ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIEGBERT ALBER της 18ης Μαρτίου 1999 *

Α — Εισαγωγή

1. Το ζήτημα που τίθεται στην παρούσα υπόθεση είναι αν οι εισφορές για την προώθηση του τουρισμού έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών και, επομένως, κατά το κοινοτικό δίκαιο δεν μπορούν να διατηρηθούν σε ισχύ ή να επιβληθούν. Το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) υπέβαλε, κατά συνέπεια, στο Δικαστήριο ερωτήματα ως προς το αν συμβιβάζονται οι επιβληθείσες στο Τιρόλο, την Καρινθία και τη Στιρία εισφορές για την προώθηση του τουρισμού με την 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 [1] (στο εξής: έκτη οδηγία). Οι εισφορές αυτές στον μεν Steiermärkische Tourismusgesetz (νόμο περί τουρισμού της Στιρίας) χαρακτηρίζονται ως «εισφορές καταβαλλόμενες από τους ενδιαφερόμενους», κατά τον Tiroler Tourismusgesetz (νόμο περί τουρισμού του Τιρόλου) ως «υποχρεωτική εισφορά» και κατά τη νομοθεσία της Καρινθίας ως «εισφορές υπέρ του τουρισμού». Στο εξής θα χρησιμοποιώ και για τις τρεις επίμαχες εισφορές τον όρο «εισφορά υπέρ του τουρισμού».

2. Κοινό χαρακτηριστικό των προσφυγών που εκκρεμούν ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof είναι ότι οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι πρέπει να ακυρωθούν οι επίμαχες πράξεις επιβολής φόρου, διότι οι εισφορές για τις οποίες πρόκειται δεν είναι από εκείνες που μπορούν να επιβληθούν κατά το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας.

3. Το άρθρο αυτό, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [2]:

«1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκειμένων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρισης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους *δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών*, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.» [3]

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — ΕΕ L 376, σ. 1.

3 — Η υπογράμμιση δική μου.

Το πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας

4. *Στυρία*: Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, του Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992 οι «έχοντες όφελος από τον τουρισμό» [κατά τον ορισμό του άρθρου 1, σημείο 5, του Tourismusgesetz [4] πρόκειται για τα πρόσωπα εκείνα τα οποία «εμπλέκονται οικονομικώς, άμεσα ή έμμεσα, στο τουριστικό κύκλωμα της Στυρίας», «ασκούν αυτοτελώς εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα στη Στυρία, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Umsatzsteuergesetz 1972 [(νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών) (...)» και «έχουν προς τούτο την έδρα τους ή μια εγκατάστασή τους σε ένα τουριστικό δήμο ή κοινότητα του ομόσπονδου κράτους (...)»] υποχρεούνται να καταβάλλουν για κάθε ημερολογιακό έτος «εισφορά καταβαλλόμενη από τους ενδιαφερόμενους για τον τουρισμό» υπέρ των τουριστικών ενώσεων. Το ύψος αυτής της εισφοράς διαβαθμίζεται αναλόγως του οφέλους που αποκομίζει ο κάθε επιχειρηματίας από τον τουρισμό.

5. Οι δήμοι και οι κοινότητες κατατάσσονται, αναλόγως της σημασίας τους για τον τουρισμό — Α, Β, Γ, Δ — ή ως δήμος ή κοινότητα ειδικού καθεστώτος. Η σημασία τους για τον τουρισμό καθορίζεται κυρίως βάσει του αριθμού των διανυκτερεύσεων που αντιστοιχούν σε κάθε κάτοικο και «του ειδικού κύκλου εργασιών που συνδέεται με τον τουρισμό». Όσοι δήμοι και κοινότητες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθούν σημαντικοί για τον τουρισμό εμπίπτουν στην κατηγορία Δ. Όσοι δήμοι και κοινότητες εμπίπτουν στις τρεις πρώτες κατηγορίες ή υπάγονται σε ειδικό καθεστώς, θεωρούνται ως τουριστικοί δήμοι ή κοινότητες κατά την έννοια του άρθρου 1, σημείο 2, του Steiermarkisches Tourismusgesetz.

6. Ο τρόπος υπολογισμού των εν λόγω εισφορών εξαρτάται, επίσης, από την κατάταξη των επιχειρήσεων σε διάφορες επαγγελματικές κατηγορίες, οι οποίες συνολικώς συνθέτουν επτά φορολογικές κατηγορίες. Η σχετική κατάταξη γίνεται με κανονιστική απόφαση της κυβερνήσεως του ομόσπονδου κράτους με κριτήριο το όφελος που αποκομίζει η επιχείρηση από τον τουρισμό. Κατά το άρθρο 2 αυτής της κανονιστικής αποφάσεως όσες επαγγελματικές κατηγορίες δεν αναφέρονται ρητώς κατατάσσονται στη φορολογική κατηγορία 5, ενώ οι επιχειρήσεις χονδρικής πωλήσεως κατατάσσονται στη φορολογική κατηγορία 6.

7. Ο καθορισμός του ύψους της εισφοράς γίνεται με βάση τον κύκλο εργασιών της κάθε επιχειρήσεως. Ο κύκλος εργασιών επί του οποίου επιβάλλεται εισφορά συνίσταται, κατά το άρθρο 31 του Steiermärkisches Tourismusgesetz «από τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε πριν από δύο έτη και υπόκειται σε φόρο κατά τον Umsatzsteuergesetz». Το ύψος της εισφοράς προκύπτει από πίνακες οι οποίοι έχουν καταρτισθεί βάσει της φορολογικής κατηγορίας του υποχρέου, του κύκλου εργασιών και της κατατάξεως του τουριστικού δήμου ή κοινότητας όπου ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλει την εισφορά του. Καθορίζεται ένα ελάχιστο και ένα ανώτερο όριο εισφοράς. Εξάλλου, προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις.

4 — Όπως δημοσιεύθηκε στη Landesgesetzblatt αριθ. 55/1994.

8. Τιρόλο: Σύμφωνα με τον Tiroler Tourismusgesetz 1991 [5] καθίστανται υποχρεωτικώς μέλη μιας τουριστικής ενώσεως όλοι οι επιχειρηματίες, κατά την έννοια του Umsatzsteuergesetz 1994, οι οποίοι εμπλέκονται «άμεσα ή έμμεσα» με τον τουρισμό στο Τιρόλο. Οι εισφορές λαμβάνουν, συνεπώς, τη μορφή υποχρεωτικών εισφορών προς μια από τις τοπικές τουριστικές ενώσεις και προς το ταμείο προωθήσεως του τουρισμού. Τα πρόσωπα που υποχρεούνται να γίνουν μέλη των ενώσεων κατατάσσονται και στο Τιρόλο σε φορολογικές κατηγορίες, αναλόγως του επαγγέλματός τους. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η κατάταξη γίνεται με κριτήριο τη σχέση μεταξύ του οφέλους που αποκομίζει άμεσα ή έμμεσα μια επαγγελματική κατηγορία από τον τουρισμό — με βάση τη γενική οικονομική εμπειρία — και το αντίστοιχο συνολικό όφελος όλων των επαγγελματικών κατηγοριών. Οι δήμοι και οι κοινότητες κατατάσσονται επίσης σε κατηγορίες, αναλόγως του αριθμού των διανυκτερεύσεων που αντιστοιχούν σε κάθε κάτοικο.

9. Βάση επιβολής των εισφορών είναι, κατ' αρχήν, ο ετήσιος κύκλος εργασιών του υπόχρεου. Εντούτοις, λαμβάνεται υπόψη εκείνος μόνον ο κύκλος εργασιών για τον οποίο μπορεί πράγματι να υποτεθεί ότι προκύπτει, τουλάχιστον εμμέσως, από τον τουρισμό στο Τιρόλο.

10. Καρινθία: Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994 [6] οι αυτοτελώς απασχολούμενοι «οι οποίοι αποκομίζουν όφελος από τον τουρισμό» οφείλουν να καταβάλλουν ετησίως τουριστική εισφορά. Κατά τον Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994 θεωρείται ως κατά νόμο τεκμήριο ότι ο αυτοτελώς απασχολούμενος αποκομίζει όφελος από τον τουρισμό όταν ασκεί μια από τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα του νόμου ή κάποια ομοειδή απασχόληση. Το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό.

11. Βάση υπολογισμού της εισφοράς αποτελεί, κατά το άρθρο 5 του Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994 ο υποκείμενος σε φόρο κύκλος εργασιών κατά την έννοια του Umsatzsteuergesetz. Η εισφορά που επιβάλλεται για κάθε φορολογική κατηγορία εκφράζεται σε χιλιοστά του κύκλου εργασιών που πραγματοποιήθηκε πριν από δύο έτη εντός της Καρινθίας, προβλεπόμενης πάντως της καταβολής ενός ελάχιστου ποσού εισφοράς. Το ποσό της εισφοράς κυμαίνεται αναλόγως της φορολογικής κατηγορίας με κριτήριο το όφελος που αυτή αποκομίζει από τον τουρισμό.

12. Επειδή στις τρεις αυτές υποθέσεις αμφισβητήθηκε το κατά πόσον συμβιβάζονται οι υπέρ του τουρισμού εισφορές με την έκτη οδηγία, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, από ένα προδικαστικό ερώτημα για κάθε μία από τις υποθέσεις αυτές:

Το προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-338/97 (Στιρία):

«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/

5 — Landesgesetzblatt αριθ. 24, όπως τροποποιημένος περιελήφθηκε στον Landesgezetze LGBl. αριθ. 71/1992 και 111/1994.

6 — Landesgesetzblatt für Kärntner αριθ. 59/1994 (όπως τροποποιημένος δημοσιεύθηκε στη Landesgesetzblatt für Kärntner αριθ. 84/1994).

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 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 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;»

Β — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

13. Αναφορικά με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας μπορούν γενικώς να διατυπωθούν οι εξής παρατηρήσεις:

14. Όπως επανειλημμένα υπογράμμισε το Δικαστήριο (αποφάσεις Kerrutt, Wisselink κ.λπ. και Giant), το άρθρο 33 δεν αποκλείει φόρους συντρεχόντως επιβαλλόμενους με τον φόρο προστιθέμενης αξίας [7], οι οποίοι

7 — Απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986 στην υπόθεση 73/85, Kerrutt (Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 22), απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 14), και απόφαση της 19ης Μαρτίου 1991 στην υπόθεση C-109/90, Giant (Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψη 9).

σωρεύονται με τον ΦΠΑ για μία και την αυτή πράξη, εκτός αν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών [8].

15. Τα κριτήρια πρέπει να εξεταστούν, όπως και το γράμμα του άρθρου 33, στο πλαίσιο του εναρμονισμένου συστήματος φόρου κύκλου εργασιών υπό τη μορφή ενός κοινού φόρου προστιθέμενης αξίας [9]. Το σύστημα αυτό στηρίζεται, κατά το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας [10], επί της αρχής της επιβολής επί των αγαθών και των υπηρεσιών — μέχρι του σταδίου του λιανικού εμπορίου — ενός γενικού φόρου καταναλώσεως επακριβώς αναλόγου της τιμής των αγαθών και των υπηρεσιών, ασχέτως του αριθμού των εμπορικών πράξεων που μεσολάβησαν στο πλαίσιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου. Πάντως, σε κάθε εμπορική πράξη, από τον επιβαλλόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας εκπίπτει το ποσό του φόρου που έχει επιβαρύνει άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή.

