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

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Η παρούσα υπόθεση παραπέμφθηκε στο Δικαστήριο από το Finanzgericht Αμβούργου και αναφέρεται στο άρθρο 95 της Συνθήκης. Από την εταιρία Stier, η οποία εισήγαγε, το 1966, 13 834 κιβώτια λεμόνια προελεύσεως Ιταλίας, το τελωνείο ζήτησε την καταβολή εξισωτικής εισφοράς κατά την εισαγωγή ύψους 2,5%. Η πιο πάνω εταιρία υποστήριξε ενώπιον του Finanzgericht ότι ο γερμανικός φορολογικός νόμος κατ' εφαρμογή του οποίου κλήθηκε να πληρώσει την εν λόγω εισφορά αντέκειτο προς το άρθρο 95 της Συνθήκης. Το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει την επιβολή εξισωτικής εισφοράς κατά την εισαγωγή παρά μόνο στα εισαγόμενα προϊόντα που ανταγωνίζονται, στην εσωτερική αγορά, όμοια εγχώρια προϊόντα. Όμως, η Γερμανία δεν παράγει λεμόνια (όπως προϋποθέτει το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος) ούτε άλλες οπώρες ικανές να αντικαταστήσουν για τον καταναλωτή αυτά τα εσπεριδοειδή (όπως προϋποθέτει το άρθρο 95, δεύτερη παράγραφος).

1. Υπό τις συνθήκες αυτές το Finanzgericht υπέβαλε στο Δικαστήριο τρία ερωτήματα, από τα οποία το πρώτο αφορά στο αν ένα κράτος μέλος έχει το δικαίωμα να επιβάλλει φόρους στα προϊόντα άλλων κρατών μελών που δεν ανταγωνίζονται ούτε τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα ούτε τα δεκτικά υποκαταστάσεως εγχώρια προϊόντα, ή αν, αντίστροφα, το μέτρο αυτό αντίκειται προς το δίκαιο της Συνθήκης.

Η Διάταξη περί παραπομπής αναφέρει σαφώς για ποιους λόγους και με ποιο πνεύμα θεωρεί το Finanzgericht ότι έπρεπε να αχθεί η διαφορά στο Δικαστήριο. Κατά την άποψή του — η διατύπωση του ερωτήματος το καταδεικνύει — το γράμμα του άρθρου 95 δεν λύει το ζήτημα: μάλλον πρόκειται για πλήρωση κενού που υφίσταται και στην οποία είναι αρμόδιο το Δικαστήριο να προβεί, παρά για ερμηνεία της Συνθήκης. Εξάλλου, ο νομικός κανόνας που διατύπωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην κυρία δίκη προκειμένου να αποφύγει την εισφορά μπορεί κατά το παραπέμπον δικαστήριο να συναχθεί κατ' αναλογίαν από τους στόχους της Συνθήκης, ιδίως δε από τις διατάξεις της που εγγυώνται την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στην εσωτερική αγορά της Κοινότητας και που απαγορεύουν την παρεμπόδιση των εμπορικών ανταλλαγών μεταξύ κρατών μελών. Τέλος, δεδομένου ότι μπορούν να προβληθούν «εύλογα επιχειρήματα» υπέρ της απόψεως αυτής, το εν λόγω δικαστήριο κρίνει ότι οφείλει να παραπέμψει το ζήτημα στο Δικαστήριο, παρά το γεγονός ότι το άρθρο 177, δεύτερη παράγραφος, δεν του επιβάλλει σχετική υποχρέωση, στάση που πράγματι δεν μπορεί παρά να ενθαρρυνθεί.

Ποια είναι η έκταση εφαρμογής του άρθρου 95; Αυτό πρέπει να είναι το σημείο εκ-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

κινήσεως προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht. Κατά την προσφεύγουσα της κυρίας δίκης, το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, ορίζοντας ότι δεν πρέπει να επιβάλλονται στα εισαγόμενα προϊόντα φόροι ανώτεροι από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα, θέτει βεβαίως μία απαγόρευση αλλά συγχρόνως παρέχει και άδεια. Εφόσον η τελευταία περιορίζεται σαφώς στα προϊόντα που ανταγωνίζονται τα εγχώρια, η απαγόρευση φορολογήσεως των λοιπών εισαγομένων από τα κράτη μέλη προϊόντων απορρέει ευθέως από το άρθρο 95, μια τέτοια δε ερμηνεία της διατάξεως αυτής είναι σύμφωνη με τους στόχους της Συνθήκης, η οποία πρέπει κυρίως να εξασφαλίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Η επιχειρηματολογία αυτή φαίνεται περισσότερο λεπτολόγος παρά πειστική, ακόμη κι αν παραβληθεί το άρθρο 95 προς τις αρκετά παρεμφερείς διατάξεις των άρθρων I και III της GATT καθότι αποτελεί γλωσσική κατάχρηση το να διαβλέπει κανείς μια διάταξη που παρέχει άδεια στο άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, του οποίου ουσιαστικό αντικείμενο είναι η απαγόρευση διακρίσεων μεταξύ εισαγομένων και εγχωρίων προϊόντων.

