ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JEAN MISCHO
της 10ης Μαΐου 2001 [1]

1. Μολονότι το δίκτυο παραγωγής χοιρείου κρέατος αποτελεί αγλάισμα της γεωργίας στη Δανία, τόσο για την ποιότητα των προϊόντων της όσο και τα μερίδια αγοράς που κατέχει στην εξαγωγή, μία από τις πτυχές της νομοθεσίας στην οποία αυτή υπόκειται προκαλεί επικρίσεις εκ μέρους του N. Nygård, παραγωγού χοίρων. Ο τελευταίος, αφού πρώτα διέθετε στη Δανία το δικό του σφαγείο, για το οποίο προόριζε την παραγωγή του, προσανατόλισε αποφασιστικά, ύστερα από το 1993, τις δραστηριότητές του προς την εξαγωγή ζώντων ζώων, με προορισμό τη Γερμανία και τις Κάτω Χώρες, αγορές στις οποίες διαθέτει περίπου 25 000 χοίρους ετησίως.

2. Πράγματι, ο N. Nygård διαμαρτύρεται για το γεγονός ότι οι εξαγωγές του πλήττονται στη Δανία από μια φορολογική επιβάρυνση που εισπράττεται υπέρ του Svineafgiftsfonden (Ταμείο φορολογήσεως στον τομέα του χοιρείου κρέατος, στο εξής: Ταμείο), οργανισμού αποτελούντος αναπόσπαστο μέρος της δημοσίας διοικήσεως, ο οποίος όμως βρίσκεται υπό τη διαχείριση του Danske Slagterier, συνεταιριστικού οργανισμού σφαγείων. Το Ταμείο αυτό έχει συσταθεί με τον lov om administration af Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs forordninger om markedsordninger for landbrugsvarer (νόμος της Δανίας σχετικός με την εφαρμογή των κοινοτικών κανονισμών για τις οργανώσεις αγοράς για τα γεωργικά προϊόντα) αριθ. 414, της 13ης Ιουνίου 1990.

3. Ο νόμος αυτός προβλέπει, στο άρθρο του 6, παράγραφος 1, ότι ο Υπουργός Γεωργίας μπορεί:

«να θεσπίσει κανόνες σχετικούς με την καταβολή φορολογικών επιβαρύνσεων επί των παραγομένων στη Δανία γεωργικών προϊόντων και την καταβολή των ίδιων επιβαρύνσεων επί των αντίστοιχων γεωργικών προϊόντων που εισάγονται στη Δανία καθώς και στο μέτρο που αυτές οι επιβαρύνσεις πρέπει να καταβάλλονται για τα γεωργικά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή βιομηχανικών προϊόντων. Οι εν λόγω επιβαρύνσεις χρηματοδοτούν ταμείο για καθένα από τους τομείς για τους οποίους εισπράττονται».

Το άρθρο 6, παράγραφος 3, προβλέπει ότι:

«Ο Υπουργός Γεωργίας θεσπίζει τις εκτελεστικές λεπτομέρειες της καταβολής των μνημονευομένων στις παραγράφους 1 και 2 δημοσίων πόρων».

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

4. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου αριθ. 414, της 13ης Ιουνίου 1990, ορίζει ότι:

«Οι πόροι των ταμείων προορίζονται για τη χρηματοδότηση μέτρων σχετικών με την προώθηση των πωλήσεων, την έρευνα και τα πειράματα, την ανάπτυξη προϊόντων, την εκπαίδευση, την προφύλαξη, την καταπολέμηση των ασθενειών και τον υγειονομικό έλεγχο, καθώς και κάθε άλλο μέτρο που έχει επιτραπεί από τον Υπουργό Γεωργίας. Οι πόροι διατίθενται επίσης για την κάλυψη των δαπανών ελέγχου της χρησιμοποιήσεώς τους. Οι μνημονευόμενοι στο άρθρο 6, παράγραφος 1, πόροι πρέπει να χρησιμοποιούνται για τους τομείς για τους οποίους έχουν εισπραχθεί.»

5. Κατ' εφαρμογήν ακριβώς του νόμου 414, της 13ης Ιουνίου 1990, ο Υπουργός Γεωργίας εξέδωσε την απόφαση αριθ. 74, της 30ής Ιανουαρίου 1992, δυνάμει της οποία φορολογήθηκαν οι εξαγωγές του N. Nygård. Η απόφαση αυτή ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι:

«Άρθρο 1

1. Επιβάλλεται φορολογική επιβάρυνση στην παραγωγή για κάθε χοίρο — συμπεριλαμβανομένων των θηλυκών χοίρων, των κάπρων, των νεαρών χοίρων (χοιριδίων) και των χοίρων γάλακτος — που παράγονται ή σφάζονται στη Δανία και κρίνονται κατάλληλοι προς βρώση, κατόπιν ελέγχου διενεργουμένου από δημόσια αρχή. Οφείλεται επίσης φορολογική επιβάρυνση για τους χοίρους που σφάζονται για ιδιωτική κατανάλωση.

2. Το ύψος της επιβαρύνσεως ανέρχεται σε 7,00 δανικές κορώνες (DKK) για κάθε χοίρο βάρους, κατά τη σφαγή, μέχρι 100 kg και 17,50 DKK για κάθε χοίρο βάρους, κατά την σφαγή, άνω των 100 kg.

[...]

Άρθρο 2

1. Όσον αφορά τους χοίρους που θανατώνονται στα σφαγεία και προορίζονται για εξαγωγή, στο οικείο σφαγείο εναπόκειται να εισπράττει την προβλεπόμενη στο άρθρο 1 φορολογική επιβάρυνση από τον προμηθευτή και να ενημερώνει εβδομαδιαίως [...] το Svineafgiftsfonden σχετικά με τον αριθμό των χοίρων που έχουν σφαγεί και κριθεί κατάλληλοι για κατανάλωση, όσον αφορά κάθε μία από τις δύο κατηγορίες βάρους, κατά τη διάρκεια της προηγηθείσας εβδομάδας, και να καταβάλλει στο Ταμείο τις οφειλόμενες σχετικώς φορολογικές επιβαρύνσεις.

2. Όσον αφορά τους χοίρους που θανατώνονται σε ιδιωτικά σφαγεία, στο οικείο σφαγείο εναπόκειται να καταβάλλει τη φορολογική επιβάρυνση του άρθρου 1 στο Svineafgiftsfonden [...] εντός μεγίστης προθεσμίας 2 εβδομάδων από τη σφαγή. Η απόδειξη πληρωμής χορηγείται από τον ελεγκτή κτηνίατρο, στον οποίο εναπόκειται

να ενημερώνει το Svineafgiftsfonden, αμέσως μετά τη βεβαίωση του ελέγχου, σχετικά με τον αριθμό των σφαγέντων χοίρων, αναφορικά με κάθε κατηγορία βάρους.

Άρθρο 3

1. Για κάθε χοίρο — συμπεριλαμβανομένων των θηλυκών χοίρων, των κάπρων, των νεαρών χοίρων (χοιριδίων) και των χοίρων γάλακτος — που παράγεται στη Δανία και εξάγεται ζων, ο εξαγωγέας οφείλει να καταβάλλει φορολογική επιβάρυνση ύψους 7,00 DKK για κάθε χοίρο βάρους μέχρι 120 kg και 17,50 DKK για κάθε χοίρο βάρους άνω των 120 kg.

