ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
L. A. GEELHOED
της 18ης Σεπτεμβρίου 2003 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση το VAT and Duties Tribunal, Λονδίνο, υπέβαλε στο Δικαστήριο πέντε προδικαστικά ερωτήματα. Τα δύο πρώτα ερωτήματα αφορούν την έκτη 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία) [2]. Ειδικότερα, αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 27 και 33 της εν λόγω οδηγίας.

2. Τα τρία τελευταία ερωτήματα στηρίζονται στην υπόθεση ότι ένας ειδικός φόρος με αυξημένο συντελεστή, ο οποίος βαρύνει αποκλειστικώς ορισμένες επακριβώς προσδιοριζόμενες δραστηριότητες, είναι ικανός να προκαλέσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, κατά την έννοια των άρθρων 87 και 88 ΕΚ. Ειδικότερα, τα εν λόγω ερωτήματα αφορούν το περιεχόμενο του διαλαμβανομένου στο άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ κριτηρίου του επηρεασμού των μεταξύ κρατών μελών εμπορικών συναλλαγών (ερωτήματα 3 και 4) και τις συνέπειες της ελλείψεως κοινοποιήσεως του επίμαχου φορολογικού μέτρου (ερώτημα 5).

3. Το πλαίσιο εντός του οποίου τέθηκαν τα τρία αυτά ερωτήματα παρέχει την αφορμή να προχωρήσω σε ενδελεχέστερη ανάλυση του περιεχομένου των άρθρων 87 και 88 ΕΚ ως ειδικών διατάξεων προορισμένων να προλαμβάνουν και να εξαλείφουν τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην κοινοτική αγορά, στο μέτρο που αυτές απορρέουν από κρατικές ενισχύσεις. Συγκεκριμένα, αν τα ειδικά φορολογικά μέτρα που οδήγησαν στην κίνηση της κύριας δίκης δεν μπορούν να θεωρηθούν ως κρατικές ενισχύσεις, τότε οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που τα εν λόγω μέτρα επιφέρουν μπορούν να εξαλειφθούν αποκλειστικώς και μόνο με την εφαρμογή των –σπανίως εφαρμοζόμενων– άρθρων 96 και 97 ΕΚ, τα οποία συνιστούν γενικές διατάξεις σε σχέση με τα άρθρα 87 και 88 ΕΚ.

4. Η εν λόγω προβληματική, την οποία αναγνωρίζει και η Επιτροπή με τις γραπτές της παρατηρήσεις, προσδίδει στην παρούσα υπόθεση μεγαλύτερο νομικό ενδιαφέρον απ' όσο αφήνει να διαφανεί μια πρώτη ανάγνωση των υποβληθέντων ερωτημάτων.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.
2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

II — Το νομικό πλαίσιο

A — *Το εθνικό δίκαιο*

5. Το άρθρο 31 και η ενότητα 2 του παραρτήματος 9 του Value Added Tax Act 1994 ορίζουν ότι η παροχή ασφαλιστικών και συναφών υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (TVA) (στο εξής: ΦΠΑ) στο Ηνωμένο Βασίλειο, σύμφωνα με το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας.

6. Ο Finance Act 1994 εισήγαγε φόρο επί των ασφαλίστρων, τον Insurance Premium Tax, ο οποίος επιβάλλεται κατά την είσπραξη των ασφαλίστρων από τον ασφαλιστή. Αρχικώς ο φόρος επιβαλλόταν με κανονικό συντελεστή 2,5 %. Με τον Finance Act 1997 ο κανονικός συντελεστής αυξήθηκε από 2,5 % σε 4 % και εισήχθη ο νέος αυξημένος συντελεστής 17,5 %.

7. Ο κανονικός συντελεστής έχει γενική εφαρμογή. Ο αυξημένος συντελεστής, ο οποίος κατά τη χρονική εκείνη περίοδο αντιστοιχούσε στον κανονικό συντελεστή του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο, εφαρμόζεται μόνο στα ασφάλιστρα ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, αυτοκινήτων και ταξιδίων.

8. Όσον αφορά τα ταξίδια, ο αυξημένος συντελεστής εφαρμόζεται μόνο στην ασφάλιση ταξιδιού που πωλείται μέσω ταξιδιωτικών πρακτορείων· η πώληση ασφαλίσεως ταξιδιού απευθείας από τους ασφαλιστές υπόκειται στον κανονικό συντελεστή. Με την απόφασή του στην υπόθεση R κατά Commissioners of Customs and Excise, ex parte Lunn Poly Limited and another [1999] STC 350, το Court of Appeal of England and Wales έκρινε ότι οι διαφοροποιημένοι φορολογικοί συντελεστές επί της ασφαλίσεως ταξιδιού συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

9. Κατόπιν της αποφάσεως αυτής, η οποία υπό την έννοια αυτήν επιβεβαιώνει την προηγούμενη νομολογία του Divisional Court, οι Commissioners of Customs and Excise ανακοίνωσαν με Business Brief στις 24 Απριλίου 1998 ότι παραιτούνται από την ανάκτηση της ενισχύσεως με αναδρομική εφαρμογή του αυξημένου συντελεστή επί των ασφαλίσεων ταξιδιού που πωλούνταν με κανονικό συντελεστή. Από την 1η Αυγούστου 1998 όλες οι ασφαλίσεις ταξιδιού υπόκεινται στον αυξημένο συντελεστή.

10. Όσον αφορά τις ηλεκτρικές οικιακές συσκευές, ο αυξημένος συντελεστής τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν ο ασφαλιστής συμβάλλεται με τον προμηθευτή της συσκευής ή όταν η ασφάλιση συνομολογείται μέσω του προμηθευτή ή ακόμη όταν καταβάλλεται στον προμηθευτή προμήθεια επί της συμφωνίας για κατάρτιση συμβάσεως ασφαλίσεως. Αντιθέτως, παρόμοιες ασφαλίσεις οι οποίες πωλούνται μέσω μεσιτών ασφαλίσεως ή απευθείας από ασφαλιστικές εταιρίες υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή.

11. Ο αυξημένος συντελεστής εισήχθη προκειμένου να προληφθεί η πρακτική του «value shifting» ή «αυξομειώσεων της αξίας». Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου εκτιμούσαν ότι οι προμηθευτές των ηλεκτρικών οικιακών συσκευών ήταν σε θέση να αντλούν κέρδος από την εξαίρεση της παροχής ασφαλιστικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ, προσαρμόζοντας αναλόγως τις τιμές των συσκευών και των συνδεομένων με αυτές ασφαλίσεων.

Β — *Το κοινοτικό δίκαιο*

12. Σύμφωνα με το άρθρο 13 Β της έκτης οδηγίας:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

α) τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, περιλαμβανομένων και των συναφών προς τις πράξεις αυτές παροχών υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από τους ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες·

[...]»

13. Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ορίζει ότι το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνον κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

14. Τέλος, το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι, «με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρησης και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση των συνόρων».

15. Όλες οι ενάγουσες είναι εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο και παρέχουν ασφαλιστικές ή συναφείς υπηρεσίες σχετικές με ηλεκτρικές οικιακές συσκευές. Ορισμένες ενάγουσες είναι ασφαλιστικές εταιρίες (η Consumer Electronics Insurance Company Limited η οποία ανήκει στον όμιλο Thorn, Homecare Insurance Limited και Pinnacle Insurance Plc) και ορισμένες είναι εταιρίες εκμισθώσεως και λιανικής πωλήσεως, οι οποίες

δρουν και φορολογούνται ως ασφαλιστικοί πράκτορες (η Gil Insurance Limited, η UK Consumer Electronics Limited και η Direct Vision Rentals Limited, οι οποίες ανήκουν στον όμιλο Granada).

16. Οι καθών στην κύρια δίκη είναι οι Commissioners of Customs & Excise, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για τη διαχείριση, την είσπραξη και την επιστροφή του φόρου επί των ασφαλίστρων και του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο.

17. Οι ενάγουσες κατέβαλαν τον αυξημένο συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων για ασφαλίσεις που καταρτίσθηκαν στο πλαίσιο πωλήσεως ή μισθώσεως ηλεκτρικών οικιακών συσκευών. Κατόπιν της αποφάσεως του Court of Appeal στην προαναφερθείσα με το ανωτέρω σημείο 8 υπόθεση Lunn Poly, οι ενάγουσες ζήτησαν από τους Commissioners of Customs & Excise την επιστροφή των καταβληθέντων ποσών. Κατόπιν της απορρίψεως των αιτημάτων τους, οι ενάγουσες άσκησαν αγωγές ενώπιον του VAT and Duties Tribunal.

18. Ενώπιον του Tribunal οι ενάγουσες υποστήριξαν ότι έχουν δικαίωμα επιστροφής των ποσών που κατέβαλαν ως φόρο με αυξημένο συντελεστή επί των ασφαλίστρων διότι:

— ο αυξημένος συντελεστής αποτελεί ειδικό μέτρο που παρεκκλίνει από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας και, βάσει του άρθρου 27, υπόκειται στην υποχρέωση αιτήσεως χορηγήσεως προηγούμενης αδείας, η οποία ούτε ζητήθηκε ούτε ελήφθη·

— ο αυξημένος συντελεστής μπορεί να θεωρηθεί ως έχων τον χαρακτήρα απαγορευόμενου από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας φόρου επί του κύκλου εργασιών·

— η διαφοροποίηση μεταξύ του αυξημένου και του κανονικού συντελεστή συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 ΕΚ, για την οποία η Επιτροπή δεν ενημερώθηκε όπως απαιτεί το άρθρο 88, παράγραφος 3, ΕΚ.

