ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ GIUSEPPE TESAURO της 25ης Ιουνίου 1992 *

Κύριε Προεδρε,
Κύριοι δικαστες,

Στις παρούσες υποθέσεις τίθεται, ακόμη μια φορά, το ζήτημα αν συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο εθνικά συστήματα επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων. Συνοπτικώς, τα εν προκειμένω δεδομένα έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

— Οι επιβαρύνσεις για τις οποίες πρόκειται πλήττουν τόσο τα εγχώρια όσο και τα εισαγόμενα προϊόντα και, τουλάχιστον τυπικά, δεν παρουσιάζουν κανένα στοιχείο που να συνιστά δυσμενή διάκριση, δεδομένου ότι επιβάλλονται με τον ίδιο συντελεστή, επί της ίδιας φορολογικής βάσεως και με τον ίδιο τρόπο εισπράξεως·

— το προϊόν των επιβαρύνσεων αυτών προορίζεται (μέσω εξουσιοδοτημένου προς τούτο οργανισμού) για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν προς όφελος των φορολογουμένων εγχωρίων προϊόντων.

Η νομική ρύθμιση στην οποία εμπίπτουν, το πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, οι επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων που παρουσιάζουν τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά προσδιορίστηκε προοδευτικά από τη διοικητική πρακτική και τη νομολογία. Στις περισσότερες των περιπτώσεων που εξέτασε το Δικαστήριο η νομιμότητα των επιβαρύνσεων αυτών κρίθηκε ουσιαστικά βάσει των φορολογικών διατάξεων της Συνθήκης, δηλαδή των άρθρων 9 και 12, αφενός, και του άρθρου 95, αφετέρου.

Παράλληλα με τη νομολογία αυτή υφίστανται επίσης άλλες αποφάσεις από τις οποίες προκύπτει ότι οι εν λόγω επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων — για τον συγκεκριμένο λόγο ότι προορίζονται ειδικά για τη χρηματοδότηση παρεμβάσεων υπέρ συγκεκριμένων επιχειρήσεων — υπάγονται *επίσης* στις διατάξεις (ουσιαστικές και τυπικές) που διέπουν τις κρατικές ενισχύσεις. Ειδικότερα, από την πρακτική της Επιτροπής στον τομέα των ενισχύσεων προκύπτει σαφώς ότι, σε ορισμένες συγκεκριμένες περιπτώσεις, η χρηματοδότηση των ενισχύσεων μέσω επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων πρέπει να θεωρείται ως ασυμβίβαστη με το άρθρο 92 της Συνθήκης.

Με βάση τα προεκτεθέντα, θα προσπαθήσω με τις παρούσες παρατηρήσεις να διευκρινίσω τα κριτήρια βάσει των οποίων πρέπει να εφαρμοστούν οι προαναφερθείσες διατάξεις της Συνθήκης στις εν λόγω επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων. Θα εξετάσω στη συνέχεια ορισμένες ιδιομορφίες των διαφορών τις οποίες αφορούν οι κύριες δίκες προκειμένου να διατυπώσω όσο το δυνατό πιο λεπτομερείς απαντήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλαν οι αιτούντες δικαστές.

α) *Εφαρμογή των άρθρων 9 και 12 και του άρθρου 95 στις επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων*

Επί του ζητήματος αυτού ενδείκνυται εξαρχής να υπενθυμιστεί ότι οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν τις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος (άρθρα 9 και 12) και η διάταξη που αφορά τους εσωτερικούς φόρους που συνεπάγονται δυσμενή

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

διάκριση (άρθρο 95) δεν εφαρμόζονται σωρευτικά (βλ. τελευταία την απόφαση της 9ης Ιουνίου 1992, C-228/90 έως C-234/90, C-339/90 και C-353/90, Simba, Συλλογή 1992, σ. I-3713). Ως προς τις επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων ο εναλλακτικός χαρακτήρας των δύο αυτών κατηγοριών διατάξεων επιβεβαιώθηκε από το Δικαστήριο σαφώς και επακριβώς (ήδη με την απόφαση της 18ης Ιουνίου 1975, 94/74, IGAV, Συλλογή τόμος 1975, σ. 213, και, πρόσφατα, με τις αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 1992, C-78/90 έως C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest, Συλλογή 1992, σ. I-1847, και της 11ης Ιουνίου 1992, C-149/91 και C-150/91, Sanders, Συλλογή 1992, σ. I-3899).

Το Δικαστήριο διευκρίνισε επιπλέον ότι ο νομικός χαρακτηρισμός και η νομική εκτίμηση των επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που αντιστοιχούν προς τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά επιβάλλουν να λαμβάνεται υπόψη ο *προορισμός* του προϊόντος του φόρου. Αυτό είναι ουσιώδες να λαμβάνεται υπόψη, επειδή καθιστά δυνατό να διαπιστωθεί, πέρα από καθαρά τυπικές πτυχές, ότι ορισμένες επιβαρύνσεις, καίτοι πλήττουν με τον ίδιο τρόπο τόσο το εγχώριο όσο και το εισαγόμενο προϊόν, μπορούν στη συνέχεια, λόγω ακριβώς του προορισμού τους, να έχουν στην πραγματικότητα διαφορετική επίπτωση επί των δύο προϊόντων μέχρι του σημείου να συνιστούν κατ' αυτόν τον τρόπο, αναλόγως των περιπτώσεων, είτε επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος είτε εσωτερικούς φόρους ασυμβίβαστους προς το άρθρο 95. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, ακόμη και φορολογικές επιβαρύνσεις που δεν συνεπάγονται δυσμενή διάκριση από τυπική άποψη, αν προορίζονται να χρηματοδοτήσουν δραστηριότητες που αποβαίνουν ειδικά προς όφελος των εγχωρίων προϊόντων που πλήττονται, σημαίνουν, για το εγχώριο προϊόν, χρηματική επιβάρυνση που στην πραγματικότητα αντισταθμίζεται με τα παρεχόμενα οφέλη, ενώ, ως προς το εισαγόμενο προϊόν, συνιστούν καθαρή χρηματική επιβάρυνση για την οποία δεν υφίσταται καμία αντιστάθμιση υπό μορφή χορηγήσεως άλλων οφελών ή επιδοτήσεων (εκτός από τις προαναφερθείσες αποφάσεις IGAV και Compagnie Commerciale de l'Ouest, βλ. τις αποφάσεις της 19ης Ιουνίου 1973, 77/72, Capolongo, Συλλογή τόμος 1972-1973, σ. 567· της 22ας Μαρτίου 1977, 78/76, Steinike και Weinlig, Συλλογή τόμος 1977, σ. 171· της 25ης Μαΐου 1977, 77/76, Cucchi, Συλλογή τόμος 1977, σ. 297· της 25ης Μαΐου 1977, 105/76, Interzuccheri, Συλλογή τόμος 1977, σ. 325· της 21ης Μαΐου 1980, 73/79, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 137, και της 28ης Ιανουαρίου 1981, 32/80, Kortmann, Συλλογή 1981, σ. 251).

Σε μια τέτοια περίπτωση, όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο στις αποφάσεις Compagnie Commerciale de l'Ouest και Sanders, πρέπει επομένως να εξετάζεται κατά πόσο η επιβάρυνση που πλήττει το εγχώριο προϊόν αντισταθμίζεται από τα παρεχόμενα οφέλη. Αν η αντιστάθμιση είναι πλήρης, θα πρέπει να συνάγεται το συμπέρασμα ότι πρόκειται για επιβάρυνση η οποία, στην πραγματικότητα, πλήττει αποκλειστικά το εισαγόμενο προϊόν και, επομένως, συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος. Αν η αντιστάθμιση είναι μερική, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το εγχώριο προϊόν πλήττεται παρά ταύτα με μικρότερη επιβάρυνση από αυτή που πλήττει το εισαγόμενο προϊόν και, επομένως, υφίσταται επιβάρυνση που συνιστά δυσμενή διάκριση κατά την έννοια του άρθρου 95.

