ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIEGBERT ALBER της 20ής Νοεμβρίου 1997 *

Α — Εισαγωγή

I — *Τα υποβληθέντα ερωτήματα*

1. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) υπέβαλε στο Δικαστήριο ερωτήματα ως προς το συμβατό της αυστριακής εισφοράς για τη χρηματοδότηση των εμπορικών επιμελητηρίων (Kammerumlage) προς το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, όπως αυτό ρυθμίζεται από 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).

2. Στην παρούσα υπόθεση πρόκειται, ιδίως, για τα εξής δύο ερωτήματα:

— Αποτελεί η Kammerumlage I επιβάρυνση έχουσα τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών οπότε αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, απαγορεύεται (δεύτερο προδικαστικό ερώτημα);

— Αποτελεί η Kammerumlage I επισφαλή, από άποψη κοινοτικού δικαίου, περιορισμό του παρεχομένου από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας δικαιώματος για έκπτωση του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου (πρώτο προδικαστικό ερώτημα), επειδή έχει το ποσό του φόρου αυτού ως φορολογική βάση και τοιουτοτρόπως το μειώνει;

II — *Η ουσία και ο υπολογισμός της Kammerumlage*

3. Η Kammerumlage χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση των εργασιών των εμπορικών επιμελητηρίων, στις οποίες περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων η εκπροσώπηση των συμφερόντων όλων των μελών των επιμελητηρίων. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Handelskammergesetz (νόμου περί εμπορικών επιμελητηρίων, στο εξής: HKG), μέλη του εμπορικού επιμελητηρίου είναι «όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και οι προσωπικές εταιρίες (ετερόρρυθμες εταιρίες) και οι εγγεγραμμένες κερδοσκοπικές εταιρίες, που έχουν το δικαίωμα να εκμεταλλεύονται, κατά τρόπο ανεξάρτητο, βιο-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

τεχνικές, βιομηχανικές και εμπορικές επιχειρήσεις, καθώς και επιχειρήσεις υπαγόμενες στον οικονομικό, τον πιστωτικό, τον ασφαλιστικό τομέα, τον τομέα των μεταφορών και τον τομέα του τουρισμού». Το εμπορικό επιμελητήριο έχει θεσμοθετηθεί με νόμο ως ένωση που χαρακτηρίζεται από την υποχρεωτικότητα της ιδιότητας του μέλους.

4. Εκτός της εκπροσωπήσεως των κοινών συμφερόντων των μελών του, στο εμπορικό επιμελητήριο έχει, σύμφωνα με τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου, επίσης ανατεθεί η εκτέλεση βοηθητικών δραστηριοτήτων για λογαριασμό του κράτους. Σημαντικό μέρος των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί με νόμο υποχρεώνει τα εμπορικά επιμελητήρια να συμμετέχουν στην άσκηση των τριών κρατικών λειτουργιών.

5. Σύμφωνα με το άρθρο 57, παράγραφοι 1 έως 6 του HKG, τα μέλη των εμπορικών επιμελητηρίων υποχρεούνται στην καταβολή της εισφοράς που καλείται Kammerumlage I (στο εξής: KU I). Το άρθρο 57 έχει ως εξής:

«1) Για την κάλυψη των δαπανών των εμπορικών επιμελητηρίων (Landeskammern) και του ομοσπονδιακού εμπορικού επιμελητηρίου (Bundeskammer), οι οποίες έχουν προβλεφθεί από τους ετήσιους προϋπολογισμούς δαπανών και δεν καλύπτονται από άλλα έσοδα, μπορεί να εισπράττεται από τα μέλη των επιμελητηρίων μια εισφορά σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας ανάλογα με τη χρήση· η αναλογικότητα πρέπει να εκτιμάται επίσης ανάλογα με τη σχέση που υφίσταται μεταξύ του ποσού των εισφορών και της διαφοράς μεταξύ των τιμών αγοράς και των τιμών πωλήσεως (...). Η εισφορά πρέπει να καθορίζεται βάσει των ποσών τα οποία

a) οφείλονται ως φόρος κύκλου εργασιών λόγω των πραγματοποιηθεισών παραδόσεων ή λοιπών παροχών εκ μέρους άλλων επιχειρηματιών προς το μέλος του επιμελητηρίου για την επιχείρησή του, εξαιρέσει αυτών που οφείλονται ως φόρος κύκλου εργασιών λόγω εκποιήσεων επιχειρήσεων,

b) οφείλονται από το μέλος του επιμελητηρίου ως φόρος κύκλου εργασιών λόγω της εισαγωγής αγαθών ή ενδοκοινοτικών αγορών για την επιχείρησή του.

Η συνέλευση του ομοσπονδιακού επιμελητηρίου καθορίζει την εισφορά σε χιλιοστά της φορολογικής βάσεως, όπως αυτή καθορίζεται υπό στοιχεία a και b. Ο συντελεστής, εκφραζόμενος σε χιλιοστά, δεν πρέπει να υπερβαίνει το 4,3 .

2) Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η φορολογική βάση για ορισμένες κατηγορίες μελών των επιμελητηρίων καθορίζεται ως εξής:

1. Για τα πιστωτικά ιδρύματα (...), πρέπει να ληφθεί ως βάση το ποσό των ακαθάριστων προμηθειών και το ποσό του καθαρού προϊόντος των τόκων (...).

2. Για τις ασφαλιστικές εταιρίες, οι οποίες (...) αποτελούν μέρος του οικονομικού, πιστωτικού και ασφαλιστικού τομέα, πρέπει να ληφθεί ως βάση το μέγεθος των πριμοδοτήσεων (...).

3) Η συνέλευση του ομοσπονδιακού επιμελητηρίου μπορεί να αποφασίζει ότι ορισμένα τμήματα των φορολογικών βάσεων δεν λαμβάνονται υπόψη, καθόσον η λήψη υπόψη αυτών θα προκαλούσε, σε ορισμένους επαγγελματικούς κλάδους, δυσανάλογη εισφορά των μελών (...).

(...)

5) Η προβλεπομένη από τις παραγράφους 1 και 2 εισφορά εισπράττεται από τις φορολογικές υπηρεσίες της Ομοσπονδίας σύμφωνα με τις εξής διατάξεις:

1. Οι φορολογικές διατάξεις που ισχύουν ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών εφαρμόζονται mutatis mutandis, εξαιρέσει του άρθρου 20, παράγραφος 1, τετάρτη πρόταση, και του άρθρου 21 του Umsatzsteuergesetz (αυστριακού νόμου περί επιβολής του φόρου κύκλου εργασιών) του 1994.

2. Έκαστος των υποκειμένων στην εισφορά υποχρεούται να προβαίνει ο ίδιος, για κάθε τρίμηνο του ημερολογιακού έτους, στον υπολογισμό της εισφοράς που οφείλει να καταβάλει και στην καταβολή αυτής το αργότερο έως την 15η ημέρα του δευτέρου ημερολογιακού μήνα που έπεται του τέλους του οικείου τριμήνου (...).

3. Οσάκις το επίσημο έντυπο που προβλέπεται για τη δήλωση του φόρου κύκλου εργασιών προβλέπει τη μνεία του ετησίου ποσού της εισφοράς, το ετήσιο αυτό ποσό πρέπει να αναφέρεται στη δήλωση του φόρου κύκλου εργασιών.

4. Τα μέλη των επιμελητηρίων (...) των οποίων ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει ετησίως τα δύο εκατομμύρια αυστριακών σελινίων (OS) δεν υπόκεινται στην εισφορά.

5. Αρμόδιος για να αποφανθεί επί των προσφυγών που αμφισβητούν την εισφορά καθεαυτή ή το μέγεθός της είναι ο πρόεδρος του επιμελητηρίου του Land (...).

6) Η εισφορά, όπως καθορίζεται στις παραγράφους 1 και 2, πρέπει να διαβιβάζεται από τις φορολογικές υπηρεσίες της Ομοσπονδίας στο ομοσπονδιακό επιμελητήριο. Κατανέμεται μεταξύ των επιμελητηρίων των ομοσπόνδων κρατών και του ομοσπονδιακού επιμελητηρίου σύμφωνα με τη σχέση 12: 13 (...). Το μερίδιο του ομοσπονδιακού επιμελητηρίου πρέπει να χρησιμοποιείται κατά το 75 % για τις ανάγκες της προωθήσεως του εξωτερικού εμπορίου.

(...)»

III — *Κύρια δίκη και προδικαστικά ερωτήματα*

8. Η αιτούσα της κύριας δίκης, η SPAR Österreichische Warenhandels AG, είναι ανώνυμη εταιρία με εμπορική δραστηριότητα, βάσει δε των ρυθμίσεων του HKG είναι, εκ του νόμου, μέλος του ομοσπονδιακού επιμελητηρίου και του αντίστοιχου Landeskammer. Η διαφορά ανέκυψε διότι η επιχείρηση δήλωσε την KU I της για το έτος 1995 σε 0 ÖS. Το Finanzamt καθόρισε στη συνέχεια άλλα ποσά. Τα κατά των αποφάσεων αυτών ένδικα μέσα οδήγησαν τελικώς την υπόθεση στο Verwaltungsgerichtshof.

6. Με κανονιστική απόφαση της 1ης Ιανουαρίου 1995, η προεδρία του Wirtschaftskammer Österreich (οικονομικό επιμελητήριο της Αυστρίας) καθόρισε την εισφορά σε 3,9 της φορολογικής βάσεως.

9. Το Verwaltungsgerichtshof έχει αμφιβολίες ως προς το συμβατό των διατάξεων του άρθρου 57, παράγραφοι 1 έως 6, που αφορούν την KU I, προς το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας. Αναφέρει μεταξύ άλλων τα εξής:

7. Προκειμένου να καλύψει τις δαπάνες του, το Wirtschaftskammer (Landeskammer) μπορεί να καθορίσει συμπληρωματική εισφορά υπολογιζομένη βάσει των αμοιβών, την καλουμένη Kammerumlage II (στο εξής KU II) [2]. Από τα στοιχεία που παρέσχε η Αυστριακή Κυβέρνηση προκύπτει ότι η εισφορά αυτή εισπράττεται πράγματι από το ομοσπονδιακό οικονομικό επιμελητήριο και όλα τα επιμελητήρια των ομοσπόνδων κρατών.

