ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 22ας Φεβρουαρίου 1990 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1 . Αφορμή της παρούσας υπόθεσης αποτελεί μία διαφορά μεταξύ της Επιτροπής και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας όσον αφορά την αντιμετώπιση ορισμένων συναλλαγών σε σχέση με τους ιδίους πόρους της Κοινότητας.

2. Η θέσπιση των ιδίων πόρων της Κοινότητας έγινε με την απόφαση του Συμβουλίου της 21ης Απριλίου 1970 (απόφαση 70/243 για την αντικατάσταση των χρηματικών συνεισφορών των κρατών μελών από τους ιδίους πόρους των Κοινοτήτων, OJ L 94 της 28.4.1970, σ. 19). Η απόφαση αυτή (στο εξής: απόφαση περί ιδίων πόρων) ορίζει ότι αποτελούν ιδίους πόρους, εγγραφόμενους στον προϋπολογισμό των Κοινοτήτων, οι γεωργικές εισφορές και άλλα δικαιώματα [άρθρο 2, στοιχείο α)], καθώς και οι δασμοί του κοινού δασμολογίου και οι λοιποί δασμοί [άρθρο 2, στοιχείο β)]. Δεδομένου ότι τα έσοδα από αυτούς τους πόρους δεν επαρκούν για την ισοσκέλιση του προϋπολογισμού, το άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζει ότι περιλαμβάνονται στους ιδίους πόρους των Κοινοτήτων και εκείνοι που προέρχονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και λαμβάνονται με την εφαρμογή συντελεστή που δεν μπορεί να υπερβαίνει ένα ορισμένο ποσοστό, επί βάσεως καθοριζομένης κατά ομοιόμορφο τρόπο για τα κράτη μέλη σύμφωνα με κοινοτικούς κανόνες. Το ανώτατο όριο του συντελεστή αυτού, που είχε οριστεί αρχικά σε 1 %, αυξήθηκε το 1985 σε 1,4 % και καθορίστηκε στο ποσοστό αυτό με την απόφαση 88/376 του Συμβουλίου για το σύστημα των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων (ΕΕ L 185, σ. 24), με την οποία προστέθηκε ένας ακόμη ίδιος πόρος βασιζόμενος στο ακαθάριστο εθνικό εισόδημα των κρατών μελών. Οι ίδιοι πόροι των Κοινοτήτων εισπράττονται από τα κράτη μέλη και αποδίδονται στην Κοινότητα.

3. Οι διατάξεις περί της χρηματοδοτήσεως του προϋπολογισμού των Κοινοτήτων από ιδίους πόρους δεν τέθηκαν πλήρως σε ισχύ μέχρι το 1980. Ένα από τα απαραίτητα στάδια ήταν η εισαγωγή ενιαίας βάσεως επιβολής για τους ιδίους πόρους βάσει του ΦΠΑ, η οποία έγινε με την έκτη οδηγία (οδηγία 77/388 του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Το άρθρο 2 της οδηγίας ορίζει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν. Εντούτοις, τα άρθρα 13 έως 16 προβλέπουν εξαιρέσεις για ορισμένες συναλλαγές.

4. Βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, περίπτωση β), το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο XVI — Μεταβατικές διατάξεις, κατά τη διάρκεια μιας μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη μπορούν « να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις... ». Στις αναφερόμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

περιλαμβάνονται, στο σημείο 5, οι « παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες στον τομέα των τηλεπικοινωνιών ».

5. Ο κανονισμός 2892/77 του Συμβουλίου θέτει τους κανόνες για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής των πόρων ΦΠΑ (ΕΕ ειδ. έκδ. 01/002, σ. 70). Βάσει του άρθρου 3, παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν μεταξύ δύο μεθόδων, της « μεθόδου Α » και της « μεθόδου Β ». Από τη δικογραφία προκύπτει ότι στην πράξη όλα τα κράτη μέλη επέλεξαν τη μέθοδο Β, κατά την οποία η βάση των πόρων ΦΠΑ υπολογίζεται διά της διαιρέσεως των συνολικών καθαρών εσόδων του ΦΠΑ που εισεπράχθησαν στο κράτος μέλος διά του εκφραζομένου σε κλάσμα συντελεστού, με τον οποίο εισπράττεται ο ΦΠΑ, ή, αν εφαρμόζονται περισσότεροι συντελεστές, με τον σταθμισμένο μέσο συντελεστή του ΦΠΑ, που επίσης εκφράζεται σε κλάσμα (άρθρο 6). Το αποτέλεσμα του συστήματος αυτού είναι ότι εξαλείφεται η επήρεια των διαφόρων συντελεστών του ΦΠΑ, οι δε ίδιοι πόροι ΦΠΑ βασίζονται στον κύκλο εργασιών όλων των συναλλαγών οι οποίες υπόκεινται στον φόρο αυτό.

