οποίου, όποιος διοργανώνει στην περιοχή του δήμου, συνήθως ή περιστασιακώς, δημόσια θεάματα ή ψυχαγωγικές εκδηλώσεις για τα οποία καταβάλλεται εισιτήριο οφείλει φόρο επί όλων των ακαθαρίστων εισπράξεων, δεν έχει τα χαρακτηριστικά φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια της διατάξεως αυτής εφόσον:

— δεν είναι γενικός φόρος διότι εφαρμόζεται μόνο σε ορισμένη κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών·

— δεν εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής αλλά επιβάλλεται ετησίως επί του συνόλου των εσόδων που πραγματοποιούν οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις·

— δεν αφορά την προστιθεμένη στο στάδιο κάθε συναλλαγής αξία αλλά όλα τα ακαθάριστα έσοδα, οπότε δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί επ' ακριβώς ποιο τμήμα του φόρου που εισπράττεται επί κάθε πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών μπορεί να θεωρηθεί ότι μετακυλίστηκε στον καταναλωτή.

ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ
στην υπόθεση C-109/90 *

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

1. 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ), προβλέπει στο άρθρο 33 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 ».

2. Στις 2 Μαρτίου 1983 ο Δήμος Overijse θέσπισε φορολογικό κανονισμό δυνάμει του οποίου, όποιος οργανώνει στην περιοχή του δήμου, συνήθως ή περιστασιακώς, δημόσια θεάματα ή ψυχαγωγικές εκδηλώσεις για τα οποία απαιτεί την πληρωμή εισιτηρίου από τους επισκέπτες ή τους συμμετέχοντες οφείλει ειδικό φόρο επί όλων των ακαθαρίστων εισπράξεων (άρθρο 2 του φορολογικού κανο-

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

νισμού). Κατά το άρθρο 3 του φορολογικού κανονισμού ο φόρος αυτός οφείλεται επί ολοκλήρου του αντιτίμου εισόδου, ενοικιάσεως και ιματιοφυλακίου, των πωλήσεων προγραμμάτων ή χορευτικών καρνέ, όλων των καταναλώσεων και όλων των εισφορών ή επιβαρύνσεων που αντικαθιστούν ή συμπληρώνουν τις εν λόγω τιμές καθώς και επί κάθε άλλου εισπραττομένου ποσού.

Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, Β, c, του φορολογικού κανονισμού ο συντελεστής του φόρου είναι 25 %. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται ετησίως. Ο φορολογικός κανονισμός που θεσπίστηκε για περίοδο έξι ετών εφαρμόστηκε μέχρι τέλους του 1988.

3. Στις 28 Ιουνίου 1989, η εταιρία *NV Giant*, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, υπέβαλε ένσταση κατά της επιβολής του φόρου θεαμάτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων που εισέπραξε ο Δήμος Overijse για το έτος 1988. Υποστήριξε δε ότι ο φόρος αυτός αντιβαίνει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

Η NV Giant υποστηρίζει ότι ο εν λόγω φόρος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών και πλήττει για δεύτερη φορά όλες τις εμπορικές συναλλαγές στις οποίες επιβλήθηκε ήδη ο ΦΠΑ, όπως η πώληση εισιτηρίων και ποτών — αναψυκτικών, οπότε το ύψος του εισπραττομένου ποσού εξαρτάται από τον κύκλο εργασιών. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει περαιτέρω ότι ο Δήμος υπερέβη τις αρμοδιότητές του διότι επεμβαίνει σ' έναν τομέα ο οποίος ανήκει πλέον στην αποκλειστική αρμοδιότητα των Κοινοτήτων, δηλαδή στον τομέα της θεσπίσεως, διαμορφώσεως και εναρμονίσεως του φόρου κύκλου εργασιών. Κατά συνέπεια ζητεί την ακύρωση της επιβολής του εν λόγω φόρου.

4. Ο *Δήμος Overijse* υποστηρίζει κατά της απόψεως αυτής, πρώτον, ότι ο φόρος πράγματι οφείλεται, περαιτέρω ότι ο φορολογικός κανονισμός της 2ας Μαρτίου 1983 εγκρίθηκε από τη διαρκή επιτροπή στις 31 Δεκεμβρίου 1983, τέλος ότι ο φόρος βεβαιώθηκε από το δημοτικό συμβούλιο στις 13 Μαρτίου 1989, ότι δηλαδή τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες και διοικητικές διατυπώσεις.

