ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MARCO DARMON της 2ας Δεκεμβρίου 1987 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Η παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά της Ιρλανδίας αφορά τα κριτήρια εφαρμογής του άρθρου 28, της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών [1] (στο εξής: οδηγία). Στην Ιρλανδία προσάπτεται, κατ' ουσίαν, η εφαρμογή « μηδενικού συντελεστή » σε ορισμένα αγαθά και παρεχόμενες υπηρεσίες [2] που αναφέρονται στον πίνακα του « *Value Added Tax Act* του 1972 » [3], εφαρμογή που δεν δικαιολογείται από « λόγους κοινωνικού συμφέροντος καλώς καθοριζομένους και προς όφελος των τελικών καταναλωτών », όπως απαιτεί το άρθρο 17, τελευταία περίπτωση, της δεύτερης οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 [4] (στο εξής: άρθρο 17), στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

2. Το νομοθέτημα αυτό εντάσσεται σε διαδικασία που άρχισε το 1967, όταν εκδόθηκαν οι δύο πρώτες οδηγίες [5] περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών. Θεσπίστηκε έτσι « γενικός φόρος καταναλώσεως » [6], αν και « οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται κατά τον αυτό χρόνο » [7]. Δέκα έτη αργότερα, η οδηγία [8] έθεσε ως βασικό σκοπό τη δημιουργία ιδίων πόρων των Κοινοτήτων, στους οποίους περιλαμβάνονται, « μεταξύ άλλων, και οι προερχόμενοι από το φόρο προστιθεμένης αξίας που προκύπτουν από την εφαρμογή κοινού συντελεστή επί *φορολογικής βάσεως καθοριζομένης κατά τρόπο ομοιόμορφο* και σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες » [9].

3. « Με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη » [10], τα άρθρα 13 έως 16 της οδηγίας προβλέπουν πίνακα απαλλαγών κοινών σε όλα τα κράτη αυτά. Εξάλλου, οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 28 της οδηγίας τους επιτρέπουν ιδίως να διατηρήσουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τους μειωμένους συντελεστές και τις απαλλαγές που υφίσταντο στις 31 Δεκεμβρίου 1975 και ανταποκρίνονταν στα κριτήρια του άρθρου 17. Η τελευταία αυτή δυνατότητα προβλέφθηκε επειδή θεωρήθηκε « *απαραίτητο να προβλεφθεί μεταβατική περίοδος* που να επιτρέπει την *προοδευτική προσαρμογή* των εθνικών νομοθεσιών σε *ορισμένους τομείς* » [11].

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

1 — « Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση », ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — Η προσφυγή αφορά, αφενός, ορισμένους συντελεστές γεωργικής παραγωγής (ζωοτροφές μη προοριζόμενες για κατοικίδια ζώα, ορισμένα λιπάσματα σε παρτίδες 10 χγρ. τουλάχιστον, φάρμακα προοριζόμενα για ζώα πλην των κατοικιδίων, χορηγούμενα διά της στοματικής οδού, σπόρους ή άλλα προϊόντα προς σπορά για την παραγωγή τροφίμων), αφετέρου, την παροχή ηλεκτρισμού που δεν προορίζεται για τους τελικούς καταναλωτές.

3 — Όπως τροποποιήθηκε επανειλημμένα, τελευταία από το Finance Act του 1985.

4 — Οδηγία 67/228 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — « Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας » (στο εξής: ΦΠΑ), ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5 (στο εξής: δεύτερη οδηγία).

5 — Πρώτη οδηγία 67/227 του Συμβουλίου, 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· δεύτερη οδηγία, όπ.π.

6 — Όγδοη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας.

7 — Άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας.

8 — Η τρίτη, τέταρτη και πέμπτη οδηγία είχαν ως μοναδικό σκοπό την παράταση της προθεσμίας εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

9 — Βλέπε δεύτερη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας (η υπογράμμιση είναι δική μου).

10 — Ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας.

11 — Δέκατη ένατη και τελευταία αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας (η υπογράμμιση είναι δική μου).

