ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN MISCHO

της 7ης Ιουνίου 2001 [1]

1. Κάθε διαχειριστής ταμείου μπορεί, σε δεδομένη στιγμή, ακόμη και αν η οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως στην οποία ανήκει είναι κατά βάση καλή, να βρεθεί αντιμέτωπος με δυσεπίλυτα προβλήματα, όταν οι ημερήσιες εισροές κεφαλαίων δεν αντιστοιχούν στις εκροές τους που πρέπει να αντιμετωπίσει. Λόγω του τρόπου με τον οποίο η Ιταλική Δημοκρατία θέλησε να αντιμετωπίσει μια τέτοια αναντιστοιχία καλείται σήμερα να απολογηθεί ενώπιον του Δικαστηρίου σχετικά με παράβαση που της προσάπτει η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

2. Όπως επισημαίνει η κυβέρνηση του εν λόγω κράτους μέλους, «το 1993, το ιταλικό κράτος υποχρεώθηκε να αντιμετωπίσει την απώλεια άμεσων εσόδων οφειλόμενη στη μη είσπραξη στο τελωνείο του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

Κρίθηκε τότε ενδεδειγμένο, για μια μικρή κατηγορία υποκειμένων στον φόρο (ήτοι για αυτούς που, κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους, είχαν πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές εισαγωγές υπερβαίνουσες το 10 % του συνολικού ποσού εισαγωγών), να προβλεφθεί ότι οι φορολογικές απαιτήσεις τους θα επιστρέφονταν με κρατικούς τίτλους και δεν θα μεταφέρονταν προς έκπτωση στα επόμενα έτη.

Η επιστροφή διά κρατικών τίτλων, από την 1η Ιανουαρίου 1994, γι' αυτήν την κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι, πριν από το άνοιγμα των τελωνειακών συνόρων, εξασφάλιζαν άμεσα φορολογικά έσοδα, επέτρεψε στη φορολογική διοίκηση να διασφαλίσει τη σταθερότητα των εσωτερικών εσόδων και για τη χρήση του 1993.»

3. Τα θεσπισθέντα από την Ιταλική Δημοκρατία μέτρα περιλαμβάνονται σε δύο διαδοχικά νομοθετικά κείμενα. Πρόκειται, πρώτον, για το νομοθετικό διάταγμα 16, της 23ης Ιανουαρίου 1993 (GURI 18, της 23ης Ιανουαρίου 1993), που κατέστη ο νόμος 75, της 24ης Μαρτίου 1993 (GURI 69, της 24ης Μαρτίου 1993).

4. Το άρθρο 11, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, του εν λόγω νομοθετικού διατάγματος προβλέπει ότι:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο που, κατά τη διάρκεια του έτους 1992, πραγματοποίησαν εισαγωγές από άλλα κράτη μέλη ποσού άνω

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

του 10 % του συνόλου των πράξεων που πραγματοποίησαν κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους και που δήλωσαν πίστωση ΦΠΑ όχι κατώτερη από 100 εκατομμύρια λίρες δεν δικαιούνται να μεταφέρουν την πίστωση αυτή προς έκπτωση στα επόμενα έτη [...].

Οι διατάξεις του άρθρου 10, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, διέπουν την απόσβεση των πιστώσεων που αφορά το πρώτο εδάφιο του παρόντος άρθρου [...] [οι εν λόγω διατάξεις διέπουν την απόσβεση των πιστώσεων από την εκκαθάριση των ετησίων δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων στους υποκειμένους στον φόρο]. Στην περίπτωση αυτή η αίτηση [περί επιστροφής του ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων] πρέπει να υποβάλλεται το αργότερο στις 31 Μαρτίου 1993· ως απώτατη ημερομηνία για την εκτέλεση πράξεων επαληθεύσεως ορίζεται η 30ή Ιουνίου 1993· οι τόκοι κάθε πιστώσεως πρέπει να υπολογίζονται στις 31 Δεκεμβρίου 1993· η κάρπωση των κρατικών τίτλων άρχεται από την 1η Ιανουαρίου 1994· η αξία των εκδοθέντων τίτλων δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 7 500 δισεκατομμύρια λίρες και η σχετική δαπάνη αναγράφεται στην κατάλληλη θέση του προϋπολογισμού του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας για το οικονομικό έτος 1993· η απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας σχετικά με τα χαρακτηριστικά, τις λεπτομέρειες εφαρμογής και τη διαδικασία της παραδόσεως των κρατικών τίτλων πρέπει να δημοσιευθεί στην *Gazzetta ufficiale* το αργότερο έως τις 30 Νοεμβρίου 1993.»

