς αποτελεί, κατ' αρχήν και με την επιφύλαξη ορισμένων απαλλαγών, ο φορολογητέος ετήσιος κύκλος εργασιών, όπως αυτός ορίζεται με τον ομοσπονδιακό νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών, ο οποίος πραγματοποιήθηκε στο αντίστοιχο ομόσπονδο κράτος.

7 Η E. Pelzl κ.λπ., η Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG κ.λπ. και η STUAG Bau-Aktiengesellschaft προσέφυγαν ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof κατά των αποφάσεων περί απορρίψεως των διοικητικών τους ενστάσεων κατά των διοικητικών αποφάσεων με τις οποίες τους επιβλήθηκαν εισφορές υπέρ του τουρισμού. Ισχυρίστηκαν, μεταξύ άλλων, ότι οι εισφορές αυτές αντιβαίνουν προς το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο, «Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσης οδηγίας δεν εμποδίζουν την διατήρηση ή την επιβολή από κράτος μέλος φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών (...)».

8 Το Verwaltungsgerichtshof, το οποίο έχει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσο συμβιβάζονται οι εισφορές υπέρ του τουρισμού με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Υπόθεση C-338/97

«Αντίκειται στο άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 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 (77/388/ΕΟΚ) η διατήρηση σε ισχύ μιας φορολογικής επιβαρύνσεως (λόγω του χαρακτήρος της, ως φόρος κύκλου εργασιών), η οποία, σε ένα ομόσπονδο κράτος που αποτελεί τμήμα κράτους μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων

— επιβάλλεται επί όλων των επιχειρήσεων — που αποκομίζουν άμεσο ή έμμεσο όφελος από τον τουρισμό — οι οποίες έχουν την έδρα ή μια εγκατάστασή τους εντός μιας καθορισμένης και λεπτομερώς περιγραφόμενης περιοχής, ανά ημερολογιακό έτος, όταν η περιοχή αυτή καλύπτει σχεδόν το σύνολο του εδάφους του ομόσπονδου κράτους,

— το ύψος της οποίας είναι κατ' ουσίαν ανάλογο του κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί η επιχείρηση κυρίως στο συγκεκριμένο ομόσπονδο κράτος, ενώ το ποσοστό της εισφοράς ποικίλλει αναλόγως της πυκνότητας της τουριστικής κινήσεως στη συγκεκριμένη περιφέρεια και το εκτιμόμενο από τον νομοθέτη ποσοστό ωφέλειας από τον τουρισμό του συγκεκριμένου οικονομικού κλάδου (επαγγελματικής κατηγορίας)

— και αναφορικά με την οποία δεν προβλέπεται έκπτωση προκαταβληθείσας εισφοράς;»

Υπόθεση C-344/97

«Έχει το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (77/388/ΕΟΚ, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, έκτη οδηγία ΦΠΑ), όσον αφορά τον "χαρακτήρα κύκλου εργασιών", την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιβάλλει επί επιχειρήσεων εισφορά υπέρ του τουρισμού (Fremdenverkehrsabgabe) η οποία,

— καταβάλλεται από όλες τις επιχειρήσεις που εμπλέκονται άμεσα ή έμμεσα με τον τουρισμό και, συνεπώς, από μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων, όχι όμως από όλες τις επιχειρήσεις,

— το προϊόν της διατίθεται σε τοπική τουριστική ένωση προς χρηματοδότηση της αναπτύξεως του τουρισμού ή σε ταμείο η αρμοδιότητα του οποίου εκτείνεται σε ολόκληρο το έδαφος του ομόσπονδου κράτους,

— έχει ως βάση επιβολής τον ετήσιο κύκλο εργασιών, με ορισμένες εξαιρέσεις, ιδίως με εξαίρεση του κύκλου εργασιών που αφορά παροχές σε πελάτες οι οποίοι έχουν την κατοικία τους (έδρα τους) εκτός του πεδίου εδαφικής εφαρμογής της διατάξεως, εφόσον οι υπηρεσίες δεν προορίζονται για επιχείρηση η οποία έχει την έδρα της εντός του πεδίου εδαφικής εφαρμογής της νομοθετικής αυτής ρυθμίσεως (που συμπίπτει με τα όρια ενός από τα ομόσπονδα κράτη ενός ομοσπονδιακού κράτους μέλους) και δεν πρόκειται για υπηρεσίες προς τελικούς καταναλωτές, καθώς και με την εξαίρεση του κύκλου εργασιών για λοιπές παροχές υπηρεσιών, εφόσον αυτές δεν παρέχονται αποκλειστικώς ή κυρίως εντός του πεδίου εδαφικής εφαρμογής της νομοθετικής ρυθμίσεως (δηλαδή του ομόσπονδου κράτους που αποτελεί μέρος του ομοσπονδιακού κράτους),

— το ύψος της ποικίλλει αναλόγως του οφέλους που ο νομοθέτης εκτιμά ότι αποκομίζει από τον τουρισμό ο κλάδος στον οποίο ανήκει ο υπόχρεος καταβολής της εισφοράς,

— το ύψος της είναι μεγαλύτερο στις τουριστικές περιοχές από ό,τι στις άλλες και

— δεν προβλέπεται έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου;» .

