ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ G. FEDERICO MANCINI ΠΟΥ ΑΝΑΠΤΥΧΘΗΚΑΝ ΣΤΙΣ 22 ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ 1983 [1]

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Στην προδικαστική υπόθεση την οποία αφορούν οι σημερινές προτάσεις μου καλείστε να αποφανθείτε αν το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών στις ναρκωτικές ουσίες που εισάγονται λαθραία, δεν είναι νόμιμα εμπορεύσιμες και υπόκεινται σε κατάσχεση και καταστροφή εκ μέρους των εθνικών αρχών.

Συνοψίζω τα περιστατικά. Με απόφαση της 27ης Ιουλίου 1977, το Landgericht του Freiburg καταδίκασε τη Senta Einberger, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, σε φυλάκιση ενός έτους με αναστολή, επειδή είχε παραβεί το γερμανικό νόμο περί ναρκωτικών (Betäubungsmittelgesetz). Πράγματι, κατά το χρονικό διάστημα από την άνοιξη μέχρι το φθινόπωρο του 1974 η Einberger είχε μεταβεί πολλές φορές από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία στην Ελβετία, όπου είχε πουλήσει, σε διαφορετικές περιόδους, στο ζεύγος Winiger, σε ποσότητες που κυμαίνονταν κάθε φορά μεταξύ 30 και 100 γραμμαρίων, 280 γραμμάρια μορφίνης που είχε προηγουμένως εισαχθεί παράνομα στη Γερμανία. Κατόπιν της παραπάνω αποφάσεως, το Hauptzollamt του Freiburg, καθού στην κύρια δίκη, κοινοποίησε στην Einberger στις 29 Ιανουαρίου 1978 πράξη επιβολής φόρων λόγω εισαγωγής, με την οποία απαιτούσε από την προσφεύγουσα την καταβολή συνολικά 10 960,30 μάρκων, από τα οποία 5 712 για δασμούς και 5 248,30 για φόρο κύκλου εργασιών. Όταν η διοικητική ένσταση που άσκησε απορρίφθηκε, η Einberger άσκησε ενώπιον του Finanzgericht Baden-Württemberg προσφυγή κατά του Hauptzollamt (Κεντρικού Τελωνείου), με την οποία ζητεί την ακύρωση της πράξης αυτής.

Με μια πρώτη διάταξη, της 16ης Ιουνίου 1981, το Finanzgericht υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα: «Επιτρέπεται στα κράτη μέλη, μετά την καθιέρωση του κοινού δασμολογίου, να επιβάλλουν δασμούς σε ναρκωτικά που εισήχθησαν λαθραίως και στη συνέχεια μετεφέρθησαν εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας;». Το Δικαστήριο απάντησε ότι «καμία τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται κατά την εισαγωγή ναρκωτικών τα οποία δεν ανήκουν στο εμπορικό κύκλωμα που τελεί υπό την αυστηρά επίβλεψη των αρμοδίων αρχών, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς» (απόφαση της 26. 10. 1982, υπόθεση 240/81, Συλλογή 1982, σ. 3699).

Επιδεικνύοντας μια επαινετέα προσήλωση στο θεσμό της προδικαστικής παραπομπής, το ίδιο δεύτερο τμήμα του Finanzgericht της Βάδης-Βυρτεμβέργης, Außensenate Freiburg, σας υποβάλλει τώρα, με διάταξη της 29ης Οκτωβρίου 1982, ένα δεύτερο ερώτημα, το οποίο είναι διατυπωμένο ως εξής: «Συμβιβάζεται η επιβολή φόρου κύκλου εργασιών για την εισαγωγή ναρκωτικών με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της 6ης οδηγίας του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, της 17ης Μαΐου 1977, 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 και επ.), εφόσον δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν δασμούς;»

2. Μια εισαγωγική παρατήρηση: η πηγή του δικαίου της οποίας το Finanzgericht ζητεί την ερμηνεία δεν ίσχυε κατά την κρίσιμη περίοδο. Το 1974 τα σχετικά

1 — Μετάφραση από τα ιταλικά.

