ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JOSEPH GAND της 25ης Ιανουαρίου 1968*

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Οι επτά αιτήσεις για έκδοση προδικαστικών αποφάσεων επί των οποίων πρόκειται σήμερα να αναπτύξω τις προτάσεις μου, υποβλήθηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης της Ρώμης, από τέσσερα γερμανικά δικαστήρια, μεταξύ των οποίων και το Bundesfinanzhof. Έχουν σχέση με την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων της συνθήκης αυτής, ειδικότερα δε των άρθρων της 95 και 97. Ζητείται από το Δικαστήριο να απαντήσει σε 50 περίπου ερωτήματα, ορισμένα από τα οποία απαντώνται σε περισσότερες υποθέσεις ή αλληλοκαλύπτονται και στην πραγματικότητα δεν υπάρχει ούτε λέξη των επιδίκων άρθρων ως προς την έννοια και το πεδίο εφαρμογής της οποίας να μην τίθεται κάποιο ερώτημα. Τι είναι, παραδείγματος χάριν άμεσος φόρος, ομοειδές προϊόν ή προϊόν «δεκτικό υποκαταστάσεως»; Τι πρέπει να νοείται ως «μέσος συντελεστής»; Γεννά το άρθρο 95 προσωπικά δικαιώματα υπέρ των πολιτών, τα οποία τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να διαφυλάσσουν; Συμβαίνει το ίδιο με το άρθρο 97; Έτσι, ολόκληρο το σύστημα του φόρου κύκλου εργασιών βρίσκεται αντιμέτωπο προς τη Συνθήκη και ιδίως προς το σωρευτικό επαναληπτικό φορολογικό σύστημα, όπως λειτουργούσε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας πριν από την 1η Ιανουαρίου 1968 και όπως ενδεχομένως θα εξακολουθήσει να λειτουργεί σε τέσσερα άλλα κράτη μέλη μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1970. Αυτά αρκούν ως προς την έκταση και το περίπλοκο των προβλημάτων, τα οποία πρέπει να επιλύσετε και που ήδη κατέδειξαν οι προφορικές παρατηρήσεις, τις οποίες ακούσατε.

Μία ιδέα θα ήταν να συγκεντρώσω καταρχάς το σύνολο των ερωτημάτων που τέθηκαν από τα διάφορα δικαστήρια αναλόγως του αν αναφέρονται στη μία ή την άλλη από τις διατάξεις των άρθρων 95 και 97 και στη συνέχεια να τις εξετάσω με αυτή τη λογική σειρά. Λόγοι σαφηνείας και απλότητας με οδήγησαν αντίθετα να τηρήσω αυστηρά τη σειρά με την οποία διαλέξατε να διεξαχθεί η προφορική συζήτηση επί των υποθέσεων αυτών. Έτσι, θα ασχοληθώ πρώτα με την υπόθεση 28/67 που παραπέμφθηκε από το Bundesfinanzhof, ανώτατο οικονομικό και φορολογικό δικαστήριο, και η οποία θέτει τα σημαντικότερα ζητήματα αρχής.

28/67 — Εταιρεία Molkerei-Zentrale κατά Hauptzollamt Paderborn

Τα πραγματικά περιστατικά που προκάλεσαν την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι τα εξής: Από μία επιχείρηση, η οποία εισήγαγε στις 15 Ιουνίου 1962 στη Γερμανία πλήρες γάλα σε

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

σκόνη προελεύσεως Βελγίου, ζητήθηκε επιπλέον του δασμού να καταβάλει και εισφορά 4% ως εξισωτική εισφορά του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzausgleichssteuer). Προέβαλε χωρίς επιτυχία ενώπιον του Finanzgericht τον ισχυρισμό ότι η είσπραξη αυτή προσέκρουε στο άρθρο 95 της Συνθήκης για τον λόγο ότι ο γερμανικός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών απήλλαξε του φόρου αυτού το γερμανικό γάλα σε σκόνη από την 1η Φεβρουαρίου 1956, η δε παράδοση του πρωτογενούς προϊόντος, δηλαδή του γάλακτος, είχε επίσης εξαιρεθεί. Την επιχειρηματολογία αυτή προέβαλε και ενώπιον του Bundesfinanzhof. Η άποψή της συνεπώς βασίζεται στη σκέψη ότι το άρθρο 95 της Συνθήκης επάγεται άμεσα αποτελέσματα και γεννά προσωπικά δικαιώματα υπέρ των πολιτών, τα οποία τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να διασφαλίζουν. Η άποψη αυτή είναι σύμφωνη με την κρίση σας στην απόφαση 57/65 (Lütticke, της 16ης Ιουνίου 1966, Rec. XII, σ. 258 επ.).

