ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ GIUSEPPE TESAURO της 20ής Μαρτίου 1997 *

1. Οι παρούσες προδικαστικές υποθέσεις εφιστούν και πάλι την προσοχή του Δικαστηρίου επί του προβλήματος της νομιμότητας των «θαλάσσιων διαπύλιων τελών», τα οποία επιβάλλονται επί όλων των προϊόντων που εισάγονται στα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα, δηλαδή στη Μαρτινίκα, στη Γουαδελούπη, στη Réunion και στη Γουιάνα (στο εξής: ΓΥΔ).

Το ζήτημα αυτό έχει ήδη απασχολήσει το Δικαστήριο στις υποθέσεις Legros κ.λπ. [1], Lancry κ.λπ. [2] και Cadi Surgelés κ.λπ. [3]. Υπενθυμίζω ότι στην πρώτη από τις ανωτέρω υποθέσεις το Δικαστήριο χαρακτήρισε το τότε ισχύον θαλάσσιο διαπύλιο τέλος ως επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό. Στην υπόθεση Lancry το Δικαστήριο κήρυξε κατ' αρχάς ανίσχυρο το άρθρο 4 της αποφάσεως 89/688/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1989 [4] (στο εξής: απόφαση του Συμβουλίου), το οποίο επέτρεπε την προσωρινή διατήρηση σε ισχύ του συστήματος τελών που ίσχυε κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως αυτής. Επί πλέον, το Δικαστήριο χαρακτήρισε ως επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό το εν λόγω τέλος, ακόμη και όταν επιβαλλόταν κατά τον χρόνο της εισαγωγής στα ΓΥΔ εμπορευμάτων *καταγωγής* και προελεύσεως άλλης περιοχής της Γαλλίας, δηλαδή ακόμη και σε σχέση με μια καθαρώς εσωτερική κατάσταση.

Τέλος, στην υπόθεση Cadi Surgelés το Δικαστήριο έκρινε ασυμβίβαστη με τη Συνθήκη την επιβολή του θαλάσσιου διαπύλιου τέλους στα εμπορεύματα που εισάγονταν στα ΓΥΔ από τρίτες χώρες που δεν δεσμεύονταν έναντι της Κοινότητας από καμία εμπορική συμφωνία.

Τα γαλλικά δικαστήρια της Réunion (υπόθεση C-212/96) και του Παρισιού (συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-37/96 και C-38/96) θέτουν εκ νέου το ζήτημα των θαλάσσιων διαπύλιων τελών, όπως έχουν διαμορφωθεί με τον γαλλικό νόμο 92-676 της 16ης Ιουλίου 1992 (στο εξής: γαλλικός νόμος), με τον οποίο μεταφέρθηκε στο γαλλικό δίκαιο η προαναφερθείσα υπόθεση 89/688. Με την απόφαση αυτή επιβλήθηκε στη Γαλλία η υποχρέωση να μετατρέψει το θαλάσσιο διαπύλιο τέλος σε επιβάρυνση που να επιβάλλεται χωρίς διάκριση σε όλα τα προϊόντα, με ορισμένες πάντως απαλλαγές που θα ίσχυαν επί ορισμένο χρόνο υπέρ των τοπικών προϊόντων.

Κανονιστικό πλαίσιο, πραγματικά περιστατικά και προδικαστικά ερωτήματα

2. Κατ' αρχάς υπενθυμίζεται ότι τα ΓΥΔ αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της Γαλλικής Δημοκρατίας και του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας. Η εφαρμογή της Συνθήκης στα ΓΥΔ διέπεται από τις ειδικές

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, C-163/90 (Συλλογή 1992, σ. I-4625).

2 — Απόφαση της 9ης Αυγούστου 1994, C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 και C-411/93 (Συλλογή 1994, σ. I-3957).

3 — Απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 1996, C-126/94 (Συλλογή 1996, σ. I-5647).

4 — Απόφαση σχετικά με το καθεστώς που διέπει την εισφορά θαλάσσης [θαλάσσια διαπύλια τέλη] στα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα (ΕΕ L 399, σ. 46).

διατάξεις του άρθρου 227, παράγραφος 2, που ορίζουν τα εξής:

«Για τα υπερπόντια γαλλικά διαμερίσματα εφαρμόζονται από της ενάρξεως της ισχύος της παρούσας Συνθήκης οι ειδικές και οι γενικές της διατάξεις περί:

— της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων,

— της γεωργίας, εξαιρέσει του άρθρου 40, παράγραφος 4,

— της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών,

— των κανόνων ανταγωνισμού,

— των μέτρων διασφαλίσεως που προβλέπονται στα άρθρα 109 Η, 109 Θ και 226,

— των οργάνων.

Οι όροι εφαρμογής των άλλων διατάξεων της παρούσας Συνθήκης ορίζονται εντός δύο ετών από την έναρξη της ισχύος της με ομόφωνες αποφάσεις του Συμβουλίου, προτάσει της Επιτροπής.

Τα όργανα της Κοινότητας μεριμνούν, στο πλαίσιο των διαδικασιών που προβλέπει η παρούσα Συνθήκη, και ιδίως το άρθρο 226, για την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη αυτών των περιοχών.»

3. Το άρθρο 227, παράγραφος 2, διακρίνει συνεπώς, όπως επιβεβαιώθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση Hansen [5], μεταξύ αφενός των διατάξεων που απαριθμούνται στο πρώτο εδάφιο και στις οποίες περιλαμβάνονται οι διατάξεις για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και οι κανόνες ανταγωνισμού, που έχουν εφαρμογή ευθύς από της ενάρξεως της ισχύος της Συνθήκης, και αφετέρου των «άλλων» διατάξεων, των οποίων η εφαρμογή στα ΓΥΔ θα πραγματοποιούνταν σταδιακά, ενώ επαφίεται στο Συμβούλιο η ευχέρεια θεσπίσεως των ενδεδειγμένων ρυθμίσεων, ενόψει των ειδικών αναγκών των μερών αυτών της γαλλικής επικράτειας.

4. Το Συμβούλιο, κάνοντας χρήση της ανωτέρω ευχέρειας, θέσπισε διάφορα μέτρα για τη στήριξη της αναπτύξεως των

5 — Απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 1978, 148/77 (Συλλογή τόμος 1978, σ. 563, συνοπτική μετάφραση στα ελληνικά).

ΓΥΔ [6]. Συγκεκριμένα, με την απόφαση 89/688, το Συμβούλιο, λαμβάνοντας υπόψη τη σημασία του διαπύλιου τέλους για την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη των ΓΥΔ, αλλ' εκτιμώντας παράλληλα την ανάγκη μεταρρυθμίσεως της ισχύουσας νομοθεσίας, προκειμένου οι εν λόγω περιφέρειες να ενταχθούν πλήρως στη διαδικασία εγκαθιδρύσεως της εσωτερικής αγοράς, επέβαλε στις γαλλικές αρχές, με το άρθρο 1, την υποχρέωση να μεταρρυθμίσουν μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992 το καθεστώς του θαλάσσιου διαπύλιου τέλους, ώστε το καθεστώς αυτό να εφαρμόζεται χωρίς διάκριση τόσο στα προϊόντα που εισάγονται όσο και στα προϊόντα που παράγονται στα ΓΥΔ.

Το άρθρο 2, παράγραφος 2, της ανωτέρω αποφάσεως προβλέπει ότι οι αρμόδιες αρχές κάθε υπερποντίου διαμερίσματος καθορίζουν τον βασικό φορολογικό συντελεστή, ο οποίος μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τις κατηγορίες προϊόντων, αλλά η διαφοροποίηση αυτή «δεν πρέπει να διατηρεί ή να εισάγει διακρίσεις έναντι προϊόντων προελεύσεως της Κοινότητας».

Η παράγραφος 3 του ίδιου αυτού άρθρου 2 ορίζει τα εξής:

«Λόγω των ειδικών δυσχερειών των υπερποντίων διαμερισμάτων και προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος που αναφέρεται στο άρθρο 227, παράγραφος 2, της Συνθήκης, είναι δυνατό να παρέχονται απαλλαγές από τον φόρο, μερικές ή ολικές ανάλογα με τις οικονομικές ανάγκες, υπέρ των τοπικών προϊόντων και για περίοδο που δεν θα υπερβαίνει τα δέκα έτη από την εισαγωγή του εν λόγω συστήματος φόρου, σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 3. Οι απαλλαγές αυτές πρέπει να συμβάλλουν στην προώθηση ή στη διατήρηση μιας οικονομικής δραστηριότητας στα υπερπόντια διαμερίσματα και να εντάσσονται στα πλαίσια της στρατηγικής για την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη κάθε υπερποντίου διαμερίσματος, λαμβανομένου υπόψη του κοινοτικού πλαισίου στήριξης ενός εκάστου, χωρίς όμως να αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών σε βάρος του κοινού συμφέροντος.

Τα καθεστώτα απαλλαγών που εγκρίνονται από τις αρμόδιες αρχές κάθε υπερποντίου διαμερίσματος κοινοποιούνται στην Επιτροπή, η οποία ενημερώνει τα κράτη μέλη και λαμβάνει θέση εντός προθεσμίας δύο μηνών, με βάση τα προαναφερόμενα κριτήρια. Εάν η Επιτροπή δεν αποφανθεί εντός της προθεσμίας αυτής, το καθεστώς θεωρείται ότι εγκρίθηκε» [7].

5. Η απόφαση του Συμβουλίου εφαρμόστηκε ρητά από τη Γαλλία με τον προαναφερθέντα νόμο 92-676. Κατά το άρθρο 1 του νόμου αυτού, στις περιφέρειες της Γουαδελούπης, της Γουιάνας, της Μαρτινίκας και της Réunion επιβάλλεται τέλος,

6 — Βλ., συγκεκριμένα, την απόφαση 89/687/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1989, περί θεσπίσεως προγράμματος ειδικών μέτρων λόγω του απομακρυσμένου και νησιωτικού χαρακτήρα των γαλλικών υπερποντίων διαμερισμάτων (Poséidom) (ΕΕ L 399, σ. 39).

7 — Όπως υπενθύμισα ανωτέρω, το άρθρο 4 της αποφάσεως κηρύχθηκε άκυρο από το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Lancry, καθόσον επέτρεπε στη Γαλλική Δημοκρατία να διατηρήσει μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992 το ισχύον τότε καθεστώς των θαλάσσιων διαπύλιων τελών.

καλούμενο «θαλάσσιο διαπύλιο τέλος», επί της εισαγωγής εμπορευμάτων, επί των παραδόσεων εξ επαχθούς αιτίας που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που αναπτύσσουν στις περιφέρειες αυτές παραγωγικές, γεωργικές και εξορυκτικές δραστηριότητες και επί των παραδόσεων εξ επαχθούς αιτίας που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που προβαίνουν σε αγορές με σκοπό την εξαγωγή ή τη μεταπώληση σε τρίτους που υποχρεούνται να καταβάλουν το θαλάσσιο διαπύλιο τέλος.