4. Το σύστημα του εν λόγω μηδενικού συντελεστή που θεσπίστηκε βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 2, διακρίνεται, εντούτοις, από το μηχανισμό απαλλαγής που προβλέπεται από τη διάταξη αυτή. Αυτή αφορά, πράγματι, απαλλαγή « με επιστροφή των φόρων που καταβλήθηκαν στο προηγούμενο στάδιο », η οποία πραγματοποιείται κατά τη λιανική πώληση. Στα προηγούμενα στάδια, κάθε υποκείμενος στο φόρο, όπως καθορίζεται στο άρθρο 4 της οδηγίας, εισπράττει το φόρο. Μόνον ο λιανοπωλητής, που πωλεί στον « τελικό καταναλωτή » προϊόν που τυγχάνει απαλλαγής, δεν εισπράττει τον ΦΠΑ που κατέβαλε και που του επιστρέφεται από τις φορολογικές αρχές. Το σύστημα του μηδενικού συντελεστή λειτουργεί σε διαφορετική βάση. Ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες, που καθορίζονται από τον εθνικό νομοθέτη, αποτελούν αντικείμενο θεωρητικής και μηδενικής φορολογίας, που συνίσταται στη μη πραγματική είσπραξη ΦΠΑ, τόσο κατά το χρόνο παραδόσεως όσο και κατά τα προγενέστερα στάδια εμπορίας. Προφανώς στην περίπτωση αυτή δεν πραγματοποιείται επιστροφή προς όφελος του λιανοπωλητή. Κατά την Επιτροπή, ο μηδενικός συντελεστής αφορά περίπου το 33 % της ιδιωτικής καταναλώσεως των νοικοκυριών της Ιρλανδίας η οποία αρνείται αυτό το ποσοστό, εκτιμώντας το σε 25 %. Το αντίστοιχο ποσοστό για το Ηνωμένο Βασίλειο είναι 35 %. Τρία άλλα κράτη γνωρίζουν επίσης την τεχνική του μηδενικού συντελεστή, την οποία εφαρμόζουν, εντούτοις, σε πολύ μικρή κλίμακα, ιδίως στον τομέα του Τύπου.

5. Ας σημειωθεί εκ των προτέρων ότι το σύστημα δεν αμφισβητείται ως προς την *αρχή* του από την Επιτροπή, η οποία το θεωρεί ισοδύναμο με τις απαλλαγές με επιστροφή. Επικρίνει, εντούτοις, την *εφαρμογή* του μηδενικού συντελεστή στις προαναφερθείσες κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών [12], θεωρώντας ότι δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του άρθρου 17. Μολονότι δέχεται ότι ο μηδενικός συντελεστής δεν έχει επίπτωση επί των ιδίων πόρων, σημειώνει ότι, « υπό το πρίσμα της πραγματοποιήσεως της εσωτερικής αγοράς, της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων ... », στόχος της είναι « να περιορίσει τη χρήση των μηδενικών συντελεστών στις πράξεις που ανταποκρίνονται στα κριτήρια του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, και αυτό στο πλαίσιο της γενικής φορολογικής της πολιτικής που έχει ως τελικό στόχο την ολική κατάργηση του συνόλου των μηδενικών συντελεστών και των απαλλαγών με επιστροφή ». Θεωρεί ότι « η εφαρμογή των μηδενικών συντελεστών αποτελεί εμπόδιο στην πορεία προς την ενοποίηση των συντελεστών του ΦΠΑ ».

6. Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, για να καθοριστεί μέχρι ποιο σημείο της αλυσίδας εμπορίας μπορεί να εφαρμόζεται ο μηδενικός συντελεστής, έτσι ώστε να παρέχει *πλεονέκτημα στον τελικό καταναλωτή*, πρέπει να ληφθούν υπόψη μόνο τα στάδια που αντιστοιχούν στις « πραγματικές εισροές » κατά την παραγωγή ή τη διανομή του ίδιου τελικού προϊόντος που απαλλάσσεται βάσει των κριτηρίων του άρθρου 28, παράγραφος 2. Ισχυρίζεται ότι οι παραδόσεις της υπό κρίση γεωργικής παραγωγής δεν προορίζονται για τους τελικούς καταναλωτές και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως έμμεσοι συντελεστές της γεωργικής παραγωγής. Υποστηρίζει, εξάλλου, ότι μόνον ο αγοραστής αγαθών ή υπηρεσιών χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να χαρακτηριστεί ως τελικός καταναλωτής.

7. Η ιρλανδική κυβέρνηση δεν αμφισβήτησε, με τα γραπτά της υπομνήματα, τον ορισμό του τελικού καταναλωτή της Επιτροπής, μολονότι, κατά τη διοικητική διαδικασία, στο έγγραφό της της 23ης Ιουλίου 1982, τον είχε θεωρήσει πολύ στενό και « όχι οπωσδήποτε ορθό ». Ισχυρίζεται, αφενός, ότι η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή δικαιολογείται όταν, ενόψει των εμπορικών συνθηκών, προκύπτει όφελος, έστω και έμμεσο, για τους τελικούς καταναλωτές. Εν πάση περιπτώσει, όσον αφορά τους αναφερθέντες συντελεστές της γεωργικής

12 — Βλέπε ανωτέρω υποσημείωση 2.

