ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 6ης Οκτωβρίου 1970*

Στην υπόθεση 9/70,

η οποία έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht του Μονάχου προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, και με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

Franz Grad, Linz-Urfahr (Αυστρία),

και

Finanzamt Traunstein,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4 της αποφάσεως 65/271/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Μαΐου 1965 και του άρθρου 1 της οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, καθώς και, επικουρικά, των άρθρων 5, 74, 80, 92 και 93 της Συνθήκης ΕΟΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους R. Lecourt, πρόεδρο, R. Monaco και P. Pescatore, προέδρους τμήματος, A. M. Donner (εισηγητή) A. Trabucchi, W. Strauß και J. Mertens de Wilmars, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: K. Roemer
γραμματέας: A. Van Houtte

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

(το μέρος που περιέχει τα περιστατικά παραλείπεται)

Σκεπτικό

1 Με απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1970 που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Μαρτίου 1970, το Finanzgericht του Μονάχου υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, ορισμένα ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4 της αποφάσεως του Συμβουλίου της 13ης Μαΐου 1965 περί εναρμονίσεως ορισμένων διατάξεων που επηρεάζουν τον ανταγωνισμό στις σιδηροδρομικές, οδικές και εσωτερικές πλωτές μεταφορές (Ειδ. έκδ. 07/01, σ. 66) και του άρθρου 1 της πρώτης οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3) και, επικουρικά, για την περίπτωση αποφατικής απαντήσεως επί των ερωτημάτων αυτών, το Finanzgericht υπέβαλε άλλα ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 80 και 92 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Επί του πρώτου ερωτήματος

2 Με το πρώτο ερώτημα το εν λόγω δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να κρίνει, εάν η συνδυασμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4, παράγραφος 2, και του άρθρου 1 της οδηγίας παράγει άμεσα αποτελέσματα στις έννομες σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και ιδιωτών, έτσι ώστε να γεννά υπέρ αυτών δικαιώματα που πρέπει να διαφυλάσσονται από τα εθνικά δικαστήρια.

3 Το ερώτημα αφορά τη συνδυασμένη εφαρμογή των διατάξεων που περιέχονται σε μια απόφαση και μια οδηγία αντίστοιχα.

Κατά τους όρους του άρθρου 189 της Συνθήκης ΕΟΚ η απόφαση είναι δεσμευτική ως προς όλα τα μέρη της για τους αποδέκτες που ορίζει.

Κατά τους όρους του ίδιου άρθρου η οδηγία δεσμεύει κάθε κράτος μέλος στο οποίο απευθύνεται, όσον αφορά το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, αλλά αφήνει την επιλογή του τύπου και των μέσων στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών.

4 Η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση υποστήριξε στις παρατηρήσεις της την άποψη ότι το άρθρο 189, διακρίνοντας μεταξύ των αποτελεσμάτων των κανονισμών, αφενός, και εκείνων των αποφάσεων και οδηγιών, αφετέρου, απέκλεισε για τις αποφάσεις και τις οδηγίες τη δυνατότητα να παραγάγουν τα αποτελέσματα που αναφέρει το ερώτημα, αφού τα αποτελέσματα αυτά επιφυλάσσονται στους κανονισμούς.

5 Εάν, εν τούτοις, βάσει των διατάξεων του άρθρου 189, οι κανονισμοί ισχύουν άμεσα και, συνεπώς, μπορούν από τη φύση τους να παραγάγουν άμεσα αποτελέσματα, από αυτό δεν συνάγεται ότι οι άλλες κατηγορίες πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο αυτό δεν μπορούν να παραγάγουν ποτέ ανάλογα αποτελέσματα.

Ιδίως η διάταξη, κατά την οποία οι αποφάσεις είναι δεσμευτικές ως προς όλα τους τα μέρη για τον αποδέκτη, επιτρέπει τη θέση του ερωτήματος εάν επίκληση της υποχρεώσεως που απορρέει από την απόφαση μπορεί να γίνει μόνο εκ μέρους των κοινοτικών οργάνων έναντι αυτού του αποδέκτη ή, ενδεχομένως, από κάθε πρόσωπο που έχει συμφέρον στην εκπλήρωση αυτής της υποχρεώσεως.