6. Μεγάλη σημασία για την παρούσα υπόθεση έχουν οι διατάξεις του κανονισμού 2892/77 περί των συναλλαγών που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 2892/77 ορίζει ότι η βάση των πόρων ΦΠΑ καθορίζεται από τις φορολογητέες πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, πλην των πράξεων που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 13 μέχρι 16 της εν λόγω οδηγίας. Δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 2, τρίτη περίπτωση, οι πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη συνεχίζουν να απαλλάσσουν σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 3, περίπτωση β), της έκτης οδηγίας (δηλαδή εκείνες που απαλλάσσονται μόνο προσωρινά) « πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό των πόρων ΦΠΑ ». Το άρθρο 9, παράγραφος 2, αφορά την εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 2. Στη δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 9 προβλέπεται ότι:

« Για τις πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα ΣΤ της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, τις οποίες τα κράτη μέλη συνεχίζουν να απαλλάσσουν δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, περίπτωση β), της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη υπολογίζουν τη βάση των πόρων ΦΠΑ, ως εάν οι πράξεις αυτές εφορολογούντο. »

7. Η ισχύς του κανονισμού 2892/77, η οποία αρχικά περιοριζόταν σε πέντε έτη, παρατάθηκε με τον κανονισμό 3550/82 του Συμβουλίου (ΕΕ L 373, σ. 1) και με τον κανονισμό 3735/85 του Συμβουλίου (ΕΕ L 356, σ. 1). Ο κανονισμός 1553/89 του Συμβουλίου για το ομοιόμορφο οριστικό καθεστώς είσπραξης των ιδίων πόρων που προέρχονται από τον φόρο επί της προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 155, σ. 9), ο οποίος εφαρμόζεται από 1ης Ιανουαρίου 1989 και ο οποίος υποκατέστησε σε μεγάλο βαθμό τον κανονισμό 2892/77, προβλέπει μία μόνο μέθοδο υπολογισμού των ιδίων πόρων ΦΠΑ, που είναι αντίστοιχη προς την παλαιά « μέθοδο Β » (άρθρο 3). Οι προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 2, παράγραφος 2, και 9, παράγραφος 2, του κανονισμού 2892/77 επαναλαμβάνονται στον κανονισμό του 1989 (άρθρα 2, παράγραφος 2, και 6, παράγραφος 2).

8. Δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, περίπτωση β), και του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις συναλλαγές της Bundespost (γερμανική ταχυδρομική υπηρεσία). Συνέπεια της απαλλαγής αυτής είναι ότι η Bundespost δεν μπορεί να επικαλείται υπέρ αυτής το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος, τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για

αγαθά που του παραδόθηκαν ή για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, εφόσον τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του. Εντούτοις, υπολογίζοντας τη βάση των πόρων ΦΠΑ για τις συναλλαγές της Bundespost στον τομέα των τηλεπικοινωνιών για τα έτη 1980-1985, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξέπεσε από το συνολικό όγκο των συναλλαγών το ποσό του ΦΠΑ το οποίο κατέβαλε η Bundespost για αγαθά ή υπηρεσίες που της είχαν παρασχεθεί για την πραγματοποίηση αυτών των πράξεων. Στην παρούσα δίκη η Επιτροπή αμφισβητεί κυρίως το δικαίωμα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να εκπέσει αυτό το ποσό.

