ALFONS LÜTTICKE KATA HAUPTZOLLAMT SAARLOUIS

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JOSEPH GAND της 4ης Μαΐου 1966*

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Η αίτηση ερμηνείας που υποβάλλει στο Δικαστήριο το Finanzgericht του Ομοσπόνδου Κράτους του Σάαρ, σχετικά με τη δίκη που κίνησε ενώπιόν του ένας εισαγωγέας κατά της διοικήσεως τελωνείων, έχει σχέση με μια από τις φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης, το άρθρο 95. Δεν είναι η πρώτη φορά ούτε και η τελευταία που το Δικαστήριο καλείται να κρίνει, είτε αμέσως είτε εμμέσως, σχετικά με πολύπλοκους και σημαντικούς κανόνες που περιέχονται στο κεφάλαιο αυτό της Συνθήκης, καθώς και με τις σχέσεις τους προς τους κανόνες του κεφαλαίου περί της τελωνειακής ενώσεως· τους έχει ήδη συναντήσει στις υποθέσεις 2/62 και 3/62 (Επιτροπή της ΕΟΚ κατά Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και Βασιλείου του Βελγίου, Recueil, VIII, σ. 815), 10/65 (Waldemar Deutschmann κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, Recueil, XI, σ. 602) και 45/64 (Επιτροπή της ΕΟΚ κατά Ιταλικής Δημοκρατίας, Recueil, XI, σ. 1 058). Η παρούσα υπόθεση θα δώσει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να προσδιορίσει σε ορισμένα σημεία την έννοια και το περιεχόμενο της πρώτης και της τρίτης παραγράφου του άρθρου 95 της Συνθήκης, οι οποίες αποβλέπουν στην προστασία των προϊόντων που εισάγονται από τα κράτη μέλη κατά των υπέρμετρων εσωτερικών φόρων, και των οποίων υπενθυμίζω το κείμενο:

«Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.»

και:

«Τα κράτη μέλη καταργούν ή τροποποιούν το αργότερο στην αρχή του δευτέρου σταδίου, τις υφιστάμενες κατά την έναρξη της ισχύος της παρούσης συνθήκης διατάξεις που είναι αντίθετες προς τους ανωτέρω κανόνες.»

Η διαφορά γεννήθηκε υπό τις ακόλουθες συνθήκες: κατά την εισαγωγή, στις 9 Οκτωβρίου 1963, στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας 15 000 κιλών πλήρους γάλακτος σε σκόνη, προελεύσεως Λουξεμβούργου, απαιτήθηκε από την επιχείρηση Lütticke να καταβάλει, εκτός των δασμών, 1 323,80 γερμανικά μάρκα (DM) ως εξισωτική εισφορά φόρου κύκλου εργασιών. Σε διοικητική προσφυγή που απορρίφθηκε και κατόπιν ενώπιον του Finanzgericht του Ομοσπόνδου Κράτους του Σάαρ υποστήριξε ότι η επίδικη εξισωτική εισφορά στερούνταν νομίμου ερείσματος. Από 1ης Φεβρουαρίου 1956, η παράγραφος 4, αριθμός 20 F, του νόμου περί φόρου κύκλου εργα-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

σιών εξαιρεί το εγχώριο πλήρες γάλα σε σκόνη από τον φόρο αυτό. Από τις 30 Ιουνίου 1961, σύμφωνα με την παράγραφο 4, αριθμός 25, του ίδιου νόμου, θα εξαιρούνταν και η προμήθεια του βασικού προϊόντος, δηλαδή του γάλακτος, έτσι ώστε η είσπραξη της εξισωτικής εισφοράς επί του εισαγόμενου γάλακτος σε σκόνη θα ήταν αντικανονική βάσει του άρθρου 95 της Συνθήκης. Η επιχείρηση άντλησε εξάλλου επιχείρημα από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου 2/62 και 3/62 για να υποστηρίξει ότι εφόσον επρόκειτο για προϊόντα που κατασκευάζονταν ή παράγονταν στην Ομοσπονδιακή Γερμανία ή εισάγονταν από άλλα κράτη μέλη, η εξισωτική εισφορά δεν μπορούσε να εισπράττεται παρά μόνον εάν το γερμανικό προϊόν επιβαρυνόταν ομοίως από ίδιο φόρο. Ο φόρος κύκλου εργασιών που επιβάρυνε το εγχώριο προϊόν δεν ήταν, όμως, όμοιος με την εξισωτική εισφορά ούτε επιβαλλόταν όπως αυτή. Επομένως, καμιά εξισωτική εισφορά δεν μπορούσε πλέον να εισπράττεται από 1ης Ιανουαρίου 1962, ημερομηνία ενάρξεως του δεύτερου σταδίου.

