ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MARCO DARMON της 2ας Δεκεμβρίου 1987 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Η παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως που ασκήθηκε κατά του Ηνωμένου Βασιλείου αφορά τα κριτήρια εφαρμογής του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 77/388 της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών [1]. Στο Ηνωμένο Βασίλειο προσάπτεται, κατ' ουσίαν, η εφαρμογή « μηδενικού συντελεστή » σε ορισμένα αγαθά και παρεχόμενες υπηρεσίες που δεν δικαιολογείται από « λόγους κοινωνικού συμφέροντος καλώς καθοριζομένους και προς όφελος των τελικών καταναλωτών », όπως απαιτεί το άρθρο 17, τελευταία περίπτωση, της δεύτερης οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 [2], στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

2. Το κείμενο αυτό εντάσσεται σε διαδικασία που άρχισε το 1967, όταν εκδόθηκαν οι δύο πρώτες οδηγίες [3] περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίοι, σημειωτέον, δεν είχαν ποτέ στο Ηνωμένο Βασίλειο τη σημασία και τη μορφή της σωρευτικής και επαναληπτικής φορολογίας που ίσχυε στα ιδρυτικά κράτη μέλη της Κοινότητας [4]. Θεσπίστηκε έτσι « γενικός φόρος καταναλώσεως » [5], αν και « οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται κατά τον αυτό χρόνο » [6]. Δέκα έτη αργότερα, η έκτη οδηγία [7] (στο εξής: οδηγία) έθεσε ως βασικό σκοπό τη δημιουργία ίδιων πόρων των Κοινοτήτων, στους οποίους περιλαμβάνονται, « μεταξύ άλλων, και οι προερχόμενοι από το φόρο προστιθεμένης αξίας που προκύπτουν από την εφαρμογή κοινού συντελεστή επί *φορολογικής βάσεως καθοριζομένης κατά τρόπο ομοιόμορφο* και σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες » [8].

3. « Με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη » [9], τα άρθρα 13 έως 16 της οδηγίας προβλέπουν πίνακα απαλλαγών κοινών σε όλα τα κράτη αυτά. Εξάλλου, οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 28 της οδηγίας τους επιτρέπουν ιδίως να διατηρήσουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τους μειωμένους συντελεστές και τις απαλλαγές που υφίσταντο στις 31 Δεκεμβρίου 1975 και ανταποκρίνονταν στα κριτήρια του άρθρου 17, τελευταία περίπτωση, της δεύτερης οδηγίας (στο εξής: άρθρο 17). Η τελευταία αυτή δυνατότητα προβλέφθηκε επειδή θεωρήθηκε « *απαραίτητο* να προβλεφθεί *μεταβατική περίοδος* που να επιτρέπει την *προοδευτική*

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

1 — « Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση », ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — Οδηγία 67/228, « Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας » (στο εξής: ΦΠΑ)· ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5 (στο εξής: δεύτερη οδηγία).

3 — Πρώτη οδηγία 67/227 του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3· δεύτερη οδηγία, όπ.π.

4 — J. C. Scholsem, « La TVA, impôt européen » στα [Σύμμεικτα] Mélanges Fernand Dehousse, τόμος 2, σ. 305.

5 — Άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας.

6 — Όγδοη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας.

7 — Η τρίτη, τέταρτη και πέμπτη οδηγία είχαν ως μοναδικό σκοπό την παράταση της προθεσμίας εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

8 — Βλέπε δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, υπογράμμιση δική μου.

9 — Ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας.

προσαρμογή των εθνικών νομοθεσιών *σε ορισμένους τομείς*« [10].

4. Το σύστημα του εν λόγω μηδενικού συντελεστή που θεσπίστηκε βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 2, διακρίνεται, εντούτοις, από το μηχανισμό απαλλαγής που προβλέπεται από τη διάταξη αυτή. Αυτή αφορά, πράγματι, απαλλαγή « με επιστροφή των φόρων που καταβλήθηκαν στο προηγούμενο στάδιο » η οποία πραγματοποιείται κατά τη λιανική πώληση. Στα προηγούμενα στάδια, κάθε υποκείμενος στο φόρο, όπως καθορίζεται στο άρθρο 4 της οδηγίας, εισπράττει το φόρο. Μόνον ο λιανοπωλητής, που πωλεί στον « τελικό καταναλωτή » προϊόν που τυγχάνει απαλλαγής, δεν εισπράττει τον ΦΠΑ που κατέβαλε και που του επιστρέφεται από τις φορολογικές αρχές. Το σύστημα του μηδενικού συντελεστή λειτουργεί σε διαφορετική βάση. Ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες, που καθορίζονται από τον εθνικό νομοθέτη, αποτελούν αντικείμενο θεωρητικής και μηδενικής φορολογίας που συνίσταται στη μη είσπραξη ΦΠΑ, τόσο κατά το χρόνο παραδόσεως όσο και κατά τα προγενέστερα στάδια εμπορίας. Προφανώς στην περίπτωση αυτή δεν πραγματοποιείται επιστροφή προς όφελος του λιανοπωλητή. Κατά την Επιτροπή, ο μηδενικός συντελεστής αφορά περίπου το 35 % της ιδιωτικής καταναλώσεως των νοικοκυριών του Ηνωμένου Βασιλείου και το 33 % στην Ιρλανδία που αρνείται αυτό το ποσοστό, εκτιμώντας το σε 25 %. Τρία άλλα κράτη γνωρίζουν επίσης την τεχνική του μηδενικού συντελεστή, την οποία εφαρμόζουν, εντούτοις, σε πολύ μικρή κλίμακα, ιδίως στον τομέα του τύπου.

