ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MARCO DARMON της 6ης Νοεμβρίου 1990 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Με τις υπό κρίση προσφυγές λόγω παραβάσεως κατά του Βασιλείου της Ισπανίας, της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ιταλικής Δημοκρατίας ζητείται να αναγνωριστεί ότι τα εν λόγω κράτη μέλη παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από το άρθρο 95 της Συνθήκης, διότι παρέλειψαν να θεσπίσουν τις διατάξεις που είναι αναγκαίες για να αναγνωριστεί στους μη υποκειμένους στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), που εισάγουν αγαθά για τα οποία έχει ήδη εισπραχθεί ο ΦΠΑ σε άλλα κράτη μέλη, το δικαίωμα να εκπίπτουν το εναπομένον τμήμα του εν λόγω φόρου που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής εφόσον περιλαμβάνεται στην αξία των αγαθών κατά τον χρόνο της εξαγωγής.

2. Πριν εξετάσω το ζήτημα αν τα συγκεκριμένα κράτη μέλη παρέβησαν πράγματι τις υποχρεώσεις τους, θα ασχοληθώ με τα επιχειρήματα του Βασιλείου της Ισπανίας που καλεί ρητά το Δικαστήριο να αποστεί από τη σχετική νομολογία του[1] και συγκεκριμένα από την απόφαση Schul I.

3. Δεν θα εκθέσω λεπτομερώς το πρόβλημα που επέλυσε το Δικαστήριο στην υπόθεση εκείνη. Υπενθυμίζω απλώς την κρίση του Δικαστηρίου ότι κατά την επιβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή προϊόντος από ιδιώτη, που δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως στο κράτος εξαγωγής, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ που είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά τον χρόνο της εισαγωγής, εφόσον οι παρόμοιες παραδόσεις που πραγματοποιούνται εντός του εθνικού εδάφους δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ. Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας[2], που προβλέπει την καταρχήν επιβολή ΦΠΑ επί των εισαγωγών, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 95 υπό τον όρον ότι ερμηνεύεται κατά τον τρόπο που υπέδειξε το Δικαστήριο, ότι δηλαδή πρέπει να εκπίπτει το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ.

4. Κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, η νομολογία αυτή είχε χαρακτήρα εξαιρετικό και προσωρινό, οι δε προοπτικές της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων θα πρέπει πλέον να ωθήσουν το Δικαστήριο να μεταβάλει κάπως, αν όχι να αναθεωρήσει, τη λύση αυτή, η οποία συνεπάγεται στην πράξη σοβαρές δυσχέρειες. Ειδικότερα, ευνοεί τα κράτη εξαγωγής που διατηρούν τον αρχικώς εισπραχθέντα ΦΠΑ εις βάρος των κρατών εισαγωγής, τα έσοδα των οποίων μειώνονται αδικαιολόγητα. Εξάλλου, το σύστημα αυτό δεν είναι καθόλου ικανοποιητικό, ενώ άλλες λύσεις τις οποίες προβάλλει η Επιτροπή με τις οικείες προτάσεις οδηγίας ή με τη λευκή βίβλο, ή το ίδιο το Συμβούλιο, χωρίς όμως αυτό να τις έχει ακόμα υιοθετήσει, καθι-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Απόφαση της 5ης Μαΐου 1982, 15/81, Schul I (Συλλογή 1982, σ. 1409)· απόφαση της 21ης Μαΐου 1985, 47/84, Schul II (Συλλογή 1985, σ. 1491)· απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, 39/85, Bergeres-Becque (Συλλογή 1986, σ. 259)· απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 299/86, Drexl (Συλλογή 1988, σ. 1213).

2 — 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

στούν δυνατή την αρμόζουσα αντιμετώπιση του προβλήματος που συνίσταται στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως και την ακριβοδίκαιη κατανομή μεταξύ των κρατών μελών των εσόδων από τον ΦΠΑ. Τέτοιοι είναι συγκεκριμένα οι μηχανισμοί που προβλέπουν είτε ολική απαλλαγή κατά την εξαγωγή και φορολόγηση κατά την εισαγωγή είτε την είσπραξη ενιαίου ΦΠΑ (στο κράτος εξαγωγής ή καταναλώσεως) και ακολούθως τον συμψηφισμό μεταξύ κρατών μελών. Αντιθέτως, το σύστημα που υποστηρίζει η Επιτροπή θίγει σοβαρά τα κράτη της Κοινότητας με το χαμηλότερο βιοτικό επίπεδο, δεδομένου ότι οι εισαγωγές μεταχειρισμένων αντικειμένων είναι στα κράτη αυτά μεγαλύτερες.