Το Bundesfinanzhof έχει σοβαρές αμφιβολίες επί του πρωταρχικής σημασίας αυτού του θέματος, τις οποίες εκθέτει με μεγάλη σαφήνεια και πληρότητα στη Διάταξή του περί παραπομπής και οι οποίες μπορούν να συγκεφαλαιωθούν ως εξής: Η υπεροχή του κοινοτικού δικαίου σε σχέση με το εθνικό δίκαιο αυτή καθαυτή δεν αμφισβητείται, αλλά στη νομολογία του Δικαστηρίου — ιδίως στην απόφαση Lütticke — δόθηκε στη Γερμανία η ερμηνεία ότι υπονοεί πως εφόσον γίνει δεκτή η άμεση ισχύς μιας διατάξεως της Συνθήκης που επιβάλλει στο κράτος μία υποχρέωση, ο ιδιώτης πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προσφεύγει ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου για την παραβίαση αυτή της Συνθήκης. Όμως, εναπόκειται στα όργανα της Κοινότητας — ιδίως στην Επιτροπή — να υποχρεώνουν τα κράτη να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους, κάνοντας χρήση του μηχανισμού του άρθρου 169. Η παροχή στους ιδιώτες δυνατότητας απευθείας προσφυγής λόγω παραβιάσεως της Συνθήκης, αντί της απλής δυνατότητας να ζητήσουν από το κράτος μέλος να θέσει τέρμα σε μία παράνομη κατάσταση «προβαίνοντας στις κατάλληλες ενέργειες», σημαίνει στην πραγματικότητα παροχή δικαιώματος ευρύτερου από αυτό που παρέχεται στα κοινοτικά όργανα. Η λύση αυτή θα βρισκόταν άλλωστε σε δυσαρμονία, όσον αφορά το άρθρο 95, με τη θέση της δικαστικής εξουσίας στα πλαίσια του Συντάγματος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, καθότι σκοπός των δικαστηρίων δεν είναι να υποκαταστήσουν με χιλιάδες μεμονωμένων αποφάσεων διατάξεις φορολογικού δικαίου στη θέσπιση των οποίων παρέλειψε να προβεί η αρμόδια αρχή. Άλλωστε, σε μεγάλο βαθμό πρόκειται για πραγματικά ζητήματα, γεγονός που θα μπορούσε να οδηγήσει στην έκδοση εκ μέρους των Finanzgerichte αποκλινουσών μεταξύ τους αποφάσεων, τις οποίες το ανώτατο δικαστήριο θα αδυνατούσε να εναρμονίσει. Θα μπορούσε ακόμη και να δημιουργηθεί κάποια αντίφαση μεταξύ της νομολογίας των εθνικών δικαστηρίων και της νομολογίας του Δικαστηρίου όταν κρίνει στο πλαίσιο των άρθρων 169 και 170 της Συνθήκης. Τέλος, δεν πρέπει να αποσιωπηθεί το γεγονός — και αυτό είναι το τελευταίο επιχείρημα — ότι η νομολογία του Δικαστηρίου αποτέλεσε τη βάση αναρίθμητων προσφυγών ενώπιον των Finanzgerichte, γεγονός που δημιούργησε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία δυσάρεστη κατάσταση ανασφαλείας δικαίου σε θέμα εξισωτικών εισφορών του φόρου κύκλου εργασιών.

1. Το Bundesfinanzhof ερωτά λοιπόν — πρόκειται για το πρώτο του ερώτημα — αν το Δικαστήριο εμμένει στην απόφασή του σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 95, εδάφιο 1 της Συνθήκης. Ερωτά περαιτέρω, αν το άρθρο αυτό είναι δυνατόν να παρέχει στους ιδιώτες το δικαίωμα να αξιώνουν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων να αντιμετωπίζονται, παρά τη μη τροποποίηση ακόμη του νόμου, σαν να είχε εκπληρώσει το κράτος μέλος τη νομοθετική υποχρέωση που του επιβάλλει το εν λόγω άρθρο, ενώ κατά τα άρθρα 169 και 170 η Επιτροπή ή τα

άλλα κράτη μέλη μπορούν μόνο να αξιώσουν την εκ μέρους του κράτους μέλους εκτέλεση της Συνθήκης και αν, κατά συνέπεια, αποτέλεσμα του άρθρου 95, εδάφιο 3, ήταν να προκαλέσει ρήγμα στην κυριαρχική εξουσία νομοθετήσεως των κρατών μελών στον τομέα των εσωτερικών φόρων.