9. Η διαφορά αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, του κανονισμού 2892/77, το οποίο επιτάσσει ότι, για τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ εξαιρούμενες πράξεις, τα κράτη μέλη οφείλουν να υπολογίζουν τη βάση των πόρων ΦΠΑ « ως εάν οι πράξεις αυτές εφορολογούντο ». Κατά την άποψη της Επιτροπής, η διάταξη αυτή σημαίνει ότι πρέπει να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου το σύνολο των οικείων πράξεων, χωρίς καμία έκπτωση του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου (« taxe en amont«). Κατά την άποψη της γερμανικής κυβερνήσεως, τούτο σημαίνει ότι οι πράξεις αυτές πρέπει να θεωρούνται από κάθε άποψη « ως εάν εφορολογούντο ». Εάν εφορολογούντο, θα ήταν δυνατή, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, η έκπτωση του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου. Και οι δύο διάδικοι βασίζονται στο γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στην οικονομία και τους στόχους της κοινοτικής νομοθεσίας.

10. Κατά τη γνώμη μου, μόνο του το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 2, του κανονισμού 2892/77 δεν παρέχει στοιχεία υπέρ της μίας από τις δύο απόψεις σε βάρος της άλλης. Η διατύπωση του κειμένου αυτού, το οποίο επιτάσσει η βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις του παραρτήματος ΣΤ να υπολογίζεται « ως εάν οι πράξεις αυτές εφορολογούντο », φαίνεται ότι συνηγορεί υπέρ της απόψεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Από την άλλη πλευρά, οι λέξεις αυτές μπορούν επίσης να θεωρηθούν ότι σημαίνουν απλώς ότι οι εν λόγω πράξεις, καίτοι εξαιρούμενες από τον ΦΠΑ, συμπεριλαμβάνονται στη βάση των ιδίων πόρων· με άλλα λόγια, ότι αυτές εξομοιώνονται προς υποκείμενες στον φόρο πράξεις μόνο για τον σκοπό αυτό, όχι όμως ότι πρέπει να θεωρούνται από καθε άποψη « ως εάν εφορολογούντο ».

11. Όσον αφορά την οικονομία εν γένει της νομοθεσίας, η ομοσπονδιακή κυβέρνηση υποστηρίζει ότι πρόκειται για θεμελιώδη αρχή του συστήματος του ΦΠΑ, εκφραζόμενη ιδίως στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται μόνο επί της καθαράς αξίας των αγαθών ή των υπηρεσιών σε κάθε στάδιο της παραγωγής ή της διανομής και όχι επί του ήδη καταβληθέντος ή καταβλητέου ΦΠΑ σε κάθε στάδιο. Η μέθοδος της Επιτροπής συνεπάγεται τη διπλή φορολόγηση (« είσπραξη φόρου από φόρο ») όσον αφορά τη βάση των ιδίων πόρων, σε αντίθεση με την αρχή της καθαράς αξίας. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατείνεται ακόμη ότι την αρχή αυτή δέχεται και η νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως με δύο αποφάσεις Schul (15/81, Συλλογή 1982, σ. 1409, και 47/84, Συλλογή 1985, σ. 1491).

12. Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί τον ισχυρισμό ότι η αρχή της καθαράς αξίας είναι θεμελιώδης, αλλά υπογραμμίζει ορθά ότι η αρχή αυτή δεν είναι απόλυτη. Πράγματι, η αρχή κάμπτεται όταν πρόκειται για απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ πράξη εντός αλυσίδας υποκειμένων στον φόρο πράξεων. Όταν μία παροχή αγαθών ή υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον

ΦΠΑ, ο προμηθευτής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο που κατέβαλε στους δικούς του προμηθευτές και, επομένως, ο φόρος μετακυλίεται στην τιμή πωλήσεως ως κατάλοιπο φόρου. Επίσης, ο αγοραστής αυτών των αγαθών ή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκπέσει αυτό το κατάλοιπο φόρου από τη δική του φορολογική οφειλή, με αποτέλεσμα τη σώρευση φόρων (φόρος από φόρο) αντίθετη προς την αρχή της καθαράς αξίας. Στο σύνολο των εσόδων ΦΠΑ από τέτοιες αλυσίδες πράξεων περιλαμβάνεται ένα στοιχείο διπλής φορολογήσεως, τούτο δε το στοιχείο θα συμπεριληφθεί στη βάση των ιδίων πόρων. Έτσι, όταν ακριβώς πρόκειται για απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις, ένα αφανές στοιχείο του μη δυνάμενου να εκπεστεί φόρου μπορεί να αποτελεί μέρος της φορολογικής βάσεως όσον αφορά τους ιδίους πόρους ΦΠΑ.