παραγωγής, άμεσο πλεονέκτημα προκύπτει για τους παραγωγούς που καταναλώνουν τα προϊόντα της εκμεταλλεύσεώς τους. Η Ιρλανδία ισχυρίζεται, αφετέρου, ότι έχει διακριτική ευχέρεια ως προς τον καθορισμό των μέτρων που ανταποκρίνονται σε « λόγους κοινωνικού συμφέροντος καλώς καθοριζομένους ». Παρατηρεί ότι ο έλεγχος του Δικαστηρίου εμφανίζεται « πολύ δυσχερής ». Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί την ύπαρξη αυτής της προνομίας του καθού κράτους· ισχυρίζεται, εντούτοις, ότι στο Δικαστήριο απόκειται να καθορίσει το κοινοτικό περιεχόμενο των « καλώς καθοριζομένων λόγων κοινωνικού συμφέροντος » και να κρίνει αν τα θεσπισθέντα μέτρα συνάδουν προς την έννοια αυτή.

8. Η Ιρλανδία, προς άμυνά της, επικαλείται κυρίως τις διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας (άρθρο 27). Η διάταξη αυτή, παραπέμποντας στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρήσουν ειδικά εξαιρετικά μέτρα « με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής », υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978. Κατά την καθού κυβέρνηση, η διάταξη αυτή καθιστά δυνατή τη δικαιολόγηση των μηδενικών συντελεστών για τους συντελεστές της γεωργικής παραγωγής και, επικουρικά, για την παροχή ηλεκτρισμού. Η Επιτροπή θεωρεί, κατ' ουσίαν, ότι αποκλείεται ratione materiae η σωρευτική εφαρμογή των άρθρων 27 και 28, παράγραφος 2, και ιδίως ότι η πρώτη από τις διατάξεις αυτές δεν πρέπει να καταστήσει δυνατή την καταστρατήγηση των κανόνων της δεύτερης.

9. Με το υπόμνημα ανταπαντήσεως η Ιρλανδία προσάπτει, τέλος, γενικότερα, στην Επιτροπή ότι χρησιμοποιεί στην πραγματικότητα την προσφυγή λόγω παραβάσεως επιχειρώντας να παρακάμψει τις διατάξεις του άρθρου 28, κατά τις οποίες στο Συμβούλιο απόκειται να αποφασίζει ομόφωνα την κατάργηση των απαλλαγών που προβλέπονται στο ίδιο αυτό κείμενο. Η καθής κυβέρνηση παρατηρεί ότι η Επιτροπή ανέφερε ότι η ιρλανδική μέθοδος « εμποδίζει... κάθε πρόοδο προς μεγαλύτερη εναρμόνιση του ΦΠΑ ». Θεωρεί ότι η διατύπωση αυτή αποτελεί πολιτικής φύσεως επιχείρημα. Ισχυρίζεται επίσης ότι κατά το χρόνο ασκήσεως της προσφυγής η Επιτροπή δεν είχε προτείνει στο Συμβούλιο πρόγραμμα καταργήσεως. Πρέπει να σημειωθεί σχετικά ότι η σχετική πρόταση υποβλήθηκε κατά τη διάρκεια της διαδικασίας [13].

10. Ας ειπωθεί εκ των προτέρων ότι αυτές οι αντιρρήσεις περί ενδεχομένων κινήτρων της προσφυγής φαίνονται ξένες προς το έργο του Δικαστηρίου. Δεν είναι ανάγκη να υπενθυμιστεί ότι εν πάση περιπτώσει η Επιτροπή, φύλακας των Συνθηκών, διαθέτει πλήρη ελευθερία εκτιμήσεως ως προς την άσκηση προσφυγής λόγω παραβάσεως και ότι σε αυτήν « απόκειται να επιλέξει το χρόνο ασκήσεως της προσφυγής ενώπιον του Δικαστηρίου » [14]. Ο ρόλος του Δικαστηρίου συνίσταται, εξάλλου και προ παντός, στην εκτίμηση των ενδεχομένων παραβάσεων των κοινοτικών υποχρεώσεων κράτους μέλους, οι οποίες καθορίζονται από το *θετικό δίκαιο*. Υπενθυμίζω σχετικά ότι στην υπόθεση *Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου*, στην οποία το τελευταίο υποστήριξε ότι το προσφεύγον όργανο χρησιμοποίησε την προσφυγή κατά παραλείψεως ως μέσο επιδιώξεως πολιτικών σκοπών, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

« δεν μπορεί να περιοριστεί η άσκηση αυτού του δικαιώματος (της ασκήσεως προσφυγής κατά παραλείψεως ως προς ένα από τα κοινοτικά όργανα) χωρίς να θιγεί η θεσμική του θέση όπως τη θέλησε η Συνθήκη » [15].

13 — ΕΕ C 250 της 18.9.1987, σ. 2.

14 — Απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 1968, υπόθεση 7/68, Rec. σ. 617, 625.

15 — Απόφαση της 22ας Μαΐου 1985, υπόθεση 13/83, Συλλογή σ. 1513, ιδίως σ. 1556.