Από την απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 1965, η οποία παρέπεμψε την υπόθεση, μπορεί να συναχθεί ότι το Finanzgericht αντιμετώπισε πρώτα το ζήτημα της φύσεως της εξισωτικής εισφοράς και στη συνέχεια των εφαρμοστέων διατάξεων. Πρόκειται καταρχήν για εσωτερικό φόρο που εμπίπτει στο άρθρο 95, αλλά εφόσον η χονδρική προμήθεια του πλήρους γάλακτος σε σκόνη και του γάλακτος εξαιρείται από τον φόρο κύκλου εργασιών, το δικαστήριο εκτιμά ότι η επίδικη εισφορά προσλαμβάνει χαρακτήρα φόρου ισοδύναμου προς δασμούς, όπως προβλέπεται στο άρθρο 12. Την τελευταία αυτή θέση στηρίζει στην απόφαση 2/62 και 3/62.

Τίθεται, λοιπόν, το πρόβλημα αν τα άτομα μπορούν να επικαλεστούν άμεσα ενώπιον δικαστηρίου δικαίωμα για την τήρηση αυτών των διατάξεων ή αν οι τελευταίες δεν εμπίπτουν παρά μόνο στα άρθρα 169 και επόμενα της Συνθήκης. Για λόγους επί των οποίων θα επανέλθω, το Finanzgericht αμφιβάλλει αν το άρθρο 95 μπορεί να δημιουργεί άμεσο δικαίωμα είτε από την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης είτε ακόμα κι αν το κράτος μέλος δεν έχει εξαλείψει την αντίθετη προς τη Συνθήκη κατάσταση μετά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζει η τρίτη παράγραφος, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 1962. Η ημερομηνία αυτή είναι μόνο, κατά τη γνώμη του, εκείνη από την οποία μπορεί να γίνεται εφαρμογή του άρθρου 169.

Το Finanzgericht δεν νομίζει, τέλος, αντίθετα με ορισμένους σχολιαστές, ότι σε περίπτωση συρροής των άρθρων 12 και 95 της Συνθήκης ή συγκρούσεως μεταξύ των άρθρων αυτών, το τελευταίο απ' αυτά τα άρθρα θα είχε, από 1ης Ιανουαρίου 1962, προτεραιότητα για τους ήδη προ του 1958 υφισταμένους φόρους, ως κανόνας που ανταποκρίνεται καλύτερα στους σκοπούς της Κοινότητας. Δέχεται μάλλον την άποψη ότι δεν μπορεί κανείς να αντιταχθεί στη διατήρηση εσωτερικού φόρου ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς, που συνιστά διάκριση, βάσει του άρθρου 12 σε συνδυασμό προς το άρθρο 95, αλλά μόνο βάσει των άρθρων 95 και 169 της Συνθήκης.

Αφού όλα τα προβλήματα αυτά αφορούν την ερμηνεία διατάξεων της Συνθήκης, το Finanzgericht ζητεί από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακολούθων τριών ερωτημάτων:

1. Επάγεται άμεσα αποτελέσματα το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, της Συνθήκης ΕΟΚ και δημιουργεί για τα άτομα προσωπικά δικαιώματα, τα οποία τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη;

Και σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο αυτό ερώτημα:

2. Επάγεται άμεσα αποτελέσματα, από 1ης Ιανουαρίου 1962, το άρθρο 95, τρίτη παράγραφος, της Συνθήκης ΕΟΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, και δημιουργεί για τα άτομα προσωπικά δικαιώματα, τα οποία τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη;

Και σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως και στο δεύτερο αυτό ερώτημα:

3. Επάγεται άμεσα αποτελέσματα το άρθρο 95, πρώτη και τρίτη παράγραφος, της Συνθήκης ΕΟΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 12 ή το άρθρο 13, και δημιουργεί για τα άτομα προσωπικά δικαιώματα, τα οποία τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη;

Τα ερωτήματα, τιθέμενα κατ' αυτόν τον τρόπο, ανήκουν αναμφισβήτητα στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου. Έδωσαν αφορμή σε παρατηρήσεις εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, καθώς και της Βελγικής και της Ολλανδικής Κυβερνήσεως· πράγμα που δείχνει αρκετά το πρακτικό ενδιαφέρον που μπορούν να παρουσιάσουν. Πριν ακόμα επιχειρήσουμε να τους δώσουμε απάντηση, καλό είναι, όπως έκανε η Επιτροπή της ΕΟΚ, να εντάξουμε τις επίδικες διατάξεις στο πλαίσιο της Συνθήκης.