«Ο αυστριακός νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών (...) παρέχει κατ' αρχήν πλήρες δικαίωμα προς έκπτωση. Η ρύθμιση του άρθρου 57, παράγραφος 1, του HKG έχει όμως ως αποτέλεσμα να μη χορηγείται η έκπτωση του φόρου 100 % στους επιχειρηματίες που αυτή αφορά, αλλά μόνο σε μικρότερο ποσοστό. Το ποσό το οποίο μπορεί να διεκδικηθεί ως φόρος καταβληθείς σε προηγούμενο στάδιο λαμβάνεται πράγματι υπόψη από το άρθρο 57, παράγραφος 1, του HKG ως βάση υπολογισμού επιβαρύνσεως ομοιάζουσας με φόρο. Επομένως,

2 — Άρθρο 57, παράγραφοι 7 και 8, του HKG.

χορηγείται μεν αφενός (...) η έκπτωση του φόρου αυτού, αφετέρου όμως για μια μεγάλη ομάδα επιχειρηματιών απαιτείται εκ νέου από την εφορία η επιστροφή μέρους του εν λόγω ποσού του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου. Αυτό συμβαίνει καθόσον το άθροισμα του φόρου κύκλου εργασιών για παραδόσεις (...) προς τον επιχειρηματία (...) αποτελεί τη βάση υπολογισμού της Kammerumlage I. Η βάση υπολογισμού της Kammerumlage I αποτελείται, επομένως, από εκείνο το ποσό το οποίο ο επιχειρηματίας δικαιούται να διεκδικήσει ως ποσό εκπτώσεως του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου (...).» [3]

Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει επιπλέον:

«Το Verwaltungsgerichtshof θεωρεί περαιτέρω δικαιολογημένη την αμφιβολία κατά πόσον η ρύθμιση της Kammerumlage I αποτελεί παραβίαση της διατυπουμένης στο άρθρο 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ απαγορεύσεως των φόρων που έχουν χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών (...).» [4]

10. Λόγω των αμφιβολιών του σχετικά με το συμβατό του KU I προς τις ανωτέρω αναφερθείσες διατάξεις της έκτης οδηγίας, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, τον σχετικό με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (77/388/ΕΟΚ), σε κράτος μέλος την είσπραξη εισφοράς, με σταθερό συντελεστή, της οποίας τη φορολογική βάση συνιστούν:

α) ο φόρος κύκλου εργασιών, ο οποίος οφείλεται λόγω των πραγματοποιηθεισών παραδόσεων ή λοιπών παροχών εκ μέρους άλλων επιχειρήσεων προς τον υπόχρεο σε εισφορά, για την επιχείρησή του, εξαιρέσει του φόρου κύκλου εργασιών που οφείλεται λόγω εκποιήσεων επιχειρήσεων, και

β) ο φόρος κύκλου εργασιών, ο οποίος οφείλεται από τον υπόχρεο σε εισφορά λόγω της εισαγωγής αγαθών για την επιχείρησή του ή λόγω των ενδοκοινοτικών αγορών για την επιχείρησή του;

2) Απαγορεύει το άρθρο 33 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την είσπραξη εισφοράς όπως αυτή που περιγράφεται στο πρώτο ερώτημα;»

3 — Σ. 7 της διατάξεως περί παραπομπής.
4 — Σ. 9 της διατάξεως περί παραπομπής.

IV — *Οι συναφείς διατάξεις του κοινοτικού δικαίου*

11. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει στην παράγραφο 2:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη χρησιμοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για εισαχθέντα αγαθά·

(...).»

12. Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 [5], ορίζει ότι:

«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 υποκείμενων 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 καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου επί του 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.»

Β — Η γνώμη μου

I — *Επί του συμβατού της ΚΥΙ με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας (δεύτερο προδικαστικό ερώτημα)*

13. Αντίθετα προς τη σειρά των προδικαστικών ερωτημάτων, και ακολουθώντας την

5 — ΕΕ L 376, σ. 1.

Ιταλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, η εξέταση πρέπει να αρχίσει με το άρθρο 33, εφόσον το άρθρο αυτό χαράσσει τα γενικά όρια μεταξύ των φόρων κράτους μέλους και του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και, επομένως, οροθετεί επίσης τις αρμοδιότητες των κρατών μελών και της Κοινότητας στον τομέα του δικαίου περί ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 33, δεν εμποδίζεται η εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή θέσπιση φόρων, δικαιωμάτων ή τελών που δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών.

1. Αποτελεί η Kammerumlage συνδρομή μέλους

14. Ως προκαταρκτική παρατήρηση ας αναφερθεί ότι είναι αδύνατο να γίνει δεκτό το συμπέρασμα της Αυστριακής Κυβερνήσεως ότι η Kammerumlage δεν εμπίπτει, ως συνδρομή μέλους, στο άρθρο 33 αλλά επιτρέπεται πάντοτε. Μπορεί βέβαια, λόγω του σκοπού της, η Kammerumlage να αποτελεί μία μορφή συνδρομής μέλους. Πάντως, η συνδρομή μέλους δεν διακυμαίνεται σε ανάλογο βαθμό με την Kammmerumlage, αλλά περιορίζεται σε κάποια ποσά. Η συνδρομή μέλους επίσης δεν εξαρτάται από τη χρήση των παροχών του οργανισμού. Η Kammmerumlage εισπράττεται, εντούτοις, ως αντιπαροχή για τις υπηρεσίες του επιμελητηρίου — ακόμη κι αν αυτές είναι πλασματικές. Συνεπώς, αυτή μπορεί να συγκριθεί μάλλον με τέλος, το οποίο εμπίπτει στο άρθρο 33. Εντούτοις, αποφασιστική σημασία δεν έχει η ονομασία ή ο σκοπός του τέλους αλλά το αποτέλεσμά του [6].

15. Το γεγονός επίσης ότι η KU I δεν εισρέει στον κρατικό προϋπολογισμό, αλλά αποβλέπει σε ειδικό σκοπό, ότι αυτή — ακόμη κι αν είναι μόνον πλασματική — καταβάλλεται ως αντιπαροχή, ότι το ύψος της καθορίζεται από τη συνέλευση του επιμελητηρίου (και όχι από τον νομοθέτη), ότι εισπράττεται ανά τρίμηνο και όχι ετησίως, ότι η φορολογική βάση και το ποσό δηλώνονται από την ίδια την επιχείρηση και ότι προβλέπονται άλλα ένδικα μέσα — βλ. συναφώς, για τις λεπτομέρειες, το άρθρο 57 του HKG —, όλα αυτά τα στοιχεία δεν έχουν εν προκειμένω σημασία, διότι αυτά είναι ουσιώδη μόνο για να διακρίνονται οι επιβαρύνσεις ανάλογα με το είδος τους — φόρος, δικαίωμα ή τέλος — και όχι για τον προσδιορισμό του χαρακτήρα της εισφοράς, το μόνο σημείο που ενδιαφέρει εν προκειμένω.

16. Αντιθέτως, το γεγονός ότι το άρθρο 57, παράγραφος 5, σημείο 1, του HKG αναφέρεται στη mutatis mutandis εφαρμογή των διατάξεων που ισχύουν για τον φόρο κύκλου εργασιών δεν εξομοιώνει αυτομάτως — όπως αναφέρει η Επιτροπή — την KU I με εισφορά ομοιάζουσα με φόρο κύκλου εργασιών, διότι οι αναφερθείσες διατάξεις δεν ορίζουν το είδος του δικαιώματος, αλλά αποβλέπουν πρωτίστως στη θέσπιση των τεχνικών λεπτομερειών του υπολογισμού και της διοικητικής διαδικασίας.

6 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψεις 10 και 12).

2. Δυνατότητα να εξεταστεί μεμονωμένως η KU I

17. Επομένως, το συμβατό της KU I με το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας πρέπει να εξεταστεί υπό το φως του άρθρου 33. Η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Finanzlandesdirektion für Salzburg υποστήριξαν συναφώς ότι η KU I δεν πρέπει να εξεταστεί μεμονωμένως. Πρέπει αντιθέτως να εξεταστεί το συνολικό σύστημα χρηματοδοτήσεως των επιμελητηρίων, στο οποίο εμπίπτει και η KU II, η οποία υπολογίζεται βάσει των αμοιβών. Κατά τη γνώμη τους, η KU I αποτελεί ένα μόνο στοιχείο — χωρίς μεγάλη σημασία — του συνολικού αυτού συστήματος, για τον λόγο δε αυτό θεωρούν ότι τα αποτελέσματα της KU I, τα οποία ενδεχομένως επηρεάζουν τον καταβληθέντα σε προηγούμενο στάδιο φόρο, δεν μπορούν κατά μείζονα λόγο να εξεταστούν μεμονωμένως και να εκτιμηθούν ως προς το άρθρο 33.

18. Κατά τη γνώμη μου, δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτή η άποψη αυτή, διότι στην παρούσα υπόθεση δεν πρόκειται για τη χρηματοδότηση των επιμελητηρίων εν γένει, αλλά για τον υπολογισμό της KU I βάσει των πράξεων εισροών. Αν αποδειχθεί ότι ο τρόπος αυτός υπολογισμού δεν συμβιβάζεται με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, το γεγονός ότι υφίσταται μία άλλη εισφορά — η KU II — η οποία υπολογίζεται με άλλον τρόπο δεν έχει καμία σημασία· πολύ περισσότερο μάλιστα καθόσον είναι τόσον ανεξάρτητες η μία από την έτερη εισφορά ώστε, όπως αναφέρθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν εισπράττονται κατ' ανάγκη μαζί απ' όλα τα μέλη. Για τον λόγο αυτό, η KU I μπορεί να εξεταστεί μεμονωμένα υπό το φως του άρθρου 33.