ζητήματα διέπονταν από τη δεύτερη οδηγία του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της διαρθρώσεως και των κανόνων εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ., 09/001, σ. 5), η οποία ακριβώς αντικαταστάθηκε από την έκτη οδηγία. Όσον αφορά όμως τα σημεία που παρουσιάζουν ενδιαφέρον εν προκειμένω, είναι αλήθεια ότι και οι δύο πηγές περιέχουν ταυτόσημες στην ουσία διατάξεις. Όσα έχουν υποστηρίξει οι διάδικοι (και όσα θα υποστηρίξω και εγώ ο ίδιος) σχετικά με τη μία οδηγία ισχύουν επομένως και για την άλλη.

3. Η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας σάς προτείνει να αναγνωρίσετε ότι η επιβολή του επίδικου φόρου συμβιβάζεται με το άρθρο 2, στοιχείο 6), της δεύτερης οδηγίας. Υποστηρίζει ότι η διάταξη αυτή δεν κάνει διάκριση μεταξύ νόμιμων και παράνομων εισαγωγών και ότι δεν υπάρχουν κανόνες που απαλλάσσουν τις δεύτερες από το φόρο. Κενό νόμου; Και βέβαια όχι. Η οδηγία εμπνέεται όντως από την αρχή της φορολογικής ισότητας και η αρχή ακριβώς αυτή απαγορεύει την ευνοϊκότερη μεταχείριση των παράνομων πράξεων. Αυτό επιβεβαιώνεται και από τους στόχους του φόρου: με το φόρο αυτό επιδιώκεται να εξασφαλιστεί ότι όλα τα προϊόντα θα επιβαρύνονται το ίδιο, ανεξάρτητα από την καταγωγή και από το κύκλωμα της εμπορίας, προκειμένου να επιτευχθούν η από άποψη ανταγωνισμού ουδετερότητα στο διεθνές εμπόριο, η επακριβής αντιστάθμιση του φόρου στα σύνορα και η αρχή του κράτους προορισμού, η οποία ισχύει γενικά για τους έμμεσους φόρους.

Ούτε η νομολογία σας σχετικά με τους εισαγωγικούς δασμούς για τα ναρκωτικά μπορεί να οδηγήσει — συνεχίζει η γερμανική κυβέρνηση — σε διαφορετικά συμπεράσματα. Πράγματι, η λειτουργία των δύο φόρων είναι διαφορετική, αν πρέπει να θεωρηθεί ότι σκοπός του δασμού είναι η προστασία των κοινοτικών προϊόντων κατά των εισαγωγών από τις τρίτες χώρες, ενώ η επιβολή του φόρου κύκλου εργασιών στηρίζεται σε φορολογικά συμφέροντα και, όπως είπα μόλις προηγουμένως, στις αρχές της ισότητας και της ουδετερότητας από την άποψη του οικονομικού ανταγωνισμού. Διαφορετική είναι επίσης η γενεσιουργός αιτία του φόρου και διαφορετική η έκταση της κοινοτικής παρεμβάσεως. Στο φορολογικό τομέα έχει πράγματι επέλθει μόνο η εναρμόνιση των νομοθεσιών. Τα κράτη μέλη διατηρούν επομένως την εξουσία της επιβολής φόρου στις εισαγωγές των ναρκωτικών. Τέλος, η επιβολή φόρου στις παράνομες εισαγωγές δεν είναι μόνο νόμιμη, αλλά και χρήσιμη: χρήσιμη δηλαδή για την καταπολέμηση της λεγόμενης «σκιώδους οικονομίας» στην περίπτωση της οποίας η ποινική καταστολή συχνά αποδεικνύεται ανίσχυρη.