Ενόψει αυτής της αρχής, πρέπει πάντως να διατυπωθούν τρεις διευκρινίσεις. Πρώτον, όπως δέχθηκε ρητά το Δικαστήριο με τις αποφάσεις Cucchi και Interzuccheri, η εφαρμογή των άρθρων 9 και 12 ή του άρθρου 95 στις επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων προϋποθέτει *ταυτότητα* του πληττομένου προϊόντος και του ευνοουμένου εγχωρίου προϊόντος. Πράγματι, για να μπορεί να ελεγχθεί αν υπήρξε αντιστάθμιση της επιβληθείσας φορολογικής επιβαρύνσεως, πρέπει προφα-

νώς το φορολογικό έσοδο να αποβαίνει, τουλάχιστον εν μέρει, προς όφελος του πληττομένου εγχωρίου προϊόντος και όχι αποκλειστικά υπέρ διαφορετικών προϊόντων από αυτό που πλήττεται. Έτσι, είναι σαφές ότι το ζήτημα ενδεχόμενης αντισταθμίσεως δεν τίθεται καν αν μία επιβάρυνση υπέρ τρίτων, παραδείγματος χάρη επιβαλλόμενη στο εμπόριο των χοίρων (εγχωρίων ή εισαγομένων) χρησιμοποιείται στη συνέχεια για τη χρηματοδότηση πλεονεκτημάτων που αποβαίνουν αποκλειστικά προς όφελος άλλων τομέων, παραδείγματος χάρη της παραγωγής βοοειδών ή πουλερικών.

Δεύτερον, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το Δικαστήριο ουδέποτε διευκρίνισε ποια είναι τα κριτήρια βάσει των οποίων πρέπει να ελέγχεται αν και κατά πόσον έχει πραγματοποιηθεί μια τέτοια αντιστάθμιση. Εντούτοις, εφόσον η ratio decidendi της προαναφερθείσας νομολογίας συνίσταται στη διευκρίνιση αν παρασχέθηκαν για τα εγχώρια προϊόντα οφέλη που εξουδετερώνουν, πλήρως ή εν μέρει, τον φόρο που τα έπληξε, θα επαναλάβω, όπως υποστήριξα ήδη στην υπόθεση Compagnie Commerciale de l'Ouest, ότι 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 οφελών που παρέχονται στην ίδια αυτή παραγωγή (δεδομένα που προκύπτουν κανονικά από τη λογιστική και τις στατιστικές διαχειρίσεως των οργανισμών που λαμβάνουν το προϊόν της επιβαρύνσεως υπέρ τρίτων και χορηγούν επιδοτήσεις ή άλλα οφέλη στη συγκεκριμένη εγχώρια βιομηχανία). Στην περίπτωση κατά την οποία τα οφέλη αντισταθμίζουν πλήρως (ή μάλιστα και υπερβαίνουν) την επιβάρυνση που πλήττει την εγχώρια παραγωγή, η επιβάρυνση που επιβάλλεται στο εισαγόμενο προϊόν πρέπει — όπως τόνισα — να θεωρείται απολύτως παράνομη και, αν έχει ήδη εισπραχθεί, θα πρέπει να ζητηθεί η πλήρης επιστροφή. Αντιθέτως, στην περίπτωση κατά την οποία τα οφέλη αντισταθμίζουν εν μέρει την επιβάρυνση που πλήττει την εγχώρια παραγωγή, η επιβάρυνση που επιβλήθηκε στο εισαχθέν προϊόν θα πρέπει να μειωθεί αναλογικά (και ενδεχομένως να επιστραφεί).

Τρίτον, απομένει να καθοριστεί ποιος έχει το βάρος της αποδείξεως. Κατά τη γνώμη μου, ο φορολογούμενος που αντιτίθεται στην επιβολή της επιβαρύνσεως πρέπει απλώς να αποδείξει ότι το προϊόν της προορίζεται για τη χρηματοδότηση ενισχύσεων υπέρ του πληττομένου εγχωρίου προϊόντος: αυτό σημαίνει ότι πρέπει να αποδειχθεί ότι το εγχώριο προϊόν υπόκειται, στην πραγματικότητα, σε ευνοϊκότερη ρύθμιση απ' ό,τι το εισαγόμενο προϊόν (καθόσον στο πρώτο παρέχεται αντιστάθμιση η οποία δεν παρέχεται στο δεύτερο), πράγμα που καθιστά επομένως δυνατό να θεωρηθεί ότι η επιβάρυνση έχει χαρακτήρα μέτρου που συνεπάγεται δυσμενή διάκριση και, για τον λόγο αυτό, είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 95. Αφού αποδειχθεί αυτό, νομίζω ότι στη συνέχεια εναπόκειται στο οικείο κράτος μέλος να αποδείξει ότι η σημασία της διακρίσεως που προκύπτει από τις ενισχύσεις που χορηγούνται υπέρ του πληττομένου εγχωρίου προϊόντος είναι πλέον περιορισμένη, αποδεικνύοντας ακριβώς σε ποια *έκταση* οι ενισχύσεις αυτές αντισταθμίζουν τη φορολογική επιβάρυνση που πλήττει το εγχώριο προϊόν.

Νομίζω ότι η λύση αυτή είναι σύμφωνη με τις αρχές που έχουν διαμορφωθεί με τη νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα της εφαρμογής του άρθρου 95, νομολογία κατά την οποία, όταν αποδεικνύεται ότι μια επιβάρυνση εφαρμόζεται υπό διαφορετικές προϋποθέσεις στο εγχώριο προϊόν και το εισαγόμενο προϊόν, εναπόκειται στο κράτος μέλος να αποδείξει ότι η διαφορά αυτή των ρυθμίσεων δεν συνεπάγεται σε καμία περίπτωση φορολογική δυσμενή διάκριση (βλ. την απόφαση της 26ης Ιουνίου 1991,

C-152/89, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, Συλλογή 1991, σ. I-3141). Όμως, αν, ενόψει διαφορετικών ρυθμίσεων, εναπόκειται στο κράτος μέλος να αποδείξει ότι η διαφορά αυτή δεν συνεπάγεται δυσμενή διάκριση, είναι λογική η σκέψη ότι σε μια περίπτωση όπως αυτή που μας απασχολεί, στην οποία είναι βέβαιο ότι η διαφορά των ρυθμίσεων συνεπάγεται φορολογική δυσμενή διάκριση, το κράτος μέλος οφείλει να προσκομίσει αποδείξεις ως προς το *μέγεθος* της συντελεσθείσας δυσμενούς διακρίσεως.

Εντούτοις, δεν πρέπει να αποσιωπείται το γεγονός ότι υφίσταται ο κίνδυνος να μην είναι πάντοτε εύκολη δικονομικώς η απόδειξη ενός τέτοιου στοιχείου 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 διαφορετικοί.

