ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 16ης Δεκεμβρίου 1992 *

Στην υπόθεση C-208/91,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του tribunal de grande instance de Nantes (Γαλλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Raymond Beaulande

και

Directeur des services fiscaux de Nantes,

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 (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Ν. Κακούρη, πρόεδρο τμήματος, M. Díez de Velasco και P. J. G. Kapteyn, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Darmon
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

έχοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο R. Beaulande, παριστάμενος αυτοπροσώπως·

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τους P. Pouzoulet, υποδιευθυντή στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον G. de Bergues, κύριο βοηθό γραμματέα στο ίδιο υπουργείο·

— η Επιτροπή, εκπροσωπουμένη από τον Johannes Føns Bühl, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των διαδίκων κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 11ης Ιουνίου 1992, κατά την οποία ο Beaulande εκπροσωπήθηκε από τους J. C. Bouchard και X. Casal, μέλη του δικηγορικού συλλόγου Hauts-de-Seine,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1992,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 7ης Μαΐου 1991, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Αυγούστου 1991, το tribunal de grande instance de Nantes υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ R. Beaulande και directeur des services fiscaux de Loire Atlantique σχετικά με την είσπραξη τελών καταχωρίσεως αφορώντων ένα οικόπεδο.

3 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο Beaulande απέκτησε στις 16 Ιανουαρίου 1980 μια οικία στη Νάντη, αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να την κατεδαφίσει και να ανεγείρει στη θέση της ένα κτίριο κατοικιών εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών.

4 Η σχετική μεταβίβαση υπήχθη στο σύστημα του ΦΠΑ επί των ακινήτων, σύμφωνα με το άρθρο 257 του code général des impôts (γαλλικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI), ο δε Beaulande κατέβαλε τον φόρο αυτό, απαλλασσόμενος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 691 του CGI, της υποχρεώσεως καταβολής τελών καταχωρίσεως. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι οι μεταβιβάσεις οικοπέδων μη οικοδομημένων ή επί των οποίων υπάρχουν κτίρια προοριζόμενα προς κατεδάφιση απαλλάσσονται των τελών καταχωρίσεως όταν επιβάλλεται φόρος προστιθεμένης αξίας, υπό την προϋπόθεση, μεταξύ άλλων, ότι στην πράξη μεταβιβάσεως ο αποκτών αναλαμβάνει την υποχρέωση να ανεγείρει κτίριο εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών από της ημερομηνίας της συντάξεως της σχετικής πράξεως και εφόσον αποδεικνύει την εκτέλεση των σχετικών εργασιών κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας.

5 Το άρθρο 1840 G ter του CGI ορίζει ότι, αν δεν προσκομιστεί η σχετική απόδειξη που προβλέπεται στο άρθρο 691, ο κύριος του ακινήτου υποχρεούται να καταβάλει, σε πρώτη ζήτηση, τα τέλη καταχωρίσεως από τα οποία είχε απαλλαγεί, καθώς και συμπληρωματικά τέλη ύψους 6 %. Εντούτοις, σύμφωνα με το άρθρο 291 του παραρτήματος II του CGI, ο καταβληθείς κατά την αγορά ΦΠΑ, ο οποίος δεν έχει ακόμη εκπέσει, μπορεί να συνυπολογισθεί στα ζητούμενα τέλη καταχωρίσεως.

6 Επειδή η ανέγερση του κτιρίου δεν πραγματοποιήθηκε εντός της ταχθείσας προθεσμίας, οι φορολογικές αρχές ζήτησαν από τον Beaulande την καταβολή των οφειλόμενων κατ' εφαρμογή του άρθρου 1840 G ter του CGI τελών.

7 Μετά την απόρριψη της ενστάσεως που υπέβαλε στις φορολογικές υπηρεσίες του διοικητικού διαμερίσματος Loire Atlantiqaue, ο Beaulande προσέφυγε, στις 14 Σεπτεμβρίου 1989, ενώπιον του tribunal de grande instance de Nantes κατά των εν λόγω φορολογικών αρχών. Προς στήριξη της προσφυγής του, με την οποία ζητεί την ακύρωση της πράξεως επιβολής των τελών, ισχυρίζεται, ιδίως, ότι τα τέλη καταχωρίσεως που του ζητούνται έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, οπότε η επιβολή τους παράλληλα με εκείνη του ΦΠΑ στο πλαίσιο της ιδίας μεταβιβάσεως συνιστά παράβαση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

8 Εκτιμώντας ότι η λύση της διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, το ανωτέρω δικαστήριο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών τα τέλη καταχωρίσεως με τα οποία επιβαρύνονται οι μεταβιβάσεις οικοπέδων προς οικοδόμηση σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως ανεγέρσεως επ' αυτών ακινήτου εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών, δυναμένης να παραταθεί, τα οποία είναι ανάλογα προς την αξία του οικοπέδου και, επομένως, η επιβολή τους είναι ασυμβίβαστη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 17ης Μαΐου 1977, όταν έχει ήδη επιβληθεί κατά τη μεταβίβαση φόρος προστιθεμένης αξίας;»

9 Στην έκθεση ακροατηρίου αναπτύσσονται διεξοδικώς το νομικό πλαίσιο και τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, η εξέλιξη της διαδικασίας, καθώς και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικααστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

10 Το προδικαστικό ερώτημα συνίσταται στην ουσία στο αν το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας εμποδίζει την επιβολή ή τη διατήρηση εθνικού φόρου ο οποίος έχει τα χαρακτηριστικά των τελών καταχωρίσεως που εισπράττονται κατά τη μεταβίβαση οικοπέδων προς οικοδόμηση σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως ανεγέρσεως οικοδομής εντός της προθεσμίας που τάσσεται από την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση.