Τα Περιφερειακά Συμβούλια εξουσιοδοτούνται να απαλλάσσουν από το τέλος την εισαγωγή ή την παράδοση εξ επαχθούς αιτίας προϊόντων ή πρώτων υλών που προορίζονται για ορισμένες δραστηριότητες.

6. Οι παρούσες διαδικασίες αφορούν την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου σε σχέση με την απόφαση του Συμβουλίου και με τον εθνικό νόμο με τον οποίο εφαρμόστηκε η απόφαση αυτή. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση C-212/96 τίθεται το ερώτημα της νομιμότητας της αποφάσεως του Συμβουλίου, ενώ στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-37/96 και C-38/96 τίθεται το ζήτημα κατά πόσον συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο η εθνική νομοθεσία με την οποία εκτελέστηκε η απόφαση του Συμβουλίου.

Για προφανείς λόγους μεθοδολογίας θεωρώ ότι πρέπει να εξετάσω το ζήτημα συνολικά, και συγκεκριμένα να εξετάσω αρχικά το προδικαστικό ερώτημα που αφορά την απόφαση του Συμβουλίου (I) και στη συνέχεια το ερώτημα που αφορά την εθνική νομοθεσία (II).

I — Το κύρος της αποφάσεως 89/688 (υπόθεση C-212/96)

7. Στη δίκη που εκκρεμεί ενώπιον του tribunal administratif de Saint-Denis (της νήσου Réunion) ο προσφεύγων ζήτησε την ακύρωση της αποφάσεως της 11ης Δεκεμβρίου 1992 με την οποία το Περιφερειακό Συμβούλιο της Réunion αφενός καθόρισε τους συντελεστές των θαλάσσιων διαπύλιων τελών που ισχύουν στο διοικητικό αυτό διαμέρισμα και αφετέρου απάλλαξε από την καταβολή των τελών τα παραγόμενα στη νήσο εμπορεύματα. Κατά τον προσφεύγοντα, η προσβαλλόμενη απόφαση προσκρούει τόσο στον σκοπό όσο και στο γράμμα της αποφάσεως του Συμβουλίου, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η απόφαση του Συμβουλίου συμβιβάζεται με τη Συνθήκη.

Το tribunal administratif de Saint-Denis, κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς προϋποθέτει κατ' ανάγκη την εκτίμηση του συμβατού της αποφάσεως του Συμβουλίου προς τη Συνθήκη, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συμβιβάζεται προς τη Συνθήκη και, ειδικότερα, προς τα άρθρα 9, 12 και 13 αυτής η απόφαση 89/688/ΕΟΚ του Συμβουλίου, η οποία επιτρέπει τη διατήρηση των θαλασσίων διαπυλίων τελών επί των εισαγομένων εμπορευμάτων, καθώς και επί των εμπορευμάτων που παράγονται από επιχειρήσεις κείμενες εντός ενός υπερποντίου διαμερίσματος, υπό την έννοια ότι προβλέπει υπέρ των τοπικών επιχειρήσεων τη δυνατότητα απαλλαγής, υπό τη μόνη επιφύλαξη ότι οι επιχειρήσεις αυτές συμβάλλουν στην ανάπτυξη ή διατήρηση μιας οικονομικής δραστηριότητας;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: μπορεί να θεωρηθεί, ενόψει των διατάξεων του άρθρου 95, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης της Ρώμης, ότι η απόφαση 89/688 επιτρέπει φορολογική διαφοροποίηση επιδιώκουσα οικονομικούς στόχους που συμβιβάζονται με τις επιταγές της Συνθήκης και του παραγώγου δικαίου δικαιολογούμενη από τις ιδιαίτερες οικονομικές συνθήκες των υπερποντίων διαμερισμάτων;»

8. Φρονώ ότι, προκειμένου να απαντήσει στα ερωτήματα του δικαστηρίου της Réunion, το Δικαστήριο πρέπει κατ' αρχάς να εξακριβώσει αν η απόφαση του Συμβουλίου, επιτρέποντας απαλλαγές από την καταβολή του θαλάσσιου διαπύλιου τέλους υπέρ των τοπικών επιχειρήσεων, επέτρεψε τη διατήρηση σε ισχύ ενός τέλους ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό ή μιας φορολογικής διακρίσεως που πρέπει να αξιολογηθεί από την άποψη του άρθρου 95. Αν συμβαίνει το δεύτερο, ζητείται από το Δικαστήριο να αποφανθεί αν το γεγονός ότι επιτράπηκε αυτή η διάκριση συμβιβάζεται με τη Συνθήκη, και συγκεκριμένα με το άρθρο 227, παράγραφος 2.

9. Η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή τονίζουν ότι το άρθρο 1 της αποφάσεως του Συμβουλίου καθιερώνει την αρχή ότι στο διαπύλιο τέλος υπόκεινται όλα τα προϊόντα, τόσο τα τοπικά όσο και τα εισαγόμενα, και ότι το άρθρο 2, παράγραφος 2, ορίζει ότι ο φορολογικός συντελεστής πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 95 της Συνθήκης, να καθορίζεται κατά τρόπο που να μη δημιουργούνται διακρίσεις σε βάρος των εισαγόμενων προϊόντων. Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, το γεγονός ότι το τέλος αποτελεί εσωτερικό φόρο δεν αναιρείται από τη δυνατότητα που παρέχεται στις τοπικές αρχές να χορηγούν, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 3, της αποφάσεως του Συμβουλίου, μερικές ή ολικές απαλλαγές υπέρ της τοπικής παραγωγής. Πρόκειται δηλαδή για μεταβατικές και υπό αίρεση απαλλαγές, οι οποίες δεν πρόκειται να αλλοιώσουν τους όρους των συναλλαγών σε βάρος του κοινού συμφέροντος. Εξάλλου, οι απαλλαγές αυτές, μολονότι προβλέπουν διαφορετική μεταχείριση για τα τοπικά προϊόντα έναντι των εισαγόμενων, μπορούν οπωσδήποτε να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με τη Συνθήκη: όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα απόφαση Hansen [8], επιτρέπονται αποκλίσεις από το άρθρο 95, αφού η διάταξη αυτή δεν καταλέγεται μεταξύ των διατάξεων οι οποίες, κατά το άρθρο 227, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, εφαρμόζονται στα ΓΥΔ ευθύς από της ενάρξεως της ισχύος της Συνθήκης.

10. Το Συμβούλιο ισχυρίζεται κατ' αρχάς ότι η απόφασή του υποχρεώνει τη Γαλλική Δημοκρατία να τροποποιήσει ριζικά το καθεστώς του θαλάσσιου διαπύλιου τέλους και να το μετατρέψει σε εσωτερικό φόρο που να πλήττει χωρίς διάκριση όλα τα προϊόντα. Επομένως, το καθεστώς αυτό εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95, του οποίου τους όρους εφαρμογής στα ΓΥΔ μπορεί να καθορίζει το ίδιο το Συμβούλιο, σύμφωνα με το άρθρο 227, παράγραφος 2. Όσον αφορά δε το άρθρο 2, παράγραφος 3, το Συμβούλιο υποστηρίζει, συμφωνώντας με τα επιχειρήματα της Επιτροπής και της Γαλλικής Κυβερνήσεως, ότι οι απαλλαγές που επιτρέπει η διάταξη αυτή δεν είναι συστηματικές. Συνεπώς, οι απαλλαγές δεν αλλοιώνουν τη φύση του φορολογικού καθεστώτος που έχει καθιερώσει ο γαλλικός νόμος. Τέλος, το Συμβούλιο υπογραμμίζει ότι το πρόβλημα του κύρους της αποφάσεώς του δεν επιτρέπεται να συγχέεται με το πρόβλημα της ενδεχόμενης ελλείψεως νομιμότητας των εθνικών εκτελεστικών μέτρων, αφού η έλλειψη νομι-

8 — Βλ. υποσημείωση 5.

μότητας αυτή, ακόμη και αν διαπιστωθεί, δεν μπορεί να έχει καμία επιρροή επί του κύρους της αποφάσεώς του.

11. Θα ήθελα κατ' αρχάς να υπενθυμίσω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [9], η ίδια επιβάρυνση δεν μπορεί, σύμφωνα με την οικονομία της Συνθήκης, να ανήκει ταυτόχρονα στην κατηγορία των επιβαρύνσεων ισοδύναμου με δασμό αποτελέσματος, υπό την έννοια των άρθρων 9 και 12, και στην κατηγορία των εσωτερικών φόρων, υπό την έννοια του άρθρου 95. Πράγματι, τα άρθρα 9 και 12 απαγορεύουν τη μεταξύ των κρατών μελών είσπραξη εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών ή επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος, ενώ το άρθρο 95 απαγορεύει απλώς την επιβολή εσωτερικών φόρων που δημιουργούν διακρίσεις σε βάρος των προϊόντων των άλλων κρατών μελών, και μάλιστα κατά το μέτρο κατά το οποίο δημιουργούν τέτοιες διακρίσεις. Ειδικότερα, το βασικό χαρακτηριστικό της επιβαρύνσεως αποτελέσματος ισοδύναμου προς δασμό, το οποίο τη διακρίνει από τον εσωτερικό φόρο, είναι ότι η επιβάρυνση αυτή πλήττει μόνο το εισαγόμενο προϊόν καθεαυτό, ενώ ο εσωτερικός φόρος πλήττει τόσο τα εισαγόμενα όσο και τα εγχώρια προϊόντα, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων που εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την καταγωγή των εμπορευμάτων [10].

12. Θα ήθελα στη συνέχεια να υπενθυμίσω ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση Legros [11], αποφάνθηκε ότι το «παλαιό» καθεστώς των θαλάσσιων διαπύλιων τελών δεν μπορούσε να υπαχθεί στην έννοια του εσωτερικού φόρου του άρθρου 95. Πράγματι, ενώ όλα τα αγαθά που εισάγονταν στη νήσο της Réunion υπέκειντο στο τέλος, τα τοπικά προϊόντα απαλλάσσονταν κατά σύστημα· τούτο συνέβαινε όχι βάσει αντικειμενικών κριτηρίων που θα μπορούσαν να έχουν εφαρμογή και στα εισαγόμενα προϊόντα, αλλά λόγω ακριβώς του ότι παράγονταν στην εν λόγω νήσο.