Το Δικαστήριο απέρριψε έτσι την ένσταση απαραδέκτου που προβλήθηκε σχετικά από το Συμβούλιο, σύμφωνα με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα που είπε:

«Δεν είναι υπόθεση του Δικαστηρίου να κρίνει αν με την προσφυγή επιδιώκονται πολιτικοί στόχοι. Ενώπιον του Δικαστηρίου εκδικάζεται σύμφωνα με τους κανόνες της διαδικασίας μια διαφορά σχετικά με ένα νομικό ζήτημα, δηλαδή την έκταση των υποχρεώσεων ενός κοινοτικού οργάνου. Η εν λόγω διαφορά θα επιλυθεί κατ' εφαρμογή των εν προκειμένω σχετικών διατάξεων, δηλαδή των διατάξεων της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, της 25ης Μαρτίου 1957. Κατά την εκδίκασή της λαμβάνεται υπόψη το συμφέρον της Κοινότητας και της έννομης τάξης της, η οποία σαφώς ορίζει ποια είναι η έκταση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των αντιδίκων» [16].

Τέτοιες υπενθυμίσεις αρχών, που υπογραμμίζουν τον *αντικειμενικό* χαρακτήρα των προσφυγών που ασκούνται ενώπιον του Δικαστηρίου, καθιστούν δυνατή την εκτίμηση του περιεχομένου των επιχειρημάτων που προβάλλει σχετικά η καθής κυβέρνηση. Και μολονότι το προσφεύγον όργανο χρησιμοποίησε, εν προκειμένω, ορισμένες γενικές διατυπώσεις για τα συμφέροντα που θεωρούσε σχετικά, στην προσφυγή του αναφέρθηκε αδιαμφισβήτητα σε παράβαση του άρθρου 28 της έκτης οδηγίας σε συνδυασμό προς το άρθρο 17 της δεύτερης οδηγίας. Και, προφανώς — υπό την επιφύλαξη του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 27 — μόνον αυτές οι διατάξεις θα επιτρέψουν στο Δικαστήριο να διαπιστώσει την ύπαρξη ή την έλλειψη παραβάσεως του καθού κράτους, επειδή, αφού η έκτη οδηγία προβλέπει ρητά ότι στο Συμβούλιο απόκειται να *καταργήσει* τις θεσπισθείσες βάσει του άρθρου 28 εξαιρέσεις, η ίδια η *διατήρησή* τους, μέχρι την έκδοση αυτής της αποφάσεως, προϋποθέτει ότι είναι σύμφωνες προς το κείμενο αυτό. Πρέπει, λοιπόν, να εξετάσω αμέσως το τελευταίο αυτό ζήτημα.

16 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz της 7ης Φεβρουαρίου 1985, υπόθεση 13/83, Συλλογή σ. 1513, ιδίως σ. 1515.

I — Οι καλώς καθοριζόμενοι και προς όφελος των τελικών καταναλωτών λόγοι κοινωνικού συμφέροντος

11. Υπογραμμίζω εξαρχής ότι οι «καλώς καθοριζόμενοι λόγοι κοινωνικού συμφέροντος» και το όφελος του τελικού καταναλωτή δεν αποτελούν προϋποθέσεις προβλεπόμενες διαζευκτικά. Πράγματι, η μία αφορά το *σκοπό* των εν λόγω μέτρων, η άλλη τους *ωφελούμενους* από αυτό. Είναι, επομένως, σωρευτικές. Τίποτε δεν θα επέτρεπε, επιπλέον, να προβεί κανείς σε διασταλτική ερμηνεία διατάξεως που αφορά εξαίρεση από τους κανόνες της ενιαίας φορολογικής βάσεως του ΦΠΑ.

Α — *Οι καλώς καθοριζόμενοι λόγοι κοινωνικού συμφέροντος*

12. Αμφότεροι οι διάδικοι αναγνωρίζουν σχετικά στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια ως προς τον καθορισμό της κοινωνικής τους πολιτικής. Η Επιτροπή θεωρεί, εντούτοις, ότι στο Δικαστήριο απόκειται να προσδώσει κοινοτικό περιεχόμενο στην έννοια των «καλώς καθοριζομένων λόγων κοινωνικού συμφέροντος», πράγμα που θα έπρεπε να οδηγήσει, εν προκειμένω, το Δικαστήριο στη διαπίστωση ότι τα ληφθέντα μέτρα είναι ανεπαρκώς καθορισμένα ή αδικαιολόγητα ή και δυσανάλογα προς τους προβληθέντες λόγους.

