βολή άλλου είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, ιδίως δε τελών καταχωρίσεως, εφόσον δεν έχουν αυτά τα χαρακτηριστικά.

Επομένως η προαναφερθείσα διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζει την επιβολή ή τη διατήρηση εθνικού φόρου του είδους των γαλλικών τελών καταχωρίσεως που βαρύνει τη μεταβίβαση οικοδομήσιμων οικοπέδων σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως ανεγέρσεως οικοδομής εντός της προβλεπομένης από την εφαρμοστέα ρύθμιση προθεσμίας. Πράγματι, αυτά τα τέλη καταχωρίσεως δεν αποτελούν γενικό φόρο· δεν έχουν εφαρμογή στα διάφορα στάδια μιας διαδικασίας παραγωγής και διανομής, καθόσον επιβάλλονται μόνον όταν το ακίνητο περιέρχεται στον τελικό καταναλωτή· δεν υπάρχει δυνατότητα εκπτώσεως τελών ή δικαιωμάτων της ίδιας φύσεως που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο προηγούμενων μεταβιβάσεων, για την είσπραξή τους δε δεν λαμβάνεται υπόψη η προστιθεμένη αξία αλλά το σύνολο της αξίας του αγαθού.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ
στην υπόθεση C-208/91 *

I — Νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης

A — *Οι εθνικές διατάξεις*

1. Κατά το γαλλικό δίκαιο, επιβάλλεται φόρος προστιθεμένης αξίας επί των πράξεων που αφορούν την κατασκευή ή την παράδοση ακινήτων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 257, παράγραφος 7, του code général des impôts (γαλλικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI), που ορίζει ότι:

«1. Περιλαμβάνονται ιδίως:

οι πωλήσεις (...) οικοδομήσιμων οικοπέδων, αγαθών που εξομοιώνονται προς οικόπεδα βάσει του άρθρου 691 (...).»

2. Κατά το άρθρο 691 του CGI:

«I. Σε περίπτωση που καταβάλλεται σχετικά ΦΠΑ απαλλάσσονται από τα τέλη μεταγραφής ή από τα τέλη καταχωρίσεως οι μεταβιβάσεις

1 μη οικοδομημένων οικοπέδων ή οικοπέδων επί των οποίων βρίσκονται κτίρια προοριζόμενα προς κατεδάφιση·

(...).

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

II. Η απαλλαγή αυτή εξαρτάται από την προϋπόθεση:

1 Ότι στην πράξη της μεταβιβάσεως περιλαμβάνεται η εκ μέρους του αποκτώντος ανάληψη της υποχρεώσεως να πραγματοποιήσει, εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών από της ημερομηνίας συντάξεως της πράξεως, τις απαραίτητες εργασίες, ανάλογα με την περίπτωση, προς κατασκευή ακινήτου ή συνόλου ακινήτων, προς αποπεράτωση μη αποπερατωμένων ακινήτων ή προς κατασκευή επιπλέον ορόφων, και υπό την προϋπόθεση ότι η πράξη αυτή καθορίζει τον αριθμό, τη φύση και τον προορισμό των ακινήτων των οποίων σχεδιάζεται η κατασκευή·

(...).»

3. Σχετικά με το άρθρο αυτό, το άρθρο 1840 G ter του CGI προβλέπει ότι:

«Σε περίπτωση μη προσκομίσεως των δικαιολογητικών που προβλέπονται στην περίπτωση 2 της παραγράφου II του άρθρου 691, ο αποκτών υποχρεούται να καταβάλει σε πρώτη ζήτηση τον φόρο από τον οποίο είχε απαλλαγεί και, επιπλέον, προσαύξηση 6 %. Οι λεπτομέρειες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με διάταγμα.»