Οι κανόνες του κεφαλαίου ΙΙ «Φορολογικές διατάξεις» έχουν σκοπό να εμποδίσουν τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που πηγάζουν από διαφορές μεταξύ των φορολογικών βαρών στα κράτη μέλη· από την άποψη αυτή επιδιώκουν τον ίδιο στόχο με τους κανόνες που αναφέρονται στους δασμούς. Το εφαρμοζόμενο σύστημα είναι το ακόλουθο: στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών το εισαγόμενο προϊόν απαλλάσσεται από τους φόρους στη χώρα προελεύσεως, αντιθέτως δε υπόκειται στους φόρους που ισχύουν στη «χώρα προορισμού» υπό την επιφύλαξη ότι το άρθρο 95 απαγορεύει να επιβαρύνεται περισσότερο από τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.

Το άρθρο αυτό αφορά τους «εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως». Είναι βέβαιο ότι μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται οι φόροι κύκλου εργασιών, οι οποίοι μνημονεύονται ρητά σε πολλά άρθρα του κεφαλαίου αυτού, καθώς και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, η εξισωτική εισφορά όταν εισπράττεται σε αντικατάσταση του φόρου κύκλου εργασιών, ακόμα κι αν για λόγους φοροτεχνικούς ο τρόπος εισπράξεώς της είναι διαφορετικός. Είναι γνωστό, εξάλλου, ότι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και οι δύο αυτοί φόροι διέπονται από τον ίδιο νόμο.

Αν το άρθρο 95 εφαρμόζεται στην εξισωτική εισφορά, είναι το μόνο που εφαρμόζεται; Με άλλα λόγια, μπορεί η επιβάρυνση αυτή να θεωρηθεί και ως φόρος ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό, που εμπίπτει, κατά συνέπεια, στα άρθρα 12 και επόμενα της Συνθήκης είτε σε όλες τις περιπτώσεις είτε όταν το ύψος του υπερβαίνει τα όρια που επιτρέπει το άρθρο 95 ή για το υπερβάλλον το επιτρεπόμενο ύψος μέρος; Στο σημείο αυτό έχουν αναπτυχθεί πολύ διαφορετικές απόψεις στη θεωρία ή ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Χωρίς να καθυστερήσω στο ερώτημα αυτό, θα πω ότι η νομολογία του Δικαστηρίου φαίνεται να αποκλείει κάθε σωρευτική εφαρμογή. Η

απόφαση 10/65 παρέχει ως κριτήριο του περιορισμού του αντίστοιχου πεδίου εφαρμογής των άρθρων 12 και 95 τον φόρο που επιβάλλεται στα ομοειδή εθνικά προϊόντα: αν αυτά επιβαρύνονται — όπως στην περίπτωση της εξισωτικής εισφοράς — πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 95 και όχι το άρθρο 12. Αντίθετα προς την άποψη αυτή, μερικές φορές έχει γίνει επίκληση των φαινομενικά πολύ αυστηρών διατυπώσεων της αποφάσεως 2/62 και 3/62, αλλά η απόφαση αυτή, για να εκτιμηθεί η έννοιά της, πρέπει να ενταχθεί στο πλαίσιο της διαφοράς της οποίας είχε επιληφθεί το Δικαστήριο. Έπρεπε να δοθεί απάντηση στην επιχειρηματολογία των καθών, οι οποίες ισχυρίζονταν ότι ήταν νόμιμος, από την άποψη του άρθρου 95, φόρος εισαγωγής επί του καρυκευτού άρτου, υποστηρίζοντας ότι ο φόρος αυτός είχε σκοπό την αντιστάθμιση άλλου βάρους οικονομικής και όχι φορολογικής φύσεως· έτσι εξηγείται η φρασεολογία που χρησιμοποίησε το Δικαστήριο και δεν νομίζω ότι υπάρχει ασυμφωνία μεταξύ αυτής της αποφάσεως και της αποφάσεως 10/65.