13. Επιπλέον, η νομολογία του Δικαστηρίου συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι η αρχή της καθαράς αξίας δεν είναι απόλυτη. Με μια πρόσφατη απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, ORO Amsterdam Beheer BV και Concerto BV κατά Inspecteur der Omzetbelasting (C-165/88), το Δικαστήριο έκρινε ότι οι δύο αποφάσεις Schul, τις οποίες επικαλέστηκε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στηρίχθηκαν όχι σε μια γενική αρχή περί απαγορεύσεως της σωρεύσεως φόρων, αλλά στο άρθρο 95 της Συνθήκης, το οποίο απαγορεύει τους εσωτερικούς φόρους που εισάγουν διακρίσεις σε βάρος των εισαγομένων προϊόντων (σκέψη 18 της αποφάσεως). Στην ίδια απόφαση το Δικαστήριο έκρινε ακόμα ότι η εναρμόνιση του ΦΠΑ ήταν μόνο μερική και ότι, αν και στόχος της κοινοτικής νομοθεσίας είναι η εξάλειψη της διπλής φορολογήσεως, ο στόχος αυτός δεν έχει ακόμα επιτευχθεί πλήρως (σκέψεις 22 και 23). Γι' αυτό, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία δεν επιτρέπει την έκπτωση του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου που περιλαμβάνεται στην τιμή των εμπορευμάτων, όσον αφορά τον υπολογισμό του ΦΠΑ που οφείλεται για τον κύκλο εργασιών ο οποίος πραγματοποιήθηκε από την πώληση μεταχειρισμένων αντικειμένων που αγόρασαν επιχειρήσεις από μη υποκειμένους στον φόρο ιδιώτες με σκοπό τη μεταπώληση. Επομένως, καμία λύση δεν μπορεί να συναχθεί από την αρχή της καθαράς αξίας.

14. Όσον αφορά τους στόχους της κοινοτικής νομοθεσίας, η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι η μέθοδος υπολογισμού που εφαρμόζει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει ως αποτέλεσμα ότι ο συντελεστής του ΦΠΑ έχει άμεση επίπτωση στη βάση εισπράξεως των πόρων ΦΠΑ, σε αντίθεση με την επιδιωκόμενη από το σύστημα των πόρων ΦΠΑ ουδετερότητα. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η γερμανική μέθοδος συνεπάγεται την άμεση αφαίρεση μέρους των εσόδων ΦΠΑ από τη φορολογική βάση και διατείνεται ότι, εφόσον το ύψος αυτών των εσόδων αποτελεί συνάρτηση του συντελεστή του ΦΠΑ, η εν λόγω αφαίρεση έχει ως αποτέλεσμα τον επηρεασμό της φορολογικής βάσεως των πόρων ΦΠΑ και, επομένως, του ύψους των εν λόγω ιδίων πόρων.

15. Κατά τη γνώμη μου, εντούτοις, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ευστόχως αντικρούει τον ισχυρισμό αυτό. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δέχεται ότι πράγματι το ύψος του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου και, επομένως, το ύψος της σχετικής εκπτώσεως, η οποία γίνεται βάσει αυτής της μεθόδου υπολογισμού, ποικίλλει ανάλογα με τον επιβαλλόμενο συντελεστή του ΦΠΑ, υπογραμμίζει όμως ότι, εφόσον το ύψος της επιπτώσεως αυτής αντιστοιχεί πάντοτε ακριβώς στο ύψος του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου, δεν μπορεί να υπάρχει επίπτωση επί της φορολογικής βάσεως των ιδίων πόρων ΦΠΑ, η οποία αποτελείται πάντοτε από το σύνολο της καθαράς τιμής αγοράς και της προστιθεμένης αξίας κατά το στάδιο διενεργείας της απαλλασσομένης από τον φόρο πράξεως. Αυτό ασφαλώς δεν πρέπει να προκαλεί έκπληξη, διότι η χρησιμοποιούμενη από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μέθοδος υπολογισμού υποδηλοί τη συνήθη λει-