4. Τέλος, το άρθρο 291 του παραρτήματος II του CGI ορίζει, στο δεύτερο εδάφιο, ότι:

«Εντούτοις, ο φόρος προστιθεμένης αξίας ο οποίος καταβλήθηκε επ' ευκαιρία της πράξεως που βεβαιώνεται με τα ανωτέρω έγγραφα αφαιρείται από τις επιβαρύνσεις αυτές εφόσον είναι μικρότερος ή ίσος προς αυτές, εκτός αν έχει ήδη υπολογισθεί για μια τέτοια αφαίρεση επ' ευκαιρία άλλης μεταβιβάσεως του ίδιου ακινήτου.»

B — *Οι κοινοτικές διατάξεις*

5. Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), ορίζει ότι:

«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, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών.»

II — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

6. Ο Beaulande, προσφεύγων της κύριας δίκης, απέκτησε τον Ιανουάριο του 1980 μια οικία στη Νάντη, αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να την κατεδαφίσει και να ανεγείρει κτίριο κατοικιών εντός τεσσάρων ετών.

7. Στη συνέχεια, ο Beaulande ζήτησε και έλαβε διαδοχικά, όσον αφορά την ανωτέρω οικία, τρεις άδειες οικοδομήσεως, τις οποίες ανακάλεσε εκουσίως. Στις 11 Σεπτεμβρίου 1984, οι εφοριακές αρχές απέρριψαν αίτηση παρατάσεως της προθεσμίας οικοδομήσεως και του κοινοποίησαν, στις 12 Νοεμβρίου 1984, πράξη επιβολής φόρου, η οποία επιβεβαιώθηκε στις 26 Φεβρουαρίου 1985.

8. Στις 4 Ιουνίου 1986 κινήθηκε η διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως για την είσπραξη των τελών καταχωρίσεως που οφείλονταν κατ' εφαρμογή του άρθρου 1840 G ter του CGI, ύψους 221 700 γαλλικών φράγκων (FF), με επιβάρυνση 6 %, ήτοι 73 091 FF.

9. Ο Beaulande υπέβαλε σχετική ένσταση, επί της οποίας εκδόθηκε απορριπτική απόφαση στις 2 Ιουνίου 1989, που του κοινοποιήθηκε στις 13 Ιουλίου του ίδιου έτους.

10. Με δικόγραφο της 14ης Σεπτεμβρίου 1989 ο Beaulande άσκησε προσφυγή κατά του directeur des services fiscaux de Loire Altantique (διευθυντή εφορίας), ζητώντας την ακύρωση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως της 4ης Ιουνίου 1986, υποστηρίζοντας ιδίως ότι το τέλος καταχωρίσεως έχει χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, οπότε η επιβολή του παράλληλα με τον ΦΠΑ επ' ευκαιρία της ίδιας μεταβιβάσεως αποτελεί παράβαση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

11. Οι γαλλικές εφοριακές αρχές απάντησαν διατεινόμενες ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να ερμηνεύεται χωριστά από το σύνολο των διατάξεων της οδηγίας αυτής στην οποία εντάσσεται. Το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', ορίζει ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να επιβάλλουν ΦΠΑ επί της «παραδόσεως οικοπέδων προς οικοδόμηση». Κατά τις γαλλικές εφοριακές αρχές, απ' αυτό προκύπτει ότι το γαλλικό κράτος μπορεί να περιορίζει χρονικά τη δυνατότητα επιβολής ΦΠΑ επί των οικοπέδων προς οικοδόμηση και να εξαρτά την επιβολή αυτή από την ανάληψη υποχρεώσεως εκ μέρους του αποκτώντος να ανεγείρει οικοδομή εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών, σε περίπτωση δε μη τηρήσεως της υποχρεώσεως να επιβάλει επί της μεταβιβάσεως ακινήτων τα συνήθη τέλη καταχωρίσεως κατ' αναλογία προς την αξία τους.

12. Με απόφαση της 7ης Μαΐου 1991, το tribunal de grande instance de Nantes, επιληφθέν της διαφοράς, αποφάσισε να ζητήσει από το Δικαστήριο προδικαστική απόφαση επί του ακολούθου ερωτήματος:

«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;»

13. Η απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 2 Αυγούστου 1991.

