δεν επιβάλλεται επί του τελικού προϊόντος αλλά επί του θερμού μούστου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες που προκύπτουν κατά τα επόμενα στάδια παρασκευής και συσκευασίας, και κατά το οποίο, επειδή είναι τεχνικώς αδύνατο να ελεγχθούν εκ των υστέρων οι πραγματικές απώλειες θερμού μούστου, ο εισαγόμενος ζύθος φορολογείται βάσει της ποσότητας του τελικού προϊόντος, η οποία υφίσταται μια κατ' αποκοπήν διόρθωση προκειμένου να ληφθεί υπόψη η ποσότητα θερμού μούστου που τεκμαίρεται ότι χρησιμοποιήθηκε, ενώ για την εξαγόμενη μπύρα επιστρέφεται ο ειδικός φόρος καταναλώσεως βάσει ενός κατ' αποκοπήν υπολογισμού, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τα άρθρα 95, πρώτο εδάφιο, και 96 της Συνθήκης, παρά μόνον εάν αποδειχθεί ότι είναι διαρρυθμισμένο κατά τρόπο που να αποκλείει σε κάθε περίπτωση αφενός τη μεγαλύτερη επιβάρυνση της εισαγομένης μπύρας σε σχέση με την εγχώρια και αφετέρου την επιστροφή, κατά την εξαγωγή της μπύρας, ποσού που να υπερβαίνει τους φόρους που έχουν επιβληθεί στο προϊόν πριν από την εξαγωγή του.

Κατά συνέπεια, παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης το κράτος μέλος το οποίο, κατά την εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος φορολογήσεως του ζύθου, λαμβάνει υπόψη, για την είσπραξη του ειδικού φόρου καταναλώσεως κατά την εισαγωγή και για την επιστροφή του λόγω εξαγωγής, ποσοστό απωλείας συνεπεία της μετατροπής του μούστου σε τελικό προϊόν υπερβαίνον το ποσοστό απωλείας σε ορισμένα εγχώρια ζυθοποιεία.

ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ
στην υπόθεση C-152/89 *

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

Σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες της Οικονομικής Ενώσεως Βελγίου και Λουξεμβούργου, τόσο στο Λουξεμβούργο όσο και στο Βέλγιο, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως ζύθου δεν υπολογίζεται με βάση το τελικό προϊόν αλλά τον θερμό μούστο, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες που προκύπτουν κατά τα μεταγενέστερα στάδια παρασκευής και επεξεργασίας.

Στα πλαίσια ενός τέτοιου συστήματος, ο καθορισμός του ποσού του ειδικού φόρου καταναλώσεως που πρέπει να βαρύνει το τελικό προϊόν κατά την εξαγωγή ή την εισαγωγή του προϋποθέτει αναγωγή στη βάση επιβολής του φόρου, ήτοι στον θερμό μούστο από τον οποίο προέρχεται η μπύρα, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών που συνεπάγεται η μετατροπή του μούστου σε ζύθο.

Κατά την εξαγωγή, η μετατροπή του εξαγομένου προϊόντος σε θερμό μούστο, προκειμένου να καθοριστεί ο επιβλητέος φόρος, πραγματοποιείται βάσει συντελεστή 10/9, ο οποίος αντιστοιχεί σε ποσοστό απωλείας 10 % θερμού μούστου. Το εν λόγω σύστημα οδηγεί σε αύξηση του επιστρεπτέου ειδικού φόρου καταναλώσεως λόγω εξαγωγής κατά 11,11 %.

Κατά την εισαγωγή, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως υπολογίζεται βάσει των πράγματι

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

εισαγομένων ποσοτήτων, εκφραζομένων σε εκατόλιτρα. Προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι απώλειες, η υπολογιζόμενη ποσότητα μούστου για κάθε μετατροπή προσαυξάνεται κατά 5 %, πράγμα που αντιστοιχεί σε ποσοστό απωλείας 4,7619 % θερμού μούστου.