16. Επομένως, επιδίωξη του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας είναι να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο παρακωλύσεως της λειτουργίας του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας διά της θεσπίσεως φορολογικών μέτρων από κράτος μέλος που να επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και να πλήττουν τις εμπορικές πράξεις κατά τρόπο όμοιο προς εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ [11]. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. π.χ. αποφάσεις Bozzi και Dansk Denkavit) οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που έχουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας πρέπει να θεωρούνται ως επιβαρύνοντες την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο όμοιο με εκείνον του ΦΠΑ. Το άρθρο 33 δεν αποκλείει την επιβολή φόρων, δικαιωμάτων και τελών που δεν έχουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ [12]. Το Δικαστήριο με πάγια νομολογία του έχει προσδιορίσει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ ως εξής:

— ο ΦΠΑ επιβάλλεται γενικώς επί όλων των εμπορικών πράξεων που έχουν ως αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες·

— είναι ανάλογος της τιμής αυτών των αγαθών και υπηρεσιών·

— επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της παραγωγής και εμπορίας και ενσωματώνεται στην τιμή των υπηρεσιών και αγαθών κατά τέτοιο τρόπο ώστε τελικώς να βαρύνει τον καταναλωτή [13]·

8 — Απόφαση στην υπόθεση 73/85 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 22) και απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 93/88 και 94/88 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 14).

9 — Απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 1985 στην υπόθεση 295/84, Wilmot (Συλλογή 1985, σ. 3759, σκέψη 14).

10 — Πρώτη οδηγία του Συμβουλίου (67/227/ΕΟΚ), 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).

11 — Απόφαση Wilmot (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 16).

12 — Απόφαση της 7ης Μαΐου 1992 στην υπόθεση C-347/90, Bozzi (Συλλογή 1992, σ. I-2947, σκέψη 9 επ.) και απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992 στην υπόθεση C-200/90, Dansk Denkavit (Συλλογή 1992, σ. I-2217, σκέψη 11).

13 — Απόφαση της 3ης Μαρτίου 1988 στην υπόθεση 252/86, Begrandi (Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 8), και απόφαση της 26ης Ιουνίου 1997 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-370/95, C-371/95 και C-372/95, Careda κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-3721, σκέψη 15).

— εφαρμόζεται, τέλος, επί της προστιθέμενης αξίας των αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή σε κάθε εμπορική πράξη επιβάλλεται φόρος αφού προηγουμένως εκπέσει ο φόρος που έχει καταβληθεί κατά την προηγούμενη εμπορική πράξη [14].

17. Ορισμένοι από τους καθών στις κύριες δίκες υποστήριξαν ότι η εξέταση αυτών των χαρακτηριστικών δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο προκειμένου να καθοριστεί αν υπάρχει συμφωνία με το άρθρο 33. Αντιθέτως, οι επίμαχες εισφορές πρέπει να εξεταστούν ως σύνολο σε σχέση με το άρθρο 33. Εντούτοις, στην προκειμένη περίπτωση επίσης δεν μπορεί να παραληφθεί η εξέταση των ουσιωδών χαρακτηριστικών του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως αυτά προκύπτουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου, όπως συνήθως γίνεται προκειμένου να καθοριστεί η συμφωνία μιας φορολογικής επιβαρύνσεως με το άρθρο 33. Η εξέταση αυτή θα μπορούσε, ενδεχομένως, να συμπληρωθεί με μια συνολική ανάλυση των επιμάχων εισφορών υπέρ του τουρισμού. Πρέπει, λοιπόν, να εξεταστεί κατ' αρχάς αν οι εν λόγω εισφορές έχουν τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά που προσδιορίζουν τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

18. Θα μπορούσε προκαταβολικώς να λεχθεί, ως προς το αποτέλεσμα της εξετάσεως αυτής, ότι δεν συντρέχουν εν προκειμένω τα κυριότερα αυτών των χαρακτηριστικών, ώστε από την συνολική εξέταση των χαρακτηριστικών να προκύπτει ότι οι εισφορές υπέρ του τουρισμού δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33.

14 — Απόφαση Bozzi (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 12), καθώς και απόφαση Bergandi (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 15)· απόφαση Wisselink κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 18)· απόφαση Giant (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψεις 11 επ.) και απόφαση Dansk Denkavit (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 11).

19. Για λόγους αποτελεσματικότερης παρουσιάσεως τα επιχειρήματα όσων έλαβαν μέρος στη διαδικασία δεν θα εκτεθούν συνολικώς, αλλά χωριστά κατά την εξέταση του κάθε χαρακτηριστικού.

Επί της γενικής εφαρμογής της εισφοράς

20. Οι προσφεύγοντες των κυρίων δικών υποστηρίζουν ότι οι εισφορές υπέρ του τουρισμού είναι γενικής εφαρμογής. Αυτό προκύπτει ήδη από τα στοιχεία που παρέχει το αιτούν δικαστήριο, κατά τα οποία, π.χ. στο Τιρόλο, ένας μεγάλος αριθμός επαγγελματικών ομάδων, όχι όμως όλες, υποχρεούνται να καταβάλλουν τις εν λόγω εισφορές. Τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να αμφισβητηθούν.

21. Οι προσφεύγοντες των κυρίων δικών υποστηρίζουν, επίσης, ότι εκ των πραγμάτων κάθε επιχειρηματίας ο οποίος υπόκειται σε φόρο κύκλου εργασιών οφείλει επίσης να καταβάλλει την εισφορά υπέρ του τουρισμού. Στο Τιρόλο π.χ. υπάρχουν 700 περίπου επαγγελματικές ομάδες που εμπίπτουν σε κάποια από τις ομάδες αυτών που οφείλουν να καταβάλλουν την εισφορά. Στη Στιρία μάλιστα προβλέπεται ένα είδος συμπληρωματικής περιπτώσεως, κατά την οποία όλες οι επαγγελματικές κατηγορίες που δεν αναφέρονται ονομαστικώς εμπίπτουν αυτομάτως σε μία από τις κατηγορίες φορολογουμένων. Μία μόνο μικρή μερίδα επιχειρηματιών διαφεύγει από την υποχρέωση καταβολής της εισφοράς. Εξάλλου, οι εξαιρέσεις αυτές αντιστοιχούν σχεδόν με εκείνες που προβλέπει ο νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών. Στην Καρινθία ο νόμος περί εισφοράς υπέρ του τουρισμού ρητώς αναφέρεται σ' αυτές τις εξαιρέσεις.

22. Καίτοι ο εφαρμοστέος νόμος προβλέπει τη δυνατότητα εξαιρέσεως, η απόδειξη που απαιτείται προς τούτο είναι σχεδόν αδύνατο να προσκομισθεί — όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες — διότι αρκεί η ύπαρξη εμμέσου οφέλους από τον τουρισμό προκειμένου να υπάρξει η υποχρέωση καταβολής της εισφοράς. Μεταξύ των προσώπων που αποκομίζουν όφελος από τον τουρισμό περιλαμβάνονται ακόμα οι δικηγόροι και οι γιατροί, οι οποίοι υποχρεούνται να καταβάλλουν την εισφορά. Το κριτήριο του οφέλους που αποκομίζεται από τον τουρισμό δεν χρησιμοποιείται προς περιορισμό του κύκλου των προσώπων που οφείλουν να καταβάλλουν την εισφορά, αλλά αποκλειστικώς για τον καθορισμό του ύψους της εισφοράς. Γι' αυτό και σε κανένα ομόσπονδο κράτος δεν υπάρχει μια επαγγελματική κατηγορία μιας κάποιας σημασίας που να εξαιρείται από την υποχρέωση καταβολής της εισφοράς.

23. Οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες υποστηρίζουν, επίσης, ότι παρόμοιες εισφορές υπέρ του τουρισμού επιβάλλονται σε ολόκληρη την Ομοπονδιακή Επικράτεια — σε ολόκληρη την Αυστρία — ώστε ανεξαρτήτως από το αν έχουν κάποια σχέση με τον τουρισμό όλοι οι επιχειρηματίες στο σύνολο της Επικράτειας υποχρεούνται να καταβάλουν την εισφορά. Δεν έχει καμία σημασία σχετικώς ότι οι εισφορές επιβάλλονται με νόμους των ομοσπόνδων κρατών. Η έκτη οδηγία ισχύει ασφαλώς και για ρυθμίσεις των επί μέρους ομοσπόνδων κρατών, διότι άλλως θα μπορούσαν πολύ εύκολα να παρακάπτονται οι ρυθμίσεις της.

24. Οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες αναφέρονται, επίσης, στο ζήτημα του προσδιορισμού της βάσεως επιβολής της εισφοράς υπέρ του τουρισμού. Η βάση αυτή αποτελείται από το σύνολο του φορολογητέου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, περιλαμβάνοντας όλες τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, δηλαδή όλες τις εμπορικές πράξεις που γίνονται στο σύνολο της Αυστρίας πλην της Βιέννης. Ο μικρός αριθμός των εξαιρέσεων που προβλέπονται δεν μεταβάλλει την κατάσταση, δεδομένου ότι η ίδια η νομοθεσία περί φόρου κύκλου εργασιών προβλέπει ορισμένες εξαιρέσεις. Οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες επισημαίνουν, εξάλλου, μια διαφορά σε σχέση με την υπόθεση SPAR [15], όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία η προβλεπόμενη στην Αυστρία εισφορά υπέρ των εμπορικών επιμελητηρίων. Ενώ στην υπόθεση εκείνη κριτήριο αποτελούσε ο κύκλος εργασιών των προμηθευτών, στην παρούσα υπόθεση η βάση για την επιβολή της εισφοράς υπέρ του τουρισμού είναι ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στην εισφορά επιχειρηματίας.

25. Τέλος, οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες επισημαίνουν ότι ακόμα και από διαδικαστικής πλευράς υπάρχει στενή σχέση με την νομοθεσία περί φόρου κύκλου εργασιών. Για παράδειγμα, οι τροποποιήσεις του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών περιελήφθησαν και στο νόμο του Τιρόλου περί εισφοράς υπέρ του τουρισμού. Εξάλλου, για τον υπολογισμό της εισφοράς διαβιβάζεται αντίγραφο της πράξεως επιβολής φόρου κύκλου εργασιών.

26. Οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες, αναφερόμενοι στη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία το κριτήριο της γενικής εφαρμογής δεν πληρούται μόνο όταν η φορολογική επιβάρυνση αφορά μόνο ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για φορολογική επιβάρυνση γενικής εφαρμογής. Η άποψη που υποστή-

15 — Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 1998, C-318/96 (Συλλογή 1998, σ. I-785).

ριξαν οι καθών στις κύριες δίκες ότι το προϊόν αυτής της εισφοράς διατίθεται για την υποστήριξη τουριστικών ενώσεων και την προώθηση του τουρισμού, δεν έχει καμία σημασία διότι στην αντίθετη περίπτωση θα μπορούσε πολύ εύκολα να παρακαμφθεί το κριτήριο του άρθρου 33.

27. Η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση της Αυστρίας και τα οικεία ομόσπονδα κράτη υποστηρίζουν, αντιθέτως, ότι η εισφορά υπέρ του τουρισμού δεν επιβαρύνει γενικώς όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες. Το αντικείμενο του φόρου είναι περιορισμένο σε σχέση με το αντικείμενο του φόρου κύκλου εργασιών. Εξάλλου, η εισφορά υπέρ του τουρισμού βαρύνει μόνον το όφελος που αποκομίζεται από τον τουρισμό. Το όφελος αυτό συνιστά μια υπεραξία που προκύπτει από τον τουρισμό, θα μπορούσε δηλαδή να θεωρηθεί ως μια προστιθέμενη αξία που προκύπτει αποκλειστικά από τον τουρισμό.