3. Εξέταση των ουσιωδών χαρακτηριστικών του φόρου προστιθεμένης αξίας

19. Όπως κατ' επανάληψη το Δικαστήριο τόνισε (για παράδειγμα, με τις αποφάσεις Kerrutt, Wisselink κ.λπ. και Giant), το άρθρο 33 δεν απαγορεύει τη συνύπαρξη φορολογικών συστημάτων με τον φόρο προστιθεμένης αξίας [7]. Επομένως, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν φόρους των οποίων η επιβολή καταλήγει σε σώρευση με τον φόρο προστιθεμένης αξίας για μία και την αυτή πράξη, αν οι φόροι ή τα δικαιώματα αυτά δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών [8]. Οι εισφορές που θα μπορούσαν να αντικατασταθούν με αύξηση του συντελεστή του φόρου προστιθεμένης αξίας θεωρούνται επίσης, ή a fortiori, παράνομες [9].

20. Τα κριτήρια οροθετήσεως, όπως και όλη η διατύπωση του άρθρου 33, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο του εναρμονισμένου συστήματος του φόρου κύκλου εργασιών υπό τη μορφή του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας [10]. Κατά το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ [11], η βασική αρχή αυτού του κοινού συστήματος συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακρι-

7 — Απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt (Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 22), απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Wisselink κ.λπ. (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 6), σκέψη 14, και απόφαση της 19ης Μαρτίου 1991 στην υπόθεση C-109/90, Giant (Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψη 9).

8 — Αποφάσεις Kerrutt (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 7), σκέψη 22, και Wisselink κ.λπ. (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 6), σκέψη 14.

9 — Προτάσεις στο πλαίσιο της αποφάσεως της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit και Poulsen Trading (Συλλογή 1992, σ. I-2217, συγκεκριμένα σ. I-2235).

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

11 — Οδηγία του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία).

βώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών — έως το στάδιο της λιανικής πωλήσεως — ασχέτως αριθμού συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή, ο φόρος προστιθεμένης αξίας είναι απαιτητός, πάντως, μόνον κατόπιν αφαιρέσεως του ποσού του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.

21. Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει ως σκοπό να μην υπονομευθεί η λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ από φορολογικά μέτρα ενός κράτους μέλους, επιβαρύνοντα την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττοντα τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ [12]. Επομένως, το Δικαστήριο δεν στηρίζεται πρωτίστως στο ερώτημα αν οι εισφορές έχουν ή δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, αλλά εξετάζει πάντοτε κατά προτεραιότητα το ερώτημα αν οι εισφορές έχουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., για παράδειγμα, τις αποφάσεις Bozzi και Dansk Denkavit), πρέπει οπωσδήποτε να θεωρούνται ως επιβαρύνοντες την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ. Επομένως, το άρθρο 33 δεν κωλύει τη διατήρηση ή τη θέσπιση άλλων ειδών φόρων, δικαιωμάτων και τελών που δεν έχουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ [13].

Το Δικαστήριο έχει ήδη επανειλημμένα προσδιορίσει ως εξής τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας:

— ο ΦΠΑ εφαρμόζεται γενικά στις συναλλαγές που έχουν ως αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες·

— είναι ανάλογος της τιμής των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών·

— εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής·

— εφαρμόζεται επί της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών, υπολογιζομένου του οφειλομένου για ορισμένη συναλλαγή φόρου κατόπιν αφαιρέσεως του φόρου που καταβλήθηκε κατά την πραγματοποίηση της προηγούμενης συναλλαγής [14].

— Τέλος, πρέπει ακόμη να τονιστεί ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας μπορεί να μετακυλίεται στην τιμή των υπηρεσιών

12 — Απόφαση Rousseau Wilmot (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 10), σκέψη 16.

13 — Αποφάσεις της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi (Συλλογή 1992, σ. I-2947, σκέψεις 9 και 10), και Dansk Denkavit και Poulsen Trading (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 9), σκέψη 11.

14 — Αποφάσεις Bozzi (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 13), σκέψη 12, της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi (Συλλογή 1988, σ. 1343), σκέψη 15· Wisselink κ.λπ. (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 6), σκέψη 18, Giant (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 7), σκέψεις 11 και 12, και Dansk Denkavit και Poulsen Trading (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 9), σκέψη 11.

και των αγαθών και ότι συνεπώς τελικώς τον φέρει ο καταναλωτής [15].

3.1. Γενική εφαρμογή της KU I

22. Κατωτέρω θα εξεταστεί αν η εν προκειμένω επίδικη KU I συγκεντρώνει τα ουσιώδη αυτά χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας. Ως πρώτο (διπλό) κριτήριο πρέπει, επομένως, να εξεταστεί αν η KU I εφαρμόζεται *γενικά* στις *συναλλαγές* που έχουν ως αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες. Κατά την Επιτροπή, η προϋπόθεση του γενικού χαρακτήρα πληρούται. Αναφέρεται συναφώς στη διάταξη περί παραπομπής και στο σκεπτικό του αιτούντος δικαστηρίου, σύμφωνα με το οποίο όλοι οι επιχειρηματίες στον βιομηχανικό, βιοτεχνικό και εμπορικό τομέα υπόκεινται στην Kammerumlage. Παραπέμπει επιπλέον στο άρθρο 3, παράγραφος 2, του HKG· κατά τη διάταξη αυτή, μέλη των εμπορικών επιμελητηρίων είναι όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και οι προσωπικές εταιρίες (ετερόρρυθμες εταιρίες) και οι εγγεγραμμένες κερδοσκοπικές εταιρίες, οι οποίες έχουν το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως, κατά τρόπο ανεξάρτητο, βιοτεχνικών, βιομηχανικών και εμπορικών επιχειρήσεων, καθώς και επιχειρήσεων υπαγομένων στον οικονομικό, τον πιστωτικό, τον ασφαλιστικό τομέα, τον τομέα των μεταφορών και τον τομέα του τουρισμού. Κατά την Επιτροπή, το γεγονός ότι η KU I εφαρμόζεται σε συναλλαγές προκύπτει από το άρθρο 57, παράγραφος 1, του HKG, σύμφωνα με το οποίο η εισφορά πρέπει να υπολογίζεται βάσει των ποσών που οφείλονται από τον έτερο επιχειρηματία ως φόρος κύκλου εργασιών λόγω των παραδόσεων ή άλλων παρασχεθεισών παροχών προς το μέλος του επιμελητηρίου. Δηλαδή, η εισφορά έχει σχέση με τον φόρο κύκλου εργασιών που οφείλει ο προμηθευτής λόγω των παραδόσεών του και, επομένως, με τις συναλλαγές του.

23. Αντιθέτως, η Ιταλική και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η KU I δεν έχει γενική εφαρμογή. Η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται συναφώς ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι επιχειρηματίες των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι κατώτερος των δύο εκατομμυρίων OS δεν υπόκεινται σ' αυτήν. Η Επιτροπή θεωρεί πάντως ότι η εξαίρεση αυτή ουδόλως αλλάζει τον γενικό χαρακτήρα της KU I, εφόσον η ίδια η έκτη οδηγία προβλέπει ορισμένα ειδικά καθεστώτα για τις μικρές επιχειρήσεις, τους παραγωγούς γεωργικών προϊόντων και τα ελεύθερα επαγγέλματα, πράγμα το οποίο εντούτοις ουδαμώς θίγει τον γενικό χαρακτήρα του φόρου προστιθεμένης αξίας.

24. Η Αυστριακή Κυβέρνηση ισχυρίζεται πάντως ότι η KU I δεν υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση βάσει των πράξεων εισροών, δηλαδή βάσει των παραδόσεων στο μέλος του επιμελητηρίου. Έτσι, το άρθρο 57, παράγραφος 2, του HKG ορίζει άλλες φορολογικές βάσεις για τα πιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές εταιρίες. Παρατηρεί ότι, δυνάμει του άρθρου 57, παράγραφος 3, η Συνέλευση του ομοσπονδιακού επιμελητηρίου μπορεί να αποφασίζει τον αποκλεισμό ορισμένων τμημάτων των βάσεων υπολογισμού της Kammerumlage σε περίπτωση δυσανάλογης εισφοράς ορισμένων επαγγελματικών κλάδων και ότι η

15 — Αποφάσεις Bergandi (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 14), σκέψη 8, και της 26ης Ιουνίου 1997 C-370/95, C-371/95 και C-372/95, Careda κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-3721, σκέψη 15).

διάταξη αυτή έχει εφαρμοστεί σε ορισμένους τομείς. Συνεπώς, υπήρχαν εξαιρέσεις στον υπολογισμό της KU I, δυνάμει του άρθρου 57, παράγραφος 2, του HKG, για τα πιστωτικά ιδρύματα, τους οικονομικούς οργανισμούς, τις ασφαλιστικές εταιρίες, τα ταμεία συντάξεως, τις κατασκευαστικές εταιρίες, τη βιομηχανία πετρελαίου, τον τομέα του εμπορίου των ευφλέκτων υλών και υγρών καυσίμων, τα εμπορικά κέντρα στον τομέα των τροφίμων, τους παραγγελιοδόχους μεταφοράς, τις επιχειρήσεις μεταφοράς εμπορευμάτων, καθώς και τα πρατήρια βενζίνης. Συνεπώς, η λήψη υπόψη πράξεων εισροών αποτελεί μόνο μια δυνατότητα υπολογισμού μεταξύ άλλων.

25. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Finanzlandesdirektion für Salzburg εξέθεσε τη σημασία που έχει η Kammerumlage από την άποψη του αριθμού των προσώπων που υπόκεινται σ' αυτήν. Προκύπτει συναφώς ότι μόνον το ήμισυ περίπου των μελών των επιμελητηρίων υπόκεινται στην KU I, δηλαδή περίπου 111 000 πρόσωπα. Κατ' αυτήν, πρέπει επίσης να τονιστεί ότι υφίσταται ένας πολύ μικρός αριθμός μελών που οφείλουν να καταβάλλουν μόνον την KU I. Με άλλα λόγια, η KU I εμφανίζεται στη μεγάλη πλειονότητα των περιπτώσεων σε συνδυασμό με την KU II. Οι οφειλέτες μόνον της KU I ανέρχονται σε λίγες χιλιάδες. Τέλος, κατά τη διάρκεια της επ' ακροατηρίου συζητήσεως αναφέρθηκε ότι η KU II σε περίπου 6 000 περιπτώσεις δεν εμφανίζεται σε συνδυασμό με την KU I, η οποία υπολογίζεται βάσει των πράξεων εισροών. Η καθής καταλήγει ότι η KU I, η οποία σχετίζεται με τις πράξεις εισροών, αποτελεί μία μόνο δυνατότητα υπολογισμού, μεταξύ άλλων, και δεν μπορεί να θεωρηθεί γενική. Έχει ήδη τονιστεί ότι ο συνδυασμός της KU I και της KU II δεν έχει σημασία για το ερώτημα στο οποίο πρέπει εν προκειμένω να δοθεί απάντηση.