14. Σύμφωνα προς το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού ΕΟΚ του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ο Beaulande, προσφεύγων της κύριας δίκης, παριστάμενος αυτοπροσώπως· η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τους P. Pouzoulet και G. de Bergues, και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον J. F. Bühl, νομικό σύμβουλο.

III — Περίληψη των γραπτών παρατηρήσεων που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

1. Ο *Beaulande, προσφεύγων της κύριας δίκης,* εκθέτει, πρώτον, τη σχετική γαλλική νομοθεσία, διατεινόμενος ότι η νομοθεσία

αυτή: 1) εντάσσει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ τα οικοδομήσιμα οικόπεδα και 2) τα εξαιρεί αναδρομικά από αυτό το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στις περιπτώσεις στις οποίες δεν οικοδομείται επί του οικοπέδου ακίνητο εντός τεσσάρων ετών. Στην περίπτωση αυτή, διευκρινίζει ο προσφεύγων, έχει εφαρμογή το αρχικό σύστημα ΦΠΑ και επιβάλλονται αναδρομικά τέλη καταχωρίσεως. Επομένως, βάσει της νομοθεσίας αυτής ακυρώνεται αναδρομικά η αρχική επιβάρυνση (ΦΠΑ), τη δε θέση της παίρνουν τα τέλη καταχωρίσεως.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων εξετάζει τη συμφωνία της γαλλικής νομοθεσίας προς την έκτη οδηγία. Παρατηρεί, πρώτον, ότι αυστηρή εφαρμογή της οδηγίας αυτής επιβάλλει ένα αντικειμενικό καθορισμό των οικοπέδων προς οικοδόμηση και όχι έναν ορισμό συνοδευόμενο από αιρέσεις (τον προβλεπόμενο στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας). Κατά τον προσφεύγοντα, ο συνοδευόμενος από αιρέσεις ορισμός μπορεί να οδηγήσει στη διακύβευση του συστήματος του ΦΠΑ το οποίο ίσχυε την ημέρα επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος (άρθρο 10, πρώτο και δεύτερο εδάφιο).

Δεύτερον, ο προσφεύγων προβαίνει σε κριτική εξέταση της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας και, ειδικότερα, των αποφάσεων της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink (Συλλογή 1989, σ. 2671), και της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Giant (Συλλογή 1991, σ. I-1385), με τις οποίες το Δικαστήριο έκρινε ότι οι φόροι κύκλου εργασιών, δεδομένου ότι δεν έχουν γενικό χαρακτήρα, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως που τίθεται στο άρθρο 33. Κατά τον προσφεύγοντα, η άποψη αυτή αντιβαίνει προς τους σκοπούς της πρώτης, της δεύτερης και της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Μάλιστα, συνεχίζει, κατά την εφαρμογή στη Γαλλία των πραναφερθεισών οδηγιών καταργήθηκαν όχι λιγότεροι από 15 φόροι κύκλου εργασιών, ιδίως οι ενιαίοι φόροι (taxes uniques). Με βάση τον σκοπό που επιδιώκουν οι οδηγίες αυτές, ο ΦΠΑ θα έπρεπε να καταστεί ο μοναδικός φόρος καταναλώσεως, για να πραγματοποιηθεί δε αυτό απαιτείται η κατάργηση κάθε εμμέσου ειδικού φόρου.

Κατά τη γνώμη του προσφεύγοντος, το να θεωρείται σήμερα ότι οι ενιαίοι φόροι που έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών είναι σύμφωνοι προς τον ΦΠΑ σημαίνει άγνοια του επιδιωκομένου από τον κοινοτικό νομοθέτη σκοπού της εναρμονίσεως, αντιβαίνει προς τους στόχους των οδηγιών, διακυβεύει τον στόχο της ουδετερότητας του φόρου καταναλώσεως και καθιστά δυνατή την εκ νέου εμφάνιση ενιαίων φόρων.