5. Ας σημειωθεί εκ των προτέρων ότι το σύστημα δεν αμφισβητείται ως προς την *αρχή* του από την Επιτροπή, η οποία το θεωρεί ισοδύναμο με τις απαλλαγές με επιστροφή. Επικρίνει, εντούτοις, την *εφαρμογή* μηδενικών συντελεστών σε ορισμένες κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών [11] του πίνακα του « Value Added Tax Act » του 1983. Θεωρεί ότι οι διατάξεις αυτές δεν ανταποκρίνονται στα κριτήρια του άρθρου 17. Μολονότι δέχεται ότι ο μηδενικός συντελεστής δεν έχει επίπτωση επί των ίδιων πόρων, σημειώνει ότι, « υπό το πρίσμα της πραγματοποιήσεως της εσωτερικής αγοράς, της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων και της προοδευτικής εναρμονίσεως των συντελεστών του ΦΠΑ ... », στόχος της είναι « να περιορίσει τη χρήση των μηδενικών συντελεστών στις πράξεις που ανταποκρίνονται στα κριτήρια του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, και αυτό στο πλαίσιο της γενικής φορολογικής της πολιτικής που έχει ως τελικό στόχο την ολική κατάργηση του συνόλου των μηδενικών συντελεστών και των απαλλαγών με επιστροφή ».

6. Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, για να καθοριστεί μέχρι ποιο σημείο της αλυσίδας εμπορίας μπορεί να εφαρμόζεται ο μηδενικός συντελεστής, έτσι ώστε να παρέχει *πλεονέκτημα στον τελικό καταναλωτή*, πρέπει να ληφθούν υπόψη μόνο τα στάδια που αντιστοιχούν στις « πραγματικές εισροές » κατά την παραγωγή ή τη διανομή του ίδιου τελικού προϊόντος που απαλλάσσεται βάσει των κριτηρίων του άρθρου 28, παράγραφος 2. Υποστηρίζει, εξάλλου, ότι μόνον ο αγοραστής αγαθών ή υπηρεσιών χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να χαρακτηριστεί ως τελικός καταναλωτής.

7. Η κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αντιτίθεται στον ορισμό αυτό, υποστηρίζοντας ότι τελικός καταναλωτής είναι το πρόσωπο που βρίσκεται στο τέλος της αλυσίδας παρα—

10 — Δέκατη ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας· υπογράμμιση δική μου.

11 — Αμφισβητούμενοι μηδενικοί συντελεστές:
Κατηγορία 1 — Διατροφή (ζωοτροφές, σπόροι, ζώντα ζώα χρησιμοποιούμενα για την παρασκευή ή προμήθεια τροφής προοριζόμενης να καταναλωθεί από τον άνθρωπο)
Κατηγορία 2 — Υπηρεσίες σχετικές με υπονόμους και νερά (όλες οι παροχές προς τη βιομηχανία)
Κατηγορία 6 — Υπηρεσίες πληροφορήσεως
Κατηγορία 7 — Καύσιμα και ενέργεια (παροχές σε χρήστες εκτός του τελικού καταναλωτή)
Κατηγορία 8 — Κατασκευή κτιρίων κλπ. που δεν πραγματοποιούνται από ή για τον τελικό καταναλωτή στο πλαίσιο κοινωνικής πολιτικής
Κατηγορία 17 — Ενδύματα και υποδήματα (προστατευτικές μπότες και κράνη πωλούμενα στους εργοδότες).

γωγής ή διανομής. Δεν είναι, εξάλλου, αναγκαίο να παρέχεται το πλεονέκτημα απευθείας ή αποκλειστικά στον τελικό καταναλωτή. Αρκεί η συναλλαγή να του παρέχει έμμεσο πλεονέκτημα, ιδίως μείωση της τελικής τιμής. Το καθού κράτος υπενθυμίζει ότι διαθέτει ευρεία ευχέρεια εκτιμήσεως ως προς τον καθορισμό της κοινωνικής του πολιτικής, επομένως και τα εθνικά μέτρα που ανταποκρίνονται σε « λόγους κοινωνικού συμφέροντος καλώς καθοριζομένους ». Μολονότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί την ύπαρξη αυτής της προνομίας, ισχυρίζεται, εντούτοις, ότι ο έλεγχος του Δικαστηρίου πρέπει να οδηγήσει στη διαπίστωση ότι τα μέτρα είναι εν προκειμένω αδικαιολόγητα ή δυσανάλογα προς τους αναφερόμενους λόγους κοινωνικού συμφέροντος, αποτελούντος έννοια της οποίας το κοινοτικό περιεχόμενο πρέπει να καθοριστεί από το Δικαστήριο.