4. Ήδη από τώρα θα ήθελα να πω ότι η άποψη της γερμανικής κυβερνήσεως δεν με πείθει. Όσον αφορά την παράνομη εισαγωγή ναρκωτικών, το Δικαστήριο έχει επεξεργαστεί ορισμένες αρχές, τις οποίες συμμερίζομαι πλήρως και οι οποίες θεωρώ ότι ισχύουν και στην προκειμένη περίπτωση. Η προκειμένη περίπτωση εμφανίζει αναμφίβολα ορισμένα ιδιαίτερα στοιχεία: τα στοιχεία όμως αυτά δεν είναι τέτοια, ώστε να δικαιολογούν την απομάκρυνση από τη νομολογία σας.

Επιτρέψτε μου τώρα να υπενθυμίσω τις αρχές αυτές. Με τα λαθραία ναρκωτικά ασχοληθήκατε για πρώτη φορά με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, υπόθεση 50/80, Horvath κατά Hauptzollamt Hamburg-Jonas (Συλλογή 1981, σ. 385). Αντικείμενο της υποθέσεως εκείνης ήταν ο καθορισμός της δασμολογητέας αξίας ηρωίνης που είχε εισαχθεί λαθραία στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, είχε ανακαλυφθεί στα σύνορα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας με τις Κάτω Χώρες, είχε κατασχεθεί και καταστραφεί. Το Δικαστήριο έδωσε

αμέσως έμφαση στη φύση του εμπορεύματος και παρατήρησε ότι η κατάσχεση και καταστροφή ενός προϊόντος σαν την ηρωίνη δεν οφείλονται μόνο στη μη εκπλήρωση των τελωνειακών διατυπώσεων εκ μέρους του εισαγωγέα, αλλά κυρίως στο ότι πρόκειται για ναρκωτικό με αναγνωρισμένη βλαβερότητα, η εισαγωγή και η εμπορία του οποίου «απαγορεύεται σε όλα τα κράτη μέλη, εκτός από ένα περιορισμένο και αυστηρά ελεγχόμενο εμπόριο προς το σκοπό της επιτρεπόμενης χρησιμοποιήσεως για φαρμακευτικούς και ιατρικούς σκοπούς» (σκέψη 10). Με αυτή την αφετηρία οι δικαστές δέχτηκαν ότι το κοινό δασμολόγιο, όταν αναφέρεται σε ναρκωτικές ουσίες, «δεν μπορεί να αφορά παρά την εισαγωγή ενόψει της επιτρεπόμενης χρησιμοποιήσεως». Θα ήταν πράγματι παράλογο ένα κείμενο που αποβλέπει «στην ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου και στη μείωση των εμποδίων στις συναλλαγές» να αναφέρεται στην εισαγωγή εμπορευμάτων «που προορίζονται για παράνομες χρήσεις και τίθενται εκτός κυκλοφορίας μόλις ανακαλυφθούν» (σκέψη 13).

Επομένως, τα κράτη δεν μπορούν — και αυτός μου φαίνεται ότι είναι ο πυρήνας της αποφάσεως — να επιβάλλουν δασμούς στα προϊόντα των οποίων η εισαγωγή — την οποία και τα ίδια απαγορεύουν — είναι τελείως ξένη προς τους σκοπούς της Κοινότητας και προς την πολιτική της ως προς τους δασμούς. Οι εθνικές αρχές διαθέτουν άλλα όπλα: για παράδειγμα — όπως αναφέρει η ίδια απόφαση — «πλήρη ελευθερία ... όσον αφορά την ποινική δίωξη των εγκλημάτων που διαπράχθηκαν [εννοείται, σε σχέση με την εισαγωγή και την πώληση των ναρκωτικών], με όλες τις συνέπειες της διώξεως αυτής, ακόμα και στο χρηματικό τομέα» (σκέψη 15).