5. Δεν αμφισβητώ ότι τα επιχειρήματα του Βασιλείου της Ισπανίας είναι ενδιαφέροντα, πλην όμως δεν νομίζω ότι το Δικαστήριο αποτελεί το κατάλληλο βήμα για τη συζήτησή τους. Πρόκειται μάλλον για επιχειρήματα πολιτικής φύσεως που προδίδουν την ανάγκη φορολογικής εναρμονίσεως στον συγκεκριμένο τομέα, παρά για νομικά επιχειρήματα που θα μπορούσαν να οδηγήσουν το Δικαστήριο να αναθεωρήσει τη νομολογία του.

6. Εξάλλου, η νομολογία αυτή έχει ήδη αντικρούσει το μεγαλύτερο μέρος των αντιρρήσεων που διατυπώνονται σήμερα ενώπιον του Δικαστηρίου. Συγκεκριμένα, με την απόφαση Schul I και ενώ ορισμένα κράτη μέλη υποστήριζαν ότι

« η καθιέρωση ενός συστήματος διασφαλίζοντος την απόλυτη ουδετερότητα των εσωτερικών φορολογιών εν σχέσει προς το ενδοκοινοτικό εμπόριο δύναται να προκύψει μόνον από την αυστηρή εφαρμογή της αρχής της φορολογίας στο κράτος μέλος προορισμού, εφαρμογή η οποία προϋποθέτει την πλήρη επιστροφή του φόρου για όλα τα εξαγόμενα προϊόντα (...) η υιοθέτηση όμως μιας τέτοιας λύσεως, η οποία συνεπάγεται μία πολιτική επιλογή, ανήκει στα πολιτικά όργανα της Κοινότητας » [3],

το Δικαστήριο έκρινε ότι

« ωστόσο, αν και η θέσπιση ενός συστήματος πλήρους ανταγωνιστικής ουδετερότητας, που να περιλαμβάνει την πλήρη επιστροφή του φόρου κατά την εξαγωγή, είναι πράγματι έργο του κοινοτικού νομοθέτη, *αντίκειται προς το άρθρο 95 της Συνθήκης, εφόσον δεν έχει θεσπισθεί ένα τέτοιο σύστημα,* το να εφαρμόζει ένα κράτος μέλος το δικό του σύστημα ΦΠΑ επί των εισαγομένων προϊόντων κατά τρόπο αντίθετο προς τις αρχές του άρθρου αυτού » [4].

7. Με άλλα λόγια, η έλλειψη εναρμονίσεως του ΦΠΑ στον τομέα αυτό δεν μπορεί να προβληθεί κατά του δικαιώματος που παρέχει στα άτομα το άρθρο 95 της Συνθήκης. Η σκέψη αυτή αρκεί για να αντικρούσει αφενός τα επιχειρήματα της Ελλάδας και της Ιταλίας οι οποίες επικαλούνται την ύπαρξη προτάσεως οδηγίας και αφετέρου τα περί ισότητας μεταξύ κρατών μελών που επικαλείται η Ισπανία, ζητώντας από το Δικαστήριο να μην επιβεβαιώσει την αρχή της εκπτώσεως του εναπομένοντος ΦΠΑ. Πράγματι, οι ενδεχόμενες δημοσιονομικής φύσεως δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν ίσως τα κράτη μέλη δεν επηρεάζουν καθόλου την υποχρέωσή τους να τηρούν την απόλυτη και άνευ όρων απαγόρευση να φορολογούν τα εισαγόμενα προϊόντα βαρύτερα από τα εγχώρια.

8. Τέλος, θα θίξω με λίγα λόγια το επιχείρημα του Βασιλείου της Ισπανίας ότι η Επιτροπή

3 — Υπόθεση 15/81, προαναφερθείσα, σκέψη 37.

4 — Υπόθεση 15/81, όπ.π., σκέψη 38, η υπογράμμιση δική μου.