8. Το Ηνωμένο Βασίλειο προσάπτει, όμως, γενικότερα, στην Επιτροπή ότι χρησιμοποιεί, στην πραγματικότητα, την προσφυγή λόγω παραβάσεως επιχειρώντας να παρακάμψει τις διατάξεις του άρθρου 28, κατά τις οποίες στο Συμβούλιο απόκειται να αποφασίζει ομόφωνα την κατάργηση των απαλλαγών που προβλέπονται στο ίδιο αυτό κείμενο. Κατά την καθής κυβέρνηση η άποψη αυτή αποτυπώνεται στους όρους που χρησιμοποιεί η Επιτροπή, από τους οποίους προκύπτει ότι « η εφαρμογή των μηδενικών συντελεστών αποτελεί ένα από τα βασικά εμπόδια στη διαδικασία ενοποιήσεως των συντελεστών του ΦΠΑ ». Το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι ενισχύεται κατά την εκτίμηση των πραγματικών κινήτρων της προσφεύγουσας από το γεγονός ότι η τελευταία δέχεται ότι οι εν λόγω μηδενικοί συντελεστές δεν έχουν επιπτώσεις επί των ιδίων πόρων, ακριβώς λόγω του μηχανισμού του άρθρου 28, παράγραφος 2, τελευταία φράση, που προβλέπει τη δήλωση « από τους υποκειμένους στο φόρο των στοιχείων που απαιτούνται για τον προσδιορισμό των ιδίων πόρων των αναγομένων » στις απαλλασσόμενες πράξεις. Το καθού κράτος ισχυρίστηκε επίσης ότι κατά το χρόνο ασκήσεως της προσφυγής η Επιτροπή δεν είχε προτείνει ακόμη στο Συμβούλιο το πρόγραμμα καταργήσεως που προβλέπει από το εν λόγω κείμενο. Πρέπει να σημειωθεί σχετικά ότι οι προτάσεις αυτές έγιναν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας [12].

9. Ας ειπωθεί εκ των προτέρων ότι αυτές οι αντιρρήσεις περί ενδεχομένων κινήτρων της προσφυγής φαίνονται ξένες προς το έργο του Δικαστηρίου. Δεν είναι ανάγκη να υπενθυμιστεί ότι εν πάση περιπτώσει η Επιτροπή, φύλακας των Συνθηκών, διαθέτει πλήρη ελευθερία εκτιμήσεως ως προς την άσκηση προσφυγής λόγω παραβάσεως και ότι σε αυτήν « απόκειται να επιλέξει το χρόνο ασκήσεως της προσφυγής ενώπιον του Δικαστηρίου » [13]. Ο ρόλος του Δικαστηρίου συνίσταται, εξάλλου και προ παντός, στην εκτίμηση των ενδεχομένων παραβάσεων των κοινοτικών υποχρεώσεων κράτους μέλους, οι οποίες καθορίζονται από το *θετικό δίκαιο*. Υπενθυμίζω σχετικά ότι στην υπόθεση Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, στην οποία το τελευταίο υποστήριξε ότι το προσφεύγον όργανο χρησιμοποίησε την προσφυγή κατά παραλείψεως ως μέσο επιδιώξεως πολιτικών σκοπών, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

« δεν μπορεί να περιοριστεί η άσκηση αυτού του δικαιώματος (της ασκήσεως προσφυγής κατά παραλείψεως ως προς ένα από τα κοινοτικά όργανα) χωρίς να θιγεί η θεσμική του θέση όπως τη θέλησε η Συνθήκη » [14].

Το Δικαστήριο απέρριψε έτσι την ένσταση απαραδέκτου που προβλήθηκε σχετικά από το Συμβούλιο, σύμφωνα με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα που είπε:

« Δεν είναι υπόθεση του Δικαστηρίου να κρίνει αν με την προσφυγή επιδιώκονται πολιτικοί στόχοι. Ενώπιον του Δικαστηρίου εκδικάζεται σύμφωνα με τους κανόνες της διαδικασίας μια διαφορά σχετικά με ένα νομικό

12 — ΕΕ C 250 της 18.9.1987, σ. 2.

13 — Απόφαση της 10.12.1968, υπόθεση 7/68, Rec. 1968, σ. 617, 625.

14 — Απόφαση της 22ας Μαΐου 1985, 13/83, Συλλογή 1985, σ. 1513, ιδίως σ. 1556, σημείο 17.

ζήτημα, δηλαδή την έκταση των υποχρεώσεων ενός κοινοτικού οργάνου. Η εν λόγω διαφορά θα επιλυθεί κατ' εφαρμογή των εν προκειμένω σχετικών διατάξεων, δηλαδή των διατάξεων της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, της 25ης Μαρτίου 1957. Κατά την εκδίκασή της λαμβάνεται υπόψη το συμφέρον της Κοινότητας και της έννομης τάξης της, η οποία σαφώς ορίζει ποια είναι η έκταση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των αντιδίκων » [15].

Τέτοιες υπενθυμίσεις αρχών, που υπογραμμίζουν τον αντικειμενικό χαρακτήρα των προσφυγών που ασκούνται ενώπιον του Δικαστηρίου, επιτρέπουν την εκτίμηση του περιεχομένου των επιχειρημάτων που προβάλλει σχετικά η καθής κυβέρνηση. Και μολονότι το προσφεύγον όργανο χρησιμοποίησε, εν προκειμένω, ορισμένες γενικές διατυπώσεις για τα συμφέροντα που θεωρούσε σχετικά, στην προσφυγή του αναφέρθηκε αδιαμφισβήτητα σε παράβαση του άρθρου 28 της έκτης οδηγίας σε συνδυασμό προς το άρθρο 17 της δεύτερης οδηγίας. Και, προφανώς, μόνον αυτές οι διατάξεις θα επιτρέψουν στο Δικαστήριο να διαπιστώσει την ύπαρξη ή την έλλειψη παραβάσεως του καθού κράτους, επειδή, αφού η έκτη οδηγία προβλέπει ρητά ότι στο Συμβούλιο απόκειται να *καταργήσει* τις θεσπισθείσες βάσει του άρθρου 28 εξαιρέσεις, η ίδια η *διατήρησή* τους, μέχρι την έκδοση αυτής της αποφάσεως, προϋποθέτει ότι είναι σύμφωνες προς το κείμενο αυτό. Πρέπει, λοιπόν, να εξετάσω αμέσως το τελευταίο αυτό ζήτημα.