Οι προδικαστικές παραπομπές δύο άλλων γερμανικών δικαστηρίων σας έδωσαν αργότερα την ευκαιρία να επαναλάβετε και να αναπτύξετε τις αρχές αυτές. Έτσι, το Finanzgericht του Düsseldorf σας υπέβαλε το ερώτημα αν η λαθραία εισαγωγή και μόνο, μετά την οποία δηλαδή δεν υπάρχει ανακάλυψη και καταστροφή των ναρκωτικών, συνεπάγεται αυτόματα το μη απαιτητό των δασμών, εφόσον προβλέπεται ότι τα εισαχθέντα ναρκωτικά κατάσχονται και καταστρέφονται μόλις ανακαλυφθούν (υπόθεση 221/81, Wolf). Το Finanzgericht της Βάδης-Βυρτεμβέργης εξάλλου σας υπέβαλε το ερώτημα, στην προαναφερθείσα πρώτη υπόθεση Einberger, αν η λαθραία εισαγωγή αρκεί για να αποκλειστεί η επιβολή δασμών, ακόμη και όταν η ναρκωτική ουσία στη συνέχεια εξήχθη εκτός της Κοινότητας.

Με τις δίδυμες αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 1982 (Συλλογή 1982, σσ. 3681 και 3699), το Δικαστήριο επανέλαβε ότι τα ναρκωτικά, όπως η μορφίνη, η ηρωίνη και η κοκαΐνη, εμφανίζουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά «καθόσον είναι γενικώς αναγνωρισμένα ως βλαβερά, η εισαγωγή δε και η εμπορία τους απαγορεύονται σ' όλα τα κράτη μέλη», εκτός αν πραγματοποιείται για φαρμακευτικούς και ιατρικούς σκοπούς (σκέψη 8). Εξάλλου — προσθέσατε — τα ίδια τα κράτη μέλη, προσχωρώντας στην Ενιαία Σύμβαση του 1961, αναγνώρισαν ότι η τοξικομανία αποτελεί μάστιγα για το άτομο και οικονομικό και κοινωνικό κίνδυνο για την ανθρωπότητα, δήλωσαν ότι έχουν επίγνωση του καθήκοντός τους να προλάβουν και να καταπολεμήσουν τη μάστιγα αυτή, αναγνώρισαν ότι η χρήση των ναρκωτικών ουσιών παραμένει απαραίτητη για την καταπράυνση των πόνων και ότι πρέπει να ληφθεί πρόνοια ώστε να εξασφαλιστεί ότι θα υπάρχουν ναρκωτικά διαθέσιμα προς το σκοπό αυτό. Συμπερά-

νατε δε ότι από τα παραπάνω συνάγεται ότι ούτε τα ναρκωτικά που διαφεύγουν από τον έλεγχο υπόκεινται στο φόρο: το κρίσιμο πράγματι στοιχείο είναι το γεγονός ότι ανήκουν στο παράνομο κύκλωμα και όχι βέβαια ένα τυχαίο γεγονός, όπως για παράδειγμα η ενδεχόμενη ανακάλυψή τους από τις αρχές (σκέψη 15).

5. Πιστεύω, όπως είπα και παραπάνω, ότι το Δικαστήριο θα παραμείνει συνεπές προς τις αποφάσεις του αυτές, μόνο εφόσον κρίνει ότι η λαθραία εισαγωγή ναρκωτικών δεν υπόκειται ούτε στο φόρο κύκλου εργασιών, όπως υποστηρίζουν η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, η Επιτροπή και η γαλλική κυβέρνηση.

Ας αναλύσουμε ένα προς ένα τα επιχειρήματα της γερμανικής κυβερνήσεως.