Θα ήταν ασυμβίβαστος προς το αναγκαστικό αποτέλεσμα που το άρθρο 189 αναγνωρίζει στην απόφαση ο κατ' αρχήν αποκλεισμός της δυνατότητας επικλήσεως της επιβαλλόμενης υποχρεώσεως από τα πρόσωπα που αυτή αφορά.

Ιδίως στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες οι κοινοτικές αρχές υποχρέωσαν, με απόφασή τους, κράτος μέλος ή όλα τα κράτη μέλη να υιοθετήσουν ορισμένη συμπεριφορά, η πρακτική αποτελεσματικότητα μιας τέτοιας πράξεως θα εξασθένιζε, εάν αποκλειόταν στα υποκείμενα δικαίου του κράτους αυτού να την επικαλούνται ενώπιον της δικαιοσύνης και στα εθνικά δικαστήρια να τη λαμβάνουν υπόψη ως στοιχείο του κοινοτικού δικαίου.

Μολονότι τα αποτελέσματα μιας αποφάσεως δεν μπορούν να είναι τα ίδια με εκείνα μιας κανονιστικής διατάξεως, η διαφορά αυτή δεν αποκλείει το τελικό αποτέλεσμα, που συνίσταται στο δικαίωμα επικλήσεώς τους εκ μέρους των ιδιωτών, ενώπιον των δικαστηρίων, να είναι ενδεχομένως το ίδιο με εκείνο μιας κανονιστικής διατάξεως που ισχύει άμεσα.

6 Το άρθρο 177 άλλωστε, που επιτρέπει στα εθνικά δικαστήρια να ζητούν από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του κύρους και της ερμηνείας όλων των πράξεων των οργάνων, χωρίς διάκριση, σημαίνει ότι μπορεί να γίνει επίκληση των πράξεων αυτών από τα υποκείμενα δικαίου ενώπιον των εν λόγω δικαστηρίων.

Πρέπει λοιπόν να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση, εάν η φύση, η οικονομία και το γράμμα της διατάξεως για την οποία πρόκειται μπορούν να παραγάγουν άμεσα αποτελέσματα στις σχέσεις μεταξύ του αποδέκτη της πράξεως και τρίτων.

7 Η απόφαση του Συμβουλίου της 13ης Μαΐου 1965, που απευθύνεται προς όλα τα κράτη μέλη, στηρίζεται ιδίως επί του άρθρου 75 της Συνθήκης που εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο να θεσπίσει «κοινούς κανόνες», «όρους χορηγήσεως αδείας» και «κάθε άλλη χρήσιμη διάταξη», για την εφαρμογή μιας κοινής πολιτικής μεταφορών.

Το Συμβούλιο διαθέτει συνεπώς μεγάλη ευχέρεια ως προς την επιλογή των θεσπιζόμενων μέτρων.

Η εν λόγω απόφαση, στο σύνολό της, ορίζει τους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν στα πλαίσια μιας πολιτικής εναρμονίσεως των εθνικών διατάξεων, καθώς και το ρυθμό της πραγματοποιήσεώς τους.

Εν όψει των στόχων αυτών, το άρθρο 4 της αποφάσεως προβλέπει στο πρώτο του εδάφιο ότι, εφόσον καθιερωθεί από το Συμβούλιο και τεθεί σε ισχύ από τα κράτη μέλη κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών, τα κράτη μέλη θα εφαρμόζουν το σύστημα αυτό στις σιδηροδρομικές, οδικές και εσωτερικές πλωτές εμπορευματικές μεταφορές κατά τρόπο που θα προσδιοριστεί αργότερα.

Το εδάφιο 2 του εν λόγω άρθρου προβλέπει ότι από την ημερομηνία που αυτό το κοινό σύστημα του φόρου κύκλου εργασιών τεθεί σε ισχύ, το σύστημα αυτό θα αντικαταστήσει τους ειδικούς φόρους που επέχουν θέση κύκλου εργασιών, στους οποίους τυχόν υπόκεινται οι αναφερθείσες μεταφορές.