13. Η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή μπορεί να επιδιώκει τη μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως των φτωχότερων κοινωνικών στρωμάτων. Μπορεί όμως να φανταστεί κανείς εξίσου ότι τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν τη φορολογία ως όργανο για να ικανοποιούν καλύτερα τις ανάγκες της μεγάλης πλειοψηφίας του πληθυσμού. Και δεν νομίζω ότι, προκειμένου για την εν λόγω έννοια, από-

κειται στο Δικαστήριο να εξετάζει τη σκοπιμότητα των επιλογών που πραγματοποιούν τα κράτη μέλη. Υπενθυμίζω ότι, σχετικά με την επιφύλαξη της δημόσιας ηθικής στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

« σε κάθε κράτος μέλος απόκειται, καταρχήν, ο καθορισμός των απαιτήσεων της δημόσιας ηθικής στην επικράτειά του, σύμφωνα με τη δική του κλίμακα αξιών, και υπό τη μορφή που αυτό επέλεξε » [17].

Σας προτείνω να μεταφέρετε εν προκειμένω αυτή τη λύση. Πράγματι, αν τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν έτσι την προαναφερθείσα θεμελιώδη ελευθερία, ανάλογη ευχέρεια πρέπει να τους αναγνωριστεί, χωρίς να διακυβεύεται περισσότερο η συνοχή της κοινοτικής έννομης τάξης, όσον αφορά προσωρινές εξαιρέσεις από την ενιαία φορολογική βάση του ΦΠΑ.

14. Η τήρηση της εν λόγω οδηγίας απαιτεί, εντούτοις, να μπορεί το Δικαστήριο να επεμβαίνει στην περίπτωση κατά την οποία η άσκηση από τα κράτη μέλη των σχετικών εξουσιών τους, μη μπορώντας καθόλου να συνδεθεί με τον εν λόγω τομέα, εμποδίζει την εφαρμογή του ίδιου του κοινοτικού νομοθετήματος. Προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να επιφυλάξει τον έλεγχό του στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο σκοπός των ληφθέντων μέτρων είναι σαφώς ξένος προς την ικανοποίηση των *θεμελιωδών*, ατομικών ή συλλογικών, *αναγκών* του πληθυσμού του κράτους μέλους.

Β — *Ο τελικός καταναλωτής*

15. Κατά τη γνώμη μου ο τελικός καταναλωτής πρέπει να οριστεί ως ο αποκτών αγαθό ή υπηρεσία για προσωπική χρήση, εκτός από τις οικονομικές δραστηριότητες που το άρθρο 4 της οδηγίας χρησιμοποιεί ως κριτήριο χαρακτηρισμού του υποκειμένου στο φόρο. Υποκείμενος στο φόρο και τελικός καταναλωτής διακρίνονται από το γεγονός ότι ο πρώτος εκτελεί πράξεις εξ επαχθούς αιτίας και ο δεύτερος *αποκτά* για δική του χρήση. Η διάταξη αυτή επιφέρει ουσιώδεις φορολογικές συνέπειες: ο υποκείμενος στο φόρο αφαιρεί καταρχήν την επιβάρυνση του ΦΠΑ, ενώ ο τελικός καταναλωτής βαρύνεται με το φόρο αυτό, « δεδομένου ότι δεν υπάρχει περαιτέρω συναλλαγή για την οποία καταβάλλεται τίμημα » [18]. Η τελευταία αυτή συνέπεια δεν μπορεί να παραγνωρίζεται, όταν πρόκειται για μηδενικό συντελεστή. Στην περίπτωση αυτή ο τελικός καταναλωτής ταυτίζεται με εκείνον που θα βαρυνόταν, χωρίς δυνατή έκπτωση, με το θετικό φόρο. Ο ορισμός αυτός, που απέχει πολύ από μια στενή προσέγγιση, μου φαίνεται ότι αντιστοιχεί αυστηρά στη μόνη φορολογική παραδοχή που είναι σύμφωνη, στο πλαίσιο των διατάξεων περί ΦΠΑ, με τις κατηγορίες αυτής της φορολογίας. Πρόκειται, κατά τα λοιπά, για εκείνη που περιέχεται στο άρθρο 3 της προτάσεως της δεκάτης έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [19]:

« Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, νοούνται ως:

α) τελικός καταναλωτής:

1) πρόσωπο που δεν θεωρείται, για την εισαγωγή των αγαθών που αναφέρονται στο άρθρο 2, ως υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου·

17 — Regina κατά Henn et Darby, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1979, Rec. σ. 3795.

18 — Staatssecretaris van Financiën κατά Hong-Kong Trade Development Council, απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, Συλλογή σ. 1277, σκέψη 9.

19 — ΕΕ C 226 της 28.8.1984, σ. 2.