13. Φρονώ ότι με την απόφαση του Συμβουλίου επιτράπηκε, κατά παράβαση της αποφάσεως Legros, η εκ νέου θέσπιση μέτρου αντίθετου προς τη Συνθήκη [12]. Συγκεκριμένα, ενώ το άρθρο 1 της αποφάσεως του Συμβουλίου επιβάλλει στις γαλλικές αρχές να τροποποιήσουν το καθεστώς του θαλάσσιου διαπύλιου τέλους και να το μετατρέψουν σε εσωτερικό φόρο που να μη δημιουργεί διακρίσεις, το άρθρο 2, παράγραφος 3 — που αποτελεί το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος — επιτρέπει να παρέχονται μερικές ή ολικές απαλλαγές από τον φόρο υπέρ των τοπικών και μόνο προϊόντων, δηλαδή όχι βάσει αντικειμενικού κριτηρίου, αλλά λόγω της προελεύσεως των προϊόντων αυτών. Άρα επιτρέπεται τελικά η διατήρηση σε ισχύ ενός φορολογικού καθεστώτος που δημιουργεί διακρίσεις, αφού οι απαλλαγές προβλέπονται μόνο για τα τοπικά προϊόντα και δεν ισχύουν για τα εισαγόμενα, τα οποία και μόνο πλήττει ο φόρος, τόσο στην πράξη όσο και από νομοθετική άποψη.

Δεδομένου συνεπώς ότι το σύστημα που επιτράπηκε με την απόφαση του Συμβουλίου δημιουργεί ήδη εκ πρώτης όψεως διακρίσεις σε βάρος των εισαγόμενων προϊόντων, πρέπει να εξακριβωθεί αν η επίμαχη επιβάρυνση συνιστά εσωτερικό φόρο απαγορευόμενο από το άρθρο 95 ή μέτρο ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό.

9 — Απόφαση της 7ης Μαΐου 1987, 193/85, Co-Frutta (Συλλογή 1987, σ. 2085, σκέψεις 8 έως 11).

10 — Απόφαση Co-Frutta, όπ.π., σκέψη 9, και απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 1995, C-45/94, Ayuntamiento de Ceuta (Συλλογή 1995, σ. I-4385, σκέψη 28).

11 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 1, σκέψη 12.

12 — Βλ. τις προτάσεις που ανέπτυξα στην υπόθεση Lancry (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2), σημείο 14.

14. Πιστεύω ότι τρεις είναι οι λύσεις που μπορούν να δοθούν στο ανωτέρω περιγραφέν πρόβλημα.

15. Η πρώτη λύση είναι να γίνει δεκτό ότι οι απαλλαγές που προβλέπει η επίμαχη διάταξη δεν αλλοιώνουν τη φύση του «νέου» διαπύλιου τέλους ως εσωτερικού φόρου υπό την έννοια του άρθρου 95, καθόσον οι απαλλαγές αυτές συνδέονται με την καθιέρωση και μάλιστα την επιβολή ενός γενικού και αφηρημένου καθεστώτος, που ισχύει χωρίς διάκριση για όλα τα εμπορεύματα.

Η λύση αυτή δίνει το προβάδισμα, κατά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, στα τυπικά χαρακτηριστικά του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος και όχι στα ουσιαστικά αποτελέσματά του. Αν γινόταν δεκτή η λύση αυτή, τότε το καθεστώς αυτό θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 και θα απαγορευόταν μόνο κατά το μέτρο κατά το οποίο θα δημιουργούσε διακρίσεις σε βάρος των εισαγομένων προϊόντων. Υπέρ της λύσεως αυτής θα μπορούσε τέλος να γίνει επίκληση ενός χωρίου της νομολογίας του Δικαστηρίου, όπου το Δικαστήριο, χωρίς πάντως να εγκύπτει επί της ουσίας του ζητήματος, αποφαίνεται γενικά ότι το φορολογικό σύστημα που έχει διαμορφωθεί κατά τρόπο ώστε ορισμένες απαλλαγές, καθώς και ορισμένες μειώσεις του φορολογικού συντελεστή, να ισχύουν μόνο για την εγχώρια παραγωγή συνιστά διάκριση απαγορευόμενη από το άρθρο 95 της Συνθήκης [13].

16. Η δεύτερη πιθανή λύση είναι να γίνει δεκτό ότι το επίμαχο εν προκειμένω σύστημα απαλλαγών έχει τέτοιο περιεχόμενο και αποτελέσματα, ώστε αποτελεί, από ουσιαστική άποψη, επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό. Πράγματι, η χορήγηση των απαλλαγών έχει ως αποτέλεσμα να εξαιρούνται τα τοπικά προϊόντα από την καταβολή του φόρου, ο οποίος, αντίθετα, πλήττει πλήρως τα εισαγόμενα προϊόντα λόγω της εισαγωγής τους στα ΓΥΔ· οι απαλλαγές δηλαδή έχουν ως αποτέλεσμα να υπόκεινται στον φόρο μόνο τα μη τοπικά προϊόντα και επομένως να επιβάλλεται στην πράξη επί των προϊόντων αυτών χρηματική επιβάρυνση που έχει τον χαρακτήρα και τα αποτελέσματα εισαγωγικού δασμού.

Τούτο είναι προφανές στην περίπτωση των πλήρων απαλλαγών, στην οποία, δεδομένου ότι η τοπική παραγωγή εξαιρείται πλήρως από την επιβολή του φόρου, δεν είναι δυνατόν να αποκρυβεί ότι πρόκειται ουσιαστικά για επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό, όπως τόνισε ήδη το Δικαστήριο με την απόφαση Legros [14] και όπως επανέλαβε με την απόφαση Ayuntamiento de Ceuta [15].

17. Ανάλογο άλλωστε πρέπει να είναι το συμπέρασμα και σε σχέση με τις μερικές απαλλαγές: συγκεκριμένα, ακόμη και οι απαλλαγές αυτές επιτρέπονται βάσει του ίδιου κριτηρίου που προβλέπεται για τις ολικές απαλλαγές: δηλαδή αποκλειστικά και μόνο λόγω της προελεύσεως των προϊόντων. Κατά συνέπεια, ακόμα και στην περί-

13 — Απόφαση της 27ης Μαΐου 1981, 142/80 και 143/80, Essevi και Salengo (Συλλογή 1981, σ. 1413, σκέψεις 21 έως 23).

14 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 1, σκέψη 12.

15 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 40.

πτωση αυτή, όπως ακριβώς και στην περίπτωση που εξετάσαμε προηγουμένως, το όφελος που παρέχεται στα τοπικά εμπορεύματα συνιστά ένα είδος φορολογικού πλεονεκτήματος, το οποίο παρέχεται λόγω ακριβώς της προελεύσεως των προϊόντων. Η μόνη διαφορά έναντι των ολικών απαλλαγών συνίσταται στο μέγεθος της απαλλαγής, η οποία καλύπτει μόνο ένα μέρος της επιβαρύνσεως. Στην ουσία όμως επιτρέπεται έτσι να επιβάλλεται για τα εισαγόμενα προϊόντα η καταβολή ενός (ποσοστού) φόρου που δεν πλήττει τα τοπικά προϊόντα και συνεπώς επιτρέπεται να επιβαρύνονται τα εισαγόμενα προϊόντα λόγω της εισαγωγής, η οποία έτσι καθίσταται επαχθέστερη.

Σε τελική ανάλυση, η απαλλαγή, ανεξάρτητα από το αν είναι ολική ή μερική, έχει ως αποτέλεσμα να μην έχει ο φόρος τον κατά το άρθρο 95 αναγκαίο γενικό χαρακτήρα, καθόσον ήδη εκ προοιμίου υπόκεινται στον φόρο αυτό, εν όλω ή εν μέρει, μόνο τα εισαγόμενα προϊόντα.

18. Δεν κρύβω ότι προτιμώ τη δεύτερη από τις πιθανές λύσεις, επειδή λαμβάνει υπόψη περισσότερο την ουσία και τα αποτελέσματα του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, δηλαδή εξυπηρετεί περισσότερο την ανάγκη ρεαλιστικής και όχι μόνο τυπικής αντιμετωπίσεως των φαινομένων του οικονομικού βίου, πράγμα που αποτελεί εγγύηση για την καλύτερη δυνατή προσαρμογή του δικαίου προς την πραγματικότητα, άρα αποτελεί εγγύηση για αποτελεσματικότερη επίτευξη των σκοπών της Συνθήκης. Εν προκειμένω, το φορολογικό σύστημα θα μπορούσε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95, μόνο αν εξεταζόταν από αυστηρά τυπική άποψη· στην ουσία όμως εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 9 και 12 [16].

Συναφώς θα ήταν εξάλλου ενδεδειγμένο να υπενθυμιστεί η πάγια νομολογία, κατά την οποία ο χαρακτηρισμός ενός φόρου από άποψη κοινοτικού δικαίου εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου και πρέπει να πραγματοποιείται βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του, ανεξάρτητα από το πώς χαρακτηρίζεται ο φόρος αυτός από το εθνικό δίκαιο [17].

19. Θα ήθελα να προσθέσω ότι το βάσιμο της λύσεως αυτής δεν αναιρείται από τους ισχυρισμούς που ανέπτυξαν οι διάδικοι σχετικά με τον μη συστηματικό χαρακτήρα των απαλλαγών τις οποίες επιτρέπει το άρθρο 2, παράγραφος 3, της αποφάσεως του Συμβουλίου, ισχυρισμούς των οποίων σκοπός ήταν να αποδειχθεί ότι η επίμαχη διάταξη δεν επιτρέπει στο κράτος μέλος στην καθιέρωση επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος.

Κατ' αρχάς, δεν είναι σαφές τί σημαίνει «μη συστηματικός» χαρακτήρας, αφού κανείς από τους διαδίκους δεν παρέσχε καμία διευκρίνιση συναφώς. Επί πλέον, δεν μπορεί να μη ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι

16 — Με το ίδιο πνεύμα εκφράστηκε και ο γενικός εισαγγελέας Trabucchi στην υπόθεση IGAV (απόφαση της 18ης Ιουνίου 1985, 94/74, Συλλογή τόμος 1975, σ. 213· προτάσεις σ. 223, και ειδικότερα σ. 226). Μολονότι η ανωτέρω υπόθεση διέφερε από την προκειμένη και αφορούσε ένα τέλος υπέρ τρίτων που προοριζόταν να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητες ενός δημόσιου οργανισμού, με τις προτάσεις στην ανωτέρω υπόθεση διαμορφώθηκε, κατά τη γνώμη μου, μια αρχή γενικής ισχύος.

17 — Βλ., ως τελευταία απόφαση, την απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime (Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 39).