26. Η Ιταλική Κυβέρνηση τονίζει τέλος ότι η KU I δεν εφαρμόζεται σε όλες τις συναλλαγές των μελών, αλλά μόνο σε εκείνες για τις οποίες έλαβαν παραδόσεις και όφειλαν, επομένως, να καταβάλουν φόρο κύκλου εργασιών. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της Finanzlandesdirektion für Salzburg ανέφερε σχετικά ένα παράδειγμα. Εξέτασε την περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στην Kammerumlage επιχειρηματίας έχει κατασκευάσει ο ίδιος εξ ολοκλήρου το αγαθό που παραδίδει, χωρίς ξένη εισροή. Σε μια τέτοια περίπτωση, η KU I δεν έχει εφαρμογή. Σύμφωνα με την επιχειρηματολογία της Αυστριακής Κυβερνήσεως, η Kammerumlage βασίζεται γενικά στις εισρέουσες παροχές, δηλαδή τις παροχές που λαμβάνει η επιχείρηση. Επειδή πρέπει, ως κύριος στόχος, να θεωρείται ότι η KU I εισπράττεται σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας όσον αφορά τη χρήση των παροχών των επιμελητηρίων, πρέπει να καθορίζεται σε κάθε περίπτωση ο τρόπος με τον οποίο η αναλογικότητα αυτή μπορεί να τηρηθεί καλύτερα. Για τον λόγο αυτό, οι εισρέουσες παροχές υπολογίζονται εν μέρει βάσει των αμοιβών, αλλά και εν μέρει βάσει των παραδόσεων, όσον αφορά δε τις ασφαλιστικές εταιρίες, για παράδειγμα, βάσει άλλων μεθόδων.

27. Όμως, όπως ήδη ελέχθη, αυτό δεν έχει καμία σημασία, εφόσον αυτό που πρέπει να εξεταστεί είναι αν ο υπολογισμός της Kammerumlage βάσει των πράξεων εισροών συμβιβάζεται με το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας. Πρέπει συναφώς να εξεταστεί αν η είσπραξη της KU I βάσει των πράξεων εισροών πρέπει να θεωρείται ως γενικός φόρος ή εισφορά υπό την έννοια του φόρου προστιθεμένης αξίας. Το ερώτημα αυτό εξαρτάται, πρωτίστως, από τον ορισμό του όρου «γενικός», για τον λόγο δε αυτό δεν μπορεί εκ των προτέρων να αποκλειστεί ότι ένας, μεταξύ άλλων, τρόπος υπολογισμού μπορεί επίσης να θεωρηθεί

γενικός υπό την έννοια του φόρου προστιθεμένης αξίας.

28. Από τις προφορικές παρατηρήσεις των διαδίκων καθίσταται σαφές ότι η επιχειρηματολογία τους στηρίζεται σε διαφορετικές αντιλήψεις του όρου «γενικός». Η νομολογία του Δικαστηρίου δεν δίνει συναφώς ακριβή ορισμό. Επομένως, είναι αναγκαίο να εξεταστούν διάφορες αποφάσεις ως προς το ζήτημα αυτό της γενικής εφαρμογής ενός φόρου, ώστε να συναχθεί έτσι, ενδεχομένως, ένα κριτήριο οροθετήσεως. Έτσι, το Δικαστήριο απέκλεισε την ύπαρξη της γενικής αυτής εφαρμογής για ένα ειδικό φόρο καταναλώσεως πλήττοντα τα επιβατηγά οχήματα, ο οποίος κατεβάλλετο είτε στο στάδιο της παραδόσεώς τους είτε στο στάδιο της εισαγωγής τους. Το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν επρόκειτο στην περίπτωση αυτή για γενικό φόρο, επειδή έπληττε μόνο δύο απόλυτα συγκεκριμένες κατηγορίες προϊόντων, δηλαδή τα επιβατηγά οχήματα και τις μοτοσυκλέττες [16].

29. Ομοίως αποφάνθηκε το Δικαστήριο ως προς έναν φόρο θεσπισθέντα από έναν δήμο, δυνάμει του οποίου κάθε πρόσωπο που συνήθως ή ευκαιριακά οργάνωνε, στο έδαφος της κοινότητας, δημόσια θεάματα ή ψυχαγωγίες για τις οποίες επέβαλλε δικαίωμα εισόδου, όφειλε ειδικό φόρο επί του ακαθαρίστου ποσού όλων των εσόδων. Το Δικαστήριο δεν τον έκρινε ως γενικό φόρο διότι εφαρμοζόταν μόνο σε μία περιορισμένη κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών [17].

30. Τέλος, το Δικαστήριο έκρινε ότι μία συμπληρωματική εισφορά καταβαλλομένη στο Cassa di Previdenza (Ταμείο Πρόνοιας), στο οποίο όλοι οι δικηγόροι που ασκούν αδιαλείπτως τη δραστηριότητά τους στην Ιταλία υποχρεούνται να ασφαλίζονται, δεν είναι γενικού χαρακτήρα. Όλοι οι εγγεγραμμένοι στον δικηγορικό σύλλογο δικηγόροι οφείλουν να εφαρμόζουν ορισμένο πρόσθετο ποσοστό επί του συνόλου των αμοιβών τους που απαρτίζουν τον ετήσιο κύκλο εργασιών τους για τους σκοπούς επιβολής του ΦΠΑ και να καταβάλλουν το αντίστοιχο ποσό στο Ταμείο. Στην περίπτωση αυτή, επίσης, το Δικαστήριο έκρινε ότι η συμπληρωματική αυτή εισφορά δεν ήταν γενικού χαρακτήρα. Αιτιολόγησε τη θέση του αναφέροντας ότι η εισφορά αυτή αφορούσε μόνον τους δικηγόρους και ότι, επιπλέον, δεν εφαρμοζόταν σε όλες τις αμοιβές, αλλά μόνο σε αυτές που αντιστοιχούσαν στις δικαστικής φύσεως δραστηριότητές τους [18].

31. Από αυτό προκύπτει ότι ο γενικός χαρακτήρας ενός φόρου αποκλείεται οσάκις αφορά ορισμένα μόνον αγαθά, ορισμένες δραστηριότητες και ορισμένες κατηγορίες προσώπων. Στην παρούσα υπόθεση, θα μπορούσε επομένως να θεωρηθεί ότι, όπως στην τελευταία από τις προαναφερθείσες υποθέσεις, η εισφορά αφορά ορισμένη μόνον κατηγορία προσώπων, δηλαδή τα μέλη των επιμελητηρίων και ότι, συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί γενικού χαρακτήρα.

32. Η συλλογιστική αυτή είναι, εντούτοις, προβληματική. Είναι αληθές μεν ότι ορισμένες επιχειρήσεις — όπως προκύπτει από τις προφορικές παρατηρήσεις των διαδίκων — δεν υπόκεινται στην KU I (για παράδειγμα, οσάκις ο ετήσιος κύκλος εργασιών

16 — Απόφαση Wisselink κ.λπ. (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 6), σκέψη 20.

17 — Απόφαση Giani (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 7), σκέψη 14.

18 — Απόφαση Bozzi (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 13), σκέψη 14.

τους είναι κατώτερος των δύο εκατομμυρίων OS). Πάντως, το γεγονός αυτό δεν έχει ως αποτέλεσμα η εισφορά αυτή να αφορά μόνον ορισμένες κατηγορίες προσώπων και, επομένως, ορισμένες κατηγορίες δραστηριοτήτων και συναλλαγών. Αντιθέτως, εξακολουθούν να υπόκεινται στην KU I επιχειρηματίες ανήκοντες σε όλους τους οικονομικούς τομείς. Αυτό ανταποκρίνεται στο πνεύμα και τον σκοπό του HKG, που έγκειται στη συμμετοχή στη χρηματοδότηση των εμπορικών επιμελητηρίων αν είναι δυνατόν όλων των προσώπων που κάνουν χρήση των υπηρεσιών των εν λόγω επιμελητηρίων. Τα άρθρα 1, παράγραφος 1, και 3, παράγραφοι 2 και 3, του HKG περιλαμβάνουν ένα τόσο ευρύ κύκλο προσώπων ώστε ο ισχυρισμός της Αυστριακής Κυβερνήσεως, σύμφωνα με τον οποίο η KU I αφορά μόνο μερικές επιχειρήσεις, δεν μπορεί άνευ ετέρου να θεωρηθεί ότι ευσταθεί. Οι εξαιρέσεις τις οποίες αναφέρει η Αυστριακή Κυβέρνηση θα μπορούσαν μάλλον να ερμηνευθούν ως επιβεβαίωση του κανόνα ότι η KU I έχει γενική εφαρμογή.