Για την περίπτωση που θα απορριπτόταν η ερμηνεία την οποία προτείνει, η εταιρία Stier υποστηρίζει ότι η επίδικη εισφορά πρέπει να θεωρηθεί ως δασμός ή, άλλως, ως φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου προς δασμό αποτελέσματος. Συγκεντρώνει πράγματι τις προϋποθέσεις δασμού ταμιευτικού χαρακτήρα, αφού μόνος σκοπός της είναι να προσπορίσει έσοδα στο κράτος. Στην περίπτωση αυτή, οι διατάξεις περί προοδευτικής μειώσεως των δασμών θα έπρεπε να είχαν εφαρμοστεί ως προς την εισφορά αυτή και ο συντελεστής της να είχε κατέλθει μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1966 στο 1,6% το πολύ. Στο ίδιο αποτέλεσμα θα οδηγούσε ο χαρακτηρισμός της εισφοράς αυτής ως φορολογικής επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος, χωρίς να προσκρούει στην απόφαση 57/65 του Δικαστηρίου. Όσον αφορά πάλι το άρθρο 95, πρέπει να γίνει δεκτό, όπως υποστηρίζει η γερμανική κυβέρνηση και η Επιτροπή, ότι κατά κανένα τρόπο δεν μπορεί από το άρθρο αυτό να συναχθεί απαγόρευση επιβολής εσωτερικών φόρων στα εισαγόμενα από κράτη μέλη προϊόντα, τα οποία δεν ανταγωνίζονται τα εγχώρια προϊόντα. Η Συνθήκη, εφαρμόζοντας τον κανόνα που συνήθως ακολουθείται στο διεθνές εμπόριο, υποβάλλει τα εισαγόμενα στους φόρους που ισχύουν στη χώρα προορισμού, και το άρθρο 95 απαγορεύει την εφαρμογή ως προς τα προϊόντα αυτά ενός φορολογικού καθεστώτος δυσμενεστέρου από αυτό που ισχύει για τα ομοειδή ή δεκτικά υποκαταστάσεως εγχώρια προϊόντα. Η διάταξη αυτή σκοπό έχει να εξασφαλίσει ίσους όρους ανταγωνισμού και η σημασία της περιορίζεται μέσα σ' αυτά ακριβώς τα όρια. Αν όμως δεν υπάρχουν ούτε ομοειδή ούτε δεκτικά υποκαταστάσεως προϊόντα, από το άρθρο 95 δεν μπορεί να συναχθεί διάταξη που να περιορίζει το δικαίωμα φορολογήσεως του κράτους εισαγωγής. Δεν πρέπει ωστόσο να λησμονείται ότι, αντίθετα προς ό,τι συμβαίνει σε δασμολογικά θέματα, η Συνθήκη δεν αντιποιείται παρά σε αρκετά περιορισμένο βαθμό τα κυριαρχικά δικαιώματα των κρατών μελών σε φορολογικά και δημοσιονομικά θέματα, όπως προκύπτει από τα άρθρα 95 έως και 99 και το γεγονός ακριβώς αυτό εκφράζει η γερμανική κυβέρνηση κατά τρόπο κάπως απόλυτο, λέγοντας ότι στα θέματα αυτά η Συνθήκη επιτρέπει ό,τι δεν απαγορεύει ρητά. Επίσης η δημιουργία συνθηκών αναλόγων προς αυτές μιας εσωτερικής αγοράς φαίνεται ότι στον τομέα αυτό έγκειται στην εναρμόνιση του δικαίου, όπως προετοιμάζεται ήδη με την καθιέρωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Πρέπει στο σημείο αυτό να αναφερθεί ότι οι οδηγίες του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 δεν αποκλείουν την είσπραξη της εν λόγω εισφοράς κατά την εισαγωγή προϊόντων, των οποίων ομοειδή ή δεκτικά υποκαταστάσεως εγχώρια προϊόντα δεν υπάρχουν στο κράτος εισαγωγής. Περαιτέρω, δεν είναι δυνατό να γενικευθεί η άποψη ότι η επιβολή εσωτερικών φόρων στα εμπορεύ-