Υπόθεση C-390/97

«Αντίκειται στο άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 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 (77/388/ΕΟΚ) η διατήρηση σε ισχύ μιας φορολογικής επιβαρύνσεως (λόγω του χαρακτήρος της ως φόρου κύκλου εργασιών), η οποία, σε ένα ομόσπονδο κράτος που αποτελεί τμήμα κράτους μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων επιβάλλεται επί όλων των επιχειρήσεων — που αποκομίζουν άμεσο ή έμμεσο όφελος από τον τουρισμό — οι οποίες έχουν την έδρα ή μια εγκατάστασή τους εντός μιας καθορισμένης και λεπτομερώς περιγραφόμενης περιοχής, ανά ημερολογιακό έτος, όταν η περιοχή αυτή καλύπτει σχεδόν το σύνολο του εδάφους του ομόσπονδου κράτους, το ύψος της οποίας είναι κατ' ουσίαν ανάλογο του κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί η επιχείρηση κυρίως στο συγκεκριμένο ομόσπονδο κράτος, ενώ το ποσοστό της εισφοράς ποικίλλει αναλόγως της πυκνότητας της τουριστικής κινήσεως στη συγκεκριμένη περιφέρεια και το εκτιμώμενο από τον νομοθέτη ποσοστό ωφέλειας από τον τουρισμό του συγκεκριμένου οικονομικού κλάδου (επαγγελματικής κατηγορίας) και αναφορικά με την οποία δεν προβλέπεται έκπτωση προκαταβληθείσας εισφοράς;»

9 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 18ης Νοεμβρίου 1997, οι υποθέσεις C-338/97 και C-344/97 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και έκδοση κοινής αποφάσεως. Με διάταξη του προέδρου του πέμπτου τμήματος του Δικαστηρίου της 15ης Δεκεμβρίου 1998, οι συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-338/97 και C-344/97 και η υπόθεση C-390/97 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και έκδοση κοινής αποφάσεως.

10 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά ουσιαστικώς αν η έκτη οδηγία, και ειδικότερα το άρθρο 33 αυτής, αποκλείει την επιβολή εισφοράς όπως αυτή που προβλέπουν ο Steiermärkische Tourismusgesetz, ο Tiroler Tourismusgesetz, και ο Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, στους επιχειρηματίες ενός ομόσπονδου κράτους οι οποίοι αποκομίζουν οικονομικό όφελος από τον τουρισμό, εισφοράς που υπολογίζεται, κατ' αρχήν, βάσει του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς έκπτωση των φόρων που έχουν καταβληθεί σε προηγούμενα στάδια.

11 Η Steiermärkische Landesregierung και η Tiroler Landesregierung, καθώς και η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι η έκτη οδηγία δεν αποκλείει την επιβολή μιας τέτοιας εισφοράς. Υποστηρίζουν ότι η εισφορά αυτή δεν αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών, απαγορευόμενο από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, διότι δεν μπορεί να συγκριθεί με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και δεν επηρεάζει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

12 Αντιθέτως, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι η εισφορά αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως φόρος κύκλου εργασιών που επηρεάζει το κοινό σύστημα ΦΠΑ και απαγορεύεται από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας.

13 Επιβάλλεται σχετικώς να υπομνηστούν οι σκοποί που επιδιώκονται με τη θέσπιση κοινού συστήματος ΦΠΑ.

14 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.

15 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.

16 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. τελευταία την απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 1998, SPAR, C-318/96, Συλλογή 1998, σ. I-785), η αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ έγκειται, δυνάμει του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας, στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών, έως το στάδιο του λιανικού εμπορίου, γενικού φόρου καταναλώσεως ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, ανεξάρτητα από τον αριθμό των συναλλαγών που μεσολάβησαν κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής, πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

17 Πάντως, σε κάθε συναλλαγή, ο ΦΠΑ δεν απαιτείται παρά 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 πλήττει, σε κάθε στάδιο, μόνο την προστιθέμενη αξία και να βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή.

18 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.

19 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.

20 Προκειμένου να κριθεί αν ένας φόρος, ένα δικαίωμα ή ένα 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 επηρεάζει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, επιβαρύνοντας την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττοντας τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ. Το Δικαστήριο διευκρίνισε, 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 ουσιαστικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit και Poulsen Trading, Συλλογή 1992, σ. I-2217).