I — Οι καλώς καθοριζόμενοι και προς όφελος των τελικών καταναλωτών λόγοι κοινωνικού συμφέροντος

10. Υπογραμμίζω εξ αρχής ότι « καλώς καθοριζόμενοι λόγοι κοινωνικού συμφέροντος » και συμφέρον του τελικού καταναλωτή δεν αποτελούν προϋποθέσεις προβλεπόμενες διαζευκτικά. Πράγματι, η μία αφορά το *σκοπό* των εν λόγω μέτρων, η άλλη τους *ωφελούμενους* από αυτό. Είναι, επομένως, σωρευτικές. Τίποτε δεν θα επέτρεπε, επιπλέον, να προβεί κανείς σε διασταλτική ερμηνεία διατάξεως που αφορά εξαίρεση από τους κανόνες της ενιαίας φορολογικής βάσεως του ΦΠΑ.

A — *Οι « καλώς καθοριζόμενοι λόγοι κοινωνικού συμφέροντος »*

11. Και οι δύο διάδικοι αναγνωρίζουν σχετικά στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια ως προς τον καθορισμό της κοινωνικής τους πολιτικής. Η Επιτροπή θεωρεί, εντούτοις, ότι στο Δικαστήριο απόκειται να προσδώσει κοινοτικό περιεχόμενο στην έννοια των « καλώς καθοριζομένων λόγων κοινωνικού συμφέροντος », πράγμα που θα έπρεπε να οδηγήσει, εν προκειμένω, το Δικαστήριο στη διαπίστωση ότι τα ληφθέντα μέτρα είναι ανεπαρκώς καθορισμένα ή αδικαιολόγητα ή και δυσανάλογα προς τους προβληθέντες λόγους.

12. Η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή μπορεί να επιδιώκει τη μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως των φτωχότερων κοινωνικών στρωμάτων. Μπορεί όμως να φανταστεί κανείς εξίσου ότι τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν τη φορολογία ως όργανο για να ικανοποιούν καλύτερα τις ανάγκες της μεγάλης πλειοψηφίας του πληθυσμού. Και δεν νομίζω ότι, προκειμένου για την εν λόγω έννοια, απόκειται στο Δικαστήριο να εξετάζει τη σκοπιμότητα των επιλογών που πραγματοποιούν τα κράτη μέλη. Υπενθυμίζω ότι, σχετικά με την επιφύλαξη της δημόσιας ηθικής στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

« σε κάθε κράτος μέλος απόκειται, καταρχήν, ο καθορισμός των απαιτήσεων της δημόσιας ηθικής στην επικράτειά του, σύμφωνα με τη δική του κλίμακα αξιών, και υπό τη μορφή που αυτό επέλεξε » [16].

15 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz της 7ης Φεβρουαρίου 1985, υπόθεση 13/83, προαναφερθείσα, σ. 1515, ιδίως σ. 1518.

16 — Regina κατά Henn et Darby, 34/79, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1979, Rec. 1979, σ. 3795.

Σας προτείνω να μεταφέρετε εν προκειμένω αυτή τη λύση. Πράγματι, εάν τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίσουν έτσι την προαναφερθείσα θεμελιώδη ελευθερία, ανάλογη ευχέρεια πρέπει να τους αναγνωριστεί, χωρίς να διακυβεύεται περισσότερο η συνοχή της κοινοτικής έννομης τάξης, όσον αφορά προσωρινές εξαιρέσεις από την ενιαία φορολογική βάση του ΦΠΑ.

13. Η τήρηση της εν λόγω οδηγίας απαιτεί, εντούτοις, να μπορεί το Δικαστήριο να επέμβει στην περίπτωση, κατά την οποία η άσκηση από τα κράτη μέλη των σχετικών εξουσιών τους, μη μπορώντας καθόλου να συνδεθεί με τον εν λόγω τομέα, εμποδίζει την εφαρμογή του ίδιου του κοινοτικού κειμένου. Προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να επιφυλάξει τον έλεγχό του στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο σκοπός των ληφθέντων μέτρων είναι σαφώς ξένος προς την ικανοποίηση των *θεμελιωδών,*ατομικών ή συλλογικών, *αναγκών* του πληθυσμού του κράτους μέλους.