Ο δικηγόρος της προσφεύγουσας επιχείρησε, κατά την προφορική διαδικασία, να δικαιολογήσει τη σωρευτική εφαρμογή δύο κεφαλαίων της Συνθήκης επί του ιδίου φόρου αναφέροντας το παραστατικό παράδειγμα περιπτώσεως κατά την οποία το ίδιο πραγματικό περιστατικό μπορεί να εμπίπτει συγχρόνως σε διάφορες διατάξεις του ποινικού ή του αστικού δικαίου ή του δικαίου κοινωνικής ασφαλίσεως. Το παράδειγμα ήταν μάλλον παραστατικό παρά πειστικό, καθόσον η εφαρμογή καμιάς από τις αναφερθείσες διατάξεις δεν ήταν ασυμβίβαστη προς την εφαρμογή των άλλων. Δεν μπορεί, αντίθετα, να γίνει αντιληπτό, πώς θα μπορούσαν εν προκειμένω να εφαρμόζονται συγχρόνως δύο ρυθμίσεις που προβλέπουν αντίστοιχα ότι η κατάργηση ενός φόρου πρέπει να γίνει στην αρχή του δεύτερου σταδίου της μεταβατικής περιόδου και ότι πρέπει να συντελεστεί προοδευτικά κατά τη διάρκεια της ίδιας αυτής περιόδου. Η απόφαση 10/65, εξάλλου, επισήμανε ρητά τη διαφορά αυτή ως προς τη χρονική ρύθμιση. Όσον αφορά την άποψη την οποία δέχεται και η προσφεύγουσα, ότι μεταξύ δύο διατάξεων πρέπει να επιλεγεί αυτή που περιέχει απαγόρευση των φόρων σε ευρύτερο μέτρο και σε εγγύτερη ημερομηνία, επειδή είναι πιο «προοδευτική» και σύμφωνη με την Κοινότητα, πρόκειται για άποψη που μου φαίνεται περισσότερο πολιτική παρά νομική και της οποίας η υιοθέτηση κατά τρόπο γενικό θα ήταν παρακινδυνευμένη.

Τέλος, η Επιτροπή παρατηρεί ορθά ότι ένας φόρος που κανονικά εμπίπτει στο άρθρο 95 δεν γίνεται φόρος ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό στο μέτρο που το ύψος του υπερβαίνει το όριο που επιτρέπει το άρθρο αυτό. Η απαγόρευση επιβαρύνσεως των εισαγομένων προϊόντων με εσωτερικούς φόρους δεν ισχύει παρά μόνον στο μέτρο που οι φόροι αυτοί υπερβαίνουν άμεσα ή έμμεσα τους βαρύνοντες τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Είναι συζητήσιμο το θέμα, μέχρι ποιο σημείο είναι σύμφωνο προς το άρθρο 95 να θεωρούνται ως «έμμεσοι» οι φόροι που εισπράττονται επί του εθνικού προϊόντος σε στάδιο προηγούμενο της παραγωγής του, αλλά ακόμα κι αν υπάρχει παρανομία λόγω αυτού του γεγονότος, δεν μεταβάλλει τη φύση της εξισωτικής εισφοράς. Η τελευταία έχει νομική ενότητα και δεν μπορεί να είναι εν μέρει φόρος του άρθρου 95 και εν μέρει φόρος του άρθρου 12.

Υπό το φως των παρατηρήσεων αυτών ας έρθουμε τώρα στα δύο πρώτα από τα υποβληθέντα ερωτήματα που πρέπει να εξεταστούν από κοινού. Το Δικαστήριο ερωτάται αν το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, επάγεται άμεσα αποτελέσματα και δημιουργεί για τα άτομα προσωπικά δικαιώματα, τα οποία τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη, και αφετέρου ποιο είναι το αποτέλεσμα από 1ης

Ιανουαρίου 1962, αρχή του δεύτερου σταδίου, του άρθρου 95, τρίτη παράγραφος. Για να επαναλάβω έναν όρο που χρησιμοποιείται συχνά και τον οποίο επικρίνει η προσφεύγουσα, είναι οι διατάξεις των παραγράφων αυτών «self executing»;

Ας δούμε πρώτα ποια είναι η έννοια των επιδίκων διατάξεων.

Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 95 θέτει ένα κανόνα γενικό και διαρκή: οι εσωτερικοί φόροι που επιβαρύνουν τα εισαγόμενα προϊόντα δεν πρέπει να είναι βαρύτεροι από αυτούς που επιβαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Πρόκειται, επομένως, για το σύστημα της «εθνικής μεταχειρίσεως», του οποίου όμως η εφαρμογή κλιμακώνεται χρονικά ώστε να ληφθεί υπόψη η κατά την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης υπάρχουσα κατάσταση. Σύμφωνα με την τρίτη παράγραφο, τα κράτη μέλη είχαν προθεσμία τεσσάρων ετών, που έληγε την 1η Ιανουαρίου 1962, για να προσαρμόσουν, εφόσον συνέτρεχε περίπτωση, τη νομοθεσία τους και τις κανονιστικές ρυθμίσεις τους στην αρχή που θέτει η πρώτη παράγραφος. Το σύστημα αυτό χαρακτηρίζεται κατ' ανάγκη από κάποια ελαστικότητα· έτσι το άρθρο 97 προβλέπει ότι τα κράτη που εφαρμόζουν το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα — μόνο η Γαλλία δεν το εφαρμόζει τώρα — μπορούν, για τους εσωτερικούς φόρους που επιβαρύνουν τα εισαγόμενα προϊόντα, να καθορίζουν μέσους συντελεστές κατά προϊόν ή ομάδα προϊόντων, αλλά υπό την εξής διπλή επιφύλαξη: πρέπει να τηρούν τις αρχές που καθιερώνει το άρθρο 95 και αν οι μέσοι συντελεστές που έχουν καθορίσει δεν είναι σύμφωνοι προς αυτές, η Επιτροπή τους απευθύνει κατάλληλες οδηγίες ή αποφάσεις.