5. Η εφαρμογή της ειδικής αυτής διαδικασίας επιστροφής παρατάθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 250, της 28ης Ιουνίου 1995 (GURI 150, της 29ης Ιουνίου 1995), που κατέστη ο νόμος 349, της 8ης Αυγούστου 1995 (GURI 196, της 23ης Αυγούστου 1995), το άρθρο 3α, πρώτο εδάφιο, του οποίου ορίζει ότι:

«Για την απόσβεση των πιστώσεων φόρου προστιθεμένης αξίας και των τόκων τους — όπως προσδιορίστηκαν με βάση τις δηλώσεις του έτους 1992 που υποβλήθηκαν από τους υποκειμένους στον φόρο που αναφέρονται στο άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, του νομοθετικού διατάγματος 16, της 23ης Ιανουαρίου 1993, που κατέστη, κατόπιν τροποποιήσεων, ο νόμος 75, της 24ης Μαρτίου 1993 — που δεν έχουν επιστραφεί κατά την ημερομηνία που αρχίζει να ισχύει το παρόν διάταγμα, το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας μπορεί να εκδώσει νέους κρατικούς τίτλους ελεύθερης κυκλοφορίας, με ισχύ από 1η Ιανουαρίου 1996, διάρκειας δέκα ετών και ανώτατης αξίας 400 δισεκατομμυρίων λιρών [...].»

6. Επιβάλλεται η υπενθύμιση ότι ο κοινοτικός μηχανισμός του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στο σύνολό του στηρίζεται στην αρχή ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο που οφείλει για τις πράξεις που πραγματοποίησε τον φόρο που ο ίδιος κατέβαλε στους προμηθευτές του κατά την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών που είναι αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητάς του, στοιχείο που διαφοροποιεί ριζικώς τον ΦΠΑ από τα συστήματα φόρων τύπου «καταρράκτη», στα οποία οι καταβαλλόμενοι στα διάφορα στάδια του εμπορικού κυκλώματος φόροι προστίθενται ο ένας στον άλλο.

7. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών

μελών, των σχετικών με τους φόρου κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [2] (στο εξής: έκτη οδηγία).

8. Το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρου που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για εισαχθέντα αγαθά·

γ) τον φόρο προστιθεμένης αξίας, ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, περίπτωση α', και το άρθρο 6, παράγραφος 3.»

9. Το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μία περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επί πλέον διαφορά είναι ασήμαντη.»

10. Η Επιτροπή, θεωρώντας ότι οι προπαρατεθείσες διατάξεις της ιταλικής νομοθεσίας συνιστούσαν παράβαση των άρθρων αυτών της έκτης οδηγίας, άσκησε κατά της Ιταλικής Δημοκρατίας την προσφυγή λόγω παραβάσεως, που πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 2 Μαρτίου 2000 με αριθμό C-78/00, την οποία καλούμαι να εξετάσω.

11. Με το δικόγραφο της προσφυγής η Επιτροπή ζήτησε από το Δικαστήριο να δια-

2 — ΕΕ L 145, σ. 1.

πιστώσει ότι, η Ιταλική Δημοκρατία, προβλέποντας την αντικατάσταση της επιστροφής του ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων — η οποία, εξάλλου, πραγματοποιήθηκε καθυστερημένα — για μια κατηγορία υποκειμένων στον φόρο που δικαιούνταν πίστωση φόρου κατά το έτος 1992, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας και να καταδικάσει την Ιταλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα. Η τελευταία ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής.

12. Ας εξετάσουμε, κατ' αρχάς, ποια ακριβώς είναι η παράβαση της έκτης οδηγίας που η Επιτροπή προσάπτει στην Ιταλική Δημοκρατία, διότι από την ανάγνωση της ανταλλαγείσας μεταξύ των μερών αλληλογραφίας κατά το προ της ασκήσεως της προσφυγής στάδιο προκύπτει ότι ενδεχομένως υπήρχε κάποια ασάφεια ως προς το σημείο αυτό.

13. Συγκεκριμένα, κατ' αρχάς, η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι η παράδοση τίτλων δανείου στους υποκειμένους στον φόρο που δικαιούνταν πίστωση ΦΠΑ κατά το έτος 1992 συνιστούσε, ενόψει των συνθηκών υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε, παραβίαση του κανόνα ότι η μεταφορά πραγματοποιείται την περίοδο που ακολουθεί εκείνη κατά την οποία το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του φόρου που πρέπει να καταβληθεί στο Δημόσιο Ταμείο.