28. Από νομοτεχνικής απόψεως, εξάλλου, η εισφορά υπέρ του τουρισμού δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος επί της καταναλώσεως, δηλαδή ως έμμεσος φόρος. Από οικονομικής απόψεως, ο φόρος κύκλου εργασιών βαρύνει πάντοτε τον τελικό καταναλωτή, ενώ η εισφορά υπέρ του τουρισμού, καίτοι αυτή υπολογίζεται βάσει του κύκλου εργασιών, πλήττει μόνον το όφελος που αποκομίζει ο υποκείμενος στην εισφορά επιχειρηματίας.

29. Δεδομένου ότι δεν αποκομίζουν όλοι οι επιχειρηματίες όφελος από τον τουρισμό, δεν εμπίπτουν όλοι στην υποχρέωση καταβολής της εισφοράς. Οι καθών στις κύριες δίκες υπογραμμίζουν κυρίως τις εξαιρέσεις που προβλέπουν οι επί μέρους νομοθετικές ρυθμίσεις. Βεβαίως, όσον αφορά το ομόσπονδο κράτος του Τιρόλου επιβεβαιώνεται ότι εμπίπτει στην εισφορά ένας μεγάλος αριθμός επαγγελματικών κατηγοριών, όχι όμως όλες. Από ένα συνολικό κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων του Τιρόλου ανερχόμενο σε 270 δισεκατομμύρια αυστριακά σελίνια (ÖS) λαμβάνεται υπόψη ως βάση επιβολής της εισφοράς υπέρ του τουρισμού κύκλος εργασιών μόνον 60 περίπου δισεκατομμυρίων ÖS.

30. Οι καθών στις κύριες δίκες επανειλημμένως εξάλλου επισήμαναν ότι η κατάταξη μιας επαγγελματικής κατηγορίας σε μια ορισμένη κατηγορία φορολογουμένων σημαίνει απλώς ότι η επαγγελματική αυτή κατηγορία θεωρείται ότι αποκομίζει όφελος από τον τουρισμό. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι π.χ. στο Τιρόλο όλοι όσοι ανήκουν στην επαγγελματική αυτή κατηγορία είναι υποχρεωτικώς μέλη και της τοπικής τουριστικής ενώσεως. Η υποχρέωση εγγραφής ως μέλους στηρίζεται μάλλον στην πραγματική σχέση μεταξύ του επιχειρηματία και του τουρισμού. Εξάλλου, ολόκληροι κλάδοι οικονομικής δραστηριότητας αποτελούν αντικείμενο ειδικών ρυθμίσεων, διότι ο φορολογητέος κύκλος εργασιών στην περίπτωσή τους δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πρόσφορο στοιχείο συνδέσεως. Επίσης, ο κύκλος εργασιών δεν χρησιμοποιείται ως βάση υπολογισμού για το 38 % των υποχρεωτικών μελών (περίπου 21 000 επιχειρηματίες), οι οποίοι καταβάλλουν μόνο ένα κατ' αποκοπή ποσό.

31. Ως δεύτερη σημαντική εξαίρεση προβάλλεται το γεγονός ότι ο εξαγωγικός κύκλος εργασιών, π.χ. στο Τιρόλο, δεν περιλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού της εισφοράς. Στην έννοια των εξαγωγών περιλαμβάνονται και οι εξαγωγές προς άλλα ομόσπονδα κράτη. Αυτό σημαίνει ότι κατά τον καθορισμό της εισφοράς υπέρ του τουρισμού λαμβάνεται υπόψη εκείνο μόνο το τμήμα του

κύκλου εργασιών που προκύπτει από πράξεις που έγιναν στο Τιρόλο, διότι μόνον αυτές μπορούν να θεωρηθούν ότι έστω έμμεσα σχετίζονται με την τουριστική δραστηριότητα στο Τιρόλο. Εξάλλου, ορισμένες δραστηριότητες, όπως η μίσθωση κατοικιών σε μη τουρίστες, η οποία υπόκειται βεβαίως σε φόρο κύκλου εργασιών, απαλλάσσεται πλήρως από την υποχρεωτική εισφορά.

32. Μια άλλη διαφορά με τον φόρο κύκλου εργασιών συνιστά το στοιχείο ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται επίσης και επί αλλοδαπών επιχειρήσεων, ενώ η υποχρέωση εγγραφής ως μέλους μιας τουριστικής ενώσεως αφορά εκείνους μόνον οι οποίοι έχουν την έδρα τους στην περιφέρεια στην οποία αναπτύσσει τη δραστηριότητά της η τουριστική ένωση.

33. Το ομόσπονδο κράτος της Στιρίας υποστηρίζει ότι η υπέρ του τουρισμού εισφορά συνιστά άμεσο φόρο, ο οποίος σχετίζεται μεν με τον κύκλο εργασιών, δεν εμπίπτει όμως στην υποχρέωση εναρμονίσεως και, επομένως, διαφεύγει από τη ρύθμιση του άρθρου 33. Υπογραμμίζει, τέλος, τον καθαρώς τοπικό χαρακτήρα της εισφοράς, η οποία επιβάλλεται μόνο σε 203 δήμους και κοινότητες της Στιρίας από το σύνολο των 543 δήμων και κοινοτήτων. Όσον αφορά τη βάση υπολογισμού, σημειώνει ότι η αναφορά στον κύκλο εργασιών δεν σημαίνει οπωσδήποτε, ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου, ότι πρόκειται για φορολογική επιβάρυνση γενικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 33.

34. Η Επιτροπή παρατηρεί, κατ' αρχάς, ότι θεωρείται ότι υπάρχει η γενική εφαρμογή όταν η φορολογική επιβάρυνση επιβάλλεται επί όλων των οικονομικών πράξεων που γίνονται στο οικείο κράτος μέλος. Κατά τη νομολογία, ο γενικός αυτός χαρακτήρας δεν υφίσταται όταν η φορολογική επιβάρυνση αφορά ορισμένα μόνο αγαθά, δραστηριότητες και πρόσωπα. Εξετάζοντας τις επί μέρους ρυθμίσεις, παρατηρεί ότι είναι αδύνατο να καθορισθεί με ακρίβεια πόσοι δήμοι και κοινότητες ή επαγγελματικές κατηγορίες εμπίπτουν πράγματι στην υποχρέωση καταβολής της εισφοράς. Πάντως, είναι δυνατό να διαπιστωθεί — κατά την άποψη της Επιτροπής — ότι η εισφορά δεν περιορίζεται ακριβώς σε ορισμένα αγαθά, δραστηριότητες ή πρόσωπα.

35. Στο πλαίσιο της νομικής αξιολογήσεως των προβληθέντων επιχειρημάτων επιβάλλεται κατ' αρχάς να διαπιστωθεί ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη των καθών στις κύριες δίκες ότι η υπέρ του τουρισμού εισφορά δεν επιβάλλεται επί των εμπορικών πράξεων αυτών καθεαυτών, στο σύνολό τους, αλλά μόνο επί των πράξεων εκείνων που συνεπάγονται αποκόμιση οφέλους από τον τουρισμό. Από αυτό και μόνο το επιχείρημα δεν μπορεί να συναχθεί ότι η εισφορά δεν επιβάλλεται επί όλων των αγαθών και υπηρεσιών. Όπως υποστήριξαν οι καθών στις κύριες δίκες, αρκεί η ύπαρξη *έμμεσου οφέλους* από τον τουρισμό προκειμένου να υπάρξει υποχρέωση καταβολής της εισφοράς. Ευρεία ερμηνεία της έννοιας αυτής θα μπορούσε να σημαίνει ότι αυτή περιλαμβάνει το σύνολο σχεδόν των επιχειρηματιών και ότι η εισφορά έχει γενικό χαρακτήρα, όπως ένας φόρος κατά την έννοια του άρθρου 33. Μια τέτοια ανάλυση θα έπρεπε να θεωρηθεί ως απολύτως βάσιμη αν ληφθεί υπόψη η προβληθείσα σημασία του τουρισμού για την οικονομία των επί μέρους ομοσπόνδων κρατών.

36. Απομένει να εξεταστεί αν η εισφορά υπέρ του τουρισμού πλήττει το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων στα επί μέρους ομόσπονδα κράτη. Πρέπει να γίνει δεκτή η άποψη των προσφευγόντων στις κύριες δίκες ότι η σχετική εξέταση πρέπει να γίνει βάσει των στοιχείων που παρέχει το αιτούν δικαστήριο. Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι τουλάχιστον στο Τιρόλο καταβάλλει την εισφορά ένας μεγάλος αριθμός επαγγελματικών κατηγοριών, όχι όμως όλες. Δεν μπορεί πάντως να υποστηριχθεί — κατά το αιτούν δικαστήριο — ότι η εισφορά αφορά μόνο επί μέρους πράξεις. Εντούτοις, ακόμα και βάσει αυτών των στοιχείων, δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν πληρούνται εν προκειμένω τα κριτήρια μιας γενικής επιβολής της εισφοράς. Το ζήτημα, δηλαδή, της γενικής εφαρμογής της υποχρεωτικής εισφοράς πρέπει να εξεταστεί ακόμα και στην περίπτωση της νομοθεσίας του Τιρόλου. Όσον αφορά την Καρινθία και τη Στιρία, η εξέταση αυτή είναι εν πάση περιπτώσει απαραίτητη διότι τα στοιχεία που παραθέτει σχετικώς το αιτούν δικαστήριο είναι σαφώς λιγότερα.

37. Ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή ότι κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν συντρέχει γενική εφαρμογή ενός φόρου όταν αυτός αφορά αποκλειστικώς ορισμένα αντικείμενα, δραστηριότητες και πρόσωπα. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ένας ειδικός φόρος καταναλώσεως που πλήττει τα ιδιωτικά αυτοκίνητα δεν αποτελεί φόρο γενικής εφαρμογής, διότι «πλήττει μόνο (...) ειδικώς καθορισμένες κατηγορίες προϊόντων» [16].

38. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί κατά τον αυτό τρόπο αναφορικά με δημοτικό φόρο κατά τον οποίο οποιοδήποτε πρόσωπο οργανώνει συνήθως ή ευκαιριακώς εντός των ορίων του Δήμου δημόσια θεάματα και ψυχαγωγικές εκδηλώσεις με καταβολή εισιτηρίου από τους επισκέπτες, οφείλει να καταβάλλει ειδικό φόρο επί του ακαθαρίστου ποσού των εσόδων του από τα εισιτήρια. Ο φόρος αυτός δεν θεωρήθηκε ως φόρος γενικής εφαρμογής διότι έπληττε ορισμένη μόνο κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών [17].

39. Τέλος, θεωρήθηκε ότι δεν έχει γενικό χαρακτήρα μια συμπληρωματική εισφορά υπέρ του Cassa di Previdenza του οποίου μέλη καθίστανται υποχρεωτικώς όλοι οι δικηγόροι που ασκούν μονίμως το επάγγελμά τους στην Ιταλία. Όλοι οι εγγεγραμμένοι στο δικηγορικό σύλλογο δικηγόροι όφειλαν να επιβάλουν ένα πρόσθετο ποσοστό επιβαρύνσεως επί όλων των αμοιβών τους που ελαμβάνοντο υπόψη στον ετήσιο κύκλο εργασιών τους για τον υπολογισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας και να καταβάλουν το αντίστοιχο ποσό στο Cassa di Previdenza. Στην περίπτωση αυτή το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι η συμπληρωματική αυτή εισφορά δεν συνιστά φόρο γενικού χαρακτήρα. Εστήριξε την απόφασή του αυτή στο γεγονός ότι η εισφορά αφορά μόνο δικηγόρους και μάλιστα όχι το σύνολο των αμοιβών τους αλλά μόνον εκείνες που προκύπτουν από την παράστασή τους ενώπιον των δικαστηρίων [18].