Θα παρατηρήσει κανείς αμέσως ότι, αντίθετα με όσα προβλέπονται για τους δασμούς και τους φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν είναι να καταργηθεί κάθε εσωτερική φορολογική επιβάρυνση των εισαγομένων προϊόντων, αλλά να τους εξασφαλιστεί ισότητα σε σχέση με τα εθνικά προϊόντα. Τα κράτη μέλη, τα οποία διατηρούν καταρχήν την κυριαρχική εξουσία τους στον φορολογικό τομέα στο μέτρο που δεν τη θίγει η Συνθήκη, είναι επομένως πολύ λιγότερο περιορισμένα στο ζήτημα αυτό απ' ό,τι στα δασμολογικά θέματα. Πρέπει να αποφεύγουν κάθε δυσμενή διάκριση, αλλά από την άποψη του κοινοτικού δικαίου, του μόνου που πρέπει να μας απασχολήσει, η ισότητα μπορεί θεωρητικά να αποκατασταθεί στην αρχή του δεύτερου σταδίου τόσο με αύξηση της φορολογίας που επιβαρύνει τα εθνικά προϊόντα όσο και με μείωση του φόρου που επιβαρύνει τα εισαγόμενα προϊόντα. Το μόνο που απαιτεί η Συνθήκη, είναι τα τελευταία αυτά να μη φορολογούνται βαρύτερα από τα πρώτα. Έτσι, μπορεί αργότερα να ποικίλλει η εξισωτική εισφορά ανάλογα με την εξέλιξη των φόρων που επιβαρύνουν τα εγχώρια προϊόντα.

Τελικά, το περιεχόμενο των επιδίκων διατάξεων μπορεί να συνοψισθεί ως εξής: το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, απαγορεύει, από την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης, κάθε θέσπιση εξισωτικής εισφοράς ή κάθε τροποποίηση υφισταμένης εξισωτικής εισφοράς που θα είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή επί των εισαγομένων προϊόντων μεγαλύτερης επιβαρύνσεως απ' ό,τι επί των ομοειδών εθνικών προϊόντων. Αντίθετα, και λαμβανομένης υπόψη της παραγράφου 3, οι υφιστάμενες την 1η Ιανουαρίου εξισωτικές εισφορές μπορούν για τέσσερα ακόμα χρόνια να αφίστανται της αρχής της ισότητας που θέτει η Συνθήκη. Από ορισμένες απόψεις, το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, φαίνεται έτσι να δημιουργεί υποχρέωση stand-still (ακινητοποιήσεως).

Όσον αφορά την τρίτη παράγραφο του ίδιου άρθρου, διορθώνει και συμπληρώνει

την πρώτη παράγραφο κατά το μέτρο που επιβάλλει στα κράτη μέλη τη θετική υποχρέωση να προσαρμόσουν το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1962 τη φορολογική τους νομοθεσία κατά τους όρους και προς τους σκοπούς που εξέθεσα.

Ισχύουν οι διατάξεις αυτές άμεσα και μπορούν τα άτομα να αξιώσουν την τήρησή τους ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων; Η Επιτροπή, όπως η προσφεύγουσα της κυρίας δίκης, το δέχεται, ενώ το αμφισβητούν τα τρία κράτη που έχουν υποβάλει παρατηρήσεις· οι αντίθετες θέσεις, εξάλλου, στηρίζονται και οι δύο στη νομολογία του Δικαστηρίου και ειδικότερα στις αποφάσεις 26/62 και 6/64.

Μερικές προκαταρκτικές παρατηρήσεις πρώτα:

— Αντίθετα με όσα υποστήριξαν ορισμένοι, δεν μου φαίνεται ότι το ζήτημα έχει κριθεί, έστω και σιωπηρά, με την απόφαση 2/62 και 3/62, η οποία στην πραγματικότητα, όπως ελέχθη, κατατάσσει το άρθρο 95 ως ιδίου επιπέδου και ιδίας αξίας με το άρθρο 12, που ισχύει άμεσα. Ομοίως, ούτε από την απόφαση 10/65 μπορεί να συναχθεί κανένα αποφασιστικό συμπέρασμα επ' αυτού του ζητήματος.