Β — *Ο τελικός καταναλωτής*

14. Κατά τη γνώμη μου ο τελικός καταναλωτής πρέπει να οριστεί ως ο αποκτών αγαθό ή υπηρεσία για προσωπική χρήση, εκτός από τις οικονομικές δραστηριότητες που χρησιμοποιεί το άρθρο 4 της οδηγίας ως κριτήριο χαρακτηρισμού του υποκειμένου στο φόρο. Υποκείμενος στο φόρο και τελικός καταναλωτής διακρίνονται από το γεγονός ότι ο πρώτος εκτελεί πράξεις εξ επαχθούς αιτίας και ο δεύτερος *αποκτά* για δική του χρήση. Η διάταξη αυτή επιφέρει ουσιώδεις φορολογικές συνέπειες: ο υποκείμενος στο φόρο αφαιρεί καταρχήν την επιβάρυνση του ΦΠΑ, ενώ ο τελικός καταναλωτής βαρύνεται με το φόρο αυτό, « δεδομένου ότι δεν υπάρχει περαιτέρω συναλλαγή για την οποία καταβάλλεται τίμημα » [17]. Η τελευταία αυτή συνέπεια δεν μπορεί να παραγνωρίζεται, όταν πρόκειται για μηδενικό συντελεστή. Στην περίπτωση αυτή ο τελικός καταναλωτής ταυτίζεται με εκείνον που θα βαρυνόταν, χωρίς δυνατή έκπτωση, με το θετικό φόρο. Ο ορισμός αυτός, που απέχει πολύ από μια στενή προσέγγιση, μου φαίνεται ότι αντιστοιχεί αυστηρά στη μόνη φορολογική παραδοχή που είναι σύμφωνη, στο πλαίσιο των διατάξεων περί του ΦΠΑ, με τις κατηγορίες αυτής της φορολογίας. Πρόκειται, κατά τα λοιπά, για εκείνη που περιέχεται στο άρθρο 3 της προτάσεως της δέκατης έκτης οδηγίας περί του ΦΠΑ [18]:

« Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, νοούνται ως:

α) τελικός καταναλωτής:

1) πρόσωπο που δεν θεωρείται, για την εισαγωγή των αγαθών που αναφέρονται στο άρθρο 2, ως υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου·

2) υποκείμενος στο φόρο που έχει αποκλειστεί του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την κτήση του αγαθού. »

Γ — *« Προς όφελος » του τελικού καταναλωτή: η έννοια του πλεονεκτήματος*

15. Απομένει να εξεταστεί η έννοια του πλεονεκτήματος κατά το άρθρο 17 που αναφέρει τις απαλλαγές « *προς όφελος* των τελικών καταναλωτών ». Στο πλαίσιο της « συνήθους » απαλλαγής, το πλεονέκτημα αυτό απορρέει από τη μη εφαρμογή του ΦΠΑ κατά το στάδιο

17 — Staatssecretaris van Finanziën κατά Hong-Kong Trade Development Council, απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, Συλλογή 1982, σ. 1277, σημείο 9.

18 — ΕΕ C 226 της 28.8.1984, σ. 2.

του λιανικού εμπορίου. Κατ' ουσία, το πλεονέκτημα είναι ακριβώς το ίδιο στο σύστημα του μηδενικού συντελεστή: ο καταναλωτής δεν πληρώνει τον ΦΠΑ. Η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή σε προγενέστερα στάδια εμπορίας δεν παρέχει κανένα πρόσθετο φορολογικό πλεονέκτημα στον καταναλωτή, αφού αυτός, εν πάση περιπτώσει, δεν βαρύνεται με φόρο. Μπορεί, εντούτοις, να δεχθεί κανείς το μηδενικό συντελεστή κατά το προηγούμενο στάδιο φορολογήσεως, κατά το μέτρο που εφαρμόζεται στο *ίδιο το προϊόν* που *προορίζεται* για αγορά από τον τελικό καταναλωτή με μηδενικό συντελεστή.

16. Θα μπορούσε κανείς, περαιτέρω, να λάβει υπόψη του το έμμεσο πλεονέκτημα που θα απέρρεε, κατά την καθής κυβέρνηση, από την εφαρμογή μηδενικού συντελεστή σε *συντελεστές της παραγωγής* που συμβάλλουν στην παραγωγή των αγαθών, τα οποία υπόκεινται σε μηδενικό συντελεστή; Υπογραμμίζω ότι το πλεονέκτημα αυτό δεν υφίσταται από φορολογική άποψη, εφόσον χορηγείται στον τελικό καταναλωτή μηδενικός συντελεστής. Πράγματι, ο πολλαπλασιασμός των μηδενικών συντελεστών σε προηγούμενο στάδιο φορολογήσεως δεν έχει επίπτωση στη φορολογική επιβάρυνση του καταναλωτή, που απολαύει σε κάθε περίπτωση μηδενικού συντελεστή. Επομένως, το μόνο πλεονέκτημα που μπορεί να υφίσταται γι' αυτόν απορρέει από την ενδεχόμενη μείωση του κόστους του προϊόντος, συνεπεία της ελαφρύνσεως των ταμειακών επιβαρύνσεων και των γενικών εξόδων, ελλείψει θετικών συντελεστών επιβαλλόμενων στους οικείους συντελεστές της παραγωγής. Οι συνέπειες αυτές, που προκύπτουν από την οικονομική ανάλυση, μου φαίνονται, εντούτοις, ότι πρέπει να εξεταστούν προσεκτικά, κατά το μέτρο που ποικίλλουν, ανάλογα με τις προβλεπόμενες προθεσμίες εκπτώσεως, το μέγεθος, τη δομή των οικείων παραγωγών ή ενδιαμέσων, τις μεταξύ τους πιστωτικές σχέσεις κλπ. Ο πολύπλοκος χαρακτήρας των αποτελεσμάτων αυτών επιβάλλει σχετικά, κατά τη γνώμη μου, την επιφυλακτική εξέταση πλεονεκτήματος « προς όφελος του τελικού καταναλωτή » υπό την έννοια του άρθρου 17. Εντούτοις, κατά το μέτρο που η ίδια η ύπαρξη μειώσεως του κόστους μπορεί να παράσχει πλεονέκτημα, έστω και μεταβλητό, στον τελικό καταναλωτή, προτείνω στο Δικαστήριο να μην αποκλείσει την αρχή του μηδενικού συντελεστή που εφαρμόζεται μόνο στους *άμεσους και αποκλειστικούς* συντελεστές της παραγωγής προϊόντος που υπόκειται νομίμως σε μηδενικό συντελεστή.