Τρίτον, ο προσφεύγων παρατηρεί ότι από το γράμμα του άρθρου 33 ανακύπτει ένα θεμελιώδες ζήτημα: με την έκφραση «δικαιώματος ή τέλους μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών» εννοείται απλώς ο ΦΠΑ ή, με άλλα λόγια, ο ΦΠΑ είναι ο μόνος φόρος κύκλου εργασιών στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 33;

Κατά τον προσφεύγοντα, εφόσον στο άρθρο 33 γίνεται λόγος για φόρους κύκλου εργασιών στον πληθυντικό, το άρθρο αυτό αφορά οπωσδήποτε άλλους φόρους εκτός του ΦΠΑ. Όμως, η κρατούσα σήμερα ερμηνεία εκ μέρους του Δικαστηρίου αφήνει να εννοηθεί σαφώς ότι η εν λόγω ερμηνεία αφορά μόνο τον ΦΠΑ ή οποιοδήποτε άλλο φόρο της ίδιας φύσεως με τον ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων θεωρεί ότι η ερμηνεία αυτή καθιστά άνευ ουσιαστικού περιεχομένου το άρθρο 33. Ωστόσο, ο σκοπός του άρθρου αυτού είναι, όπως υποστηρίζει, σαφής· η ελεύθερη κυκλοφορία και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα μιας εσωτερικής αγοράς προϋποθέτουν ότι ο ΦΠΑ είναι ο μόνος

γενικός φόρος καταναλώσεως που επιβάλλεται επί των προϊόντων και των υπηρεσιών. Επομένως, υποστηρίζει ότι κάθε άλλος επιπλέον φόρος κύκλου εργασιών επιβαρύνει την τιμή και δημιουργεί οικονομικές στρεβλώσεις τις οποίες το άρθρο 33 θέλησε να εξαφανίσει.

Εφόσον γίνεται δεκτό ότι ως φόρος κύκλου εργασιών θεωρείται ο φόρος ο οποίος βαρύνει μια μεταβίβαση και ο οποίος είναι ευθέως ανάλογος προς την αξία της μεταβιβάσεως αυτής, στην εν λόγω περίπτωση τα τέλη καταχωρίσεως, με τα οποία επιβαρύνθηκε αναδρομικά ο προσφεύγων, έχουν, κατ' αυτόν, αναμφισβήτητα τον χαρακτήρα ενός τέτοιου φόρου.

Τέλος, ο προσφεύγων θεωρεί ότι το γεγονός της αναδρομικής επιβολής αναλογικού τέλους επί οικοπέδου το οποίο προορίζεται αντικειμενικά να οικοδομηθεί καταλήγει στην επιβολή ενός σωρευτικού φόρου που έχει τα χαρακτηριστικά ενός φόρου κύκλου εργασιών και νοθεύει τον σκοπό της ουδετερότητας που τίθεται από την έκτη οδηγία.

Συναφώς, ο προσφεύγων υπογραμμίζει ότι μεταπώλησε το οικόπεδο, ενώ η σχετική μεταβίβαση υπήχθη στο σύστημα του ΦΠΑ, φόρο τον οποίο πράγματι κατέβαλε υπέρ του Δημοσίου. Επομένως, η τιμή πωλήσεως επιβαρύνθηκε έμμεσα με το ποσό των ζητουμένων τελών. Αν ο αγοραστής του οικοπέδου δεν προβεί στην οικοδόμηση, θα υποχρεωθεί και αυτός με τη σειρά του να καταβάλει ανάλογα τέλη, αφαιρουμένου του αρχικά καταβληθέντος ΦΠΑ. Ο προσφεύγων διαπιστώνει ότι με τον τρόπο αυτό σε κάθε στάδιο βρισκόμαστε ενώπιον ενός σωρευτικού φόρου, τον οποίον όμως οι διαδοχικές οδηγίες προσπάθησαν να εξαφανίσουν για να μπορέσει να επιτευχθεί ο σκοπός της ουδετερότητας.