β) *Εφαρμογή του άρθρου 92 επ. στις επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων*

Όπως ανέφερα, στη νομολογία και την πρακτική της Επιτροπής, οι επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων κρίνονται όχι μόνο βάσει των φορολογικών διατάξεων της Συνθήκης αλλά *επίσης* και βάσει των διατάξεων που διέπουν τις κρατικές ενισχύσεις. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ο φόρος είναι απλώς ένα στοιχείο, μια προϋπόθεση, της ενισχύσεως, δηλαδή του *τρόπου χρηματοδοτήσεως*. Υπ' αυτή την ιδιότητα επηρεάζει τα αποτελέσματα που συνεπάγεται η ενίσχυση για τον ανταγωνισμό και το εμπόριο και, επομένως, πρέπει να αναλυθεί για να καθοριστεί αν, και κατά πόσο, πρέπει να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με την κοινή αγορά κατά την έννοια του άρθρου 92.

Στην απόφαση της 25ης Ιουνίου 1970, 47/69, Γαλλία κατά Επιτροπής (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 341), το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί προσφυγής που αφορούσε μια απόφαση που είχε θεσπίσει η Επιτροπή βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, της Συνθήκης. Η απόφαση αυτή, η οποία αφορούσε μια ενίσχυση που χρηματοδοτούνταν μέσω μιας επιβαρύνσεως υπέρ τρίτων, όριζε, εναλλακτικώς, ότι η εν λόγω ενίσχυση έπρεπε να καταργηθεί ή μπορούσε να επιτραπεί υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος που προοριζόταν για τη χρηματοδότησή της δεν θα έπληττε πλέον τα εισαγόμενα προϊόντα.

Το Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή και τόνισε ότι το άρθρο 92 της Συνθήκης «λαμβάνει υπόψη τον σύνδεσμο που μπορεί να υφίσταται μεταξύ της ενισχύσεως που εφαρμόζει ένα κράτος μέλος και του τρόπου χρηματοδοτήσεώς της» και, επομένως, δεν επιτρέπει να «απομονωθεί η καθαυτή ενίσχυση από τον τρόπο χρηματοδοτήσεώς της και να αγνοηθεί ο τρόπος αυτός όταν, σε συνάρτηση με την καθαυτό ενίσχυση, καθιστά το όλο πλέγμα ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά». Στηριζόμενο σ' αυτή τη βάση το Δικαστήριο φαίνεται να δέχεται ότι οι διατάξεις σχετικά με τις ενισχύσεις και οι φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης, ιδίως το άρθρο 95, μπορούν να εφαρμόζονται σωρευτικά στην επιβάρυνση υπέρ τρίτων που προορίζεται για τη χρηματοδότηση κρατικής ενισχύσεως. Όπως τονίζεται στην απόφαση:

«Το γεγονός ότι ένα εθνικό μέτρο ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις του άρθρου 95 δεν σημαίνει ότι είναι νόμιμο έναντι άλλων διατάξεων, όπως των διατάξεων των άρθρων 92 και 93.

Όταν μια ενίσχυση χρηματοδοτείται με επιβάρυνση που επιβάλλεται σε ορισμένες επιχειρήσεις ή σε ορισμένους παραγωγικούς κλάδους, η Επιτροπή οφείλει να εξετάζει όχι μόνον αν ο *τρόπος χρηματοδοτήσεως* συνάδει προς το άρθρο 95 της Συνθήκης, αλλά ακόμη και αν, σε συνδυασμό με την ενίσχυση η οποία χρηματοδοτείται, είναι σύμφωνος με τις προϋποθέσεις των άρθρων 92 και 93» (δική μου η υπογράμμιση).

Νομίζω ότι από το ίδιο πνεύμα, αν και με λιγότερο σαφή διατύπωση, διέπεται η προα-

ναφερθείσα απόφαση της 21ης Μαΐου 1980, Επιτροπή κατά Ιταλίας, καθώς και, πλέον πρόσφατα, η απόφαση Compagnie Commerciale de l'Ouest, στην οποία το Δικαστήριο δέχθηκε τα ακόλουθα:

«μία τέτοια επιβάρυνση υπέρ τρίτων μπορεί να αποτελεί, λόγω της διαθέσεως του προϊόντος, κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη προς την κοινή αγορά, αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 92 της Συνθήκης, εξυπακουομένου ότι η διαπίστωση ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται προς τούτο στο άρθρο 93 της Συνθήκης».

Όσον αφορά επιπλέον τη δυνατότητα, αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, εφαρμογής από το εθνικό δικαστήριο του άρθρου 93, παράγραφος 3 — η οποία αποτελεί διάταξη με άμεσο αποτέλεσμα —, στις εσωτερικές πράξεις με τις οποίες εφαρμόζονται επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων που προορίζονται να χρηματοδοτήσουν ενισχύσεις, πρόκειται για ένα ενδεχόμενο το οποίο, πέραν του ότι έγινε δεκτό καταρχήν στο προαναφερθέν χωρίο της αποφάσεως Γαλλία κατά Επιτροπής, επιβεβαιώνεται με ιδιαίτερα χαρακτηριστικό τρόπο στην πρόσφατη και πολύ γνωστή απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 1991, C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur (Συλλογή 1991, σ. I-5505). Πράγματι, η απόφαση αυτή αφορά μια αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το γαλλικό Conseil d'État σχετικά με ένα εθνικό διάταγμα με το οποίο εφαρμόστηκε ένα σύστημα επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που προορίζονταν για τη χρηματοδότηση μιας ενισχύσεως. Δεδομένου ότι το διάταγμα αυτό είχε τεθεί σε ισχύ κατά παράβαση των υποχρεώσεων που περιέχονται στο άρθρο 93, παράγραφος 3, το εθνικό δικαστήριο ρώτησε το Δικαστήριο ως προς τις επιπτώσεις μιας τέτοιας παραβάσεως επί του κύρους της πράξεως. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο, ως γνωστόν, αποφάνθηκε ότι η μη τήρηση του άρθρου 93, παράγραφος 3, συνεπάγεται, στο εσωτερικό επίπεδο, το ανίσχυρο των πράξεων μέσω των οποίων πραγματοποιείται η εφαρμογή των μέτρων ενισχύσεως και διευκρίνισε ότι το ανίσχυρο αυτών των πράξεων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι θεραπεύεται ακόμη και με τη μεταγενέστερη έκδοση αποφάσεως της Επιτροπής με την οποία ορίζεται ότι τα εν λόγω μέτρα συμβιβάζονται με την κοινή αγορά. Κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρείται παράνομο το διάταγμα με το οποίο εφαρμόζεται, κατά παράβαση των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 93, παράγραφος 3, ένα σύστημα επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση, μέσω ενός ειδικού Ταμείου, παρεμβάσεων υπέρ συγκεκριμένης εθνικής βιομηχανίας. Τον παράνομο αυτόν χαρακτήρα πρέπει να διαπιστώσει το εθνικό δικαστήριο, δεν μπορεί δε να θεωρηθεί ότι θεραπεύεται ακόμη και με μεταγενέστερη απόφαση της Επιτροπής με την οποία ορίζεται ότι συνάδει προς τις οικείες διατάξεις. Ο εν λόγω παράνομος χαρακτήρας νομίζω ότι έχει επιβεβαιωθεί επίσης και με την προαναφερθείσα απόφαση Sanders με την οποία έγινε δεκτό ότι το άρθρο 93, παράγραφος 3, εφαρμόζεται στο πλαίσιο προσφυγής επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών στον φορολογικό τομέα την οποία άσκησε ο υποκείμενος σε επιβάρυνση υπέρ τρίτων.

Κατόπιν αυτών των διευκρινίσεων, πρέπει επίσης να υπομνηστεί ότι η πρακτική της Επιτροπής στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων παρουσιάζει σταθερά τη τάση να θεωρεί ως «ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά τη χρηματοδότηση από τα κράτη μέλη κρατικών ενισχύσεων με το προϊόν επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που πλήττουν όχι μόνο τα εγχώρια προϊόντα αλλά επίσης και τα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη» (ήδη από της *Δεύτερης Εκθέσεως επί της πολιτικής του ανταγωνισμού*, σημείο 108). Όπως προκύπτει από τις ίδιες τις αποφάσεις της Επιτροπής σχετικά με τα συστήματα τα οποία αφορούν οι κύριες δίκες, ο προσανατολισμός αυτός στηρίζεται σε διάφορες σκέψεις.

