ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CLAUS GULMANN της 26ης Ιανουαρίου 1993 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το Supremo Tribunal Administrativo της Πορτογαλίας υπέβαλε στο Δικαστήριο πέντε ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία διατάξεων της Συνθήκης ΕΟΚ προκειμένου να μπορέσει να αποφανθεί επί της νομιμότητας μιας φορολογικής επιβαρύνσεως υπέρ τρίτων από την άποψη του κοινοτικού δικαίου.

2. Το 1972 δημιουργήθηκε ένα ινστιτούτο δασικών προϊόντων (Instituto dos Produtos Florestais). Το ινστιτούτο, το οποίο ήταν νομικό πρόσωπο, αποτελούσε οργανισμό οικονομικού συντονισμού.

Η δραστηριότητα του ινστιτούτου εχρηματοδοτείτο από το προϊόν φορολογικών επιβαρύνσεων εισπραττομένων επί των διαφόρων προϊόντων της δασοκομίας που περιλαμβάνονταν στο πεδίο δραστηριότητας του ινστιτούτου. Το 1986 το καθεστώς αυτό υπέστη ορισμένες αλλαγές, συνδεόμενες με την προσχώρηση της Πορτογαλίας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, προκειμένου να καταστεί σύμφωνο προς τις απαιτήσεις του κοινοτικού δικαίου. Η υπό κρίση φορολογική επιβάρυνση — επιβάρυνση εισπραττομένη επί της «χημικής μάζας» — τροποποιήθηκε κατ' ακολουθία με την αντικατάσταση μιας ειδικής επιβαρύνσεως από μία επιβάρυνση «ad valorem». Δεν αμφισβητείται ότι, εν πάση περιπτώσει από τυπικής απόψεως, η επιβάρυνση αποτελεί εσωτερικό φόρο πλήττοντα συστηματικώς βάσει των ίδιων κριτηρίων τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα.

3. Όπως και στις κατά το παρελθόν κριθείσες από το Δικαστήριο υποθέσεις, που είχαν ως αντικείμενο φορολογικές επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων, τα ζητήματα που αφορούν το συμβιβαστό της επιβαρύνσεως προς το κοινοτικό δίκαιο προέρχονται από τον προορισμό της επιβαρύνσεως. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει συναφώς ότι η επιβάρυνση

«προορίζεται για να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητες του IPF, ήτοι κατ' ουσίαν "την προστασία της παραγωγής και των υπερτέρων συμφερόντων της εθνικής οικονομίας" (βλ. το άρθρο 2, στοιχείο β', του νομοθετικού διατάγματος 428 της 31ης Οκτωβρίου 1972). Με την απόφαση της 18ης Ιουνίου 1975, στην υπόθεση 94/74, IGAV κατά ENCC, το Δικαστήριο έδωσε καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό για την περίπτωση όπου "η εισφορά προορίζεται αποκλειστικώς για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που ωφελούν ειδικώς το εθνικό προϊόν ...", πράγμα το οποίο, μολονότι δεν ισχύει στην περίπτωση του προορισμού των εσόδων του Instituto dos Produtos Florestais (οι δραστηριότητες αυτές είναι τόσο ποικίλλες ώστε να καλύπτουν τη ρύθμιση ακόμη και αυτών των εισαγωγών... και τη συμμετοχή στη διαπραγμάτευση διεθνών συμφωνιών...), είναι μέχρις ορισμένου σημείου αληθές στο μέτρο που το IPF έχει ως κύριο σκοπό την προστασία των συμφερόντων της εγχώριας παραγωγής.»

Η Πορτογαλική Κυβέρνηση, στις παρατηρήσεις της, εξέθεσε σε τί συνίστατο η δραστηριότητα του ινστιτούτου. Η κυβέρνηση επισήμανε συναφώς ότι οι σκοποί του ινστιτούτου είχαν, σε κάποιο βαθμό, τροπο-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η δανική.

ποιηθεί υπό το φως της εξελίξεως της καταστάσεως στην Πορτογαλία και ισχυρίστηκε ότι την κρίσιμη για την παρούσα δίκη εποχή — δηλαδή το 1987 — οι σκοποί αυτοί αφορούσαν δύο κυρίους τομείς δραστηριότητας: αφενός, την πραγματοποίηση τεχνικοοικονομικών μελετών, στατιστικών ερευνών, καθώς και την εργαστηριακή έρευνα στον τομέα της δασοκομίας, και, αφετέρου, τον έλεγχο της τηρήσεως των εν ισχύ κανόνων σε θέματα παραγωγής και μεταποιήσεως των προϊόντων του τομέα αυτού.