2. Κατά την *Γαλλική Κυβέρνηση*, από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας προκύπτει χωρίς καμία αμφιβολία ότι η εν λόγω οδηγία δεν αποκλείει a priori τη σώρευση εθνικών επιβαρύνσεων και ΦΠΑ. Συναφώς, ισχυρίζεται ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ρητά ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει την ύπαρξη τέτοιων φόρων, ακόμα και στις περιπτώσεις στις οποίες η επιβολή τους μπορεί να οδηγήσει σε σώρευση με τον φόρο προστιθεμένης αξίας για μία και την ίδια πράξη (απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrut, Συλλογή 1986, σ. 2219).

Επ' αυτού, η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρεί, εξάλλου, ότι το ισχύον στη Γαλλία σύστημα για τα οικόπεδα προς οικοδόμηση δεν αποσκοπεί στη συστηματική σώρευση των τελών καταχωρίσεως και του ΦΠΑ, καθόσον οι πράξεις που αφορούν τα αγαθά αυτά απαλλάσσονται καταρχήν από τα τέλη καταχωρίσεως. Μόνο η ενδεχόμενη παράλειψη του αποκτώντος να οικοδομήσει το σχετικό ακίνητο μπορεί να προκαλέσει, όλως εξαιρετικώς, μια τέτοια σώρευση, η οποία όμως σώρευση εξουδετερώνεται, δεδομένου ότι λαμβάνεται υπόψη ο καταβληθείς και μη εισέτι αφαιρεθείς ΦΠΑ.

Εφόσον δεν υπάρχει πρόβλημα, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, με το ζήτημα της σωρεύσεως, όλα εξαρτώνται από το αν ο εν λόγω εθνικός φόρος μπορεί να θεωρηθεί, λόγω των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών του, ως φόρος κύκλου εργασιών υπό την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

Η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι, για να καθορίσει αν μια εθνική επιβάρυνση αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών υπό την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο εξετάζει σε ποιο βαθμό η επιβά-

ρυνση αυτή μπορεί να οδηγήσει σε διακύβευση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ, επιβαρύνοντας τα οικεία αγαθά κατά τρόπο παρόμοιο προς εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

Συναφώς, ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τέλη καταχωρίσεως δεν αποτελούν γενικό φόρο όπως ο ΦΠΑ. Πράγματι, ένα από τα χαρακτηριστικά τους είναι ότι τα τέλη αυτά επιβάλλονται ειδικά και αποκλειστικά στις περιπτώσεις που απαριθμούνται από τον νόμο. Η εν λόγω κυβέρνηση προσθέτει ότι η επιβολή τους μπορεί να εξαρτηθεί από προϋποθέσεις ή, αντίθετα, η υποχρέωση καταβολής τους μπορεί να αποφευχθεί λόγω ορισμένων περιστάσεων. Επομένως, τα τέλη καταχωρίσεως, διατείνεται η Γαλλική Κυβέρνηση, δεν έχουν ως αντικείμενο ή ως σκοπό την επιβάρυνση του συνόλου των οικονομικών πράξεων.

Διατείνεται επίσης ότι, σε αντίθεση προς τον ΦΠΑ, τα τέλη καταχωρίσεως δεν αποτελούν φόρο καταναλώσεως. Επ' αυτού ισχυρίζεται ότι, ναι μεν είναι λογική η επιβολή του ΦΠΑ επί της αποκτήσεως ενός αγαθού, έστω και ακινήτου, όταν η σχετική πράξη εντάσσεται στο πλαίσιο μιας οικονομικής διαδικασίας που υπόκειται στον φόρο, όμως η δικαιολογία αυτή παύει να υπάρχει όταν η σχετική πράξη δεν μπορεί πλέον να θεωρηθεί ότι αποτελεί μέρος μιας αλυσίδας πράξεων εμπιπτουσών στο πεδίο εφαρμογής του φόρου.

Ακριβώς επί του σημείου αυτού πρέπει να λεχθεί ότι τα τέλη καταχωρίσεως δεν βαρύνουν τη μεταβίβαση του οικοπέδου παρά μόνον όταν δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το αγαθό αυτό μεταβιβάζεται με σκοπό την κατασκευή ή την παράδοση ενός κτιρίου, δηλαδή ως οικόπεδο προς οικοδόμηση υπό την έννοια του εσωτερικού φορολογικού δικαίου.