14. Συναφώς, ισχυρίστηκε όχι μόνον ότι η εν λόγω παράδοση επρόκειτο, με βάση τις ίδιες τις διατάξεις της ιταλικής νομοθεσίας, να πραγματοποιηθεί το 1994, και όχι το 1993, αλλά επίσης, και ενδεχομένως κυρίως, ότι στην πραγματικότητα η παράδοση των τίτλων έγινε, σε πολλές περιπτώσεις, με σημαντική καθυστέρηση.

15. Αντιθέτως, δεν αμφισβήτησε σαφώς την επιστροφή υπό τη μορφή της παραδόσεως τίτλων. Μόνο στη συνέχεια η Επιτροπή ισχυρίστηκε ρητώς ότι η παράδοση τίτλων κρατικού δανείου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιστροφή υπό την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, λαμβάνοντας πλέον υπόψη την καθυστερημένη παράδοση των εν λόγω τίτλων μόνον ως επιβαρυντική περίσταση της παραβάσεως.

16. Εντούτοις, η διευκρίνιση αυτή έγινε αρκετά νωρίς ώστε να μην μπορεί να αντιταχθεί κατά της προσφυγής δυσαρμονία μεταξύ του εγγράφου οχλήσεως, της αιτιολογημένης γνώμης και της προσφυγής.

17. Οπωσδήποτε, η Ιταλική Κυβέρνηση δεν παρέλειψε να συναγάγει επιχείρημα, επί της ουσίας, από αυτό που θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μεταβολή της θέσεως της Επιτροπής, δεν αμφισβητεί, όμως, το παραδεκτό της προσφυγής και τα επιχειρήματα που προβάλλει προς υπεράσπισή της αφορούν το ζήτημα αν εδικαιούτο, αφού επέλεξε να κάνει χρήση της προβλεπόμενης στο άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας δυνατότητας να προβεί σε επιστροφή των πιστώσεων ΦΠΑ αντί να τις μεταφέρει στην επόμενη περίοδο, να διενεργήσει την επιστροφή αυτή διά της παραδόσεως τίτλων κρατικού δανείου.

18. Ποια είναι τα προβαλλόμενα επιχειρήματα;

19. Κατά την Επιτροπή, που στηρίζεται στην απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ.[3], όταν ένα κράτος μέλος επιλέγει την επιστροφή του πιστωθέντος ΦΠΑ, η επιστροφή αυτή πρέπει να είναι άμεση και να συνίσταται στην καταβολή προς τον υποκείμενο στον φόρο μετρητών.

20. Οπωσδήποτε, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν τη διαδικασία με την οποία πραγματοποιείται η επιστροφή, αλλά μόνο στο μέτρο που δεν θίγεται ούτε η εν λόγω αμεσότητα ούτε τα εν λόγω μετρητά.

21. Όμως, δεν μπορώ να θεωρήσω ότι αυτά διασφαλίζονται για τον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο παραδίδονται τίτλοι κρατικού δανείου που λήγουν μετά πέντε ή δέκα έτη.

22. Ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, αν επιθυμεί πράγματι να διαθέσει, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, το ποσό που του οφείλει το ιταλικό κράτος, πρέπει να βρει κάποιον που επιθυμεί να αποκτήσει τον τίτλο δανείου που του παραδόθηκε, χωρίς να είναι βέβαιος ότι ο τελευταίος θα τον αγοράσει στην ονομαστική του αξία, ενώ, πρέπει, εξάλλου, να καταβάλει τις προμήθειες που θα απαιτήσει ο χρηματοοικονομικός μεσάζων που θα μεσολαβήσει στη συναλλαγή.

23. Συγκεκριμένα, κατά την Επιτροπή, η ενέργεια της Ιταλικής Δημοκρατίας παρουσιάζει όλα τα χαρακτηριστικά αναγκαστικού δανείου.

24. Τελείως διαφορετική είναι, βεβαίως, η άποψη της Ιταλικής Κυβερνήσεως. Αυτή εκθέτει, κατ' αρχάς, ότι δεν προέβη σε καμία μείωση των πιστώσεων ΦΠΑ που δικαιούνταν οι υποκείμενοι στον φόρο. Η απαίτησή τους αναγνωρίστηκε στο σύνολό της. Ισχυρίζεται, στη συνέχεια, ότι, αφού επέλεξε την επιστροφή και όχι τη μεταφορά, έκανε απλώς χρήση της δυνατότητας που της παρείχε το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας να καθορίσει τη διαδικασία επιστροφής.

25. Συναφώς, ισχυρίζεται ότι η επιλογή διαδικασίας σημαίνει κάτι διαφορετικό από την επιλογή μεταξύ της τραπεζικής επιταγής, του τραπεζικού ή ταχυδρομικού εμβάσματος ή της παραδόσεως μετρητών.

26. Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, πολλές άλλες διαδικασίες επιστροφής μπορούν να εφαρμοστούν εφόσον δεν παραβλάπτονται τα δικαιώματα του υποκειμένου στον φόρο που δικαιούται πίστωση ΦΠΑ.

3 — C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 45.

27. Συναφώς, καμία αιτίαση δεν μπορεί να προσαφθεί στην Ιταλική Δημοκρατία σχετικά με τη διαδικασία που κυριαρχικώς θέσπισε.

28. Πράγματι, καίτοι οι τίτλοι εκδόθηκαν μόλις την 1η Ιανουαρίου 1994, οι υποκείμενοι στον φόρο ελάμβαναν έως την ημερομηνία αυτή τους προβλεπόμενους από την ιταλική νομοθεσία για την επιστροφή φόρου τόκους. Οι ίδιοι οι δανειακοί τίτλοι είχαν υψηλό επιτόκιο, διαφοροποιούμενο σημαντικά σε σχέση με τον πληθωρισμό, που ανερχόταν, π.χ., σε 7,8 % κατά το 1998.

29. Έως το 1999, το επιτόκιο αυτό ήταν πάντοτε υψηλότερο από το προβλεπόμενο για την επιστροφή φόρων επιτόκιο. Εν πάση περιπτώσει, οι τίτλοι ήταν ευχερώς διαπραγματεύσιμοι, αφού ήταν εισηγμένοι στο χρηματιστήριο και μπορούσαν, κατ' αρχήν, λαμβανομένου υπόψη του επιτοκίου τους, να πωληθούν σε τιμή υψηλότερη από την ονομαστική τους αξία, οπότε ο υποκείμενος στον φόρο που το επιθυμούσε, μπορούσε, σε κάθε στιγμή, να επιτύχει, ως αντάλλαγμα των τίτλων του, χρηματικό ποσό σε μετρητά τουλάχιστον ίσο με το ποσό της παλαιάς απαιτήσεώς του ΦΠΑ.

30. Τέλος, η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η Επιτροπή, επικεντρώνοντας τις αιτιάσεις της στην καθυστέρηση εκδόσεως των τίτλων, αναγνώρισε, στην πράξη, ότι η απόσβεση απαιτήσεως ΦΠΑ διά της παραδόσεως, λόγω επιστροφής, τίτλων κρατικού δανείου συμβιβάζεται απολύτως με το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, εφόσον η παράδοση των τίτλων δεν γίνεται με καθυστέρηση που προκαλεί οικονομική ζημία στον υποκείμενο στον φόρο.

31. Αναγνωρίζει ότι, εν προκειμένω, παρατηρήθηκαν ορισμένες καθυστερήσεις, αλλά διαβεβαιώνει ότι οφείλονταν σε ορισμένες δυσχέρειες και σφάλματα των οικείων διοικητικών αρχών και ότι αυτό δεν μπορούσε να θέσει εν αμφιβόλω, κατ' αρχήν, την ακολουθούμενη διαδικασία.

32. Ποια είναι η αξία των επιχειρημάτων αυτών;

33. Πρέπει να τονίσω, ευθύς εξαρχής, ότι σε ένα ερώτημα αρχής δεν μπορεί παρά να δοθεί απάντηση αρχής και ότι, συνεπώς, δεν υπάρχει λόγος να εξετάσουμε τα κέρδη ή τις απώλειες των συγκεκριμένων Ιταλών υποκειμένων στον φόρο, στους οποίους παραδόθηκαν, ως επιστροφή του πιστωθέντος ΦΠΑ, τίτλοι κρατικού δανείου.

34. Το μόνο ερώτημα που πρέπει να μας απασχολήσει είναι αν η παράδοση αυτή καθαυτή είναι σύμφωνη με τους τεθέντες από την έκτη οδηγία κανόνες.

35. Στο απλό αυτό ερώτημα η απάντησή μου είναι σαφώς όχι. Από το κείμενο του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει, όταν στο τέλος μιας περιόδου δηλώσεως ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται πιστώσεως, να οδηγήσει, κατ' επιλογήν του οικείου κράτους μέλους, είτε σε μεταφορά της επιπλέον διαφοράς στην επόμενη περίοδο είτε σε επιστροφή.

36. Αποκλείεται ο κοινοτικός νομοθέτης να θέλησε να παράσχει δύο δυνατότητες που συνεπάγονται αποτελέσματα τελείως διαφορετικά για τους υποκειμένους στον φόρο. Αυτό προφανώς θα συνέβαινε αν, όταν ένα κράτος μέλος επέλεγε την επιστροφή, ο υποκείμενος στον φόρο θα έπρεπε να περιμένει χρόνια πριν περιέλθει στη διάθεσή του σε μετρητά το ποσό που του οφείλεται, ενώ η απαίτηση του υποκειμένου στον φόρο που εδικαιούτο να μεταφέρει στην επόμενη περίοδο θα απεσβέννυτο πολύ γρήγορα διά συμψηφισμού.