τουργία της φορολογίας, βάσει της οποίας, όπως η ίδια η Επιτροπή δηλώνει, ο συντελεστής του ΦΠΑ δεν μπορεί να έχει επίπτωση επί της φορολογικής βάσεως. Πράγματι, είναι σαφές ότι πλέον ασυμβίβαστη προς τον στόχο της ουδετερότητας είναι η μέθοδος της Επιτροπής παρά εκείνη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Αφού, βάσει της μεθόδου της Επιτροπής, το ποσό του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου περιλαμβάνεται στη φορολογική βάση και αφού το ποσό αυτό ποικίλλει ανάλογα με τον συντελεστή του ΦΠΑ, η μέθοδος αυτή έχει ως αποτέλεσμα ότι οι αυξομειώσεις του συντελεστή ΦΠΑ έχουν άμεση επίπτωση στη φορολογική βάση και, επομένως, στο ύψος των ιδίων πόρων.

16. Πάντως, αυτή η διαπίστωση δεν έχει αποφασιστική σημασία. Κατά τη γνώμη μου, η λύση πρέπει να δοθεί σε συνάρτηση με τους ευρύτερους στόχους της κοινοτικής νομοθεσίας και την ειδική λειτουργία του άρθρου 9, παράγραφος 2, του κανονισμού 2892/77. Στόχος του κανονισμού 2892/77, σύμφωνα με την απόφαση περί ιδίων πόρων, είναι η ύπαρξη μιας ενιαίας βάσεως επιβολής για τους ιδίους πόρους ΦΠΑ. Επίσης, ένας από τους στόχους της έκτης οδηγίας είναι να διευκολύνει τον καθορισμό αυτής της ενιαίας φορολογικής βάσεως με τη θέσπιση κοινών κανόνων για την εφαρμογή του ΦΠΑ. Από την έννοια της ενιαίας φορολογικής βάσεως συνάγεται ο στόχος της διασφαλίσεως του δικαίου και συνεπούς επιμερισμού των ιδίων πόρων μεταξύ των κρατών μελών ή, όπως ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας Darmon στις προτάσεις του στην υπόθεση 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1985, σ. 2655, της διασφαλίσεως « όμοιου συστήματος συνεισφοράς για όλα τα κράτη μέλη » (σσ. 2659 και 2662).

17. Υπενθυμίζω ότι στο άρθρο 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 2892/77 θεσπίζεται η βασική αρχή ότι η βάση των ιδίων πόρων ΦΠΑ καθορίζεται από τις φορολογητέες πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, πλην των πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται οριστικά δυνάμει της οδηγίας αυτής. Βάσει των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να συνεχίσουν να επιβάλλουν φόρο επί πράξεων που διαφορετικά θα απαλλάσσονταν οριστικά από αυτόν [άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση α), και παράρτημα Ε], να απαλλάσσουν από τον φόρο πράξεις οι οποίες διαφορετικά θα φορολογούνταν [άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση β), και παράρτημα ΣΤ] ή να παρέχουν στους προμηθευτές την ευχέρεια επιλογής της φορολογήσεως πράξεων που διαφορετικά θα απαλλάσσονταν από τον φόρο [άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση γ), και παράρτημα Ζ]. Η προσφυγή σ' αυτές τις μεταβατικές διατάξεις είναι βέβαιον ότι μπορεί να αλλοιώσει την ενιαία φορολογική βάση του άρθρου 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 2892/77, εκτός αν γίνει σχετική διόρθωση. Κατά τη γνώμη μου, η λειτουργία του άρθρου 9, παράγραφος 2, του κανονισμού 2892/77 συνίσταται στην πραγματοποίηση αυτής της διορθώσεως.

18. Συνεπώς, βάσει της πρώτης και της τρίτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, οι πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση α), και στο παράρτημα Ε της έκτης οδηγίας, καθώς και στο άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση γ), και στην παράγραφο 1, περίπτωση α), του παραρτήματος Ζ, αντιστοίχως, πρέπει να θεωρούνται για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής για τους ιδίους πόρους ως εάν απαλλάσσονταν από τον φόρο: τούτο είναι συνεπές σε σχέση με τη σαφή απαλλαγή αυτών των πράξεων δυνάμει της έκτης οδηγίας και εξασφαλίζει το ότι, αναφορικά με αυτές τις πράξεις, η βάση επιβολής για τους ιδίους πόρους υπολογίζεται με τον ίδιο τρόπο, ανεξάρτητα από το αν ορισμένα κράτη μέλη έκαναν χρήση των μεταβατικών διατάξεων. Αντίστροφα, η δεύτερη περίπτωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, περί της οποίας πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, ορίζει ότι οι πράξεις που απαριθμούνται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση β), και στο παράρ-