Θεωρώντας ότι τα ποσοστά απωλείας που εφαρμόζει το Λουξεμβούργο υπερβαίνουν το πραγματικό επίπεδο απωλειών στο εσωτερικό της χώρας και, κατά συνέπεια, συνιστούν παράβαση των άρθρων 95 και 96 της Συνθήκης ΕΟΚ, η Επιτροπή, με έγγραφο της 12ης Δεκεμβρίου 1983, κάλεσε τις εθνικές αρχές να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους εντός προθεσμίας ενός μήνα, σύμφωνα με την προβλεπόμενη από το άρθρο 169, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης διαδικασία.

Στο έγγραφο οχλήσεώς της η Επιτροπή αναφέρει ότι, κατά τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή της, οι απώλειες σε ένα σύγχρονο ζυθοποιείο μπορούσαν να κατέλθουν μέχρι και 2 % και ότι δεν υπήρχε κανένας λόγος να υποτεθεί ότι οι απώλειες των ζυθοποιείων του Λουξεμβούργου υπερέβαιναν το ποσοστό αυτό. Κατά την Επιτροπή, στο πλαίσιο του συστήματος φορολογήσεως ζύθου του Λουξεμβούργου, η επιστροφή λόγω εξαγωγής είναι ανώτερη του ποσού του φόρου που έχει πράγματι επιβληθεί στο τελικό προϊόν, ενώ ο φόρος που βαρύνει το προϊόν κατά την εισαγωγή είναι υψηλότερος από εκείνον που βαρύνει το ομοειδές εγχώριο προϊόν.

Στην απάντησή του, το Λουξεμβούργο εξήγησε το σύστημά του φορολογήσεως ζύθου και αμφισβήτησε το ότι τα εφαρμοζόμενα στα σύνορά του ποσοστά συνιστούν παράβαση των άρθρων 95 και 96 της Συνθήκης.

Κατόπιν αυτού, η Επιτροπή ζήτησε από δύο ανεξαρτήτους εμπειρογνώμονες, τους καθηγητές Dalgliesh και Narziss, την εκπόνηση μελέτης και, βάσει των εκθέσεών τους, εξέδωσε, στις 2 Φεβρουαρίου 1987, αιτιολογημένη γνώμη, δεχόμενη, για το Λουξεμβούργο, ποσοστά απωλείας κυμαινόμενα στο κάτω μέρος του περιθωρίου 3,8 έως 5,1 % για τις εξαγόμενες μπύρες και του περιθωρίου 2,7 έως 4 % για τις διατιθέμενες στο εσωτερικό της χώρας μπύρες.

Με το από 16 Οκτωβρίου 1987 έγγραφό της, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου απάντησε ότι η ζυθοποιία της δεν είναι καλά εξοπλισμένη και ότι η φύρα των ζυθοποιείων της κατά την παραγωγή μπύρας δεν κατέστη δυνατόν να μειωθεί κάτω του 10 %, ενώ τα ζυθοποιεία άλλων χωρών είναι καλύτερα εξοπλισμένα και οι απώλειές τους ανέρχονται σε 4,7619 %.

Κρίνοντας ανεπαρκή την εξήγηση αυτή, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή, βάσει του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 169 της Συνθήκης.

Η προσφυγή κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 27 Απριλίου 1989.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και κατόπιν ακροάσεως του γενικού εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

II — Αιτήματα των διαδίκων

Η *Επιτροπή* ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναγνωρίσει ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, καθορίζοντας για την επιβολή της εξισωτικής εισφοράς κατά την εισαγωγή και την επιστροφή λόγω εξαγωγής του ειδικού φόρου καταναλώσεως

επί του ζύθου το ποσοστό απωλείας που χαρακτηρίζει το τελικό προϊόν έναντι του μούστου σε ύψος υπερβαίνον το κατά μέσον όρον ισχύον για τη βιομηχανία παρασκευής ζύθου του Λουξεμβούργου και υπερβαίνον, εν πάση περιπτώσει, το ποσοστό που ισχύει για ορισμένες επιχειρήσεις ζυθοποιίας του Λουξεμβούργου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης ΕΟΚ·

— να καταδικάσει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στα δικαστικά έξοδα.