33. Εντούτοις, αν εξεταστούν οι κανόνες που ισχύουν για τα πιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές εταιρίες, στις οποίες εφαρμόζεται ένας άλλος τρόπος υπολογισμού από αυτόν που βασίζεται στις πράξεις εισροών, μπορεί να προκύψει άλλο αποτέλεσμα. Όμως και η εξαίρεση αυτή καταλήγει απλώς στον αποκλεισμό ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων και δραστηριοτήτων από το πεδίο εφαρμογής της KU I, η οποία υπολογίζεται βάσει των πράξεων εισροών. Προς αποκλεισμό του γενικού χαρακτήρα θα έπρεπε, πάντως, ο φόρος ή η εισφορά να αφορά μόνον ορισμένες κατηγορίες προσώπων, αγαθών ή δραστηριοτήτων. Όμως, η εισφορά αυτή εξακολουθεί να αφορά, κατά κανόνα, μεγάλο τμήμα της οικονομικής ζωής και των οικονομικών δραστηριοτήτων. Για τον λόγο αυτό, δεν είναι δυνατό να αποκλειστεί ο γενικός χαρακτήρας της KU I κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

3.2. Ειδικός σκοπός της KU I

34. Στη συνέχεια πρέπει να εξεταστεί αν η KU I — παρόλον ότι πλήττει γενικώς τις συναλλαγές — πρέπει να θεωρείται ως εισφορά ομοιάζουσα προς φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33, επειδή δημιουργήθηκε ειδικώς για τη χρηματοδότηση των εμπορικών επιμελητηρίων. Στο πλαίσιο αυτό παραπέμπω στην απόφαση Wilmot, με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί εισφοράς αλληλεγγύης αποσκοπούσας στη χρηματοδότηση των ταμείων κοινωνικής ασφαλίσεως. Οι εισφορές είχαν θεσπιστεί ειδικώς για να τροφοδοτούν τα ταμεία κοινωνικής ασφαλίσεως. Βασίζονταν στη δραστηριότητα των επιχειρήσεων ή ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων και υπολογίζονταν βάσει του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς να θίγουν άμεσα την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών [19]. Το Δικαστήριο στηρίχθηκε και στην περίπτωση αυτή στον σκοπό του άρθρου 33, δηλαδή την παρεμπόδιση της υπονομεύσεως της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Κατά το Δικαστήριο, το άρθρο 33 «δεν μπορεί, επομένως, να έχει ως σκοπό να απαγορεύει στα κράτη μέλη τη διατήρηση ή τη θέσπιση δικαιωμάτων ή τελών που δεν έχουν φορολογικό χαρακτήρα, αλλά που θεσπίζονται ειδικά για τη χρηματοδότηση των ταμείων κοινωνικής ασφαλίσεως και που έχουν ως βάση υπολογισμού τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων, ή ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων, και υπολογίζονται βάσει του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών χωρίς να θίγουν άμεσα την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών» [20].

19 — Απόφαση Rousseau Wilmot (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 10), σκέψη 16.

20 — Βλ. υποσημείωση 19.

35. Συναφώς, θα μπορούσε να συναχθεί ότι «μία εισφορά μέλους» για τη χρηματοδότηση αυτοδιοικουμένης οργανώσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος ή εισφορά κατά την έννοια του άρθρου 33. Πρέπει, εντούτοις, να παρατηρηθεί ότι το άρθρο 33 δεν είχε εφαρμογή όχι μόνον επειδή η εισφορά θεσπίστηκε για τη χρηματοδότηση ταμείων κοινωνικής ασφαλίσεως αλλά, επίσης, επειδή δεν συνέτρεχαν ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας. Επομένως, και εν προκειμένω ελήφθησαν υπόψη τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας.

36. Συνεπώς, και η KU I πρέπει να εξεταστεί βάσει των ουσιωδών χαρακτηριστικών του φόρου προστιθεμένης αξίας. Όπως ήδη διαπιστώθηκε, το πρώτο από τα χαρακτηριστικά αυτά πρέπει να γίνει δεκτό διότι η KU I αφορά *εν γένει* τις συναλλαγές.

3.3. Ορισμός των συναλλαγών που επιβαρύνονται με την KU I

37. Θα μπορούσε, εντούτοις, να έχει επίσης σημασία σε ποιες συναλλαγές εφαρμόζεται. Το σημείο αυτό πρέπει εν προκειμένω να εξεταστεί διότι, ανάλογα με τις συναλλαγές που λαμβάνονται ως βάση, στο ερώτημα σχετικά με την ύπαρξη του δευτέρου κριτηρίου — της αναλογικότητας — πρέπει να δοθεί χωριστή απάντηση. Όπως ήδη αναφέρθηκε, κατά το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας, το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας στηρίζεται στη βασική αρχή ότι στα αγαθά και τις υπηρεσίες πρέπει να εφαρμόζεται γενικός φόρος καταναλώσεως. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, στον εν λόγω φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή,

2) οι εισαγωγές αγαθών.

Υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας είναι οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής[21]. Επομένως, η έκτη οδηγία στηρίζεται στην οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Οι παραδόσεις και οι υπηρεσίες του, δηλαδή οι συναλλαγές τις οποίες αυτός πραγματοποιεί, υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Αυτό προκύπτει επίσης από το άρθρο 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', το οποίο ορίζει τη βάση επιβολής του φόρου. Στην περίπτωση παραδόσεων

21 — Άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας· οι περιλαμβανόμενες από τις διατάξεις αυτές οικονομικές δραστηριότητες είναι, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων, καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άλυου αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

αγαθών και παροχής υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου είναι οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία λαμβάνει ο προμηθευτής ή ο παρέχων την υπηρεσία για τις εν λόγω συναλλαγές. Με άλλα λόγια, εκείνος που πραγματοποιεί τις φορολογητέες συναλλαγές είναι και υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

38. Στην περίπτωση όμως της KU I δεν είναι, ακριβώς, οι συναλλαγές του υπόχρεου στην εισφορά αυτές που αποτελούν τη βάση για τον υπολογισμό της εισφοράς και, επομένως, επιβαρύνονται άμεσα από την εισφορά. Βάση για τον υπολογισμό είναι ο φόρος προστιθεμένης αξίας τον οποίο κατέβαλε το μέλος του επιμελητηρίου με την τιμή προς τους προμηθευτές του. Επομένως, οι συναλλαγές του προμηθευτή είναι αυτές στις οποίες βασίζεται ο υπολογισμός της Kammerumlage. Κατά την άποψη της Αυστριακής Κυβερνήσεως, η KU I δεν αποτελεί, επομένως, φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33.

39. Μία επιβάρυνση των συναλλαγών του υπόχρεου στην εισφορά θα μπορούσε να γίνει δεκτή μόνον καθόσον μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο υπόχρεος στην εισφορά επιχειρηματίας θα μετακυλίσει την πληρωτέα από αυτόν Kammerumlage στην τιμή της παραδόσεώς του ή παροχής υπηρεσιών του ώστε με τον τρόπο αυτό να τη μεταφέρει στο επόμενο στάδιο χρήσεως. Όμως, πρέπει να ληφθεί υπόψη συναφώς ότι δεν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της καταβληθείσας KU I και της πραγματοποιηθείσας από το μέλος του επιμελητηρίου συναλλαγής. Όπως τόνισε ο εκπρόσωπος της Finanzlandesdirektion für Salzburg κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναφέρων ένα παράδειγμα, κάθε συναλλαγή του υπόχρεου σε Kammerumlage δεν έχει ως αποτέλεσμα την καταβολή μιας KU I. Αν ο υπόχρεος σε Kammerumlage επιχειρηματίας έχει ο ίδιος κατασκευάσει εξ ολοκλήρου το παραδοθέν από αυτόν αγαθό, χωρίς ξένη εισροή, δεν οφείλει KU I. Επομένως, αυτή δεν περιλαμβάνεται στην τιμή του αγαθού — ούτε καν ως παράγων υπολογισμού του κόστους.

40. Ακόμη κι αν, αντιστρόφως, μπορούσε να διαπιστωθεί ότι, κάθε φορά που οφείλεται KU I, υφίσταται μια αντίστοιχη συναλλαγή του μέλους του επιμελητηρίου, εντούτοις, εν προκειμένω δεν υφίσταται η απαιτουμένη στο πλαίσιο του συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας σχέση μεταξύ φορολογικής επιβαρύνσεως και της εκάστοτε συναλλαγής. Αυτό καθίσταται σαφές κατά την εξέταση του επομένου κριτηρίου που πρέπει να εκτιμηθεί. Το κριτήριο αυτό απαιτεί όπως ο φόρος ή η εισφορά είναι ακριβώς ανάλογη προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών.

3.4. Αναλογικότητα της KU I

41. Η Επιτροπή δέχεται ότι υπάρχει αναλογικότητα. Αναφέρεται συναφώς στη διατύπωση του άρθρου 57 του HKG, κατά το οποίο η εισφορά εισπράττεται σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας όσον αφορά τη χρήση, εξυπακουομένου ότι, κατά το άρθρο 57, η αναλογικότητα αυτή πρέπει «να εκτιμάται επίσης ανάλογα με τη σχέση που υφίσταται μεταξύ του ποσού των εισφορών και της διαφοράς μεταξύ των τιμών πωλήσεως και των τιμών αγοράς». Η διατύπωση αυτή είναι υπερβολικά ασαφής για τη θεμελίωση της αναλογικότητας. Πότε είναι η KU I πράγματι ανάλογη προς τη χρήση εξακολουθεί, επομένως, να αποτελεί ερώτημα που χρήζει ερμηνείας, διότι η αναλογικότητα πρέπει να εκτιμάται «επίσης», δηλαδή «μεταξύ άλλων», σε συνάρτηση με τη σχέση που υφίσταται μεταξύ

του ποσού των εισφορών και της διαφοράς μεταξύ των τιμών αγοράς και των τιμών πωλήσεως — δηλαδή του κέρδους. Επιπλέον, σύμφωνα με τα λεχθέντα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η αναλογικότητα αυτή δεν θεωρείται παρά ως υπέρτερη αρχή και πρόγραμμα, το οποίο τηρείται από τις επιμέρους επιχειρήσεις με διαφόρους τρόπους υπολογισμού. Ένας απ' αυτούς τους τρόπους υπολογισμού λαμβάνει υπόψη τις πράξεις εισροών. Εντούτοις, αυτό δεν αρκεί για να αποδειχθεί ότι αυτός ο τρόπος υπολογισμού έχει πράγματι ως αποτέλεσμα μία επιβάρυνση ακριβώς ανάλογη προς την τιμή των παραδόσεων και των υπηρεσιών.