Είναι η πρώτη φορά που το Δικαστήριο καλείται ρητώς να επανεξετάσει την προηγούμενη ερμηνεία του ενός κοινοτικού κειμένου. Αν συνέβη να υποβάλουν τα δικαστήρια ερωτήματα περί της εννοίας διατάξεων ως προς τις οποίες είχε ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο, οι νέες αυτές αιτήσεις υποβλήθηκαν είτε πριν από την έκδοση της προδικαστικής αποφάσεως του Δικαστηρίου (Da Costa, υποθέσεις 28/62 έως 30/62, Rec. IX, σελ. 65 επ.) είτε πριν από τη δημοσίευσή της στη Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου (Hessische Knappschaft, υπόθεση 44/65, Rec. XI, σ. 1268). Αλλά η νομολογία του Δικαστηρίου αναγνωρίζει στο εθνικό δικαστήριο τη δυνατότητα να φέρει εκ νέου ένα ζήτημα ερμηνείας ενώπιον του Δικαστηρίου και είναι όχι μόνο φυσικό, αλλά και ευκταίο να γίνεται χρήση της δυνατότητας αυτής από ένα ανώτατο δικαστήριο κράτους μέλους, εφόσον για λόγους νομικούς ή πραγματικούς η ερμηνεία του Δικαστηρίου επιδέχεται, κατά τη γνώμη του, αμφισβήτηση.

Αυτό σημαίνει ότι δεν νομίζω να συντρέχει λόγος μεταβολής της θέσεως την οποία έχετε υιοθετήσει. Η βασική αντίρρηση που προέβαλε το Bundesfinanzhof δεν συνδέεται στην πραγματικότητα ειδικά με το άρθρο 95 της Συνθήκης και δεν άπτεται της επιχειρηματολογίας που οδήγησε το Δικαστήριο να κηρύξει το άρθρο αυτό αμέσως εφαρμοστέο. Η αντίρρηση είναι γενικότερη και αναφέρεται ουσιαστικά στο γεγονός ότι καθιερώνεται διπλό σύστημα έννομης προστασίας που στηρίζεται συγχρόνως στην προσφυγή της Επιτροπής και των κρατών μελών ενώπιον του Δικαστηρίου αφενός και στην προσφυγή των ιδιωτών ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων αφετέρου. Οι δύο αυτές οδοί διαφέρουν μεταξύ τους: όταν η πρώτη ακολουθηθεί με επιτυχία, το κράτος μέλος που αναγνωρίστηκε υπαίτιο παραβάσεως υποχρεούται να λάβει τα μέτρα που συνεπάγεται η εκτέλεση της αποφάσεως του Δικαστηρίου. Τα αποτελέσματα της δεύτερης οδού είναι τα εξής: το εθνικό δικαστήριο, το οποίο κατόπιν προσφυγής ιδιώτη και ενδεχομένως, κατόπιν ερμηνείας από το Δικαστήριο διατάξεων του κοινοτικού δικαίου των οποίων έγινε επίκληση, διαπιστώνει ότι το εθνικό δίκαιο βρίσκεται σε δυσαρμονία με τις διατάξεις αυτές, εφαρμόζει ευθέως το κοινοτικό δίκαιο στη συγκεκριμένη περίπτωση επί της οποίας καλείται να αποφανθεί. Οι δύο οδοί, συνεπώς, αλληλοσυμπληρώνονται και είναι εξίσου χρήσιμες, γιατί δεν πρέπει να παραβλέπεται το γεγονός ότι, στην πράξη, δυσχέρειες κάθε είδους, νομικές και πραγματικές, καθυστερούν ή παρακωλύουν την κίνηση και την πρόοδο της διαδικασίας του άρθρου 169. Είναι, έτσι, δυνατόν να συμβεί, όπως επισήμανε το Bundesfinanzhof, να βρεθεί ένας ιδιώτης ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου στην ίδια κατάσταση στην οποία θα βρισκόταν, αν το εθνικό δίκαιο είχε ήδη τροποποιηθεί, αλλά δεν θα ήταν αυτό λογική συνέπεια της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου, την οποία το Bundesfinanzhof δεν αμφισβητεί;

Το Δικαστήριο αντιμετώπισε επίσης παρόμοια αντίρρηση βασισμένη στα άρθρα 169 και 170 ευθύς μόλις άρχισε να διαμορφώνει τη νομολογία του σχετικά με τις άμεσα ισχύουσες διατάξεις της Συνθήκης ΕΟΚ. Αντιτάχθηκε στο Δικαστήριο στα πλαίσια της υποθέσεως 26/62 (της 5ης Φεβρουαρίου 1963, Rec. IX, σ. 1) από την ολλανδική, τη βελγική και τη γερμανική κυβέρνηση και απορρίφθηκε ρητά σύμφωνα με την ακόλουθη διατύπωση που είναι χρήσιμο να υπομνησθεί: «.... ο περιορισμός των εγγυήσεων κατά παραβάσεων του άρ-