37. Μένει να εξεταστεί ποιο είναι το απώτατο σημείο στο οποίο πρέπει να διενεργηθεί η επιστροφή. Η Επιτροπή παραπέμπει, συναφώς, στην απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz [4], με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι «το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [...] το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις εισροών».

38. Επομένως, το «δικαίωμα εκπτώσεως» ασκείται «αμέσως»· μπορούμε, όμως, από αυτό να συναγάγουμε συμπεράσματα όσον αφορά το χρονικό σημείο κατά το οποίο το κράτος μέλος πρέπει να προβεί στην «επιστροφή» της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ;

39. Με τη σκέψη 45 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Molenheide κ.λπ., το Δικαστήριο αναφέρθηκε στην «υποχρέωση των εθνικών αρχών να προβαίνουν σε άμεση επιστροφή σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας».

40. Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, με βάση το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, το ζήτημα της μεταφοράς της επιπλέον διαφοράς ή της επιστροφής γεννάται μόνον όταν «το ποσό της δικαιούμενης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλόμενου φόρου για *μια περίοδο δηλώσεως*» [5].

41. Επομένως, αν και το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται «αμέσως» και πολλές φορές κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το δικαίωμα μεταφοράς ή επιστροφής της επιπλέον διαφοράς ασκείται μόνο στο τέλος της εν λόγω περιόδου. Τα δύο δικαιώματα δεν πρέπει να συγχέονται.

4 — Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18.

5 — Η υπογράμμιση είναι δική μου.

42. Επιπλέον, μόλις τελειώσει μια δεδομένη «περίοδος δηλώσεως», τα κράτη μέλη πρέπει είτε να επιτρέψουν τη μεταφορά της επιπλέον διαφοράς στην επόμενη περίοδο, είτε να προβούν σε επιστροφή. Αφού ο συμψηφισμός της μεταφερθείσας απαιτήσεως με τις νέες οφειλές ΦΠΑ θα διενεργηθεί προοδευτικώς, κατά τη διάρκεια της νέας περιόδου, θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε ότι η επιστροφή μπορεί, και αυτή, να διενεργηθεί σε πολλά στάδια, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Πρέπει, όμως, να τελειώσει το αργότερο έως το τέλος της περιόδου αυτής.

43. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι φορολογικές απαιτήσεις της χρήσεως 1992 μπορούν να «επιστραφούν» με την παράδοση, από την 1η Ιανουαρίου 1994, τίτλων κρατικού δανείου που λήγουν μετά από πέντε έως δέκα έτη.

44. Η μόνη βεβαιότητα που δημιουργεί ένας τέτοιος τίτλος (αν, φυσικά, αποκλειστεί η περίπτωση, που με βάση τα διδάγματα του παρελθόντος δεν είναι εντελώς υποθετική, χρεωκοπίας του κράτους) είναι η πληρωμή κατά την ορισθείσα λήξη, της οποίας προηγείται περιοδική καταβολή τόκων με βάση το καθορισθέν επιτόκιο. Η βεβαιότητα αυτή βρίσκεται στον αντίποδα της καταβολής μετρητών που συνδέεται με την πληρωμή σε κυκλοφορούν νομίμως στο κράτος που διενεργείται η πληρωμή νόμισμα, που γίνεται το αργότερο έως τη λήξη της επόμενης περιόδου δηλώσεως.

45. Οπωσδήποτε, στην πράξη, όπως επισημαίνει η Ιταλική Κυβέρνηση, το γεγονός ότι τέτοιοι τίτλοι εισάγονται στο χρηματιστήριο τους προσδίδει επίσης μια μορφή ρευστότητας. Όμως η ρευστότητα αυτή δεν είναι πάντα τέλεια. Το χρηματιστήριο είναι μια αγορά όπου μπορεί να πωλήσει μόνον αυτός που βρίσκει αγοραστή και η εισαγωγή στο χρηματιστήριο δεν αποτελεί καθαυτή εγγύηση ότι κάθε πωλητής μπορεί πάντα να βρει, ασχέτως του αριθμού των τίτλων που θέλει να πωλήσει, αγοραστή πρόθυμο να τους αγοράσει. Αποτελεί δε ακόμη μικρότερη εγγύηση για το ότι ο ενδεχόμενος αυτός αγοραστής θα είναι πρόθυμος να καταβάλει τιμή αντίστοιχη με την ονομαστική αξία του τίτλου.