Συνεπώς, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, τα χαρακτηριστικά των τελών καταχωρίσεως είναι τα ακόλουθα: πρόκειται για φόρο επί του κεφαλαίου, ο οποίος αφορά τον αποκτώμενο πλούτο, σε αντίθεση προς τον φόρο επί των εξόδων, που επιβάλλεται επί του καταναλισκομένου πλούτου· επιβαρύνει το αγαθό ανεξάρτητα από τις προηγούμενες και τις μεταγενέστερες μεταβιβάσεις του, με βάση το σύνολο της κεφαλαιουχικής του αξίας· τα σχετικά ποσά δεν αφαιρούνται ποτέ από τα τέλη της ίδιας φύσεως τα οποία καταβάλλονται κατά τις μεταγενέστερες μεταβιβάσεις, βαρύνει δε οριστικά τον κατά τον νόμο υπόχρεο, οπότε, με τον τρόπο αυτό, δεν μετακυλίεται σε κάποιον άλλο, ανεξάρτητα από το αν ο κατά τον νόμο υπόχρεος αποτελεί ή όχι τον τελικό καταναλωτή, όταν το αγαθό εντάσσεται σε οικονομικό κύκλωμα υποκείμενο στον ΦΠΑ.

Η Γαλλική Κυβέρνηση διατείνεται ακόμη ότι τα τέλη καταχωρίσεως δεν αποτελούν φόρους απολύτως αναλόγους προς την αξία των αγαθών. Πράγματι, τα τέλη καταχωρίσεως υπολογίζονται με βάση την κεφαλαιουχική αξία του αγαθού (άρθρο 666 του CGI). Κατά την ανωτέρω κυβέρνηση, η έννοια αυτή, πολύ ευρύτερη σε σχέση με εκείνη η οποία ορίζεται στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, η οποία κάνει μνεία μόνο της τιμής, που ορίζεται ως η λαμβανόμενη αντιπαροχή, έχει σημασία όσον αφορά τη διαφορετική φύση που μπορεί να έχουν τα τέλη καταχωρίσεως σε σχέση με τον φόρο κύκλου εργασιών.

Τέλος, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα τέλη καταχωρίσεως επιβάλλονται παράλληλα προς τον ΦΠΑ και όχι αντ' αυτού και δεν οδηγούν σε διακύβευση της λειτουργίας του κοινού συστήματος του ΦΠΑ.

Επομένως, η Γαλλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι τα επίδικα τέλη καταχωρίσεως δεν αποτελούν φόρο κύκλου εργασιών υπό την έννοια

του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας. Εξάλλου, τούτο προκύπτει και από την προαναφερθείσα απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Ιουλίου 1986, Kerrutt.

Καταλήγοντας, η Γαλλική Κυβέρνηση προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει τη διατήρηση ή την εισαγωγή εθνικών φόρων όπως τα τέλη καταχωρίσεως που βαρύνουν τις μεταβιβάσεις των οικοπέδων προς οικοδόμηση.

3. Η *Επιτροπή* υπενθυμίζει, καταρχάς, ότι το Δικαστήριο έχει εκδώσει επανειλημμένα αποφάσεις επί της ερμηνείας του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας. Κατά την Επιτροπή, το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας την επιβαλλόμενη στα κράτη μέλη από το άρθρο 3 της έκτης οδηγίας απαγόρευση να διατηρούν ή να εισάγουν με δική τους πρωτοβουλία φόρους ή τέλη που έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, έχει δεχθεί ότι η απαγόρευση αυτή διευκρινίζει τη γενική αρχή που θεσπίζεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης, κατά την οποία εναπόκειται στα κράτη μέλη να εξασφαλίζουν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη Συνθήκη ή από πράξεις των οργάνων της Κοινότητας.