τημα ΣΤ της έκτης οδηγίας, θεωρούνται ως εάν εφορολογούντο: αυτό είναι συνεπές προς το σύστημα της έκτης οδηγίας, που προβλέπει τη φορολόγηση αυτών των πράξεων, επιπλέον δε αποκαθιστά την ίση μεταχείριση μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής για τους ιδίους πόρους.

19. Επομένως, η λειτουργία του άρθρου 9, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, συνίσταται στην εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων της μεταβατικής απαλλαγής από τον φόρο των αναφερομένων στο παράρτημα ΣΤ πράξεων, έτσι ώστε να περιληφθούν στη βάση επιβολής των πόρων ΦΠΑ οι πόροι οι οποίοι διαφορετικά θα χάνονταν λόγω της απαλλαγής αυτής, καθώς και η εξάλειψη των σχετικών διαφορών μεταξύ των κρατών μελών που κάνουν χρήση των μεταβατικών διατάξεων περί απαλλαγής από τον φόρο και εκείνων που δεν προσφεύγουν στις διατάξεις αυτές. Προς τούτο είναι μόνο αναγκαίο να αποκατασταθεί το ποσό το οποίο θα περιλαμβανόταν στη φορολογική βάση εάν οι εν λόγω πράξεις εφορολογούντο.

20. Εντούτοις, αν η αρχή αυτή είναι ορθή, παραμένει εκκρεμές το ζήτημα της εφαρμογής της. Η δυσκολία έγκειται στο ότι, αφού το άρθρο 9, παράγραφος 2, αναφέρεται σε μιαν υποθετική κατάσταση (δηλαδή στην κατάσταση που θα εδημιουργείτο αν οι πράξεις εφορολογούντο), δεν υφίσταται κάποια προδήλως ορθή μέθοδος υπολογισμού του ποσού κατά το οποίο πρέπει να αυξηθεί η φορολογική βάση. Πράγματι, το γεγονός ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας χρησιμοποίησε σε διαφορετικές περιόδους τρεις διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού δείχνει πόσο δυσχερής είναι η επινόηση μιας μεθόδου που να καταλήγει σε σχετικά ορθό αποτέλεσμα. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι από το 1980 μέχρι το 1982 η πρακτική της συνίστατο στην αφαίρεση από την αξία των σχετικών με τις τηλεπικοινωνίες συναλλαγών της Bundespost ενός κατ' αποκοπήν ποσοστού 13 %, το οποίο εθεωρείτο ότι αντιπροσώπευε το ποσό του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου. Το 1983 υιοθέτησε τη μέθοδο που αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας υπόθεσης, αναθεωρώντας συγχρόνως τους υπολογισμούς της για τα προηγούμενα έτη. Τέλος, το 1987 εισήγαγε μια νέα μέθοδο υπολογισμού, προοριζόμενη να εξαλείψει το στοιχείο διπλής φορολο-γήσεως που περιλαμβανόταν στην αξία των συναλλαγών.

21. Όμως, έστω και αν η αρχή είναι δύσκολο να εφαρμοστεί, τούτο δεν σημαίνει ότι δεν είναι ορθή. Εν πάση περιπτώσει είναι, νομίζω, σαφές ότι η υποστηριζόμενη από την Επιτροπή μέθοδος δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Βάσει της μεθόδου αυτής δεν είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη το ποσό του φόρου που καταβάλλει η Bundespost ως μέρος του κόστους κτήσεως αγαθών και υπηρεσιών. Αφού το ποσό αυτό, ελλείψει δικαιώματος εκπτώσεως, μετακυλίεται κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων στους πελάτες της Bundespost, η μέθοδος της Επιτροπής έχει ως αποτέλεσμα ότι οι σχετικές συναλλαγές εκτιμώνται ότι έχουν σημαντικά μεγαλύτερη αξία απ' ό,τι θα είχαν εάν αυτές εφορολογούντο και συγχρόνως υφίστατο το δικαίωμα εκπτώσεως. Συνεπώς, η μέθοδος της Επιτροπής βαίνει πέραν των όσων απαιτούνται για την αποκατάσταση της ενιαίας φορολογικής βάσεως και, καθώς έχει δυσμενή αποτελέσματα σε βάρος των κρατών μελών που κάνουν χρήση των διατάξεων του άρθρου 28, παράγραφος 3, περίπτωση β), της έκτης οδηγίας, περί απαλλαγών από τον φόρο, είναι ασυμβίβαστη προς τον στόχο της ίσης μεταχείρισης, τον οποίο έμμεσα επιδιώκει η νομοθεσία περί ιδίων πόρων.