η εν λόγω διάταξη επιτρέπει απλώς να παρέχονται «απαλλαγές από τον φόρο, μερικές ή ολικές», για περίοδο που δεν θα υπερβαίνει τα δέκα έτη, χωρίς να αναφέρει κανένα στοιχείο σχετικά με τον τρόπο και τη συχνότητα εφαρμογής των απαλλαγών αυτών, κυρίως δε χωρίς να επιβάλλει κανένα περιορισμό για την εκ μέρους των τοπικών αρχών παροχή των εν λόγω πλεονεκτημάτων. Από την άποψη αυτή νομίζω ότι, αντίθετα απ' ό,τι υποστήριξαν οι διάδικοι, δύσκολα θα μπορούσε να συναχθεί από τις διατάξεις της αποφάσεως του Συμβουλίου το συμπέρασμα ότι οι αρμόδιες εθνικές αρχές δεν έχουν την εξουσία να απαλλάσσουν την τοπική παραγωγή από τον φόρο κατά σύστημα. Συνεπώς η ερμηνεία που προτείνεται από τη Γαλλική Κυβέρνηση και τα κοινοτικά όργανα που υπέβαλαν παρατηρήσεις, εκτός του ότι είναι υπερβολικά γενική, δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στο γράμμα της επίμαχης διατάξεως.

20. Προκειμένου να ληφθεί υπόψη η ανάγκη συνοχής της νομολογίας του Δικαστηρίου ως συστήματος, πράγμα που σημαίνει ότι σε παρεμφερή προβλήματα καλόν είναι να δίδονται ομοιογενείς λύσεις, θεωρώ ότι είναι επί πλέον δυνατόν να εξεταστεί και μια τρίτη λύση. Η λύση αυτή θα συνίστατο στην εφαρμογή επί της προκειμένης περιπτώσεως των ίδιων κριτηρίων που έχει διαμορφώσει η νομολογία του Δικαστηρίου κυρίως στον τομέα των φόρων ή τελών υπέρ τρίτων.

Θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι το Δικαστήριο, προκειμένου να προβεί στον χαρακτηρισμό των εν λόγω επιβαρύνσεων από την άποψη της Συνθήκης, έκρινε ότι είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη ο προορισμός του προϊόντος του φόρου· σκοπός του Δικαστηρίου ήταν να μπορέσει να υπαγάγει στην έννοια των επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό ορισμένους φόρους που τα κράτη εμφάνιζαν ως ανήκοντες σε ένα σύστημα εσωτερικών φόρων που έπληττε εξίσου τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα και συνεπώς έπρεπε κατ' αρχήν να εκτιμηθούν βάσει του άρθρου 95 [18].

21. Δεδομένου ότι, όπως υπενθύμισα ανωτέρω, είναι αδύνατη η σωρευτική εφαρμογή των διατάξεων περί των εσωτερικών φόρων που δημιουργούν διακρίσεις και των διατάξεων περί των επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος, το Δικαστήριο ανήγαγε σε κριτήριο διακρίσεως των δύο περιπτώσεων την ολική ή μερική αντιστάθμιση της επιβαρύνσεως της εγχώριας παραγωγής κατά τη διάθεσή της στο εμπόριο από τα οφέλη που απορρέουν για την εγχώρια αυτή παραγωγή από τη χρησιμοποίηση του προϊόντος του φόρου. Αν δηλαδή η αντιστάθμιση είναι *πλήρης*, το Δικαστήριο δέχεται ότι ο φόρος πλήττει *μόνο τις εισαγωγές* και συνιστά συνεπώς επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό

18 — Ήδη με την απόφαση της 19ης Ιουνίου 1973, 77/72, Capolongo (Συλλογή τόμος 1972-1973, σ. 567, σκέψεις 13 και 14), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η εισφορά που εντάσσεται σε ένα γενικό καθεστώς εσωτερικών τελών που [πλήττουν] συστηματικά τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα επί τη βάσει των ίδιων κριτηρίων είναι, παρά ταύτα, δυνατό να συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικό δασμό, εφόσον προορίζεται *αποκλειστικά* για την προώθηση δραστηριοτήτων που ευνοούν ειδικά το φορολογούμενο εγχώριο προϊόν» (η υπογράμμιση δική μου). Η νομολογιακή αυτή λύση επιβεβαιώθηκε στη συνέχεια με διάφορες αποφάσεις, μεταξύ των οποίων θα υπενθυμίσω μόνο τις αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 1977, 78/76, Steinike και Weinlig (Συλλογή τόμος 1977, σ. 171), της 25ης Μαΐου 1977, 77/76, Cucchi (Συλλογή τόμος 1977, σ. 297), και 105/76, Interzuccheri (Συλλογή τόμος 1977, σ. 325, συνοπτική μετάφραση στα ελληνικά), και της 28ης Ιανουαρίου 1981, 32/80, Kortmann (Συλλογή 1981, σ. 251). Η ίδια αυτή λύση δόθηκε επίσης ειδικά σε σχέση με την εφαρμογή του άρθρου 95. Με την απόφαση της 21ης Μαΐου 1980, 73/79, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 137, σκέψη 15), το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «κατά την ερμηνεία του όρου των "εσωτερικών φόρων" κατά την έννοια του άρθρου 95 μπορεί να πρέπει να ληφθεί υπόψη ο προορισμός του προϊόντος του φόρου. Πράγματι, όταν το προϊόν τέτοιου φόρου προορίζεται να προωθήσει τις δραστηριότητες οι οποίες ωφελούν ειδικά τα φορολογούμενα εγχώρια προϊόντα, μπορεί να καταλήξει η εισφορά που επιβάλλεται βάσει των ίδιων κριτηρίων να αποτελεί παρά ταύτα φόρο που εισάγει διακρίσεις, κατά το μέτρο που η φορολογική επιβάρυνση, η οποία πλήττει τα εθνικά προϊόντα, εξουδετερώνεται από τα πλεονεκτήματα, για τη χρηματοδότηση των οποίων χρησιμεύει, ενώ εκείνη που πλήττει τα εισαγόμενα προϊόντα αποτελεί καθαρή επιβάρυνση.»

υπό την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης· αν η αντιστάθμιση είναι *μερική*, το Δικαστήριο δέχεται ότι μειώνεται οπωσδήποτε η φορολογική επιβάρυνση του εγχώριου προϊόντος και συνεπώς πρόκειται για διάκριση σε βάρος του εισαγόμενου προϊόντος, η οποία αντιβαίνει προς το άρθρο 95 [19].

22. Αν το κριτήριο αυτό εφαρμοστεί στην προκειμένη υπόθεση, θα πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, όταν πρόκειται για *ολική απαλλαγή*, τίθεται ζήτημα εφαρμογής της απαγορεύσεως που προβλέπουν τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης· αντίθετα, στην περίπτωση *μερικής απαλλαγής*, το σύστημα εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 95 και είναι απαγορευμένο κατά το μέτρο κατά το οποίο δημιουργεί διακρίσεις, δηλαδή κατά το μέρος κατά το οποίο επιβάλλει στα εισαγόμενα προϊόντα μεγαλύτερη επιβάρυνση απ' ό,τι στα τοπικά.

23. Η τελευταία αυτή λύση, μολονότι, κατά τη γνώμη μου, δεν ανταποκρίνεται πλήρως προς την προαναφερθείσα ανάγκη εξακριβώσεως του ουσιαστικού χαρακτήρα ενός φορολογικού καθεστώτος, πριν πραγματοποιηθεί ο χαρακτηρισμός του καθεστώτος αυτού από την άποψη της Συνθήκης, θα ήταν, αν μη τι άλλο, σε μεγάλο βαθμό σύμφωνη με τη νομολογία που αφορά τον προορισμό του προϊόντος του φόρου.

19 — Βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-72/92, Scharbatke (Συλλογή 1993, σ. I-5509, σκέψεις 10 έως 16), της 2ας Αυγούστου 1993, C-266/91, Celbi (Συλλογή 1993, σ. I-4337, σκέψεις 13 έως 19), της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-17/91, Lornoy κ.λπ. (Συλλογή 1992, σ. I-6523, σκέψεις 17 έως 22), της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-114/91, Claeys (Συλλογή 1992, σ. I-6559, σκέψεις 14 έως 19), της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-144/91 και C-145/91, Demoor κ.λπ. (Συλλογή 1992, σ. I-6613, σκέψεις 18 έως 21), της 11ης Ιουνίου 1992, C-149/91 και C-150/91, Sanders Adour και Guyomarc'h Orhez (Συλλογή 1992, σ. I-3899, σκέψεις 20 έως 22), και της 11ης Μαρτίου 1992, C-78/90 έως C-83/90, Compagnie commerciale de l'Ouest κ.λπ. (Συλλογή 1992, σ. I-1847, σκέψεις 26 έως 28).

24. Εν πάση περιπτώσει, φρονώ ότι η επίμαχη διάταξη δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να μην κηρυχθεί ανίσχυρη, ανεξάρτητα από το αν θεωρηθεί αντίθετη προς το άρθρο 95 ή προς τα άρθρα 9 και 12.

25. Είναι προφανές ότι η συναγωγή του συμπεράσματος αυτού θα ήταν επιβεβλημένη, αν ο επίμαχος φόρος, ο οποίος πλήττει μόνο τα εισαγόμενα προϊόντα και από τον οποίο απαλλάσσονται τα τοπικά προϊόντα, χαρακτηριζόταν ως επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό. Όπως επανέλαβε το Δικαστήριο με την απόφαση Lancry [20], το άρθρο 227, παράγραφος 2, αποκλείει τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από την εφαρμογή εντός των ΓΥΔ των διατάξεων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων. Κατά συνέπεια, το Συμβούλιο δεν μπορούσε νομίμως να επιτρέψει στη Γαλλία, με την απόφασή του, να καθιερώσει ένα σύστημα φορολογικών απαλλαγών ισχυουσών μόνο για την τοπική παραγωγή, το οποίο μεταβάλλει τον φόρο σε επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό, η οποία είναι βέβαιο ότι προσκρούει στις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.

26. Εξάλλου, νομίζω ότι, ακόμη και αν το Δικαστήριο δεν δεχόταν ότι το γεγονός ότι επιτράπηκαν οι απαλλαγές αλλοιώνει το σύστημα στο σύνολό του ή τουλάχιστον σε σχέση με τις μερικές απαλλαγές, πράγμα που θα σήμαινε ότι θα υφίστατο στην ουσία ένα φορολογικό σύστημα που θα

20 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψεις 37 και 38.

δημιουργούσε διακρίσεις υπό την έννοια του άρθρου 95, το συμπέρασμα σχετικά με το ανίσχυρο της υπό κρίση διατάξεως θα εξακολουθούσε να ισχύει.

Συναφώς, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστήριξαν ότι καλώς η απόφαση του Συμβουλίου επέτρεψε παρεκκλίσεις από το άρθρο 95 και επέτρεψε συνεπώς την ύπαρξη φορολογικών μέτρων που δημιουργούν διακρίσεις σε βάρος των εισαγωγών, καθόσον το άρθρο 95 δεν καταλέγεται μεταξύ των διατάξεων που απαριθμούνται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 227 και για τις οποίες το Συμβούλιο δεν έχει καμία δυνατότητα παρεκκλίσεως. Η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή προσθέτουν μάλιστα ότι τούτο έχει επιβεβαιωθεί από το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Hansen.