ματα που δεν παράγονται στη χώρα δεν συμβιβάζεται προς το γενικό σύστημα της Συνθήκης. Το άρθρο 17, παράγραφος 3 της Συνθήκης επιτρέπει την αντικατάσταση των δασμών ταμιευτικού χαρακτήρα από εσωτερικό φόρο σύμφωνο προς τις διατάξεις του άρθρου 95, αφορά δε, αν όχι κατά κύριο λόγο, τουλάχιστον σε μεγάλο βαθμό, εμπορεύματα που δεν παράγονται στην οικεία χώρα και δεν συναγωνίζονται εγχώρια προϊόντα. Ο τρόπος με τον οποίο ερμηνεύει η προσφεύγουσα τους στόχους της Συνθήκης αποστερεί από μεγάλο μέρος της σημασίας του το άρθρο 17, παράγραφος 3.

Κατά συνέπεια, φρονώ ότι στο πρώτο ερώτημα του Finanzgericht πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της Συνθήκης δεν είναι αντίθετες προς την επιβολή από κράτος μέλος εσωτερικών φόρων επί των προϊόντων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη και δεν ανταγωνίζονται ούτε τα ομοειδή εθνικά προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 95, πρώτη παράγραφος, ούτε τα κατά την έννοια του άρθρου 95, δεύτερη παράγραφος δεκτικά υποκαταστάσεως εγχώρια προϊόντα.

2. Στη συνέχεια το Finanzgericht ερωτά αν ένας νομικός κανόνας που έχει διαμορφωθεί με βάση το δίκαιο που περιέχεται στη Συνθήκη κατά την έννοια του προηγουμένου ερωτήματος και ο οποίος αντιτίθεται στο δικαίωμα επιβολής φόρων από τα κράτη επάγεται άμεσα έννομα αποτελέσματα υπέρ των ιδιωτών.

Το ερώτημα αυτό προφανώς προϋποθέτει ότι η Συνθήκη αποκλείει τη δυνατότητα επιβολής εσωτερικών φόρων στα επίδικα προϊόντα. Αν όμως γίνει δεκτή η προεκτεθείσα άποψη, το ερώτημα αυτό χάνει το αντικείμενό του.

3. Αντίθετα πρέπει να αποφανθείτε επί του τελευταίου ερωτήματος που έχει υποβληθεί, δηλαδή αν ένα κράτος μέλος, στο βαθμό που το δικαίωμά του φορολογήσεως αναγνωρίζεται καταρχήν, υπόκειται στον τομέα αυτό, όσον αφορά το ποσό των εσωτερικών φόρων, σε περιορισμούς που απορρέουν από τη Συνθήκη και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, σε ποιους περιορισμούς.

Το ζήτημα παρουσιάζει αρκετές δυσκολίες και ίσως δεν είναι δυνατό να δοθεί απολύτως ικανοποιητική απάντηση. Ευτυχώς, όμως, παραμένει θεωρητικό.

Είναι δυνατόν, κατά το παράδειγμα της κυβερνήσεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας, να συναχθεί από το γεγονός ότι η Συνθήκη δεν περιέχει ρύθμιση σχετικά με την επιβολή εσωτερικών φόρων κατά την εισαγωγή ομοίων προϊόντων, ότι το δικαίωμα φορολογήσεως στην περίπτωση αυτή δεν υπόκειται σε κανέναν περιορισμό, ούτε όσον αφορά τη δυνατότητα επιβολής των εν λόγω εισφορών ούτε όσον αφορά τον καθορισμό του ποσού τους. Η εν λόγω κυβέρνηση προσθέτει ότι σε περίπτωση που θα ανέκυπταν δυσχέρειες ή καταχρήσεις στον τομέα αυτό, η λύση θα μπορούσε να αναζητηθεί στη διαδικασία εναρμονίσεως και ως παράδειγμα αναφέρει τις πρόσφατες οδηγίες του Συμβουλίου σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας.

Η Επιτροπή προσεγγίζει το πρόβλημα υπό άλλο πρίσμα. Επαναλαμβάνοντας την επιχειρηματολογία που ανέπτυξε στα πλαίσια της υποθέσεως 20/67 και στην οποία θα αναφερθώ στη συνέχεια, ισχυρίζεται ότι η εκ μέρους ενός κράτους μέλους υπερβολική φορολόγηση ενός αγαθού, το οποίο δεν παράγεται στο εθνικό του έδαφος και δεν ανταγωνίζεται άλλα εγχώρια αγαθά, είναι