4. Εξάλλου, σύμφωνα με τα παρασχεθέντα πληροφοριακά στοιχεία, το ινστιτούτο καταργήθηκε το 1988, κατόπιν αναθέσεως των δραστηριοτήτων του στο Υπουργείο Γεωργίας, και έπαψαν πλέον να εισπράττονται οι διάφορες επιβαρύνσεις που επιβάλλονταν στα προϊόντα της δασοκομίας.

5. Το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να αποφανθεί, πιο πρόσφατα στο πλαίσιο τριών αποφάσεων που εκδόθηκαν στις 16 Δεκεμβρίου 1992, επί της ερμηνείας των κρισίμων εν προκειμένω διατάξεων της Συνθήκης. Οι αποφάσεις αυτές εκδόθηκαν επί υποθέσεων που αφορούσαν την είσπραξη φορολογικών επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων στο Βέλγιο στον τομέα της γεωργίας. Πρόκειται για την υπόθεση C-17/91, Lornoy, Συλλογή 1992, σ. I-6523 τις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-144/91 και C-145/91, Gilbert en Zonen, Συλλογή 1992, σ. I-6613 και C-114/91, Claeys, Συλλογή 1992, σ. I-6559. Οι αποφάσεις αυτές περιέχουν σε μεγάλο βαθμό τις απαντήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo. Στην ανάπτυξη των προτάσεων που ακολουθεί θα παραπέμπω στην απόφαση στο πλαίσιο της υποθέσεως C-17/91, Lornoy.

Η ερμηνεία των άρθρων 9 και 12, του άρθρου 95 και του άρθρου 30 της Συνθήκης ΕΟΚ

6. Το πρώτο, δεύτερο και πέμπτο ερώτημα του Supremo Tribunal Administrativo έχουν ως εξής:

«1. Περικλείει η έννοια της επιβαρύνσεως αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εισαγωγικό δασμό των άρθρων 9, και 12 επ. της Συνθήκης ΕΟΚ επιβάρυνση εισπραττομένη από δημόσιο φορέα πλήττουσα την πώληση χημικών πολτών, χωρίς διάκριση μεταξύ εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων, το προϊόν της εισπράξεως της οποίας προορίζεται για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων του φορέα αυτού (συγκεκριμένα του IPF, οι σκοποί του οποίου περιγράφονται στο κεφάλαιο I του νομοθετικού διατάγματος 428/72, της 31ης Οκτωβρίου 1972);

2. Σε ποιό βαθμό ο εκ του νόμου προορισμός του προϊόντος μιας επιβαρύνσεως εισπραττομένης τόσο επί των εγχωρίων όσο και επί των εισαγομένων προϊόντων συνιστά προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου 95 και μπορεί να δικαιολογήσει τον χαρακτηρισμό της ως επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος;

5. Μπορεί η είσπραξη φορολογικής επιβαρύνσεως, η οποία επιβάλλεται ως ποσοστό επί της συνολικής αξίας των πωλήσεων των εγχωρίων και των εισαγομένων προϊόντων και η οποία προορίζεται για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων ενός δημόσιου φορέα, που ασκεί τις περιγραφόμενες στο νομοθετικό διάταγμα δραστηριότητες, να συνιστά παράβαση του άρθρου 30 της Συνθήκης της Ρώμης;»

Κατ' εμέ, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στα τρία αυτά ερωτήματα αντιστοιχεί στην απάντηση την οποία έδωσε το Δικαστήριο

στα προδικαστικά ερωτήματα της υποθέσεως Lornoy. Η απάντηση του Δικαστηρίου, η αιτιολόγηση της οποίας βρίσκεται στις σκέψεις 14 έως 26, έχει ως εξής:

«Μια υποχρεωτική εισφορά που συνιστά επιβάρυνση υπέρ τρίτων και εφαρμόζεται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις επιβολής στα εγχώρια και εισαγόμενα προϊόντα, τα έσοδα της οποίας διατίθενται υπέρ αποκλειστικώς των εγχωρίων προϊόντων, οπότε τα πλεονεκτήματα που απορέουν συναφώς αντισταθμίζουν πλήρως βάρος που πλήττει τα προϊόντα αυτά, αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος δασμού απαγορευόμενη από το άρθρο 12 της Συνθήκης. Αν τα πλεονεκτήματα αυτά αντισταθμίζουν εν μέρει μόνο το βάρος που πλήττει τα εγχώρια προϊόντα, η επιβάρυνση αυτή συνιστά φόρο που συνεπάγεται δυσμενή διάκριση και απαγορεύεται από το άρθρο 95 της Συνθήκης.

Μια τέτοια επιβάρυνση υπέρ τρίτων, δεδομένου ότι διέπεται από τα άρθρα 12 επ. και 95 της Συνθήκης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 30 της Συνθήκης αυτής.»