27. Δεν νομίζω ότι το επιχείρημα αυτό μπορεί να γίνει δεκτό. Δεν υπάρχει βέβαια αμφιβολία ότι, από την άποψη της τυπικής διαρθρώσεως της Συνθήκης, το άρθρο 95 ανήκει στις «φορολογικές» καλούμενες διατάξεις, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται ρητά μεταξύ των διατάξεων από τις οποίες δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις κατά το άρθρο 227, παράγραφος 2. Εν τούτοις, η διάκριση μεταξύ του ειδικού πεδίου εφαρμογής του άρθρου 95 (απαγόρευση των εσωτερικών φόρων που δημιουργούν διακρίσεις) και του πεδίου εφαρμογής των άρθρων 9 και 12 (απαγόρευση των επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμούς) δεν αποκλείει καθόλου τη δυνατότητα να λειτουργεί η πρώτη διάταξη συμπληρωματικά προς τις διατάξεις που ρυθμίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων εντός της κοινής αγοράς και που περιλαμβάνονται συνεπώς μεταξύ των διατάξεων από τις οποίες δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις. Η απαγόρευση που προβλέπει το άρθρο 95 έχει δηλαδή παρεπόμενο απλώς χαρακτήρα σε σχέση με την απαγόρευση που επιβάλλουν τα άρθρα 9 και 12, καθόσον σκοπός της είναι να αποφευχθεί το ενδεχόμενο καταστρατηγήσεως και μη εφαρμογής της δεύτερης αυτής απαγορεύσεως με τη θέσπιση άλλων φορολογικών μέτρων. Εξάλλου, δεν πρέπει να λησμονείται ότι σε αμφότερες τις περιπτώσεις πρόκειται για φόρους, αφού οι δασμοί και οι επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος έχουν φορολογικό χαρακτήρα, όπως ακριβώς και οι προβλεπόμενοι στο άρθρο 95 φόροι, και μάλιστα ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο ενδεχομένως οικονομικό σκοπό, ο οποίος μπορεί κάλλιστα να είναι ο ίδιος σε αμφότερες τις περιπτώσεις, π.χ. η προστασία της εγχώριας παραγωγής.

28. Το Δικαστήριο έχει ανέκαθεν και επανειλημμένα τονίσει σαφώς ότι υπάρχει αυτή η σχέση συμπληρωματικότητας, αποφαινόμενο ότι το άρθρο 95 *«αποβλέπει (...) στην κάλυψη των κενών που θα ήταν δυνατό να δημιουργούνται, με τη θέσπιση φορολογικών μέτρων, στις απαγορεύσεις» των άρθρων 9 και 12* [21]. Η ανωτέρω κρίση επαναλήφθηκε μεταγενέστερα και διασαφηνίστηκε περισσότερο ως εξής:

«Εντός του συστήματος της Συνθήκης οι διατάξεις [του άρθρου 95] *συμπληρώνουν τις διατάξεις περί καταργήσεως των δασμών και των επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος.* Σκοπός τους είναι να *διασφαλίσουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων* μεταξύ των κρατών μελών υπό κανονικούς όρους ανταγωνισμού, μέσω της εξαλείψεως κάθε μορφής προστασίας που θα μπορούσε να προκύπτει από την επιβολή εσωτερικών φόρων δημιουργούντων διακρίσεις σε βάρος των εμπορευμάτων που κατάγονται από άλλα κράτη μέλη. (...) Το άρθρο 95 αποβλέπει να διασφαλίσει ότι οι εσωτερικοί φόροι θα είναι απολύτως ουδέτεροι από την άποψη του ανταγωνι-

21 — Απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969, 24/68, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 55, συνοπτική μετάφραση στα ελληνικά)· η υπογράμμιση δική μου.

σμού μεταξύ εγχώριων και εισαγόμενων εμπορευμάτων» [22].

Σε τελική ανάλυση, συνάγεται το συμπέρασμα ότι το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει σε μεγάλο βαθμό ότι το άρθρο 95 έχει άμεση σχέση προς την όλη νομοθετική ρύθμιση της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, αφού κατά την ερμηνεία και τον χαρακτηρισμό της διατάξεως αυτής έχει δώσει το προβάδισμα στις λειτουργικές και ουσιαστικές και όχι στις νομιναλιστικές ή ορολογικές πτυχές της, οι οποίες έχουν σχέση με το πού βρίσκεται τυπικά η εν λόγω διάταξη εντός της Συνθήκης.

29. Εξάλλου, δεν νομίζω ότι από την απόφαση Hansen προκύπτουν σημαντικά στοιχεία που να συνηγορούν υπέρ του αντίθετου συμπεράσματος, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι τα πορίσματα του Δικαστηρίου στην ανωτέρω απόφαση, τα οποία αφορούσαν ορισμένη ειδική περίπτωση, είναι απαράβατα. Με την ανωτέρω απόφαση το Δικαστήριο επιβεβαίωσε συγκεκριμένα τη θεμελιώδη διάκριση, την οποία προβλέπει το άρθρο 227, μεταξύ των κανόνων που αναφέρονται ρητά στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 και οι οποίοι εφαρμόζονται ευθύς από της ενάρξεως της ισχύος της Συνθήκης και αφετέρου των άλλων διατάξεων, των οποίων η εφαρμογή στα ΓΥΔ θα ήταν σταδιακή και για τις οποίες υφίστατο οπωσδήποτε η δυνατότητα εκδόσεως της ενδεδειγμένης ρυθμίσεως, ενόψει των ειδικών αναγκών των διαμερισμάτων αυτών. Το Δικαστήριο βέβαια, με την εν λόγω απόφαση, αναφέρθηκε ρητά στα «κεφάλαια και άρθρα της Συνθήκης» που έχουν εφαρμογή αμέσως στα ΓΥΔ, αλλά δεν νομίζω ότι από την αναφορά αυτή μπορεί να συναχθεί με βεβαιότητα ότι το Δικαστήριο θέλησε να αποκλείσει το ενδεχόμενο να αφορά το άρθρο 95 τη ρύθμιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και ότι συνεπώς το άρθρο αυτό δεν εμπίπτει στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 227.

30. Νομίζω ότι ένα τέτοιο ενδεχόμενο αποκλεισμού θα ήταν ανεπίτρεπτο, αν ληφθούν υπόψη οι αναγόμενοι στην οικονομία της Συνθήκης λόγοι στους οποίους αναφέρθηκα ανωτέρω· επί πλέον, ο αποκλεισμός δεν θα ήταν δικαιολογημένος ούτε ενόψει του γράμματος της διατάξεως: θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι της απαριθμήσεως που περιέχεται στο άρθρο 227, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, προηγείται η φράση «οι ειδικές και οι γενικές της διατάξεις *περί* (...)». Φρονώ συνεπώς ότι οι κοινοτικός νομοθέτης δεν θέλησε να καταρτίσει πίνακα με περιοριστική απαρίθμηση των διατάξεων μόνον που περιλαμβάνονται στους ρητά αναφερόμενους στη διάταξη αυτή τίτλους της Συνθήκης, αλλά έναν πίνακα των διατάξων που εμπίπτουν, ενόψει του περιεχομένου τους και της λειτουργίας τους, στο πεδίο εφαρμογής της ρυθμίσεως που διέπει συγκεκριμένο τομέα.

31. Κατά συνέπεια, προκειμένου μια διάταξη να αξιολογηθεί από την άποψη του άρθρου 227, παράγραφος 2, σημασία έχει όχι ο χαρακτηρισμός της αλλά το αντικείμενό της, το οποίο πρέπει να εκτιμάται σύμφωνα με τη λειτουργία που επιτελεί η εν λόγω διάταξη στο πλαίσιο της εν γένει οικονομίας του συστήματος.

22 — Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 168/78, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 181, συνοπτική μετάφραση στα ελληνικά)· η υπογράμμιση δική μου. Βλ. επίσης απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 170/78, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 207, σκέψη 5), στην οποία το Δικαστήριο επανέλαβε ότι το άρθρο 95 έχει ως σκοπό «να εξαλείψει τις παραβιάσεις της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και των κανονικών προϋποθέσεων ανταγωνισμού μεταξύ κρατών μελών που διενεργούνται με την εφαρμογή εσωτερικής φορολογίας, η οποία εισάγει διακρίσεις ή έχει χαρακτήρα προστατευτικό»· βλ. επίσης την πιο πρόσφατη απόφαση Ayuntamiento de Ceuta, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 29.

Εξάλλου, αν γινόταν δεκτή η αντίθετη λύση και το άρθρο 95 αποκλειόταν από τις διατάξεις που αναφέρονται στο άρθρο 227, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, το αποτέλεσμα θα ήταν όχι μόνο παράδοξο, αλλά και ανεπίτρεπτο, καθόσον η εν λόγω διάταξη θα στερούνταν την πρακτική αποτελεσματικότητά της, και συγκεκριμένα θα θιγόταν η απαγόρευση παρεκκλίσεων από τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και, συνακόλουθα, από την υποχρέωση μη θεσπίσεως επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος. Σε τελική ανάλυση, θα επιτρεπόταν να μπει από την πίσω πόρτα αυτό που επιδιώκουμε να διώξουμε από την μπροστινή, πράγμα που θα αντέβαινε προς τη λογική του συστήματος και προς την προπαρατεθείσα τριακονταετή νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία το άρθρο 95 έχει τη λειτουργία «να καλύψει τα κενά που θα ήταν δυνατό να δημιουργούνται, με τη θέσπιση φορολογικών μέτρων, στις απαγορεύσεις» των άρθρων 9 και 12 [23].

32. Δεν νομίζω άλλωστε ότι υπάρχουν περιθώρια διαφοροποιήσεων, από την άποψη του άρθρου 227, παράγραφος 2, μεταξύ ολικών και μερικών απαλλαγών, για την περίπτωση βέβαια κατά την οποία το Δικαστήριο υπαγάγει τις μεν ολικές απαλλαγές στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 9 και 12, τις δε μερικές στο πεδίο του άρθρου 95. Δεν είναι βέβαια δύσκολο να φανταστεί κανείς ότι, αν το άρθρο 95 θεωρηθεί διάταξη από την οποία επιτρέπονται «παρεκκλίσεις» υπό την ανωτέρω έννοια, οποιοσδήποτε ικανός νομοθέτης θα μπορούσε, μέσω της μερικής απαλλαγής από τον φόρο, να καταλήξει στο ίδιο αποτέλεσμα που θα κατέληγε με την παροχή ολικής απαλλαγής, η οποία θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 9 και 12.

