ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 19ης Μαρτίου 1991 *

Στην υπόθεση C-109/90,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση της Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant (Βέλγιο), κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της δίκης που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαιοδοτικού οργάνου μεταξύ

NV Giant

και

Δήμου Overijse,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 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 M. Díez de Velasco, πρόεδρο τμήματος, K. N. Κακούρη, P. J. G. Kapteyn, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: D. Louterman, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

— έχοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους J. F. Buhl και B. J. Drijber, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας της,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Επιτροπής κατά τη συνεδρίαση της 15ης Ιανουαρίου 1991,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Φεβρουαρίου 1991,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με Διάταξη της 23ης Ιανουαρίου 1990, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Απριλίου του ίδιου έτους, η Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant (Βέλγιο) υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο δίκης μεταξύ της εταιρίας NV Giant και του Δήμου Overijse σχετικά με τον φόρο θεαμάτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων που εισέπραττε ο εν λόγω Δήμος.

3 Όπως προκύπτει από τη δικογραφία, στις 2 Μαρτίου 1983 ο Δήμος Overijse θέσπισε φορολογικό κανονισμό κατά τον οποίο, όποιος διοργανώνει στην περιοχή του Δήμου, συνήθως ή περιστασιακώς, δημόσια θεάματα ή ψυχαγωγικές εκδηλώσεις, για τα οποία οι επισκέπτες ή οι συμμετέχοντες καταβάλλουν εισιτήριο, οφείλει ειδικό φόρο εφ' όλων των ακαθαρίστων εισπράξεων (άρθρο 2 του φορολογικού κανονισμού). Κατά το άρθρο 3 του εν λόγω κανονισμού, ο φόρος αυτός οφείλεται εφ' ολοκλήρου του αντιτίμου εισόδου, ενοικιάσεως και ιματιοφυλακίου, των πωλήσεων προγραμμάτων ή χορευτικών καρνέ, των εισπράξεων από κάθε είδους κατανάλωση κ.λπ. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, Β, c, του φορολογικού κανονισμού, ο συντελεστής του φόρου είναι 25 % για τα χορευτικά κέντρα και τα εστιατόριά τους. Ο φόρος εισπράττεται ετησίως. Ο φορολογικός κανονισμός θεσπίστηκε για περίοδο έξι ετών δηλαδή μέχρι το τέλος του 1988.

4 Η εταιρία NV Giant άσκησε στις 28 Ιουνίου 1989, ενώπιον της Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, προσφυγή κατά της επιβολής του φόρου για το έτος 1988. Υποστήριξε ότι ο φόρος αυτός έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών και αντιβαίνει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, το οποίο απαγορεύει τη θέσπιση άλλων φόρων επί του κύκλου εργασιών πλην του ΦΠΑ.

5 Το εθνικό δικαιοδοτικό όργανο, εκτιμώντας ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να υποβάλλει το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

« Αντιβαίνει προς την απαγόρευση του άρθρου 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί μη επιβολής άλλων φόρων επί του κύκλου εργασιών εκτός από τον ΦΠΑ ο φορολογικός κανονισμός του Δήμου Overijse της 2ας Μαρτίου 1983, κατά τον οποίο όποιος συνήθως ή περιστασιακώς οργανώνει δημόσια θεάματα ή ψυχαγωγικές εκδηλώσεις στην περιοχή του Δήμου και ζητεί για τον λόγο αυτό από τους επισκέπτες ή από τους συμμετέχοντες στις εκδηλώσεις αυτές την πληρωμή εισιτηρίου οφείλει να καταβάλει έναν ειδικό φόρο επί του ακαθαρίστου ποσού όλων των εισπράξεων και κατά τον οποίο επιβάλλεται, ειδικότερα, για τα χορευτικά κέντρα και τα ευρισκόμενα σε αντίστοιχη προς αυτά σχέση εστιατόρια ετήσιος φόρος 25 % εφ' ολοκλήρου του αντιτίμου εισόδου, ενοικιάσεως και ιματιοφυλακίου, επί του προϊόντος της πωλήσεως προγραμμάτων ή χορευτικών καρνέ, καθώς και επί των εισπράξεων από κάθε είδους κατανάλωση και των εισφορών ή πληρωμών που ενδεχομένως αντικαθιστούν ή συμπληρώνουν τα προαναφερθέντα ποσά, καθώς επίσης και επί κάθε άλλης εισπράξεως; »

6 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς το νομικό πλαίσιο και το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης καθώς και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνον καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

7 Με το προδικαστικό ερώτημα ερωτάται στην ουσία αν προσκρούει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας η είσπραξη ειδικού φόρου θεαμάτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων που εμφανίζει τα χαρακτηριστικά του φόρου τον οποίο εισπράττει ο Δήμος Overijse δυνάμει του δημοτικού κανονισμού της 2ας Μαρτίου 1983.