46. Όποιος γνωρίζει κατ' ελάχιστον τη λειτουργία της χρηματιστηριακής αγοράς ξέρει ότι η τιμή των ομολογιών, δηλαδή των τίτλων δανείου, μεταβάλλεται ανάλογα με τη διακύμανση του επιτοκίου. Κανένας δεν πρόκειται να αγοράσει στην ονομαστική του αξία ένα τίτλο δανείου με επιτόκιο 3 % αν το επιτόκιο των νέων τίτλων ανέρχεται σε 5 %. Ο αγοραστής ενός παλαιού τίτλου με επιτόκιο 3 % θα είναι πρόθυμος να καταβάλει αντίτιμο που θα του εξασφαλίζει πραγματική απόδοση 5 %, δηλαδή αντίτιμο σημαντικά κατώτερο της ονομαστικής αξίας. Αντιστρόφως, ένας τίτλος με επιτόκιο 10 % θα πωληθεί με τιμή ανώτερη της ονομαστικής του αξίας αν το επιτόκιο των νέων τίτλων ανέρχεται σε 5 %.

47. Όταν ο κάτοχος ενός τίτλου δανείου αποφασίζει να τον μεταβιβάσει πριν από τη λήξη του, αντιμετωπίζει μια μη προβλέψιμη κατάσταση, που τη μια ημέρα μπορεί να είναι γι' αυτόν ευνοϊκή, μπορεί, όμως, την επόμενη να είναι δυσμενής.

48. Όμως, όταν το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας αναφέρεται σε επιστροφή, οπωσδήποτε, δεν περιλαμβάνει μεταξύ των διαδικασιών επιστροφής διαδικασία που θέτει τον δανειστή έναντι μιας μη προβλέψιμης καταστάσεως, όποια και αν είναι αυτή.

49. Πρέπει να προστεθεί ότι η διαπραγμάτευση ενός τίτλου δανείου στο χρηματιστήριο συνεπάγεται κατ' ανάγκη έξοδα, διότι προϋποθέτει την παρέμβαση μεσάζοντος, ο οποίος υποχρεωτικώς αμείβεται. Επομένως, μόνον αν ο αγοραστής καταβάλει αντίτιμο μεγαλύτερο της ονομαστικής αξίας, ο πωλητής του τίτλου αυτού μπορεί να ελπίζει ότι θα λάβει πράγματι ποσό ίσο με την ονομαστική αξία.

50. Στη διαβεβαίωση της Ιταλικής Κυβερνήσεως ότι η παράδοση στον υποκείμενο στον φόρο τίτλων κρατικού δανείου δεν δημιουργεί προβλήματα ρευστότητας, οι ενδιαφερόμενοι θα μπορούσαν να αντιτάξουν ένα παραπλανητικό, αλλά απολύτως συναφές, ερώτημα αν δηλαδή δικαιούνται, προς καταβολή των διαφόρων φόρων που οφείλουν λόγω της δραστηριότητάς τους, να δώσουν αντί καταβολής τους τίτλους που τους παραδόθηκαν, αντί να πληρώσουν με επιταγή ή έμβασμα.

51. Κατά την άποψή μου, δεν υπάρχει αμφιβολία σχετικά με την απάντηση που θα ελάμβαναν από το ιταλικό Δημόσιο Ταμείο. Κατά μείζονα λόγο, δυσχερώς μπορούμε να φανταστούμε, αφού οι ιταλικές αρχές δεν έχουν ακόμη ακολουθήσει το παράδειγμα των Γάλλων επαναστατών, που καθόρισαν υποχρεωτική ισοτιμία του «assignat» [χαρτονομίσματος που κυκλοφόρησε κατά τη διάρκεια της Επαναστάσεως], ότι μπορούν να χρησιμοποιήσουν τη μέθοδο αυτή για να εξοφλήσουν τους προμηθευτές τους ή να πληρώσουν τους μισθωτούς τους, ενώ, ενόψει της έκτης οδηγίας, μπορούσαν νομίμως να χρησιμοποιήσουν τον πιστωθέντα ΦΠΑ για να εξασφαλίσουν την ταμειακή τους ισορροπία.

52. Τονίζω, επίσης, ότι η σημασία που απέδωσε η Ιταλική Κυβέρνηση στην «ευνοϊκή συναλλαγή» που, κατ' αυτήν, πραγματοποίησαν οι υποκείμενοι στον φόρο, στους οποίους παραδόθηκαν οι τίτλοι που άρχισαν να εκδίδονται το 1994, λόγω της διακυμάνσεως των επιτοκίων στην Ιταλία, αποκαλύπτει ότι η εν λόγω κυβέρνηση αποπειράται, κατά το δυνατόν, να αποφύγει τη συζήτηση σε επίπεδο αρχής, επίπεδο στο οποίο η άποψή της ουδόλως μπορεί να υποστηριχθεί.