Το *Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου* ζητεί από το Δικαστήριο:

— να απορρίψει την προσφυγή ως απαράδεκτη και, επικουρικώς, ως αβάσιμη·

— να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

III — Ισχυρισμοί και επιχειρήματα των διαδίκων

Α — *Επί του παραδεκτού*

Η *Επιτροπή* βεβαιώνει ότι εκδήλωσε από την αρχή την προτίμησή της για μια νομοθετική λύση προς την κατεύθυνση της εναρμονίσεως της φορολογικής βάσεως για την επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως επί του ζύθου και ότι για τον λόγο αυτό δεν υπέβαλε στην κρίση του Δικαστηρίου την αρχή της φορολογήσεως του μούστου, αλλά τον τρόπο εφαρμογής του συστήματος κατά την εξαγωγή και την εισαγωγή.

Όσον αφορά το παραδεκτό της προσφυγής, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η αιτιολογημένη γνώμη αφορούσε το κατώτατο μέρος του εφαρμοζομένου περιθωρίου απωλειών και, επομένως, αναφερόταν στα πλέον αποδοτικά ζυθοποιεία, γεγονός που δικαιολογεί την αναφορά, στο πλαίσιο της προσφυγής, στο ποσοστό απωλείας « ορισμένων ζυθοποιείων » του Λουξεμβούργου. Κατά την Επιτροπή, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου αντελήφθη πολύ καλά το νόημα της διαφοράς, όπως προκύπτει από την αρνητική απάντησή της στην αιτιολογημένη γνώμη, και κατά συνέπεια δεν μπορεί να επικαλείται την ύπαρξη αντιφάσεων μεταξύ της εν λόγω γνώμης και της προσφυγής.

Η *Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου* παρατηρεί, καταρχάς, ότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί ούτε το σύστημα φορολογήσεως του ενδιαμέσου προϊόντος ούτε την αρχή της προσαυξήσεως του ισοδυνάμου σε μούστο στα σύνορα, αμφισβητεί δε μόνο το ύψος των εφαρμοζομένων προσαυξήσεων, που βασίζονται σε ποσοστά απωλείας τα οποία η Επιτροπή θεωρεί υπερβολικά.

Στη συνέχεια, η καθής κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό της προσφυγής, καθόσον στην τελευταία προβάλλεται επικουρικώς το γεγονός ότι τα εφαρμοζόμενα ποσοστά ξεπερνούν το ποσοστό απωλείας « ορισμένων ζυθοποιείων του Λουξεμβούργου », ενώ η αιτιολογημένη γνώμη προσήπτε στο Λουξεμβούργο μόνον το ότι, όσον αφορά την επιστροφή λόγω εξαγωγής του ειδικού φόρου καταναλώσεως, εφήρμοζε ποσοστό απωλείας υπερβαίνον το ποσοστό που παρατηρείται « κατά μέσο όρο στη βιομηχανία ζύθου του Λουξεμβούργου », και, όσον αφορά την εξισωτική εισφορά κατά την εισαγωγή, ότι καθόρισε ποσοστό υπερβαίνον την ανώτατη τιμή απωλειών διαπιστουμένων κατά μέσο όρο στο Λουξεμβούργο και στις χώρες που εξάγουν προς το Λουξεμβούργο.

Τέλος, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου επικαλείται την ασυμφωνία μεταξύ του διατακτικού και του αιτιολογικού της αιτιολογημένης γνώμης προς την οποία κατηγορείται ότι δεν συμμορφώθηκε, καθόσον με το μεν διατακτικό το Λουξεμβούργο υποχρεωνόταν να μην υπερβεί τον μέσο όρο που παρετηρείτο στο Λουξεμβούργο και στις χώρες που εξάγουν προς το Λουξεμβούργο, ενώ η κρίσιμη αιτιολογική σκέψη της απαγόρευε μόνο την υπέρβαση του ποσοστού απωλείας που σημειωνόταν

κατά τη διαδικασία παραγωγής εντός του Λουξεμβούργου. Η αντίφαση αυτή, καθώς και η ασάφεια του ίδιου του διατακτικού, κατέστησαν αδύνατο για το Λουξεμβούργο να συμμορφωθεί προς την αιτιολογημένη γνώμη.

Β — *Επί της ουσίας*

Ως προς την ουσία, η *Επιτροπή* ισχυρίζεται ότι το σύστημα φορολογήσεως του εισαγομένου ζύθου που εφαρμόζει το Λουξεμβούργο είναι διαφορετικό από εκείνο που ισχύει για την εγχώρια μπύρα και ότι το σύστημα αυτό αντίκειται στα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης.