2) υποκείμενος στο φόρο που έχει αποκλειστεί του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την κτήση του αγαθού. »

Γ — *« Προς όφελος » του τελικού καταναλωτή: η έννοια του πλεονεκτήματος*

16. Απομένει να εξεταστεί η έννοια του πλεονεκτήματος κατά το άρθρο 17 που αναφέρει τις απαλλαγές « *προς όφελος* των τελικών καταναλωτών ». Στο πλαίσιο της « συνήθους » απαλλαγής, το πλεονέκτημα αυτό απορρέει από τη μη εφαρμογή του ΦΠΑ κατά το στάδιο του λιανικού εμπορίου. Κατ' ουσίαν, το πλεονέκτημα είναι ακριβώς το ίδιο στο σύστημα του μηδενικού συντελεστή: ο καταναλωτής δεν καταβάλλει τον ΦΠΑ. Η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή σε προγενέστερα στάδια εμπορίας δεν παρέχει κανένα πρόσθετο φορολογικό πλεονέκτημα στον καταναλωτή, αφού αυτός, εν πάση περιπτώσει, δεν βαρύνεται με φόρο. Μπορεί, εντούτοις, να δεχθεί κανείς το μηδενικό συντελεστή κατά το προηγούμενο στάδιο φορολογήσεως, κατά το μέτρο που εφαρμόζεται στο *ίδιο το προϊόν* που *προορίζεται* για αγορά από τον τελικό καταναλωτή με μηδενικό συντελεστή.

17. Θα μπορούσε κανείς, περαιτέρω, να λάβει υπόψη του το έμμεσο πλεονέκτημα που θα απέρρεε, κατά την καθής κυβέρνηση, από την εφαρμογή μηδενικού συντελεστή σε *συντελεστές της παραγωγής* που συμβάλλουν στην παραγωγή των αγαθών τα οποία υπόκεινται σε μηδενικό συντελεστή; Υπογραμμίζω ότι το πλεονέκτημα αυτό δεν υφίσταται από φορολογική άποψη, εφόσον χορηγείται στον τελικό καταναλωτή μηδενικός συντελεστής. Πράγματι, ο πολλαπλασιασμός των μηδενικών συντελεστών σε προηγούμενο στάδιο φορολογήσεως δεν έχει επίπτωση στη φορολογική επιβάρυνση του καταναλωτή, που απολαύει σε κάθε περίπτωση μηδενικού συντελεστή. Επομένως, το μόνο πλεονέκτημα που μπορεί να υφίσταται γι' αυτόν απορρέει από την ενδεχόμενη μείωση του κόστους του προϊόντος, συνεπεία της ελαφρύνσεως των ταμειακών επιβαρύνσεων και των γενικών εξόδων, ελλείψει θετικών συντελεστών επιβαλλόμενων στους οικείους συντελεστές της παραγωγής. Οι συνέπειες αυτές, που προκύπτουν από την οικονομική ανάλυση, μου φαίνονται, εντούτοις, ότι πρέπει να εξεταστούν προσεκτικά, κατά το μέτρο που ποικίλλουν, ανάλογα με τις προβλεπόμενες προθεσμίες εκπτώσεως, το μέγεθος, τη δομή των οικείων παραγωγών ή ενδιαμέσων, τις μεταξύ τους πιστωτικές σχέσεις, κλπ. Ο πολύπλοκος χαρακτήρας των αποτελεσμάτων αυτών επιβάλλει σχετικά, κατά τη γνώμη μου, την επιφυλακτική εξέταση πλεονεκτήματος « προς όφελος του τελικού καταναλωτή » υπό την έννοια του άρθρου 17. Εντούτοις, κατά το μέτρο που η ίδια η ύπαρξη μειώσεως του κόστους μπορεί να παράσχει πλεονέκτημα, έστω και μεταβλητό, στον τελικό καταναλωτή, προτείνω στο Δικαστήριο να μην αποκλείσει την αρχή του μηδενικού συντελεστή που εφαρμόζεται μόνο στους *άμεσους και αποκλειστικούς* συντελεστές της παραγωγής προϊόντος που υπόκειται νομίμως σε μηδενικό συντελεστή.

18. Αφού διευκρινίστηκαν οι προϋποθέσεις που τίθενται από το υπό εξέταση κείμενο, πρέπει στο εξής να ελεγχθεί η τήρησή του από τα επίδικα μέτρα.

II — Εξέταση των επίδικων μηδενικών συντελεστών

Α — *Οι συντελεστές της γεωργικής παραγωγής*

19. Πρόκειται, επιτρέψτε μου να το υπενθυμίσω, για ζωοτροφές που δεν προορίζονται για ζώα συνοδείας, για φάρμακα χορηγούμενα από το στόμα στα ίδια αυτά ζώα, για τα περισσότερα λιπάσματα που πωλούνται σε παρτίδες των δέκα κιλών τουλάχιστον, τέλος, για σπόρους ή άλλα προϊόντα προοριζόμενα για σπορά προς παραγωγή τροφίμων.