— Η νομολογία οδηγεί, αντίθετα, σε απόρριψη της απόψεως, προς την οποία φάνηκε ευνοϊκό το Finanzgericht, κατά την οποία το άρθρο 95 δεν μπορεί να επάγεται άμεσα αποτελέσματα, επειδή η διάταξη αυτή απευθύνεται ευθέως στα κράτη μέλη. Ούτε πρέπει να καθυστερήσουμε με την άποψη ότι τα κράτη αυτά δεν έχουν «μεταβιβάσει στην Κοινότητα το δικαίωμα να νομοθετεί στον τομέα των εσωτερικών φόρων», όπως λέει ακόμα το Finanzgericht, διότι η κυριαρχική τους εξουσία στον φορολογικό τομέα επηρεάζεται, σε μικρό βαθμό αλλά πραγματικά, από τις διατάξεις των άρθρων 95 και επομένων.

Υπ' αυτές τις συνθήκες, όπως λέει και η απόφαση του Δικαστηρίου 25/62, μπορεί κανείς να αποφασίσει σχετικά με την άμεση ισχύ διατάξεων καθοδηγούμενος από το πνεύμα τους, την οικονομία τους και τη φρασεολογία που χρησιμοποιεί η Συνθήκη. Γενικά, τα πράγματα έχουν έτσι όταν η διάταξη που επιβάλλει υποχρέωση στο κράτος μέλος είναι σαφής, δεν συνοδεύεται από καμιά επιφύλαξη, δεν προϋποθέτει για την υλοποίησή της καμιά νομική πράξη των κοινοτικών οργάνων και δεν αφήνει στο υπεύθυνο κράτος αληθή διακριτική εξουσία ως προς την εφαρμογή του κανόνα. Εφόσον πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, δεν υπάρχει λόγος, όπως υπενθυμίζει η απόφαση στην οποία μόλις αναφέρθηκα, να περιοριστεί ο έλεγχος της εκτελέσεως της Συνθήκης μόνο στις διαδικασίες των άρθρων 169 και 170 ούτε να μην αναγνωριστεί στα άτομα το δικαίωμα να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών τους δικαστηρίων τις υποχρεώσεις που έχουν επιβληθεί στο κράτος του οποίου είναι υπήκοοι.

1. Προκειμένου περί του άρθρου 95, πρώτη παράγραφος, κατά το μέτρο που απαγορεύει, από την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης, στα κράτη μέλη να καθιερώνουν νέες εξισωτικές εισφορές που επιβαρύνουν τα εισαγόμενα προϊόντα με εσωτερικούς φόρους βαρύτερους απ' ό,τι τα εθνικά προϊόντα, ή να αυξάνουν το βάρος των υφισταμένων εξισωτικών εισφορών, μοιάζει στην ουσία με κανόνα stand-still, συνιστά υποχρέωση μη ενεργείας και οι αρχές που εξέθεσα πρέπει να οδηγήσουν στο να θεωρηθεί ως άμεσα ισχύον.

Η Επιτροπή, η οποία υποστηρίζει αυτή τη γνώμη, επισημαίνει, εντούτοις, η ίδια δύο

αντιρρήσεις που μπορούν να προβληθούν. Η πρώτη είναι ότι για να προσδιορίσει την επιβάρυνση που μπορεί νόμιμα να επιβάλλεται στα εισαγόμενα προϊόντα, το άρθρο 95 αναφέρεται σ' αυτήν που πλήττει άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Το μέτρο, ωστόσο, κατά το οποίο μπορεί να ληφθεί υπόψη η επιβάρυνση αυτή είναι συζητήσιμο: αρκεί να υπενθυμίσω όλες τις διιστάμενες απόψεις που ακούσατε σχετικά με τη νομιμότητα της συνεκτιμήσεως ή του υπολογισμού της έμμεσης επιβαρύνσεως που επιβλήθηκε κατά τα προγενέστερα στάδια της παραγωγής. Αν στο σημείο αυτό μπορεί να υπάρχει περιθώριο ερμηνείας, αυτό δεν εμποδίζει τη διάταξη του άρθρου 95 να είναι αυτή καθαυτή πλήρης. Εναπόκειται ενδεχομένως στο εθνικό δικαστήριο να επιλύσει το ζήτημα, εφόσον παρίσταται ανάγκη, αφού υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα βάσει του άρθρου 177.