11 Πρέπει να υπενθυμιστεί καταρχάς ότι, κατά το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, «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 τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών».

12 Στη συνέχεια, πρέπει να σημειωθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., ως πλέον πρόσφατη, την απόφαση της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi, Συλλογή 1992, σ. I-2947), σκοπός του προαναφερθέντος άρθρου 33 είναι η αποφυγή της επιβολής φόρων, δικαιωμάτων ή τελών που θέτουν σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ λόγω του ότι επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο προς τον ΦΠΑ. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να θεωρηθεί ότι επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο προς τον ΦΠΑ οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που παρουσιάζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.

13 Επομένως, το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει τη διατήρηση ή την επιβολή τελών καταχωρίσεως ή φόρων, δικαιωμάτων ή τελών άλλου είδους εφόσον οι επιβαρύνσεις αυτές δεν έχουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.

14 Όσον αφορά τα χαρακτηριστικά αυτά, πρέπει να υπενθυμιστεί καταρχάς ότι, όπως επανειλημμένα έχει δεχθεί το Δικαστήριο (βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86 Bergandi, Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 15· της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink, Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 18· της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Giant, Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψεις 11 και 12· της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit, Συλλογή 1992, σ. I-2217, σκέψη 11, και της 7ης Μαΐου 1992, Bozzi, προαναφερθείσα, σκέψη 12), ο ΦΠΑ επιβάλλεται γενικά στις συναλλαγές που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, είναι ανάλογος προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας της παραγωγής και της διανομής και, τέλος, βαρύνει την προστιθέμενη αξία των αγαθών και των υπηρεσιών, ενώ ο οφειλόμενος φόρος σε κάθε συναλλαγή υπολογίζεται μετά από αφαίρεση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο της προγενέστερης συναλλαγής.

15 Στη συνέχεια, διαπιστώνεται ότι ένας φόρος όπως αυτός στον οποίο αναφέρεται το εθνικό δικαστήριο δεν έχει τα προαναφερθέντα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.

16 Πράγματι, πρώτον, τα τέλη καταχωρίσεως, όπως αυτά τα οποία περιγράφει το εθνικό δικαστήριο, δεν αποτελούν γενικό φόρο, καθόσον αφορούν μόνο τα εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβαζόμενα ακίνητα, η μεταβίβαση των οποίων συνεπάγεται τη διεκπεραίωση ορισμένων διατυπώσεων. Συνεπώς, τέτοια τέλη δεν έχουν ως αντικείμενο την επιβάρυνση του συνόλου των οικονομικών πράξεων στο οικείο κράτος μέλος.

17 Δεύτερον, δεν υφίσταται ζήτημα διαδικασίας της παραγωγής και διανομής, καθόσον τα τέλη καταχωρίσεως καταβάλλονται μόνον όταν ο τελικός καταναλωτής αποκτά το ακίνητο. Επιπλέον, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να εκπέσει τα εν λόγω τέλη από άλλα της ίδιας φύσεως τα οποία καταβάλλονται επ' ευκαιρία μεταγενέστερων μεταβιβάσεων.

18 Τέλος, τα τέλη αυτά επιβάλλονται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προστιθέμενη αξία, βασίζονται δε στο σύνολο της αξίας του αγαθού.

19 Συνεπώς, στο ερώτημα που υπέβαλε το tribunal de grande instance de Nantes πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζει την επιβολή ή τη διατήρηση εθνικού φόρου ο οποίος έχει τα χαρακτηριστικά των τελών εγγραφής ή καταχωρίσεως που εισπράττονται επ' ευκαιρία της αγοράς οικοπέδων προς οικοδόμηση σε περίπτωση μη τηρήσεως της αναληφθείσας υποχρεώσεως προς οικοδόμηση εντός της προβλεπομένης από την εθνική νομοθεσία προθεσμίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

20 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με διάταξη της 7ης Μαΐου 1991, το tribunal de grande instance de Nantes, αποφαίνεται:

Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζει την επιβολή ή τη διατήρηση εθνικού φόρου ο οποίος έχει τα χαρακτηριστικά των τελών εγγραφής ή καταχωρίσεως που εισπράττονται επ' ευκαιρία της αγοράς οικοπέδων προς οικοδόμηση σε περίπτωση μη τηρήσεως της αναληφθείσας υποχρεώσεως προς οικοδόμηση εντός της προβλεπομένης από την εθνική νομοθεσία τετραετούς προθεσμίας.

Κακούρης Díez de Velasco Kapteyn

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 16 Δεκεμβρίου 1992.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος του τετάρτου τμήματος

Κ. Ν. Κακούρης