19. Οι Commissioners of Customs & Excise αμφισβήτησαν τα επιχειρήματα αυτά κατά τη διαδικασία της κύριας δίκης. Δέχθηκαν ότι ούτε ζητήθηκε ούτε ελήφθη άδεια προς παρέκκλιση βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας και ότι η Επιτροπή δεν ενημερώθηκε για την πρόθεση εισαγωγής αυξημένου συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων, σύμφωνα με το άρθρο 88, παράγραφος 3, ΕΚ. Δέχθηκαν ότι, σε περίπτωση παραβάσεως της έκτης οδηγίας, οι ενάγουσες θα είχαν δικαίωμα επιστροφής του συνόλου του φόρου που κατέβαλαν, πλην όμως υποστήριξαν ότι, εάν η διαφοροποίηση

μεταξύ του κανονικού συντελεστή και του αυξημένου συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων συνιστά απαγορευμένη κρατική ενίσχυση, η επιστροφή της διαφοράς δεν αποτελεί το κατάλληλο μέσο έννομης προστασίας.

20. Στο πλαίσιο της εν λόγω διαφοράς το VAT and Duties Tribunal υπέβαλε στο Δικαστήριο πέντε προδικαστικά ερωτήματα.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

1) Πρέπει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαιτείται προηγούμενη άδεια του Συμβουλίου για την εισαγωγή αυξημένου συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων, ο οποίος σκοπεί στο να καταστήσει ανενεργή την προβλεπόμενη από το άρθρο 13 της οδηγίας απαλλαγή της παροχής ασφαλιστικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ, έχει συντελεστή ίδιο με τον κανονικό συντελεστή του ΦΠΑ, υπόκειται στους ίδιους κανόνες με τον ΦΠΑ, θεσπίστηκε προκειμένου να αποτελέσει ένα αδιαχώριστο σύνολο με τον ΦΠΑ, έστω και αν δεν υπάρχει φοροδιαφυγή ή φοροαπαλλαγή;

2) Πρέπει το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να εισαγάγει φόρο επί των ασφαλίστρων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις παρεχόμενες υπηρεσίες, είναι ανάλογος προς την τιμή των παρεχόμενων υπηρεσιών, βαρύνει τον καταναλωτή στο τελικό στάδιο πωλήσεως, μετακυλίεται στον τελικό καταναλωτή κατά τρόπο όμοιο με τον ΦΠΑ, με συνέπεια η επιβάρυνση να παραμένει στον τελικό καταναλωτή, και εφαρμόζεται στο σύνολο της επικρατείας του Ηνωμένου Βασιλείου πλην όμως δεν τυγχάνει γενικής εφαρμογής σε όλες τις συναλλαγές που έχουν ως αντικείμενο αγαθά και υπηρεσίες;

3) Πρέπει το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μια ενίσχυση επηρεάζει τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές μόνον αν έχει, ή είναι δυνατό να έχει, αισθητή επίδραση στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποια είναι τα κριτήρια προκειμένου να καθορισθεί αν ένα μέτρο έχει ή δεν έχει παρόμοια επίδραση;

4) Πρέπει το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μια ενίσχυση επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, αν συνεπεία της ενισχύσεως αυτής (1) οι έμποροι που δραστηριοποιούνται εντός κράτους μέλους μειώνουν τις εισαγόμενες από άλλα κράτη ποσότητες αγαθών· ή (2) ορισμένες μισθωτικές συμβάσεις εμπόρου, ο οποίος εκμισθώνει ηλεκτρικές οικιακές συσκευές σε πελάτες του σε ένα κράτος μέλος, λύονται και αυτός εξαναγκάζεται να πωλήσει τις συσκευές αυτές σε άλλο κράτος μέλος· ή (3) ασφαλιστικές εταιρίες που παρέχουν ασφαλίσεις στο πλαίσιο πωλήσεως ηλεκτρικών οικιακών συσκευών σε ένα κράτος μέλος περιέρχονται σε μειονεκτική θέση από απόψεως ανταγωνισμού σε σχέση με εταιρίες που παρέχουν απευθείας ασφάλιση και ορισμένες εκ των οποίων είναι θυγατρικές εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη;

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

21. Τα προδικαστικά αυτά ερωτήματα υποβλήθηκαν με διάταξη της 24ης Ιουλίου 2001, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Αυγούστου 2001. Οι ενάγουσες της κύριας δίκης, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Επίσης, διευκρίνισαν τις θέσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση στις 19 Ιουνίου 2002. Κατά την ίδια επ' ακροατηρίου συζήτηση προέβαλε τα επιχειρήματά της και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών.

III — Το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

5) Αν, λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα, ο αυξημένος συντελεστής του φόρου επί των ασφαλίστρων συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, πρέπει το άρθρο 88 ΕΚ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν η Επιτροπή δεν ενημερώνεται για την πρόθεση χορηγήσεως παρόμοιας ενισχύσεως, τα νομοθετικά μέτρα με τα οποία θεσπίστηκε η ενίσχυση αυτή πρέπει να καταστούν ανενεργά και ο καταβληθείς βάσει των μέτρων αυτών φόρος πρέπει να επιστραφεί;

22. Τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα ανέκυψαν αναφορικά με την επιβολή του φόρου επί των ασφαλίστρων. Ο φόρος αυτός εισήχθη το 1994 και αρχικώς επιβαλλόταν με συντελεστή 2,5 %. Το 1997 ο συντελεστής αυξήθηκε σε 4 %. Το 1999 αυξήθηκε εκ νέου και ανήλθε σε 5 %. Το 1997 εισήχθη επίσης ο αυξημένος συντελεστής του φόρου επί των ασφαλίστρων. Ο αυξημένος αυτός συντελεστής θεσπίστηκε προκειμένου να καταπολεμηθεί η πρακτική του «value shifting», μια μορφή φοροαποφυγής.

23. Κατ' αρχάς, προτού ασχοληθώ με τα προδικαστικά ερωτήματα, θα αναφερθώ εν συντομία στο πλαίσιο εντός του οποίου τέθηκαν.

24. Οι καταναλωτές, εφόσον επιθυμούν να έχουν στη διάθεσή τους σχετικώς δαπανηρές ηλεκτρικές οικιακές συσκευές, όπως οπτικοακουστικές συσκευές, αυτόματα πλυντήρια και άλλα παρόμοια προϊόντα, μπορούν να επιλέξουν είτε να τις μισθώσουν είτε να τις αγοράσουν. Αρχικώς πολλοί καταναλωτές στο Ηνωμένο Βασίλειο προτιμούσαν τη μίσθωση των συσκευών. Με την πάροδο του χρόνου, η προτίμηση των καταναλωτών άλλαξε προς την κατεύθυνση της αγοράς των συσκευών [3]. Η αλλαγή αυτή στις προτιμήσεις των καταναλωτών συνδέεται με την άνοδο του βιοτικού επιπέδου και τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων. Από την άποψη αυτή, οι σημειωθείσες στην αγορά των τηλεοράσεων εξελίξεις είναι ενδεικτικές. Μολονότι, στο ξεκίνημα της δεκαετίας του 1960, οι τηλεοράσεις εμφανίσθηκαν μαζικώς στην αγορά, εντούτοις πωλούνταν σε υψηλές τιμές σε σχέση με το μέσο διαθέσιμο εισόδημα και, επιπλέον, ήταν ευπαθείς από τεχνικής απόψεως, με συνέπεια να απαιτούνται τακτικές επισκευές. Για τους λόγους αυτούς οι καταναλωτές σαφώς προτιμούσαν να μισθώνουν τις τηλεοράσεις. Με την πάροδο του χρόνου, οι συσκευές αυτές πωλούνταν σε πιο συμφέρουσες τιμές και η αξιοπιστία τους, από τεχνικής απόψεως, βελτιώθηκε αισθητώς. Κατόπιν των ανωτέρω, και λαμβανομένης υπόψη της αναπτύξεως της καταναλωτικής πίστεως ως μέσου προωθήσεως των πωλήσεων, οι καταναλωτές σταδιακώς εκδήλωναν την προτίμησή τους στην αγορά των εν λόγω συσκευών. Αντίστοιχη εξέλιξη σημειώθηκε στη συμπεριφορά των καταναλωτών και ως προς τις υπόλοιπες ηλεκτρικές οικιακές συσκευές.

25. Η αρχικώς κυριαρχούμενη από τις μισθώσεις συσκευών αγορά χαρακτηριζόταν από ορισμένες ιδιαιτερότητες. Οι συμβάσεις μισθώσεως συνοδεύονταν συνήθως από υποχρέωση του μισθωτή να συντηρεί τη συσκευή και αντίστοιχη υποχρέωση του προμηθευτή-εκμισθωτή να παράσχει υπηρεσίες επισκευής. Η τιμή της μισθώσεως περιελάμβανε τα ανωτέρω στοιχεία. Η εν λόγω μορφή συμβάσεως εξασφάλιζε στον προμηθευτή τη διατήρηση των συσκευών του σε καλή κατάσταση κατά τη διάρκεια της μισθώσεως, με αποτέλεσμα να διευκολύνεται η περαιτέρω εκμίσθωσή τους μετά τη λήξη της εκάστοτε συμβάσεως μισθώσεως. Εξασφάλιζε επίσης στον καταναλωτή την απόλαυση των πλεονεκτημάτων της συσκευής που είχε μισθώσει.