2. Στον εξαγωγέα εναπόκειται, εντός μεγίστης προθεσμίας 2 εβδομάδων από της εξαγωγής, να ενημερώνει το Svineafgiftsfonden [...] για την εξαγωγή, διασαφηνίζοντας τον αριθμό ζώντων χοίρων αναφορικά με κάθε κατηγορία βάρους, και να καταβάλλει στο Svineafgiftsfonden τις οφειλόμενες σχετικές φορολογικές επιβαρύνσεις.»

6. Ολόκληρο αυτό το σύστημα φορολογήσεως που επιτρέπει την άντληση κεφαλαίων για την αξιοποίηση των προϊόντων του δικτύου παραγωγής χοιρείου κρέατος στη Δανία, ως κρατική ενίσχυση, κοινοποιήθηκε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 93 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 88 ΕΚ), στην Επιτροπή και εγκρίθηκε από την τελευταία.

7. Δεδομένου ότι ο N. Nygård αρνήθηκε να καταβάλει την επιβάρυνση που είχε θεσπιστεί με το άρθρο 3, παράγραφος 1, της αποφάσεως 74, της 30ής Ιανουαρίου 1992, για την περίοδο από 1ης Αυγούστου 1992 μέχρι 1ης Ιουλίου 1993, ενήχθη ενώπιον του Retten i Skjern (πρωτοδικείου του Skjern) (Δανία), το οποίο και απέρριψε την επιχειρηματολογία του, κατά την οποία η είσπραξη της εν λόγω επιβαρύνσεως ήταν αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, και τον υποχρέωσε να καταβάλει το ποσό των 101 776,37 δανικών κορωνών (DKK), εντόκως.

8. Ενώπιον του Vestre Landsret (Δανία), εφετείου, ο N. Nygård επανέλαβε την ίδια επιχειρηματολογία. Κατ' ουσίαν, ισχυρίστηκε, κατά κύριο λόγο, ότι η επιβληθείσα φορολογική επιβάρυνση πρέπει να αναλυθεί ως φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εξαγωγικό δασμό, πράγμα απαγορευόμενο από το άρθρο 9 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 23 ΕΚ) και τα επόμενα αυτού άρθρα και, επικουρικώς, ότι, σε περίπτωση που δεν πρόκειται για επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, η εν λόγω επιβάρυνση αποτελεί έναν εισάγοντα δυσμενείς διακρίσεις εσωτερικό φόρο απαγορευόμενο από το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 90 ΕΚ) σχετικά με το οποίο η νομολογία του Δικαστηρίου έχει διαπιστώσει ότι εφαρμόζεται τόσο επί των εισαγομένων όσο και επί των εξαγομένων προϊόντων [2].

9. Ο N. Nygård προαμύνεται επίσης της απόψεως ότι το γεγονός ότι η αμφι-

2 — Αποφάσεις της 23ης Ιανουαρίου 1975, 51/74, Van der Hulst (Συλλογή τόμος 1975, σ. 29, σκέψεις 34 και 35)· της 25ης Ιανουαρίου 1977, 46/76, Bauhuis (Συλλογή τόμος 1977, σ. 1, σκέψη 25), και της 29ης Ιουνίου 1978, 142/77, Larsen και Kjerulff (Συλλογή τόμος 1978, σ. 507, σκέψεις 20 έως 27).

σβητούμενη επιβάρυνση εντάσσεται σ' ένα σύστημα ενισχύσεων, που έχει εγκριθεί από την Επιτροπή, δεν έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η είσπραξή αυτής θεμιτή.

10. Το Vestre Landsret δέχθηκε το αίτημα, πράγμα που αμφισβήτησε το Ταμείο, του N. Nygård σχετικά με την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος προς το Δικαστήριο, όχι επειδή ο χαρακτηρισμός της επίδικης επιβαρύνσεως του φαίνεται αμφίβολος από πλευράς κοινοτικού δικαίου, εφόσον η νομολογία του Δικαστηρίου παρέχει, αντιθέτως, όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία για να προβεί το ίδιο στον χαρακτηρισμό αυτό, αλλά επειδή το Δικαστήριο δεν έχει εισέτι κληθεί να επιλύσει το ζήτημα εάν ένα εθνικό δικαστήριο μπορεί να απορρίψει πλήρως ή μερικώς, ως αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, μια φορολογική επιβάρυνση που αποτελεί μέρος συστήματος ενισχύσεως εγκριθέντος με απόφαση της Επιτροπής, πράγμα που μόνο το Δικαστήριο θα μπορούσε να κρίνει παράνομο.

11. Τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο ερωτήματα έχουν ως εξής:

«1) Πρέπει τα άρθρα 9 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 23 ΕΚ), 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 25 ΕΚ) και 16 της Συνθήκης ΕΚ (που έχει καταργηθεί με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) *ή* το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 90 ΕΚ) να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντίκειται προς αυτές τις διατάξεις — ή, ενδεχομένως, αυτήν την διάταξη — το να επιβάλλει μια δημόσια αρχή κράτους μέλους φορολογική επιβάρυνηση στην παραγωγή χοίρων που εκτρέφονται στο οικείο κράτος μέλος και εξάγονται ζώντες προς άλλο κράτος μέλος, ενώ είναι δεδομένο

— ότι αντίστοιχη φορολογική επιβάρυνση επιβάλλεται για κάθε χοίρο που εκτρέφεται στο οικείο κράτος μέλος και πωλείται για σφαγή, στην εγχώρια αγορά,

— ότι οι λεπτομέρειες σχετικά με τον υπολογισμό της φορολογικής επιβαρύνσεως δεν συνεπάγονται δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ των δύο ομάδων προϊόντων, εφόσον, μέσω του καθορισμού διαφορετικών "κατηγοριών ανάλογα με το βάρος", που ισχύουν, αντιστοίχως, για τους σφαζόμενους και τους ζώντες χοίρους, πρέπει να υποτεθεί ότι η μέση διαφορά μεταξύ "βάρους σφαγίου" και "βάρους ζώντος ζώου" έχει αντισταθμιστεί, πλην όμως

— ότι η φορολογική οφειλή αναφορικά με τους χοίρους που έχουν πωληθεί για σφαγή στην εγχώρια αγορά γεννάται με την παράδοση στα σφαγεία, ενώ η φορολογική οφειλή αναφορικά με τους χοίρους που εξάγονται ζώντες γεννάται με την εξαγωγή,

— ότι η φορολογική επιβάρυνση πλήττει, στην πρώτη περίπτωση, τον παραγωγό, ενώ, στη δεύτερη περίπτωση, πλήττει τον εξαγωγέα, και τούτο ανεξαρτήτως του ζητήματος εάν ο τελευταίος είναι, επί πλέον και ο παραγωγός

— ότι η φορολογική επιβάρυνση δεν επιβάλλεται επί των χοίρων που πωλούνται ζώντες στην εγχώρια αγορά και,