δεν λαμβάνει υπόψη άλλους εμμέσους φόρους που πλήττουν τα προϊόντα και προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εις βάρος των κρατών που δεν έχουν θεσπίσει τέτοιους φόρους. Αυτό θα μπορούσε να ωθήσει τα εν λόγω κράτη να θεσπίσουν παρόμοιους φόρους, πράγμα που θα καθυστερούσε την προοπτική της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων. Απαντώντας στα επιχειρήματα αυτά, η Επιτροπή επισημαίνει, ορθώς κατά τη γνώμη μου, ότι η κατάσταση την οποία περιγράφει το καθού κράτος δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να δικαιολογήσει την παράβαση του άρθρου 95 την οποία συνιστά ένα σύστημα εισαγωγών που εισάγει διακρίσεις. Εξίσου πειστικές θεωρώ τις επικουρικές παρατηρήσεις της κατά τις οποίες τα κράτη μέλη διατηρούν, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, τη δυνατότητα να καθιερώνουν ειδικά συστήματα φορολογίας, εκτός του ΦΠΑ, εφόσον οι σχετικές φορολογικές επιβαρύνσεις τηρούν τις επιταγές του άρθρου 95 και δεν συνεπάγονται διάκριση εις βάρος των εισαγομένων προϊόντων. Σημειωτέον τέλος ότι η κατάργηση των εμποδίων που προκύπτουν από τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων, ακόμα και αυτών που δεν δημιουργούν διακρίσεις, εμπίπτει στο άρθρο 99 και όχι στο άρθρο 95, το οποίο σκοπεί την άμεση εξάλειψη των φορολογικών διατάξεων που εισάγουν διακρίσεις και μαρτυρούν προστατευτισμό.

9. Κατά συνέπεια, καλώ το Δικαστήριο να απορρίψει την άποψη της Ισπανικής Κυβερνήσεως και να εμμείνει στη λύση που έδωσε με την απόφαση Schul I, ότι δηλαδή τα κράτη μέλη οφείλουν, στον τομέα του ΦΠΑ, να κατοχυρώσουν την έκπτωση του εναπομένοντος μέρους του φόρου αυτού που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του εισαγομένου προϊόντος.

10. Θα εξετάσω τώρα κατά πόσο τα καθών κράτη μέλη παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από το άρθρο 95 όπως ερμηνεύθηκε.

11. Δεν χωρεί αμφιβολία ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να φροντίζουν για την υπέρ των ατόμων έκπτωση του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ που είναι ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος. Με άλλα λόγια, η μη εφαρμογή του άρθρου 95 όπως ερμηνεύεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνιστά βεβαίως παράβαση. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν αναφέρεται με την προσφυγή της στη συγκεκριμένη μη εφαρμογή — την οποία εξάλλου δεν αμφισβητούν στην πραγματικότητα ούτε η Ισπανία, ούτε η Ελλάδα, ούτε, όπως προέκυψε σαφώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ιταλία — αλλά στην έλλειψη μέτρων που να εξασφαλίζουν την τήρηση του άρθρου 95 στο εθνικό δίκαιο.

12. Θα παρατηρήσω πρώτον ότι, ναι μεν οι απευθείας εφαρμοστέες διατάξεις της Συνθήκης δεν απαιτούν τη θέσπιση « εθνικών εκτελεστικών διατάξεων »[5], είναι δε αναμφισβήτητο ότι τα άτομα μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον των δικαστηρίων το άρθρο 95, πλην όμως αυτό αποτελεί απλώς μια « ελάχιστη εγγύηση » που δεν αρκεί από μόνη της να εξασφαλίσει την πλήρη εφαρμογή της Συνθήκης[6].

13. Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου[7],

« οι αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών επιβάλλουν, στους τομείς που καλύπτονται από το κοινοτικό δίκαιο, σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου των κρατών μελών που να καθιστά δυνατό στα ενδιαφερόμενα πρόσωπα να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους κατά

5 — Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 1986, 168/85, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1986, σ. 2945, σκέψη 11).

6 — Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 1986, 168/85, όπ.π., και απόφαση της 20ής Μαρτίου 1986, 72/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1986, σ. 1219).

7 — Απόφαση της 21ης Ιουνίου 1988, 257/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1988, σ. 3249)· βλ. επίσης απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 1985, 143/83, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1985, σ. 427).

τρόπο σαφή και ακριβή και στα δικαιοδοτικά όργανα να διασφαλίζουν την τήρησή τους »[8].