26. Ως εκ τούτου, οι προμηθευτές επανέλαβαν συμφωνίες παρόμοιας μορφής και ως προς την πώληση των ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, προτείνοντας στους καταναλωτές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών. Έτσι, προσέφεραν στον πελάτη και ορισμένη εγγύηση για την καλή λειτουργία της συσκευής. Οι εν λόγω παρακολουθηματικές των συμβάσεων πωλήσεως συμβάσεις ενείχαν υποχρέωση του προμηθευτή να επιδιορθώνει τυχόν ελαττώματα των πωλούμενων συσκευών έναντι καταβολής ενός ποσού, εφάπαξ ή σε ετήσια βάση, από τον πελάτη.

27. Η παροχή υπηρεσιών δυνάμει παρόμοιων συμβάσεων κρίθηκε υποκείμενη

3 — Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το 1968 το 67,5 % των τηλεοράσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο είχαν εκμισθωθεί, ενώ το 1998 το αντίστοιχο ποσοστό δεν υπερέβαινε το 8,1 %. Το 1979 το 69,6 % των συσκευών βίντεο είχαν εκμισθωθεί, ενώ το 1998 το αντίστοιχο ποσοστό ήταν 4,4 %.

στον ΦΠΑ με συντελεστή 17,5 %. Το γεγονός ότι, βάσει του άρθρου 13 Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, οι ασφαλίσεις απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ είχε ως συνέπεια ορισμένοι μεγάλοι προμηθευτές να προσδώσουν στις εν λόγω συμβάσεις παροχής υπηρεσιών τον χαρακτήρα συμβάσεων ασφαλίσεως και η εισαγωγή του πολύ ηπιότερου φόρου επί των ασφαλίστρων το 1994 δεν μπόρεσε να αντιστρέψει την τάση αυτή. Οι μεγάλοι προμηθευτές, προκειμένου να επιτύχουν τον στόχο τους, ίδρυαν τις δικές τους ασφαλιστικές εταιρίες ή παρενέβαιναν ως πράκτορες άλλων ασφαλιστικών εταιριών λαμβάνοντας προμήθεια επί εκάστης συναπτομένης συμβάσεως ασφαλίσεως.

28. Οι ενάγουσες της κύριας δίκης επέλεξαν να προσφέρουν συμβάσεις παροχής υπηρεσιών υπό τη μορφή συμβάσεων ασφαλίσεως. Έτσι, η Granada –εκ των μεγαλύτερων προμηθευτών ηλεκτρικών οικιακών συσκευών στο Ηνωμένο Βασίλειο– συνέστησε την εταιρία GIL, προκειμένου να μπορεί να προσφέρει σε μισθωτές και αγοραστές συμβάσεις ασφαλίσεως μέσω αυτής. Σε περιπτώσεις μισθώσεως, η σύναψη της συμβάσεως ασφαλίσεως ήταν επιπλέον υποχρεωτική. Αν οι συσκευές των κατ' αυτόν τον τρόπο ασφαλιζομένων αποδεικνύονταν ελαττωματικές, η GIL μπορούσε να καταφύγει στις υπηρεσίες της Granada προκειμένου να επιφέρει τις αναγκαίες επισκευές. Οι εν λόγω υπηρεσίες προσέφεραν το εργατικό δυναμικό και τα απαραίτητα ανταλλακτικά.

29. Το 1994 η συντριπτική πλειονότητα των ασφαλίσεων κατά των τεχνικών βλαβών των ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, ήτοι το 85 με 90 %, επωλείτο μέσω των προμηθευτών των εν λόγω συσκευών (εξ αυτού του λόγου καλούνται συναπτόμενες μέσω του προμηθευτή συμβάσεις ασφαλίσεως). Ένας μικρός μόνον αριθμός ασφαλίσεων επωλείτο απευθείας από τους ασφαλιστές στους καταναλωτές.

30. Μια έκθεση εκδοθείσα κατά το ίδιο έτος έδειξε ότι η πώληση αυτών των μακράς διαρκείας εγγυήσεων (συμβάσεις παροχής υπηρεσιών επισκευής και συμβάσεις ασφαλίσεως) απέφερε ετησίως το ποσό των 400 εκατομμυρίων αγγλικών στερλινών, εκ των οποίων το μεγαλύτερο μέρος προερχόταν από τις συμβάσεις ασφαλίσεως.

31. Οι Commissioners of Customs & Excise αναγνώρισαν ότι αυτή η μορφή φοροαποφυγής συνεπαγόταν απώλεια εσόδων λόγω της μη εισπράξεως ΦΠΑ. Το γεγονός αυτό ώθησε τον βρετανό νομοθέτη να εισαγάγει αυξημένο συντελεστή 17,5 % για τον φόρο επί των ασφαλίστρων, ο οποίος ετύγχανε εφαρμογής αποκλειστικώς επί των χαρακτηριζόμενων ως συναπτόμενων μέσω του προμηθευτή συμβάσεων ασφαλίσεως, ήτοι των συμβάσεων που χαρακτηρίζονται από την ύπαρξη κάποιου είδους σταθερού δεσμού μεταξύ του ασφαλιστή και του προμηθευτή των οικείων συσκευών.

32. Η εισαγωγή του αυξημένου αυτού συντελεστή είχε σημαντικές συνέπειες στη συμπεριφορά των ενδιαφερομένων μερών. Οι περισσότεροι εκ των προμηθευτών στράφηκαν εκ νέου στην κατάρτιση συνήθων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών για τις συσκευές που πωλούσαν. Στις περιπτώσεις που δεν είχαν ακόμη συναφθεί συμβάσεις ασφαλίσεως, οι χαρακτηριζό-

μενες ως συναπτόμενες απευθείας με τον ασφαλιστή συμβάσεις ασφαλίσεως κατέλαβαν πολύ μεγαλύτερο τμήμα της σχετικής με τις πωλήσεις ηλεκτρικών οικιακών συσκευών αγοράς. Οι ασφαλιστές που συνδέονταν με τους προμηθευτές έλυσαν τις σταθερές συμβατικές τους σχέσεις. Υπό την έννοια αυτή οι ενάγουσες της κύριας δίκης αναγκάσθηκαν επίσης να προσαρμόσουν τη συμπεριφορά τους.

Επιχειρήματα των διαδίκων

33. Οι παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ως προς τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, αφενός, από τους διαδίκους της κύριας δίκης και, αφετέρου, από τη βρετανική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, εστιάζονται σε δύο ζητήματα. Πρώτον, στον χαρακτήρα του φόρου (με αυξημένο συντελεστή) επί των ασφαλίστρων ως εμμέσου φόρου και, δεύτερον, στα συμπεράσματα που επιβάλλεται να συναχθούν εξ αυτού του γεγονότος, προκειμένου να χωρήσει ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 27 και 33 της έκτης οδηγίας.

34. Η θέση των εναγουσών της κύριας δίκης μπορεί να συνοψισθεί ως εξής:

— τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν μόνον τον αυξημένο συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων και όχι τον κανονικό συντελεστή. Ο φόρος με αυξημένο συντελεστή επί των ασφαλίστρων εισήχθη επί συμβάσεων ασφαλίσεως συνδεομένων ευθέως με την προσφορά αγαθών υποκείμενων στον ΦΠΑ. Η εισαγωγή του εν λόγω συντελεστή είχε ως σκοπό την καταπολέμηση της φοροαποφυγής όσον αφορά τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι ο στόχος αυτός δεν συνδεόταν με την εισαγωγή του κανονικού συντελεστή, τα εν λόγω ερωτήματα δεν πρέπει να αφορούν τον κανονικό συντελεστή·

— δεδομένου ότι ο αυξημένος συντελεστής και ο ΦΠΑ, ο οποίος εφαρμόζεται επί συμβάσεων παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με την προσφορά ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, αποτελούν ένα αδιαχώριστο σύνολο και δεδομένου ότι οι δύο αυτοί φόροι είναι αμοιβαίως εναλλάξιμοι, ο αυξημένος συντελεστής πρέπει πράγματι να θεωρηθεί ως φόρος επί του κύκλου εργασιών, απαγορευόμενος από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας·

— στο πλαίσιο εντός του οποίου εισήχθη, ο αυξημένος συντελεστής συγκέντρωνε όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ· ο φόρος ήταν ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών και, εν τέλει, βάρυνε τον τελικό καταναλωτή. Το γεγονός ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής και υπολογίζεται μετά την έκπτωση του φόρου επί των εισροών είναι λιγότερο σημαντικό εν προκειμένω, διότι, στην προκειμένη περίπτωση, η αλυσίδα, εξαιρουμένων των περιπτώσεων αντασφαλίσεως, αποτελείται από έναν μόνον κρίκο, ήτοι τη συναλλαγή μεταξύ ασφαλιστή

και ασφαλιζομένου. Είναι γεγονός ότι ο ΦΠΑ τυγχάνει γενικής εφαρμογής επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά και υπηρεσίες και ότι ο αυξημένος συντελεστής του φόρου επί των ασφαλίστρων τυγχάνει εφαρμογής μόνον επί ορισμένων οικονομικών συναλλαγών, πλην όμως η συμπληρωματικότητα του ΦΠΑ και του αυξημένου συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων συνεπάγεται την επιβολή ενός γενικού φόρου εφ' όλων των συναλλαγών επί ηλεκτρικών οικιακών συσκευών υποκείμενων στον ΦΠΑ·

— το άρθρο 33 έχει ως στόχο να αποτρέψει την επιβολή μέτρων και φόρων οι οποίοι, λόγω του ότι θα εφαρμόζονταν επί αγαθών και υπηρεσιών που κυκλοφορούν ελεύθερα κατά τρόπο παρόμοιο με ένα φόρο επί του κύκλου εργασιών, θα έθεταν σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Το γεγονός ότι καθίσταται ανενεργό το αποτέλεσμα της διατάξεως –άρθρο 13 Β, στοιχείο α'– της έκτης οδηγίας που απαλλάσσει την παροχή ασφαλιστικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ αρκεί για να αποδειχθεί ότι επηρεάζεται η καλή λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ·

— η εισαγωγή του αυξημένου συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων, που σκοπούσε στην παρεμπόδιση της φοροαποφυγής όσον αφορά τον ΦΠΑ, υπόκειται στη διαλαμβανόμενη στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας διαδικασία χορηγήσεως αδείας. Δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν ζήτησε να λάβει άδεια αυτού του είδους και, συνεπώς, δεν είναι δυνατό να διαθέτει παρόμοια άδεια, η εισαγωγή του αυξημένου συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων αντιβαίνει στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας.