7. Το τρίτο ερώτημα του Supremo Tribunale Administrativo έχει ως εξής:

«3. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στα δύο πρώτα ερωτήματα, μέχρι ποίου σημείου η διατυπωμένη στην κοινοτική νομολογία απαίτηση "πλήρους αντισταθμίσεως των επιβαρύνσεων που επιβάλλονται στα εγχώρια προϊόντα" προϋποθέτει χρηματική ισοδυναμία μεταξύ του ποσού της επιβαρύνσεως που εισπράττεται από τους εγχωρίους επιχειρηματίες και των πλεονεκτημάτων των οποίων απολαύουν αυτοί ή, αντιθέτως, μπορεί να εννοηθεί ως απαίτηση που συναρτάται προς τη φύση, τη σημασία και το απαραίτητο των υπηρεσιών που παρέχονται στην εγχώρια παραγωγή, οι οποίες χρηματοδοτούνται (όπως και όλες οι δραστηριότητες του εν λόγω οργανισμού) από τα έσοδα που προκύπτουν από την είσπραξη της φορολογικής επιβαρύνσεως, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη;»

8. Από την διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο γνωρίζει τη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τη νομιμότητα των επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων. Είναι επομένως προφανές ότι το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί, μέσω του τρίτου ερωτήματος, να εξεταστούν σε βάθος τα κριτήρια τα οποία είναι κρίσιμα, ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου, κατά την εφαρμογή των κανόνων της Συνθήκης επί των επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων.

Μολονότι από τη σκέψη 22 της αποφάσεως Lornoy προκύπτει ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει «αν το βάρος που υφίσταται το εγχώριο προϊόν αντισταθμίζεται εν όλω ή εν μέρει με τη χρησιμοποίηση των εσόδων από την εν λόγω επιβάρυνση», είναι δυνατόν, κατ' εμέ, να διευκρινιστεί από ορισμένες απόψεις η ερμηνεία των κρισίμων διατάξεων της Συνθήκης.

Η διευκρίνιση αυτή πρέπει να εκπηγάζει από τον πυρήνα της συλλογιστικής που χρησιμοποίησε το Δικαστήριο για να θεωρήσει ότι μία επιβάρυνση η οποία τυπικώς δεν ενέχει διακρίσεις μπορεί να εμπίπτει, λόγω του προορισμού της, είτε στο άρθρο 12 είτε στο άρθρο 95. Το Δικαστήριο τόνισε στη σκέψη 18 της αποφάσεως Lornoy τα ακόλουθα:

«Πράγματι, όταν ένα τέτοιο χρηματικό βάρος ή μια τέτοια εισφορά προορίζεται αποκλειστικά για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν ειδικά προς όφελος των πληττωμένων εγχωρίων προϊόντων μπορεί ενδεχομένως η γενική εισφορά που επιβάλλεται, με βάση τα ίδια κριτήρια, στο εισαγόμενο και το εγχώριο προϊόν να αποτελεί παρά ταύτα πρόσθετο καθαρό χρηματικό βάρος για το ένα προϊόν, *ενώ για το άλλο να αποτελεί στην πραγματικότητα την αντιπαροχή για τα πλεονεκτήματα ή τις ενισχύσεις που έχουν χορηγηθεί γι' αυτό*» (η υπογράμμιση δική μου).

Ομοίως το Δικαστήριο τόνισε στη σκέψη 20 τα εξής:

«Έτσι, όταν το προϊόν μιας τέτοιας επιβαρύνσεως προορίζεται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν ειδικά προς όφελος των πληττομένων εγχωρίων προϊόντων, είναι δυνατόν η εισφορά που επιβάλλεται με βάση τα ίδια κριτήρια να αποτελεί εν τούτοις φορολογία που συνεπάγεται δυσμενή διάκριση, στο μέτρο *που το φορολογικό βάρος που πλήττει τα εγχώρια προϊόντα εξουδετερώνεται από τα οφέλη των οποίων καθιστά δυνατή τη χρηματοδότηση*, ενώ το βάρος που πλήττει τα εισαγόμενα προϊόντα αποτελεί καθαρό βάρος» (η υπογράμμιση δική μου).

Η συλλογιστική είναι επομένως απλή. Η φορολογούμενη ομάδα προϊόντων αντιμετωπίζεται βεβαίως τυπικά κατά τρόπο ομοιόμορφο, ο προορισμός όμως του προϊόντος της επιβαρύνσεως συνεπάγεται παρά ταύτα, στην πραγματικότητα, άνιση μεταχείριση μεταξύ εγχωρίων και εισαγόμενων προϊόντων. Η εκ των πραγμάτων άνιση μεταχείριση αποτελεί συνέπεια του γεγονότος ότι τα εγχώρια προϊόντα τυγχάνουν ολικής ή μερικής αντισταθμίσεως μέσω της διαθέσεως του προϊόντος της επιβαρύνσεως η οποία επιβάλλεται σ' αυτά.