θου 12 από τα κράτη μέλη σε μόνες τις διαδικασίες των άρθρων 169 και 170 θα καταργούσε κάθε άμεση δικαστική προστασία των προσωπικών δικαιωμάτων των υπηκόων τους. Η προσφυγή στις διαδικασίες των άρθρων αυτών θα υπήρχε κίνδυνος να αποδειχθεί αλυσιτελής αν έπρεπε να γίνει μετά την εκτέλεση εθνικής αποφάσεως ληφθείσης κατά παράβαση των επιταγών της Συνθήκης. Η επαγρύπνηση των ιδιωτών που ενδιαφέρονται για τη διαφύλαξη των δικαιωμάτων τους συνεπάγεται αποτελεσματικό έλεγχο που προστίθεται σ' αυτόν που τα άρθρα 169 και 170 εμπιστεύονται στην επιμέλεια της Επιτροπής και των κρατών μελών». Κανένας νομικός λόγος δεν μου φαίνεται να επιβάλλει να αποστείτε της θέσεως στην οποία σταθερά ενέμεινε το Δικαστήριο επί 5 έτη.

Δεν παραβλέπω, ωστόσο, την ανησυχία του Bundesfinanzhof προ της ανασφαλείας του δικαίου που θα προκαλούσε η επισώρευση μεγάλου αριθμού προσφυγών ενώπιον των αρμοδίων για θέματα εξισωτικών εισφορών γερμανικών δικαστηρίων, φαινόμενο το οποίο, ας σημειωθεί, δεν παρατηρήθηκε σε κανένα από τα άλλα κράτη μέλη που εφαρμόζουν το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα. Η Επιτροπή δεν έχει ίσως άδικο να αναζητεί την αιτία της επισωρεύσεως αυτής στην πιθανώς βιαστική συναγωγή συμπερασμάτων από την απόφαση του Δικαστηρίου 57/65. Θεωρήθηκε ότι η απόφαση αυτή κατ' ανάγκην επήγετο ότι το άρθρο 97 — που αφορά το πιο πάνω φορολογικό σύστημα και το σύστημα των μέσων συντελεστών — ίσχυε επίσης άμεσα, και αυτό ακριβώς προκάλεσε αυτή την πληθώρα προσφυγών. Όμως, το πρόβλημα αυτό, όπως θα δούμε, παραμένει άλυτο και υποβάλλεται άλλωστε στην κρίση σας από το Bundesfinanzhof. Καθόσον αφορά το άρθρο 95, φρονώ ότι δεν συντρέχει λόγος να ερμηνεύσετε εκ νέου το άρθρο αυτό ή να του δώσετε ερμηνεία διάφορη εκείνης που προκύπτει από την απόφασή σας 57/65.

2. Το δεύτερο υποβληθέν ερώτημα αναφέρεται στο αν το άρθρο 97 ισχύει άμεσα υπό την έννοια ότι παρέχει σε κάθε πολίτη το δικαίωμα να προκαλέσει έλεγχο εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου περί του αν ο μέσος νόμιμος φορολογικός συντελεστής συμβιβάζεται με τις εξαγγελλόμενες στο άρθρο 95 αρχές, τούτο δε με την άσκηση προσφυγής ακυρώσεως της πράξεως επιβολής φόρου.

Το επίδικο άρθρο, που ισχύει στην περίπτωση των κρατών μελών που έχουν υιοθετήσει το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα, περιέχει δύο εδάφια: το πρώτο επιτρέπει στα κράτη αυτά, για τους εσωτερικούς φόρους με τους οποίους επιβαρύνουν τα εισαγόμενα προϊόντα, να καθορίζουν μέσους συντελεστές κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων, χωρίς όμως να παραβιάζονται οι αρχές του άρθρου 95 — το δε άλλο προβλέπει ότι σε περίπτωση που οι μέσοι συντελεστές που έχει καθορίσει ένα κράτος μέλος δεν είναι σύμφωνοι προς τις αρχές αυτές, η Επιτροπή απευθύνει στο κράτος αυτό τις κατάλληλες οδηγίες ή αποφάσεις.