8 Πρέπει να σημειωθεί ότι κατά το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, « 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 ».

9 Όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, υπόθεση 73/85, Kerrutt (Συλλογή 1986, σ. 2219), από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει τη συνύπαρξη των φορολογικών συστημάτων με τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν φόρους που δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών.

10 Επομένως, η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα εξαρτάται από το ζήτημα αν ο επίδικος ειδικός φόρος θεαμάτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, όπως περιγράφεται στη Διάταξη περί παραπομπής, πρέπει να θεωρηθεί ως φόρος κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

11 Για να κριθεί αν ένας φόρος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών πρέπει, κυρίως, να εξεταστεί, όπως έκρινε το Δικαστήριο με τις αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, υπόθεση 295/84, Rousseau Wilmot (Συλλογή 1985, σ. 3759), και της 3ης Μαρτίου 1988, υπόθεση 252/86, Bergandi (Συλλογή 1988, σ. 1343), 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 εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

12 Επ' αυτού πρέπει να σημειωθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot, όπ.π.· της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi, όπ.π.· και της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink, Συλλογή 1989, σ. 2671), η αρχή που διέπει το κοινό σύστημα ΦΠΑ είναι ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της πρώτης οδηγίας, επιβάλλεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες μέχρι το στάδιο του λιανικού εμπορίου ένας γενικός φόρος καταναλώσεως ακριβώς ανάλογος 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. Πάντως, σε κάθε συναλλαγή, ο οφειλόμενος φόρος προστιθεμένης αξίας είναι αυτός που προκύπτει

μετά την αφαίρεση του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνιστούν την τιμή· ο μηχανισμός των εκπτώσεων διαρρυθμίζεται από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον ΦΠΑ που οφείλει τον ΦΠΑ που έχει ήδη επιβληθεί στα αγαθά σε προηγούμενο στάδιο.

13 Φόρος όπως αυτός στον οποίο αναφέρεται το εθνικό δικαστήριο εν προκειμένω δεν εμφανίζει τα χαρακτηριστικά φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

14 Συγκεκριμένα, πρώτον, δεν είναι γενικός φόρος, διότι πλήττει ορισμένη μόνο κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών. Δεύτερον, δεν εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, δεδομένου ότι επιβάλλεται ετησίως επί του συνόλου των εσόδων που πραγματοποιούν οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις. Τρίτον, δεν αφορά την προστιθεμένη αξία στο στάδιο κάθε συναλλαγής, αλλά το ακαθάριστο ποσό όλων των εσόδων, οπότε δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς ποιο τμήμα του φόρου που εισπράττεται επί κάθε πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών μπορεί να θεωρηθεί ότι μετακυλίστηκε στον καταναλωτή.

15 Κατά συνέπεια, η απάντηση που αρμόζει στο ερώτημα της Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant είναι ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει την είσπραξη ειδικού φόρου θεαμάτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων όπως είναι ο φόρος που εισπράττει ο Δήμος Overijse δυνάμει του δημοτικού κανονισμού της 2ας Μαρτίου 1983.

Επί των δικαστικών εξόδων

16 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που υπέβαλε παρατηρήσεις στο Δικαστήριο δεν αποδίδονται. Επειδή η διαδικασία έχει, έναντι των διαδίκων της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαιοδοτικού οργάνου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

κλείνοντας επί του ερωτήματος που υπέβαλε με Διάταξη της 23ης Ιανουαρίου 1990 η Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, αποφαίνεται:

Το άρθρο 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 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), έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει την είσπραξη ειδικού φόρου θεαμάτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, όπως ο φόρος που εισπράττει ο Δήμος Overijse δυνάμει του δημοτικού κανονισμού της 2ας Μαρτίου 1983.

Díez de Velasco Κακούρης Kapteyn

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 19 Μαρτίου 1991.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος του τετάρτου τμήματος

M. Diez de Velasco