Αφενός, με απόφαση που θεσπίζει η Επιτροπή βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, δεν μπορεί να βεβαιωθεί ότι συμβιβάζεται με την κοινή αγορά ένας φόρος που προορίζεται για τη χρηματοδότηση ενισχύσεως, όταν, εξάλλου, καταφαίνεται ότι ο φόρος αυτός αντιβαίνει σε διατάξεις της Συνθήκης που εφαρμόζονται απευθείας, όπως οι διατάξεις των άρθρων 9 και 12 και του άρθρου 95 (υπ' αυτή την έννοια βλ. επίσης την προαναφερθείσα απόφαση της 21ης Μαΐου 1980, Επιτροπή κατά Ιταλίας).

Αφετέρου, ακόμη και αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής αυτών των άρθρων της Συνθήκης, τίποτε δεν εμποδίζει να μπορούν οι επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων *που προορίζονται για τη χρηματοδότηση μιας ενισχύσεως* να θεωρούνται παρ' όλα αυτά ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, επειδή είναι αντίθετες προς τις ειδικές προϋποθέσεις του συστήματος των κρατικών ενισχύσεων και, ιδίως, προς τα θεμελιώδη κριτήρια της *compensatory justification* και της *διαφάνειας* της ενισχύσεως.

Έτσι, στις αποφάσεις της Επιτροπής που θεσπίζονται βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, αναφέρεται γενικά ως αρχή — σύμφωνα εξάλλου με αυτά που δέχθηκε το Δικαστήριο στην απόφαση της 25ης Ιουνίου 1970, 47/69 — ότι η χρηματοδότηση ενισχύσεως μέσω επιβαρύνσεως υπέρ τρίτων που πλήττει *επίσης* το εισαγόμενο προϊόν δεν είναι αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών της καθαυτής ενισχύσεως και επιδεινώνει σε τελείως αδικαιολόγητη έκταση τα προστατευτικά αποτελέσματα που είναι συμφυή σε κάθε δημόσια παρέμβαση υπέρ εγχωρίων επιχειρήσεων.

Επιπλέον, η χρηματοδότηση της ενισχύσεως με επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων αποτελεί μια μέθοδο που μπορεί να φανεί ότι είναι ελάχιστα διαφανής στο μέτρο που εξαρτά το ύψος των χορηγουμένων ενισχύσεων αποκλειστικά από το μέγεθος του προϊόντος του φόρου, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι η *έκταση* των ενισχύσεων που χορηγούνται συγκεκριμένα είναι δύσκολο να προβλεφθεί. Επομένως μία επιβάρυνση υπέρ τρίτων, ανεξάρτητα από το ότι υπάγεται στις φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης, μπορεί να εκτιμηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 92 επ. στην περίπτωση φυσικά κατά την οποία συνιστά τον τρόπο χρηματοδοτήσεως μιας κρατικής ενισχύσεως.

Τέλος, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι από τη νομολογία και ιδίως από την πρακτική της Επιτροπής προκύπτει ότι τα άρθρα 92 και 93 εφαρμόζονται, σε μια τέτοια περίπτωση, στον *φόρο* με τον οποίο χρηματοδοτείται η ενίσχυση και όχι στην ίδια την ενίσχυση (δηλαδή την παρέμβαση που χρηματοδοτείται με τον φόρο). Αυτή καθαυτή η παρέμβαση μπορεί μάλιστα να αποδειχθεί ότι συμβιβάζεται με την κοινή αγορά. Αυτό, εντούτοις, δεν εμποδίζει το ενδεχόμενο να διαπιστώσει η Επιτροπή με την απόφασή της ότι το ειδικό στοιχείο της ενισχύσεως, ή η προϋπόθεση, που συνιστά ο *τρόπος χρηματοδοτήσεώς της* δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 92 και να υποχρεώσει το οικείο κράτος να τροποποιήσει τον εν λόγω τρόπο χρηματοδοτήσεως (ανεξάρτητα από την καθαυτή ενίσχυση) προκειμένου να καταστεί σύμφωνος προς τους κοινοτικούς κανόνες περί ανταγωνισμού (οι αποφάσεις σχετικά με τους φόρους που αποτελούν το αντικείμενο των κυρίων δικών, καθώς και η προσβαλλομένη απόφαση στην υπόθεση Γαλλία κατά Επιτροπής αποτελούν πολύ σαφή παραδείγματα περιπτώσεων κατά τις οποίες η Επιτροπή ρητώς αναγνώρισε ότι συμβιβάζεται η καθαυτή ενίσχυση με την κοινή αγορά και περιορίστηκε να διατυπώσει αντιρρήσεις, βάσει του άρθρου 92, μόνον ως προς το σύστημα των επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που είχε θεσπιστεί για τη χρηματοδότηση της ενισχύσεως αυτής).

Από τα ανωτέρω μπορούν να συναχθούν δύο συνέπειες. Πρώτον, δεδομένου ότι το άρθρο 92 δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα, εναπόκειται αποκλειστικά στην Επιτροπή να προσδιορίζει και διαπιστώνει, στο πλαίσιο αποφάσεως που εκδίδεται βάσει του άρ-

θρου 93, παράγραφος 2, αν *συμβιβάζεται* με την κοινή αγορά μία επιβάρυνση υπέρ τρίτων που προορίζεται για τη χρηματοδότηση κρατικής ενισχύσεως (βλ. απόφαση Compagnie Commerciale de l'Ouest).

Δεύτερον, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, να αντιταχθούν στην επιβολή του ή να ζητήσουν την επιστροφή του στηριζόμενοι είτε σε απόφαση της Επιτροπής που εκδίδεται βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, και με την οποία αναγνωρίζεται ότι ο φόρος είναι ασυμβίβαστος με την κοινή αγορά (είναι γνωστό ότι τέτοιες αποφάσεις έχουν άμεσο αποτέλεσμα, σύμφωνα με την απόφαση Steinike και Weinlig) είτε στο άρθρο 93, παράγραφος 3, αν ο φόρος που προορίζεται για τη χρηματοδότηση της ενισχύσεως εφαρμόστηκε από τις εθνικές αρχές χωρίς αυτές να αναμείνουν προηγούμενη έγκριση από τις κοινοτικές αρχές (βλ. απόφαση Fédération nationale du commerce extérieur, απόφαση η οποία, όπως τονίστηκε, είναι ιδιαίτερα σημαντική, καθόσον το Δικαστήριο, απαντώντας στο συγκεκριμένο ερώτημα του γαλλικού Conseil d'État, δέχθηκε κατ' ουσίαν ότι μια υπουργική απόφαση που συνιστά εφαρμογή ενός συστήματος επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση ενισχύσεως πρέπει να θεωρείται παράνομη στο εθνικό επίπεδο, ακριβώς επειδή τέθηκε σε ισχύ κατά παράβαση του άρθρου 93, παράγραφος 3· βλ. επίσης την απόφαση Sanders που αφορά προσφυγή επιστροφής αδικαιολογήτως καταβληθέντος ποσού την οποία είχε ασκήσει ο υποκείμενος σε επιβάρυνση υπέρ τρίτων).