δυνατό να συνιστά παραβίαση της απαγορεύσεως επιβολής φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου με δασμούς αποτελέσματος. Εκείνο που έχει σημασία είναι οι επιπτώσεις της επιβαρύνσεως και όχι η φύση της. Στον βαθμό που μία επιβάρυνση του είδους αυτού υπερβαίνει το «γενικό επίπεδο της έμμεσης φορολογίας», έχει τις ίδιες επιπτώσεις με έναν ισόποσο δασμό που προστίθεται σ' ένα συνήθη έμμεσο φόρο. Επομένως και ως προς αυτή την εισφορά πρέπει να ισχύσει η απαγόρευση επιβολής φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος. Η Επιτροπή, ωστόσο, αναγνωρίζει ότι το συζητούμενο πρόβλημα δεν παρουσιάζει πρακτικό ενδιαφέρον, δεδομένου ότι η εξισωτική εισφορά επί των εισαγομένων λεμονιών στη Γερμανία, που ανέρχεται σε 2,5%, βρίσκεται εντός του ορίου των συνήθων συντελεστών του φόρου κύκλου εργασιών που πλήττει τις κοινές ή τροπικές οπώρες.

Η επιχειρηματολογία αυτή είναι ελκυστική, μολονότι μπορούν να της αντιταχθούν ορισμένες αντιρρήσεις. Καταρχάς, όπως προέβαλε κατά την επ' ακροατηρίω συζήτηση και ο αντιπρόσωπος της γερμανικής κυβερνήσεως, δεν διακρίνει με αρκετή σαφήνεια μεταξύ εσωτερικών φόρων και φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος. Περαιτέρω, είναι σχεδόν αδύνατο να προσδιοριστεί η έννοια της υπερβολικής φορολογήσεως: όσον αφορά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία, αναφέρθηκε για τον καφέ συντελεστής 100% επί της μέσης τιμής του προϊόντος και 75% για το τσάι δύο προϊόντα που δεν ανταγωνίζονται γερμανικά προϊόντα. Πρέπει άραγε να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για υπερβολικά υψηλούς φόρους, αν όχι απαγορευτικούς; Επί της αντιρρήσεως αυτής η απάντηση θα μπορούσε να είναι ότι η Επιτροπή αναφέρεται στο γενικό επίπεδο της έμμεσης φορολογίας που πρέπει, όπως φαίνεται, να λογισθεί ως το επίπεδο των συνήθων φορολογικών συντελεστών που ισχύουν για τα ομοειδή προϊόντα και ότι, εξάλλου, τα προϊόντα στα οποία αναφέρθηκε η γερμανική κυβέρνηση εμπίπτουν στο άρθρο 17 της Συνθήκης και ανήκουν σε ειδική κατηγορία για την οποία ίσχυε πάντα υψηλός φορολογικός συντελεστής.

Άλλο σημείο που πρέπει να επισημανθεί: στα άρθρα 12 και επόμενα προβλέπονται οι λεπτομέρειες υλοποιήσεως της καταργήσεως των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος, η οποία πρέπει να ολοκληρωθεί πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου. Στην περίπτωση που μετά τη λήξη της εν λόγω προθεσμίας κάποιος φορολογικός συντελεστής εμφανιζόταν «υπερβολικός», εναπόκειται στην Επιτροπή να υποχρεώσει το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να τον μειώσει εκδίδοντας οδηγία ή απόφαση, κάτι τέτοιο όμως θα βρισκόταν φυσικά εκτός των προϋποθέσεων εφαρμογής και των διαδικαστικών κανόνων των άρθρων 12 και επομένων της Συνθήκης.

Και πάλι όμως, όλα αυτά είναι θεωρητικά, όχι μόνο σε σχέση με την παρούσα περίπτωση αλλά και σε γενικότερο επίπεδο. Η γερμανική κυβέρνηση ορθώς υποστηρίζει ότι οι απαγορευτικοί συντελεστές ενέχουν αντίφαση, καθότι δεν αποφέρουν έσοδα και κατά συνέπεια δεν υπάρχει φόβος να εφαρμόσουν τα κράτη μέλη στον τομέα αυτό υπερβολικά υψηλούς συντελεστές. Απόδειξη περί αυτού αποτελεί το γεγονός ότι ποτέ μέχρι σήμερα δεν χρειάστηκε να επέμβει η Επιτροπή. Περαιτέρω, η εισφορά αυτή, που αλλάζει χαρακτήρα όταν μεταβάλλεται ο συντελεστής της, φαίνεται να περιπλέκει χωρίς λόγο μία ήδη περίπλοκη κατάταξη.

Επομένως, χωρίς να παραβλέπω την ενδεχόμενη χρησιμότητα της διαπιστώσεως ότι οι εξουσίες του κράτους δεν είναι απεριόριστες, σας προτείνω να μην απαντήσετε στο υποβληθέν ερώτημα σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Επιτροπής.