Όσον αφορά τις εισαγωγές, η Επιτροπή επισημαίνει ότι ένα ζυθοποιείο του Λουξεμβούργου που λειτουργεί οικονομικά απολαμβάνει ορισμένου πλεονεκτήματος κατά την επιβολή του ειδικού φόρου καταναλώσεως, ενώ το εισαγόμενο προϊόν φορολογείται πάντοτε ως εάν οι υπολογιζόμενες κατά μέσο όρο απώλειες για το Λουξεμβούργο είχαν πράγματι σημειωθεί σε κάθε ζυθοποιείο του Λουξεμβούργου.

Κατά την Επιτροπή, το Λουξεμβούργο θα πρέπει να αποδείξει ότι τα πλέον αποδοτικά ζυθοποιεία του δεν φθάνουν ποτέ το ποσοστό αντισταθμίσεως των απωλειών 5 % που λαμβάνεται υπόψη κατά την εισαγωγή και ότι οι πραγματοποιούμενες απώλειες στο κράτος μέλος καταγωγής δεν υπερβαίνουν σε καμία περίπτωση το ποσοστό αυτό. Η Επιτροπή υπενθυμίζει σχετικώς την απόφαση της 22ας Ιουνίου 1976, υπόθεση 127/75, Bobie Getränke (Rec. 1976, σ. 1079), σύμφωνα με την οποία υφίσταται παράβαση του άρθρου 95, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης, οσάκις το εγχώριο προϊόν υποβάλλεται, « έστω και σε ορισμένες περιπτώσεις », σε φορολογική επιβάρυνση χαμηλότερη εκείνης που βαρύνει το εισαγόμενο προϊόν.

Όσον αφορά τις εξαγωγές, η Επιτροπή θεωρεί ότι το ζυθοποιείο του Λουξεμβούργου που λειτουργεί οικονομικά και μειώνει τις απώλειές του κάτω του κατ' αποκοπήν υπολογιζομένου μέσου όρου λαμβάνει επιστροφές φόρου αντιστοιχούσες σε ποσότητες μούστου που δεν απαιτούνται για την παρασκευή της εξαγομένης μπύρας, κατά παράβαση του άρθρου 96 της Συνθήκης.

Η Επιτροπή παρατηρεί σχετικώς ότι το Λουξεμβούργο ουδόλως απέδειξε πως το κατά μέσον όρο ποσοστό απωλειών 10 % είναι δικαιολογημένο, κατά την απόφαση δε της 1ης Δεκεμβρίου 1965, υπόθεση 45/64, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Rec. 1965, σ. 1058), σε περίπτωση υπάρξεως κατ' αποκοπήν συστήματος επιστροφών εσωτερικών φόρων, το κράτος μέλος που το εφαρμόζει βαρύνεται με την απόδειξη ότι το εν λόγω σύστημα δεν υπερβαίνει τα όρια του άρθρου 96 της Συνθήκης. Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί ότι σε περιπτώσεις παραβάσεως των κανόνων της Συνθήκης εκ μέρους κράτους μέλους, αυτή φέρει το βάρος αποδείξεως. Φρονεί, όμως, ότι δικαιούται να αξιώσει από το Λουξεμβούργο να αποδείξει τη συνδρομή παραγόντων που αυξάνουν τις απώλειες των έξι μονάδων παραγωγής του, απόδειξη που βρίσκεται εντός του πεδίου δράσεως της βιομηχανίας παραγωγής μπύρας και των αρχών του εν λόγω κράτους.

Κατά την Επιτροπή, από την πραγματογνωμοσύνη που διενεργήθηκε κατ' εντολή της, προκύπτει ότι το ανώτατο αποδεκτό όριο απωλειών πρέπει να είναι περίπου 4,95 %, κατά συνέπεια δε, δεδομένου ότι δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η επιστροφή ποσών άνω του κανονικού, εναπόκειται στο Λουξεμβούργο να αποδείξει ότι στα πλέον αποδοτικά ζυθοποιεία του δεν επιτυγχάνεται το ποσοστό αυτό.

Η Επιτροπή επισημαίνει, τέλος, ότι το άρθρο 97 της Συνθήκης, σύμφωνα με το οποίο επιτρέπεται η εφαρμογή μέσων συντελεστών σε περίπτωση επιβολής φόρου κατά το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα, αποτελεί εξαίρεση και δεν καλύπτει την περίπτωση της φορολογήσεως του ζύθου.