40. Οι εξαιρέσεις που προβάλλουν οι καθών στις κύριες δίκες δεν ανατρέπουν ασφαλώς τη σχέση μεταξύ κανόνα και εξαιρέσεων ώστε, αντιθέτως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, η υπέρ του τουρισμού εισφορά

16 — Απόφαση Wisselink κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 20).

17 — Απόφαση Giant (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 14).

18 — Απόφαση Bozzi (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 14).

να καταβάλλεται μόνο σε μικρό αριθμό περιπτώσεων (κατ' εξαίρεση). Δεν μπορεί λοιπόν να θεωρηθεί ότι η εισφορά αυτή πλήττει μόνον αγαθά, δραστηριότητες και πρόσωπα σαφώς καθορισμένα. Είναι βέβαιο ότι υπάρχουν εξαιρέσεις, αλλά εξαιρέσεις υπάρχουν επίσης και στο πλαίσιο του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας.

41. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι — όπως υποστηρίχθηκε — στην έννοια του έμμεσου οφέλους προσδίδεται ιδιαίτερα ευρύ περιεχόμενο. Είναι χαρακτηριστικό ότι ακόμα και οι γιατροί και οι δικηγόροι θεωρούνται ως έμμεσα επωφελούμενοι από τον τουρισμό, όσον δε αφορά τους πρώτους ακόμα και στην περίπτωση που αποδείξουν ότι μεταξύ των ασθενών τους δεν περιλαμβάνεται κανένας τουρίστας. Υπενθυμίζεται σχετικώς η πρόσθετη περίπτωση που προβλέπει η νομοθεσία της Στιρίας, κατά την οποία αρχικώς όλες οι επαγγελματικές ομάδες κατατάσσονται σε μια φορολογική βαθμίδα. Καίτοι η κατάταξη σε μια φορολογική βαθμίδα δεν αποτελεί κατ' αρχάς παρά τεκμήριο και κάθε άτομο μπορεί — αν δεν συναντήσει ανυπέρβλητα εμπόδια — να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής της εισφοράς, η απαλλαγή αυτή δεν μπορεί ασφαλώς να αφορά παρά μεμονωμένες περιπτώσεις. Το ίδιο ισχύει και για τις πράξεις οι οποίες γίνονται εκτός Τιρόλου και οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού της υπέρ του τουρισμού εισφοράς. Πρέπει κατ' αρχήν να γίνει δεκτό ότι η εισφορά αυτή αφορά μεγάλο αριθμό επαγγελματικών ομάδων. Ομοίως, η δυνατότητα ορισμένων δήμων ή κοινοτήτων να εξαιρεθούν από το σύστημα αυτό δεν μπορεί παρά να αποτελεί εξαίρεση. Διαπιστώνεται επομένως ότι ένα ευρύ φάσμα οικονομικών κλάδων εμπίπτει στην υποχρέωση καταβολής της εισφοράς. Η διαπίστωση αυτή δεν αντιστοιχεί, επομένως, στο κριτήριο που έθεσε η νομολογία, κατά το οποίο πρέπει να εμπίπτουν στη φορολογική επιβάρυνση ορισμένες μόνο κατηγορίες προσώπων προκειμένου να θεωρηθεί ότι αυτή δεν τυγχάνει γενικής εφαρμογής.

42. Το στοιχείο που εξάλλου προβλήθηκε κατά την προφορική διαδικασία ότι η νομοθεσία της Καρινθίας δεν επιβάλλει την εισφορά στους κατά την έννοια του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών επιχειρηματίες, αλλά μόνο σε ορισμένους αυτοτελώς εργαζόμενους που αποκομίζουν όφελος από τον τουρισμό και πραγματοποιούν ορισμένα έσοδα κατά την έννοια του νόμου περί φόρου εισοδήματος, ουδόλως μεταβάλλει την εκτίμηση ως προς τη γενική εφαρμογή της εν λόγω εισφοράς. Είναι ασφαλώς δυνατό στην Καρινθία ο κύκλος των υποκειμένων στην εισφορά να είναι κατά τι στενότερος εκείνου των άλλων ομοσπόνδων κρατών. Αυτό όμως — όπως ήδη εξηγήθηκε [19] — δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι έχει ανατραπεί η σχέση μεταξύ κανόνα και εξαιρέσεων. Η υποχρέωση καταβολής της εισφοράς δεν υφίσταται μόνον για ορισμένα πρόσωπα και δραστηριότητες. Το στοιχείο ότι για να εξαιρεθεί ένα πρόσωπο από την υποχρέωση καταβολής της εισφοράς αρκεί απλώς να ισχυριστεί πειστικώς ότι δεν αποκομίζει κανένα όφελος από τον τουρισμό, ουδόλως μεταβάλλει το συμπέρασμα, διότι η απαλλαγή αυτή δεν μπορεί να αφορά παρά μόνο μεμονωμένες περιπτώσεις.

43. Υποστηρίχθηκε ότι μόνο το στοιχείο ότι λαμβάνεται ως βάση ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν αρκεί προκειμένου να θεωρηθεί ότι η επιβάρυνση είναι γενικής εφαρμογής. Υπενθυμίζεται σχετικώς η απόφαση Wilmot στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι σκοπός του άρθρου 33 δεν είναι η επιβολή απαγορεύσεως στα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ ή να θεσπίζουν επιβαρύνσεις που δεν έχουν φορολογικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπουν ειδικώς στη χρηματοδότηση κοινω-

19 — Βλ. σημείο 40.

νικών ταμείων, πλήττουν τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και υπολογίζονται βάσει του ετήσιου συνολικού κύκλου εργασιών της, χωρίς να επηρεάζουν άμεσα την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών [20]. Στην απόφαση αυτή, πάντως, δεν γίνεται καμία διασύνδεση μεταξύ του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών που λαμβάνεται ως βάση και του γενικού χαρακτήρα της φορολογικής επιβαρύνσεως. Είναι πάντως γεγονός ότι ένα ουσιώδες χαρακτηριστικό του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι ότι εφαρμόζεται γενικώς επί όλων των εμπορικών πράξεων που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, δηλαδή επί του συνόλου του κύκλου εργασιών.

44. Επιβάλλεται, επομένως, η διαπίστωση ότι η υπέρ του τουρισμού εισφορά τυγχάνει γενικής εφαρμογής. Τίθεται εντούτοις το ερώτημα αν πλήττει το σύνολο των αγαθών και παραδόσεων, αν δηλαδή πλήττει τον κύκλο εργασιών επιβαρύνοντας, κατά συνέπεια, τον καταναλωτή. Η απάντηση δεν μπορεί παρά να είναι καταφατική, διότι η επιβάρυνση αυτή αφορά τον ετήσιο κύκλο εργασιών της οικείας επιχειρήσεως. Το επιχείρημα ότι ο κύκλος εργασιών λαμβάνεται υπόψη μόνο για τον υπολογισμό της εισφοράς δεν μεταβάλλει τα πράγματα. Θα μπορούσε να είναι ασυμβίβαστο προς την οδηγία ακόμα και το γεγονός ότι ο κύκλος εργασιών λαμβάνεται υπόψη μόνο για τον υπολογισμό της εισφοράς, πράγμα όμως που έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση αυτού του κύκλου εργασιών κατά τρόπο που δεν είναι σύμφωνος προς το άρθρο 33. Ομοίως, η ύπαρξη ορισμένων εξαιρέσεων ουδόλως μεταβάλλει το γεγονός της γενικής επιβαρύνσεως του κύκλου εργασιών.

45. Πάντως, μπορούν να διατυπωθούν αμφιβολίες όσον αφορά την Καρινθία και τη Στιρία, καθόσον στα ομόσπονδα αυτά κράτη λαμβάνεται υπόψη ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε πριν από δύο χρόνια. Είναι επομένως αμφίβολο αν η επίμαχη εισφορά προσομοιάζει προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Πράγματι, η άμεση επιβάρυνση της κάθε πράξεως είναι δυσχερέστερη στο Τιρόλο και αδύνατη στην Καρινθία και στη Στιρία. Εντούτοις, αν ληφθεί υπό στενή έννοια υπόψη η επιβάρυνση του κύκλου εργασιών γενικώς, τότε πρέπει να θεωρηθεί ότι πληρούται το κριτήριο αυτό.

46. Θα εξετάσω κατωτέρω μία ακόμα ιδιομορφία της προκειμένης υποθέσεως. Δεν εξετάζεται, πράγματι, η συμφωνία νομοθετικής ρυθμίσεως κράτους μέλους με την έκτη οδηγία, αλλά η συμφωνία νομοθεσιών ορισμένων ομοσπόνδων κρατών που συναποτελούν αυτό το κράτος μέλος. Οι νομοθεσίες αυτές, όμως, πρέπει επίσης να είναι σύμφωνες με την έκτη οδηγία. Ορθώς επικαλείται σχετικώς η Επιτροπή την υπόθεση Giant [21]. Στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο εξέτασε κατά πόσο συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία ένας δημοτικός φόρος. Το συμπέρασμα που συνάγεται είναι ότι φορολογικές επιβαρύνσεις ομοσπόνδων κρατών πρέπει να συνάδουν προς την έκτη οδηγία, ο δε τοπικός χαρακτήρας της επιβαλλόμενης στη Στιρία εισφοράς υπέρ του τουρισμού, τον οποίο προέβαλαν οι καθών στις κύριες δίκες, δεν μεταβάλλει την πραγματική κατάσταση. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον συμβιβάζονται με την έκτη οδηγία οι επίμαχες στις προκείμενες υποθέσεις νομοθετικές ρυθμίσεις ομοσπόνδων κρατών της Αυστρίας.

20 — Απόφαση Wilmot (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 16).

21 — Απόφαση στην υπόθεση C-109/90 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7).

Επί του αναλόγου χαρακτήρα της επιβαρύνσεως

47. Ένα άλλο ουσιώδες χαρακτηριστικό ενός φόρου κατά την έννοια του άρθρου 33 είναι ότι αυτός πρέπει να είναι ανάλογος της τιμής των αγαθών και των υπηρεσιών. Κατά το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας [22] πρέπει αυτός να είναι ακριβώς ανάλογος της τιμής των αγαθών και των υπηρεσιών.

48. Οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες θεωρούν ότι η επίμαχη εισφορά έχει αναλογικό χαρακτήρα. Υποστηρίζουν ότι η βάση που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του ύψους της εισφοράς αποτελεί ποσοστό του φορολογητέου κύκλου εργασιών. Το γεγονός ότι το ποσό της εισφοράς καθορίζεται αναλόγως των φορολογικών κατηγοριών και της κατατάξεως των δήμων και κοινοτήτων δεν επηρεάζει την ανάλογη σχέση που υφίσταται μεταξύ του κύκλου εργασιών και της υπέρ του τουρισμού εισφοράς που επιβάλλεται επ' αυτού. Διά του καθορισμού διαφόρων βάσεων επιβολής της εισφοράς, φορολογικών κατηγοριών και κατατάξεων των δήμων και κοινοτήτων προκύπτει απλώς ένας μεγάλος αριθμός συντελεστών υπολογισμού της επιβαρύνσεως. Σημειώνεται ότι σταθεροί συντελεστές εφαρμόζονται σε πολύ λίγους μόνο τομείς.