Κατόπιν αυτών, πρέπει πάντως να παρατηρηθεί ότι οι διατάξεις της Συνθήκης που διέπουν τις ενισχύσεις μπορούν επίσης να θεωρηθούν ότι έχουν διαφορετική έννοια από αυτή που έχει εκτεθεί μέχρι τώρα: μια στενότερη έννοια που περιορίζει τελικά την προστασία που μπορούν να έχουν οι ιδιώτες δυνάμει του άρθρου 92 επ. της Συνθήκης.

Δεν αμφισβητείται φυσικά ότι οι διατάξεις που διέπουν τις ενισχύσεις απαιτούν να ελέγχεται αν ένας φόρος για τη χρηματοδότηση ενισχύσεως συμβιβάζεται ή όχι με την κοινή αγορά κατά την έννοια του άρθρου 92 επ. Πάντως, κατά τη διαφορετική αυτή ερμηνεία, αν από τους κανόνες που διέπουν τις ενισχύσεις συνάγεται ότι ο φόρος πρέπει να θεωρηθεί ασυμβίβαστος με την κοινή αγορά (ή εφαρμόστηκε πλημμελώς), το ασυμβίβαστο αυτό (ή αυτή η πλημμέλεια) έχει απλώς ως συνέπεια την παρεμπόδιση της χορηγήσεως της *ενισχύσεως* που χρηματοδοτείται με τον φόρο. Αντιθέτως, το εν λόγω ασυμβίβαστο (ή πλημμέλεια) ουδόλως επηρεάζει αυτή καθαυτή τη νομιμότητα του φόρου.

Αυτό σημαίνει στην πράξη ότι οι υποκείμενοι στον φόρο, ειδικότερα δε οι εισαγωγείς, δεν θα μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες που αφορούν τις ενισχύσεις προκειμένου να εμποδίσουν την είσπραξη της επιβαρύνσεως. Θα μπορούν απλώς να ασκήσουν προσφυγή ούτως ειπείν *προς τα εμπρός*, δηλαδή προσφυγή με την οποία επιδιώκεται να αποτραπεί η πραγματοποίηση των δημοσίων παρεμβάσεων που χρηματοδοτούνται με το προϊόν του φόρου. Αντιθέτως, δεν θα είναι δυνατό να αντιταχθούν στην επιβολή του φόρου παρά μόνον αν μπορούν να εφαρμοστούν οι φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης και μόνον εντός αυτών των ορίων.

Εξεταζόμενο κατά βάθος, και εφόσον είναι σαφές ότι πρέπει εν πάση περιπτώσει να διαπιστώνεται αν ο φόρος συνιστά παραβίαση ή μη των διατάξεων που διέπουν τις ενισχύσεις, το ζήτημα που τίθεται αφορά επομένως την εξακρίβωση (του περιεχομένου) των δικαιωμάτων που μπορούν να απορρέουν από μια τέτοια παράβαση: με άλλα λόγια πρόκειται μόνο για το δικαίωμα του ενδιαφερομένου να αντιταχθεί στη χορήγηση της ενισχύσεως ή και για το δικαίωμά του να αντιταχθεί στην επιβολή του φόρου;

Η συσταλτική ερμηνεία, που δέχεται μόνο το πρώτο σκέλος της εναλλακτικής δυνατότητας και που ο ίδιος προέτεινα στο πλαίσιο μιας προηγούμενης υποθέσεως (βλ. τις προτάσεις στην υπόθεση Compagnie Commerciale de l'Ouest), νομίζω, κατόπιν ωριμότερης σκέψεως, ότι πρέπει να αναθεωρηθεί. Νομίζω προπάντων ότι δεν συνάδει προς τη νομολογία που αναφέρθηκε προηγουμένως και φαίνεται ιδίως να αναιρείται από τις πρόσφατες αποφάσεις Fédération nationale du commerce extérieur και Sanders.

Επιπλέον, δεν συμφωνεί με τη λογική στην οποία στηρίζεται ο εν προκειμένω σταθερός προσανατολισμός της Επιτροπής ο οποίος επιβεβαιώθηκε με την προαναφερθείσα απόφαση της 25ης Ιουνίου 1970, Γαλλία κατά Επιτροπής. Πράγματι, από τον προσανατολισμό αυτό προκύπτει ότι αυτό που πράγματι θεωρείται ως ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά δεν είναι η ενίσχυση αυτή καθαυτή (η οποία μάλιστα κρίθηκε ότι συνάδει με το συμφέρον της Κοινότητας), αλλά ο τρόπος χρηματοδοτήσεώς της, δηλαδή η επιβάρυνση υπέρ τρίτων (τουλάχιστον) στο μέτρο που πλήττει το εισαγόμενο προϊόν. Για να εκφρασθώ σαφέστερα, δεν επιδιώκεται σε μια τέτοια περίπτωση η αποφυγή της ενισχύσεως αλλά η χρηματοδότησή της κατά ορισμένο τρόπο. Επομένως, με τη λογική αυτή φαίνεται απολύτως συνεπές να θεωρηθεί ότι ο ενδιαφερόμενος μπορεί να επικαλεστεί τα άρθρα 92 επ. προς τον σκοπό ακριβώς να αντιταχθεί στην *επιβολή του φόρου* (το μόνο στοιχείο που δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά), και όχι για να αντιταχθεί μόνο στη *χορήγηση της ενισχύσεως* που χρηματοδοτείται με τον φόρο (ενίσχυση η οποία δεν φαίνεται αφεαυτής να είναι ασυμβίβαστη). Αντιθέτως, η συσταλτική ερμηνεία που εκτέθηκε προηγουμένως καταλήγει, όπως είδαμε, στο αντίθετο αποτέλεσμα: επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο (ειδικότερα δε στον εισαγωγέα) να αντιταχθεί στη χορήγηση της ενισχύσεως, αλλά όχι στην επιβολή του φόρου.

Σ' αυτό πρέπει να προστεθεί μια συμπληρωματική παρατήρηση. Νομίζω ότι, στην περίπτωση για την οποία πρόκειται, οι διατάξεις που διέπουν τις ενισχύσεις παρέχουν στους υποκείμενους στον φόρο πληρέστερη και απλούστερη προστασία απ' ό,τι αυτή που απορρέει από τις φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης. Πράγματι, τα άρθρα 9 και 12, καθώς και το άρθρο 95 εφαρμόζονται μόνον υπό την προϋπόθεση ότι υφίσταται *ταυτότητα* μεταξύ του προϊόντος που πλήττεται και του προϊόντος που οφελείται από την ενίσχυση, επιβάλλουν δε επιπλέον να ελέγχεται (πράγμα που δεν είναι πάντοτε εύκολο) το σε ποια έκταση κατέστη δυνατό να αντισταθμίσει η ενίσχυση που παρέχεται για το εγχώριο προϊόν την επιβάρυνση που υφίσταται το προϊόν αυτό λόγω της επιβολής του φόρου.

Αντιθέτως, τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη, όταν πρόκειται για την εκτίμηση του φόρου ως μέσου χρηματοδοτήσεως μιας ενισχύσεως. Ειδικότερα, ενόψει των διατάξεων που διέπουν τις ενισχύσεις, ο φόρος που πλήττει το εισαγόμενο προϊόν είναι καταρχήν ασυμβίβαστος με την κοινή αγορά ανεξάρτητα από την ύπαρξη ταυτότητας μεταξύ του εγχωρίου προϊόντος για το οποίο παρέχεται η ενίσχυση και του εισαγομένου προϊόντος και ανεξάρτητα από τη σημασία της αντισταθμίσεως που προκύπτει από την ενίσχυση.