21 Το Δικαστήριο προσδιόρισε σχετικώς ως ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ: τη γενική εφαρμογή του επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες· τον καθορισμό του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει· την είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που προηγήθηκαν· την 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 να βαρύνει τον καταναλωτή (βλ. σχετικώς απόφαση της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi, Συλλογή 1992, σ. I-2947).

22 Μια εισφορά, όμως, όπως αυτή που επέβαλαν ο Steiermärkische Tourismusgesetz, ο Tiroler Tourismusgesetz και ο Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz δεν επιβαρύνει την κυκλοφορία αγαθών και υπηρεσιών και δεν πλήττει τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με αυτόν που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

23 Πρώτον, δεν προβλέπεται έκπτωση των προκαταβληθέντων σε προηγούμενα στάδια ποσών και επομένως οι εισφορές επιβάλλονται όχι μόνον επί της προστιθέμενης σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της εμπορίας αξίας, αλλά και επί του συνολικού κύκλου εργασιών που πραγματοποιούν οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις.

24 Δεύτερον, ο φόρος δεν μετακυλίεται στον τελικό καταναλωτή κατά τον τρόπο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ. Πράγματι, ακόμα και αν υποτεθεί ότι μια επιχείρηση που πωλεί προς τον τελικό καταναλωτή λαμβάνει υπόψη της, προς καθορισμό της τιμής της, το ποσό του φόρου που έχει ενσωματωθεί στα γενικά της έξοδα, δεν έχουν όλες οι επιχειρήσεις τη δυνατότητα να μετακυλίσουν κατ' αυτό τον τρόπο, ή να μετακυλίσουν πλήρως, το βάρος του φόρου.

25 Τρίτον, δεδομένου ότι οι εισφορές υπέρ του τουρισμού υπολογίζονται, μέσω ορισμένων απαλλαγών, βάσει ενός συνολικού κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται ετησίως, είναι αδύνατο να καθορισθεί με ακρίβεια το ποσό της εισφοράς που μετακυλίεται στον πελάτη σε κάθε πώληση ή σε κάθε παροχή υπηρεσίας και, επομένως, δεν πληρούται η προϋπόθεση της αναλογικότητας του ποσού αυτού σε σχέση με τις τιμές που εισπράττονται από τον υποκείμενο στον φόρο.

26 Επομένως, οι εισφορές υπέρ του τουρισμού δεν συνιστούν φόρο καταναλώσεως βαρύνοντα τον τελικό καταναλωτή του προϊόντος, αλλά εισφορές επί της δραστηριότητας των επιχειρήσεων που εμπλέκονται με τον τουρισμό.

27 Επομένως, έστω και αν θεωρηθεί ότι οι εισφορές για τις οποίες πρόκειται στην κύρια δίκη τυγχάνουν γενικής ή σχεδόν γενικής εφαρμογής στα οικεία ομόσπονδα κράτη, το στοιχείο αυτό δεν αρκεί για να χαρακτηρισθούν ως φόροι κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, εφόσον δεν πλήττουν τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο όμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

28 Επομένως, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία και, ειδικότερα, το άρθρο 33 αυτής δεν απαγορεύει εισφορά όπως αυτή που επέβαλαν ο Steiermärkische Tourismusgesetz, ο Tiroler Tourismusgesetz και ο Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, την οποία οφείλουν να καταβάλλουν οι επιχειρήσεις ενός ομόσπονδου κράτους οι οποίες αποκομίζουν οικονομικό όφελος από τον τουρισμό, υπολογιζόμενη, κατ' αρχήν, βάσει του ετήσιου κύκλου εργασιών, και από την οποία δεν εκπίπτουν τα ποσά της εισφοράς που έχουν καταβληθεί σε προηγούμενο στάδιο.

Επί των δικαστικών εξόδων

29 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση της Αυστρίας και η Επιτροπή, 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 (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof, με διατάξεις της 12ης Αυγούστου 1997 και 27ης Οκτωβρίου 1997, αποφαίνεται:

Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου

εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, και ειδικότερα το άρθρο 33 αυτής, δεν απαγορεύει εισφορά όπως αυτή που επέβαλαν ο Steiermärkische Tourismusgesetz, **ο** Tiroler Tourismusgesetz **και ο** Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, **την οποία οφείλουν να καταβάλλουν οι επιχειρήσεις ενός ομόσπονδου κράτους που αποκομίζουν οικονομικό όφελος από τον τουρισμό και η οποία υπολογίζεται, κατ' αρχήν, βάσει του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς να εκπίπτουν τα ποσά της εισφοράς που έχουν καταβληθεί σε προηγούμενο στάδιο.**

Puissochet Jann Gulmann

Edward Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Ιουνίου 1999.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

J.-P. Puissochet