— ότι ένα μέρος του προϊόντος της εν λόγω επιβαρύνσεως κατανέμεται μεταξύ δραστηριοτήτων οι οποίες, ενόψει της φύσεώς τους και του επιδιωκόμενου, κατά πρώτον λόγο, στόχου, αφορούν την πρωτογενή παραγωγή χοίρων στο κράτος μέλος, οπότε είναι επίσης επωφελείς και για τους εξαγομένους χοίρους, ενώ ένα άλλο μέρος του προϊόντος της φορολογικής επιβαρύνσεως κατανέμεται μεταξύ δραστηριοτήτων οι οποίες, ενόψει της φύσεως και του επιδιωκόμενου μ' αυτές, κατά κύριο λόγο, σκοπού, αφορούν αποκλειστικώς τη σφαγή και τη μεταποίηση, εντός του κράτους μέλους, καθώς και την εμπορία στην εγχώρια αγορά και στις αγορές εξωτερικού παραγώγων του πρωτογενούς προϊόντος που έχουν μεταποιηθεί στο εθνικό έδαφος, χωρίς, κατά συνέπεια, να είναι επωφελείς και για τους εξαγομένους χοίρους;

2) Σε περίπτωση που δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, ζητείται από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν ουδεμία ασκεί εν προκειμένω επιρροή το γεγονός ότι το σύστημα φορολογικής επιβαρύνσεως έχει κοινοποιηθεί, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 93, παράγραφος 3, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 88, παράγραφος 3, ΕΚ) στην Επιτροπή και έχει εγκριθεί από την τελευταία;»

12. Πράγματι, από την ανάγνωση αυτών των ερωτημάτων προκύπτει, μέσω των διασαφηνίσεων που γίνονται σχετικά με το σύστημα της επίδικης φορολογικής επιβαρύνσεως, ότι το εθνικό δικαστήριο γνωρίζει απολύτως τη μέθοδο αναλύσεως που ακολουθεί το Δικαστήριο όταν πρόκειται για τη διακρίβωση της φύσεως μιας εθνικής φορολογικής επιβαρύνσεως, από πλευράς, αφενός, των άρθρων 9 επ., και, αφετέρου, του άρθρου 95 της Συνθήκης.

13. Όντως, το εθνικό δικαστήριο μας παρέχει, μια ολόκληρη σειρά στοιχείων σχετικών με το πεδίο εφαρμογής της επίδικης επιβαρύνσεως, τη μέθοδο υπολογισμού και εισπράξεώς της, τον τρόπο που τη χρησιμοποιεί ο οργανισμός που την εισπράττει, τα οφέλη που μπορούν να αντλούν οι διάφοροι υποκείμενοι στον φόρο από τη χρησιμοποίηση αυτής, στοιχεία που είναι ακριβώς αυτά που η νομολογία του Δικαστηρίου έχει αναγνωρίσει ως ασκούντα επιρροή όταν πρόκειται για τον χαρακτηρισμό μιας εθνικής φορολογικής επιβαρύνσεως από πλευράς των απαγορεύσεων της Συνθήκης.

14. Επί των ιδίων αυτών σημείων, οι διάδικοι της κύριας δίκης καθώς και η Δανική Κυβέρνηση θεώρησαν χρήσιμο να παράσχουν μια σειρά διασαφηνίσεων, διευκρινίσεων, ακόμα και διορθώσεων, των οποίων την ακρίβεια δεν πρόκειται να αμφισβητήσω, αλλά που νομίζω ότι δεν μπορεί να είναι καθοριστικά για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου, η οποία πρέπει να κινηθεί σε επίπεδο αρχών.

15. Πράγματι, αφής στιγμής το εθνικό δικαστήριο έλαβε τον κόπο να περιγράψει προσεκτικά τα χαρακτηριστικά της φορολογικής επιβαρύνσεως που ζητεί να μάθει αν είναι

επιτρεπτή, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, η κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, στην οποία προβαίνει το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 234 ΕΚ) επιβάλλει στο Δικαστήριο να στηρίξει την απάντησή του επί των στοιχείων που το εθνικό δικαστήριο θεωρεί ως αναμφισβήτητα [3].

16. Αν οι διάδικοι της κύριας δίκης σκοπεύουν να αμφισβητήσουν την ανάλυση του εθνικού δικαστηρίου, ναι μεν είναι ασφαλώς ελεύθεροι να το πράξουν, χρησιμοποιώντας τα εθνικά ένδικα μέσα που έχουν στη διάθεσή τους, πλην όμως ο χώρος του Δικαστηρίου δεν αποτελεί το κατάλληλο βήμα για την ανάπτυξη των επιχειρημάτων μιας τέτοιας αμφισβήτησης.

17. Κατόπιν αυτής της διευκρινίσεως, μπορώ να προχωρήσω τώρα στην εξέταση του πρώτου ερωτήματος, επισημαίνοντας, ευθύς εξαρχής, ότι θα στηριχθώ, σε σημαντικό βαθμό, στις παρατηρήσεις της Επιτροπής, τις οποίες θεωρώ πολύτιμες, εφόσον αυτές, ανάμεσα στην άφθονη νομολογία σχετικά με τις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος και τους εσωτερικούς φόρους, υπογραμμίζουν αποφάσεις του Δικαστηρίου σε υποθέσεις των οποίων τα συγκεκριμένα στοιχεία προσφέρονται για αντιπαραβολή με το δανικό σύστημα φορολογήσεως που εξετάζω εδώ.

Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα

18. Κατά πάγια νομολογία, μία και η αυτή φορολογική επιβάρυνση δεν μπορεί να εμπίπτει, ταυτόχρονα, για την εφαρμογή της Συνθήκης, και στην κατηγορία των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος και στην κατηγορία των εσωτερικών φόρων [4].

19. Δεδομένου ότι η απαγόρευση φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος, ασχέτως του εάν πρόκειται για εισαγωγές ή για εξαγωγές, είναι απόλυτη, όσον αφορά το ενδοκοινοτικό εμπόριο, και τούτο υπό την έννοια ότι, όταν μια επιβάρυνση πρόκειται να χαρακτηριστεί ως τέτοιας φύσεως, η είσπραξή της απαγορεύεται ανεπιφύλακτα, ενώ, στην περίπτωση των εσωτερικών φόρων, η απαγόρευση εισπράξεως αφορά μόνο το μέρος της επιβαρύνσεως το οποίο συνεπάγεται δυσμενή διάκριση ή προστατευτική επιβάρυνση, θα αρχίσω με την εξέταση του ζητήματος εάν πρόκειται για φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εξαγωγικό δασμό.

20. Ας μου επιτραπεί να υπενθυμίσω, κατ' αρχάς, ότι κατά πάγια νομολογία,

«μια χρηματική επιβάρυνση, έστω και ελάχιστη, μονομερώς επιβαλλόμενη, όποια και αν είναι η ονομασία και η τεχνική της, η οποία πλήττει τα εθνικά εμπορεύματα ή τα αλλο-

3 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 1978, 104/77, Öhlschläger (Συλλογή τόμος 1978, σ. 277, σκέψη 14), και της 13ης Μαρτίου 2001, C-379/98, PreussenElektra (Συλλογή 2001, σ. I-2099, σκέψη 40).