53. Αποκαλυπτικό είναι, κατά τη γνώμη μου, επίσης, το γεγονός ότι η Ιταλική Κυβέρνηση, με έγγραφο της 19ης Φεβρουαρίου 1999 του γραφείου του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, Προϋπολογισμού και Οικονομικού Προγραμματισμού, που περιλαμβάνεται στον φάκελο, τονίζει, για να εξηγήσει ότι η διαδικασία που ακολουθήθηκε κατ' εφαρμογήν των προπαρατεθέντων νομοθετικών διαταγμάτων του 1993 και του 1995 δεν μπορεί, σε καμία περίπτωση, να θεωρηθεί ως μεταφορά σε μεταγενέστερη της επόμενης της περιόδου ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση περίοδο, αλλά ότι, αντίθετα, συνεπαγόταν απόσβεση κάθε οφειλής του δημοσίου ταμείου λόγω ΦΠΑ έναντι των οικείων υποκειμένων στον φόρο, ότι πρόκειται για «διαδικασία επιστροφής με την οποία υποκαθίσταται στην οφειλή που αντιστοιχεί στη φορολογική απαίτηση του υποκειμένου στον φόρο άλλη οφειλή που ενσωματώνεται στον κρατικό τίτλο».

54. Κατά την άποψή μου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ συμβιβάζεται με κάτι που μοιάζει με ταχυδακτυλουργία, αφού το ιταλικό κράτος θα εξοφλούσε στους οφειλέτες του, δημιουργώντας, υπέρ αυτών, απαίτηση πληρωτέα μετά την πάροδο μακρού χρόνου.

55. Μια τέτοια πράξη εμπίπτει ίσως στην «κυριαρχική εξουσία» του Ιταλού νομοθέτη, για να επαναλάβω μια έκφραση που χρησιμοποίησε η Ιταλική Κυβέρνηση σε ένα από τα έγγραφά της προς την Επιτροπή, μόνον, όμως, για φόρους που ουδόλως διέπονται από το κοινοτικό δίκαιο.

56. Ως συμπέρασμα της αναλύσεως αυτής σχετικά με το παραδεκτό, από πλευράς της έκτης οδηγίας, της διαδικασίας που ακολούθησε η Ιταλική Κυβέρνηση, δεν μπορώ παρά να δεχθώ την άποψη της Επιτροπής ότι πρόκειται, στην πράξη, για αναγκαστικό δάνειο.

57. Στον δικαιούχο μιας απαιτήσεως που δημιουργεί υπέρ αυτού δικαίωμα άμεσης πληρωμής σε μετρητά παραδίδεται, αντί και στη θέση της πληρωμής αυτής, άλλος τίτλος που ενσωματώνει απαίτηση, ο οποίος, όπως αποφάσισε ο νομοθέτης, συνεπάγεται απόσβεση της οφειλής του Δημοσίου Ταμείου λόγω ΦΠΑ.

58. Κατά την Επιτροπή, μια τέτοια υποκατάσταση θα έπρεπε, στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών, να θεωρηθεί ως ανανέωση.

59. Κατά την άποψή μου, η πράξη της Ιταλικής Κυβερνήσεως θα έπρεπε να θεωρηθεί μάλλον ως δόση αντί καταβολής.

60. Εντούτοις, όποιος από τους δύο χαρακτηρισμούς κι αν γίνει δεκτός στις σχέσεις ιδιωτικού δικαίου, μια τέτοια πράξη προϋποθέτει προφανώς συμφωνία του δανειστή.

61. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι αυτό δεν ισχύει στο ιταλικό δημόσιο δίκαιο, το δίκαιο αυτό δεν υπερισχύει του κοινοτικού δικαίου, το οποίο, όπως πιστεύω, απέδειξα, απαγορεύει έναν τέτοιο τρόπο επιστροφής των πιστώσεων ΦΠΑ.