Όμως, αν αυτή είναι η εκτίμηση που επιβάλλεται εν πάση περιπτώσει ενόψει των διατάξεων που διέπουν τις ενισχύσεις, δεν γίνεται αντιληπτό γιατί το αποτέλεσμα αυτό δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί κατά τρόπο *άμεσο*, δηλαδή αναγνωρίζοντας στους εισαγωγείς το δικαίωμα να επικαλούνται τις κοινοτικές διατάξεις που διέπουν τις ενισχύσεις προκειμένου να αντιταχθούν στις επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων (που προορίζονται για τη χρηματοδότηση των ενισχύσεων) των οποίων το ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά ή η πλημμελής εφαρμογή έχει διαπιστωθεί. Μια τέτοια λύση εντάσσεται στο πλαίσιο των νομολογιακών προηγουμένων, αντιστοιχεί στη ratio legis του συστήματος των ενισχύσεων, παρέχει ευρύτερη και αμεσότερη προστασία

στους ενδιαφερομένους και η εφαρμογή της ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων είναι απλούστερη.

Τελικά, κατά τη γνώμη μου, δεν υπάρχει κανένας λόγος για να θεωρηθεί ότι, στον τομέα των επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση των ενισχύσεων, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν να επικαλούνται τις διατάξεις (φυσικά αμέσου αποτελέσματος) που διέπουν τις ενισχύσεις. Αυτό σημαίνει ότι:

— *μετά* την απόφαση που εκδίδει η Επιτροπή βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να διατυπώσουν αντιρρήσεις κατά των επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων, που προορίζονται για τη χρηματοδότηση των ενισχύσεων, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, αν η Επιτροπή έκρινε με την απόφασή της ότι δεν συμβιβάζονται με την κοινή αγορά·

— *πριν* από την απόφαση που εκδίδει η Επιτροπή βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να διατυπώσουν αντιρρήσεις, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (όπως αυτό ακριβώς συνέβη στις υποθέσεις Fédération nationale du commerce extérieur και Sanders), κατά των επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση των ενισχύσεων, εφόσον εφαρμόζονται κατά παράβαση των υποχρεώσεων που ορίζονται στο άρθρο 93, παράγραφος 3.

Όταν ανακύπτει κατάσταση την οποία αφορά η τελευταία αυτή περίπτωση, οι συνέπειες είναι φυσικά ιδιαίτερα σοβαρές για το ηττώμενο Δημόσιο το οποίο βλέπει να καθίστανται ανίσχυρες εκτελεστικές πράξεις που θεσπίστηκαν προώρως λόγω παραβάσεως του άρθρου 93, παράγραφος 3. Παρ' όλα ταύτα πρόκειται για απολύτως δικαιολογημένο αποτέλεσμα τόσον από απόψεως νομικής λογικής όσο και σκοπιμότητας. Πράγματι, αφενός μεν, το αποτέλεσμα αυτό δεν είναι τίποτε άλλο από την αναγκαία συνέπεια του αμέσου αποτελέσματος του άρθρου 93, παράγραφος 3, το οποίο έχει κατ' επανάληψη δεχθεί το Δικαστήριο· αφετέρου δε, ανταποκρίνεται απολύτως στην ουσιώδη σημασία την οποία έχει η τήρηση αυτής της διατάξεως για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του συστήματος των ενισχύσεων και την ίδια την ισορροπία της κοινής αγοράς (υπ' αυτή την έννοια βλ., τελευταία, την απόφαση της 21ης Μαρτίου 1990, C-142/87, Βέλγιο κατά Επιτροπής, Συλλογή 1990, σ. I-1005). Επομένως, είναι απόλυτα δικαιολογημένο το κράτος το οποίο παρέλειψε να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 93, παράγραφος 3, να υφίσταται τις συνέπειες: πράγματι, εφαρμόζοντας μονομερώς χρηματοοικονομικές ενισχύσεις, μέσω επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων, χωρίς να τις υποβάλει προηγουμένως στον έλεγχο των κοινοτικών αρχών, το κράτος αυτό εμπόδισε την Επιτροπή να προβεί στην εκτίμηση των δύο στοιχείων της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, δηλαδή αυτής καθαυτής της ενισχύσεως και του τρόπου χρηματοδοτήσεώς της.

γ) *Η διαδικασία των κυρίων δικών*

Στις υποθέσεις C-17/91 και C-144/91 και C-145/91, τα υποβληθέντα από τους εθνικούς δικαστές ερωτήματα αφορούν επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων (υποχρεωτικές εισφορές) που επιβάλλονται προς τον σκοπό χρηματοδοτήσεως των δραστηριοτήτων ενός ειδικού Ταμείου (Ταμείο για την υγεία και την παραγωγή των ζώων) που ιδρύθηκε με τον βελγικό νόμο της 24ης Μαρτίου 1987.

Οι εν λόγω επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων διέπονται από το βασιλικό διάταγμα της 11ης Δεκεμβρίου 1987 που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή του προαναφερθέντος νόμου του Μαρτίου του 1987. Το άρθρο 2 του βασιλικού αυτού διατάγματος προβλέπει υποχρεωτική εισφορά, σταθερού ύψους, για κάθε σφαζόμενο ζώο (βοοειδές, μόσχο, χοίρο). Το άρθρο 3 θεσπίζει υποχρεωτική εισφορά ίδιου ύψους για τα ζώντα ζώα που εξάγονται. Οι εισφορές αυτές μετακυλίονται προς τα πίσω μέχρι ενδεχομένως και τον παραγωγό.

Το Ταμείο τις χρησιμοποιεί για τη χρηματοδότηση αποζημιώσεων, επιδοτήσεων και άλλων παροχών που λαμβάνουν οι εγχώριοι κτηνοτρόφοι [1].

Οι εθνικοί δικαστές ζητούν κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να αποφανθεί αν οι διατάξεις της Συνθήκης που διέπουν τις κρατικές ενισχύσεις, τις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος και τους εσωτερικούς φόρους που συνιστούν δυσμενή διάκριση αντιτίθενται στη θέσπιση των επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων που εκτέθηκαν προηγουμένως και αν παρέχουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία αυτοί μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων [2].

Όσον αφορά το άμεσο αποτέλεσμα των εν λόγω διατάξεων, είχα ήδη την ευκαιρία να αναφέρω ότι το αποτέλεσμα αυτό έχει επιβεβαιωθεί κατ' επανάληψη με την προαναφερθείσα νομολογία στην οποία επομένως και παραπέμπω.

Όσον αφορά τις εισφορές που αφορούν τις εξαγωγές, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει (βλ. την απόφαση της 10ης Μαρτίου 1981, 36/80 και 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association, Συλλογή 1981, σ. 735) ότι οι επιβαρύνσεις αυτού του είδους δεν εμπίπτουν στην απαγόρευση των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος, όταν το ύψος τους είναι πανομοιότυπο με το ύψος της επιβαρύνσεως που πλήττει το ίδιο προϊόν που προορίζεται για την εγχώρια αγορά. Πράγματι, κατά το Δικαστήριο, μόνον αν αποδειχθεί ότι η εφαρμογή εσωτερικού φόρου που πλήττει τις πωλήσεις για εξαγωγή βαρύτερα από τις πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, ο φόρος αυτός έχει αποτέλεσμα ισοδύναμο προς εξαγωγικό δασμό. Αντιθέτως, αυτό δεν συμβαίνει, όταν πρόκειται για φόρο ο οποίος, κατά τρόπο συστηματικό σύμφωνα με τα ίδια κριτήρια, επιβάλλεται ως προς τα «ζώα (...) είτε για εξαγωγή είτε για σφαγή».