Η νομολογία του Δικαστηρίου καθόρισε σταδιακά υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί μία διάταξη της Συνθήκης να θεωρηθεί ότι ισχύει άμεσα. Στα πλαίσια της υποθέσεως 57/65 προσπάθησα να τις συγκεφαλαιώσω, λέγοντας ότι η επιβαλλόμενη στο κράτος μέλος υποχρέωση έπρεπε να είναι σαφής, χωρίς επιφυλάξεις, να μην προϋποθέτει η εφαρμογή της καμιά έννομη πράξη των κοινοτικών οργάνων και τέλος να μην αφήνει στο υπεύθυνο κράτος πραγματική διακριτική ευχέρεια ως προς την εφαρμογή του κανόνα. Οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται προφανώς πολύ πιο εύκολα όταν πρόκειται για υποχρέωση μη ενεργείας, αποχής (υποθέσεις 26/62 και 6/64), αλλά δεν αποκλείεται εκ των προτέρων να πληρούνται και ως προς μία υποχρέωση ενεργείας.

Αλλά το άρθρο 97 έχει προπάντων την έννοια — και αυτό είναι πολύ διαφορετικό — εξουσιοδοτήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη στο πλαίσιο του σωρευτικού και επαναληπτικού φορολογικού συστήματος. Υπό το σύστημα αυτό είναι τεχνικώς αδύνατο να υπολογιστεί με ακρίβεια το ποσό των επιβαρύνσεων οι οποίες επιβλήθηκαν στα εμπορεύματα κατά τα προηγούμενα στάδια συνεπεία του φόρου κύκλου εργασιών, ποσό που είναι δυνατόν να ποικίλει ανάλογα, παραδείγματος χάρη, με το μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό ολοκληρώσεως των επιχειρήσεων που συμπράττουν στην παρασκευή του προϊόντος. Πρόκειται για μία εκ πρώτης όψεως αναγκαία διαπίστωση, η οποία δεν επιτάσσει τη λήψη θέσεως ήδη από τώρα ως προς το τι πρέπει να αναγνωριστεί ως προηγούμενος φόρος. Για τον λόγο αυτόν παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να θεσπίζουν μέσους συντελεστές οι οποίοι, εξ ορισμού, μπορούν να αφίστανται από την πραγματική φορολογική επιβάρυνση. Προκειμένου να προσδιορίσουν τη μέση αυτή φορολογική επιβάρυνση, τα κράτη εφαρμόζουν άλλωστε ποικίλες μεθόδους υπολογισμού, γεγονός που οδήγησε την Επιτροπή να υποβάλει στο Συμβούλιο, στις 30 Ιουνίου 1967, πρόταση οδηγίας που εισήγε κοινή μέθοδο για τον υπολογισμό των μέσων συντελεστών, πρόταση η οποία έγινε αντικείμενο μακρών συζητήσεων τόσο στα πλαίσια της γραπτής διαδικασίας, όσο και κατά την επ' ακροατηρίω συζήτηση, και το κείμενο της οποίας αποτελεί επαρκή απόδειξη των δυσχερειών που παρουσιάζει ο καθορισμός των συντελεστών αυτών. Η εξουσία του κράτους δεν ασκείται μόνο κατά τον καθορισμό αυτό, αλλά και ως προς το αν ο συντελεστής θα εφαρμοστεί για ένα προϊόν ή αντίθετα για μία ομάδα προϊόντων και ποια προϊόντα θα συνθέτουν την ομάδα αυτή. Θα πρέπει το Δικαστήριο να διευκρινίσει, στα πλαίσια άλλων αιτήσεων ερμηνείας, τι πρέπει να νοείται ως ομάδα προϊόντων και ποια είναι η έκταση της σχετικής εξουσίας εκτιμήσεως του ενδιαφερομένου κράτους. Εν προκειμένω αρκεί η διαπίστωση ότι η εξουσία αυτή υφίσταται.

Το άρθρο 97 θέτει ίσως κάποιο όριο στον βαθμό που παραπέμπει στις αρχές που εξαγγέλλει το άρθρο 95 και οι οποίες καθορίζουν ανώτατο όριο ύψους των εξισωτικών εισφορών, αλλά αυτό δεν αρκεί για να θεωρηθεί ως μη υπάρχουσα η εξουσία εκτιμήσεως στην οποία αναφέρθηκα. Η προσφεύγουσα παρατήρησε σχετικά ότι υπό το εσωτερικό δίκαιο μία απόφαση που ελήφθη στα πλαίσια της διακριτικής εξουσίας δεν παύει εντούτοις να υπόκειται στον δικαστικό έλεγχο και αυτό είναι ακριβές, τουλάχιστον σε κάποιο βαθμό, αλλά το επιχείρημα δεν φαίνεται λυσιτελές στο πλαίσιο της Συνθήκης, καθότι αυτό που ενδιαφέρει εν προκειμένω είναι η εξουσία, όχι της διοικήσεως, αλλά του νομοθέτη.