9. Εκκινώντας από τη βάση αυτή, η πρώτη διευκρίνιση η οποία πρέπει να γίνει είναι αυτή την οποία διατύπωσε κατά τον ακόλουθο τρόπο ο γενικός εισαγγελέας Tesauro στις προτάσεις του της 25ης Ιουνίου 1992 στο πλαίσιο της υποθέσεως Lornoy:

«Πρώτον, όπως δέχθηκε ρητά το Δικαστήριο με τις αποφάσεις Cucchi και Interzuccheri, [77/76, Συλλογή Τόμος 1977, σ. 297, και 105/76, Συλλογή Τόμος 1977, σ. 325] η εφαρμογή των άρθρων 9 και 12 ή του άρθρου 95 στους φόρους υπέρ τρίτων προϋποθέτει *ταυτότητα* του πληττωμένου προϊόντος και του ευνοουμένου εγχωρίου προϊόντος. Πράγματι, για να μπορεί να ελεγχθεί αν υπήρξε αντιστάθμιση του επιβληθέντος φορολογικού βάρος, πρέπει προφανώς το φορολογικό έσοδο να αποβαίνει, τουλάχιστον εν μέρει, προς όφελος του πληττωμένου εγχωρίου προϊόντος και όχι αποκλειστικά υπέρ διαφορετικών προϊόντων από αυτό που πλήττεται. Έτσι, είναι σαφές ότι το ζήτημα ενδεχόμενης αντισταθμίσεως δεν τίθεται καν αν ένας φόρος υπέρ τρίτων, παραδείγματος χάριν επιβαλλόμενος στο εμπόριο των χοίρων (εγχωρίων ή εισαγομένων) χρησιμοποιείται στη συνέχεια για τη χρηματοδότηση πλεονεκτήματων που αποβαίνουν αποκλειστικά προς όφελος άλλων τομέων, παραδείγματος χάριν της παραγωγής βοοειδών ή πουλερικών» (η υπογράμμιση δική μου).

Το Δικαστήριο διατύπωσε την ίδια αυτή συλλογιστική στη σκέψη 17 της προπαρατεθείσας αποφάσεως στην υπόθεση Cucchi, όπου το Δικαστήριο τόνισε ότι πρέπει να υπάρχει

«σαφής αντιστοιχία μεταξύ αφενός της επιβολής φορολογικής εισφοράς που πλήττει αδιακρίτως τα προϊόντα που αφορά, εγχώρια ή εισαγόμενα, και αφετέρου του πλεονεκτήματος που παρέχεται μόνο στα εγχώρια προϊόντα με πόρους όμως που προέρχονται από την παραπάνω εισφορά.»

10. Η δεύτερη διευκρίνιση η οποία θα μπορούσε να γίνει βασίζεται ομοίως καθαρά στη νομολογία του Δικαστηρίου. Η νομολογία αυτή τονίζει ότι η επιβάρυνση υπέρ τρίτων είναι παράνομη μόνον εφόσον το προϊόν της επιβαρύνσεως «προορίζεται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν *ειδικά* προς όφελος των πληττομένων εγχωρίων προϊόντων» (η υπογράμμιση δική μου). Δεν πρόκειται επομένως για απαγορευόμενη αντιστάθμιση εάν το προϊόν της επιβαρύνσεως δεν διατίθεται αποκλειστικώς υπέρ των πληττομένων εγχωρίων προϊόντων αλλά αποβαίνει εξίσου προς όφελος των εισαγομένων προϊόντων. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, επί παραδείγματι, στην περίπτωση που το προϊόν της επιβαρύνσεως χρησιμοποιείται για σκοπούς πληροφορήσεως του καταναλωτή προκειμένου να προωθηθεί η πώληση του οικείου προϊόντος, ανεξάρτητα αν αυτό προέρχεται από την εγχώρια παραγωγή ή είναι εισαγόμενο.

11. Κατ' εμέ, είναι ομοίως δυνατόν να γίνει ακόμη μία διευκρίνιση ενόψει του τρίτου ερωτήματος του Supremo Tribunal Administrativo. Το ερώτημα αυτό, κατά τη γνώμη μου, περιλαμβάνει στην πραγματικότητα δύο υποερωτήματα. Πρώτον, εάν είναι αναγκαίο, προκειμένου να εφαρμοστεί μία από τις εναλλακτικές απαγορευτικές διατάξεις που περιέχονται στη Συνθήκη, το πλεονέκτημα που παρέχεται στα εγχώρια προϊόντα λόγω της διαθέσεως της επιβαρύνσεως να είναι ποσοτικά προσδιορίσιμο από οικονομικής απόψεως, υπό την έννοια ότι έχει σημασία να είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της αξίας των οικονομικών πλεονεκτημάτων που προκύπτουν υπέρ των εγχωρίων προϊόντων από τη διάθεση της επιβαρύνσεως. Δεύτερον, εάν αρκεί τα παρεχόμενα στα εγχώρια προϊόντα οικονομικά πλεονεκτήματα να παρέχονται απλώς, κατά γενικό τρόπο, στην εγχώρια παραγωγή, ή εάν είναι αναγκαίο να μπορεί να αποδειχθεί ότι έχει χορηγηθεί στους εγχώριους παραγωγούς, στον καθένα ανάλογα, ορισμένη αντιστάθμιση για την επιβάρυνση την οποία έχουν καταβάλει.