20. Τα τρόφιμα τυγχάνουν μηδενικού συντελεστή που δεν υπόκειται σε αμφισβήτηση. Η

Ιρλανδία αναφέρει ότι τα γεωργικά νοικοκυριά αντιπροσωπεύουν περίπου το ένα τέταρτο του συνολικού πληθυσμού του κράτους και ότι τα εν λόγω αγαθά, των οποίων η παράδοση υπόκειται σε μηδενικό συντελεστή, υπάγονται απευθείας στην παραγωγή τροφίμων προοριζομένων εν μέρει για αυτοκατανάλωση. Παραδέχομαι ότι η χρησιμοποίηση αυτή, που εκτιμάται από την Ιρλανδία σε 9 %, είναι ακόμη περισσότερο αληθοφανής, επειδή το μέγεθος των εκμεταλλεύσεων συχνά εμφανίζεται μικρό. Δεν θεωρώ αμφισβητήσιμο το ότι μια θετική φορολογία έχει ως αποτέλεσμα ορισμένη αύξηση του κόστους για το τμήμα αυτό της τελικής καταναλώσεως. Η καθής κυβέρνηση επικαλείται, εξάλλου, τον κίνδυνο αυξήσεως των τιμών πωλήσεως εκ μέρους των παραγωγών που θα επιχειρούσαν ιδίως να αντισταθμίσουν τις απώλειες διαθεσίμων που οφείλονται στην αναμονή της καταβολής του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού στην περίπτωση θετικού ΦΠΑ επί των εν λόγω προϊόντων. Η συνέπεια αυτή δεν μπορεί, καταρχήν, να αποκλειστεί. Και, προκειμένου για, κατά τη γνώμη μου άμεσους και αποκλειστικούς, συντελεστές της παραγωγής τροφίμων, προτείνω να γίνει δεκτό το έμμεσο πλεονέκτημα που μπορεί να παράσχει ο μηδενικός συντελεστής στον τελικό καταναλωτή, ενόψει του « ευαίσθητου » χαρακτήρα των τιμών των τροφίμων στο λιανικό εμπόριο. Προτείνω, επομένως, να μην αναγνωριστεί παράβαση στο σημείο αυτό.

Β — *Ο ηλεκτρισμός*

21. Εν προκειμένω αμφισβητείται η εφαρμογή μηδενικού συντελεστή στην παροχή ηλεκτρισμού *προς αποδέκτες, πλην των τελικών καταναλωτών.*

22. Η Ιρλανδία ισχυρίζεται κατά βάση ότι η φορολογία με ΦΠΑ των παροχών που προορίζονται για οικιακή χρήση, η οποία αντιπροσωπεύει το 41 % της καταναλώσεως ηλεκτρισμού στην Ιρλανδία, δεν μπορεί να αποχωριστεί από εκείνη των παροχών που προορίζονται για άλλη χρήση. Η χρησιμοποίηση για οικιακούς σκοπούς είναι αρκετά σημαντική για να καταστήσει δυνατή την υπαγωγή του συνόλου των παροχών αυτών σε μηδενικό συντελεστή. Πάντοτε κατά την καθής κυβέρνηση, δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί στην πράξη από φορολογική άποψη διαφορετική φορολογία στο ίδιο προϊόν και δεν θα είχε, εξάλλου, μεγάλο ενδιαφέρον να φορολογηθούν οι υποκείμενοι στο ΦΠΑ καταναλωτές, είτε ο ηλεκτρισμός υπόκειται σε θετικό συντελεστή είτε υπόκειται σε μηδενικό συντελεστή. Ο τελευταίος ισχυρισμός αναφέρεται αναμφίβολα στον ισχυρισμό της Ιρλανδίας ότι, ακόμη και στην περίπτωση εφαρμογής θετικού συντελεστή επί των επίδικων παροχών, το 80 % της καταναλώσεως ηλεκτρισμού θα ετύγχανε μηδενικού συντελεστή ή φορολογικής ελαφρύνσεως.