Το περιθώριο αυτό εκτιμήσεως, το οποίο μπορεί να νοηθεί στενό ή ευρύ, όχι όμως και να εξαλειφθεί, αποκλείει κατά τη γνώμη μου το ενδεχόμενο να λογισθεί το άρθρο 97 ως ισχύον άμεσα. Χωρίς αυτό να αποτελεί καθοριστικό επιχείρημα, μπορεί να μνημονευθεί κατά την ίδια έννοια η διάταξη του έδαφίου 2 του εν λόγω άρθρου, η οποία προβλέπει ότι, όταν οι μέσοι συντελεστές δεν είναι σύμφωνοι προς τις αρχές του άρθρου 95, η Επιτροπή απευθύνει στο κράτος μέλος τις κατάλληλες οδηγίες ή αποφάσεις. Η ειδική αυτή διαδικασία του άρθρου 97 αποκλείει τη δυνατότητα άμεσης κινήσεως της διαδικασίας του άρθρου 169, αντίθετα προς ό,τι συμβαίνει με το άρθρο 95. Αυτό δεν φαίνεται να μπορεί να εξηγηθεί παρά βάσει του πολύ ειδικού χαρακτήρα της επίδικης και των δυσχερειών που ενέχει η εφαρμογή της.

Επί της απαντήσεως που προτείνω στο 2ο ερώτημα και η οποία είναι αντίθετη προς τη θέση που υποστήριξε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, συμπίπτουν οι απόψεις της κυβερνήσεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας και της Επιτροπής, αλλά όχι απολύτως, γιατί η τελευταία απαμβλύνει σε κάποιο βαθμό την ακαμψία της γνώμης

της. Το ότι υποστηρίζει η καθής διοικητική αρχή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου ότι η επιβάρυνση στηρίζεται σε νόμιμο μέσο συντελεστή κατά το άρθρο 97 δεν αρκεί για να αφαιρεθεί από το δικαστήριο κάθε εξουσία ελέγχου. Το τελευταίο έχει εξουσία να ερευνήσει αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 97, αν δηλαδή πρόκειται για εξισωτική εισφορά που επιβάλλεται εις αντικατάσταση του φόρου κύκλου εργασιών εισπραττομένου κατά το επαναληπτικό φορολογικό σύστημα και για μέσο συντελεστή που ισχύει για ορισμένα προϊόντα ή ομάδες προϊόντων.

3. Με το τρίτο του ερώτημα το Bundesfinanzhof ερωτά τι πρέπει να νοείται ως μέσος συντελεστής κατά την έννοια του άρθρου 97. Ερωτά περαιτέρω, ανάλογα με την απάντηση στο ερώτημα αυτό, αν ο επίδικος συντελεστής της εξισωτικής εισφοράς, ύψους 4%, που ίσχυε τότε για το πλήρες γάλα σε σκόνη συνιστά τέτοιο μέσο συντελεστή.

Επί του τελευταίου αυτού ζητήματος, που στην πραγματικότητα αφορά την εφαρμογή σε μία συγκεκριμένη περίπτωση του κοινοτικού δικαίου, φρονώ, όπως και η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας και η Επιτροπή, ότι δεν έχετε αρμοδιότητα να απαντήσετε. Το ζήτημα αυτό αφορά μόνο το εθνικό δικαστήριο. Το κύριο ερώτημα, αντίθετα, είναι ένα από τα πιο λεπτά ερωτήματα που σας έχουν υποβληθεί και, ακόμη και μετά τα όσα αναπτύχθηκαν σχετικά στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, μου φαίνεται δύσκολο να απαντήσω με απόλυτη σαφήνεια.