12. Στο πρώτο υποερώτημα επιβάλλεται, κατά τη γνώμη μου, βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου, να δοθεί η απάντηση ότι το χορηγούμενο στην εγχώρια παραγωγή πλεονέκτημα πρέπει να μπορεί να προσδιοριστεί ποσοτικώς από οικονομική άποψη. Πρέπει να είναι δυνατόν, βάσει των διαθέσιμων πληροφοριακών στοιχείων, να προσδιορίζεται — τουλάχιστον σε ποσοστό — η σπουδαιότητα την οποία είχε, ως αντιστάθμιση, για την εγχώρια παραγωγή η διάθεση της επιβαρύνσεως. Εάν η εν λόγω αντιστάθμιση είναι πλήρης — δηλαδή εάν ανέρχεται σε 100 % ή περισσότερο — έχει εφαρμογή η απαγόρευση του άρθρου 12· εάν, αντιθέτως, η αντιστάθμιση είναι κατωτέρα του 100 % τότε εφαρμόζεται το άρθρο 95. Το βάσιμο του συμπεράσματος αυτού προκύπτει ήδη, κατά τη γνώμη μου, από το γεγονός ότι η απαγόρευση του άρθρου 95 μπορεί να εφαρμοστεί μόνον εάν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί κατ' αυτόν τον τρόπο η σπουδαιότητα της μερικής αντισταθμίσεως.

13. Κατά τη γνώμη μου, στο δεύτερο υποερώτημα έχει δοθεί εύστοχη απάντηση από τον γενικό εισαγγελέα Tesauro στις προτάσεις του στο πλαίσιο της υποθέσεως Lornoy:

«Πρέπει να γίνεται *μια σφαιρική εκτίμηση*, δηλαδή να συγκρίνεται, βάσει μιας χαρακτηριστικής χρονικής περιόδου, το συνολικό ποσό της επιβαρύνσεως που πλήττει την οικεία εγχώρια παραγωγή με το συνολικό ποσό των οικονομικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται στην ίδια αυτή παραγωγή (δεδομένα που προκύπτουν κανονικά από τη λογιστική και από τις στατιστικές διαχειρίσεως των οργανισμών που λαμβάνουν το προϊόν του φόρου υπέρ τρίτων και χορηγούν επιδοτήσεις ή άλλα πλεονεκτήματα στη συγκεκριμένη εγχώρια βιομηχανία)» (η υπογράμμιση δική μου).

Το αντίθετο αποτέλεσμα, από το οποίο θα συναγόταν η υποχρέωση να αποδειχθεί συγκεκριμένα ότι κάθε εγχώριος παραγωγός έλαβε συγκεκριμένο πλεονέκτημα ποσοστικά προσδιορίσιμο από οικονομικής απόψεως λόγω της διαθέσεως του προϊόντος της επιβαρύνσεως, θα κατέληγε να περιορίζει υπερβολικά το πεδίο εφαρμογής των δύο κρισίμων διατάξεων της Συνθήκης, λαμβανομένων υπόψη των σκέψεων που στηρίζουν την ερμηνεία που δίδει το Δικαστήριο στις διατάξεις αυτές. Εάν τέτοιο αποτέλεσμα θα σήμαινε ότι οι απαγορεύσεις θα περιορίζονταν στις περιπτώσεις όπου το προϊόν της επιβαρύνσεως θα προοριζόταν ευθέως για την καταβολή της ενισχύσεως σε κάθε παραγωγό. Σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή της απαγορεύσεως του άρθρου 95 θα γεννούσε, εξάλλου, δυσχέρειες εάν η χορηγούμενη σε κάθε παραγωγό ενίσχυση δεν ήταν η ίδια.

14. Όπως και άλλοι γενικοί εισαγγελείς στις προηγηθείσες υποθέσεις, ανάλογες με την υπό κρίση υπόθεση, ο γενικός εισαγγελέας Tesauro, με τις προτάσεις του στην υπόθεση Lornoy, υπογράμμισε τα ακόλουθα:

«Εντούτοις, δεν πρέπει να αποσιωπείται το γεγονός ότι υφίσταται ο κίνδυνος να μην είναι πάντοτε εύκολη δικονομικώς η απόδειξη ενός τέτοιου στοιχείου [δηλαδή, του ύψους της χορηγηθείσας στα εγχώρια προϊόντα αντισταθμίσεως] και ασφαλώς δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι, αν κληθούν διάφοροι δικαστές να αποφανθούν επί της ίδιας επιβαρύνσεως, ο προσανατολισμός τους και η εκτίμησή τους μπορεί να αποδειχθούν αρκετά διαφορετικές.»