35. Το Ηνωμένο Βασίλειο και, κατά ταυτόσημο σχεδόν τρόπο, η Επιτροπή υποστηρίζουν τις ίδιες θέσεις:

— ο φόρος επί των ασφαλίστρων, τόσο με κανονικό όσο και με αυξημένο συντελεστή, δεν πρέπει να θεωρηθεί ως φόρος επί του κύκλου εργασιών, ο οποίος θα αντέβαινε στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας·

— συγκεκριμένα, ο φόρος επί των ασφαλίστρων δεν εμφανίζει ορισμένα ουσιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΦΠΑ, όπως αυτά έχουν καθορισθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Ο εν λόγω φόρος δεν τυγχάνει γενικής εφαρμογής επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά και υπηρεσίες και δεν εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής. Εφαρμόζεται αποκλειστικώς επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και εισπράττεται άπαξ·

— το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας παρέχει ρητώς την άδεια στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ή να διατηρούν φόρους επί των συμβάσεων ασφαλίσεως, υπό τον όρον ότι δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών. Εν προκειμένω δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση·

— αν ο φόρος επί των ασφαλίστρων δεν αποτελεί φόρο επί του κύκλου εργασιών, δεν είναι ασύμβατος με την απαλλαγή της παροχής ασφαλιστικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ, την οποία προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας. Επιπλέον, η εισαγωγή του δεν υπόκειται στη χορήγηση προηγούμενης αδείας βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται αποκλειστικώς επί της εισπράξεως του ΦΠΑ·

Άρθρο 33 της έκτης οδηγίας: νομική φύση του φόρου επί των ασφαλίστρων.

37. Κατ' αρχάς πρέπει να επισημάνω ότι δεν μπορώ να συμφωνήσω με τον ισχυρισμό των εναγουσών, σύμφωνα με τον οποίο τα ερωτήματα αφορούν αποκλειστικώς τον αυξημένο συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων.

— είναι αστήρικτος ο ισχυρισμός των εναγουσών της κύριας δίκης, σύμφωνα με τον οποίο το πρώτο ερώτημα αφορά αποκλειστικώς τον αυξημένο συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένας φόρος δεν αντιβαίνει στην οδηγία όταν επιβάλλεται με συγκεκριμένο συντελεστή, ενώ ο ίδιος φόρος αντιβαίνει στην οδηγία όταν επιβάλλεται με διαφορετικό συντελεστή.

38. Μολονότι, αληθεύει ότι στην κύρια δίκη τα ερωτήματα ανέκυψαν κυρίως ως προς τον αυξημένο συντελεστή και ότι η βρετανική Κυβέρνηση και οι ενάγουσες συμφωνούν ότι ο αυξημένος αυτός συντελεστής είχε ως συγκεκριμένο στόχο να αποτρέψει τη φοροαπαλλαγή όσον αφορά τον ΦΠΑ, στο πλαίσιο της τάσεως να παρουσιάζονται οι συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ως συμβάσεις ασφαλίσεως παρακολουθηματικές των συμβάσεων μισθώσεως και πωλήσεως ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, εντούτοις, πρόκειται εν προκειμένω για φόρο που επιβάλλεται με δύο συντελεστές. Επομένως, προκειμένου να εκτιμηθεί ο φόρος επί των ασφαλίστρων υπό το πρίσμα του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται να εξετασθεί ο εν λόγω φόρος στο σύνολό του, λαμβανομένων υπόψη όλων των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του. Στο πλαίσιο αυτό, δύο μόνον πιθανότητες μπορούν να εξετασθούν ως ενδεχόμενα: είτε ο φόρος επί των ασφαλίστρων αποτελεί συγκεκαλυμμένο ΦΠΑ και, συνεπώς, αντιβαίνει στην έκτη οδηγία είτε δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά του ΦΠΑ και, συνεπώς, επιτρέπεται. Οι δύο αυτές πιθανότητες ισχύουν τόσο για τον κανονικό συντελεστή όσο και για τον αυξημένο συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων.

Εκτίμηση

36. Όπως η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή, θα απαντήσω κατ' αρχάς στο δεύτερο ερώτημα. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό ασκεί επιρροή επί της απαντήσεως που πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα.

39. Επιβάλλεται να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν ο φόρος επί των ασφαλίστρων συνιστά φόρο επί του κύκλου εργασιών λαμβανομένου υπόψη του περιεχομένου του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

40. Όσον αφορά το εν λόγω άρθρο, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι έχει ως στόχο να εμποδίσει την υπονόμευση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ με την από κράτους μέλους επιβολή φορολογικών μέτρων που επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττουν τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ [4]. Εν πάση περιπτώσει, το ίδιο πρέπει να ισχύει και για τα φορολογικά μέτρα που εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ [5]. Επομένως, το άρθρο 33 παρέχει ρητώς στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να διατηρούν ή να επιβάλλουν φορολογικά μέτρα –μεταξύ των οποίων και φόρους επί των συμβάσεων ασφαλίσεως, που προβλέπονται ρητώς από το εν λόγω άρθρο– εφόσον τα μέτρα αυτά δεν εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ [6].

41. Τα τυπικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ μπορούν να συνοψισθούν ως εξής: πρόκειται για φόρο επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, είναι αυστηρώς αναλογικός προς την τιμή των οικείων αγαθών και υπηρεσιών και υπολογίζεται επί της προστιθέμενης αξίας, αφού χωρήσει έκπτωση του φόρου επί των εισροών.

42. Όσον αφορά τον φόρο επί των ασφαλίστρων, έχει γίνει δεκτό ότι είναι ανάλογος προς την τιμή των παρεχόμενων υπηρεσιών και ότι, εν τέλει, βαρύνει τον καταναλωτή. Εντούτοις, δεν τυγχάνει γενικής εφαρμογής επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά και υπηρεσίες· τυγχάνει εφαρμογής αποκλειστικώς επί συγκεκριμένης υπηρεσίας, ήτοι της προσφοράς ασφαλίσεων. Τα επιχειρήματα που σχετίζονται με τη γενική εφαρμογή του φόρου αυτού στο σύνολο της επικράτειας του Ηνωμένου Βασιλείου ή την οικονομική σημασία του τομέα των ασφαλίσεων δεν μεταβάλλουν τη διαπίστωση ότι ο φόρος επί των ασφαλίστρων δεν είναι γενικός φόρος καταναλώσεως. Ο λόγος αυτός και μόνον αρκεί προκειμένου να καταστεί σαφές ότι ο εν λόγω φόρος δεν αποτελεί φόρο επί του κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.

43. Ο φόρος επί των ασφαλίστρων στερείται επίσης και άλλων τυπικών χαρακτηριστικών του συστήματος του ΦΠΑ. Έτσι, αντιθέτως προς ό,τι ισχύει στην περίπτωση του ΦΠΑ, ο φόρος επί των ασφαλίστρων δεν επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής και δεν εφαρμόζεται επί της

4 — Απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot (Συλλογή 1984, σ. 3759).

5 — Απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, C- 200/90, Dansk Denkavit και Poulsen Trading (Συλλογή 1990, σ. I- 2217).

6 — Βλ., ιδίως, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-130/96, Solisnor Estaleiros Navais SA (Συλλογή 1996, σ. I-5053). Βλ., επίσης, απόφαση της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EWK και Wein & Co. (Συλλογή 2000, σ. I-1157).

προστιθέμενης αξίας. Εισπράττεται άπαξ, κατά τη σύναψη της συμβάσεως ασφαλίσεως. Συνεπώς, δεν μπορεί να υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

44. Οι ενάγουσες της κύριας δίκης ισχυρίσθηκαν ότι ο φόρος επί των ασφαλίστρων πρέπει, εντούτοις, να θεωρηθεί ως φόρος επί του κύκλου εργασιών συγγενής με τον ΦΠΑ, διότι αν ο ΦΠΑ εφαρμοζόταν επί των ασφαλίσεων θα μπορούσε να επιβληθεί σε ένα μόνο στάδιο, ήτοι κατά τη σύναψη της αφορώσας την παροχή ασφαλίσεως συμβάσεως. Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό διότι συγχέει τα νομικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ –πρόκειται για φόρο επί της προστιθέμενης σε κάθε στάδιο της αλυσίδας παραγωγής αξίας– με τα χαρακτηριστικά μιας δεδομένης αλυσίδας, η οποία εν προκειμένω αποτελείται από έναν μόνον κρίκο. Κατά τη γνώμη μου, η Επιτροπή ορθώς επισημαίνει ότι με το επιχείρημά τους αυτό οι ενάγουσες καταλήγουν να ισχυρισθούν ότι όλοι οι φόροι επί των ασφαλίσεων, οι οποίοι επιβάλλονται σε ένα μόνο στάδιο, πρέπει να θεωρηθούν ως φόροι επί του κύκλου εργασιών.