8 Η διάταξη αυτή επιβάλλει, επομένως, στα κράτη μέλη δύο υποχρεώσεις· κατ' αρχήν την υποχρέωση εφαρμογής, το αργότερο από ορισμένη ημερομηνία, του κοινού συστήματος φόρου κύκλου εργασιών επί των σιδηροδρομικών, οδικών και εσωτερικών εμπορευματικών μεταφορών και, αφετέρου, την υποχρέωση υποκαταστάσεως του συστήματος αυτού, το αργότερο από τη θέση του σε ισχύ, στα συστήματα των ειδικών φόρων που αναφέρονται στο εδάφιο 2.

Η δεύτερη αυτή υποχρέωση σημαίνει προφανώς απαγόρευση θεσπίσεως ή επανεισαγωγής τέτοιων συστημάτων προκειμένου να αποφευχθεί η σώρευση του κοινού συστήματος φόρου κύκλου εργασιών με ανάλογα και συμπληρωματικά συστήματα φορολογήσεως στον τομέα των μεταφορών.

9 Από τη δικογραφία που διαβιβάστηκε από το Finanzgericht προκύπτει ότι το αίτημά του αναφέρεται ιδιαίτερα στη δεύτερη υποχρέωση.

Η υποχρέωση αυτή είναι κατ' ουσία αναγκαστική και γενική, ακόμη και αν η διάταξη αφήνει ανοικτό τον καθορισμό του χρονικού σημείου, από το οποίο θα παραγάγει αποτελέσματα.

Απαγορεύει έτσι τυπικά στα κράτη μέλη να σωρεύσουν το κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών με τα συστήματα ειδικών φόρων που επέχουν θέση φόρου κύκλου εργασιών.

Η υποχρέωση αυτή είναι ανεπιφύλακτη και επαρκώς σαφής και ακριβής, για να μπορεί να παραγάγει άμεσα αποτελέσματα στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των ιδιωτών.

10 Το χρονικό σημείο από το οποίο αυτή η υποχρέωση παράγει αποτελέσματα καθορίστηκε από τις οδηγίες του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, που όρισαν την τελευταία ημερομηνία πριν από την οποία τα κράτη μέλη θα έπρεπε να εισαγάγουν στις νομοθεσίες τους το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Το γεγονός ότι η ημερομηνία αυτή καθορίστηκε από οδηγία δεν στερεί καθόλου τη διάταξη αυτή από το πλήρες της αποτέλεσμα.

Έτσι κατέστη τέλεια, ύστερα από την πρώτη οδηγία, η υποχρέωση που εξαγγελλόταν στο άρθρο 4, εδάφιο 2, της αποφάσεως της 13ης Μαΐου 1965.

Επομένως, η διάταξη αυτή επιβάλλει στα κράτη μέλη υποχρεώσεις, ιδίως την υποχρέωση μη σωρεύσεως ύστερα από ορισμένη ημερομηνία του κοινού συστήματος με τα ειδικά συστήματα φορολογήσεως που αναφέρθηκαν, που μπορούν να παραγάγουν άμεσα αποτελέσματα στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των ιδιωτών και να γεννήσουν γι' αυτούς το δικαίωμα να τα επικαλούνται ενώπιον των δικαστηρίων.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

11 Με το δεύτερο ερώτημα το Finanzgericht ζητεί από το Δικαστήριο να κρίνει, εάν το άρθρο 4 της αποφάσεως σε συνδυασμό με το άρθρο 1 της οδηγίας απαγο-

ρεύουν ήδη από την 1η Ιανουαρίου 1970 σε κάθε κράτος μέλος που έχει ήδη θέσει σε ισχύ το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας και καταργήσει τους ειδικούς φόρους επί των εμπορευματικών μεταφορών να επανεισαγάγει ειδικούς φόρους επί των εμπορευματικών μεταφορών που επέχουν θέση φόρου κύκλου εργασιών.

Το ερώτημα αυτό αφορά, προφανώς, τις διατάξεις του άρθρου 1 της πρώτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκαν από την τρίτη οδηγία του Συμβουλίου της 9ης Δεκεμβρίου 1969 επί του ιδίου θέματος (ΕΕ 09/01, σ. 25) που αντικατέστησε την ημερομηνία της 1ης Ιανουαρίου 1972 με αυτή της 1ης Ιανουαρίου 1970.