Υπάρχει μια δεύτερη αντίρρηση ότι στις περισσότερες περιπτώσεις το άρθρο 95 εφαρμόζεται σε συνδυασμό με το άρθρο 97· το τελευταίο εξουσιοδοτεί τα κράτη μέλη που, όπως η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, εφαρμόζουν το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα να καθορίζουν, υπό τις γνωστές προϋποθέσεις, μέσους συντελεστές κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί ο πραγματικός φόρος που επιβαρύνει τα προϊόντα ως φόρος κύκλου εργασιών. Οι μέσοι αυτοί συντελεστές πρέπει, όμως, να είναι σύμφωνοι προς τις αρχές που διατυπώνονται στο άρθρο 95, διαφορετικά η Επιτροπή απευθύνει στο ενδιαφερόμενο κράτος τις κατάλληλες οδηγίες ή αποφάσεις. Αυτή η διάταξη τροποποιεί στην περίπτωση αυτή τη διαδικασία σύμφωνα με την οποία η Επιτροπή οφείλει να εξασφαλίζει την τήρηση της Συνθήκης και δεν της επιτρέπει να ανατρέχει στο άρθρο 169 πριν απευθύνει οδηγία ή απόφαση (δεν φαίνεται εξάλλου να έχει πάντοτε τηρήσει αυτό το προαπαιτούμενο), αλλά δεν επηρεάζει ουσιωδώς το ίδιο το άρθρο 95.

2. Το Finanzgericht ερωτά αφετέρου το Δικαστήριο αν το άρθρο 95, τρίτη παράγραφος, σε συνδυασμό προς την πρώτη παράγραφο του ίδιου άρθρου, επάγεται, από 1ης Ιανουαρίου 1962, άμεσα αποτελέσματα και δημιουργεί για τα άτομα προσωπικά δικαιώματα. Είναι προφανές ότι η παράγραφος αυτή δεν μπορεί να ερμηνευτεί παρά μόνο σε σχέση με την πρώτη, την οποία διορθώνει και συμπληρώνει: δημιουργεί, πράγματι, την υποχρέωση για τα κράτη μέλη να προσαρμόσουν τη φορολογική νομοθεσία τους στις διατάξεις του άρθρου 95, πρώτη παράγραφος, το αργότερο στην αρχή του δεύτερου σταδίου της μεταβατικής περιόδου. Κατά την ημερομηνία αυτή και μόνο πρέπει να έχουν εκλείψει οι δυσαρμονίες που μπορούσαν να προκύψουν από εξισωτικές εισφορές υφιστάμενες κατά την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης.

Έτσι, διαφορετικά απ' όσα είδαμε παραπάνω, η παράγραφος αυτή δημιουργεί για τα κράτη μέλη όχι υποχρέωση μη ενεργείας αλλά υποχρέωση ενεργείας. Και αντίθετα με όσα είπα κάπως πρόωρα στην υπόθεση 10/65, θεωρώ ότι αυτό δεν αρκεί για να αποκλείσει ipso facto το ενδεχόμενο άμεσης ισχύος. Αναμφίβολα, το Δικαστήριο δεν έχει μέχρι τώρα αναγνωρίσει άμεση ισχύ παρά μόνον σε άρθρα που περιέχουν υποχρέωση μη ενεργείας, αλλά η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κακώς συνάγει απ' αυτό την ύπαρξη γενικού και αποκλειστικού κανόνα. Η αλήθεια είναι απλώς ότι, από τη φύση της και το περιεχόμενό της, μια υποχρέωση ενεργείας συγκεντρώνει πολύ σπανιότερα και δυσκολότερα τις αναγκαίες προϋποθέσεις, ώστε να μπορεί να λογίζεται ως ισχύουσα άμεσα.

Δεν μπορεί καταρχάς να θεωρείται ως τέτοιου είδους μια διάταξη της οποίας η υλοποίηση εξαρτάται από πράξη κοινοτικής αρχής, του Συμβουλίου ή της Επιτροπής. Το ίδιο ισχύει όταν το κράτος μέ-

λος διαθέτει ορισμένη διακριτική εξουσία για να καθορίσει την έκταση και το περιεχόμενο της διατάξεως της Συνθήκης. Αναφέρθηκε για παράδειγμα το άρθρο 68, παράγραφος 1, το οποίο ορίζει ότι τα κράτη μέλη χορηγούν «με τη μεγαλύτερη δυνατή ελευθεριότητα» εγκρίσεις συναλλάγματος κατά το μέτρο που είναι ακόμη αναγκαίες κατά την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης.