Θα ήθελα να φέρω το εξής παράδειγμα. Ας υποθέσουμε ότι επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 100, οπότε για το τοπικό προϊόν καταβάλλεται, λόγω ολικής απαλλαγής, μηδενικός φόρος, ενώ για το εισαγόμενο καταβάλλεται φόρος 100: υπάρχει δηλαδή άνοιγμα 100 μονάδων μεταξύ του φόρου που πλήττει το εισαγόμενο και του φόρου που «πλήττει» το τοπικό προϊόν. Η επίτευξη του ίδιου αυτού αποτελέσματος είναι κάλλιστα δυνατή ακόμη και με την παροχή μερικής απαλλαγής. Προς τούτο, θα αρκούσε η αύξηση του φόρου σε 150 και η παροχή απαλλαγής ίσης προς 100 για το τοπικό προϊόν. Έτσι επί του τοπικού προϊόντος θα επιβαλλόταν φόρος 50 και επί του εισαγόμενου 150: το άνοιγμα θα ήταν και στην περίπτωση αυτή ίσο με 100, όπως ακριβώς στην περίπτωση της ολικής απαλλαγής που περιέγραψα προηγουμένως.

33. Δεν χρειάζεται νομίζω να προσθέσω ότι, αν οι απαλλαγές θεωρούνταν αντίθετες προς το άρθρο 95 και το άρθρο αυτό θεωρούνταν ότι δεν καταλέγεται στις διατάξεις «περί» της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, το αποτέλεσμα θα ήταν η ουσιαστική παράβαση του άρθρου 227, παράγραφος 2, ακόμη και από την άποψη των κανόνων περί ανταγωνισμού. Το επίμαχο δηλαδή καθεστώς απαλλαγών θα μπορούσε επίσης να έχει σημασία από την άποψη των διατάξεων περί ενισχύσεων. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της ενισχύσεως καλύπτει τις παρεμβάσεις εκείνες οι οποίες, ανεξαρτήτως μορφής, ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως και που κατά συνέπεια, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ιδίας φύσεως ή έχουν τα ίδια αποτελέσματα. Συνεπώς, το μέτρο με το οποίο παρέχεται σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή που, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη

23 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21.

οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογουμένους μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 92, παράγραφος 1, της Συνθήκης [24].

Υπό τις συνθήκες αυτές, δεδομένου ότι οι διατάξεις περί ενισχύσεων περιλαμβάνονται «ρητά» μεταξύ των διατάξεων από τις οποίες δεν επιτρέπεται παρέκκλιση κατά το άρθρο 227, παράγραφος 2, αν επιτρεπόταν η παρέκκλιση από την εφαρμογή του άρθρου 95 μέσω της παροχής απαλλαγών, τότε το αποτέλεσμα θα ήταν επίσης η καταστρατήγηση των διατάξεων περί ενισχύσεων, άρα θα υφίστατο παράβαση του άρθρου 227, παράγραφος 2, ακόμη και από την άποψη αυτή. Τούτο βέβαια δεν σημαίνει ότι οποιοδήποτε καθεστώς ενισχύσεων στα ΓΥΔ θα ήταν παράνομο· εντούτοις, για τη νόμιμη χορήγηση τέτοιων ενισχύσεων, φρονώ ότι πρέπει να τηρούνται οι διαδικασίες που προβλέπει η Συνθήκη.

34. Κατόπιν των ανωτέρω παρατηρήσεων, φρονώ ότι στο εθνικό δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 3, της αποφάσεως 89/688 είναι ανίσχυρο, καθόσον επιτρέπει τη θέσπιση ενός καθεστώτος φορολογικών απαλλαγών που αντιβαίνει προς τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης. Το ίδιο συμπέρασμα ισχύει ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο θεωρήσει ότι το επίμαχο τέλος αντιβαίνει εν όλω ή εν μέρει προς το άρθρο 95 της Συνθήκης.

24 — Βλ. απόφαση της 15ης Μαρτίου 1994, C-387/92, Banco Exterior de España (Συλλογή 1994, σ. I-877, σκέψεις 13 και 14).

II — Η εθνική ρύθμιση σχετικά με το «νέο» θαλάσσιο διαπύλιο τέλος (συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-37/96 και C-38/96)

35. Όπως υπενθύμισα ήδη στην αρχή των προτάσεών μου, ο Γάλλος νομοθέτης εκτέλεσε την απόφαση του Συμβουλίου εκδίδοντας στις 16 Ιουλίου 1992, ημερομηνία μάλιστα της απαγγελίας της αποφάσεως Legros, τον νόμο 92-676. Κατόπιν της καθιερώσεως της επιβολής του «νέου» διαπύλιου τέλους επί της εισαγωγής εμπορευμάτων στα ΓΥΔ, ο νόμος αυτός ρυθμίζει λεπτομερώς τον τρόπο επιβολής του φόρου και τις σχετικές απαλλαγές, ενώ παράλληλα επιτρέπει στις τοπικές αρχές να προβλέπουν περιπτώσεις ειδικών απαλλαγών.

36. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του νόμου, στον φόρο υπόκεινται όλες οι επιχειρήσεις που πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο έτος κύκλο εργασιών υπερβαίνοντα τα 3 500 000 γαλλικά φράγκα (FF). Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορούν επίσης να υπόκεινται στον φόρο αυτό οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μεταξύ 2 000 000 και 3 500 000 FF.

Βάση επιβολής του διαπύλιου τέλους επί των εισαγόμενων εμπορευμάτων είναι η τελωνειακή αξία κατά τον χρόνο της εισαγωγής στα ΓΥΔ (άρθρο 4). Για τις πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό των ΓΥΔ, τη βάση επιβολής αποτελεί, αντίθετα, η τιμή του εμπορεύματος χωρίς τον ΦΠΑ, από την οποία αφαιρείται το 15 % ως δαπάνες εμπορίας.

Τέλος, κατά το άρθρο 10 του νόμου, τα ίδια ή ομοειδή προϊόντα που ανήκουν στην ίδια κατηγορία εμπορευμάτων υπόκεινται στον φόρο αυτό, ανεξαρτήτως της προελεύσεώς τους. Η ίδια όμως διάταξη επιτρέπει στα Περιφερειακά Συμβούλια να απαλλάσσουν εν όλω ή εν μέρει από τον φόρο, ανάλογα με τις ανάγκες της οικονομίας, τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπα που αναπτύσσουν παραγωγικές δραστηριότητες εντός των ΓΥΔ. Οι απαλλαγές αυτές ισχύουν για όλα τα προϊόντα που ανήκουν στην ίδια κατηγορία εμπορευμάτων.

37. Στις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον του tribunal d'instance de Paris, οι ενάγουσες, οι οποίες είναι εταιρίες της Μαρτινίκας που εμπορεύονται προϊόντα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη, ζητούν την επιστροφή των θαλάσσιων διαπύλιων τελών που κατέβαλαν επί όλων των προϊόντων που εισήχθησαν μετά την έναρξη ισχύος του νόμου.

Οι ενάγουσες, προς στήριξη της αγωγής τους, ισχυρίστηκαν ότι το νέο καθεστώς του διαπύλιου τέλους, παρά το ότι φαινομενικά διαφέρει από το προϊσχύσαν, συνιστά και αυτό επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό, καθόσον πλήττει στην πραγματικότητα μόνο τις εισαγωγές, δεδομένου ότι το μεγαλύτερο μέρος της τοπικής παραγωγής απαλλάσσεται από την καταβολή του φόρου.

38. Το αιτούν δικαστήριο τονίζει κατ' αρχάς ότι, δυνάμει της εθνικής ρυθμίσεως, το διαπύλιο τέλος εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο επί των εισαγόμενων εμπορευμάτων όσο και επί των εμπορευμάτων τοπικής παραγωγής, αφού εισπράττεται βάσει του ίδιου αντικειμενικού κριτηρίου: του κύκλου εργασιών. Κατά συνέπεια, ο νέος φόρος δεν μπορεί να χαρακτηριστεί, όπως υποστηρίζουν οι ενάγουσες, ως επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος.

Λαμβάνοντας όμως υπόψη τις διατάξεις του νόμου που επιτρέπουν, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, ολικές ή μερικές αλλαγές από τον φόρο, καθώς και την παροχή άλλων οφελών στην τοπική παραγωγή, που θα μπορούσαν να αλλοιώσουν την ισότητα της μεταχειρίσεως αφενός των τοπικών και αφετέρου των αλλοδαπών επιχειρήσεων, το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα:

«Έχει το καθεστώς που θεσπίστηκε με το νόμο 92-676, της 16ης Ιουλίου 1992, σχετικά με τα θαλάσσια διαπύλια τέλη και την εφαρμογή της αποφάσεως 89/688 του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1989, ως αποτέλεσμα να υποκαθιστά μια επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς τελωνειακό δασμό, κατά την έννοια της προδικαστικής αποφάσεως της 16ης Ιουλίου 1992 (Legros), και να θεσπίζει, σε ρήξη με το καθεστώς που ίσχυε προηγουμένως όσον αφορά το θαλάσσιο τέλος, έναν πραγματικό εσωτερικό φόρο μη εισάγοντα διακρίσεις και σύμφωνο προς το γράμμα και το πνεύμα της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας;»

39. Αν το Δικαστήριο συμφωνήσει με το συμπέρασμά μου ως προς το ανίσχυρο του άρθρου 2, παράγραφος 3, της αποφάσεως

του Συμβουλίου, ποιες συνέπειες θα πρέπει να συναχθούν σχετικά με το ερώτημα του δικαστηρίου του Παρισιού;

Θα ήθελα ευθύς εξ αρχής να αναφέρω ότι η ενδεχόμενη ακυρότητα των διατάξεων της αποφάσεως του Συμβουλίου που επιτρέπουν την καθιέρωση ολικών και/ή μερικών απαλλαγών από το καθεστώς εσωτερικής φορολογίας θα έχει κατ' ανάγκη ως συνέπεια ότι τα εθνικά μέτρα που απορρέουν από την εξουσιοδότηση καθιερώσεως αυτών των απαλλαγών είναι κατ' αρχήν ασυμβίβαστα με τη Συνθήκη. Εν τούτοις, επιβάλλεται η ενδελεχέστερη εξέταση της ρυθμίσεως που θεσπίστηκε προς εκτέλεση της αποφάσεως του Συμβουλίου, ειδικότερα δε πρέπει να εξεταστεί πώς και σε ποιο βαθμό εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 3, της αποφάσεως του Συμβουλίου, με τις οποίες επιτράπηκαν οι απαλλαγές.