22. Βέβαια, κατά της μεθόδου που υποστηρίζει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μπορεί να λεχθεί ότι προϋποθέτει ότι, εάν οι σχετικές με τις τηλεπικοινωνίες συναλλαγές της Bundespost εφορολογούντο, οπότε η Bundespost θα μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου, ο κύκλος εργασιών για τις εν λόγω συναλλαγές θα μειωνόταν ακριβώς κατά το ποσό του επιβληθέντος και καταβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου. Όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, στην πράξη δεν είναι δυνατό να εξακριβωθεί ποια θα ήταν η συμπεριφορά της Bundespost αν οι συναλλαγές αυτές εφορολο-

γούντο: θα μπορούσε να προτιμήσει να μην παράσχει στους πελάτες της τη δυνατότητα να επωφεληθούν από το σύνολο ή από ένα μέρος του κέρδους που συνεπάγεται αυτή η έκπτωση.

23. Παρά αυτό το στοιχείο αβεβαιότητας που ενυπάρχει στη μέθοδο υπολογισμού της Ομοσπονδιακής Γερμανίας, η μέθοδος αυτή οδηγεί, κατά τη γνώμη μου, σε πολύ ορθότερα αποτελέσματα απ' ό,τι η προτεινόμενη από την Επιτροπή, που δεν λαμβάνει καθόλου υπόψη τον επιβληθέντα κατά το προηγούμενο στάδιο φόρο, ο οποίος έχει επιπτώσεις στις συναλλαγές της Bundespost. Εν πάση περιπτώσει, δεν είναι αναγκαίο στην παρούσα δίκη να λάβω θέση υπέρ κάποιας συγκεκριμένης μεθόδου. Αρκεί να λεχθεί ότι η γενική αντιμετώπιση του προβλήματος από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είναι ορθή και ότι η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει την ορθότητα της δικής της λύσεως.

24. Η Επιτροπή προβάλλει ορισμένους ακόμα ισχυρισμούς υπέρ της δικής της μεθόδου υπολογισμού και κατά της χρησιμοποιουμένης από την Ομοσπονδιακή Γερμανία. Διατείνεται ότι η μέθοδός της είναι απλούστερη και ευκολότερα επαληθεύσιμη, καθώς και ότι οδηγεί σε διεύρυνση της φορολογικής βάσεως (άρα σε περισσότερους ιδίους πόρους) απ' ό,τι η αντίθετη μέθοδος. Η Επιτροπή υπογραμμίζει επίσης ότι, αν γίνει δεκτή η μέθοδος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, τότε, λόγω της τριετούς προθεσμίας για τη διόρθωση των υπολογισμών περί των ιδίων πόρων ΦΠΑ η οποία περιέχεται στο άρθρο 10β του κανονισμού 2892/77 (που προστέθηκε με το άρθρο 9 του κανονισμού 3625/83 του Συμβουλίου, ΕΕ L 360, σ. 1), τα άλλα κράτη μέλη τα οποία έχουν εφαρμόσει δεόντως τη μέθοδο υπολογισμού της Επιτροπής για τις αναφερόμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις, αντίθετα προς την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, θα βρεθούν σε δυσμενέστερη θέση. Οι ισχυρισμοί αυτοί είναι αναμφισβήτητα βάσιμοι από πρακτικής απόψεως, δεν μπορούν όμως να υπερισχύσουν του σαφούς στόχου της νομοθεσίας περί ιδίων πόρων.

25. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.