42. Για να αποδείξει την ύπαρξη αναλογικότητας, η Επιτροπή προσθέτει ότι η KU I «υπολογίζεται βάσει του φόρου κύκλου εργασιών» [22] και «συμμετέχει, επομένως, ήδη με τον τρόπο αυτό στην αναλογικότητά της». Πρέπει να λεχθεί συναφώς ότι ο φόρος τον οποίο καταβάλλει το μέλος του Επιμελητηρίου με την τιμή και επί του οποίου βασίζεται ο υπολογισμός της KU I αφορά τις συναλλαγές του προμηθευτή, δηλαδή στις πράξεις εισροών. Ο φόρος αυτός είναι ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών που διατέθηκαν από τον προμηθευτή. Δεδομένου ότι η KU I υπολογίζεται σε χιλιοστά αυτού του φόρου κύκλου εργασιών, μπορεί να θεωρηθεί ότι αυτή είναι ακριβώς ανάλογη προς την τιμή αυτών των αγαθών ή παροχών υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί. Εντούτοις, οι συναλλαγές που πρέπει εν προκειμένω να εξεταστούν δεν είναι αυτές του προηγηθέντος σταδίου — όπως αποδείχθηκε πιο πάνω — αλλά αυτές που πραγματοποίησε το ίδιο το μέλος του Επιμελητηρίου. Δεν είναι βέβαιον ότι υφίσταται επίσης ακριβής αναλογικότητα ως προς την τιμή που εισπράχθηκε για τις συναλλαγές αυτές.

43. Ακόμη κι αν θεωρηθεί ότι ο υποκείμενος στην Kammerumlage επιχειρηματίας μετακυλίει την KU I, την οποία οφείλει, στην τιμή των αγαθών και υπηρεσιών που παραδίδει ή παρέχει, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το ποσό της Kammerumlage είναι ακριβώς ανάλογο προς την τιμή των αγαθών και παροχών υπηρεσιών. Το ποσό της KU I επηρεάζεται από τις παραδόσεις που ο υποκείμενος στην Kammerumlage επιχειρηματίας χρειάζεται για τις συναλλαγές του. Η τιμή των αγαθών και υπηρεσιών που παρέχει στη συνέχεια δεν επηρεάζεται πάντως μόνον από το μέγεθος των εν λόγω παραδόσεων αλλά και από τις δικές του παροχές. Αυτές μπορούν να ποικίλλουν κατά το ύψος τους και, επομένως, να περιλαμβάνονται σε διαφορετική έκταση στην τιμή του τελικού προϊόντος. Έτσι, ο εκπρόσωπος της Finanzlandesdirektion für Salzburg τόνισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η προστιθεμένη αξία ποικίλλει από τον ένα οικονομικό κλάδο στον άλλο, ακόμη κι εντός του ιδίου κλάδου, ανάλογα με το αν ο επιχειρηματίας επιτυγχάνει την καλύτερη δυνατή εκμετάλλευση των χρησιμοποιουμένων μέσων. Τα πιστωτικά ιδρύματα και οι ασφαλιστικές εταιρίες, για παράδειγμα, αποτελούν ένα τομέα με μεγάλη αποδοτικότητα. Τα ποσά που οφείλονται για ΦΠΑ επί των παραδόσεων ή λοιπών παροχών εκ μέρους άλλων επιχειρήσεων συνιστούν μικροποσά. Με άλλα λόγια, παρά την αρκετά μεγάλη αποδοτικότητα, η επιβάρυνση από την KU I είναι στην περίπτωση αυτή σχετικά μικρή. Εξάλλου, για τον λόγο αυτό ο νομοθέτης του HKG θέσπισε, στο άρθρο 57, παράγραφος 2, του HKG, ειδικές διατάξεις για τον τομέα αυτό, δυνάμει των οποίων η KU I δεν υπολογίζεται βάσει των πράξεων εισροών.

22 — Πρόκειται για τον φόρο κύκλου εργασιών που το μέλος του επιμελητηρίου οφείλει να καταβάλλει με την τιμή.

44. Για τους αναφερθέντες λόγους, η KU I δεν φαίνεται να είναι πάντοτε ακριβώς *ανάλογη προς την τιμή των αγαθών*. Αυτό δείχνει ότι η KU I — όπως, μεταξύ άλλων, ανέφεραν η Αυστριακή και η Γερμανική Κυβέρνηση — αποτελεί βασικά απλώς ένα κοστολογικό στοιχείο, το οποίο επιβαρύνει, όπως και άλλα κοστολογικά στοιχεία, την τιμή του τελικού προϊόντος, αλλά δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος προστιθεμένης αξίας.

45. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι η KU I δεν επιβαρύνει τις συναλλαγές των μελών κατά τρόπο παρόμοιο με τον φόρο προστιθεμένης αξίας ούτε είναι ακριβώς ανάλογη προς την τιμή των αγαθών ή υπηρεσιών που αυτοί παρέχουν.

46. Στη συνέχεια πρέπει να εξεταστεί αν το συμπέρασμα, στο οποίο έχω καταλήξει, μεταβάλλεται αν ληφθούν υπόψη οι συναλλαγές του προμηθευτή του μέλους του επιμελητηρίου. Έτσι, και η Επιτροπή επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία ότι στη λήψη μιας παροχής, στο πλαίσιο του συστήματος προστιθεμένης αξίας, αντιστοιχεί πάντοτε η χορήγηση μιας παροχής.

47. Θα μπορούσε συναφώς να προβληθεί το επιχείρημα ότι, στο πλαίσιο του άρθρου 33, αποφασιστική σημασία έχει μόνον ότι οι συναλλαγές — δεν έχει σημασία για ποιου τις συναλλαγές πρόκειται — επιβαρύνονται κατά τρόπο παρόμοιο με τον ΦΠΑ. Λαμβάνοντας ως βάση τις συναλλαγές που πραγματοποιεί ο προμηθευτής του μέλους του επιμελητηρίου θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι αυτές επιβαρύνονται, εφόσον η KU I υπολογίζεται βάσει των συναλλαγών αυτών. Όπως ήδη απέδειξα, η KU I είναι επίσης ανάλογη προς την τιμή των αγαθών και υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο των εν λόγω πράξεων εισροών. Εντούτοις, πρέπει να τονιστεί ότι ο οφειλέτης της KU I δεν είναι ο προμηθευτής (δηλαδή αυτός ο οποίος πραγματοποιεί τις πράξεις), αλλά ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών.

48. Το γεγονός αυτό δεν πρέπει οπωσδήποτε να έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί να θεωρηθεί η επιβάρυνση της KU I ως προσομοιάζουσα με τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Διότι, ακόμη και στο πλαίσιο του συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, ουσιαστικά, ο αποδέκτης της παροχής είναι αυτός ο οποίος καταβάλλει τον ΦΠΑ. Καταβάλλεται με την τιμή στον προμηθευτή ο οποίος την καταβάλλει στη συνέχεια στην αρμόδια φορολογική υπηρεσία (αφαιρουμένου του ΦΠΑ που ο ίδιος κατέβαλε επί των πράξεων εισροών). Στο σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας προβλέπεται ότι ο φόρος μετακυλίεται στο επόμενο στάδιο παραγωγής. Στην περίπτωση της KU I, ο αποδέκτης των παραδόσεων και υπηρεσιών είναι εκείνος ο οποίος πληρώνει την Kammerumlage. Η διαφορά από τον ΦΠΑ έγκειται στο ότι δεν καταβάλλει την Kammerumlage στον προμηθευτή αλλά την πληρώνει απευθείας ο ίδιος.

49. Θα μπορούσε συναφώς να θεωρηθεί — αποκλειστικά σε επίπεδο αρχών — ότι η KU I έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση *των συναλλαγών κατά τρόπο προσομοιά-*

ζοντα προς τον ΦΠΑ. Πάντως, είναι αμφίβολο, υπό αυτό το πρίσμα, αν πληρούνται και τα άλλα κριτήρια του φόρου προστιθεμένης αξίας.

3.5. Δυνατότητα μετακυλίσεως της επιβαρύνσεως που συνιστά η KU I στον τελικό καταναλωτή

50. Όπως έκρινε το Δικαστήριο, ένας φόρος πρέπει να μπορεί να μετακυλίεται στον καταναλωτή για να έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 [23]. Αυτό σημαίνει επίσης ότι, αφού φθάσει στον τελικό καταναλωτή ο οποίος δεν υπόκειται στην εισφορά, το αγαθό εξακολουθεί να επιβαρύνεται με ένα ποσό ΦΠΑ ανάλογο προς την τιμή που ο καταναλωτής αυτός πλήρωσε στον προμηθευτή του [24]. Στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ, ο φόρος προστιθεμένης αξίας πληρώνεται, έως το στάδιο του τελικού καταναλωτή, πάντοτε από τον αποδέκτη στον προμηθευτή, ο οποίος καταβάλλει τον φόρο — αφαιρουμένου του φόρου που έχει καταβάλλει ως αποδέκτης άλλων παροχών. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας είναι, επομένως, πάντοτε ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί. Αυτό ισχύει επίσης για τον φόρο προστιθεμένης αξίας που πρέπει να πληρώσει ο τελικός καταναλωτής.

51. Στην περίπτωση όμως της KU I, η παράδοση στο μέλος του επιμελητηρίου είναι αυτή που συνιστά τη συναλλαγή που επιβαρύνεται. Η Kammerumlage πληρώνεται από τον αποδέκτη των αγαθών ή υπηρεσιών. Η KU I δεν εφαρμόζεται, επομένως, κατά την παράδοση στον τελικό καταναλωτή, ο οποίος δεν είναι μέλος του επιμελητηρίου. Αυτή εφαρμόζεται στο προηγούμενο στάδιο, με την ευκαιρία της παραδόσεως στον τελευταίο επιχειρηματία, ο οποίος είναι επίσης αυτός που την κατέβαλε. Ακόμη κι αν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο τελευταίος αυτός επιχειρηματίας στην αλυσίδα της παραγωγής μετακυλίει την επιβάρυνση στον τελικό καταναλωτή, δεν πρόκειται για την επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή που προβλέπει η έκτη οδηγία. Αυτή δεν συνιστά την άμεση μετακύλιση του φόρου στον αποδέκτη της παραδόσεως που επιβαρύνεται, αλλά αποτελεί μία επιβάρυνση, μέσω του υπολογισμού της τιμής, που πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο στάδιο. Επιπλέον, η Kammerumlage, όπως ήδη αποδείχθηκε, δεν είναι ακριβώς ανάλογη προς την τιμή που πρέπει να καταβάλει ο τελικός καταναλωτής.