Οι εν λόγω επιβαρύνσεις λόγω εξαγωγής δεν εμπίπτουν προφανώς ούτε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95, επειδή το άρθρο αυτό απαγορεύει μόνο τις φορολογικές διακρίσεις σε βάρος του εισαγόμενου προϊόντος. Επιπλέον, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, με την απόφαση που εκδόθηκε βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, σχετικά με την ενίσχυση που χρηματοδοτείται μέσω του επίμαχου φορολογικού συστήματος (απόφαση της 7ης Μαΐου 1991), η Επιτροπή δεν θεώρησε ότι αυτός ο τρόπος χρηματοδοτήσεως της ενισχύσεως είναι ασυμβίβαστος με την κοινή αγορά. Αυτό δεν σημαίνει εξάλλου ότι συνιστά θεραπεία του παράνομου χαρακτήρα λόγω παραβάσεως του άρθρου 93, παράγραφος 3, κατά την περίοδο που προηγείται της εν λόγω αποφάσεως.

Τέλος, όσον αφορά τις επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων που επιβάλλονται λόγω της σφαγής των ζώων που προέρχονται από την εγχώρια παραγωγή ή εισάγονται, οι επιβαρύνσεις αυτές αποτέλεσαν το αντικείμενο της προαναφερθείσας αποφάσεως της Επιτροπής. Στην απόφαση αυτή, τονίζονται ουσιαστικά τα ακόλουθα:

— οι ενισχύσεις που χρηματοδοτούνται με τις επιβαρύνσεις αυτές εφαρμόστηκαν κατά παράβαση του άρθρου 93, παράγραφος 3·

1 — Σύμφωνα με μια υπουργική ανακοίνωση, «οι εισφορές προορίζονται για τη συγχρηματοδότηση προγραμμάτων για τη βελτίωση της ανταγωνιστικής θέσεως της βελγικής κτηνοτροφίας».

2 — Πράγματι, το ερώτημα που υποβλήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως C-144/91 και C-145/91 αναφέρεται ρητά μόνο στα άρθρα 92 και 95 της Συνθήκης. Εντούτοις, είναι προφανές ότι το ερώτημα που υπέβαλε το δικαστήριο αφορά, γενικώς, το πρόβλημα της νομιμότητας, στο κοινοτικό δίκαιο, των φόρων υπέρ τρίτων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση δημοσίων ενισχύσεων. Το ερώτημα αυτό αφορά επομένως όχι μόνο το άρθρο 95, αλλά και τις διατάξεις που αναφέρονται στις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης.
Αντιθέτως, πρέπει να τονιστεί ότι το ερώτημα που υποβάλλεται στο πλαίσιο της υποθέσεως C-17/91 αφορά και το άρθρο 30 της Συνθήκης. Παρά ταύτα, νομίζω ότι είναι περιττό να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό υπό το πρίσμα αυτής της διατάξεως, ενόψει του επικουρικού χαρακτήρα που έχει η διάταξη αυτή σε σχέση με τις ειδικές διατάξεις, όπως ακριβώς με τα άρθρα 9 και 12, το άρθρο 95 και το άρθρο 92 της Συνθήκης. Ο επικουρικός αυτός χαρακτήρας επιβεβαιώθηκε τελευταία με την απόφαση Compagnie Commerciale de l'Ouest.

— οι ενισχύσεις αυτές καθαυτές, δηλαδή οι παρεμβάσεις του οικείου Ταμείου, αποβαίνουν προς όφελος των εγχωρίων παραγωγών·

— οι εν λόγω ενισχύσεις πρέπει να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την κοινή αγορά δυνάμει της εξαιρέσεως που προβλέπεται στο άρθρο 92, παράγραφος 3, στοιχείο γ'·

— παρά ταύτα, το γεγονός ότι η επιβάρυνση υπέρ τρίτων που προορίζεται για τη χρηματοδότηση της ενισχύσεως πλήττει επίσης και τα εισαγόμενα προϊόντα «συνεπάγεται προστατευτικά αποτελέσματα που υπερβαίνουν αυτή καθαυτή την ενίσχυση».

Η Επιτροπή συμπεραίνει επομένως ότι η ενίσχυση πρέπει να θεωρηθεί ως ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά, καθόσον «προβλέπει επιβαρύνσεις που πλήττουν τα εισαγόμενα ζώα (από άλλα κράτη μέλη) κατά το στάδιο της σφαγής» και καλεί την κυβέρνηση στην οποία απευθύνεται η απόφαση να την πληροφορήσει εντός δύο μηνών για τα μέτρα που θα ελάμβανε προκειμένου να συμμορφωθεί προς την απόφασή της.

Επομένως, η επιβολή των επίδικων επιβαρύνσεων υπέρ τρίτων πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να θεωρηθεί παράνομη: πριν από την απόφαση λόγω παραβάσεως του άρθρου 93, παράγραφος 3, και λόγω μη συμμορφώσεως προς το περιεχόμενο της αποφάσεως μετά την έκδοσή της.

Επιπλέον, όπως διαπιστώνεται στην ίδια την απόφαση, οι εν λόγω επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων προορίζονται για τη χρηματοδότηση ενισχύσεων που αποβαίνουν, τουλάχιστον εν μέρει, προς όφελος του πληττομένου εγχωρίου προϊόντος. Ειδικότερα, η Επιτροπή θεωρεί, εν προκειμένω, ότι οι εν λόγω υποχρεωτικές εισφορές συνιστούν παράβαση του άρθρου 95.

Κατά τη γνώμη μου, δεδομένου ότι οι επιβαρύνσεις αυτές είναι ασυμβίβαστες με τις κοινοτικές διατάξεις που διέπουν τις ενισχύσεις, είναι περιττό να εξεταστεί αν, και κατά πόσον, εφαρμόζονται οι φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης. Εν πάση περιπτώσει, ανέφερα ήδη τα κριτήρια βάσει των οποίων πρέπει να εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές.

Η υπόθεση C-114/91 αφορά την επιβάρυνση υπέρ τρίτων που επιβάλλεται λόγω της σφαγής των χοίρων δυνάμει του βελγικού νόμου της 11ης Απριλίου 1983 (ο οποίος τροποποίησε τον νόμο της 27ης Δεκεμβρίου 1938). Το ύψος του φόρου καθορίστηκε με το βασιλικό διάταγμα της 23ης Απριλίου 1986 (το οποίο τροποποίησε το βασιλικό διάταγμα της 31ης Ιανουαρίου 1985). Η επιβάρυνση αυτή προορίζεται για έναν οργανισμό (τον Office national des débouchés agricoles et horticoles — Εθνικό οργανισμό διαθέσεως γεωργικών και οπωροκηπευτικών προϊόντων) οι δραστηριότητες του οποίου αφορούν τη στήριξη των γεωργικών, οπωροκηπευτικών και αλιευτικών προϊόντων.

Το εθνικό δικαστήριο υποβάλλει ερώτημα σχετικά με το αν συμβιβάζεται η επιβάρυνση αυτή με το κοινοτικό δίκαιο [3]. Συναφώς, πρέπει καταρχάς να υπογραμμιστεί ότι η Επιτροπή εξέδωσε στις 17 Μαΐου 1989 απόφαση βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, στην οποία, ενώ εκδηλώνει την αντίθεσή της ως προς ορισμένα σημεία του φορολογικού συστήματος που θεσπίστηκε με τα βασιλικά διατάγματα της 23ης Απριλίου 1986 και της 31ης Ιανουαρίου 1985, δεν διατυπώνει καμία αντίρρηση ως προς την επιβάρυνση υπέρ τρίτων που επιβάλλεται στο στάδιο της σφαγής των χοίρων και την οποία αφορά η κύρια δίκη. Η συγκεκριμένη αυτή πλευρά της ενισχύσεως πρέπει, για τον λόγο αυτό, να θεωρηθεί ότι συνιστά ένα στοιχείο που επιτρέπεται και εμπίπτει επομένως στο σύστημα των *υφισταμένων ενι-*

3 — Η διατύπωση του ερωτήματος αφορά μόνο τα άρθρα 9 και 12. Εντούτοις, για να δοθεί στο δικαστήριο επωφελής απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο και για να αποφευχθούν ανακολουθίες, είναι αναγκαίο να αναφερθούν οι διάφορες διατάξεις που εξετάστηκαν προηγουμένως.