Είναι σημαντικό, κατά τη γνώμη μου, να τονιστεί το γεγονός αυτό. Η εφαρμογή της νομολογίας του Δικαστηρίου δεν παρουσιάζει δυσχέρειες στις περιπτώσεις όπου το πιο σημαντικό μέρος του προϊόντος της επιβαρύνσεως προέρχεται από τα εισαγόμενα προϊόντα και όπου είναι απλή η διαπίστωση, βάσει των εθνικών κανόνων που μπορούν να εφαρμοστούν και της ισχύουσας διοικητικής πρακτικής, ότι το προϊόν της επιβαρύνσεως προορίζεται ουσιαστικώς να ωφελήσει τα υποκείμενα στην επιβάρυνση εγχώρια προϊόντα. Αντιθέτως, είναι δυνατόν να προκύψουν σοβαρές δυσχέρειες, οσάκις πρόκειται να εφαρμοστεί η νομολογία του Δικαστηρίου σε περιπτώσεις όπου δεν είναι βέβαιον ότι το προϊόν της επιβαρύνσεως — που ίσως προέρχεται ουσιαστικώς από τα παραγόμενα επί του εθνικού εδάφους εμπορεύματα — προορίζεται να ωφελήσει αποκλειστικώς τα εγχώρια προϊόντα, οπότε δεν αποδεικνύεται ότι συντρέχει πλήρης αντιστάθμιση του επιβαλλομένου στα εγχώρια προϊόντα φορολογικού βάρους. Δεν μπορεί, κυρίως, να αποσιωπηθεί το γεγονός ότι, σε παρόμοιες υποθέσεις, υφίσταται ο κίνδυνος να είναι προβληματική η εφαρμογή της απαγορεύσεως του άρθρου 95. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή του άρθρου 95 θα έχει ως μοναδικό αποτέλεσμα την απαίτηση μειώσεως του επιβαλλομένου στα εισαγόμενα προϊόντα φορολογικού βάρους έτσι ώστε αυτό να αντιστοιχεί στην καταβαλλόμενη για τα εγχώρια προϊόντα επιβάρυνση, λαμβανομένης υπόψη της φορολογικής αντισταθμίσεως που έχει προκύψει για τα εμπορεύματα αυτά από τη διάθεση του προϊόντος της επιβαρύνσεως. Δεν μπορεί, ομοίως, να μη λαμβάνεται υπόψη το ενδεχόμενο να επέρχονται από έτος σε έτος αλλαγές όσον αφορά τη διάθεση του προϊόντος της επιβαρύνσεως, οι οποίες ενδεχομένως να είναι σημαντικές όσον αφορά την εφαρμογή, ιδίως, της απαγορεύσεως του άρθρου 95.

15. Ο γενικός εισαγγελέας Tesauro επισήμανε με τις προτάσεις του στην υπόθεση Lornoy ότι έπρεπε να καθοριστούν ορισμένες αρχές όσον αφορά την κατανομή του βάρους αποδείξεως στις υποθέσεις όπως η υπό κρίση. Πρότεινε συνεπώς ότι ο φορολογούμενος, ο οποίος βάλλει κατά της νομιμότητας της επιβαρύνσεως, πρέπει να αποδεικνύει ότι το προϊόν της επιβαρύνσεως

προορίζεται για τη χρηματοδότηση των ενισχύσεων υπέρ του πληττομένου εγχωρίου προϊόντος, ενώ εναπόκειται στις εθνικές αρχές — εφόσον ο φορολογούμενος προέβη στην απόδειξη της οποίας έφερε το βάρος — να αποδείξουν ότι η φορολογική αντιστάθμιση δεν είναι πλήρης.

Μολονότι θεωρώ ενδιαφέρουσα την πρόταση αυτή, έχω παρά ταύτα μερικές αμφιβολίες ως προς το εάν τα υπό κρίση προβλήματα πρέπει να επιλυθούν βάσει ενός τέτοιου κανόνα περί του βάρους αποδείξεως. Λαμβανομένου υπόψη και του άρθρου 5 της Συνθήκης ΕΟΚ, πρέπει να εναπόκειται στις αρμόδιες εθνικές αρχές να υποβάλλουν στο εθνικό δικαστήριο όλα τα διαθέσιμα πληροφοριακά στοιχεία όσον αφορά το προϊόν της φορολογικής επιβαρύνσεως και τη διάθεσή του. Βάσει των αυτών διατάξεων, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να αποφανθεί εάν πληρούνται οι προπαρατεθείσες προϋποθέσεις, συναρτήσει των οποίων η υπέρ τρίτων επιβάρυνση υπάγεται είτε στο άρθρο 12 είτε στο άρθρο 95. Δεν μπορεί να αποκλειστεί, κατ' εμέ, το ενδεχόμενο τα διαθέσιμα πληροφοριακά στοιχεία να μην επιτρέπουν στο εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει με επαρκή βαθμό βεβαιότητας ότι η επίδικη επιβάρυνση είναι ή όχι αντίθετη προς τα άρθρα 12 και 95. Σε μια τέτοια περίπτωση, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να απορρίψει την προσφυγή που ασκήθηκε κατά της οικείας εθνικής αρχής.