4 — Βλ., π.χ., τις αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 1969, 2/69 και 3/69, Brachfeld και Chougol (Συλλογή τόμος 1969-71, σ. 59, σκέψεις 18 έως 20), και της 18ης Ιουνίου 1975, 94/74, IGAV (Συλλογή τόμος 1970, σ. 213, σκέψη 13).

δαπά που περνούν τα σύνορα, όταν δεν είναι κατά κυριολεξία δασμός, συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, κατά την έννοια των άρθρων 9, 12, 13 και 16 της Συνθήκης, ακόμη και αν δεν εισπράττεται υπέρ του κράτους ούτε γεννά διακρίσεις ούτε έχει προστατευτικά αποτελέσματα ούτε ανταγωνίζεται το φορολογούμενο προϊόν την εθνική παραγωγή» [5].

21. Αυτός ο ορισμός της φορολογικής επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος, κατά τον οποίο το ουσιώδες είναι το ότι η είσπραξη γίνεται λόγω της διελεύσεως των συνόρων, απαιτεί κάποιες διευκρινίσεις, εφόσον δεν πρέπει το χρονικό σημείο της εισπράξεως να καθίσταται σημαντικότερο της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, με συνέπεια η εφαρμογή του άρθρου 95 της Συνθήκης να καθίσταται ατελέσφορη.

22. Αυτός είναι ακριβώς ο λόγος για τον οποίο, αφενός, στην ίδια απόφαση διευκρινίζεται ότι:

«από τα άρθρα 95 επ. προκύπτει ότι η έννοια της φορολογικής επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος δεν περιλαμβάνει τις επιβαρύνσεις, οι οποίες πλήττουν κατά τον ίδιο τρόπο, στο εσωτερικό του κράτους, τα εισαγόμενα προϊόντα και τα παρεμφερή εθνικά προϊόντα ή οι οποίες, ελλείψει ομοίων εθνικών προϊόντων, εντάσσονται στο πλαίσιο τέτοιας φύσεως επιβαρύνσεως, εντός των ορίων που προβλέπει η Συνθήκη» [6].

Εξάλλου, με την απόφαση της 31ης Μαΐου 1979 [7] καθορίστηκαν λεπτομερώς οι προϋποθέσεις βάσει των οποίων μια φορολογική επιβάρυνση παύει να εμπίπτει στα άρθρα 9 επ. της Συνθήκης και καλύπτεται από το άρθρο 95 αυτής. Σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση, «για να εντάσσεται στο πλαίσιο γενικού συστήματος εσωτερικών επιβαρύνσεων, η φορολογική επιβάρυνση στην οποία υπόκειται ένα εισαγόμενο προϊόν πρέπει να βαρύνει ένα εγχώριο προϊόν και ένα εισαγόμενο προϊόν με τον ίδιο φόρο στο ίδιο στάδιο της εμπορίας, η δε γενεσιουργός αιτία του φόρου πρέπει επίσης να είναι ίδια και για τα δύο προϊόντα» [8].

23. Εξετάζοντας τώρα την επίδικη φορολογική επιβάρυνση από πλευράς και μόνο των κριτηρίων που έχουν γίνει δεκτά με τις αποφάσεις αυτές, διαπιστώνεται ότι η επιβάρυνση αυτή είναι δύσκολο, εκ πρώτης όψεως, να χαρακτηριστεί. Πράγματι, μολονότι προκύπτει ότι η επιβάρυνση που εισπράττεται κατά την εξαγωγή είναι αντίστοιχη με αυτήν που εισπράττεται επί των χοίρων που παραδίδονται στο σφαγείο στην αγορά της Δανίας και ότι είναι έτσι δυνατό να θεωρηθεί ότι υφίσταται στη Δανία ένα γενικό σύστημα εσωτερικών φόρων που πλήττει τα προϊόντα της χοιροτροφίας, δεν είναι προφανές ότι το σύστημα αυτό επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο τα προϊόντα που εξάγονται και αυτά που προορίζονται είτε για εγχώρια κατανάλωση είτε για μεταποίηση στο εθνικό έδαφος.

5 — Απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969, 24/68, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 55, σκέψη 9).

6 — Βλ. σκέψη 11.

7 — Υπόθεση 132/78, Denkavit Loire (Συλλογή 1979/1, σ. 985).

8 — Βλ. σκέψη 8.

24. Όντως, για τους χοίρους που παραδίδονται για σφαγή στη Δανία, η εν λόγω επιβάρυνση εισπράττεται μόνον εάν, αφού θανατωθούν και τεθούν προς πώληση ως σφάγια, διαπιστώνεται ότι είναι κατάλληλοι προς βρώση, ενώ οι χοίροι που εξάγονται φορολογούνται συστηματικώς, ασχέτως του αν προορίζονται ή όχι για το σφαγείο και, εφόσον πράγματι κάτι τέτοιο συμβαίνει, χωρίς τη χρησιμοποίηση του κριτηρίου της καταλληλότητας προς βρώση.

25. Οι πωλήσεις χοίρων μεταξύ Δανών επιχειρηματικών πλήττονται με την εν λόγω επιβάρυνση μόνον εφόσον ο αγοραστής προορίζει τους χοίρους που αποκτά για το σφαγείο, ενώ, στην περίπτωση που οι πωλήσεις γίνονται για εξαγωγή, η επιβάρυνηση εισπράττεται ασχέτως του προορισμού που ο αγοραστής επιφυλάσσει στους εξαγόμενους χοίρους, δηλαδή σφαγή, πάχυνση ή αναπαραγωγή.

26. Εξάλλου, σε περίπτωση πωλήσεως για σφαγή εντός της Δανίας, η επιβάρυνηση πλήττει τον παραγωγό ενώ, σε περίπτωση εξαγωγής, πλήττει τον εξαγωγέα, ασχέτως του αν είναι ή όχι παραγωγός.

27. Αρκούν οι διαφορές αυτές, από τις οποίες αντλεί επιχειρήματα ο N. Nygård, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι μόνο κατ' επίφαση η φορολόγηση των εξαγομένων χοίρων εντάσσεται σ' ένα γενικό σύστημα εσωτερικών φόρων και ότι, κατά συνέπεια, πρόκειται εδώ για επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος;

28. Σ' αυτό το κρίσιμο ερώτημα, η νομολογία του Δικαστηρίου έχει δώσει μια μη επιδεχόμενη παρερμηνείες απάντηση. Πράγματι, με την απόφασή του της 10ης Μαρτίου 1981 [9], το Δικαστήριο έκρινε ότι μια εθνική φορολογική επιβάρυνση που πλήττει τα ζώα εκτροφής που εξάγονται ζώντα κατά την παράδοσή τους προς εξαγωγή δεν εμπίπτει στην απαγόρευση των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εξαγωγικούς δασμούς εάν πλήττει επίσης, κατά τρόπο συστηματικό και βάσει των ιδίων κριτηρίων, τα μη εξαγόμενα ζώα κατά την παράδοσή τους προς σφαγή.

29. Για να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, το Δικαστήριο θεώρησε ότι, πέραν των εξωτερικών γνωρισμάτων, αφενός φορολόγηση λόγω της σφαγής, αφετέρου φορολόγηση λόγω της εξαγωγής, έπρεπε να θεωρηθεί ότι η γενεσιουργός αιτία της επιβαρύνσεως είναι η ίδια και στις δύο περιπτώσεις, εφόσον η φορολόγηση γίνεται λόγω του αποχωρισμού των ζώων από την εθνική αγέλη.