Ωστόσο, για την κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας το θέμα είναι απλό. Το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα προϋποθέτει κατ' ανάγκη μέσους συντελεστές, διότι, για όλους τους λόγους που απαριθμήθηκαν, ο φόρος που βαρύνει τα εθνικά προϊόντα δεν είναι κατά κανόνα δυνατόν να υπολογιστεί παρά κατά προσέγγιση, αυτό δε ισχύει ιδίως για τον έμμεσο φόρο στον οποίο αναφέρεται το 5ο ερώτημα του Bundesfinanzhof. Πρέπει, συνεπώς, βάσει «γενικών στοιχείων και εκτιμήσεων» να καθοριστούν μέσοι συντελεστές οι οποίοι πρέπει, ίσως, να παραμείνουν εντός του πλαισίου των αρχών του άρθρου 95, «με βάση τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η διοίκηση και λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων που πρέπει να έχει κανείς απ' αυτήν», είναι δε προφανής ο πολύ γενικός και αόριστος χαρακτήρας των διατυπώσεων αυτών. Σε όλες τις περιπτώσεις που υπάρχει εθνικό προϊόν ομοειδές ή δεκτικό υποκαταστάσεως, ο συντελεστής της εξισωτικής εισφοράς του σωρευτικού και επαναληπτικού φόρου είναι πάντοτε ένας μέσος συντελεστής, όπως ορίζεται ρητά στη γερμανική νομοθεσία, και συγκεφαλαιώνοντας την επιχειρηματολογία της, η εν λόγω κυβέρνηση εκτιμά ότι ως μέσοι συντελεστές κατά την έννοια του άρθρου 97 πρέπει να νοούνται οι συντελεστές που ισχύουν στα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν το σωρευτικό φορολογικό σύστημα. Η αυστηρότητα με την οποία εμφανίζεται η άποψη αυτή και ο απόλυτος χαρακτήρας της δεν μπορούν παρά να οδηγήσουν στην απόρριψή της. Η Επιτροπή ορθώς παρατηρεί ότι δεν αρκεί να χαρακτηρίζεται ένας συντελεστής ως μέσος συντελεστής από τον εθνικό νόμο για να αποκτήσει τον χαρακτήρα αυτόν κατά την έννοια του άρθρου 97. Όσον αφορά την εξουσία εκτιμήσεως που πρέπει να αναγνωρίζεται στο κράτος μέλος, αυτή πρέπει, για να μην καταλήγει σε αυθαιρεσία, να τηρείται εντός ορισμένων ορίων που μπορούν να χαραχθούν με τον ακόλουθο τρόπο: ο καθορισμός των μέσων συντελεστών προϋποθέτει ότι είναι γνωστή η συνεπεία του φόρου κύκλου εργασιών επιβάρυνση των ομοειδών εθνικών προϊόντων κατά τα διαδοχικά στάδια της επεξεργασίας τους. Επομένως, δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο συνολικής και αυθαίρετης εκτιμήσεως, αλλά πρέπει να προέλθει από υπολογισμούς. Δεδομένου ότι τα κυκλώμα-

τα παραγωγής είναι λιγότερο ή περισσότερα μακρά και ο αριθμός των συναλλαγών των οποίων γίνεται αντικείμενο ένα προϊόν διαφέρει κατά επιχείρηση, οδηγείται κανείς στη θέσπιση μέσων συντελεστών που λαμβάνουν υπόψη τις διαφορές αυτές. Επειδή, εξάλλου, ορισμένα στοιχεία του εμμέσου φόρου δεν συνιστούν παρά ένα πολύ μικρό ποσοστό του συνολικού φόρου, είναι δυνατόν ως προς αυτά να θεσπιστούν ακόμη και κατ' αποκοπή ποσά. Ο καθορισμός ωστόσο της φορολογικής επιβαρύνσεως των ομοειδών εθνικών προϊόντων πρέπει να γίνεται κατά τον ακριβέστερο δυνατό τρόπο και πρέπει να είναι δυνατός ο έλεγχος των υπολογισμών, αφού σε αντίθετη περίπτωση, παραδείγματος χάρη η Επιτροπή δεν θα μπορούσε να παίξει τον ρόλο που της ανατίθεται από το άρθρο 97, εδάφιο 2, και να βεβαιωθεί περί του ότι ο μέσος συντελεστής στηρίζεται σε σωστές βάσεις. Πρέπει να προστεθεί ότι οι υπολογισμοί αυτοί πρέπει να έχουν γίνει σε χρόνο αρκετά πρόσφατο ώστε να είναι ακόμη πραγματικά αντιπροσωπευτικοί κατά το χρονικό σημείο καθορισμού του συντελεστή του εξισωτικού φόρου.

4. Το Bundesfinanzhof ερωτά στη συνέχεια αν το άρθρο 97 εξακολουθεί να στηρίζει δικαίωμα των ιδιωτών να προκαλούν έλεγχο από τα εθνικά δικαστήρια ενός μέσου συντελεστή ακόμα και όταν η Επιτροπή έχει εκπληρώσει την υποχρέωσή της για εξασφάλιση της τηρήσεως της Συνθήκης και το κράτος μέλος έχει τροποποιήσει τον μέσο συντελεστή σύμφωνα με την απαίτηση του κοινοτικού οργάνου.

Το ερώτημα αυτό προϋποθέτει ότι το άρθρο 97 της Συνθήκης παρέχει στους ιδιώτες άμεσα δικαιώματα όσον αφορά τον δικαστικό έλεγχο των μέσων συντελεστών, που εφαρμόζονται στην εκάστοτε συγκεκριμένη περίπτωση. Αν κρίνετε, όπως σας προτείνα να δεχθείτε, ότι δεν έχουν έτσι τα πράγματα, το ερώτημα καθίσταται άνευ αντικειμένου.