17. Αφού διευκρινίστηκαν οι προϋποθέσεις που τίθενται από το υπό εξέταση κείμενο, πρέπει στο εξής να ελεγχθεί η τήρησή του από τα επίδικα μέτρα.

II — Εξέταση των επίδικων μηδενικών συντελεστών

A — *Κατηγορία 1 του πίνακα του Value Added Tax Act, παράρτημα 5 — Διατροφή*

18. Πρόκειται για εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή στις ζωοτροφές, στους σπόρους ή άλλα μέσα αναπαραγωγής φυτών και ζώων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την προμήθεια τροφής προοριζόμενης να καταναλωθεί από τον άνθρωπο. Οι διάφοροι αυτοί παράγοντες *συρρέουν* κατά την παραγωγή τροφών που προορίζονται να καταναλωθούν από τον άνθρωπο και υπόκεινται στο μηδενικό συντελεστή, χωρίς αυτό να αμφισβητείται. Η καθής κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ο συντελεστής αυτός μπορεί να παράσχει πλεονέκτημα απευθείας στον τελικό καταναλωτή, που παράγει ο ίδιος τα τρόφιμα βάσει των προμηθειών αυτών. Επικαλείται, γενικότερα, την ελάφρυνση του ταμείου των γεωργών καθώς και τις δυνατές επιπτώσεις επί των τιμών της διατροφής.

19. Καίτοι η τελευταία αυτή σκέψη πρέπει να γίνει δεκτή με τις ήδη εκτεθείσες επιφυλάξεις, δεν μπορούν να αποκλειστούν τα αρνητικά αποτελέσματα μιας φορολογήσεως των οικείων προϊόντων επί των τιμών της διατροφής, των οποίων οι αυξήσεις προς τα άνω

γίνονται ιδιαίτερα « αισθητές », προκειμένου για τον τελικό καταναλωτή. Σημειώνω ότι όλες οι σχετικές παροχές συμβάλλουν απευθείας και αποκλειστικά στην παραγωγή τροφών προοριζόμενων για τον τελικό καταναλωτή. Επιπλέον, τα πρόσωπα που παράγουν όσα τα ίδια καταναλίσκουν βάσει των προμηθειών αυτών και οι γεωργοί που φυλάσσουν μέρος της παραγωγής τους για οικογενειακή χρήση απολαύουν απευθείας πλεονεκτήματος που απορρέει από τους επικρινόμενους μηδενικούς συντελεστές. Προτείνω, λοιπόν, στο Δικαστήριο να μην αναγνωρίσει παράβαση στο σημείο αυτό.

Β — *Κατηγορία 2 — Παροχές υπηρεσιών σχετικές με τους υπονόμους — Παροχή νερού*

20. Όσον αφορά καταρχήν τους υπονόμους (συλλογή, εκκένωση ή επεξεργασία των χρησιμοποιημένων υδάτων, εκκενώσεις βόθρων, σηπτικών λάκκων κλπ.), οι υπηρεσίες αυτές χρηματοδοτούνται συνήθως από την είσπραξη ανταποδοτικού τέλους, μη υποκειμένου σε ΦΠΑ. Αντικείμενο φορολογητέων παροχών εμπορικών υπηρεσιών αποτελούν, επομένως, μόνον οι εκκενώσεις βόθρων ή σηπτικών λάκκων που είναι αναγκαίες ελλείψει αποχετευτικού δικτύου. Το Ηνωμένο Βασίλειο δικαιολογεί, κατ' ουσία, το μηδενικό συντελεστή για τις τελευταίες εγκαταστάσεις επικαλούμενο την ισότητα μεταξύ κατοίκων των πόλεων και απομονωμένων γεωργών που επωφελούνται, γενικά, του εν λόγω μέτρου. Επιπλέον, η απαλλαγή μπορεί να δικαιολογηθεί και από λόγους οικιακής οικονομίας. Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή αποβλέπει μόνο στις προμήθειες προς τη βιομηχανία. Επειδή το Ηνωμένο Βασίλειο επισημαίνει ότι είναι απίθανο να κάνουν οι βιομήχανοι χρήση των εν λόγω υπηρεσιών, θεωρώ, συμφωνώντας με την Επιτροπή, ότι η κατάργηση της επικρινόμενης διάταξης δεν πρέπει να παρουσιάζει δυσκολίες, αφού οι βιομήχανοι δεν μπορούν να θεωρηθούν ως τελικοί καταναλωτές.

21. Όσον αφορά την παροχή νερού προς τη βιομηχανία, τη μόνη αμφισβητούμενη, το Ηνωμένο Βασίλειο, μολονότι δέχεται ότι ο τομέας της βιομηχανίας είναι ο μεγαλύτερος καταναλωτής, ισχυρίζεται ότι για ορισμένους χρήστες το νερό χρησιμοποιείται κυρίως προς όφελος του ατόμου για την παρασκευή τροφής και ποτών. Δεν υπάρχει, εξάλλου, κανένας πρακτικός λόγος για να προσπαθήσει κανείς να περιγράψει τη θέση του τελικού καταναλωτή, αφού το νερό συνδέεται κατά την αντίληψη της κοινής γνώμης με τη διατροφή και πρέπει, κατ' αναλογία, να τυγχάνει της αυτής μεταχείρισεως.