Η Επιτροπή θεωρεί ότι το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας το άρθρο 33, δεν χρησιμοποιεί την έκφραση «φόροι κύκλου εργασιών» με ευρεία έννοια, δηλαδή εννοώντας ότι η υπολογιζόμενη με βάση την τιμή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας επιβάρυνση αποτελεί «φόρο κύκλου εργασιών». Αντίθετα, το Δικαστήριο φαίνεται ότι περιόρισε την έκταση της απαγορεύσεως που θεσπίζεται στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας στις επιβαρύνσεις που πλήττουν τα αγαθά και τις υπηρεσίες κατά τρόπο «που έχει τον χαρακτήρα» φόρου προστιθεμένης αξίας και οδηγεί, για τον λόγο αυτό, σε διακύβευση της λειτουργίας του κοινοτικού συστήματος φόρου κύκλου εργασιών (απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot, Συλλογή 1985, σ. 3759, σκέψη 9).

Επ' αυτού η Επιτροπή παρατηρεί ότι, παρά το γεγονός ότι η θεσπιζόμενη στο άρθρο 33 απαγόρευση δεν αφορά όλα τα είδη φόρων που βασίζονται στον κύκλο εργασιών, από την έκφραση «έχοντος τον χαρακτήρα φόρου» προκύπτει ότι δεν είναι απαραίτητο ένας φόρος να είναι απολύτως όμοιος προς τον κοινοτικό για να αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών υπό την έννοια του άρθρου 33. Κατά την Επιτροπή, εκείνο το οποίο έχει σημασία είναι αν αυτός έχει τα χαρακτηριστικά του κοινού φορολογικού συστήματος (προαναφερθείσα απόφαση Rousseau Wilmot, σκέψη 15).

Στηριζόμενη στη νομολογία αυτή, η Επιτροπή διατείνεται ότι ο χρησιμοποιούμενος στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας όρος «φόροι κύκλου εργασιών» πρέπει να καθορίζεται σε συνάρτηση με τα χαρακτηριστικά του κοινού φορολογικού συστήματος, όπως εμφαίνονται ιδίως στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ, η οποία θεσπίζει τις κοινές αρχές του κοινοτικού φόρου προστιθεμένης αξίας, ήτοι: πρέπει να πρόκειται για γενικό φόρο, αυτός δε ο φόρος πρέπει να είναι απολύτως ανάλογος προς την αξία των αγαθών και των υπηρεσιών, ανεξάρτητα από τον αριθμό των ενδιαμέσων πράξεων που συντελούνται μεταξύ του παραγωγού/παρέχοντος υπηρεσίες και του καταναλωτή.

Στη συνέχεια, η Επιτροπή προβαίνει σε εξέταση των διατάξεων της έκτης οδηγίας σχετικά με την παράδοση κτιρίου ή οικοπέδου

προς οικοδόμηση. Επ' αυτού, η Επιτροπή αναφέρει ότι διαπίστωσε ότι ένα από τα χαρακτηριστικά των ακινήτων είναι ότι επιβαρύνονται, σε πολλά κράτη μέλη, με ειδικούς φόρους επί των μεταβιβάσεων, κάνει δε μνεία της αιτιολογικής εκθέσεως της έκτης οδηγίας, στην οποία σημειώνεται ότι «εντούτοις, η φορολόγηση των παραδόσεων καινουργών κτιρίων και οικοπέδων προς οικοδόμηση δεν πρέπει να οδηγεί σε αύξηση της φορολογικής επιβαρύνσεως των σχετικών πράξεων. Κατά συνέπεια, είναι απαραίτητο τα κράτη μέλη να αποφεύγουν, για λόγους κοινωνικής τάξεως, να επιβάλλουν σε ορισμένες από τις πράξεις αυτές τέλη καταχωρίσεως (...)» (αιτιολογική έκθεση όσον αφορά το άρθρο 5).