Στο πλαίσιο αυτό δεν μπορεί να μη ληφθεί υπόψη ότι οι απαγορεύσεις που περιλαμβάνονται στα άρθρα 12 και 95 δεν αποτελούν παρ' όλ' αυτά παρά μία εναλλακτική λύση σε σχέση με αυτό που μπορεί να φαίνεται από ορισμένες απόψεις τουλάχιστον, ως ο κατά τη Συνθήκη φυσικός τρόπος παρεμβάσεως κατά των εθνικών συστημάτων ενισχύσεως που χρηματοδοτούνται με τη βοήθεια φορολογικών επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων, ήτοι σε σχέση με την προσφυγή στους αφορούντες κρατικές ενισχύσεις κανόνες της Συνθήκης. Όπως είναι γνωστό, το Δικαστήριο έχει δεχθεί συναφώς ότι η ευθύνη της συγκεκριμένης εφαρμογής των κανόνων αυτών βαρύνει την Επιτροπή, δεδομένης της σύμφυτης στον τομέα αυτό αναγκαιότητας να λαμβάνονται υπόψη και να εκτιμώνται πολύπλοκα οικονομικά γεγονότα και περιστάσεις τα οποία μπορούν γρήγορα να μεταβληθούν· βλ. σκέψη 9 στην υπόθεση 78/76, Steinike, Συλλογή τόμος 1977, σ. 171.

Βάσει τέτοιων σκέψεων ασφαλώς υποστήριξε και ο εισαγγελέας Mayras στις προτάσεις του στην υπόθεση 222/78 (ICAP, Συλλογή τόμος 1979/Ι, σ. 655), ότι η διαπίστωση του παράνομου χαρακτήρα των φορολογικών επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων λόγω του προορισμού τους

«υπάγεται πολύ περισσότερο στην αρμοδιότητα της Επιτροπής ενεργούσας βάσει των άρθρων 93 ή 169 της Συνθήκης, παρά στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο δεν μπορεί να επιφορτισθεί με την πραγματοποίηση κοπιωδών ερευνών, που συνοδεύονται μερικές φορές από αβέβαιες συγκρίσεις.»

Όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, το Δικαστήριο δεν ακολούθησε τον γενικό εισαγγελέα Mayras επί του σημείου αυτού. Είναι βέβαιον ότι τα εθνικά δικαστήρια μπορούν να διαπιστώνουν ότι φορολογικές επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων είναι, λόγω του προορισμού τους, αντίθετες είτε προς το άρθρο 12 είτε προς το άρθρο 95 της Συνθήκης. Πρέπει παρά ταύτα, κατά τη γνώμη μου, να μη διαφεύγει της προσοχής το γεγονός ότι μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η τελική εκτίμηση είναι τόσο δύσκολη και στηρίζεται σε τόσο αβέβαιες

συγκρίσεις ώστε το εθνικό δικαστήριο θα μπορεί δικαιολογημένα να αφήνει στην Επιτροπή τη μέριμνα να λαμβάνει την πρωτοβουλία οριστικής διευκρινίσεως του σύννομου της φορολογικής επιβαρύνσεως υπέρ τρίτων από την άποψη του κοινοτικού δικαίου.

απορέουν από το άρθρο 93, παράγραφος 3, της Συνθήκης, καθώς και στην περίπτωση κατά την οποία η Επιτροπή έχει διαπιστώσει με απόφαση που εκδίδει βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, της Συνθήκης ότι δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά η επιβολή της επιβαρύνσεως ως τρόπου χρηματοδοτήσεως κρατικής ενισχύσεως.»

Επί της ερμηνείας του άρθρου 92 της Συνθήκης

Το τέταρτο ερώτημα του Supremo Tribunal Administrativo έχει ως εξής:

«4. Μπορεί το γεγονός ότι τα έσοδα από την είσπραξη επιβαρύνσεως πλήττουσας τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα διατίθενται για τις ασκούμενες από τον ίδιο οργανισμό δραστηριότητες να συνιστά κρατική ενίσχυση συνεπαγομένη εφαρμογή του άρθρου 92;»

Το Δικαστήριο μπορεί, κατ' εμέ, να απαντήσει κατά τον ίδιο τρόπο στο ερώτημα του Supremo Tribunal Administrativo, παραπέμποντας στους λόγους που στηρίζουν την απάντηση αυτή και οι οποίοι περιλαμβάνονται στις σκέψεις 27 έως 32 της αποφάσεως.