3.6. Η είσπραξη της KU I σε όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής

52. Επομένως, αποδείχθηκε ότι δεν πληρούται ούτε το τρίτο κριτήριο που έχει θέσει το Δικαστήριο: η KU I δεν εισπράττεται σε όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής (έως εκείνο του λιανικού εμπορίου περιλαμβανομένου). Το τελευταίο στάδιο — η ανάλογη μετακύλιση στον καταναλωτή — δεν υφίσταται εν προκειμένω.

53. Το συμπέρασμα αυτό θα μπορούσε, ενδεχομένως, να είναι διαφορετικό αν, παρ'

23 — Απόφαση Carcda κ.λπ. (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 15), σκέψη 15.

24 — Απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 1988, 391/85, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1988, σ. 579, σκέψη 23).

όλ' αυτά, ληφθούν υπόψη οι συναλλαγές του μέλους του επιμελητηρίου. Επειδή οι επιχειρηματίες όλων των σταδίων παραγωγής και διανομής είναι μέλη των επιμελητηρίων, θα μπορούσε να λεχθεί ότι η KU I εισπράττεται *κατ' αρχήν* σε όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής. Πάντως, υπενθυμίζεται ότι δεν υφίσταται — αν η ερμηνεία αυτή ληφθεί ως βάση — αναλογικότητα της KU I.

3.7. Εφαρμογή της KU I επί της προστιθεμένης αξίας

54. Όσον αφορά το τέταρτο κριτήριο, τη λήψη υπόψη της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και υπηρεσιών, δεν αμφισβητείται ότι η KU I δεν περιλαμβάνει την προστιθεμένη αξία των αγαθών, δεδομένου ότι αυτή υπολογίζεται μόνο βάσει του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου, δηλαδή του φόρου προστιθεμένης αξίας που πρέπει να πληρωθεί για τις παραδόσεις προς το μέλος του επιμελητηρίου. Εντούτοις, αμφισβητείται αν ένας φόρος ή μια εισφορά κατά την έννοια του άρθρου 33 πρέπει να πληροί οπωσδήποτε το κριτήριο αυτό. Εξετάζοντας τη νομολογία του Δικαστηρίου, διαπιστώνεται ότι, κατ' επανάληψη, ένας φόρος ή μια εισφορά δεν θεωρήθηκε ότι ομοιάζει με φόρο προστιθεμένης αξίας επειδή, μεταξύ άλλων, δεν περιελάμβανε την προστιθεμένη αξία των αγαθών [25]. Η Επιτροπή έχει άλλη γνώμη. Παραπέμπει συναφώς στην απόφαση του Δικαστηρίου Dansk Denkavit και Poulsen Trading, όπου το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι ένας φόρος δεν απαιτείται να ομοιάζει ως προς όλα τα σημεία του με τον ΦΠΑ για να έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών [26]. Το Δικαστήριο προσθέτει εντούτοις: «αρκεί να εμφανίζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του» [27]. Στα ουσιώδη αυτά χαρακτηριστικά όμως που διαπίστωσε το Δικαστήριο συγκαταλέγεται και η λήψη υπόψη της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και υπηρεσιών. Επομένως, ένας φόρος ή μια εισφορά που, κατά το άρθρο 33, δεν συμβιβάζεται με το σύστημα του ΦΠΑ είναι απαραίτητο να λαμβάνει υπόψη την προστιθεμένη αξία των αγαθών και των υπηρεσιών.

55. Εντούτοις, πρέπει να τονιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, πρέπει «οπωσδήποτε» να θεωρούνται ως επιβαρύνοντες την κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών, κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ, οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ [28]. Οπωσδήποτε από αυτό δεν μπορεί να συναχθεί ότι δεν είναι δυνατή μία ασύμβατη προς το άρθρο 33 επιβάρυνση αν ένα από τα χαρακτηριστικά αυτά — ιδίως η λήψη υπόψη της προστιθεμένης αξίας — δεν συντρέχει. Η διατύπωση του άρθρου 33 παρέχει σχετική ένδειξη. Εκεί αναφέρεται απλώς ότι, γενικώς, κάθε φόρος, δικαίωμα ή τέλος, που δεν έχει τον χαρακτήρα *φόρου κύκλου εργασιών*, μπορεί να διατηρηθεί. Συνεπώς, και ένας φόρος κύκλου εργασιών, που δεν λαμβάνει υπόψη την προστιθεμένη αξία των αγαθών και υπηρεσιών, θα μπορούσε, ενδεχομένως, κατά το άρθρο 33, να θεωρηθεί ασύμβατος προς το σύστημα του ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει, επομένως, να εξεταστεί αν ο φόρος ή η εισφορά, παρά την απουσία του

25 — Αποφάσεις Giant (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 7), σκέψη 14, Bozzi (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 13), σκέψη 16, και της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-208/91, Beaulande (Συλλογή 1992, σ. I-6709, σκέψη 17).

26 — Απόφαση προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 14.

27 — Βλ. υποσημείωση 26.

28 — Απόφαση Bozzi (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 13), σκέψη 9· αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (Συλλογή 1997, σ. I-5053, σκέψη 14), και C-28/96, Fazenda Publica (Συλλογή 1997, σ. I-4939, σκέψη 37).

χαρακτηριστικού αυτού, πλήττει τη λειτουργία του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τρόπο παρόμοιο με τον ΦΠΑ. Επειδή όμως εν προκειμένω έχει ήδη αποδειχθεί ότι, για άλλους λόγους (έλλειψη αναλογικότητας ή μη δυνατότητα μετακυλίσεως στον τελικό καταναλωτή), δεν υφίσταται επιβάρυνση δυναμένη να συγκριθεί με τον φόρο προστιθεμένης αξίας, η απουσία ενός άλλου ουσιώδους χαρακτηριστικού — δηλαδή η λήψη υπόψη της προστιθεμένης αξίας — δεν μπορεί παρά να ενισχύσει το συμπέρασμα αυτό, σύμφωνα με το οποίο το σύστημα του ΦΠΑ δεν διακυβεύεται.

56. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι η εν προκειμένω επίδικη KU I δεν αποτελεί εισφορά προσομοιάζουσα με φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας. Αποτελεί κοστολογικό στοιχείο, το οποίο μπορεί να επιβαρύνει την τιμή αγαθών και το οποίο συμβάλλει στη χρηματοδότηση ενός αυτοδιοικουμένου οργανισμού. Ακόμη κι αν η KU I επιβαρύνει με τον τρόπο αυτό συναλλαγές, αυτό δεν γίνεται κατά τρόπο ασύμβατο προς το άρθρο 33, διότι αυτή δεν εμφανίζεται μαζί με τον ΦΠΑ, αλλά περιορίζεται, ως ειδική εισφορά, να χρησιμοποιεί το ποσό του προκαταβληθέντος φόρου ως λογιστική φορολογική βάση.

57. Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύει την είσπραξη της KU I.

II — *Εξέταση του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (πρώτο προδικαστικό ερώτημα)*

58. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επιπλέον από το Δικαστήριο — με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του — να αποφανθεί επί του συμβατού της KU I προς το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας. Το άρθρο αυτό διέπει την έκπτωση του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου που καθιστά δυνατή την εφαρμογή του ΦΠΑ μόνον επί της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και υπηρεσιών. Η Επιτροπή θεωρεί ότι, εν προκειμένω, υπάρχει παράβαση του άρθρου 17, διότι ο υπολογισμός της Kammerumlage βάσει των πράξεων εισροών, επί των οποίων στηρίζονται επίσης οι εκπτώσεις, έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού των εκπτώσεων αυτών. Οι λοιποί συμμετέχοντες στην παρούσα διαδικασία έχουν διαφορετική γνώμη. Η Αυστριακή και η Γερμανική Κυβέρνηση, για παράδειγμα, ισχυρίζονται ότι η — ενδεχομένη — μείωση της εκπτώσεως του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου είναι καθαρά λογιστική.

59. Εξάλλου, δεν φαίνεται αναγκαίο να εξεταστεί η KU I ως προς το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας. Αφού αποδείχθηκε ότι η KU I συμβιβάζεται, κατά το άρθρο 33, με το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, παρόλον ότι αυτή έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση των συναλλαγών, μία πρόσθετη εξέταση θα καθιστούσε περιττές τις αναλύσεις που έγιναν βάσει του άρθρου 33. Το άρθρο 33 είναι η ρύθμιση η οποία οροθετεί, σε σχέση με το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, τους φόρους και τις εισφορές που τα κράτη μέλη δικαιούνται να διατηρούν. Επομένως, μόνο βάσει του άρθρου 33 πρέπει να αποφασίζεται ποιους φόρους και ποιες εισφορές μπορούν τα κράτη μέλη να διατηρούν μαζί με τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Άπαξ και διαπιστώθηκε ότι μία εισφορά, σύμφωνα με τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της, είναι στο σύνολό της συμβατή προς το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεν είναι πλέον δυνατό να εξεταστεί εκ νέου το συμβατό της ως προς επιμέρους σημεία. Επομένως, καθόσον μία εισφορά είναι συμβατή προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, ισχύουν ως

προς αυτήν οι σχετικοί ειδικοί (εθνικοί) κανόνες και όχι οι κανόνες της έκτης οδηγίας καθεαυτής. Αν τα πράγματα είχαν άλλως, αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των εθνικών αρμοδιοτήτων και, επομένως, θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της επικουρικότητας. Οι κατά το άρθρο 33 επιτρεπόμενοι φόροι και εισφορές μπορούν, επομένως, να εξεταστούν μεμονωμένα, δηλαδή ανεξάρτητα από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Αυτό έχει επίσης ως αποτέλεσμα ότι ακόμη και «παράβαση» μεμονωμένων διατάξεων της έκτης οδηγίας δεν έχει, επομένως, σημασία, διότι οι διατάξεις αυτές ισχύουν μόνο για τις εισφορές που υπάγονται στο σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας. Επομένως, εξέταση βάσει του άρθρου 17 είναι δυνατή μόνο στο πλαίσιο του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας.