45. Δεδομένου ότι, ως φορολογικό σύστημα, ο φόρος επί των ασφαλίστρων δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά φόρου επί του κύκλου εργασιών, ο εν λόγω φόρος επί των ασφαλίσεων —ο οποίος καθαυτός επιτρέπεται ρητώς από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας— δεν αντίκειται γενικώς στο σύστημα του ΦΠΑ. Συνεπώς, το άρθρο 33 δεν συνιστά εμπόδιο στην εφαρμογή του φόρου επί των ασφαλίστρων.

Δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας

46. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το παραπέμπον δικαστήριο ζητεί να μάθει αν έπρεπε να τηρηθεί η διαλαμβανόμενη στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας διαδικασία, προτού εισαχθεί ο αυξημένος συντελεστής του φόρου επί των ασφαλίστρων.

47. Το άρθρο 27 παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, κατόπιν αδείας του Συμβουλίου, να λαμβάνουν ειδικά μέτρα, κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της οδηγίας, εφόσον τα μέτρα αυτά έχουν ως σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Οι ενάγουσες της κύριας δίκης ισχυρίζονται ότι ο αυξημένος συντελεστής του φόρου επί των ασφαλίστρων συνιστά ειδικό μέτρο εισάγον παρέκκλιση από την οδηγία και, ειδικότερα, από το άρθρο 13 Β της έκτης οδηγίας, λόγω του ότι συνεπάγεται την εξουδετέρωση της προβλεπόμενης από την εν λόγω διάταξη απαλλαγής από τον ΦΠΑ των συμβάσεων ασφαλίσεως που αφορούν την παροχή ορισμένων υπηρεσιών, ήτοι αυτών επί των οποίων εφαρμόζεται ο αυξημένος συντελεστής.

48. Από την απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα προκύπτει ότι δεν συμμερίζομαι την άποψη αυτή. Αν ο φόρος επί των ασφαλίστρων (ή ο αυξημένος συντελεστής του) δεν συνιστά φόρο επί του κύκλου εργασιών, τότε η είσπραξή του δεν αντιβαίνει στην προβλεπόμενη απαλλαγή των ασφαλιστικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ. Συνεπώς, δεν πρέπει να θεωρηθεί ως παρεκκλίνον από την οδηγία μέτρο.

49. Επιπλέον, επισημαίνω ότι οι ασφαλιστικές υπηρεσίες απαλλάσσονται μεν από τον ΦΠΑ, πλην όμως υπόκεινται σε άλλους έμμεσους φόρους. Τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να εισαγάγουν τους δικούς τους έμμεσους φόρους επί των συμβάσεων ασφαλίσεως. Η δυνατότητα αυτή προβλέπεται ρητώς από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, όπως επισήμανα προηγουμένως αναφορικά με το πρώτο ερώτημα. Τα κράτη μέλη απαγορεύεται να εισαγάγουν φόρους αποκλειστικώς και μόνον αν πρόκειται για φόρους επί του κύκλου εργασιών. Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να φορολογούν τις συμβάσεις ασφαλίσεως, έχουν επίσης τη δυνατότητα να προβλέπουν ή να μην προβλέπουν διαφοροποιημένους συντελεστές για τον ίδιο φόρο, στο μέτρο, βεβαίως, που αυτή η δυνατότητα δεν αντιβαίνει στις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ ή δεν συνιστά απαγορευμένη ενίσχυση. Εν προκειμένω, το γεγονός ότι ο αυξημένος συντελεστής του φόρου επί των ασφαλίστρων ισούται με τον συντελεστή του ΦΠΑ είναι άνευ σημασίας. Άλλως ειπείν, φρονώ ότι το Ηνωμένο Βασίλειο μπορούσε να εισαγάγει διαφοροποιημένο συντελεστή προκειμένου να εξαλείψει μια στρέβλωση που έπληξε την εσωτερική του αγορά.

50. Επιπλέον, οι ενάγουσες της κύριας δίκης επικαλέστηκαν τις αποφάσεις Βέλγιο I [7] και II [8] του Δικαστηρίου. Εν πάση περιπτώσει, τα πραγματικά περιστατικά που αποτελούσαν τη βάση των δύο αυτών υποθέσεων είναι διαφορετικά από εκείνα της παρούσας υποθέσεως. Στο πλαίσιο της πρώτης υποθέσεως, το Βέλγιο επέβαλλε τον ΦΠΑ με βάση την τιμή καταλόγου των Ι.Χ. αυτοκινήτων, ενώ θα έπρεπε να λαμβάνεται ως βάση η πραγματική τιμή πωλήσεώς τους. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το σύστημα αυτό αντιβαίνει στις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Κατόπιν αυτού, ο βέλγος νομοθέτης προσάρμοσε αναλόγως την εθνική νομοθεσία, πλην όμως έθεσε ταυτοχρόνως τέρμα σε ένα συμπληρωματικό νομικό καθεστώς, με συνέπεια το φορολογικό σύστημα να μεταβληθεί κατά τέτοιον τρόπο ώστε να παραμείνει, κατ' ουσίαν, το ίδιο με το παλαιό σύστημα. Το αποτέλεσμα αυτό επιτεύχθηκε με την εφαρμογή ενός καθορισμένου συστήματος επιβολής φόρων. Η αιτιολογική έκθεση των εν λόγω ρυθμίσεων προσδιόριζε μάλιστα ρητώς ότι επρόκειτο για διορθωτικά μέτρα επακόλουθα της αποφάσεως του Δικαστηρίου και ότι υπήρχε σαφής σύνδεσμος μεταξύ της εισπράξεως του ΦΠΑ και της εισπράξεως του φόρου επί των ταξινομήσεων. Συνεπώς, με την απόφασή του Βέλγιο II το Δικαστήριο έκρινε ότι ο φόρος επί των ταξινομήσεων συνδεόταν στενά με την είσπραξη του ΦΠΑ. Στην προκειμένη υπόθεση, ο φόρος επί των ασφαλίστρων, ως φορολογικό σύστημα, είναι εντελώς ξένος προς τον ΦΠΑ. Το γεγονός ότι ο αυξημένος συντελεστής εισήχθη προκειμένου να καταπολεμηθεί ορισμένη μορφή φοροαποφυγής είναι άνευ σημασίας.

7 — Απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βασιλείου του Βελγίου (Συλλογή 1984, σ. 1861).

8 — Απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 1988, 391/85, Επιτροπή κατά Βασιλείου του Βελγίου (Συλλογή 1988, σ. 579).

IV — Τα ερωτήματα σχετικά με την κρατική ενίσχυση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

51. Το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή διατύπωσαν με τις γραπτές τους παρατηρήσεις αμφιβολίες ως προς το αν τα πραγματικά περιστατικά που αποτελούν τη βάση της διαφοράς της κύριας δίκης συνιστούν πράγματι κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

52. Μια σε βάθος εξέταση της διατάξεως περί παραπομπής και, ειδικότερα, των επιχειρημάτων που το αιτούν δικαστήριο αντλεί από την προαναφερθείσα στο σημείο 8 του παρόντος απόφαση του Court of Appeal στην υπόθεση R v Commissioners of Customs and Excise, ex parte Lunn Poly Limited οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η αβεβαιότητα αυτή καθιστά απαραίτητη τη λεπτομερέστερη ανάλυση του ζητήματος.

53. Αν από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι από τα πραγματικά περιστατικά της προκείμενης διαφοράς μπορεί νομίμως να συναχθεί ότι δεν υφίσταται κρατική ενίσχυση, τότε τα υποβληθέντα στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως ερωτήματα αποκτούν υποθετικό χαρακτήρα. Επιβάλλεται να τεθεί το ερώτημα κατά πόσο τα εν λόγω ερωτήματα είναι, εξ αυτού του λόγου, παραδεκτά.

54. Κατ' αρχάς θα εξετάσω θεωρητικώς την αμοιβαία σχέση που υφίσταται μεταξύ, αφενός, των άρθρων 96 και 97 ΕΚ και, αφετέρου, των άρθρων 87 και 88 ΕΚ, τα οποία έχουν ως κοινό στόχο την εξάλειψη των στρεβλώσεων που είναι δυνατό να ανακύψουν στην κοινή αγορά. Κρίνω σκόπιμο να αναφερθώ σε ορισμένες απόψεις που η Επιτροπή εξέφρασε ως προκαταρκτικές των αφορωσών το πέμπτο ερώτημα παρατηρήσεών της.

55. Σύμφωνα με την Επιτροπή, υπάρχουν δύο ειδών κρατικές ενισχύσεις:

— η «κλασική» ενίσχυση, η οποία ενέχει αναγνώριση ειδικού πλεονεκτήματος ή εξαιρετικής φορολογικής παρεκκλίσεως. Η τυπική λύση που προβλέπεται γι' αυτές τις περιπτώσεις, υπό τον τίτλο «εξάλειψη του πλεονεκτήματος», συνίσταται στην αναζήτηση από το κράτος μέλος της χορηγηθείσας ενισχύσεως εντόκως από τον ενισχυθέντα. Μια εναλλακτική λύση, η οποία πάντως δεν εφαρμόζεται για δημοσιονομικούς λόγους, συνίσταται στη γενίκευση της ενισχύσεως·

— το «δεύτερο είδος» ενισχύσεως, κατά το οποίο μια ιδιαίτερη φορολογική επιβάρυνση βαρύνει ένα τμήμα κάποιου τομέα. Εν προκειμένω, η εξάλειψη της ενισχύσεως επέρχεται με την εξάλειψη του ειδικού φορολογικού πλεονεκτήματος. Υπό το πρί-

σμα αυτό, το κράτος μέλος μπορεί να επιλέξει να καταβάλει στις επιχειρήσεις που εθίγησαν από την επιβάρυνση ποσό ίσο με αυτήν, προκειμένου να αποκατασταθεί ο ανταγωνισμός με τις επιχειρήσεις που δεν υπόκεινταν στην επιβάρυνση. Οι ενάγουσες προκρίνουν την εν λόγω λύση. Το κράτος μέλος μπορεί επίσης να επιλέξει να γενικεύσει την ιδιαίτερη επιβάρυνση και, συνεπώς, να εισπράττει την ενίσχυση από όλες τις επιχειρήσεις.