5. Εκτιμώντας ότι στο πλαίσιο της διαφοράς αυτής απαιτείται η ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, η Διαρκής Επιτροπή του Επαρχιακού Συμβουλίου του Brabant, ενεργούσα ως διοικητικό δικαστήριο στις διαφορές που αφορούν δημοτικούς φόρους εντός της επαρχίας Brabant, ανέστειλε την περαιτέρω εκδίκαση της υποθέσεως με Διάταξη της 23ης Ιανουαρίου 1990 και υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο επί του ακολούθου ερωτήματος:

« 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. Η Διάταξη περί παραπομπής πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 19 Απριλίου 1990.

7. Σύμφωνα με το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εκπροσωπούμενη από τους J. F. Buhl και B. J. Drijber.

8. Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και μετά από ακρόαση του γενικού εισαγγελέα το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

9. Με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 1990, το Δικαστήριο ανέθεσε την υπόθεση στο τέταρτο τμήμα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 95, παράγραφοι 1 και 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

1. Η *Επιτροπή,* στηριζόμενη στην ανάλυση της σχετικής νομολογίας (βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot, Συλλογή 1985, σ. 3759, της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt, Συλλογή 1986, σ. 2219, της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi, Συλλογή 1988, σ. 1343, και της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink και Abemij, Συλλογή 1989, σ. 2671), υποστηρίζει ότι, κατά το Δικαστήριο, ο ειδικός φόρος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις: ο φόρος έχει γενικό χαρακτήρα, είναι απολύτως ανάλογος της τιμής των αγαθών και των υπηρεσιών και ενσωματώνεται στην τελική τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας και επομένως επιβαρύνει τελικά τον καταναλωτή.

2. Κατά την Επιτροπή, ο επίδικος δημοτικός φόρος δεν παρουσιάζει τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά του φόρου κύκλου εργασιών. Η Επιτροπή παρατηρεί συγκεκριμένα ότι ο εν λόγω φόρος δεν έχει γενικό χαρακτήρα. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι περιορίζεται διττώς: κατά το γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής, δεδομένου ότι επιβάλλεται μόνο στην περιοχή του Δήμου Overijse, και κατά το ουσιαστικό πεδίο εφαρμογής, αφού φορολογούνται μόνο τα αγαθά που πωλούνται και οι υπηρεσίες που παρέχονται από χορευτικά κέντρα και λοιπά.

3. Η Επιτροπή υποστηρίζει εν συνεχεία ότι ο επίδικος φόρος δεν πλήττει τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με τον ΦΠΑ. Επιβάλλεται ετησίως επί των εισπράξεων που πραγματοποίησαν οι φορολογούμενες επιχειρήσεις και όχι επί των επί μέρους συναλλαγών. Εξάλλου, υπογραμμίζει η Επιτροπή, ο φόρος επιβάλλεται μόνο μία φορά τον χρόνο και όχι στα διαδοχικά στάδια της εμπορίας. Επομένως δεν μπορεί να λεχθεί ότι είναι απολύτως ανάλογος της τιμής των αγαθών και των υπηρεσιών.

4. Η Επιτροπή παρατηρεί τέλος, όσον αφορά τη μετακύλιση του φόρου στις τιμές που καταβάλλουν οι καταναλωτές, ότι δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς και κατά συναλλαγή το μέρος του φόρου που ο επιχειρηματίας θεωρείται ότι μετακυλίει στον τελικό καταναλωτή. Κατά την Επιτροπή πρόκειται για φόρο που καταβάλλεται στον Δήμο μία φορά τον χρόνο επί των ακαθαρίστων εσόδων — δηλαδή συνολικά — χωρίς να καταρτίζεται τιμολόγιο που να αναγράφει το ύψος του δημοτικού φόρου κατά συναλλαγή.

5. Η Επιτροπή παρατηρεί περαιτέρω, επικαλούμενη την απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, Wisselink και Abemij, όπ.π., ότι ο επίδικος φόρος εισπράττεται παράλληλα με τον ΦΠΑ τον οποίο δεν αντικαθιστά ούτε εν όλω ούτε εν μέρει και επομένως δεν μπορεί να βλάψει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

6. Υπό τις συνθήκες αυτές η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο φόρος θεαμάτων που θέσπισε ο Δήμος Overijse δεν αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Για τον λόγο αυτό η Επιτροπή προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει αρνητική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα της διαρκούς επιτροπής.

M. Díez de Velasco
εισηγητής δικαστής