30. Παρόμοια προσέγγιση, σύμφωνα με την οποία αυτό που έχει σημασία, προκειμένου να προσδιοριστεί εάν το στάδιο εμπορίας κατά το οποίο γίνεται η φορολόγηση είναι το ίδιο, αναφορικά, αφενός, με προϊόντα που έχουν παραχθεί στο εθνικό έδαφος ή προορίζονται να καταναλωθούν εκεί και, αφετέρου, με προϊόντα που εισάγονται ή εξάγονται, είναι η οικονομική πραγματικότητα, ασχέτως εξωτερικών γνωρισμάτων, απαντάται και σε άλλες αποφάσεις του Δικα-

9 — Υποθέσεις 36/80 και 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association κ.λπ. (Συλλογή 1981, σ. 735, σκέψη 23).

στηρίου με τις οποίες έχει οριστικώς καθιερωθεί η προσέγγιση αυτή [10].

31. Εάν, έτσι, θεωρηθεί ότι η δανική φορολογική επιβάρυνση πλήττει όλους τους χοίρους, κατά το ίδιο στάδιο της εμπορίας, τα λοιπά στοιχεία που επικαλείται ο N. Nygård δεν επιτρέπουν την απόρριψη του χαρακτηρισμού ως εσωτερικού φόρου.

32. Πράγματι, η δανική νομοθεσία αποφεύγει τον χαρακτηρισμό της συνεπαγόμενης δυσμενείς διακρίσεις νομοθεσίας από πλευράς ύψους της επιβαρύνσεως, ύψος το οποίο εξαρτάται από την κατηγορία βάρους του ζώου, καθώς με αυτήν αντισταθμίζεται, για τα εξαγόμενα ζώντα ζώα, η αναπόφευκτη διαφορά μεταξύ ζώντος ζώου και σφαγίου.

33. Βεβαίως, ο N. Nygård υποστηρίζει ότι υφίσταται, παρ' όλ' αυτά, δυσμενής διάκριση, εφόσον αυτός εξάγει πολλά ζώα μικρού βάρους, τα οποία πρόκειται να παχυνθούν ύστερα από την εξαγωγή, ενώ, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, τα ζώα που σφάζονται στη Δανία εμπίπτουν σε πολύ μεγαλύτερη κατηγορία βάρους, πλην όμως η διαφορά αυτή ως προς τη μεταχείριση έχει σχέση με τις οικονομικές επιλογές του ενδιαφερομένου και όχι με μια εσκεμμένως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις ρύθμιση της δανικής νομοθεσίας, από την οποία δεν μπορεί να απαιτείται, κατά τη γνώμη μου, να πολλαπλασιάζει στο άπειρο τις αντίστοιχες φορολογικές κατηγορίες προκειμένου να διασφαλίζει απόλυτη ισότητα ως προς το βάρος, για την επιβολή της φορολογικής επιβαρύνσεως, ασχέτως της εμπορικής πολιτικής των υποκειμένων στον φόρο.

34. Καθ' όμοιο τρόπο, είναι, βεβαίως, δυσάρεστο για τον N. Nygård το ότι οι χοίροι που εξάγει υπόκεινται, στη συνέχεια, κατά τη σφαγή τους εντός του κράτους μέλους εισαγωγής, σε φορολογική επιβάρυνση του ίδιου τύπου, πλην όμως το γεγονός αυτό δεν επιτρέπει — και είναι λογικό αυτό — τη λήψη υπόψη μιας τέτοιας επιβαρύνσεως για τον προσδιορισμό της φύσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως που αυτός καταβάλλει στη Δανία [11].

35. Η ίδια οικονομική προσέγγιση, που έχει γίνει αποδεκτή από τη νομολογία, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, στην πραγματικότητα, ο παραγωγός είναι αυτός που θα υποστεί την φορολογική επιβάρυνση, εφόσον, όποιος και αν είναι ο επιχειρηματίας που οφείλει κατά νόμο να την καταβάλει, είναι προφανές ότι στην τιμή παραδόσεως του ζώου που εξέρχεται της εθνικής αγέλης ή, για να επαναλάβω την έκφραση που χρησιμοποιούν οι διάδικοι της κύριας δίκης, που εξέρχεται της πρωτογενούς παραγωγής θα ληφθεί υπόψη η φορολόγηση που συνοδεύει αυτήν την έξοδο.

36. Παρ' όλ' αυτά, πριν απορριφθεί ο χαρακτηρισμός ως φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος, απομένει να

10 — Αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1992, C-149/91 και C-150/91, Sanders Adour και Guyomarc'h Orthez Nutrition animale (Συλλογή 1992, σ. I-3899, σκέψη 22), και της 2ας Απριλίου 1998, C-213/96, Outokumpu (Συλλογή 1998, σ. I-1777, σκέψη 25).

11 — Βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Van der Hulst, σκέψεις 34 και 35, Bauhuis, σκέψη 25, και Larsen και Kjerulff, σκέψεις 20 έως 27.

γίνει και ένας τελευταίος έλεγχος. Όντως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μια φορολογική επιβάρυνση πρέπει, έστω και αν εξωτερικώς εμφανίζει όλα τα χαρακτηριστικά ενός εσωτερικού φόρου, να χαρακτηριστεί ως επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, εφόσον το βάρος που πλήττει την εγχώρια παραγωγή αντισταθμίζεται πλήρως, χωρίς να τυγχάνουν οποιασδήποτε αντισταθμίσεως τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα εμπορεύματα.

37. Σύμφωνα με την απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993 [12], το κριτήριο της αντισταθμίσεως των επιβαρύνσεων πρέπει να νοείται ως έχον την έννοια μιας χρηματικής ισοδυναμίας η ύπαρξη της οποίας πρέπει να εξακριβώνεται, κατά τη διάρκειας μιας χρονικής περιόδους αναφοράς, μεταξύ του συνολικού ύψους της επιβαλλομένης στα εγχώρια προϊόντα επιβαρύνσεως και των πλεονεκτημάτων των οποίων απολαύουν αποκλειστικώς τα προϊόντα αυτά.

38. Ενόψει των στοιχείων που έχουν παρασχεθεί στο αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι οι δραστηριότητες του Ταμείου που η επίδικη επιβάρυνση χρηματοδοτεί είναι επωφελείς εν μέρει για την πρωτογενή παραγωγή, άρα και για τους εξαγομένους ζώντες χοίρους· επομένως, τίποτε δεν εμποδίζει να απορριφθεί οριστικώς ο χαρακτηρισμός της ως φορολογικής επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εξαγωγικό δασμό.

39. Όμως, από τον χαρακτηρισμό της ως εσωτερικού φόρου, της εξεταζόμενης εδώ φορολογικής επιβαρύνσεως, δεν προκύπτει, ότι η είσπραξή της δεν μπορεί να επικριθεί από πλευράς του κοινοτικού δικαίου, εφόσον, καίτοι το άρθρο 95 της Συνθήκης ασχολείται με τους εσωτερικούς φόρους, αυτό γίνεται για να απαγορεύσει οι φόροι αυτοί να ενέχουν έναν συνεπαγόμενο διακρίσεις χαρακτήρα, δυσμενή για τα εισαγόμενα προϊόντα ή, σύμφωνα με την ανωτέρω υπομνησθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, για τα εξαγόμενα προϊόντα.