56. Όσον αφορά το δεύτερο είδος ενισχύσεως, η Επιτροπή προσθέτει ότι υφίστανται δύο επιλογές. Το Δικαστήριο μπορεί, εξ ορισμού, να αμφισβητήσει τη δυνατότητα εφαρμογής παρόμοιου μέτρου σε όλες τις περιπτώσεις. Η απόφαση Banks στηρίζεται σε αυτήν την προσέγγιση [9]. Το Δικαστήριο μπορεί επίσης να αφήσει ανοιχτό το ενδεχόμενο εφαρμογής παρόμοιου μέτρου, προσέγγιση που στηρίζεται στη λογική του πρώτου μέρους της αποφάσεως Ferring [10].

57. Όπως θα εξηγήσω εν συνεχεία, φρονώ ότι η Επιτροπή στηρίζεται προδήλως στην ιδέα ότι οι περιπτώσεις που χαρακτηρίζει ως «δεύτερο είδος ενισχύσεως» συνιστούν πάντοτε κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 87 ΕΚ. Στο πλαίσιο της λογικής αυτής, το άρθρο 87 αποκτά στην πράξη μεγαλύτερη εμβέλεια από □υτήν που δικαιολογεί η οικονομία της Συνθήκης.

Επί των στρεβλώσεων

58. Από την περίοδο των διαπραγματεύσεων που προηγήθηκαν της εγκρίσεως της Συνθήκης, η οικονομική έννοια της «στρεβλώσεως» διαδραματίζει ιδιαιτέρως αμφιλεγόμενο ρόλο, γεγονός που άσκησε επιρροή επί της καλουμένης εκθέσεως Spaak, της οποίας απόσπασμα περιέλαβε η Επιτροπή σε παράρτημα των γραπτών της παρατηρήσεων.

59. Επί της ουσίας, οι αφορώσες την έννοια της στρεβλώσεως συζητήσεις επικεντρώνονται στις δυνητικές συνέπειες της εγκαθιδρύσεως της κοινής αγοράς επί των εθνικών οικονομιών και της εθνικής οικονομικής πολιτικής των κρατών μελών.

60. Η κατάργηση των εσωτερικών οικονομικών συνόρων είχε ως συνέπεια να στερηθούν τα κράτη μέλη μας δέσμης μέτρων χάρη στα οποία μπορούσαν μέχρι τούδε να εξισορροπήσουν τις ανισορρο-

9 — Απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-390/98, Banks (Συλλογή 2001, σ. I- 6117).

10 — Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-53/00, Ferring (Συλλογή 2001, σ. I- 9067).

πίες που υπήρχαν στις διασυνοριακές οικονομικές σχέσεις.

61. Οι ανισορροπίες αυτές μπορεί να εντοπίζονται σε διαφορετικά επίπεδα των διαφόρων οικονομιών. Σε μακροοικονομικό επίπεδο, οι καλούμενες παγκόσμιες στρεβλώσεις εκδηλώνονται, παραδείγματος χάρη, με την αύξηση του εργασιακού κόστους και των τιμών, γεγονός που μεταφράζεται σε διαρθρωτικό έλλειμμα του ισοζυγίου πληρωμών των τρεχόντων λογαριασμών και σε αύξηση της ανεργίας. Όταν σημειώνεται αντίστροφη εξέλιξη, εμφανίζεται σημαντικό πλεόνασμα τρεχόντων λογαριασμών που συνοδεύουν τις εντάσεις στην αγορά εργασίας και απειλή πληθωρισμού.

62. Προκειμένου να αντιμετωπίσουν παρόμοιες παγκόσμιες στρεβλώσεις, τα κράτη μέλη εντός της κοινής αγοράς πρέπει, κατ' αρχήν, να προσφύγουν σε μέσα που έχουν θεσπισθεί στο πλαίσιο της μακροοικονομικής και, ενόψει της ΟΝΕ, της νομισματικής τους πολιτικής. Οι αφορώσες τους εν λόγω τομείς κοινοτικές αρμοδιότητες είχαν κυρίως συντονιστικό χαρακτήρα. Οι αρμοδιότητες αυτές θεσπίζονταν με τα άρθρα 103 έως 109 της Συνθήκης ΕΚ. Σήμερα έχουν αντικατασταθεί σε μεγάλο βαθμό από τα άρθρα 99 και 104 ΕΚ, όσον αφορά την οικονομική πολιτική, και από τα άρθρα 105 έως 111 ΕΚ, όσον αφορά την ενοποιημένη νομισματική πολιτική εντός της ΟΝΕ.

63. Η εξαφάνιση των εσωτερικών οικονομικών συνόρων συνεπαγόταν επίσης την πιθανότητα να ανακύψουν ανισορροπίες σε μεσοοικονομικό, ιδίως τομεακό, επίπεδο. Οι ανισορροπίες αυτές οφείλονται τις περισσότερες φορές στην ύπαρξη αποκλίσεων μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών. Έτσι, ένα φορολογικό σύστημα το οποίο, στο κράτος Α, βαρύνει ιδίως τον παράγοντα εργασία και, στο κράτος Β, βαρύνει ιδίως τον παράγοντα κεφάλαιο είναι ικανό να επηρεάσει σε βάθος τις συνθήκες του ανταγωνισμού στην κοινή αγορά. Τέτοιου είδους γενικές στρεβλώσεις –όπως, παραδείγματος χάρη, είναι το αποτέλεσμα του συνόλου των δημοσίων παρεμβάσεων που επηρεάζουν τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων– μπορούν μακροπρόθεσμα να προκαλέσουν σοβαρές στρεβλώσεις της διαδικασίας κατανομής των πόρων στην κοινή αγορά (η «λειτουργία της κοινής αγοράς»). Κυρίως για αυτόν τον λόγο, το άρθρο 100 ΕΚ προβλέπει τη δυνατότητα εναρμονίσεως των νομοθεσιών. Δεν είναι μόνον η προσφυγή στο μέσον της εναρμονίσεως η οποία, στο πλαίσιο της κοινής αγοράς, είχε ως συνέπεια την αναμφισβήτητη σύγκλιση των κοινωνικο-οικονομικών, οικονομικών και φορολογικών νομοθεσιών. Η εξέλιξη αυτή οφείλεται επίσης εν πολλοίς στις αυτόνομες πρωτοβουλίες των εθνικών νομοθετών. Η «αυθόρμητη» αυτή σύγκλιση πραγματοποιήθηκε κυρίως στον τομέα των έμμεσων φόρων, όπου η Κοινότητα με δυσκολία μόνο μπορούσε να θέσει σε εφαρμογή τις αρμοδιότητές της.

64. Τέλος, ανισορροπίες μπορούν επίσης να ανακύψουν μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών και εντός αυτών σε επίπεδο υποτομεακό: πρόκειται για τις καλούμενες ειδικές στρεβλώσεις. Αυτές απορρέουν

από συγκεκριμένες δημόσιες παρεμβάσεις με τις οποίες επιβάλλονται ιδιαίτερες επιβαρύνσεις ή παραχωρούνται ειδικά πλεονεκτήματα σε ορισμένους τομείς παραγωγής ή σε ορισμένες επιχειρήσεις. Όσον αφορά τις ιδιαίτερες επιβαρύνσεις, πρόκειται συνήθως για δημόσιες παρεμβάσεις οι οποίες, στο πλαίσιο των σύγχρονων διοικητικών επιστημών, καλούνται ειδικά ρυθμιστικά μέτρα. Επιβάλλονται με ολοένα μεγαλύτερη συχνότητα στο πλαίσιο των πολιτικών για το περιβάλλον και την πολεοδομία. Υπό ορισμένη έννοια, αποτελούν την αντίστροφη όψη των ειδικών πλεονεκτημάτων ή των ενισχύσεων, οι οποίες τείνουν να επηρεάσουν τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων μέσω της παροχής κινήτρων και όχι της επιβολής αποτρεπτικών μέτρων.

65. Η αρχική Συνθήκη ΕΚ προέβλεπε δύο ειδών μέτρα για την αντιμετώπιση των ειδικών στρεβλώσεων. Για τις περιπτώσεις ειδικών στρεβλώσεων που απορρέουν από δημόσια μέτρα τα οποία «επιβάλλουν επιβαρύνσεις» (συναφώς, η έκφραση «επιβάλλουν επιβαρύνσεις» πρέπει να ερμηνευθεί ως περικλείουσα όχι μόνον οικονομικές επιβαρύνσεις, παραδείγματος χάρη, συγκεκριμένες απαιτήσεις ως προς το περιβάλλον μπορούν να συνιστούν μιαν άλλη μορφή σημαντικής επιβαρύνσεως), τύγχανε εφαρμογής ο μηχανισμός των άρθρων 101 και 102 της Συνθήκης ΕΚ (πλέον άρθρα 96 και 97 ΕΚ). Για τις περιπτώσεις ειδικών στρεβλώσεων που απορρέουν από «μέτρα ενισχύσεως», ήτοι για τις στρεβλώσεις που οφείλονται στην εφαρμογή των «κρατικών ενισχύσεων» ως ειδικού μέτρου οικονομικής πολιτικής, τα άρθρα 92, 93 και 94 της Συνθήκης ΕΚ (πλέον άρθρα 87, 88 και 89 ΕΚ) προέβλεπαν ειδική αρμοδιότητα της Κοινότητας. Η ειδική αυτή αρμοδιότητα χαρακτηρίζεται από τη θέσπιση επαχθέστερων κανόνων, αυστηρότερου μηχανισμού ελέγχου και ευρέων αρμοδιοτήτων της Επιτροπής κατά την εκτέλεση και τον έλεγχο.