Πρώτον: η δεύτερη (ή η έκτη) οδηγία εφαρμόζεται σε όλες τις εισαγωγές, χωρίς να κάνει διάκριση των νόμιμων από τις παράνομες και χωρίς να προβλέπει καμιά απαλλαγή για τις τελευταίες αυτές. Η παρατήρηση αυτή είναι ορθή· η ίδια όμως παρατήρηση θα μπορούσε να γίνει — και να ποιο είναι το ζήτημα — και για το κοινό δασμολόγιο, το οποίο επίσης δεν περιλαμβάνει διατάξεις για την απαλλαγή των εισαγωγών ναρκωτικών. Ούτε εσείς τη λάβατε υπόψη σας, ή μάλλον στην παρατήρηση αυτή αντιπαραθέσατε την αρχή της εντάξεως στο νόμιμο εμπορικό κύκλωμα. Θα μπορούσε βέβαια να αντιτάξει κανείς ότι οδηγηθήκατε στην απόφαση αυτή λόγω των ιδιαίτερων σκοπών που προσδίδει στο κοινό δασμολόγιο η σχετική κοινοτική νομοθεσία (της αναπτύξεως του διεθνούς εμπορίου και της μειώσεως των εμποδίων στις συναλλαγές). Θα έπρεπε τότε να εξεταστούν οι σκοποί του ΦΠΑ υπό το πρίσμα της πρώτης οδηγίας (67/227), της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών που αφορούν τον ΦΠΑ. «Βασικός σκοπός της συνθήκης» — υπενθυμίζει η πρώτη αιτιολογική σκέψη — «είναι η δημιουργία ... μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς». Η πραγματοποίηση αυτού του σκοπού — συνεχίζει η δεύτερη αιτιολογική σκέψη — «προϋποθέτει την προηγούμενη εφαρμογή εντός των κρατών μελών νομοθεσιών ... οι οποίες δεν νοθεύουν τους όρους ανταγωνισμού και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων ... εντός της κοινής αγοράς». Δεν βλέπω επομένως για ποιο λόγο η παράνομη εμπορία των ναρκωτικών, ένα φαινόμενο δηλαδή που πρέπει να αντιμετωπίζεται, όπως το ίδιο το Δικαστήριο δέχτηκε, από ποινική άποψη, θα μπορούσε να είναι λιγότερο ξένη προς τους σκοπούς αυτούς από ό,τι προς τους σκοπούς του κοινού δασμολογίου.

Δεύτερον: οι λειτουργίες και οι γενεσιουργοί αιτίες των δύο φόρων δεν συμπίπτουν. Και αυτό είναι ένα επιχείρημα που δεν μπορεί να αμφισβητηθεί καθεαυτό· η συναγωγή όμως από το επιχείρημα αυτό του συμπεράσματος ότι η νομολογία σας σχετικά με τη μη επιβολή των δασμών δεν ισχύει για τον ΦΠΑ είναι δυνατή μόνο με την υπερβολική διόγκωση της σημασίας του. Έτσι, ενώ είναι ορθό ότι ο δασμός και ο ΦΠΑ έχουν διαφορετικούς σκοπούς, είναι επίσης ορθό ότι οι διαφορές αυτές ατονούν μέχρι του σημείου να εξαφανίζονται σχεδόν, όταν πρόκειται για εισαγωγές, στην περίπτωση των οποίων και οι δύο εμφανίζονται ως τέλη για τη διάθεση των συνόρων. Αυτό επιβεβαιώνεται από τη διάταξη αυτή ακριβώς που αφορά τη γενεσιουργό αιτία του φόρου. Σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, της δεύτερης οδηγίας (ή το άρθρο 10, παράγραφος 3, της 6ης οδηγίας, το οποίο είναι το ίδιο), τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συναρτούν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ με τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό που προβλέπονται για τους δασμούς. Πρόκειται βέβαια για μια απλή ευχέρεια· απ' ό,τι όμως νομίζω, όλα τα κράτη μέλη έχουν κάνει χρήση της ευχέρειας

αυτής, για να διευκολύνουν έστω και μόνο τη διαδικασία του καθορισμού του. Θα ήθελα να προσθέσω ότι αν αυτό αληθεύει, τότε για τον ΦΠΑ ισχύει η αρχή που θέσατε σχετικά με το δασμό η γενεσιουργός αιτία του οποίου είναι αδέβαιη. Και εδώ δηλαδή τα ναρκωτικά που ξεφεύγουν από τον έλεγχο πρέπει να αντιμετωπιστούν σαν τα ναρκωτικά που ανακαλύπτονται και καταστρέφονται.