40. Η δυσμενής αυτή διάκριση είναι δυνατόν να εμφανίζεται σε διάφορα επίπεδα. Μπορεί να είναι εμφανής, εάν το ποσοστό του φόρου είναι υψηλότερο για τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα προϊόντα απ' ό,τι για τα εγχώρια προϊόντα ή αυτά που προορίζονται για την εγχώρια αγορά, αλλά μπορεί να είναι και λιγότερο εμφανής, εφόσον εντοπίζεται στο ύψος της αντισταθμίσεως της οποίας επωφελούνται οι υποκείμενοι στον φόρο. Όποιος όμως και αν είναι ο τύπος υπό τον οποίο εμφανίζεται, μια τέτοια διάκριση απαγορεύεται.

41. Προκειμένου περί της δανικής φορολογικής επιβαρύνσεως επί της οποίας υποβάλλει το ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο, στο ύψος ακριβώς της αντισταθμίσεως θα μπορούσε να εντοπισθεί η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως.

42. Σύμφωνα με τα στοιχεία που έχουν παρασχεθεί με την απόφαση περί υποβολής προδικαστικού ερωτήματος, το χρηματοδοτούμενο με την εν λόγω επιβάρυνση Ταμείο διαθέτει το 40 % του προϋπολογισμού του για δραστηριότητες επωφελείς για την πρωτογενή παραγωγή, δηλαδή για το σύνολο των χοίρων που παράγονται στη Δανία, και το 60 % του ίδιου προϋπολογισμού για δρα-

12 — Υπόθεση C-266/91, CELBI (Συλλογή 1993, σ. I-4337, σκέψη 19).

στηριότητες σχετικές με τη σφαγή, με τη μεταποίηση των σφαγίων που παράγονται στα δανικά σφαγεία, με την προώθηση των πωλήσεων, τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και για εξαγωγές, χοιρείου κρέατος και για τα μεταποιημένα προϊόντα που προκύπτουν από τους σφαγέντες στη Δανία χοίρους.

43. Εφόσον αυτή η κατανομή είναι, παρά τους ισχυρισμούς του Ταμείου και της Δανικής Κυβερνήσεως, μια πραγματικότητα, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η ύπαρξη διακρίσεως σε βάρος των υποκειμένων στη φορολογική επιβάρυνση προσώπων τα οποία εξάγουν ζώντες χοίρους.

44. Πράγματι, αν και ο εξαγόμενος και ο σφαζόμενος στη Δανία χοίρος πλήττονται με ισόποση φορολογική επιβάρυνση, το προϊόν της επιβαρύνσεως αυτής διατίθεται, σε ποσοστό άνω του ημίσεος, για δραστηριότητες οι οποίες, εξ ορισμού, ουδαμώς μπορούν να είναι επωφελείς για τους εξαγόμενους ζώντες χοίρους.

45. Δεδομένου ότι το άρθρο 95 έχει άμεσο αποτέλεσμα, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στη σχετική εφαρμογή, όχι για να απαγορεύσει την είσπραξη της φορολογικής επιβαρύνσεως επί των εξαγομένων ζώντων χοίρων, αλλά για να εξαλείψει τη δυσμενή διάκριση που τους πλήττει, εφόσον, κατά πάγια νομολογία, και αντιθέτως προς ό,τι ισχύει για τις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, ο εισάγων δυσμενείς διακρίσεις χαρακτήρας ενός εσωτερικού φόρου δεν έχει ως αποτέλεσμα την απόλυτη απαγόρευση της εισπράξεώς του.

Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα

46. Ενόψει των παρατηρήσεων τόσο του Ταμείου και της Δανικής Κυβερνήσεως όσο και της Επιτροπής, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα δεν θέτει πραγματικές δυσκολίες. Πράγματι, διαπιστώνω ότι μολονότι όλοι συμφωνούν ως προς το γεγονός ότι μια εθνική φορολογική επιβάρυνση, όπως η επίδικη εν προκειμένω, αποτελεί στοιχείο ενός εγκριθέντος από την Επιτροπή, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 93 της Συνθήκης, συστήματος ενισχύσεων, τούτο ουδόλως εμποδίζει το εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η εν λόγω επιβάρυνση εισπράττεται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου και να απαγορεύσει, εν όλω ή εν μέρει, την είσπραξή της.

47. Αναλύοντας την απόφαση της 21ης Μαΐου 1980, Επιτροπή κατά Ιταλίας [13], η Επιτροπή επισημαίνει ότι με την απόφαση αυτή έχει κριθεί ότι «από τη γενική οικονομία της Συνθήκης προκύπτει ότι η διαδικασία αυτή [η διαδικασία του άρθρου 93 της Συνθήκης] δεν μπορεί ποτέ να καταλήξει σε αποτέλεσμα που θα είναι αντίθετο προς τις ειδικές διατάξεις της Συνθήκης που θα αφο-

13 – Υπόθεση 73/79, Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 137, σκέψη 11.

ρούν, π.χ., τους εσωτερικούς φόρους» και για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι «η τυχόν έγκριση από την Επιτροπή ενός συστήματος ενισχύσεων χρηματοδοτουμένου από φορολογικές επιβαρύνσεις δεν μπορεί να "προστατεύσει" την λόγω των επιβαρύνσεων αυτών παράβαση του άρθρου 95».

48. Πρόκειται εδώ για ένα συμπέρασμα που δεν μπορώ να υιοθετήσω. Εφόσον ένας επιχειρηματίας αντλεί κατά τρόπο άμεσο από τη Συνθήκη το δικαίωμα να μην του επιβληθεί μια φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος ή ένας συνεπαγόμενος δυσμενή διάκριση εσωτερικός φόρος, δεν αντιλαμβάνομαι πώς είναι δυνατό να μπορεί η Επιτροπή, με το πρόσχημα ότι η εν λόγω επιβάρυνση ή ο εν λόγω φόρος αποτελεί μέρος ενός συστήματος ενισχύσεων που έχει, συνολικώς, κριθεί θετικώς υπ' αυτής, να τον στερήσει του δικαιώματος αυτού. Το άρθρο 93 της Συνθήκης κατ' ουδένα τρόπο παρέχει στην Επιτροπή την ευχέρεια να περιορίζει τα αποτελέσματα των άρθρων 9 επ. καθώς και του άρθρου 95 της Συνθήκης.

49. Επομένως, πρέπει να δοθεί στο εθνικό δικαστήριο η απάντηση ότι είναι όντων «αδιάφορο», προκειμένου περί του επιτρεπτού, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, μιας φορολογικής επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος ή ενός συνεπαγόμενου δυσμενείς διακρίσεις εσωτερικού φόρου το εάν αυτή η επιβάρυνση ή αυτός ο φόρος αποτελούν μέρος ενός συστήματος ενισχύσεων που έχει κοινοποιηθεί στην Επιτροπή και εγκριθεί, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 93 της Συνθήκης, υπ' αυτής.