14. Εφαρμόζοντας τις αρχές αυτές εν προκειμένω, διαπιστώνω ότι η έλλειψη διατάξεων ad hoc στις εσωτερικές έννομες τάξεις που να προβλέπουν την έκπτωση του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι τουλάχιστον ασυμβίβαστη με τις επιταγές της σαφήνειας και της ακρίβειας που διατύπωσε το Δικαστήριο. Πράγματι, η μη θέσπιση γενικών μέτρων με την κατάλληλη δημοσιότητα έχει δύο συνέπειες. Αφενός, συμφωνώ με την Επιτροπή που φρονεί ότι οι υπηρεσίες των εθνικών διοικήσεων δεν θα εφαρμόσουν τις αρχές της εκπτώσεως του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ αν δεν έχουν τις σχετικές εντολές από τους προϊσταμένους τους. Αφετέρου, οι ιδιώτες θα βρεθούν σε μια κατάσταση όπου το μόνο προσιτό κείμενο θα είναι η εθνική διάταξη που προβλέπει τη φορολόγηση κατά την εισαγωγή, αλλά δεν αναφέρεται στην έκπτωση του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ, ενώ αυτή ακριβώς η δυνατότητα είναι που εγγυάται τη συμφωνία του εθνικού δικαίου προς το κοινοτικό. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι ιδιώτες βρίσκονται σε απόλυτη αβεβαιότητα ως προς το ζήτημα αν μπορούν να επικαλεστούν το κοινοτικό δίκαιο. Σημειωτέον σχετικώς ότι το Δικαστήριο έχει ήδη απορρίψει το επιχείρημα ότι η εκτεταμένη γνώση του κοινοτικού δικαίου από τους ιδιώτες δικαιολογεί τις εθνικές διατάξεις που είναι αντίθετες προς απευθείας εφαρμοστέες διατάξεις της Συνθήκης[9].

15. Μια τελευταία παρατήρηση: η Επιτροπή που αρχικά στράφηκε κατά της ελλείψεως νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων δηλώνει ότι ικανοποιείται στο εξής με εντολές της διοικήσεως στις οποίες δίνεται η κατάλληλη δημοσιότητα. Συμβιβάζεται η άποψη αυτή με τα διδάγματα της νομολογίας του Δικαστηρίου που κρίνει ότι μια εθνική νομοθετική διάταξη η οποία παραβιάζει το κοινοτικό δίκαιο δεν μπορεί να εξουδετερωθεί μέσω εντολών της διοικήσεως αλλά απαιτεί νομοθετικό κείμενο της ίδιας φύσεως; Αν το Δικαστήριο κρίνει ότι η επιταγή αυτή ισχύει εν προκειμένω, αυτό δεν σημαίνει ότι θα πρέπει και να απορρίψει την προσφυγή. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να διαπιστώσει την παράβαση εντός των ορίων της προσφυγής της Επιτροπής και να κρίνει ότι εν πάση περιπτώσει τα κράτη μέλη δεν θέσπισαν τα αναγκαία μέτρα.

16. Διερωτώμαι πάντως μήπως η προκειμένη περίπτωση διαφέρει από την περίπτωση όπου ο εθνικός νόμος αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο. Συγκεκριμένα, οι εθνικοί νόμοι που προβλέπουν επιβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο, αλλά συνάδουν προς αυτό *υπό τον όρον ότι ερμηνεύονται όπως απαιτεί το άρθρο 95*. Επομένως, το ζήτημα δεν είναι να αρθεί μια παράβαση αλλά να διευκρινιστεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, πώς πρέπει να υπολογίζεται ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Δεν νομίζω όμως ότι η ανάγκη προσδιορισμού του τρόπου ερμηνείας μιας διατάξεως, όσο επιτακτική και αν είναι, μπορεί να εξομοιωθεί με την ανάγκη καταργήσεώς της όταν αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο. Με άλλα λόγια, η φύση των μέτρων που απαιτούνται για την ορθή εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου μπορεί να ποικίλλει αναλόγως της διακρίσεως μεταξύ, αφενός, των περιπτώσεων όπου υπάρχει παράβαση του κοινοτικού δικαίου υπό στενή έννοια μέσω του αποτελέσματος μιας νομοθετικής διατάξεως και, αφετέρου, των περιπτώ-

8 — Υπόθεση 257/86, προαναφερθείσα, σκέψη 12.

9 — Βλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 1986, 168/85, προαναφερθείσα.

σεων όπου την παράβαση συνιστά μόνο η έλλειψη ερμηνείας συνάδουσας με τη Συνθήκη.

17. Στην περίπτωση αυτή θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε ότι η εντολή της διοικήσεως, από τη στιγμή που ενημερώνονται σχετικώς οι ιδιώτες, αποτελεί επαρκές μέσο για την εξασφάλιση της ερμηνείας που απαιτεί το κοινοτικό δίκαιο. Η λύση αυτή εμφανίζεται περισσότερο ικανοποιητική αν ληφθεί υπόψη ότι η εγκύκλιος αποτελεί το σύνηθες μέσο ερμηνείας των νομοθετικών κειμένων από τη διοίκηση, μέσο του οποίου ο ρόλος είναι εκ των πραγμάτων ιδιαίτερα σημαντικός στον φορολογικό τομέα.

18. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δεχθεί την προσφυγή της Επιτροπής κατά του Βασιλείου της Ισπανίας, της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ιταλικής Δημοκρατίας και να καταδικάσει τα εν λόγω κράτη στα δικαστικά έξοδα.