Τρίτον: αντίθετα από ό,τι στα τελωνειακά θέματα, ως προς τον ΦΠΑ η Κοινότητα έχει μόνο εξουσίες σχετικά με την εναρμόνισή του, άρα τα κράτη εξακολουθούν να έχουν τη δυνατότητα να φορολογούν τις παράνομες εισαγωγές ναρκωτικών. Δεν συμφωνώ. Ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για δασμούς ή για ΦΠΑ, η κοινοτική νομοθεσία βασίζεται στη συνθήκη και πολύ μικρή σημασία έχει αν πρόκειται για την εφαρμογή των άρθρων της 18-29 ή 99-100. Πράγματι, και οι δύο αυτές ομάδες διατάξεων συνδέονται με τις βασικές διατάξεις — τα άρθρα 2 και 4 — που καθορίζουν την αποστολή της Κοινότητας και τα μέσα για την εκπλήρωσή της. Η ευρωπαϊκή ρύθμιση του ΦΠΑ άλλωστε είναι εξαντλητική. Είναι απίθανο επομένως ο κοινοτικός νομοθέτης να άφησε στα κράτη μέλη περιθώρια παρεμβάσεων που θα ήταν δυνατό να επηρεάσουν δυσμενώς το έργο της εναρμονίσεως.

Τέταρτον: η επιβολή του ΦΠΑ στις παράνομες εισαγωγές ναρκωτικών είναι αποτελεσματικότερος παράγοντας κοινωνικού ελέγχου από ό,τι οι ποινικές διατάξεις· εν πάση περιπτώσει, το κράτος έχει συμφέρον να μην ευνοεί τη «σκιώδη οικονομία», πράγμα που θα συνέβαινε, αν στις τεράστιες περιουσιακές μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται στην αγορά των ναρκωτικών δεν επιτρεπόταν να επιβληθεί ο φόρος κύκλου εργασιών. Δεν θα μπορούσε να αρνηθεί κανείς ότι το επιχείρημα αυτό είναι εντυπωσιακό: στο ηθικοπολιτικό όμως πεδίο — που είναι το μόνο πεδίο στο οποίο μπορεί να αξιολογηθεί — το επιχείρημα αυτό απορρίπτεται από πολλούς μελετητές του φορολογικού δικαίου και της δημόσιας οικονομικής. Προσωπικά είμαι οπαδός της σχολής που διακρίνει στη θεωρία μεταξύ πράξεων που είναι αθέμιτες από άποψη αστικού δικαίου (όπως είναι για παράδειγμα η περίπτωση της πορνείας) και πράξεων που είναι αθέμιτες επειδή αντίκεινται στον ποινικό νόμο. Εκτιμώ τις αρχές που φορολογούν τις πρώτες και θεωρούν ότι οι δεύτερες δεν έχουν σχέση με το φορολογικό δίκαιο.

6. Βάσει όλων των συλλογισμών που ανέπτυξα μέχρι εδώ, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο ερώτημα που διατύπωσε με διάταξη της 29ης Οκτωβρίου 1982 το Finanzgericht της Βάδης-Βυρτεμβέργης:

Η εισαγωγή των ναρκωτικών που δεν ανήκουν στο εμπορικό κύκλωμα που τελεί υπό την αυστηρή επίβλεψη των αρχών, με σκοπό τη χρησιμοποίηση των ναρκωτικών για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς, δεν υπόκειται στο φόρο κύκλου εργασιών.