5. Τελευταίο ερώτημα που υποβλήθηκε από το Bundesfinanzhof: τι πρέπει να νοείται ως φόρος που επιβαρύνει έμμεσα τα εθνικά προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 95, εδάφιο 1;

Δεδομένου ότι στο διεθνές εμπόριο ο κανόνας είναι να εφαρμόζεται η αρχή της φορολογήσεως των προϊόντων στη χώρα προορισμού, είναι δικαιολογημένο να θέλουν τα κράτη μέλη να πραγματοποιείται ολόκληρη η εξίσωση προς την επιβάρυνση των εγχωρίων προϊόντων κατά την εισαγωγή, γεγονός που οδηγεί στην ερμηνεία σύμφωνα με την ευρύτερη δυνατή έννοια του όρου «έμμεσος φόρος». Εκκινώντας από το δεδομένο αυτό, ο επίδικος όρος μπορεί να εξηγηθεί ως εξής: Για την παραγωγή ενός τελικού προϊόντος χρησιμοποιούνται βασικά προϊόντα: πρώτες ύλες και ημικατεργασμένα προϊόντα. Επίσης βοηθητικές ύλες που καταναλώνονται κατά την κατασκευή (παραδείγματος χάρη η κόλλα στην κατασκευή βιβλίων) ή υλικά με παρεπόμενο χαρακτήρα (οι συσκευασίες). Περαιτέρω, η διαδικασία της κατασκευής έχει ανάγκη μέσων παραγωγής και υπηρεσιών όπως είναι οι μεταφορές εμπορευμάτων.

Όλα τα ανωτέρω στοιχεία συμβάλλουν στην επεξεργασία του προϊόντος. Επομένως, υπό τον όρο εσωτερικός φόρος που πλήττει έμμεσα ένα προϊόν πρέπει να νοούνται οι φόροι που επιβλήθηκαν στα διάφορα αυτά στοιχεία.

Ο υπολογισμός αυτός πρέπει να γίνεται σε όλα τα στάδια της παραγωγής, αλλά είναι προφανές ότι η επίδραση του φόρου στην

τιμή του τελικού προϊόντος μειώνεται καθώς το προϊόν προωθείται διαδοχικά σε στάδια μεγαλύτερης επεξεργασίας, πράγμα που δεν επιτρέπει να αποκλειστεί η προσφυγή στον καθορισμό κατ' αποκοπήν ποσών προκειμένου να υπολογιστεί η φορολογική επιβάρυνση των βασικών προϊόντων και των βοηθητικών υλών.

Στην αντίληψη αυτή αντιπαραβάλλεται πολλές φορές η απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση 45/64 (Rec. XI, 1965, σ. 1126 επ.) σε σχέση με την ερμηνεία του άρθρου 96 της Συνθήκης που αναφέρεται στις επιστροφές λόγω εξαγωγής. Από τη σκέψη της απόφασης αυτής ότι ο όρος «έμμεσα» αφορούσε τους φόρους που επιβάλλονται κατά τα διάφορα στάδια της παραγωγής «στις πρώτες ύλες ή στα ημικατεργασμένα προϊόντα που χρησιμοποιούνται κατά την κατασκευή των προϊόντων», συνάγεται επιχείρημα ότι το Δικαστήριο θέλησε να αποκλείσει τον φόρο επί των μέσων παραγωγής και μεταφοράς και τη χρησιμοποίηση ενεργείας. Ο συλλογισμός δεν με πείθει, διότι αυτό που κυρίως είχε σημασία ήταν οι φόροι των οποίων η επιστροφή είχε τεθεί υπό αμφισβήτηση και την οποία αρνήθηκε το Δικαστήριο να δεχτεί. Επρόκειτο ιδίως για τα δικαιώματα εγγραφής, τα τέλη χαρτοσήμου και υποθήκης, περί των οποίων το Δικαστήριο έκρινε ότι βάρυναν την παραγωγό επιχείρηση στις διάφορες εκδηλώσεις της εμπορικής ή οικονομικής δραστηριότητάς της εν γένει και όχι τα προϊόντα αυτά καθαυτά, τόσο κατά τα διάφορα στάδια επεξεργασίας τους όσο και κατά το τελικό στάδιο. Το ίδιο ισχύει και για τους φόρους επί των αδειών και των παραχωρήσεων, επί των αυτοκινήτων και της διαφημίσεως στα οποία επίσης αναφέρεται η εν λόγω απόφαση. Όλοι αυτοί οι φόροι δεν έχουν προφανώς καμία σχέση με τον γερμανικό φόρο κύκλου εργασιών. Έτσι, η απόφαση 45/64 κατά τη γνώμη μου δεν αποκλείει την ευρεία ερμηνεία της εννοίας του εμμέσου φόρου σύμφωνα με τα προεκτεθέντα.