Η *Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου* παρατηρεί, όσον αφορά τις εισαγωγές, ότι σε περίπτωση προσφυγής λόγω παραβάσεως, η Επιτροπή είναι εκείνη που φέρει το βάρος αποδείξεως· η Επιτροπή ουδόλως απέδειξε ότι η αντισταθμιστική εισφορά επί του ζύθου συνεπάγεται υπερφορολόγηση. Το ποσοστό απωλείας 4,7619 % του θερμού μούστου είναι, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, χαμηλότερο των ποσοστών που αποδέχεται ένας από τους εμπειρογνώμονες της Επιτροπής όχι μόνο για τις εξαγόμενες μπύρες αλλά και για τις μπύρες που διατίθενται στο εσωτερικό, ενώ τα ποσοστά στα οποία αναφέρεται η αιτιολογημένη γνώμη αφορούν τον ψυχρό μούστο και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμεύσουν ως σημείο αναφοράς.

Εξάλλου, κατά την Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, ο συνυπολογισμός του ισοδυνάμου σε μούστο των εισαγομένων ζύθων αποβλέπει στο να λαμβάνεται υπόψη η καλύτερη απόδοση ορισμένων ζυθοποιείων εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη και έχει ως μοναδικό όριο τα ποσοστά πραγματικών απωλειών κατά την παρασκευή μπύρας στο εξωτερικό, καθότι θα υφίστατο διάκριση εάν επιβαλλόταν στις εισαγόμενες μπύρες ποσοστό απωλείας που δεν αντιστοιχεί στη δική τους παρασκευή αλλά στην εγχώρια παραγωγή. Στο πλαίσιο αυτό, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου προσάπτει στην Επιτροπή ότι απαιτεί από αυτήν να αποδείξει την ύπαρξη των χαμηλοτέρων ποσοστών απωλειών των εγχωρίων ζυθοποιείων.

Όσον αφορά τις εξαγωγές, το καθού υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι το ποσοστό απωλείας 10 % επί του θερμού μούστου είναι υπερβολικά υψηλό. Παρατηρεί ότι η Επιτροπή συνέκρινε το εν λόγω ποσοστό απωλείας με ποσοστά υπολογιζόμενα σε σχέση με ψυχρό αντί θερμού μούστου και όχι για εξαγόμενες μπύρες αλλά για μπύρες διατιθέμενες στο εσωτερικό. Εξάλλου, ενώ η Επιτροπή θεώρησε, το 1982, ότι μπορούσε να λάβει ως βάση ποσοστό απωλείας 2 %, διαπίστωσε σιγά-σιγά ότι στην πράξη η λειτουργία των ζυθοποιείων είναι πολύ πιο πολύπλοκη και απέχει πολύ περισσότερο απ' ό,τι υπέθετε η Επιτροπή από το ιδεώδες, αφού ο ίδιος ο εμπειρογνώμονας της Επιτροπής ανέφερε ότι, για μπύρες χαμηλής ζυμώσεως εξαγόμενες σε φιάλες, όπως οι μπύρες που εξάγονται από το Λουξεμβούργο, είναι φυσιολογική η ύπαρξη μεγαλύτερης απώλειας.

Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου τονίζει σχετικώς ότι οι πίνακες του εμπειρογνώμονα της Επιτροπής περιέχουν μόνον μέσους όρους υπολογιζομένους βάσει δεδομένων που προέρχονται από γερμανικούς, συμπληρωματικώς αυστριακούς, και, αργότερα, βρετανικούς οργανισμούς. Εξάλλου, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, ο ίδιος ο εμπειρογνώμονας της Επιτροπής διαπίστωσε ότι, για ζυθοποιεία όπως αυτά του Λουξεμβούργου και για μπύρες σαν αυτές που εξάγονται από τα ζυθοποιεία του Λουξεμβούργου, ποσοστά απωλείας 10,25 % επί του θερμού μούστου είναι κανονικά και, κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν μπορεί να επικαλεστεί κανένα τεκμήριο απωλείας χαμηλότερης του 10 %.

G. C. Rodríguez Iglesias
εισηγητής δικαστής