23. Η επιχειρηματολογία αυτή δεν είναι πειστική. Ο τομέας της βιομηχανίας και του εμπορίου δεν μπορεί να εξομοιωθεί προς τον τελικό καταναλωτή. Λόγω βέβαια του μηδενικού συντελεστή που εφαρμόζεται στη βιομηχανική χρήση, αυτή δεν επιβαρύνεται, κατά περίπτωση, με ΦΠΑ που αφορά τον ηλεκτρισμό που είναι απαραίτητος για την κατασκευή τελικών προϊόντων υποκείμενων σε κανονικό συντελεστή. Ανεξάρτητα, όμως, από το ότι οι λόγοι κοινωνικού συμφέροντος που υπηρετούνται από τον εν λόγω μηδενικό συντελεστή δεν είναι προφανείς, διαπιστώνω ότι το πλεονέκτημα φαίνεται εν προκειμένω πολύ έμμεσο και απομακρυσμένο. Εξάλλου, μολονότι μπορεί κανείς, συμφωνώντας με την Επιτροπή, να δεχτεί ότι ο μηδενικός συντελεστής επιτρέπεται όταν ωφελεί παρεπομένως μόνον ορισμένη κατηγορία αγαθών ή χρηστών που δεν έχουν καταρχήν δικαίωμα στο πλεονέκτημα αυτό, αυτό δεν μπορεί να συμβαίνει προκειμένου ιδίως για παροχές ηλεκτρισμού προς *ολόκληρο τον τομέα της βιομηχανίας* ενός κράτους μέλους. Και δεν φαίνεται διόλου αδύνατο να διακρίνει κανείς μεταξύ των κατηγοριών χρηστών ενός ίδιου προϊόντος και να τις υπαγάγει, ανάλογα με τη φύση τους, σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ. Τα κριτήρια εφαρμογής του άρθρου 28, παράγραφος 2, δεν φαίνονται, επομένως, να πληρούνται εν προκειμένω. Επειδή, όμως, η Ιρλανδία ισχυρί-

στηκε, στο σημείο αυτό επικουρικά, ότι ο μηδενικός συντελεστής για όλες τις παροχές ηλεκτρισμού μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 27, πρέπει να εξεταστεί, στη συνέχεια, η διάταξη αυτή.

III — Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας

24. Επιβάλλεται καταρχάς η παρατήρηση ότι το άρθρο 27, που αναφέρεται στην οδηγία υπό τον τίτλο « μέτρα απλοποιήσεως », αποτελεί διάταξη *μόνιμη* που δεν φαίνεται να μπορεί να επιτρέψει απαλλαγή. Πράγματι, η κοινή και εξαντλητική απαρίθμηση των μόνιμων απαλλαγών στα άρθρα 13 έως 16, αφενός, και η δεύτερη πρόταση της παραγράφου 1 της εν λόγω διατάξεως, αφετέρου, προβλέπουν ρητώς ότι τα μέτρα απλοποιήσεως δεν μπορούν « να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, *το ποσό του οφειλόμενου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως* » [20]. Μολονότι η τελευταία αυτή προϋπόθεση δεν φαίνεται να τίθεται για τα μέτρα αποτροπής των καταστρατηγήσεων, σημειώνω ότι η ιρλανδική κυβέρνηση επέμενε επίσης στον απλουστευτικό χαρακτήρα των επικρινόμενων μέτρων. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένα μόνιμο μέτρο, που δεν μπορεί να καταστήσει δυνατή τη θέσπιση μόνιμης απαλλαγής, δικαιολογεί *καταρχήν* προσωρινή απαλλαγή. Στο σημείο αυτό θεωρώ, επομένως, ότι αποκλείεται η εφαρμογή μηδενικού συντελεστή στον ηλεκτρισμό που παρέχεται προς τη βιομηχανία, δυνάμενη να καταργήσει την επιβάρυνση του ΦΠΑ επί της παροχής αυτής κατά την αγορά τελικών προϊόντων από τον τελικό καταναλωτή.

25. Επιπλέον, το ίδιο το άρθρο 28 που προβλέπει τις προσωρινές απαλλαγές έχει εξαντλητικό χαρακτήρα. Επομένως, η θέσπιση μη προβλεπόμενης προσωρινής απαλλαγής προσφεύγοντας καταχρηστικώς στο άρθρο 27 θα συνιστούσε παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28. Θεωρώ, επομένως, ότι οι παροχές ηλεκτρισμού στον τομέα της βιομηχανίας δεν μπορούν να τύχουν μηδενικού συντελεστή βάσει του άρθρου 27. Εάν το Δικαστήριο θεωρεί ότι οι συντελεστές της γεωργικής παραγωγής δεν πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 28, παράγραφος 2, θα προσέθετα ότι δεν θα έπρεπε τότε, ενόψει του προαναφερθέντος εξαντλητικού χαρακτήρα του εν λόγω άρθρου, να αποκλειστεί κάθε δικαιολόγησή τους, βάσει του άρθρου 27, παρατηρώντας εξάλλου ότι ο μηδενικός συντελεστής αποκλείει κάθε φόρο για τα προϊόντα που ιδιοκαταναλώνονται.

26. Τελειώνοντας προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ιρλανδία, εφαρμόζοντας μηδενικό συντελεστή στην παροχή ηλεκτρισμού προς χρήστες άλλους, πλην των τελικών καταναλωτών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ και το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 77/388, της 17ης Μαΐου 1977, και να απορρίψει την προσφυγή κατά τα λοιπά. Για τον τελευταίο αυτό λόγο, προτείνω συμψηφισμό των δικαστικών εξόδων.

20 — Η υπογράμμιση είναι δική μου.