49. Οι καθών στις κύριες δίκες επισημαίνουν την έλλειψη αναλογικότητας όσον αφορά π.χ. το Τιρόλο, διότι ορισμένοι κύκλοι εργασιών εκπίπτουν από τον συνολικό κύκλο εργασιών που υπόκειται στην υποχρέωση καταβολής της εισφοράς. Εξάλλου, η βάση υπολογισμού της εισφοράς αποτελεί ποσοστό του κύκλου εργασιών και διαφέρει αναλόγως της φορολογικής κατηγορίας. Για τον λόγο αυτό η φορολόγηση, δηλαδή η επιβάρυνση της κάθε επί μέρους πράξεως δεν μπορεί πλέον να προσδιοριστεί, να αποδειχθεί ή ακόμα εκ των υστέρων να καθορισθεί. Υφίσταται ένα σταθερό ελάχιστο ποσό και οι συντελεστές σε χιλιοστά καθορίζονται από τις τουριστικές ενώσεις κατά τρόπο εντελώς διάφορο. Δεν μπορεί, επομένως, να γίνει λόγος για αναλογική επιβάρυνση, όταν οι συντελεστές της εισφοράς καθορίζονται κατά τρόπο διάφορο από τις ενώσεις και συμπίπτουν σε λιγότερο από το 10 % των περιπτώσεων.

50. Όσον αφορά την νομοθετική ρύθμιση στη Στιρία οι καθών στις κύριες δίκες υποστηρίζουν ότι υπάρχει ένας σταθερός συντελεστής εκφρασμένος σε χιλιοστά για κάθε φορολογική κατηγορία. Επειδή, όμως, λαμβάνεται υπόψη το όφελος που αποκομίζεται από τον τουρισμό, ο συντελεστής αυτός είναι μεγαλύτερος όσο το υπολογιζόμενο όφελος είναι μεγαλύτερο. Συνεπώς, η φορολογική επιβάρυνση δεν έχει χαρακτήρα αναλογικό, αλλά μάλλον προοδευτικό. Εξάλλου, στη Στιρία δεν μπορεί να γίνει λόγος για αναλογική επιβάρυνση, εφόσον η εισφορά μπορεί αν συνίσταται σε ένα σταθερό ποσό, αναλόγως της φορολογικής κατηγορίας ή της κατατάξεως του δήμου ή της κοινότητας.

51. Οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες υπογραμμίζουν για μία ακόμα φορά ότι, καίτοι υπάρχουν διαφορετικοί συντελεστές, που διαφέρουν αναλόγως του τόπου, ο συντελεστής που εφαρμόζεται σε κάθε επί μέρους επιχειρηματία είναι πάντοτε σταθερός, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για αυστηρή αναλογικότητα. Το γεγονός ότι στις κατώτερες βαθμίδες η εισφορά καθορίζεται κατ' αποκοπή δεν μεταβάλλει την κατάσταση, διότι αυτό το κατ' αποκοπή ποσό

22 — Βλ. υποσημείωση 10.

αφορά μικρό αριθμό επιχειρήσεων. Δεν μπορεί, επίσης, να επισύρει κριτική ο μεγάλος αριθμός συντελεστών φόρου ή εισφοράς, διότι και για τον φόρο κύκλου εργασιών προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές.

52. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η επιβάρυνση δεν έχει αναλογικό χαρακτήρα. Εφόσον σχετίζεται με το συνολικό κύκλο εργασιών, η επιβάρυνση δεν θα μπορούσε να είναι (ακριβώς) ανάλογη. Εξάλλου, το ύψος της δεν εξαρτάται μόνο από τον κύκλο εργασιών, αλλά και από άλλους παράγοντες, όπως η κατηγορία στην οποία κατατάσσεται ο δήμος ή η κοινότητα.

53. Στο πλαίσιο της νομικής αξιολογήσεως των ισχυρισμών αυτών πρέπει κατ' αρχάς να υπομνηστεί ότι μια φορολογική επιβάρυνση στηριζόμενη στο όφελος που προκύπτει από τον τουρισμό μπορεί να είναι ανάλογη όπως και ο φόρος κύκλου εργασιών. Προκειμένου να επιβληθεί επί του οφέλους αυτού, η υπέρ του τουρισμού εισφορά στηρίζεται στον κύκλο εργασιών που προκύπτει από την τουριστική δραστηριότητα. Αυτός ο κύκλος εργασιών μπορεί να φορολογηθεί κατά τρόπο ανάλογο όπως και στην περίπτωση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Πρέπει να εξεταστεί αν συμβαίνει κάτι τέτοιο στην προκειμένη περίπτωση.

54. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη των καθών στις κύριες δίκες κατά την οποία οι επίμαχες εισφορές δεν έχουν αναλογικό χαρακτήρα καθόσον ο λαμβανόμενος υπόψη συνολικός κύκλος εργασιών δεν περιλαμβάνει ορισμένες πράξεις, όπως είναι οι εξαγωγές. Το ζήτημα που πρέπει να εξεταστεί είναι αν η εισφορά είναι ακριβώς ανάλογη προς τις φορολογούμενες πράξεις. Το γεγονός ότι ορισμένες πράξεις εκφεύγουν από την υποχρέωση καταβολής της εισφοράς, σημαίνει απλώς ότι η βάση υπολογισμού της εισφοράς περιορίζεται σε ορισμένες πράξεις. Εφόσον λαμβάνεται υπόψη ένα ποσοστό αυτού του κύκλου εργασιών, δεν αντιλαμβάνομαι γιατί δεν θα πρέπει να γίνει δεκτός ο αναλογικός χαρακτήρας.

55. Όσον αφορά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής της εισφοράς, πρέπει να τονιστεί ότι και αυτή αποτελεί ποσοστό του κύκλου εργασιών, ο οποίος με τη σειρά του είναι ανάλογος των πράξεων που έχουν γίνει. Ο ισχυρισμός ότι σκοπός του καθορισμού της βάσεως επιβολής είναι η επιβολή της εισφοράς επί μέρους μόνο των εσόδων που προέρχονται από τον τουρισμό αποδεικνύει την πρόθεση μιας κάποιας σταθμίσεως. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες — δηλαδή οι τιμές τους — πρέπει να πλήττονται με διαφορετικό εκάστοτε ποσοστό. Η βάση υπολογισμού της εισφοράς καθορίζεται αναλόγως της φορολογητέας κατηγορίας και του οφέλους που η κατηγορία αυτή αποκομίζει από τον τουρισμό. Αν γίνει δεκτό ότι ορισμένες παροχές προσφέρονται πάντοτε από την ίδια επαγγελματική κατηγορία, το συμπέρασμα θα ήταν ότι η φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει θα ήταν πάντοτε η ίδια. Επειδή όμως, π.χ. στο Τιρόλο, πρέπει επιπροσθέτως να ληφθεί υπόψη η κατάταξη των δήμων και κοινοτήτων, δεν αποκλείεται η ίδια πράξη ή η ίδια παροχή υπηρεσίας να πλήττεται διαφορετικά με την εισφορά αναλόγως των περιστάσεων. Όπως ορθώς υποστήριξαν οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες η εισφορά, πάντως, παραμένει ίδια για τον επιχειρηματία και είναι πάντοτε αναλογική της τιμής του αγαθού.

56. Είναι πάντως αμφίβολο αν πρόκειται για μια αναλογικότητα όμοια με εκείνη που προβλέπει το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Η επιβάρυνση μπορεί να είναι, όσον αφορά μια ορισμένη επιχείρηση, πάντοτε ίδια και πάντοτε ανάλογη προς την τιμή του αγαθού. Αν όμως ληφθεί υπόψη — πράγμα που πρέπει να εξεταστεί — ότι η επιβάρυνση αυτή επιβάλλεται σε κάθε στάδιο μέχρι τον τελικό καταναλωτή, τότε ο τελικός αυτός καταναλωτής επιβαρύνεται αναλογικώς της τιμής, αλλά με συντελεστές διαφορετικούς για τις ίδιες υπηρεσίες και αγαθά. Είναι αμφίβολο αν πρόκειται στην περίπτωση αυτή για φορολόγηση ακριβώς ανάλογη του κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας. Όσον αφορά τον εξακριβώσιμο ή αποδείξιμο χαρακτήρα της επιβαρύνσεως που πλήττει μια συγκεκριμένη πράξη, το ζήτημα αυτό ανάγεται μάλλον στο κριτήριο της μετακυλίσεως στον τελικό καταναλωτή.

57. Ο ακριβώς ανάλογος προς την τιμή χαρακτήρας της υπέρ του τουρισμού εισφοράς αμφισβητήθηκε επίσης για τον λόγο ότι μοναδικό σημείο αναφοράς συνιστά ο συνολικός κύκλος εργασιών του επιχειρηματία. Αυτό όμως δεν είναι εντελώς αληθές. Βεβαίως, στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, δηλαδή στο στάδιο της μετακυλίσεως στον τελικό καταναλωτή, ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι αναλογικός της κάθε πράξεως. Όπως όμως ορθώς υποστήριξαν οι προσφεύγοντες των κυρίων δικών κατά την προφορική διαδικασία ο φόρος προστιθέμενης αξίας που οφείλει να καταβάλει ο επιχειρηματίας ως υποκείμενος στον φόρο υπολογίζεται επίσης βάσει του συνολικού κύκλου εργασιών. Η διαφορά μεταξύ του υπολογισμού της υπέρ του τουρισμού εισφοράς και του φόρου προστιθέμενης αξίας δεν είναι τόσο μεγάλη ώστε να μπορεί να αμφισβητηθεί ο αναλογικός προς την τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς.

58. Εξάλλου, πρέπει να υπογραμμιστεί σχετικά με τις νομοθετικές ρυθμίσεις στο Τιρόλο και στην Καρινθία ότι προβλέπεται σε μερικές περιπτώσεις η καταβολή ενός κατ' αποκοπή ποσού ή σταθερών ελάχιστων ποσών. Συνεπώς, σ' αυτές τουλάχιστον τις περιπτώσεις — περίπου το 38 % των περιπτώσεων στο Τιρόλο — δεν υφίσταται ακριβής αναλογία μεταξύ της εισφοράς και της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας.

59. Όσον αφορά τη Στιρία υποστηρίχθηκε ότι για ορισμένες φορολογικές κατηγορίες ή κατηγορίες δήμων και κοινοτήτων δεν υπάρχει εκατοστιαίος συντελεστής αλλά σταθερά ποσά. Προβλήθηκαν επίσης οι σταθεροί συντελεστές σε χιλιοστά καθώς και τα κατώτατα και ανώτατα όρια. Μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί ότι στη Στιρία η εισφορά δεν είναι πάντοτε αναλογική.