Το άρθρο 95, τρίτη παράγραφος, σε συσχετισμό με την πρώτη παράγραφο, παρουσιάζει πολύ διαφορετικά χαρακτηριστικά, επειδή επιβάλλει στα κράτη μέλη υποχρέωση απολύτως ορισμένη: σε δεδομένη ημερομηνία πρέπει να έχουν τροποποιήσει τις εθνικές τους νομοθεσίες κατά το μέτρο που δεν είναι σύμφωνες μ' αυτό το άρθρο. Έτσι καθορίζεται η έκταση της υποχρεώσεώς τους και παραμένει η ίδια ακόμα και σε περιπτώσεις που υπάγονται στο άρθρο 97, αφού το γεγονός αυτό δεν απαλλάσσει από την τήρηση των αρχών που διατυπώνονται στο άρθρο 95. Πρέπει, ωστόσο, να σημειωθεί ότι τα κράτη δεν στερούνται εντελώς κάθε ευχέρεια επιλογής ως προς τα μέσα που θα χρησιμοποιήσουν στην αρχή του δεύτερου σταδίου για να καθιερώσουν ίση φορολογική μεταχείριση μεταξύ εισαγομένων προϊόντων και εθνικών προϊόντων: μπορούν είτε να απαλλάξουν τα πρώτα είτε να επιβαρύνουν τα τελευταία· αλλά η υποχρέωσή τους παραμένει πάντοτε η ίδια, είναι η εξασφάλιση της ισότητας, αυτό και μόνο προβλέπει το άρθρο 95.

Οδηγούμαι έτσι στην άποψη ότι η τρίτη παράγραφος αυτού του άρθρου, σε συσχετισμό με την πρώτη παράγραφο, ισχύει άμεσα, με άλλα λόγια ότι ενεργεί πλήρως από την 1η Ιανουαρίου 1962 επί των διατάξεων της πρώτης παραγράφου στο μέτρο που αφορούν τις εσωτερικές επιβαρύνσεις που υφίσταντο ήδη κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της Συνθήκης.

Θα ήθελα ωστόσο να πω λίγα λόγια σχετικά με τη θέση που υποστηρίζει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, κατά την οποία είναι απαραίτητο η διάταξη να είναι τόσο σαφής και μονοσήμαντη, ώστε να μπορεί να εφαρμοστεί άμεσα χωρίς δυσκολία.

Με το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα, η εφαρμογή του άρθρου 95 θα ήταν τόσο δύσκολη, ώστε θα ήταν αδύνατη για τα εθνικά δικαστήρια. Κατά την έγγραφη και κατά την προφορική διαδικασία συζητήθηκαν διά μακρών υπολογισμοί που δεν είχαν άμεση σχέση με τα ερωτήματα που σας έχουν υποβληθεί, αλλά μάλλον αφορούσαν το δικαστήριο της ουσίας και δεν παραγνωρίζω καθόλου τη δυσκολία του έργου των τελευταίων αυτών, το οποίο συνίσταται όχι στον καθορισμό φορολογικών συντελεστών, αλλά στον έλεγχο της νομιμότητας των συντελεστών που καθόρισε το κράτος. Προστέθηκε, τέλος, ότι οι δυσκολίες που συναντούν οι εισαγωγείς είναι πρόσκαιρες και ότι θα παύσουν με την εξαφάνιση του σωρευτικού και επαναληπτικού φόρου.

Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μου φαίνεται απολύτως πειστική. Η άρνηση της δυνατότητας προσφυγής στη δικαιοσύνη σ' εκείνον που την αιτείται, με επίκληση των δυσκολιών του έργου με το οποίο θα επιφορτιζόταν το δικαστήριο, μου φαίνεται επιχείρημα αλυσιτελές, καθόσον μάλιστα οι δικαστές όλων των χωρών είναι συνηθισμένοι να τίθενται υπό την κρίση τους τα πιο δύσκολα προβλήματα και να τα επιλύουν, εν ανάγκη με τη συνδρομή ειδικών. Επιπλέον, κανείς δεν θα αναλάβει την ευθύνη να πει πότε θα εξαφανιστεί ο σωρευτικός και επαναληπτικός φόρος· υπάρχει, άλλωστε, ο κίνδυνος να διαρκέσει περισσότερο αν διαφύγει του δικαστικού ελέγχου.

Απομένει, τέλος, το τρίτο ερώτημα, με το οποίο το Δικαστήριο ερωτάται αν το άρθρο

95, όχι πλέον μόνο, αλλά σε συνδυασμό με το άρθρο 12 ή με το άρθρο 13 της Συνθήκης, επάγεται άμεσα αποτελέσματα. Είναι προφανώς επικουρικό ερώτημα σε σχέση με τα προηγούμενα και δεν θα χρειαστεί να απαντήσετε εάν δεχτείτε ότι πρέπει να γίνει απόλυτη διάκριση του πεδίου εφαρμογής των άρθρων 9 έως 12 αφενός, και 95, αφετέρου.

Προτείνω, εντέλει, να δοθεί στα υποβληθέντα ερωτήματα η απάντηση ότι το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, της Συνθήκης της Ρώμης, ισχύει άμεσα από 1ης Ιανουαρίου 1958 όσον αφορά τους νέους εσωτερικούς φόρους και, λαμβανομένης υπόψη της τρίτης παραγράφου, από 1ης Ιανουαρίου 1962 όσον αφορά τους υφισταμένους κατά την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης φόρους.