22. Δεν είναι δυνατό να συνταχθεί κανείς με την επιχειρηματολογία αυτή. Πράγματι, οι βιομηχανικές χρήσεις του νερού είναι τόσο σημαντικές, ώστε μου φαίνεται ότι αποκλείουν το μηδενικό συντελεστή, ενόψει της ιδιότητας του χρήστη ως υποκειμένου στο φόρο. Θα δεχθώ μόνο, συμφωνώντας με την Επιτροπή, ότι θα μπορούσε να γίνει δεκτός μηδενικός συντελεστής στην περίπτωση βιομηχανικής παραγωγής τελικών προϊόντων στον τομέα της διατροφής. Το Ηνωμένο Βασίλειο επικαλέστηκε βέβαια την απαλλαγή για την παροχή νερού σε άλλο κράτος μέλος. Η Επιτροπή διευκρίνισε ότι αυτή στηρίζεται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο, κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης μεταβατικής περιόδου, τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις, εν προκειμένω « την παροχή νερού από οργανισμούς δημοσίου δικαίου » [19]. Το Ηνωμένο Βασίλειο που στηρίχτηκε ρητά στο άρθρο 28, παράγραφος 2, δεν ισχυρίστηκε ότι μπορούσε να επικαλεστεί τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, κατά τη γνώμη μου αυστηρώς διαζευκτικά αναφερόμενες, ούτε καν ότι πληρούσε τις προϋποθέσεις που απαιτούνται από το τελευταίο αυτό κείμενο. Θεωρώ, συνεπώς, ότι και από την άποψη αυτή πρέπει να διαπιστωθεί παράβαση.

19 — Σημείο 12 του παραρτήματος.

Γ — *Κατηγορία 6 — Υπηρεσίες πληροφορήσεως*

23. Αφού η Επιτροπή δέχθηκε την εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή σε περιπτώσεις παροχής πληροφοριών απευθείας προς το κοινό και κάθε βιομηχανία όπου αυτές χρησιμοποιούνται απευθείας για την παραγωγή προϊόντων, όπως οι εφημερίδες, μου φαίνεται, λοιπόν, ότι απομένει μόνον η αμφισβήτηση της εφαρμογής του συντελεστή αυτού στην παροχή πληροφοριών — κυρίως διά της οδού της πληροφορικής — σε αποδέκτες που τις χρησιμοποιούν για τελείως όμως διαφορετική επαγγελματική χρήση. Τέτοιοι δικαιούχοι μηδενικού συντελεστή (τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες κλπ.) αποκλείεται να χαρακτηριστούν ως τελικοί καταναλωτές.

Δ — *Κατηγορία 7 — Καύσιμα και ενέργεια*

24. Η Επιτροπή αμφισβητεί τις απαλλαγές που δεν αφορούν τους τελικούς καταναλωτές. Το Ηνωμένο Βασίλειο προβάλλει, αφενός, τη δυσκολία της διακρίσεως μεταξύ επαγγελματικής και ιδιωτικής χρήσεως από το μικτό χρήστη. Η αντίρρηση αυτή δεν είναι πειστική και στα κράτη μέλη απόκειται να ανεύρουν τις κατάλληλες τεχνικές λύσεις για κάτι που δεν φαίνεται καθόλου να αποτελεί ανυπέρβλητη δυσκολία. Εξάλλου, η καθής κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η φορολόγηση των παροχών αυτών στους τομείς της εκπαιδεύσεως και της υγείας συνεπάγεται αρνητικά κοινωνικά αποτελέσματα. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να διαπιστώσω, υπογραμμίζοντας τη μείζονα σημασία της καταναλώσεως ενέργειας από τον τομέα της βιομηχανίας, ότι, επειδή ο μηδενικός συντελεστής δεν ωφελεί, εν προκειμένω, τον τελικό καταναλωτή, πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να αναγνωριστεί στο σημείο αυτό η προβαλλόμενη παράβαση.

Ε — *Κατηγορία 8 — Κατασκευή κτιρίων*

25. Πρόκειται ασφαλώς για τη σημαντικότερη από οικονομική άποψη κατηγορία απαλλαγών, που περιλαμβάνει τον τομέα της κατοικίας, τον τομέα των ακινήτων για βιομηχανική και εμπορική χρήση και τον τομέα έργων πολιτικού μηχανικού. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η έλλειψη διακρίσεως ανάλογα με τη φύση των οικείων κατοικιών είναι δυσανάλογη προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται ότι είναι πολύ δύσκολο να διακρίνει κανείς, όπως πρότεινε η Επιτροπή, μεταξύ κατοικιών που κατασκευάζονται από τις τοπικές αρχές και αναμφισβήτητα απαλλάσσονται, και άλλων κατοικιών, στο μέτρο που ο ιδιωτικός τομέας προμηθεύει έκτοτε, λόγω των ρυθμίσεων που θεσπίστηκαν για την ενθάρρυνση της αποκτήσεως ιδιοκτησίας, ολοένα αυξανόμενο ποσοστό κατοικιών προοριζόμενων για τα φτωχότερα κοινωνικά στρώματα.