50. Όμως, η απάντηση αυτή εξαντλεί το ερώτημα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο; Δεν το πιστεύω.

51. Πράγματι, αν η έγκριση της Επιτροπής είναι «αδιάφορη» από πλευράς του επιτρεπτού της φορολογικής επιβαρύνσεως, συμβαίνει το ίδιο επίσης και ενόψει των αρμοδιοτήτων του εθνικού δικαστηρίου;

52. Με άλλα λόγια, δύναται στο εθνικό δικαστήριο, όταν βρίσκεται αντιμέτωπο μιας εθνικής φορολογικής επιβαρύνσεως ή φόρου, να παρεμποδίσει την εφαρμογή τους έστω και αν, πράττοντας έτσι, παρεμποδίζει τα αποτελέσματα, στο εσωτερικό της εθνικής εννόμου τάξεως, μιας αποφάσεως της Επιτροπής, της αποφάσεως περί εγκρίσεως του συστήματος ενισχύσεων, συμπεριλαμβανομένης της χρηματοδοτήσεώς του μέσω της εισπράξεως της εν λόγω επιβαρύνσεως; Μια τέτοια ενέργεια δεν ισοδυναμεί με απόφαση περί διαπιστώσεως του ανίσχυρου μιας αποφάσεως της Επιτροπής; Και μπορεί ένα εθνικό δικαστήριο να πράξει κάτι τέτοιο ενόψει της νομολογίας Foto-Frost [14];

53. Νομίζω ότι ένα τέτοιο ερώτημα αξίζει εξετάσεως. Βεβαίως, προκειμένου να μπορεί ένα τέτοιο ερώτημα να τεθεί πραγματικώς, πρέπει η εγκριτική του εθνικού συστήματος ενισχύσεων απόφαση της Επιτροπής να αφορά τη χρηματοδότηση αυτού. Και τούτο ακριβώς συμβαίνει εν προκειμένω, αν πιστέψουμε τη Δανική Κυβέρνηση η οποία αναφέρεται, σχετικώς, στο έγγραφο της 28ης Οκτωβρίου 1991 [SG (91)D/20129], που της απηύθυνε η Επιτροπή, και επ' αυτής ακριβώς της υποθέσεως στηρίζεται το ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου.

54. Τέτοιο ζήτημα δεν έχει στην πραγματικότητα εξετασθεί μέχρι τώρα, διότι, μολονότι

14 — Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1987, 314/85 (Συλλογή 1987, σ. 4199).

η νομολογία είναι πλούσια αναφορικά με τις σχέσεις, αφενός, των άρθρων 9 επ. ή 95 της Συνθήκης και, αφετέρου, του άρθρου 92 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 87 ΕΚ επ.), η εν λόγω νομολογία ουδαμώς αφορά την περίπτωση κατά την οποία η είσπραξη της φορολογικής επιβαρύνσεως ή του εσωτερικού φόρου έχει ρητώς εγκριθεί, ως στοιχείο ενός συστήματος ενισχύσεων, με απόφαση της Επιτροπής βάσει του άρθρου 93 της Συνθήκης.

55. Η νομολογία του Δικαστηρίου περιορίζεται στη διαπίστωση του ότι μία και η αυτή φορολογική επιβάρυνση μπορεί, ταυτόχρονα, και να εμπίπτει στα άρθρα 9 επ. ή 95 της Συνθήκης και να εντάσσεται σ' ένα σύστημα ενισχύσεων διεπόμενο από το άρθρο 92 της Συνθήκης και, επομένως, είναι δυνατό να εξετασθεί και από τις δύο αυτές απόψεις.

56. Βεβαίως, το εθνικό δικαστήριο δεν πρόκειται να διαπιστώσει κατά τρόπο άμεσο το ανίσχυρο της αποφάσεως της Επιτροπής, εφόσον πρόκειται να ακυρώσει πράξη εθνικού δικαίου ή, τουλάχιστον, να εμποδίσει, πλήρως, εφόσον πρόκειται για φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος ή, μερικώς, εφόσον πρόκειται για φόρο εμπίπτοντα στα άρθρο 95 της Συνθήκης, τα σχετικά αποτελέσματα. Όμως, για να πράξει κάτι τέτοιο, θα πρέπει να υπερκεράσει το εμπόδιο που συνιστά η χορηγηθείσα δυνάμει του άρθρου 93 της Συνθήκης έγκριση που και η ίδια στηρίζεται στο γεγονός ότι, σύμφωνα με την άποψη της Επιτροπής, δεν υφίσταται ασυμβίβαστο με την κοινή αφορά. Πρόκειται να στερήσει αποτελέσματος μια έγκριση που έχει χορηγηθεί σε κράτος μέλος από την Επιτροπή για την επιβολή δεδομένης φορολογικής επιβαρύνσεως προκειμένου το ποσό αυτής να διατεθεί για τη χρηματοδότηση δεδομένης δραστηριότητας. Και δεν μπορεί το εθνικό δικαστήριο, λογικώς, να πράξει κάτι τέτοιο, ενόψει της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου, πράγμα που αναμφισβήτητα ευνοεί τις αποφάσεις της Επιτροπής, παρά μόνον εφόσον εκτιμά ότι η Επιτροπή, χορηγώντας την εν λόγω έγκριση, υπερέβη τα όρια των εξουσιών της.

57. Η προπαρατεθείσα απόφαση Foto-Frost στηρίζεται ακριβώς, μεταξύ άλλων, στο τεκμήριο της εγκυρότητας των πράξεων των κοινοτικών οργάνων, επιφυλάσσοντας στο Δικαστήριο τη διαπίστωση του ανισχύρου αυτών.

58. Υφίσταται διαφορά μεταξύ της περιπτώσεως κατά την οποία ένα εθνικό δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες σχετικά με απόφαση της Επιτροπής εγκρίνουσα όχι μόνο την καταβολή μιας ενισχύσεως αλλά επίσης και τον τρόπο χρηματοδοτήσεως, και της περιπτώσεως κατά την οποία το εθνικό δικαστήριο διερωτάται σχετικά με το κύρος αποφάσεως της Επιτροπής επιβάλλουσας μια εκ των υστέρων είσπραξη; Μήπως πρέπει η προπαρατεθείσα νομολογία Foto-Frost, που αναπτύχθηκε σχετικά με τη δεύτερη περίπτωση, να τύχει εφαρμογής και στην πρώτη; Ματαίως, κατά τη γνώμη μου, θα μπορούσε κανείς να αντιτάξει ότι το εθνικό δικαστήριο πρέπει να μπορεί να μη λάβει υπόψη την έγκριση της Επιτροπής σε μια περίπτωση όπως η προκείμενη, όπου ο επιχειρηματίας επικαλείται άρθρο της Συνθήκης έχον άμεσο αποτέλεσμα, διότι τότε θα πρέπει επίσης να γίνει δεκτό ότι, όταν ένας ιδιώτης αμφισβητεί ένα εθνικό μέτρο που έχει ληφθεί για την εφαρμογή κανονισμού, ως προς τον οποίο ο ιδιώτης αυτός διατείνεται ότι συνιστά παραβίαση των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου, το εν λόγω δικαστήριο θα έπρεπε να μπορεί να διαπιστώσει, το ίδιο, το αντίσχυρο του εν λόγω κανονισμού. Εκτός αν θεωρηθεί,πράγμα που δεν τολμώ να φανταστώ, ότι το άρθρο 95 της Συνθήκης παρέχει

δικαιώματα που αξίζουν μεγαλύτερης προστασίας απ' ό,τι οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου.