60. Συνεπώς, δεν υφίσταται η ακριβής αναλογία που απαιτείται να υπάρχει στο πλαίσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας. Αν εξεταστεί η περίπτωση του Τιρόλου, όπου την κατ' αποκοπή ελάχιστη εισφορά καταβάλλει περισσότερο από το ένα τρίτο των υποχρέων, το ποσοστό των επιχειρηματιών που πλήττει ο φόρος δεν είναι μικρό ούτε αμελητέο. Για την Καριθνία και τη Στιρία δεν υπάρχουν τόσο ακριβή στοιχεία. Πάντως, από τις παρατηρήσεις όσων έλαβαν μέρος στη διαδικασία δεν προκύπτει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι ο αναλογικός υπολογισμός αφορά μόνο σπάνιες και εξαιρετικές περιπτώσεις. Η εξέταση αυτού του ζητήματος απόκειται τελικώς στο αιτούν δικαστήριο. Σε επίπεδο αρχών αρκεί το στοιχείο ότι οι διάφορες νομοθετικές ρυθμίσεις προβλέπουν κατώτατα και ανώτατα όρια καθώς και στρογγυλοποίηση σε κατ' αποκοπή ποσά. προκειμένου να διαπιστωθεί ότι δεν πρόκειται για φορολογική επιβάρυνση ακριβώς ανάλογη, κατά την έννοια του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας. Αν μάλιστα ληφθεί υπόψη ότι είναι αμφίβολο αν ο καταναλωτής επιβαρύνεται κατά τρόπο

ανάλογο με εκείνον που επιβάρυνεται στο πλαίσιο του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει αναλογία μεταξύ φορολογικής επιβαρύνσεως και τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Επί της επιβολής του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και εμπορίας

61. Πρέπει στη συνέχεια να εξεταστεί αν η επίμαχη εισφορά υπέρ του τουρισμού επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και εμπορίας. Δεδομένου ότι το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας περιλαμβάνει και το τελικό στάδιο, δηλαδή τη μετακύλιση του φόρου στον τελικό καταναλωτή, θα εξετάσω αρχικώς αυτό το τελευταίο σημείο.

Επί της μετακυλίσεως στον τελικό καταναλωτή

62. Οι προσφεύγοντες των κυρίων δικών επικαλέστηκαν κατά την προφορική διαδικασία την απόφαση Careda [23]. Το Δικαστήριο διευκρίνισε στην υπόθεση αυτή ότι αρκεί η δυνατότητα μετακυλίσεως του φόρου στον τελικό καταναλωτή, χωρίς να είναι απαραίτητο να προβλέπει ρητώς τη μετακύλιση η εθνική νομοθεσία. Εξάλλου δεν απαιτείται ούτε η έκδοση τιμολογίου. Από τα στοιχεία αυτά οι προσφεύγοντες των κύριων δικών συνάγουν ότι η δυνατότητα μετακυλίσεως, κατά την έννοια του φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση για την κατάταξη μιας φορολογικής επιβαρύνσεως στην κατηγορία του φόρου που έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

63. Στην υπόθεση Careda, όμως, το Δικαστήριο ρητώς αποφάνθηκε ότι: «από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, για να έχει τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33 της οδηγίας, ο υπό κρίση φόρος πρέπει να μπορεί να μετακυλίεται στον καταναλωτή» [24]. Επομένως, το Δικαστήριο έκρινε απλώς ότι δεν απαιτείται να προβλέπεται ρητώς από τον νόμο η δυνατότητα μετακυλίσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως. Κατωτέρω τόνισε ότι: «ενόψει του σκοπού του άρθρου 33 (...) ο χαρακτηρισμός ενός φόρου και, επομένως, η εκτίμηση περί του αν συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να πραγματοποιείται όχι μόνο σε συνάρτηση με το γράμμα (...), αλλά και σε συνάρτηση με τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του» [25]. Αυτό σημαίνει ότι απαιτείται, εν πάση περιπτώσει, να είναι δυνατή η μετακύλιση του φόρου στον τελικό καταναλωτή κατά τρόπο ανάλογο του φόρου προστιθέμενης αξίας, προκειμένου αυτός να θεωρηθεί ως ασυμβίβαστος προς το άρθρο 33. Κατά προέκταση, πρέπει επίσης η επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή να είναι ακριβώς ανάλογη της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας.

23 — Απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-370/95, C-371/95 και C-372/95 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13).

24 — Απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-370/95, C-371/95 και C-372/95 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 15).

25 — Απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-370/95, C-371/95 και C-372/95 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 17).

64. Το ίδιο επιχείρημα διατυπώνει και η Επιτροπή προσθέτοντας ότι, κατ' αντίθεση προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, η εισφορά υπέρ του τουρισμού δεν καταβάλλεται από τον καταναλωτή, αλλά από τον υποκείμενο στην εισφορά επιχειρηματία. Η εισφορά υπέρ του τουρισμού δεν επιβάλλεται στις παραδόσεις προς τον τελικό καταναλωτή. Δεν μπορεί παρά να συμφωνήσει κανείς προς το επιχείρημα αυτό της Επιτροπής, η οποία προσθέτει επίσης ότι, ακόμα και αν η εισφορά υπέρ του τουρισμού (ως στοιχείο κόστους) μετακυλίεται στον τελικό καταναλωτή, εν τούτοις αυτό δεν μπορεί να αποτελέσει επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή *κατά την έννοια της οδηγίας*. Δεν πρόκειται για απ' ευθείας μετακύλιση, αλλά για στοιχείο κόστους που διαμορφώνει την ποινή. Απ' ευθείας επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή κατά την έννοια της έκτης οδηγίας αποτελεί μόνον η αναλογική επιβολή φόρου ή τέλους επί της κάθε συγκεκριμένης πράξεως, όπως αυτό συμβαίνει στην περίπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας. Κανένας δεν υποστήριξε ότι η υπέρ του τουρισμού εισφορά μετακυλίεται στον καταναλωτή κατ' αυτό τον τρόπο. Το στοιχείο που προβλήθηκε εν προκειμένω, ότι δηλαδή λαμβάνεται υπόψη ως στοιχείο του κόστους κατά τον υπολογισμό της τιμής, δεν αρκεί.

65. Ο εκπρόσωπος της Καρινθίας υποστήριξε κατά την προφορική διαδικασία ότι στην προκειμένη περίπτωση είναι αδύνατη η μετακύλιση. Εφόσον η επιβάρυνση δεν υπολογίζεται για κάθε επί μέρους πράξη, αλλά καθορίζεται εν μέρει βάσει του κύκλου εργασιών ενός περασμένου (προηγουμένου) έτους, ο επιχειρηματίας αδυνατεί να υπολογίσει κατά πόσον ακριβώς πρέπει να αυξηθούν οι τιμές κατά το συγκεκριμένο οικονομικό έτος προκειμένου να μετακυλιστεί πράγματι η φορολογική επιβάρυνση. Επομένως, η εισφορά υπέρ του τουρισμού πλήττει στην πράξη το κέρδος και δεν μπορεί, κατά κανόνα, να μετακυλιστεί, κατά την οικονομική έννοια του όρου, παρά μόνον αν η τιμή της παροχής είναι μικρότερη από την τιμή που διαμορφώνεται στην αγορά. Επομένως, το στοιχείο ότι η εισφορά λαμβάνεται υπόψη ως στοιχείο του κόστους κατά τον υπολογισμό της τιμής δεν αρκεί προκειμένου να της αναγνωριστεί ο χαρακτήρας του φόρου κύκλου εργασιών. Απόπειρα μετακυλίσεως γίνεται και για τον φόρο εισοδήματος.

66. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο επιχειρηματίας δεν μπορεί να διαπιστώσει κατά πόσο επιβαρύνεται ο κύκλος εργασιών του, στην περίπτωση κατά την οποία η εισφορά συνιστά αναλογική επιβάρυνση μη μεταβαλλόμενη από έτος σε έτος. Έχει όμως ήδη αναλυθεί ότι η εισφορά υπέρ του τουρισμού δεν υπολογίζεται αναλογικώς σε όλες τις περιπτώσεις.

67. Οι προσφεύγοντες των κυρίων δικών υποστηρίζουν, εξάλλου, ότι το Δικαστήριο στην απόφασή του Dansk Denkavit [26], έκρινε ασυμβίβαστη με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας φορολογική επιβάρυνση, παρά το γεγονός ότι δεν αναγραφόταν χωριστά στο τιμολόγιο, αλλά αποτελούσε συστατικό στοιχείο του συνολικού κόστους. Στην παρούσα υπόθεση θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η φορολογική επιβάρυνση αποτελεί στοιχείο του κόστους περιλαμβανόμενο στην τιμή και μετακυλιόμενο στον καταναλωτή.

68. Στην απόφαση Dansk Denkavit ο φόρος δεν αναγραφόταν χωριστά στο τιμολόγιο, αλλά η επιβάρυνση που αντιπροσώπευε ήταν ανάλογη της τιμής και ενσωματωμένη, υπό αυτή τη μορφή, στην τιμή [27]. Όπως ήδη

26 — Απόφαση στην υπόθεση C-200/90 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12).

27 — Απόφαση στην υπόθεση C-200/90 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 15).

προανέφερα, δεν συντρέχει περίπτωση μιας τέτοιας άμεσης μετακυλίσεως στον τελικό καταναλωτή στην περίπτωση που η επιβάρυνση απλώς ως στοιχείο του κόστους — όπως π.χ. ο φόρος εισοδήματος και άλλες επιβαρύνσεις — λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της τιμής. Συνεπώς, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η υπέρ του τουρισμού εισφορά δεν μετακυλίεται στον τελικό καταναλωτή κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνο του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Επί της επιβολής του φόρου σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της εμπορίας

69. Εφόσον διαπιστώθηκε ότι η υπέρ του τουρισμού εισφορά δεν μετακυλίεται στον τελικό καταναλωτή, συνάγεται το συμπέρασμα ότι αυτή δεν επιβάλλεται σε κάθε στάδιο, μέχρι το στάδιο του τελικού καταναλωτή. Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων στις κύριες δίκες ότι η επιβάρυνση περιλαμβάνει έναν εξαιρετικά ευρύ κύκλο επιχειρήσεων και επιβάλλεται, κατά συνέπεια, σε κάθε στάδιο της παραγωγής δεν μεταβάλλει το συμπέρασμα αυτό. Βεβαίως δεν αμφισβητείται ότι ένας επιχειρηματίας του οποίου η δραστηριότητα πλήττεται με τον φόρο αυτό προμηθεύεται ασφαλώς από προηγούμενα στάδια παραγωγής και εμπορίας αγαθά και υπηρεσίες που επίσης έχουν πληγεί με εισφορά υπέρ του τουρισμού. Αυτό, όμως, δεν σημαίνει ότι περιλαμβάνεται επίσης το τελευταίο στάδιο, δηλαδή το στάδιο της παραδόσεως στον τελικό καταναλωτή.

70. Η Επιτροπή επικαλείται την απόφαση Giant[28], στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι φόρος μη γενικής εφαρμογής ο οποίος πλήττει ετησίως το σύνολο των εσόδων που πραγματοποιούν οι υποκείμενες σ' αυτόν επιχειρήσεις μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος μη επιβαλλόμενος σε όλα τα στάδια της παραγωγής. Ακόμα και αν δεν είναι βέβαιο ότι συμβαίνει το ίδιο αναφορικά με φόρο γενικής εφαρμογής, εντούτοις ισχύει η διαπίστωση ότι το κριτήριο της επιβολής του φόρου σε κάθε στάδιο παραγωγής και εμπορίας δεν πληρούται, διότι δεν περιλαμβάνεται το τελευταίο στάδιο, δηλαδή το στάδιο του τελικού καταναλωτή.

Δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου

71. Για να θεωρηθεί ότι πληρούται και το τελευταίο από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά που καθόρισε το Δικαστήριο, πρέπει ο φόρος που έχει καταβληθεί για παρασχεθείσες σε προηγούμενα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και εμπορίας υπηρεσίες να μπορεί να εκπέσει, ώστε ο επιβαλλόμενος φόρος να επιβάλλεται μόνο επί της προστιθέμενης από την επιχείρηση αξίας.