Η Επιτροπή θεωρεί ότι η γαλλική νομοθεσία εντάσσεται σ' αυτή τη φιλοσοφία. Προβλέπει, υπό τις προϋποθέσεις που θεσπίζει, την απαλλαγή από τα τέλη καταχωρίσεως, τα οποία επιβαρύνουν κανονικά την πώληση κτιρίων που προορίζονται να κατεδαφιστούν. Επομένως, η πράξη αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Αυτός ο τρόπος φορολογήσεως, συνεχίζει η Επιτροπή, είναι πολύ συμφέρων οικονομικά, καθόσον, σε αντίθεση προς τα τέλη καταχωρίσεως, ο ΦΠΑ μπορεί να αφαιρείται. Αφενός, εξασφαλίζεται η δυνατότητα του υποκείμενου στον φόρο να αφαιρέσει το σχετικό ποσό σε μεταγενέστερο στάδιο και, αφετέρου, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει απευθείας τον φόρο όταν πρόκειται για πράξεις (κατασκευή ακινήτου) που συντελούνται σε μια σχετικά μεγάλη χρονική περίοδο.

Η Επιτροπή διατείνεται ότι, για να αποφεύγονται οι καταστρατηγήσεις και να εμποδίζονται οι ενδιαφερόμενοι να εκφράζουν την πρόθεσή τους να προβούν σε ανέγερση οικοδομής με μοναδικό σκοπό τη φοροαπαλλαγή τους, η γαλλική νομοθεσία ορίζει ότι ο αποκτών οφείλει να πραγματοποιήσει την ανέγερση της οικοδομής εντός τεσσάρων ετών, σε αντίθετη δε περίπτωση επιβαρύνεται με πρόστιμο 6 %. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η σώρευση των φόρων στην περίπτωση αυτή δεν είναι ασυμβίβαστη με την έκτη οδηγία, καθόσον η αιτιολογική έκθεση απλώς προτείνει την αποφυγή της σωρεύσεως των φόρων χωρίς να την επιβάλλει.

Τέλος, η Επιτροπή εξετάζει αν τα γαλλικά τέλη καταχωρίσεως έχουν ως αποτέλεσμα τη διακύβευση της λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ, επιβαρύνοντας την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττοντας τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο προς εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

Συναφώς, η Επιτροπή υπενθυμίζει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, όπως ερμηνεύεται από το Δικαστήριο με πάγια νομολογία του (βλ., ως πλέον πρόσφατη, την προαναφερθείσα απόφαση της 19ης Μαρτίου 1991, Giant), και παρατηρεί ότι τα τέλη καταχωρίσεως που βαρύνουν τις μεταβιβάσεις οικοπέδων προς οικοδόμηση σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως ανεγέρσεως οικοδομής εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών δεν αποτελούν φόρο κύκλου εργασιών, παρά το γεγονός ότι υπολογίζονται με βάση την αξία του οικοπέδου. Κατά την Επιτροπή, τα τέλη αυτά δεν αποτελούν έναν γενικό φόρο καταναλώσεως και δεν αφορούν αποκλειστικά την υπεραξία που πραγματοποιείται σε κάθε στάδιο.

Επιπλέον, η Επιτροπή παρατηρεί ότι το ίδιο το άρθρο 33 ορίζει ρητά ότι οι διατάξεις της οδηγίας δεν εμποδίζουν τη διατήρηση ή την εισαγωγή «δικαιωμάτων [τελών] καταχωρίσεως»

Καταλήγοντας, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ως σύμφωνο προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έναν φόρο παρόμοιο προς τα επίμαχα στην υπό κρίση υπόθεση τέλη (προαναφερθείσα απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, Kerrut, σκέψη 22).

Επομένως, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

«Τα τέλη καταχωρίσεως που επιβάλλονται επί της αποκτήσεως οικοπέδων προς οικοδόμηση σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως ανεγέρσεως οικοδομής εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών, τα οποία είναι ανάλογα προς την αξία του ακινήτου, δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών και, επομένως, δεν είναι ασυμβίβαστα, σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, προς τον φόρο προστιθεμένης αξίας που επιβάλλεται τη στιγμή της αποκτήσεως.»

Díez de Velasco
εισηγητής δικαστής