40. Ο νόμος δηλαδή μετέβαλε τυπικά το νέο θαλάσσιο διαπύλιο τέλος σε εσωτερικό φόρο, επιβαλλόμενο αδιακρίτως επί όλων των εμπορευμάτων, τόσο των τοπικών όσο και των εισαγόμενων. Εν τούτοις, προβλέφθηκαν ορισμένες κατηγορίες ελαφρύνσεων. Πρόκειται, ειδικότερα, για την απαλλαγή από τον φόρο που προβλέπεται για τις επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών χαμηλότερο των 3 500 000 FF (άρθρο 3, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο), για την ολική ή μερική απαλλαγή που παρέχεται σε ορισμένες τοπικές παραγωγές (άρθρο 2, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, και άρθρο 10, παράγραφος 2), καθώς και για την κατά 15 % μείωση της βάσης επιβολής του φόρου που επιβάλλεται στα τοπικά προϊόντα (άρθρο 4, στοιχείο β').

41. Κατά τις ενάγουσες της κύριας δίκης, το νέο καθεστώς εμφανίζεται μεν υπό τη μορφή φορολογικού συστήματος που ισχύει αδιακρίτως για όλα τα εμπορεύματα, αλλά υποκρύπτει τα χαρακτηριστικά του «παλαιού» διαπύλιου τέλους και δημιουργεί τις ίδιες με αυτό διακρίσεις: τούτο προκύπτει σαφώς από το σύστημα επιβολής του φόρου, από τα κριτήρια για τον υπολογισμό του καθώς και από τη διαδικασία εισπράξεώς του. Συγκεκριμένα, ο νόμος καταλήγει να δημιουργεί προδήλως άνιση μεταχείριση των εισαγωγών, διότι οι ανωτέρω αναφερθείσες ελαφρύνσεις ισχύουν, σύμφωνα με τον νόμο αυτό, μόνο για τα τοπικά προϊόντα.

Οι ενάγουσες της κύριας δίκης προσθέτουν ότι το φορολογικό σύστημα που καθιέρωσε ο γαλλικός νόμος, καθόσον δημιουργεί διάκριση σε βάρος των εισαγόμενων προϊόντων, καταλήγει να έχει τα ίδια αποτελέσματα όπως μια επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος με δασμό. Υπό τις συνθήκες αυτές, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι επιτρέπονται παρεκκλίσεις από το άρθρο 95 για τον λόγο ότι το άρθρο αυτό δεν καταλέγεται μεταξύ των διατάξεων τις οποίες αφορά το άρθρο 227, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, ο γαλλικός νόμος θα ήταν οπωσδήποτε αντίθετος προς τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης, τα οποία εφαρμόζονται αμέσως στα ΓΥΔ, σύμφωνα και πάλι με το άρθρο 227, παράγραφος 2. Το νέο δηλαδή καθεστώς του θαλάσσιου τέλους θίγει τον ενιαίο χαρακτήρα του τελωνειακού εδάφους και την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, διότι συνιστά αυτοτελές περιφερειακό φορολογικό σύστημα και επιβάλλει ως προϋπόθεση της παροχής των προβλεπόμενων ελαφρύνσεων την εφαρμογή διαδικασίας εξακριβώσεως της καταγωγής των οικείων προϊόντων.

42. Η επιχειρηματολογία της Γαλλικής Κυβερνήσεως συμπίπτει σχεδόν με την επι-

χειρηματολογία της Επιτροπής. Αμφότερες επισημαίνουν κατ' αρχάς ότι το νέο καθεστώς του θαλάσσιου τέλους αποτελεί εσωτερικό φόρο, υπό την έννοια του άρθρου 95, ο οποίος επιβάλλεται αδιακρίτως, κατ' εφαρμογή αντικειμενικών κριτηρίων, στα εισαγόμενα εμπορεύματα και στα εμπορεύματα που παράγονται εντός των ΓΥΔ. Αμφότερες ομολογούν ότι, όσον αφορά την επιβολή του φόρου σε όλα τα προϊόντα, προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις, δηλαδή οι προαναφερθείσες ελαφρύνσεις που ισχύουν μόνο για τα τοπικά προϊόντα. Εν τούτοις, οι ελαφρύνσεις αυτές, έστω και αν οδηγούν σε διακρίσεις, δεν μπορούν, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της Γαλλικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, να αλλοιώσουν τη φύση του νέου θαλάσσιου τέλους ως εσωτερικού φόρου, δεδομένου μάλιστα ότι οι ελαφρύνσεις αυτές δικαιολογούνται από την ανάγκη διασφαλίσεως της οικονομικής και κοινωνικής αναπτύξεως των ΓΥΔ. Εξάλλου, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υπογραμμίζουν ότι τα φορολογικά οφέλη που παρέχονται από τον γαλλικό νόμο στα τοπικά προϊόντα πρέπει να θεωρηθούν ως απολύτως θεμιτά από την αναπτυξιακή αυτή άποψη: τα οφέλη αυτά δηλαδή είναι σύμφωνα προς τη διάταξη της αποφάσεως του Συμβουλίου με την οποία επιτράπηκε στις αρχές των ΓΥΔ, δυνάμει του άρθρου 227, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, να θεσπίζουν ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστώτα για τα τοπικά προϊόντα.

43. Ειδικότερα, η δυνατότητα που παρέχει ο γαλλικός νόμος στα Περιφερειακά Συμβούλια των ΓΥΔ να απαλλάσσουν εν όλω ή εν μέρει από τον φόρο ορισμένες τοπικές παραγωγές είναι απολύτως θεμιτή, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, καθόσον ανταποκρίνεται πλήρως προς το άρθρο 2, παράγραφος 3, της αποφάσεως του Συμβουλίου.

Η κατά 15% μείωση της βάσης επιβολής του φόρου επί των τοπικών προϊόντων, έστω και αν δημιουργεί διακρίσεις, οι οποίες πάντως δικαιολογούνται εν όψει των ειδικών αναγκών των τοπικών επιχειρήσεων, δεν αναιρεί, αν ληφθεί υπόψη η νομολογία του Δικαστηρίου, τον χαρακτήρα της επίμαχης επιβαρύνσεως ως εσωτερικού φόρου.

Όσον αφορά δε την τελευταία εξαίρεση που προβλέπει ο γαλλικός νόμος, δηλαδή την απαλλαγή από τον φόρο των επιχειρήσεων με κύκλο εργασιών χαμηλότερο από 3 500 000 FF, πρόκειται, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, για αναγκαία ελάφρυνση προς στήριξη των πιο αδύναμων επιχειρήσεων, οι οποίες έτσι καθίστανται ανταγωνιστικότερες εντός της αγοράς. Εν πάση περιπτώσει, αν ληφθούν υπόψη τα σχετικά αριθμητικά στοιχεία, η εν λόγω απαλλαγή δεν ωφελεί μόνο ή κυρίως την τοπική παραγωγή: άρα αποκλείεται η απαλλαγή αυτή να δημιουργεί διακρίσεις.

44. Η νομιμότητα του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος πρέπει να εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 95 ή, επικουρικά, των άρθρων 9 και 12 [25].

25 — Οι ενάγουσες της κύριας δίκης αναφέρθηκαν εν παρόδω και στην απαγόρευση των ποσοτικών περιορισμών των εισαγωγών, την οποία επιβάλλει το άρθρο 30 της Συνθήκης. Συναφώς επιβάλλεται να υπενθυμιστεί ότι το άρθρο 30, θεμελιώδης διάταξη της ρυθμίσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, αποτελεί γενικό κανόνα έναντι των ειδικών διατάξεων περί επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμούς και των ειδικών διατάξεων περί φόρων που δημιουργούν διακρίσεις. Επομένως, το άρθρο 30 εφαρμόζεται τελείως επικουρικά έναντι των άρθρων 9 έως 12 αφενός και 95 αφετέρου και μόνο στις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στα άρθρα αυτά: όταν δηλαδή συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπει η Συνθήκη, πρέπει να εφαρμόζονται οι ειδικές διατάξεις και όχι η γενική διάταξη περί των μέτρων ισοδύναμου αποτελέσματος: βλ. απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977, 74/76, Iannelli και Volpi (Συλλογή τόμος 1977, σ. 143, σκέψη 9), και την πιο πρόσφατη απόφαση της 11ης Μαρτίου 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 19, σκέψεις 20 και 21).

45. Κατ' αρχάς δεν αμφισβητείται ότι, όπως ομολογεί άλλωστε η Γαλλική Κυβέρνηση και αναγνωρίζει η Επιτροπή, το φορολογικό σύστημα που επιβλήθηκε με τον εθνικό εκτελεστικό νόμο δημιουργεί ορισμένες διακρίσεις σε βάρος των εισαγωγών. Εν γένει θεωρώ τις διακρίσεις αυτές παράνομες για τον λόγο ότι ήδη η «νομική βάση» στην οποία υποτίθεται ότι στηρίζονται, δηλαδή το άρθρο 2, παράγραφος 3, της αποφάσεως του Συμβουλίου, στο οποίο ανάγονται οι διακρίσεις αυτές άμεσα ή έμμεσα, είναι, κατά την άποψή μου, ανίσχυρη. Δεδομένου ότι το Συμβούλιο δεν είχε την εξουσία να επιτρέψει τη θέσπιση παρεκκλίσεων από τις διατάξεις της Συνθήκης εν όψει των αναγκών των ΓΥΔ, τα εθνικά μέτρα με τα οποία θεσπίζονται τέτοιες παρεκκλίσεις πρέπει να θεωρηθούν παράνομα.

46. Ειδικότερα, όσον αφορά την ευχέρεια που παρέχει ο γαλλικός νόμος στα Περιφερειακά Συμβούλια των ΓΥΔ σχετικά με την παραχώρηση ολικών ή μερικών απαλλαγών από τον φόρο υπέρ των τοπικών προϊόντων και μόνο, είναι προφανές ότι ισχύουν οι λόγοι που ανέπτυξα και τα κριτήρια που εφάρμοσα στην υπόθεση C-212/96 προκειμένου να προβώ στον χαρακτηρισμό των απαλλαγών τις οποίες επιτρέπει η απόφαση του Συμβουλίου [26].

47. Όσον αφορά τη μείωση της φορολογητέας βάσεως για τον υπολογισμό του φόρου επί των τοπικών προϊόντων, υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο έχει διασαφηνίσει επανειλημμένα ότι, για την εφαρμογή της απαγορεύσεως των διακρίσεων του άρθρου 95 της Συνθήκης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο ο φορολογικός συντελεστής, αλλά και οι διατάξεις που έχουν σχέση με τη φορολογητέα βάση και τον τρόπο εισπράξεως των διαφόρων φορολογικών επιβαρύνσεων. Συγκεκριμένα, το αποφασιστικό κριτήριο για την εφαρμογή του άρθρου 95 αποτελούν τα πραγματικά αποτελέσματα που έχει κάθε φόρος επί του εγχώριου προϊόντος αφενός και επί του εισαγόμενου προϊόντος αφετέρου· πράγματι, ακόμη και αν ο φορολογικός συντελεστής είναι ο ίδιος, τα αποτελέσματα του φόρου ενδέχεται να διαφέρουν ανάλογα με τις διατάξεις περί φορολογητέας βάσεως και περί τρόπου εισπράξεως του φόρου οι οποίες εφαρμόζονται αφενός στο εγχώριο και αφετέρου στο εισαγόμενο προϊόν [27].