60. Αυτό προκύπτει επίσης από τη νομολογία του Δικαστηρίου επί του άρθρου 17. Το Δικαστήριο εξέτασε ρυθμίσεις, βάσει του άρθρου 17, οι οποίες προέβλεπαν είτε εξαιρέσεις από την έκτη οδηγία [29] είτε τροποποιημένη φορολογική βάση για τον φόρο προστιθεμένης αξίας [30] είτε διαφορετικές προθεσμίες πληρωμής για τον φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την εσωτερική ρύθμιση και τον φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την εισαγωγή [31]. Επρόκειτο, επομένως, πάντοτε για διατάξεις του τομέα της εισπράξεως του φόρου προστιθεμένης αξίας κατ' εφαρμογή της έκτης οδηγίας. Ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία ένας νεοθεσπισθείς φόρος δεν αποτελούσε αυτοτελή φόρο σε σχέση με τον ΦΠΑ, η εκτίμηση έγινε βάσει του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας και όχι βάσει του άρθρου 17 [32].

29 — Απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4797).

30 — Απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883).

31 — Απόφαση της 10ης Ιουλίου 1984, 42/83, Dansk Denkavit (Συλλογή 1984, σ. 2649).

32 — Απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 24).

61. Ακόμη κι αν εξεταστεί η περίπτωση παραβάσεως του άρθρου 17, θα συναχθεί το συμπέρασμα ότι μόνο μία λογιστικού χαρακτήρα μείωση του ποσού των εκπτώσεων μπορεί να προκύψει. Δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της δυνατότητας διεκδικήσεως εκπτώσεως καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου και της εισπράξεως της KU I. Επομένως, η KU I εισπράττεται ακόμη κι αν το μέλος του επιμελητηρίου δεν έχει καμία δυνατότητα να επικαλεστεί τις πράξεις εισροών στο πλαίσιο της εκπτώσεως.

III — *Υπάρχει παράβαση του άρθρου 5 της Συνθήκης ΕΚ*

62. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή ισχυρίστηκε εξάλλου ότι ήταν δυνατό να θεωρηθεί η KU I ως έμμεση υπονόμευση του συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, η οποία απαγορεύεται από το άρθρο 5 της Συνθήκης. Οι αποφάσεις στις οποίες συναφώς παραπέμπει [33] αφορούν, αφενός μεν, αμέσους φόρους και επομένως δεν αφορούν τον φόρο προστιθεμένης αξίας, αφετέρου δε, το ερώτημα σχετικά με την παραβίαση της ελευθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ή της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω της εισπράξεως του φόρου προστιθεμένης αξίας ή λόγω της εισπράξεως τελών. Στις περιπτώσεις αυτές, δηλαδή στις περιπτώσεις παραβιάσεως μιας των βασικών αρχών ή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, το Δικαστήριο αναφέρθηκε στο άρθρο 5 οσάκις τα κράτη μέλη είχαν αρμοδιότητα. Εν προκειμένω όμως δεν προβάλλεται ούτε παραβίαση μιας των βασικών αρχών ούτε παραβίαση της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων. Η αναφορά στο άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΚ δεν φαίνεται να προσφέρεται, επίσης, διότι εν προκειμένω υφίσταται ειδική διάταξη οροθετήσεως, δηλαδή το άρθρο 33, και δεν διαφαίνεται εξάλλου νομοθετικό κενό.

33 — Αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1986, 44/84, Hurd (Συλλογή 1986, σ. 29)· της 6ης Ιουλίου 1988, 127/86, Ledoux (Συλλογή 1988, σ. 3741), και της 3ης Μαΐου 1994, C-47/93, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1994, σ. I-1593).

63. Εξάλλου, το άρθρο 5 αφορά κυρίως αρχές γενικής φύσεως· είναι λίαν αμφίβολο ότι σ' αυτές συγκαταλέγονται διατάξεις που έχουν ως αντικείμενο τη ρύθμιση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Γενικές αρχές υπό την έννοια αυτή — όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις της έκτης οδηγίας [34] — είναι μάλλον οι βασικές αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας, η πρόληψη των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και η κατάργηση των διατυπώσεων που συνδέονται με τη διάβαση των συνόρων. Πρόκειται επίσης για τη δημιουργία μιας ομοιόμορφης βάσεως για τους ιδίους πόρους της Κοινότητας. Η βάση αυτή θα περιοριζόταν, αν φόροι και εισφορές απαλείφονταν από το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας και εισπράττονταν χωριστά από τον ΦΠΑ ή πλέον αυτού. Επειδή κανένας από τους λόγους αυτούς δεν ισχύει ως προς την KU I, δεν υφίσταται ούτε από την άποψη αυτή επιβάρυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας των αγαθών και υπηρεσιών.

Ακόμη κι αν υπάρχει διαφορετική άποψη, θα πρέπει εντούτοις να σκεφθεί κανείς ότι η KU I, λόγω του μικρού ποσού της, δεν δημιουργεί στρεβλώσεις, πολύ δε περισσότερο που ο νομοθέτης επιτρέπει πολύ μεγαλύτερα περιθώρια όσον αφορά τους συντελεστές του ΦΠΑ.

IV — *Περίληψη*

64. Συνοπτικώς, μπορεί να λεχθεί ότι η KU I δεν αποτελεί φόρο πληρούντα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας. Ούτε έχει ως αποτέλεσμα την υπονόμευση του συστήματος προστιθεμένης αξίας που πλήττει την κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών. Η KU I είναι, επομένως, σύμφωνη προς το άρθρο 33.

65. Η KU I δεν επιδιώκει ούτε καταστρατήγηση του φόρου προστιθεμένης αξίας ούτε διόρθωση αυτού ούτε να εμφανιστεί ως ουσιαστικά όμοια προς αυτόν. Αποκλειστικός σκοπός της είναι η χρηματοδότηση από τα μέλη του επιμελητηρίου μιας νόμιμης εκπροσωπήσεως συμφερόντων. Το ποσό των καταβληθέντων σε προηγούμενο στάδιο φόρων, το οποίο κατά τρόπο αρκετά ατυχή επιλέχθηκε ως δείκτης της ικανότητας συνδρομής των μελών των επιμελητηρίων, ελήφθη υπόψη ως φορολογική βάση για λόγους καθαρά πρακτικούς, δεδομένου ότι το ποσό αυτό εύκολα αποδεικνύεται και ελέγχεται λόγω των ήδη άλλοθεν υπαρχόντων στοιχείων.

V — *Επικουρική εξέταση των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως*

66. Για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο δεν ακολουθήσει την πρόταση αυτή και καταλήξει στο ότι η KU I δεν συμβιβάζεται με το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, πρέπει ακόμη να εξεταστεί το ερώτημα των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως, το οποίο υπέβαλε επικουρικώς η Αυστριακή Κυβέρνηση.

67. Δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφανθεί κατ' αρχήν επί του γενικού κύρους της KU I. Αυτό απόκειται στα εθνικά δικαστήρια. Στο Δικαστήριο απόκειται απλώς να εξετάσει αν ο τρόπος υπολογισμού της KU I, δηλαδή η συσχέτιση με τις πράξεις εισροών, συμβιβάζεται με το κοινοτικό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, τούτο δεν σημαίνει εν τούτοις ότι η KU I δεν επιτρέπεται πλέον να εισπράττεται. Στην περίπτωση αυτή πρέπει απλώς να

34 — Δεύτερη, τρίτη και τετάρτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας και ψήφισμα περιέχον τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου επί της προτάσεως της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων προς το Συμβούλιο για έκτη οδηγία περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ABl. C 40, της 8ης Απριλίου 1974, σ. 34).

βρεθεί ένα άλλο σύστημα υπολογισμού, το οποίο να είναι συμβατό με το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας. Για τους λόγους αυτούς, θα είχε νόημα η χρονική οροθέτηση των αποτελεσμάτων της αποφάσεως, διότι αυτή δεν μπορεί να οδηγήσει, όσον αφορά το παρελθόν, σε μηχανισμούς επιστροφής, αλλά μόνο σε νέους υπολογισμούς μιας Kammerumlage με ελάχιστα διαφορετικό ύψος.

68. Εξάλλου, ακόμη κι αν γίνει δεκτή η ύπαρξη παραβάσεως — λόγω της πολυπλοκότητας του προβληματισμού — αυτή δεν θα ήταν εύκολο να διακριθεί. Η κατάσταση ήταν διαφορετική στην υπόθεση Dansk Denkavit και Poulsen Trading. Στην υπόθεση εκείνη, η Επιτροπή είχε επιστήσει την προσοχή της Δανικής Κυβερνήσεως, λίγες μόνον εβδομάδες μετά τη θέσπιση του επίδικου φόρου, ως προς τα προβλήματα τα οποία ο φόρος αυτός μπορούσε να προκαλέσει ενόψει του άρθρου 33. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο δεν έκρινε σκόπιμο να καθορίσει χρονικά τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του [35]. Επειδή, εντούτοις, στην παρούσα υπόθεση δεν θα ήταν τόσο εύκολο να αποκαλυφθεί η ύπαρξη ενδεχομένης παραβάσεως του άρθρου 33, θα μπορούσαν να προβλεφθούν χρονικά όρια όσον αφορά τα αποτελέσματα της αποφάσεως.

Πρόταση

69. Επομένως, προτείνω να δοθεί η εξής απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα:

«Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος την είσπραξη εισφοράς, με σταθερό συντελεστή, της οποίας τη φορολογική βάση αποτελούν:

α) ο φόρος κύκλου εργασιών, ο οποίος οφείλεται λόγω των πραγματοποιηθεισών παραδόσεων ή λοιπών παροχών εκ μέρους άλλων επιχειρήσεων προς τον υπόχρεο σε εισφορά, για την επιχείρησή του, εξαιρέσει του φόρου κύκλου εργασιών που οφείλεται λόγω εκποιήσεων επιχειρήσεων, και

β) ο φόρος κύκλου εργασιών, ο οποίος οφείλεται από τον υπόχρεο σε εισφορά λόγω της εισαγωγής αγαθών για την επιχείρησή του ή λόγω των ενδοκοινοτικών αγορών για την επιχείρησή του.

Στην περίπτωση αυτή παρέλκει η εξέταση του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας.»

35 — Απόφαση προπαραταθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψεις 20 έως 23.