26. Εάν το Δικαστήριο έπρεπε να εξετάσει τη βασιμότητα των επιλογών που οδηγούν στην εφαρμογή μηδενικού συντελεστή επί της κατασκευής *όλων* των κατοικιών ιδιωτικής χρήσεως, θα μπορούσε ίσως κανείς να επισημάνει ότι παρόμοια μέτρα, επειδή δεν κάνουν διακρίσεις, ανταποκρίνονται σε μια πολύ ευρεία αντίληψη των προβαλλόμενων λόγων κοινωνικού συμφέροντος. Όπως όμως ήδη ανέφερα, η έκταση ενός τέτοιου ελέγχου θα αποτελούσε σφετερισμό των εξουσιών που αναγνωρίζονται στα κράτη μέλη. Εν πάση περιπτώσει, η επιλογή του Ηνωμένου Βασιλείου, δηλαδή η διευκόλυνση της αποκτήσεως ιδιοκτησίας από το σύνολο του πληθυσμού, δεν υπερβαίνει προδήλως τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που πρέπει να του αναγνωριστεί στον τομέα αυτό.

27. Προκειμένου τώρα για τον τομέα της βιομηχανίας και του εμπορίου, ο μηδενικός συντελεστής χρησιμοποιείται στο Ηνωμένο

Βασίλειο ως κίνητρο για την ανανέωση υποδομών και την κατασκευή οικοδομών, ιδίως από την άποψη της απασχολήσεως. Δεν συμμερίζομαι, σχετικά, τις επιφυλάξεις της Επιτροπής ως προς τους προβαλλόμενους λόγους κοινωνικού συμφέροντος. Πράγματι, η βελτίωση των βιομηχανικών δομών, η ανάπτυξη των συνοικιών και, προ παντός, οι ποσοτικές και ποιοτικές επιπτώσεις επί της απασχολήσεως αποτελούν προφανώς μείζονες κοινωνικούς λόγους. Οφείλω, εντούτοις, να καλέσω το Δικαστήριο να αναγνωρίσει την ύπαρξη παραβάσεων στο σημείο αυτό, κατά το μέτρο που οι εν λόγω μηδενικοί συντελεστές, μολονότι ωφελούν αναμφισβήτητα τον εργαζόμενο, το χρήστη, τον πολίτη, δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι παρέχουν πλεονέκτημα στον *τελικό καταναλωτή,* όπως απαιτεί η οδηγία. Η εξομοίωση στο σημείο αυτό του τελικού καταναλωτή προς το σύνολο του πληθυσμού δεν μου φαίνεται ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις ενός κειμένου που αφορά αναμφισβήτητα τον *αγοραστή* αγαθών ή υπηρεσιών για προσωπική χρήση. Επιπλέον, μια τόσο διασταλτική αντίληψη της έννοιας του τελικού καταναλωτή θα οδηγούσε στην de facto κατάργηση της σχετικής προϋποθέσεως που προβλέπει το κείμενο, ώστε να γίνεται, τελικά, αποδεκτή κάθε απαλλαγή στηριζόμενη σε λόγους κοινωνικού συμφέροντος.

28. Ως προς τα έργα πολιτικού μηχανικού τείνω να καταλήξω, για λόγους ανάλογους προς τους προεκτεθέντες, στην ίδια λύση. Και εδώ, παρά την κοινωνική άποψη των εκτεθέντων λόγων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δύσκολα μπορεί να διευκρινιστεί σε ποιο μέτρο ο τελικός καταναλωτής δεν συγχέεται απλώς με τον πληθυσμό στο σύνολό του.

ΣΤ — *Κατηγορία 17 — Ενδύματα και υποδήματα (μπότες και κράνη προστασίας)*

29. Ο μηδενικός συντελεστής που εφαρμόζεται επί της αγοράς των αγαθών αυτών από τους εργοδότες δικαιολογείται από τον φόβο ότι η φορολογία θα τους απέτρεπε από τον εξοπλισμό του προσωπικού τους με αυτά. Θα αρκεστώ στη διαπίστωση ότι ο ωφελούμενος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τελικός καταναλωτής κατά τον ορισμό στον οποίο στηρίχθηκα. Επιτρέψτε μου να προσθέσω, σχετικά, ότι από τις ίδιες τις παρατηρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου προκύπτει ότι πολλοί εργοδότες μπορούν και αφαιρούν το φόρο επί των εν λόγω προμηθειών.

30. Τελειώνοντας, προτείνω στο Δικαστήριο:

— να αναγνωρίσει ότι, επιβάλλοντας μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ:

  — κατά το μέτρο που ωφελεί τη βιομηχανία, στην παροχή νερού και τις υπηρεσίες τις σχετικές με τους υπονόμους,

  — στις υπηρεσίες πληροφορήσεως, εκτός από τις απευθείας προοριζόμενες είτε για το κοινό είτε για την παρασκευή προϊόντων, όπως οι εφημερίδες, που απολαύουν μηδενικού συντελεστή,

— στον τομέα της κατασκευής κτιρίων βιομηχανικής και εμπορικής χρήσεως και των έργων πολιτικού μηχανικού,

— εφόσον δεν παρέχονται στους τελικούς καταναλωτές, στις προμήθειες καυσίμων και ενέργειας, στις μπόττες και κράνη,

το Ηνωμένο Βασίλειο παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει της Συνθήκης ΕΟΚ και του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977,

— να απορρίψει, κατά τα λοιπά, την προσφυγή,

— να καταδικάσει το Ηνωμένο Βασίλειο στα δικαστικά έξοδα.