59. Πράγματι, βλέπω μόνο δύο λύσεις.

60. Είτε θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η προπαρατεθείσα νομολογία Foto-Frost πρέπει να έχει σαφώς περιορισμένο πεδίο εφαρμογής, κατά τρόπον ώστε, σε μια περίπτωση όπως η προκείμενη, κατά την οποία το εθνικό δικαστήριο δεν είναι υποχρεωμένο να αποφανθεί, κατά τρόπο άμεσο, επί της εγκυρότητας πράξεως παράγωγου δικαίου, το εν λόγω δικαστήριο δεν έχει την υποχρέωση να απευθυνθεί στο Δικαστήριο για να δυνηθεί, de facto, να παρεμποδίσει τα αποτελέσματα της πράξεως αυτής.

61. Είτε θα πρέπει να θεωρηθεί ότι οι λόγοι που προβάλλονται με την προπαρατεθείσα απόφαση Foto-Frost προκειμένου να μην αναγνωριστεί στα εθνικά δικαστήρια καμιά αρμοδιότητα να αποφαίνονται αρνητικώς επί της εγκυρότητας πράξεως παράγωγου δικαίου, ισχύουν και στην υπό κρίση περίπτωση, και τούτο διότι η διαπίστωση της παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου λόγω της εθνικής φορολογικής επιβαρύνσεως συνεπάγεται, κατ' ανάγκην, έστω και κατά τρόπο έμμεσο, τη διαπίστωση του παράνομου χαρακτήρα της εγκρίσεως επιβολής της που έχει παρασχεθεί από την Επιτροπή στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 93 της Συνθήκης.

62. Η πρώτη λύση φαίνεται να παρουσιάζει το πλεονέκτημα ότι δεν υποχρεώνει το εθνικό δικαστήριο να υποβάλει στο Δικαστήριο ερωτήματα επί των οποίων η απάντηση του φαίνεται, και πράγματι είναι, όπως ακριβώς συμβαίνει εν προκειμένω, σχεδόν προφανής.

63. Η ίδια λύση παρουσιάζει, αντιθέτως, το μεγάλο μειονέκτημα να καθιερώνει ένα πλάσμα δικαίου, εφόσον μια τέτοια λύση συνίσταται στο να κάνει να φαίνεται το πρόβλημα που αντιμετωπίζει το εθνικό δικαστήριο ως όλως άσχετο με οποιοδήποτε ζήτημα εγκυρότητας κοινοτικής πράξεως.

64. Αυτός ακριβώς είναι και ο λόγος για τον οποίο προσωπικώς κλίνω υπέρ της δεύτερης λύσεως, η οποία είναι, βεβαίως, αυστηρή, αλλά συνεπής με την προπαρατεθείσα απόφαση Foto-Frost, και τις επιταγές που την στηρίζουν, και η οποία θα ήταν κατά τη γνώμη μου απολύτως κατανοητή από τα εθνικά δικαστήρια, όπως το αποδεικνύει το γεγονός ότι το δανικό δικαστήριο, μολονότι είχε την απάντηση στο πρώτο από τα ερωτήματά του, απηύθυνε παρ' όλ' αυτά ερωτήματα στο Δικαστήριο, διότι είχε πλήρη επίγνωση των ρίσκων που ενείχε το δεύτερο ερώτημα.

65. Εν πάση περιπτώσει, η λύση αυτή παρουσιάζει το πλεονέκτημα, κεφαλαιώδες κατά τη γνώμη μου, να αποφεύγονται τα προβλήματα τα οποία, θάττον ή βράδιον, θα μπορούσαν να ανακύψουν στην περίπτωση που η αρμοδιότητα για την εξέταση του επιτρεπτού, από πλευράς των κανόνων της Συνθήκης, ενός μεμονωμένου στοιχείου εγκριθέντος συστήματος κρατικών ενισχύσεων ασκούνταν από δικαστήριο άλλο εκτός αυτού που θα ήταν αρμόδιο για να αποφανθεί επί της εγκυρότητας της χορηθείσας από την Επιτροπή εγκρίσεως στο κράτος μέλος για την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος.

Προτάσεις

66. Τελειώνοντας την εξέταση των υποβληθέντων από το Vestre Landsret ερωτημάτων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις:

«1) Τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ), καθώς και 16 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), έχουν την έννοια ότι η απαγόρευση φόρων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό δεν αφορά μια φορολογική επιβάρυνση που έχει επιβληθεί από οργανισμό δημοσίου δικαίου επί των χοίρων που παράγονται εντός κράτους μέλους και πωλούνται προκειμένου να σφαγούν στην εγχώρια αγορά ή προκειμένου να εξαχθούν ζώντες σ' άλλα κράτη μέλη, εφόσον βεβαίως η φορολογική επιβάρυνση είναι η ίδια και το προϊόν αυτής κατανέμεται μεταξύ δραστηριοτήτων που δεν είναι επωφελείς αποκλειστικώς για την εμπορία χοίρων προοριζομένων για την εγχώρια αγορά αλλά και για την εμπορία χοίρων που εξάγονται ζώντες σ' άλλα κράτη μέλη.

Μια φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται επί των παραγομένων εντός κράτους μέλους χοίρων, οι οποίοι πωλούνται προς σφαγή στην εγχώρια αγορά ή προς εξαγωγή, ζώντες, σ' άλλα κράτη μέλη, εμπίπτει στην απαγόρευση δυσμενών διακρίσεων του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 90 ΕΚ), όταν ο προορισμός του προϊόντος της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει ως αποτέλεσμα η εν λόγω φορολογική επιβάρυνση να πλήττει βαρύτερα την εμπορία των χοίρων που εξάγονται ζώντες προς άλλα κράτη μέλη απ' ό,τι την εμπορία των χοίρων που πωλούνται προς σφαγή εντός του οικείου κράτους μέλους.

2) Το γεγονός ότι μια εθνική φορολογική επιβάρυνση αποτελεί μέρος συστήματος ενισχύσεων εγκριθέντος από την Επιτροπή κατ' εφαρμογήν των κανόνων των σχετικών με τις κρατικές ενισχύσεις είναι αδιάφορο ως προς την εφαρμογή επί της επιβαρύνσεως αυτής των απαγορεύσεων των άρθρων 9 επ. και 95 της Συνθήκης. Ωστόσο, όταν ένα εθνικό δικαστήριο κρίνει ότι μια από τις απαγορεύσεις αυτές εφαρμόζεται επί φορολογικής επιβαρύνσεως εχούσας αποτελέσει το αντικείμενο μιας τέτοιας εγκρίσεως, σ' αυτό εναπόκειται ν' απευθυνθεί προς το Δικαστήριο, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προκειμένου το τελευταίο να αποφανθεί επί της εγκυρότητας μιας τέτοιας εφαρμογής.»