66. Οι μεγάλες διαφορές που υφίστανται μεταξύ, αφενός, του μηχανισμού των άρθρων 96 και 97 ΕΚ και, αφετέρου, του μηχανισμού των άρθρων 87 έως 89 ΕΚ συνεπάγονται διαμετρικώς αντίθετους τρόπους εφαρμογής τους. Η πρώτη ομάδα προαναφερθέντων άρθρων τυγχάνει περιορισμένης ή ελάχιστης εφαρμογής, ενώ η δεύτερη αποτελεί αντικείμενο ευρείας πρακτικής εφαρμογής και ολοένα μεγαλύτερης και διεξοδικότερης νομολογίας του Δικαστηρίου.

67. Το ανωτέρω στοιχείο δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι, από απόψεως ιστορίας και οικονομίας της Συνθήκης, τα άρθρα 87 έως 89 ΕΚ χαρακτηρίζονται ως ειδικές ρυθμίσεις σε σχέση με τις γενικές ρυθμίσεις των άρθρων 96 και 97 ΕΚ, λόγω του ειδικού χαρακτήρα του μέσου παρεμβάσεως, ήτοι των μέτρων ενισχύσεως. Εντεύθεν προκύπτει ότι πρέπει να επιδεικνύεται μεγάλη σύνεση κατά τον κατηγορηματικό χαρακτηρισμό ως ενισχύσεως μιας αποκλίσεως ως προς τις υφιστάμενες επιβαρύνσεις απορρέουσας από την επιβολή συγκεκριμένης επιβαρύνσεως επί ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας σε υπο-τομεακό επίπεδο.

Ιδιαίτερη επιβάρυνση ή ενίσχυση;

68. Οι ειδικές στρεβλώσεις αποτελούν, κατά κανόνα, συνέπεια μιας παρεκκλίσεως από ένα γενικό καθεστώς, περιορισμένης rationae materiae ή personae. Η παρέκκλιση αυτή έχει τον χαρακτήρα είτε ιδιαίτερης επιβαρύνσεως είτε ευνοϊκής μεταχειρίσεως αποτιμητής σε χρήμα, η οποία αναλαμβάνεται αμέσως ή εμμέσως από το κράτος μέλος.

69. Τα ειδικά αυτά μέτρα έχουν γενικώς ως στόχο να επηρεάσουν τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων υπό ορισμένη έννοια. Επομένως, οι στρεβλώσεις που απορρέουν από τα μέτρα αυτά δεν πρέπει καθεαυτές να κρίνονται αρνητικές.

70. Μια ειδική ρύθμιση βαρύνουσα τα μη εξοπλισμένα με καταλύτη αυτοκίνητα προκαλεί στρέβλωση των συνθηκών του ανταγωνισμού στην οικεία αγορά από την άποψη ότι επηρεάζει αρνητικά την παραγωγή και την πώληση των εν λόγω αυτοκινήτων. Μια στρέβλωση αυτού του είδους μπορεί να δικαιολογείται από στόχους αφορώντες την περιβαλλοντική πολιτική. Αντιστρόφως, ένα ειδικό μέτρο ενισχύσεως, παραδείγματος χάρη, υπέρ των επενδύσεων σε οικονομικώς ανίσχυρες περιφέρειες προκαλεί στρέβλωση εις βάρος των περιφερειών που ευημερούν. Η ειδική αυτή στρέβλωση δικαιολογείται από γενικώς αποδεκτούς στόχους περιφερειακής και οικονομικής πολιτικής.

71. Από τη διατύπωση των άρθρων 87 και 96 ΕΚ προκύπτει ότι ειδικές στρεβλώσεις επί της κοινοτικής αγοράς δεν είναι καθεαυτές απαράδεκτες. Το άρθρο 96 ΕΚ παρέχει εμμέσως στην Επιτροπή τη διακριτική ευχέρεια να αποφασίσει αν θα παρέμβει ή όχι προς εξάλειψη ειδικής στρεβλώσεως, εφόσον στην Επιτροπή εναπόκειται να διαπιστώσει αν προκαλείται στρέβλωση που πρέπει να εξαλειφθεί. Το άρθρο 87, παράγραφοι 2 και 3, ΕΚ προβλέπει μια σειρά υποχρεωτικών ή προαιρετικών εξαιρέσεων από τη γενική απαγόρευση της παρ□γράφου 1 του εν λόγω άρθρου.

72. Η μεγάλη διαφορά των νομικών συνεπειών που η Συνθήκη αποδίδει στις στρεβλώσεις, αναλόγως με το αν απορρέουν από ιδιαίτερες επιβαρύνσεις ή από μέτρα ενισχύσεως, επιβάλλει την ακριβή οριοθέτηση αυτών των δύο ειδών στρεβλώσεων.

73. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού, πρέπει να λαμβάνεται πάντοτε ως αφετηρία η συγκεκριμένη «πηγή» της στρεβλώσεως: πρόκειται για επιβάρυνση ή για μέτρο ενισχύσεως; Η ιδέα σύμφωνα με την οποία η προκληθείσα από ιδιαίτερη επιβάρυνση στρέβλωση μπορεί να θεωρηθεί ως μέτρο ενισχύσεως υπέρ των επιχειρήσεων που εξακολουθούν να υπόκεινται στον γενικό κανόνα είναι, κατ' αρχήν, λανθασμένη, τόσο για νομικούς και οικο-

νομικούς λόγους όσο και για λόγους δημοσιονομικής διαχειρίσεως.

74. Έτσι, νομικοί λόγοι συντρέχουν διότι ο γενικός κανόνας, ο οποίος δεν συνιστούσε μέτρο ενισχύσεως, καταλήγει εντούτοις να είναι μέτρο ενισχύσεως μόνο λόγω του γεγονότος ότι εφαρμόζεται επ' αυτού μια ειδική εξαίρεση περιορισμένη rationae materiae ή personae, από την οποία επωφελούνται οι επιχειρήσεις που παραμένουν εντός του πεδίου εφαρμογής του γενικού κανόνα. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αφενός, η πραγματική έκταση της απαγορεύσεως χορηγήσεως ενισχύσεων διευρύνεται πέραν των ορίων που προέβλεψαν οι συντάκτες της Συνθήκης, αφετέρου, περιορίζεται το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 96 και 97 ΕΚ.

75. Επίσης, από οικονομικής απόψεως, ο εκ των υστέρων χαρακτηρισμός ενός εθνικού μέτρου γενικού χαρακτήρα και γενικής εκτάσεως ως μέτρου ενισχύσεως επιφέρει ανεπιθύμητες συνέπειες. Θα μπορούσε να συνεπάγεται την υποχρέωση να προσαρμοσθεί αναδρομικώς το επίπεδο των επιβαρύνσεων που αναλαμβάνουν οι υποκείμενες στον γενικό κανόνα επιχειρήσεις στο επίπεδο των επιβαρύνσεων που βαρύνουν τις υποκείμενες στον ειδικό κανόνα επιχειρήσεις. Μια παρόμοια γενική μεταβολή του επιπέδου των επιβαρύνσεων αφορώσα μεγάλες ομάδες επιχειρήσεων δραστηριοποιούμενων σε γενικώς περιγραφόμενους τομείς της οικονομίας μπορεί να είναι ανεπιθύμητη από οικονομικής απόψεως. Επιπλέον, η προσαρμογή ενός γενικού μέτρου, το οποίο κακώς χαρακτηρίζεται ως μέτρο ενισχύσεως, προκαλεί σχεδόν αναπόφευκτα νέες γενικές στρεβλώσεις επί της κοινής αγοράς. Το καλύτερο είναι εχθρός του καλού.

76. Από απόψεως οικονομικής διαχειρίσεως, η διαφοροποίηση στον χαρακτηρισμό των μέτρων μπορεί να έχει ως συνέπεια τον περιορισμό των δυνατοτήτων των κρατών μελών να επιβάλουν ειδικές ρυθμίσεις ως μέσον εφαρμογής της πολιτικής τους, ακόμη και σε περιπτώσεις που η επιβολή παρόμοιων ρυθμίσεων θα ήταν απολύτως δικαιολογημένη και δεν θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 96 και 97 ΕΚ. Για να επανέλθω στο προαναφερθέν με το σημείο 70 παράδειγμα: αν η εφαρμογή της βαρύνουσας τα αυτοκίνητα που βλάπτουν το περιβάλλον ρυθμίσεως συνιστούσε χορήγηση ενισχύσεως προς τους τομείς της παραγωγής και της πωλήσεως αυτοκινήτων που βλάπτουν λιγότερο το περιβάλλον, με συνέπεια οι ηπιότερες διατάξεις που διέπουν αυτά τα αυτοκίνητα να οφείλουν να προσαρμοσθούν στο επίπεδο των ρυθμίσεων που αφορούν τα αυτοκίνητα που βλάπτουν σοβαρά το περιβάλλον, τότε το οικείο κράτος μέλος θα στερούνταν ενός μέσου δημοσιονομικής διαχειρίσεως αναγκαίου για την επίτευξη γενικώς αποδεκτών στόχων της πολιτικής του. Οι συνέπειες του αντιφατικού αυτού αποτελέσματος είναι ενδεχομένως σοβαρότερες διότι, στο πλαίσιο του εν λόγω παραδείγματος, ο χαρακτηρισμός ηπιότερου γενικού κανόνα ως μέτρου ενισχύσεως στερεί το οικείο κράτος μέλος από αρμοδιότητες που του απονέμει η Συνθήκη.