72. Πρέπει σχετικώς να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο. Σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά δεν παρέχεται για καμία από τις εισφορές υπέρ του τουρισμού η δυνατότητα εκπτώσεως προκαταβληθείσας εισφοράς. Θα πρέπει, όμως, να εξετάσουμε τα εκατέρωθεν επιχειρήματα όσων έλαβαν μέρος στη διαδικασία και οι οποίοι, άλλωστε, καταλήγουν σε διαφορετικά συμπεράσματα.

28 — Απόφαση στην υπόθεση C-109/90 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7).

73. Ορισμένοι από τους προσφεύγοντες στις κύριες δίκες υποστηρίζουν ότι υπάρχει μια τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως στο πλαίσιο της υπέρ του τουρισμού εισφοράς. Υποστηρίζουν ότι η εισφορά υπολογίζεται σε χιλιοστά επί της βάσεως επιβολής της εισφοράς η οποία αποτελείται από τον φορολογητέο ετήσιο κύκλο εργασιών. Επομένως, είναι προφανές ότι φορολογείται επίσης η προστιθέμενη αξία.

74. Εξάλλου, υποστηρίζουν ότι στο Τιρόλο ο φόρος κύκλου εργασιών δεν περιλαμβάνεται, όσον αφορά ορισμένες επαγγελματικές κατηγορίες, στον υποκείμενο σε εισφορά κύκλο εργασιών, πράγμα που ισοδυναμεί με δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου.

75. Αντιθέτως, οι καθών στις κύριες δίκες υποστηρίζουν ότι η νομοθεσία του Τιρόλου περί τουρισμού ουδόλως αφορά την προστιθέμενη αξία των αγαθών και των υπηρεσιών, διότι εκλαμβάνει το ποσό του φορολογητέου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, ως βάση για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής της υπέρ του τουρισμού εισφοράς.

76. Η Επιτροπή επικαλείται και πάλι την απόφαση Giant, παραθέτοντας τα όσα αποφάνθηκε το Δικαστήριο αναφορικά με το αν συμβιβάζεται ένας δημοτικός φόρος με την έκτη οδηγία: «Τρίτον, δεν αφορά την προστιθεμένη αξία στο στάδιο κάθε συναλλαγής, αλλά το ακαθάριστο ποσό όλων των εσόδων (...)» [29]. Τέλος, τόσο η εισφορά που επιβάλλεται επί των προσώπων που εμπλέκονται με τον τουρισμό στη Στυρία όσο και η υποχρεωτική εισφορά που προβλέπεται στο Τιρόλο στηρίζονται επί του ακαθαρίστου ποσού όλων των εσόδων (καθώς και επί παραγόντων ξένων προς τον κύκλο εργασιών, όπως η κατάταξη σε μια επαγγελματική κατηγορία ή σε μια κατηγορία δήμου ή κοινότητας), και όχι επί της αξίας που προστίθεται σε κάθε πράξη. Προς στήριξη της απόψεώς της επικαλείται τα προδικαστικά ερωτήματα στα οποία το Verwaltungsgerichtshof επιβεβαιώνει την έλλειψη δυνατότητας εκπτώσεως των προκαταβληθεισών εισφορών.

77. Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων στις κύριες δίκες δεν μπορεί να γίνει δεκτός. Η βάση υπολογισμού της εισφοράς υπέρ του τουρισμού συνίσταται υπό τον κύκλο εργασιών υπό την έννοια του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή δυνατότητα εκπτώσεως της προκαταβληθείσας εισφοράς, εφόσον οι προπαρασχεθείσες υπηρεσίες έχουν ήδη εκπέσει από αυτό τον κύκλο εργασιών. Η έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου δεν συνίσταται σε έκπτωση ενός κύκλου εργασιών, αλλά του φόρου προστιθέμενης αξίας που έχει καταβληθεί για τις πράξεις που έγιναν στα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και εμπορίας. Δηλαδή, πρώτα καθορίζεται ο φορολογητέος κύκλος εργασιών και μετά υπολογίζεται ο φόρος που πρέπει να καταβληθεί βάσει αυτού του κύκλου εργασιών. Από τον φόρο αυτό εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί για τις προηγούμενες πράξεις. Επομένως, η προστιθέμενη αξία διαπιστώνεται κατά το τελευταίο αυτό στάδιο και όχι από το στάδιο καθορισμού του κύκλου εργασιών που υπόκειται στην υποχρεωτική εισφορά. Για τον λόγο αυτό δεν γίνεται αντιληπτό κατά πόσο ο τρόπος υπολογισμού της υπέρ του τουρισμού εισφοράς μπορεί να διασφαλίζει έκπτωση της προκαταβληθείσας εισφοράς.

29 — Απόφαση στην υπόθεση C-109/90 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 14).

78. Το γεγονός ότι, για ορισμένες επαγγελματικές κατηγορίες, ο φόρος κύκλου εργασιών δεν περιλαμβάνεται στον κύκλο εργασιών επί του οποίου επιβάλλεται η υπέρ του τουρισμού εισφορά δεν μπορεί να εξισωθεί με δυνατότητα εκπτώσεως προκαταβληθείσας εισφοράς. Η δυνατότητα αυτή θα παρεχόταν μόνο αν ο επιχειρηματίας μπορούσε να εκπέσει από την υπέρ του τουρισμού εισφορά που υποχρεούται να καταβάλει την εισφορά που έχει ήδη καταβάλει, ως πελάτης, για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν. Αυτό όμως δεν συμβαίνει. Αντιθέτως, ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας συνιστά τόσο βάση υπολογισμού του φόρου (με έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου) όσο και της υπέρ του τουρισμού εισφοράς. Πράγματι, είναι απολύτως δυνατό από της απόψεως αυτής να αναχθεί ο κύκλος εργασιών, υπό κάπως τροποποιημένη μορφή, σε βάση υπολογισμού. Η με την ευκαιρία αυτή έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου κύκλου εργασιών δεν έχει ως αποτέλεσμα να επιβάλλεται η υπέρ του τουρισμού εισφορά μόνο επί της αξίας που προσέθεσε ο επιχειρηματίας. Αντιθέτως, οφείλεται εισφορά σε όλα τα στάδια παραγωγής και εμπορίας, πλήρης και χωρίς καμία δυνατότητα εκπτώσεως. Πρέπει, επίσης, να υπογραμμιστεί ότι αν υπήρχε μια τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως της προκαταβληθείσας εισφοράς, αυτή θα περιοριζόταν σε ορισμένες επαγγελματικές κατηγορίες και δεν θα μπορούσε, κατά συνέπεια, να θεωρηθεί ως αναπόσπαστο στοιχείο του συστήματος της υπέρ του τουρισμού εισφοράς.

79. Καίτοι το σκεπτικό της αποφάσεως Giant, την οποία επικαλέστηκε η Επιτροπή, δεν είναι ιδιαίτερα σαφές, μπορεί πάντως να συναχθεί, βάσει των προαναφερθέντων, ότι οι εν λόγω εισφορές υπέρ του τουρισμού δεν προβλέπουν έκπτωση της προκαταβληθείσας εισφοράς.

80. Βεβαίως, ορισμένοι από τους προσφεύγοντες στις κύριες δίκες υποστήριξαν ότι δεν είναι απολύτως απαραίτητη η δυνατότητα εκπτώσεως της προκαταβληθείσας εισφοράς ώστε αυτή να χαρακτηρισθεί ως φόρος μη δυνάμενος να διατηρηθεί δυνάμει του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας. Σκοπός της πρώτης, δεύτερης και έκτης οδηγίας είναι η κατάργηση του φορολογικού συστήματος του φόρου τύπου «καταρράκτη» και η θέσπιση του φόρου προστιθέμενης αξίας. Αν το άρθρο 33 ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει φόρους επί του κύκλου εργασιών χωρίς έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου, αυτό θα σήμαινε ότι επιτρέπεται η θέσπιση νέου φόρου τύπου «καταρράκτη», κατά παραβίαση της πρώτης, δεύτερης και έκτης οδηγίας. Εξάλλου, η συνέπεια του δεύτερου αυτού φόρου κύκλου εργασιών θα ήταν σωρευτική. Ένας τέτοιος φόρος ασφαλώς θα ήταν αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο.

81. Το ίδιο προκύπτει και από το γράμμα του άρθρου 33. Η διάταξη αυτή απαγορεύει μόνο τους φόρους που έχουν τον χαρακτήρα *φόρου κύκλου εργασιών* και όχι τον χαρακτήρα *φόρου προστιθέμενης αξίας*. Η αναφορά αυτή στους φόρους κύκλου εργασιών είναι σύμφωνη με το σύστημα της οδηγίας. Εξάλλου, φόρος ο οποίος θα είχε όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά φόρου προστιθέμενης αξίας δεν θα ήταν πλέον φόρος όμοιος με φόρο προστιθέμενης αξίας, αλλά φόρος επί της προστιθέμενης αξίας.

82. Τυχόν απαγόρευση μόνο των φόρων που προβλέπουν επίσης τη δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου θα είχε ως συνέπεια να παρασχεθεί στον νομοθέτη η εύκολη δυνατότητα παρακάμψεως της απαγορεύσεως επιβολής νέων φόρων εχόντων τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33, διά του

αποκλεισμού της δυνατότητας εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου.

83. Οι προσφεύγοντες των κυρίων δικών επικαλούνται σχετικώς την απόφαση, ιδίως δε τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, στην υπόθεση C-130/96 [30]. Ο γενικός εισαγγελέας είχε επισημάνει στις προτάσεις του ότι η έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου μπορεί να θεωρηθεί ως ουσιώδες κριτήριο για την αξιολόγηση ενός φόρου στο πλαίσιο του άρθρου 33. Το Δικαστήριο ακολούθησε την άποψη αυτή, καθόσον δεν προχώρησε στην εξέταση των λοιπών προϋποθέσεων που τέθηκαν με την απόφαση. Η άποψη αυτή, πάντως, δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Πράγματι, το Δικαστήριο δεν εξέτασε το ζήτημα αυτό, αλλά άρχισε από την εξέταση των ουσιωδών χαρακτηριστικών, μεταξύ των οποίων θεωρεί ότι περιλαμβάνεται και η δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου. Τερμάτισε την εξέταση αυτή μετά την εξέταση του πρώτου κριτηρίου — της γενικής εφαρμογής — με το σκεπτικό ότι το κριτήριο αυτό δεν συντρέχει.

84. Ορισμένοι από τους προσφεύγοντες των κυρίων δικών επικαλέστηκαν, επίσης, την απόφαση Giant [31], διότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε στην απόφαση αυτή ότι ένας φόρος δεν απαιτείται να είναι απ' όλες τις απόψεις όμοιος προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, προκειμένου να αναγνωριστεί ότι έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών. Αρκεί να έχει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός τέτοιου φόρου. Το επιχείρημα αυτό, επίσης, δεν μπορεί να γίνει δεκτό, διότι το Δικαστήριο προσδιόρισε επακριβώς τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός φόρου προστιθέμενης αξίας περιλαμβάνοντας στα χαρακτηριστικά αυτά τη δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου. Όπως ανέφερε η Επιτροπή στις προεκτεθείσες [32] σκέψεις της, το Δικαστήριο εξέτασε, επίσης, στην απόφαση αυτή αν ο επίμαχος δημοτικός φόρος παρείχε δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου. Επομένως, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι θέλησε να μη περιλάβει τη δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου στα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας.