12 Είναι αλήθεια ότι η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 4, εδάφιο 2, της αποφάσεως θα μπορούσε να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι η διάταξη αυτή αφορά το σημείο κατά το οποίο το κράτος μέλος που αυτή αφορά θα έχει θέση σε ισχύ το κοινό σύστημα επί του εδάφους του.

13 Μιά τέτοια ερμηνεία δεν θα ήταν, εντούτοις, σύμφωνη προς το στόχο των εν λόγω οδηγιών.

Πράγματι, ο στόχος των οδηγιών αυτών είναι να εξασφαλίσουν ότι από ορισμένη ημερομηνία και εφεξής το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας θα εφαρμόζεται στο σύνολο της κοινής αγοράς.

Εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν παρήλθε, τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα στο θέμα αυτό.

14 Ο στόχος, άλλωστε, της αποφάσεως της 13ης Μαΐου 1965 δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί παρά σε κοινοτική κλίμακα και δεν θα μπορούσε να συνίσταται μόνο σε μέτρα εναρμόνισης που λαμβάνονται από τα κατ' ιδίαν κράτη μέλη σε διαφορετικές ημερομηνίες και με διαφορετικό ρυθμό.

Στο υποβληθέν ερώτημα αρμόζει λοιπόν η απάντηση ότι η απαγόρευση που απορρέει από το άρθρο 4, εδάφιο 2, της αποφάσεως, μπορεί να παραγάγει αποτελέσματα μόνο μετά την 1η Ιανουαρίου 1972.

Επί του τρίτου ερωτήματος

16 Με το τρίτο ερώτημα το Finanzgericht ζητεί από το Δικαστήριο να κρίνει εάν ο ομοσπονδιακός φόρος επί των οδικών εμπορευματικών μεταφορών (Straßengüter-

verkehrsteuer) πρέπει να θεωρείται ως ειδικός φόρος που εφαρμόζεται επί των εμπορευματικών μεταφορών αντί του φόρου κύκλου εργασιών και εμπίπτει, συνεπώς, στην απαγόρευση του άρθρου 4, εδάφιο 2, της αποφάσεως της 13ης Μαΐου 1965.

17 Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να εκτιμήσει, υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, τα χαρακτηριστικά φόρου που επιβάλλεται από κράτος μέλος.

Είναι εν τούτοις αρμόδιο να ερμηνεύσει τη σχετική κοινοτική διάταξη, προκειμένου να καταστήσει δυνατή στο εθνικό δικαστήριο την ορθή εφαρμογή της επί του επίδικου φόρου.

18 Το άρθρο 4 προβλέπει την κατάργηση των «ειδικών φόρων», προκειμένου να εξασφαλίσει την ομοιομορφία και τη συνέχεια του συστήματος της φορολογήσεως του κύκλου εργασιών.

Ευνοώντας έτσι τη διαφάνεια στην αγορά των μεταφορών η διάταξη αυτή συμβάλλει στην προσέγγιση των όρων του ανταγωνισμού και πρέπει να θεωρείται ως σημαντικό μέτρο εναρμονίσεως των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών στον τομέα των μεταφορών.

Ο στόχος αυτός δεν απαγορεύει την επιβολή άλλων φόρων επί των μεταφορών που θα έχουν φύση και σκοπούς διαφορετικούς από αυτούς που επιδιώκει το κοινό σύστημα του φόρου κύκλου εργασιών.

19 Ένας φόρος που, όπως αυτός του οποίου το Finanzgericht ανέφερε τα χαρακτηριστικά, πλήττει όχι τις εμπορικές συναλλαγές αλλά δραστηριότητα ιδιαίτερης φύσης, χωρίς να διακρίνει, άλλωστε μεταξύ δραστηριότητας για ίδιο λογαριασμό και δραστηριότητας για λογαριασμό τρίτου, και του οποίου η φορολογική βάση αποτελείται όχι από το αντίτιμο της παροχής, αλλά από το φυσικό βάρος, εκφραζόμενο σε τόνους ανά χιλιόμετρο, στο οποίο η φορολογούμενη δραστηριότητα υποβάλλει τις οδούς, δεν αντιστοιχεί στο συνήθη τύπο του φόρου κύκλου εργασιών.