Με την απόφασή του στην υπόθεση Lornoy το Δικαστήριο έδωσε σε ανάλογο ερώτημα την ακόλουθη απάντηση:

«Επιβάρυνση υπέρ τρίτων, όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη μπορεί να συνιστά, λόγω της διαθέσεως του προϊόντος της, κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 92 της συνθήκης, εξυπακουομένου ότι η εκτίμηση αυτή εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Επιτροπής, ακολουθουμένης της προς τούτο διαδικασίας του άρθρου 93 της Συνθήκης. Συναφώς, πρέπει να λαμβάνονται ομοίως υπόψη οι αρμοδιότητες του εθνικού δικαστηρίου σε περίπτωση τηρήσεως από το οικείο κράτος μέλος, κατά τη θέσπιση της επιβαρύνσεως αυτής, των υποχρεώσεων που

16. Ειπώθηκε ανωτέρω ότι οι θεμελιώδεις κανόνες του επίδικου πορτογαλικού συστήματος καθορίστηκαν το 1972, δηλαδή προ της προσχωρήσεως της Πορτογαλίας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα και ότι το 1986, έτος εκδόσεως των εν προκειμένω επίδικων κανόνων, οι μόνες τροποποιήσεις που επήλθαν απέβλεπαν στην εξάλειψη των προηγουμένων ελαττωμάτων του συμβιβαστού των κανόνων αυτών προς το κοινοτικό δίκαιο. Υπό τις συνθήκες αυτές, θα άρμοζε ίσως να τονιστεί με την απόφαση ότι η υποχρέωση να υποβάλλονται στην εκτίμηση της Επιτροπής μέτρα συνιστώντα κρατική ενίσχυση δεν αφορά, κατά το άρθρο 93 παράγραφος 3, παρά «νέα» μέτρα, δηλαδή μέτρα ληφθέντα μετά την προσχώρηση της Πορτογαλίας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα ή μέτρα τα οποία τροποποιήθηκαν, ως προς τις κρίσιμες διατάξεις τους, μετά την προσχώρηση της Πορτογαλίας.

17. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα:

1) Υποχρεωτική εισφορά συνιστώσα φορολογική επιβάρυνση υπέρ τρίτων, εφαρμοζόμενη υπό τους ίδιους όρους εισπράξεως στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα, της οποίας τα έσοδα διατίθενται υπέρ μόνον των εγχωρίων προϊόντων, οπότε τα προκύπτοντα πλεονεκτήματα αντισταθμίζουν ολοσχερώς το επιβαλλόμενο στα προϊόντα αυτά βάρος, συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου προς δασμό αποτελέσματος απαγορευόμενη από το άρθρο 12 της Συνθήκης. Εάν τα πλεονεκτήματα αυτά δεν αντισταθμίζουν παρά μέρος του επιβαλλόμενου στα εγχώρια προϊόντα βάρους, μια τέτοια επιβάρυνση αποτελεί φόρο ενέχοντα διακρίσεις απαγορευόμενο από το άρθρο 95 της Συνθήκης.

2) Μια τέτοια φορολογική επιβάρυνση υπέρ τρίτων διεπομένη από τα άρθρα 12 επ. ή 95 της Συνθήκης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 30 αυτής.

3) Ανεξαρτήτως αυτών, μια τέτοια φορολογική επιβάρυνση υπέρ τρίτων μπορεί, συνεπεία της διαθέσεως του προϊόντος της, να συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη προς την κοινή αγορά, εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 92 της Συνθήκης, εξυπακουομένου ότι μια τέτοια εκτίμηση υπάγεται στην αρμοδιότητα της Επιτροπής, βάσει της προβλεπομένης προς τούτο διαδικασίας στο άρθρο 93 της Συνθήκης. Συναφώς, επιβάλλεται ομοίως να λαμβάνονται υπόψη οι αρμοδιότητες του εθνικού δικαστηρίου σε περίπτωση μη εκπληρώσεως εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους, κατά τη θέσπιση της επιβαρύνσεως, των υποχρεώσεων που απορέουν από το άρθρο 93, παράγραφος 3, της Συνθήκης, καθώς και σε περίπτωση όπου διαπιστώθηκε με απόφαση της Επιτροπής, βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, της Συνθήκης, ότι η είσπραξη της επιβαρύνσεως ως τρόπος χρηματοδοτήσεως κρατικής ενισχύσεως δεν συμβιβάζεται προς την κοινή αγορά.