62. Έχοντας αποκλείσει, εξ αρχής, κάθε συζήτηση σχετικά με τις συγκεκριμένες συνέπειες, για τους υποκειμένους στον φόρο, των προπαρατεθέντων νομοθετικών διαταγμάτων του 1993 και του 1995, διότι, κατά την άποψή μας, η ύπαρξη της παραβάσεως είναι απολύτως άσχετη των συνεπειών αυτών, δεν θα ασχοληθώ με τους ισχυρισμούς της Επιτροπής σχετικά με την ιδιαίτερη σοβαρότητα της παραβάσεως εξαιτίας του γεγονότος ότι οι τίτλοι δανείου παραδόθηκαν με καθυστέρηση. Δεδομένου ότι η προσφυγή λόγω παραβάσεως είναι αντικειμενική προσφυγή και το Δικαστήριο δεν επιβάλλει, σε καμία περίπτωση, ποινή, για

την οποία η σοβαρότητα της παραβάσεως θα είχε σημασία, θεωρώ ότι, ακόμη και αν η περίσταση αυτή που επισημαίνει η Επιτροπή καθιστά, πράγματι, πρόδηλη την παράβαση της Ιταλικής Δημοκρατίας, το Δικαστήριο δεν υποχρεούται να την αναφέρει στο διατακτικό της αποφάσεώς του.

63. Η σοβαρότητα της παραβάσεως θα αποτελούσε, βεβαίως, ένα στοιχείο που θα έπρεπε να συνεκτιμηθεί αν το Δικαστήριο ασκούσε την αρμοδιότητα που έχει βάσει του άρθρου 171, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 228, παράγραφος 2, ΕΚ), αυτό όμως δεν συμβαίνει στην παρούσα διαδικασία.

64. Απομένει προς εξέταση ένα τελευταίο σημείο. Πρόκειται για τους ισχυρισμούς της Ιταλικής Δημοκρατίας σχετικά με τις δυσκολίες που θα αντιμετωπίσει αν το Δικαστήριο δεχθεί την προσφυγή της Επιτροπής.

65. Ας μου επιτραπεί να αντιμετωπίσω συνοπτικώς το ζήτημα αυτό, διότι είναι απολύτως σαφές ότι τέτοιοι ισχυρισμοί ουδόλως μπορούν, κατά πάγια νομολογία, να ληφθούν υπόψη στο πλαίσιο προσφυγής που ασκείται με βάση το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ). Είτε η παράβαση υφίσταται και το Δικαστήριο δεν μπορεί παρά να τη διαπιστώσει είτε δεν υφίσταται και η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί. Εφόσον η παράβαση διαπιστωθεί με απόφαση του Δικαστηρίου, εναπόκειται στο κράτος μέλος να εξετάσει ποια μέτρα πρόκειται να λάβει για να την εξαλείψει. Αν θεωρεί ότι αυτό είναι αδύνατο, πρέπει να ενημερώσει την Επιτροπή. Η τελευταία θα εκτιμήσει αν πρέπει να ασκήσει νέα προσφυγή με βάση το άρθρο 171, παράγραφος 2, της Συνθήκης και, τελικώς, το Δικαστήριο θα αποφασίσει, εφόσον ασκηθεί τέτοια προσφυγή, αν το κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις του, μη εκτελώντας προσηκόντως την απόφαση λόγω παραβάσεως, και αν πρέπει να το υποχρεώσει στην καταβολή κατ' αποκοπήν ποσού ή χρηματικής ποινής.

66. Όμως, οι ισχυρισμοί αυτοί, όπως η σοβαρότητα της παραβάσεως, δεν μπορούν να εξεταστούν στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας.

67. Πριν προτείνω, θα ήθελα επίσης να επισημάνω, καίτοι αυτό ουδόλως προεβλήθη κατά την έγγραφη διαδικασία, ότι η διαδικασία που ακολούθησε η Ιταλική Δημοκρατία δεν συνιστά μόνον παράβαση της έκτης οδηγίας.

68. Πράγματι, αφού η παράδοση των κρατικών τίτλων αντί και στη θέση της προβλεπόμενης από την έκτη οδηγία επιστροφής αφορούσε ορισμένους μόνον υποκειμένους στον φόρο που δικαιούνταν πίστωση ΦΠΑ λόγω πράξεων εισαγωγής από άλλα κράτη μέλη, είναι, κατά την άποψή μου, προφανές, με βάση τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι πρόκειται για παράβαση του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως,

άρθρου 90 ΕΚ). Ο ΦΠΑ είναι, πράγματι, εσωτερικός φόρος που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής, άμεση παράβαση της οποίας συνιστά η επιχειρηθείσα διάκριση μεταξύ των εισαγωγέων και των λοιπών επιχειρηματιών, σχετικά με τη διαδικασία αποδόσεως του επιπλέον εισπραχθέντος φόρου.

Πρόταση

69. Ενόψει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο:

— να διαπιστώσει ότι η Ιταλική Δημοκρατία, προβλέποντας την αντικατάσταση της επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων για μια κατηγορία υποκειμένων στον φόρο που δικαιούνταν πίστωση φόρου κατά το έτος 1992, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρου κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση·

— να καταδικάσει την Ιταλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.