48. Ομοίως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το άρθρο 95, πρώτο εδάφιο, απαγορεύει την εφαρμογή μεθόδου υπολογισμού του φόρου επί των εισαγόμενων εμπορευμάτων που να διαφέρει από τη μέθοδο που εφαρμόζεται για τον φόρο που πλήττει το ανάλογο εγχώριο προϊόν, με αποτέλεσμα το εισαγόμενο εμπόρευμα να επιβαρύνεται περισσότερο, ανεξάρτητα από τη διαφορετική ενδεχομένως επίπτωση των φόρων επί των τιμών των δύο προϊόντων [28] ή από το γεγονός ότι το εμπόδιο που δημιουργεί ο εθνικός φόρος αποδεικνύεται ασήμαντο ή δευτερεύουσας σημασίας [29]. Ειδικότερα, όπως έχει διευκρινίσει επανειλημμένα το Δικαστήριο, συντρέχει παράβαση του άρθρου 95, πρώτο εδάφιο, οσάκις οι δύο φόροι υπολογίζονται κατ' εφαρμογή διαφορετικών κριτηρίων και με διαφορετικό τρόπο, με τελική συνέπεια τη βαρύτερη φορολογία του εισαγόμενου προϊόντος [30].

26 — Βλ. ανωτέρω σημεία 13 έως 24.

27 — Βλ. ειδικότερα απόφαση της 12ης Μαΐου 1992, C-327/90, Επιτροπή κατά Ελλάδος (Συλλογή 1992, σ. I-3033, σκέψη 11), και απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψη 18).

28 — Απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 1976, 45/75, Rewe-Zentrale (Συλλογή τόμος 1976, σ. 81, σκέψη 16).

29 — Απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 1977, 20/76, Schöttle (Συλλογή τόμος 1977, σ. 77, σκέψη 22).

30 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27 απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδος, σκέψη 12, και απόφαση της 26ης Ιουνίου 1991, C-152/89, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1991, σ. I-3141, σκέψη 20).

49. Αν ληφθούν υπόψη οι ανωτέρω παρατεθείσες αρχές, προκύπτει με σαφήνεια ότι το επίμαχο εν προκειμένω καθεστώς είναι ασυμβίβαστο με τη Συνθήκη: το καθεστώς αυτό δημιουργεί ήδη εκ πρώτης όψεως διακρίσεις, διότι προβλέπει τη μείωση της φορολογητέας βάσεως για τον υπολογισμό του φόρου επί του τοπικού προϊόντος, χωρίς να επεκτείνει τη μείωση αυτή στα εισαγόμενα προϊόντα. Εξάλλου, το γεγονός αυτό δεν αμφισβητήθηκε, αλλά αντίθετα αναγνωρίστηκε ρητά τόσο από τη Γαλλική Κυβέρνηση όσο και από την Επιτροπή. Δεν χρειάζεται νομίζω να προσθέσω ότι η επίμαχη εν προκειμένω ελάφρυνση αντιβαίνει επίσης προδήλως προς το άρθρο 2, παράγραφος 2, της αποφάσεως του Συμβουλίου, κατά το οποίο η επιτρεπόμενη για ορισμένες κατηγορίες προϊόντων διαφοροποίηση του βασικού φορολογικού συντελεστή δεν πρέπει σε καμία περίπτωση «να διατηρεί ή να εισάγει διακρίσεις έναντι προϊόντων προελεύσεως της Κοινότητας».

50. Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι είναι ασυμβίβαστη με την κατά το άρθρο 95 απαγόρευση των εσωτερικών φόρων που εισάγουν διακρίσεις η νομοθεσία η οποία, όπως εν προκειμένω, προβλέπει ένα σύστημα υπολογισμού της φορολογητέας βάσεως που έχει ως αποτέλεσμα να φορολογείται τελικά το εισαγόμενο προϊόν περισσότερο απ' ό,τι το ομοειδές τοπικό προϊόν.

51. Από τις τρεις μορφές φορολογικών ελαφρύνσεων που προβλέπει ο γαλλικός νόμος απομένει να εξεταστεί η απαλλαγή που προβλέπεται για τις επιχειρήσεις που έχουν κύκλο εργασιών κατώτερο του ορίου των 3 500 000 FF.

Οι ενάγουσες της κύριας δίκης υποστηρίζουν, στηριζόμενες σε στοιχεία των εμπορικών επιμελητηρίων, ότι η εν λόγω ελάφρυνση αφορά όλες τις επιχειρήσεις φαινομενικά μόνο: στην πραγματικότητα, πρόκειται για όφελος παρεχόμενο στις τοπικές επιχειρήσεις, οι περισσότερες από τις οποίες πραγματοποιούν κύκλο εργασιών κατώτερο του ορίου που προβλέπεται στον γαλλικό νόμο.

Οι ενάγουσες προσθέτουν ότι, εν πάση περιπτώσει, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν η επίμαχη απαλλαγή έχει τελικά τα αποτελέσματα που υποστηρίζουν οι ίδιες ότι έχει.

52. Διαμετρικά αντίθετα επιχειρήματα διατυπώνουν επ' αυτού η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Αμφότερες αντικρούουν τους ισχυρισμούς των εναγουσών της κύριας δίκης προσκομίζοντας ορισμένα στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την άποψή τους, ότι οι ισχυρισμοί των εναγουσών είναι τελείως αβάσιμοι, διότι η επίμαχη απαλλαγή δεν δημιουργεί διακρίσεις.

53. Θα ήθελα κατ' αρχάς να επισημάνω ότι υπάρχει μεγάλη διαφορά μεταξύ των στοιχείων που προσκόμισαν οι ενάγουσες εταιρίες και των στοιχείων της Επιτροπής. Όπως ομολογεί η ίδια η Επιτροπή, τα στοιχεία της δεν είναι πλήρη, διότι δεν καλύπτουν ολόκληρη την τοπική παραγωγή, ιδίως δε τις οικογενειακές επιχειρήσεις. Νομίζω επομένως ότι, λόγω των διαφορών μεταξύ των προσκομισθέντων από τους διαδίκους στοιχείων, δεν είναι δυνατόν να συναχθούν από τα στοιχεία αυτά σημαντικά συμπεράσματα.

Εξάλλου, δεδομένου ότι ούτε στη διάταξη περί παραπομπής περιέχονται σαφή στοιχεία και μονοσήμαντες ενδείξεις επί του ζητήματος αυτού, το Δικαστήριο μπορεί απλώς να συναγάγει από το προδικαστικό ερώτημα ποιες είναι οι περιπτώσεις που είναι πιθανόν να ανακύψουν και να αναφέρει για καθεμία από τις περιπτώσεις αυτές τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμοστούν. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται συνεπώς να προβεί στον ενδεδειγμένο έλεγχο για να εξακριβώσει αν η επίμαχη απαλλαγή προβλέπεται στην πραγματικότητα μόνο ή κυρίως για την τοπική παραγωγή.

54. *Θα ήθελα πάντως να τονίσω ότι η επίμαχη απαλλαγή χορηγείται σύμφωνα με ένα αντικειμενικό κριτήριο, τον κύκλο εργασιών, το οποίο εφαρμόζεται τόσο στα τοπικά όσο και στα εισαγόμενα προϊόντα.* Συνεπώς η ελάφρυνση αυτή, η οποία ισχύει αδιακρίτως για όλα τα εμπορεύματα, πρέπει κατ' αρχήν να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με το άρθρο 95· το συμπέρασμα όμως αυτό ισχύει καθόσον η ελάφρυνση αυτή δεν καταλήγει σε διακρίσεις ή σε προστατευτισμό. Επιβάλλεται συνεπώς να εξακριβωθεί αν το εν λόγω μέτρο, μολονότι τυπικά δεν κάνει διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων ανάλογα με την εθνικότητά τους, καταλήγει να παρέχει οφέλη μόνο στην τοπική παραγωγή και να αναιρεί εκ των προτέρων την παροχή οφέλους στις αλλοδαπές επιχειρήσεις. Η εξακρίβωση αυτή αποτελεί έργο του εθνικού δικαστηρίου, στο οποίο εναπόκειται να διαπιστώσει αν το όριο που προβλέπει ο νόμος καθορίστηκε κατά τρόπο ώστε, στην πραγματικότητα, των απαλλαγών να τυγχάνουν οι περισσότερες τουλάχιστον από τις τοπικές επιχειρήσεις, οι δε αλλοδαπές επιχειρήσεις να είναι οι μόνες που υπόκεινται στον φόρο, επειδή ο κύκλος εργασιών τους υπερβαίνει κατά κανόνα το όριο αυτό.

Αν διαπιστωθεί ότι αυτό πράγματι συμβαίνει, είναι προφανές ότι θα πρόκειται για «έμμεση» διάκριση αντιβαίνουσα προς την κατά το άρθρο 95 της Συνθήκης απαγόρευση της επιβολής εσωτερικών φόρων που δημιουργούν διακρίσεις.

55. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα εθνικά δικαστήρια:

— στην υπόθεση C-212/96:

«Το άρθρο 2, παράγραφος 3, της αποφάσεως 89/688/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1989, σχετικά με το καθεστώς που διέπει τα θαλάσσια διαπύλια τέλη στα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα, είναι ανίσχυρο, καθόσον επιτρέπει την καθιέρωση ενός καθεστώτος φορολογικών απαλλαγών το οποίο είναι ασυμβίβαστο με τα άρθρα 9 και 12 ή με το άρθρο 95 της Συνθήκης και του οποίου την καθιέρωση δεν επιτρέπει το άρθρο 227, παράγραφος 2.»

— στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-37/96 και C-38/96:

«α) Το επίμαχο εν προκειμένω φορολογικό καθεστώς αντιβαίνει προς τα άρθρα 9, 12 και 95 της Συνθήκης, καθόσον προβλέπει για την τοπική μόνο παραγωγή ορισμένες ολικές ή μερικές απαλλαγές από τον φόρο και τη μείωση της φορολογητέας βάσεως για τον υπολογισμό του φόρου.

β) Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν η προβλεπόμενη από τον γαλλικό νόμο απαλλαγή υπέρ των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν κύκλο εργασιών κατώτερο από ένα συγκεκριμένο όριο συνιστά στην πραγματικότητα διάκριση σε βάρος των αλλοδαπών επιχειρήσεων, η οποία απαγορεύεται από το άρθρο 95 της Συνθήκης.»