85. Κατ' αρχάς, ορισμένα στοιχεία — όπως το γράμμα του άρθρου 33, όπου γίνεται λόγος μόνο για φόρο έχοντα τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, καθώς και ο σκοπός της διατάξεως αυτής — φαίνεται να ενισχύουν την άποψη των προσφευγόντων στις κύριες δίκες κατά την οποία η δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου δεν συνιστά ουσιώδες χαρακτηριστικό του φόρου προστιθέμενης αξίας. Δεν μπορεί αν γίνει αντιληπτό για ποιο λόγο το άρθρο 33 θα επέτρεπε φόρο κύκλου εργασιών, δηλαδή έναν φόρο που δεν προβλέπει έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου και συνεπάγεται σώρευση των φόρων που έχουν καταβληθεί στα διάφορα στάδια παραγωγής και εμπορίας. Θα μπορούσε να προβληθεί υπέρ της απόψεως αυτής η διατύπωση που συχνά χρησιμοποιεί το Δικαστήριο, κατά την οποία ένας φόρος είναι «εν πάση περιπτώσει» ασυμβίβαστος με το άρθρο 33 αν συγκεντρώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας. Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι είναι δυνατό να υπάρξουν και άλλες περιπτώσεις όπου ο φόρος είναι αντίθετος προς το άρθρο 33 αν και δεν έχει όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας. Δεδομένου, όμως, ότι το Δικαστήριο περιέλαβε πάντοτε τη δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου στα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός φόρου προστιθέμενης αξίας και έκρινε ότι είναι ένα από τα ζητήματα που πρέπει να εξετάζονται προκειμένου να

30 — Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997 στην υπόθεση Solisnor-Estaleiros Navais (Συλλογή 1997, σ. I-5053).

31 — Απόφαση στην υπόθεση C-109/90 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7).

32 — Βλ. σημείο 76.

αξιολογηθεί μια φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με το άρθρο 33 [33], επιβάλλεται να θεωρηθεί η δυνατότητα εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου ως ουσιώδες χαρακτηριστικό του φόρου προστιθέμενης αξίας.

86. Επειδή όμως — όπως προανέφερα — οι υπέρ του τουρισμού εισφορές δεν έχουν όλα τα υπόλοιπα ουσιώδη χαρακτηριστικά που έχει προσδιορίσει το Δικαστήριο, δεν χρειάζεται να προχωρήσει η εξέταση επί του ζητήματος αυτού.

Συμπληρωματική συνολική εξέταση

87. Τέλος, κρίνεται χρήσιμο να εξεταστούν συνολικώς για μια τελευταία φορά οι υπέρ του τουρισμού εισφορές. Τόσο οι προσφεύγοντες όσο και οι καθών στις κύριες δίκες παρατηρούν ότι, ανεξαρτήτως της εξετάσεως καθενός από τα χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας, η απόφαση πρέπει επίσης να στηριχθεί στη συνολική εξέταση της εισφοράς. Οι προσφεύγοντες των κυρίων δικών υποστηρίζουν ότι ο υπέρ του τουρισμού φόρος συνιστά μια δεύτερη φορολογική επιβάρυνση, η οποία προστίθεται στον φόρο κύκλου εργασιών, πράγμα που περιάγει σε δυσμενέστερη ανταγωνιστική θέση τους Αυστριακούς επιχειρηματίες σε σχέση με τους επιχειρηματίες άλλων κρατών μελών. Στο σημείο αυτό πρέπει για μια ακόμα φορά να τονιστεί ότι το Δικαστήριο επανειλημμένως έχει αποφανθεί ότι τα κράτη μέλη έχουν δικαίωμα επιβολής φόρων οι οποίοι επιβάλλονται σωρευτικώς με τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί μιας εμπορικής πράξεως, υπό τον όρο ότι οι φόροι αυτοί δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών. Επομένως, σκοπός του άρθρου 33 δεν είναι να παρακωλύσει τα κράτη μέλη να επιβάλουν φόρο επί μιας ορισμένης πράξεως υπό μορφή διαφορετική από τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

88. Όσον αφορά τα ανταγωνιστικά μειονεκτήματα των αυστριακών επιχειρήσεων σε σχέση με τις επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών, πρέπει να σημειωθεί ότι σκοπός των εισφορών είναι να βελτιώσουν την τουριστική προσφορά, καθιστώντας την περισσότερο ελκυστική και δικαιολογώντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την «επιβάρυνση του κόστους». Εξάλλου, μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των ημεδαπών δεν αντιβαίνει προς την απαγόρευση των διακρίσεων που προβλέπει η Συνθήκη ούτε συνιστά παραβίαση του δικαίου του ανταγωνισμού. Ως προς το αν δικαιολογείται από πλευράς εθνικού δικαίου το ύψος της εισφοράς, αυτό συνιστά ένα άλλο ζήτημα που δεν είναι αντικείμενο της παρούσας υπόθεσης.

89. Επιβάλλεται, επίσης, να διαπιστωθεί ότι οι καθών στις κύριες δίκες ορθώς παρατηρούν ότι η υπέρ του τουρισμού εισφορά αποσκοπεί στην «φορολόγηση του οφέλους» που προκύπτει από τον τουρισμό. Αυτό εμφαίνεται και από το γεγονός ότι στη Στιρία και την Καρινθία ο συνολικός κύκλος εργασιών του κάθε έτους δεν φορολογείται άμεσα, λαμβάνεται δε υπόψη ως βάση ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε πριν από δύο έτη. Όσον αφορά το ζήτημα αν

33 — Βλ. επίσης απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997 στην υπόθεση C-347/95, UCAL (Συλλογή 1997, σ. I-4911, σκέψη 36), καθώς και την απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997 στην υπόθεση C-28/96, Fricarnes (Συλλογή 1997, σ. I-4939, σκέψη 40).

ο κύκλος των επιχειρηματιών που αποκομίζουν όφελος από τον τουρισμό καθορίζεται κατά τρόπο πολύ γενικό, το στοιχείο αυτό δεν επηρεάζει την εκτίμηση του Δικαστηρίου παρά μόνο στο μέτρο που αυτό επιτρέπει τη θέσπιση γενικού φόρου ανάλογου προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Εφόσον αυτό δεν συμβαίνει, δεν απαιτείται περαιτέρω εξέταση. Δεν επηρεάζεται επίσης η λειτουργία του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας, συνολικώς, ούτε η έμμεση διασφάλιση των ιδίων πόρων της Κοινότητας. Συνεπώς, δεν απομένει παρά να διαπιστωθεί ότι οι υπέρ του τουρισμού εισφορές είναι μεν γενικής εφαρμογής, αλλά δεν πλήττουν τον κύκλο εργασιών ακριβώς ανάλογα, όπως ο φόρος προστιθέμενης αξίας, δεν επιβάλλονται σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της εμπορίας και δεν προβλέπουν έκπτωση προκαταβληθείσας εισφοράς. Συνεπώς, μπορούν να διατηρηθούν σε ισχύ κατά το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας.

Γ — Πρόταση

90. Προτείνω, προς τούτο, να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα η ακόλουθη απάντηση:

«Υπόθεση C-338/97:

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 — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (77/388/ΕΟΚ), δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ φορολογικής επιβαρύνσεως που επιβάλλεται σε ομόσπονδο κράτος ενός κράτους μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,

— επί όλων — των αμέσως ή εμμέσως εμπλεκομένων με τον τουρισμό — επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν την έδρα ή μία εγκατάστασή τους εντός ενός επακριβώς καθορισμένου εδάφους, για κάθε ημερολογιακό έτος, όταν το σύνολο των επί μέρους εδαφών καλύπτει ολόκληρο σχεδόν το έδαφος του ομόσπονδου κράτους, και

— το ύψος της οποίας υπολογίζεται κυρίως κατά τρόπο αναλογικό σε σχέση με τον κύκλο εργασιών που πραγματοποίησε ο επιχειρηματίας κυρίως στο οικείο ομόσπονδο κράτος κατά το οικείο ημερολογιακό έτος, ο συντελεστής όμως της οποίας κυμαίνεται αναλόγως της πυκνότητας των τουριστικών δραστηριοτήτων εντός του οικείου εδάφους και το εκτιμώμενο από τον νομοθέτη όφελος που προκύπτει από τον τουρισμό για τον οικείο οικονομικό κλάδο (επαγγελματική κατηγορία) και

— για την οποία δεν προβλέπεται έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου.

Υπόθεση C-344/97:

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), έχει την έννοια ότι, όσον αφορά το κριτήριο του "χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών", δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλει εισφορά υπέρ του τουρισμού η οποία έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

— η εισφορά επιβάλλεται επί των επιχειρηματιών οι οποίοι αποκομίζουν άμεσο ή έμμεσο όφελος από τον τουρισμό, επομένως δε επί μεγάλου αριθμού επιχειρηματιών, όχι όμως επί όλων·

— το προϊόν της διατίθεται υπέρ μιας τοπικής τουριστικής ενώσεως με σκοπό τη χρηματοδότηση της προωθήσεως του τουρισμού, ή σε ταμείο η αρμοδιότητα του οποίου εκτείνεται στο σύνολο του εδάφους του ομόσπονδου κράτους·

— η βάση υπολογισμού συνίσταται από τον ετήσιο κύκλο εργασιών, εξαιρουμένου ιδίως του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί σε παροχές προς πελάτες που έχουν την κατοικία τους (έδρα) εκτός του τομέα εδαφικής εφαρμογής της διατάξεως, εφόσον δεν πρόκειται ούτε για παροχές που προορίζονται για τμήμα εγκαταστάσεως ευρισκόμενο εντός του εν λόγω τομέα εδαφικής εφαρμογής (του ομόσπονδου κράτους του κράτους μέλους που έχει ομοσπονδιακή οργάνωση) ούτε παροχές προς τελικούς καταναλωτές, καθώς και εξαιρουμένου του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί σε άλλες παροχές, εφόσον οι παροχές αυτές δεν έχουν παρασχεθεί αποκλειστικώς ή κυρίως εντός του τομέα εδαφικής εφαρμογής της διατάξεως (εντός του ομόσπονδου κράτους του κράτους μέλους)·

— το ύψος της επιβαρύνσεως εξαρτάται από το όφελος που αποκομίζει από τον τουρισμό ο κλάδος στον οποίο ανήκει ο υπόχρεος καταβολής της εισφοράς, όπως ο νομοθέτης εκτιμά το όφελος αυτό·

— το ύψος της επιβαρύνσεως είναι μεγαλύτερο σε τόπους με έντονη τουριστική δραστηριότητα σε σχέση με τους υπόλοιπους, και

— δεν προβλέπεται έκπτωση των προκαταβληθεισών εισφορών.

Υπόθεση C-390/97:

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 — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (77/388/ΕΟΚ), δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ μιας φορολογικής επιβαρύνσεως η οποία καταβάλλεται, χωρίς έκπτωση προκαταβληθέντος φόρου, εντός ομόσπονδου κράτους που ανήκει σε κράτος μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκ μέρους όλων των επιχειρήσεων οι οποίες εμπλέκονται — άμεσα ή έμμεσα — με τον τουρισμό, έχουν την έδρα ή μια εγκατάστασή τους εντός αυτού του ομόσπονδου κράτους, για κάθε ημερολογιακό έτος, και της οποίας το ύψος είναι ουσιαστικώς αναλογικό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο

επιχειρηματίας εντός αυτού του ομόσπονδου κράτους κατά το οικείο ημερολογιακό έτος, ο συντελεστής όμως αυτής ποικίλλει αναλόγως του οικονομικού κλάδου (επαγγελματικής κατηγορίας) στην οποία ανήκει, με βάση το όφελος που κατά την εκτίμηση του νομοθέτη αποκομίζει από τον τουρισμό.»