Το γεγονός άλλωστε ότι έχει ως στόχο τον αναπροσανατολισμό των δραστηριοτήτων στον τομέα των μεταφορών μπορεί επίσης να τον διακρίνει από τους ειδικούς φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 4, εδάφιο 2.

Αυτή λοιπόν η απάντηση αρμόζει στο υποβληθέν ερώτημα.

Επί των ερωτημάτων 4 έως 11

20 Το Finanzgericht υπέβαλε τα ερωτήματα αυτά μόνο επικουρικά, για την περίπτωση αποφατικής απαντήσεως στα τρίτα πρώτα ερωτήματα.

Επειδή αυτό δεν συνέβη, ιδίως όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, δεν υπάρχει λοιπόν λόγος να απαντηθούν.

(Το τμήμα που αναφέρεται στα δικαστικά έξοδα παραλείπεται)

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

έχοντας υπόψη τα διαδικαστικά έγγραφα,

αφού άκουσε την έκθεση του εισηγητή δικαστή,τις προφορικές παρατηρήσεις του προσφεύγοντος στην κύρια δίκη, της Κυβερνήσεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα,

έχοντας υπόψη τη Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας και ιδίως τα άρθρα 75, 177 και 189, την απόφαση του Συμβουλίου της 13ης Μαΐου 1965 και ιδίως το άρθρο 4, τις οδηγίες του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 και της 9ης Δεκεμβρίου 1969 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, το Πρωτόκολλο περί του οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας και ιδίως το άρθρο 20 και τον κανονισμό διαδικασίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με απόφασή του της 23ης Φεβρουαρίου 1970, το Finanzgericht του Μονάχου, αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 4, εδάφιο 2, της αποφάσεως του Συμβουλίου της 13ης Μαΐου 1965, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των οδηγιών του Συμβουλίου της 11ης Απρι-

λίου 1967 και 9ης Δεκεμβρίου 1969, επιβάλλοντας στα κράτη μέλη την υποχρέωση μη σωρεύσεως του κοινού συστήματος φόρου κύκλου εργασιών με τα συστήματα ειδικών φόρων που επέχουν θέση φόρου κύκλου εργασιών, μπορεί να παραγάγει άμεσα αποτελέσματα στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών, αποδεκτών της αποφάσεως, και των ιδιωτών, και να γεννήσει γι' αυτούς το δικαίωμα να τα επικαλούνται ενώπιον των Δικαστηρίων.

2) **Η απαγόρευση σωρεύσεως του εν λόγω κοινού συστήματος με τα συστήματα ειδικών φόρων παράγει τα αποτελέσματά του από την ημερομηνία που καθορίζεται στην τρίτη οδηγία του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 1969, δηλαδή από την 1η Ιανουαρίου 1972.**

3) **Ένας φόρος, όπως αυτός, του οποίου το Finanzgericht ανέφερε τα χαρακτηριστικά, που δεν πλήττει τις εμπορικές συναλλαγές, αλλά μόνο το γεγονός της οδικής μεταφοράς και του οποίου η φορολογική βάση αποτελείται όχι από το αντίτιμο της παροχής αλλά από το φυσικό βάρος, εκφραζόμενο σε τόνους ανά χιλιόμετρο, στο οποίο η φορολογούμενη δραστηριότητα υποβάλλει τις οδούς, δεν αντιστοιχεί στο συνήθη τύπο του φόρου κύκλου εργασιών, υπό την έννοια του άρθρου 4, εδάφιο 2, της αποφάσεως της 13ης Μαΐου 1965.**

Κρίθηκε από το Δικαστήριο στο Λουξεμβούργο στις 6 Οκτωβρίου 1970.

Lecourt Monaco, Pescatore Donner

Trabucchi Strauß Mertens de Wilmars

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 6 Οκτωβρίου 1970.

Ο Γραμματέας
A. Van Houtte

Ο Πρόεδρος
R. Lecourt