77. Η ανωτέρω επιχειρηματολογία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ειδικές στρεβλώσεις που απορρέουν από ιδιαίτερη επιβάρυνση δεν μπορούν ποτέ να ερμηνευθούν ως μέτρα ενισχύσεως υπέρ των υποκείμενων στον γενικό κανόνα επιχειρήσεων. Δύο συγκεκριμένες συνέπειες πρέπει να συνδεθούν με τις στρεβλώσεις αυτές: αν η οικεία στρέβλωση πρέπει να εξαλειφθεί προς το συμφέρον της κοινής

αγοράς, η Κοινότητα οφείλει να εξαλείψει την πηγή της εν λόγω στρεβλώσεως, ήτοι την ιδιαίτερη επιβάρυνση· προκειμένου να επιτύχει τον στόχο αυτό πρέπει να προσφύγει στις αρμοδιότητες που της απονέμουν τα άρθρα 96 και 97 ΕΚ και όχι στις δυνατότητες που της παρέχουν τα άρθρα 87 και 88 ΕΚ.

Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης

78. Η εφαρμογή της ανωτέρω συλλογιστικής στα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως περιγράφονται με τα σημεία 24 έως 32 του παρόντος, οδηγεί στο ακόλουθο αποτέλεσμα.

79. Η εισαγωγή, το 1994, του φόρου επί των ασφαλίστρων με γενικώς εφαρμοζόμενο συντελεστή 2,5 %, ο οποίος εν συνεχεία αυξήθηκε σε 4 % και σε 5 %, πρέπει να θεωρηθεί ως γενικό (φορολογικό) μέτρο που βαρύνει, κατ' αρχήν, όλες τις συμβάσεις ασφαλίσεως.

80. Η προσφορά άλλων αγαθών και υπηρεσιών υπόκειται στον γενικό ΦΠΑ με συντελεστή 17,5 %. Η διαφορά μεταξύ των συντελεστών του φόρου επί των ασφαλίστρων και του ΦΠΑ είχε ως συνέπεια να καθίσταται συμφέρουσα η παροχή ορισμένων υπηρεσιών υπό το περίβλημα συμβάσεως ασφαλίσεως.

81. Συνεπώς, στην αγορά των ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, οι προμηθευτές παρουσίαζαν τις παρακολουθηματικές των συμβάσεων μισθώσεως και πωλήσεως συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ως συμβάσεις ασφαλίσεως που συνάπτονταν με ασφαλιστικές εταιρίες με τις οποίες οι ίδιοι ήταν συμβεβλημένοι.

82. Η κατάσταση αυτή είχε δύο ειδών επιπτώσεις. Πρώτον, οι συνήθεις συμβάσεις ασφαλίσεως σε μεγάλο βαθμό εξαφανίσθηκαν, με συνέπεια να ζημιώνεται το βρετανικό δημόσιο ταμείο λόγω της μη εισπράξεως του ΦΠΑ που βαρύνει τις εν λόγω συμβάσεις. Δεύτερον, στην οικεία υπο-αγορά της αγοράς ασφαλίσεων, οι καλούμενες συναπτόμενες απευθείας με τον ασφαλιστή συμβάσεις ασφαλίσεως –στις οποίες ο καταναλωτής συνάπτει σύμβαση απευθείας με τον ασφαλιστή– αντικαταστάθηκαν σε μεγάλο βαθμό από τις συναπτόμενες μέσω του προμηθευτή συμβάσεις ασφαλίσεως, στις οποίες ο προμηθευτής των ηλεκτρικών οικιακών συσκευών παρεμβαίνει ως πράκτορας.

83. Η αλλοίωση αυτή των συνθηκών του ανταγωνισμού πρέπει να αποδοθεί ευθέως στη διαφορά ύψους μεταξύ του συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων και του συντελεστή του ΦΠΑ. Οι προμηθευτές, οι οποίοι παραλλήλως προς τις

κύριες υπηρεσίες τους παρείχαν και παρακολουθηματικές υπηρεσίες, μπορούσαν να εκμεταλλευθούν την εν λόγω διαφορά προσδίδοντας στις παρακολουθηματικές αυτές υπηρεσίες τον χαρακτήρα συμβάσεων ασφαλίσεως.

84. Ο αυξημένος συντελεστής του φόρου επί των ασφαλίστρων πρέπει να θεωρηθεί ως ειδικό φορολογικό μέτρο, του οποίου η εφαρμογή περιορίζεται rationae materiae σε ορισμένα είδη συμβάσεων ασφαλίσεως. Βάσει της εκτάσεως εφαρμογής του και του αποτελέσματός του, πρέπει να χαρακτηρισθεί ως ρυθμιστική διάταξη συνιστώσα ειδικό αποτρεπτικό μέτρο σχετικό με τη σύναψη των εν λόγω συμβάσεων. Έτσι, είχε το αναμενόμενο αποτέλεσμα επί των σχέσεων στην οικεία αγορά: ο αριθμός των κλασικών συμβάσεων παροχής υπηρεσιών που υπόκεινται στον ΦΠΑ υποχώρησε εκ νέου και στην αγορά των παρακολουθηματικών συμβάσεων ασφαλίσεως, η οποία συνολικώς περιορίσθηκε, ο αριθμός των καλούμενων συναπτόμενων απευθείας με τον ασφαλιστή συμβάσεων ασφαλίσεως αυξήθηκε εκ νέου.

85. Σύμφωνα με την απάντηση που προτείνω να δοθεί στα δύο πρώτα ερωτήματα, η παρέμβαση αυτή του κράτους μέλους δεν αντιβαίνει στην έκτη οδηγία. Εφόσον το Συμβούλιο, ελλείψει προτάσεως της Επιτροπής, δεν λαμβάνει κανένα μέτρο προς εξάλειψη της παρεμβάσεως βάσει των άρθρων 96 και 97 ΕΚ, η παρέμβαση πρέπει να θεωρηθεί νόμιμη. Από τη σιωπή της Επιτροπής προκύπτει ότι η στρέβλωση που το ειδικό φορολογικό μέτρο ενδεχομένως προκαλεί επί των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών δεν κρίθηκε επαρκώς σοβαρή προκειμένου να δικαιολογεί τη λήψη μέτρων προς εξάλειψή της.

86. Από τα προεκτεθέντα στοιχεία προκύπτει ότι το ειδικό φορολογικό μέτρο δεν συνιστά σε καμία περίπτωση ενίσχυση, η οποία θα υποχρέωνε την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου να εξαλείψει αναδρομικώς το εν λόγω νόμιμο και δικαιολογημένο, λόγω του σκοπού του, μέτρο.

87. Προκύπτει, επίσης, ότι η ενδεχόμενη λύση βάσει των άρθρων 96 και 97 ΕΚ πρέπει να βάλει κατά της αιτίας της ειδικής στρεβλώσεως, ήτοι του ίδιου του ειδικού φορολογικού μέτρου, και όχι του κανονικού γενικού συντελεστή του φόρου επί των ασφαλίστρων, σε σχέση με τον οποίο ο αυξημένος συντελεστής αποτελεί ειδική εξαίρεση.

88. Τα ανωτέρω στοιχεία οδηγούν στο συμπέρασμα ότι, στο πλαίσιο των πραγματικών περιστατικών που αποτελούν τη βάση της διαφοράς της κύριας δίκης, πρέπει να αποκλεισθεί η εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 ΕΚ. Επομένως, το τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ερώτημα του VAT and Duties Tribunal στηρίζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου.

89. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο, το τέταρτο και το πέμπτο ερώτημα.

V — Πρόταση

90. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω στοιχείων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα από το VAT and Duties Tribunal προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

— Δεύτερο ερώτημα: Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, δεν απαγορεύει την από κράτους μέλους εισαγωγή φόρου επί των ασφαλίστρων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις προσφερόμενες υπηρεσίες, είναι ανάλογος προς την τιμή των προσφερόμενων υπηρεσιών, εισπράττεται κατά το τελικό στάδιο της πωλήσεως στον καταναλωτή, μετακυλίεται στον τελικό καταναλωτή κατά τρόπο όμοιο με τον ΦΠΑ, με συνέπεια η επιβάρυνση να παραμένει στον τελικό καταναλωτή, εφαρμόζεται στο σύνολο της επικράτειας του Ηνωμένου Βασιλείου, πλην όμως δεν τυγχάνει γενικής εφαρμογής επί όλων των συναλλαγών που έχουν ως αντικείμενο αγαθά και υπηρεσίες.

— Πρώτο ερώτημα: Η εισαγωγή αυξημένου συντελεστή για παρόμοιο φόρο επί των ασφαλίστρων, ο οποίος δεν αντιβαίνει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, δεν υπόκειται στην προβλεπόμενη από το άρθρο 27 της εν λόγω οδηγίας χορήγηση προηγούμενης αδείας από το Συμβούλιο.

— Τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ερώτημα: Παρέλκει η απάντηση στα ερωτήματα αυτά διότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ειδικό φορολογικό μέτρο, το οποίο εισάγει αυξημένο φορολογικό συντελεστή περιορισμένο rationae materiae, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια των άρθρων 87 και 88 ΕΚ.