σχύσεων. Επομένως, ως προς την πλευρά αυτή της ενισχύσεως δεν μπορεί να διατυπωθεί καμία αιτίαση υπό το πρίσμα του συστήματος των ενισχύσεων, καθόσον χρόνον η Επιτροπή δεν έχει εκδώσει *οριστική* απόφαση με την οποία διαπιστώνει ότι δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά [4], απόφαση η οποία — όπως είναι γνωστό — δεν έχει αναδρομικό χαρακτήρα και δεν μπορεί επομένως, σε καμία περίπτωση, να θίξει τις επιβαρύνσεις που έχουν εισπραχθεί προηγουμένως.

Παρά ταύτα, εξακολουθεί να υφίσταται η δυνατότητα εξετάσεως των επιβαρύνσεων αυτών βάσει των φορολογικών διατάξεων της Συνθήκης και σύμφωνα με τα κριτήρια που εκτίθενται στο πρώτο μέρος των προτάσεων αυτών.

Συμπεράσματα

Υποθέσεις C-17/91 και C-144/91 και C-145/91

1. Οι υποκείμενοι σε επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση κρατικών ενισχύσεων μπορούν να αντιταχθούν στην επιβολή των επιβαρύνσεων αυτών και, ενδεχομένως, να ζητήσουν την επιστροφή, αν

— η Επιτροπή, στο πλαίσιο αποφάσεως που εκδίδεται βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, της Συνθήκης, έχει διαπιστώσει ότι αυτός ο τρόπος χρηματοδοτήσεως μιας κρατικής ενισχύσεως είναι ασυμβίβαστος με την κοινή αγορά·

— οι εθνικές αρχές έχουν εφαρμόσει τις εν λόγω επιβαρύνσεις κατά παράβαση των υποχρεώσεων που ορίζονται στο άρθρο 93, παράγραφος 3, της Συνθήκης σχετικά με την ανακοίνωση και τη μη εφαρμογή των κρατικών ενισχύσεων.

2. Στην περίπτωση επιβαρύνσεως υπέρ τρίτων που καταλαμβάνει, κατά τον ίδιο τρόπο, τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, προκειμένου να κρίνει αν συμβιβάζεται η επιβάρυνση αυτή με τις διατάξεις που διέπουν τις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος ή τους εσωτερικούς φόρους που συνιστούν δυσμενή διάκριση, να λαμβάνει υπόψη τον προορισμό του προϊόντος της ίδια της επιβαρύνσεως. Αν το προϊόν αυτό προορίζεται για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων που αποβαίνουν ειδικά προς όφελος των πληττομένων εγχωρίων προϊόντων, αντισταθμίζοντας πλήρως το βάρος που τα πλήττει συνεπεία της επιβολής της επιβαρύνσεως, η επιβάρυνση αυτή θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως «επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς

4 — Όσον αφορά την επιβάρυνση την οποία αφορά η κύρια δίκη, η Επιτροπή κίνησε τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 93, παράγραφος 2 (ΕΕ 1990, C 22, σ. 4). Πάντως, μέχρι της περατώσεως της διαδικασίας αυτής, όλα τα στοιχεία της ενισχύσεως που πρέπει να θεωρούνται ότι επιτρέπονται, έστω και εμμέσως, συνεπεία της προαναφερθείσας αποφάσεως της 17ης Μαΐου 1989, μπορούν κανονικά να εφαρμοστούν.

δασμό» κατά την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης. Αν το εν λόγω προϊόν προορίζεται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν ειδικά προς όφελος των πληττομένων εγχωρίων προϊόντων, αλλά αντισταθμίζουν μόνον εν μέρει το βάρος που υφίστανται λόγω της επιβολής της επιβαρύνσεως, η επιβάρυνση αυτή πρέπει να χαρακτηρίζεται ως εσωτερικός φόρος που συνιστά δυσμενή διάκριση κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης. Τα άρθρα 9 και 12, αφενός, και το άρθρο 95, αφετέρου, παρέχουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

3. Υποχρεωτικές εισφορές λόγω εξαγωγής, όπως αυτές τις οποίες αφορούν οι υποθέσεις των κυρίων δικών δεν εμπίπτουν στην απαγόρευση των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος που προβλέπεται στα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης, υπό την προϋπόθεση ότι το ύψος της επιβαρύνσεως που πλήττει το προϊόν που προορίζεται για εξαγωγή είναι πανομοιότυπο με το ύψος της επιβαρύνσεως που πλήττει το προϊόν που προορίζεται για την εσωτερική αγορά.

Υπόθεση C-114/91

1. Οι υποκείμενοι σε επιβαρύνσεις υπέρ τρίτων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση κρατικών ενισχύσεων μπορούν να αντιταχθούν στην επιβολή αυτών των επιβαρύνσεων και, ενδεχομένως, να ζητήσουν την επιστροφή αν

— η Επιτροπή, στο πλαίσιο αποφάσεως που εκδίδεται βάσει του άρθρου 93, παράγραφος 2, της Συνθήκης διαπιστώσει ότι ο τρόπος αυτός χρηματοδοτήσεως μιας κρατικής ενισχύσεως είναι ασυμβίβαστος με την κοινή αγορά·

— οι εθνικές αρχές έχουν εφαρμόσει τις εν λόγω επιβαρύνσεις κατά παράβαση των υποχρεώσεων που ορίζονται στο άρθρο 93, παράγραφος 3, της Συνθήκης σχετικά με την κοινοποίηση και τη μη εφαρμογή των κρατικών ενισχύσεων.

2. Στην περίπτωση μιας επιβαρύνσεως υπέρ τρίτων η οποία καταλαμβάνει, με τον ίδιο τρόπο, τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, προκειμένου να κρίνει αν συμβιβάζεται η επιβάρυνση αυτή με τις διατάξεις που διέπουν τις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος ή τους εσωτερικούς φόρους που συνιστούν δυσμενή διάκριση, να λαμβάνει υπόψη τον προορισμό του προϊόντος της ίδιας της επιβαρύνσεως. Αν το προϊόν αυτό προορίζεται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν ειδικά προς όφελος των πληττομένων εγχωρίων προϊόντων, αντισταθμίζοντας πλήρως το βάρος που αυτά υφίστανται λόγω της επιβολής της επιβαρύνσεως, η επιβάρυνση αυτή θα πρέπει να χαρακτηρίζεται ως «επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό» κατά την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης. Αν το προϊόν αυτό προορίζεται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν ειδικά προς όφελος του πληττομένου εγχωρίου προϊόντος, αλλά δεν αντισταθμίζουν παρά μόνον εν μέρει το βάρος που υφίστανται τα εγχώρια προϊόντα συνεπεία της επιβολής της επιβαρύνσεως, η επιβάρυνση αυτή πρέπει να χαρακτηρίζεται ως εσωτερικός φόρος που συνιστά δυσμενή διάκριση κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης. Τα άρθρα 9 και 12, αφενός, και το άρθρο 95, αφετέρου, παρέχουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.