ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ FRANCESCO CAPOTORTI της 18ης Ιανουαρίου 1977 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το Δικαστήριο είχε ήδη συχνά την ευκαιρία να ερμηνεύσει το άρθρο 95 παράγραφος 1 της Συνθήκης της Ρώμης που απαγορεύει, όπως γνωρίζετε, στα κράτη μέλη να επιβάλλουν «άμεσα ή έμμεσα» στα προϊόντα από άλλα κράτη μέλη οιασδήποτε φύσεως εσωτερικούς φόρους ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Στην παρούσα υπόθεση πρέπει κατ' ουσία να εξεταστεί κατά πόσο αυτή η απαγόρευση ισχύει και για φόρο που επιβάλλεται στην οδική μεταφορά εμπορευμάτων και που επιβαρύνει υπό ορισμένες προϋποθέσεις προϊόντα από άλλα κράτη μέλη περισσότερο από τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα, τα οποία μεταφέρονται στις ίδιες αποστάσεις αποκλειστικά στο εσωτερικό του κράτους εισαγωγής.

Κατά το έτος 1968 η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση της Γερμανίας αποφάσισε την εφαρμογή ενός «προγράμματος πολιτικής μεταφορών για τα έτη 1968 έως 1972» για να άρει μερικές δυσχέρειες που υφίσταντο σ' αυτό τον τομέα. Σύμφωνα με αυτό το πρόγραμμα έπρεπε να ενισχυθεί η χρήση του σιδηροδρόμου και να περιοριστεί η οδική μεταφορά και γι' αυτό αποφασίστηκε η τελευταία να υποβληθεί προσωρινά σε φορολογικά μέτρα. Έτσι, θεσπίστηκε στις 28 Δεκεμβρίου 1968 ο νόμος για τη φορολογία της οδικής διακίνησης εμπορευμάτων (GESETZ ÜBER DIE BESTEUERUNG DES STRASSBENGÜTTERVERKEHRS) που απέβλεπε κυρίως στο να πλήξει τη μεταφορά σημαντικού φορτίου εμπορευμάτων σε μεγάλες αποστάσεις μέσα στη γερμανική επικράτεια. Σύμφωνα με το νόμο αυτό εξαρούνται από το φόρο εκείνες μόνο οι μεταφορές εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό ενός κύκλου ακτίνας 50 χιλιομέτρων σε ευθεία γραμμή από το κέντρο της κοινότητας στην οποία έχει την έδρα ή την εγκατάστασή της η επιχείρηση μεταφορών [αυτός ο κύκλος που αποκαλείται «άμεση ζώνη» (NAHZONE) είχε ήδη προβλεφθεί στην παράγραφο 2, εδάφιο 2 του νόμου για τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων της 17ης Οκτωβρίου 1952]. Μεταφορές που εξέρχονται από αυτή την ελεύθερη ζώνη υπόκεινται σε φόρο 1 PFENNIG ανά χιλιομετρικό τόνο. Κατά τη μεταφορά εντούτοις για ίδιο λογαριασμό, που συνιστά το αντικείμενο της κύριας δίκης, ο φορολογικός αυτός συντελεστής αυξάνεται πέρα από ωφέλιμο βάρος 4 τόνων και φθάνει για ωφέλιμο βάρος 6 τόνων ή περισσότερο σε 5 PFENNIG ανά χιλιομετρικό τόνο.

Διαφορετική ρύθμιση ισχύει κατ' αυτό το νόμο για μεταφορές που διέρχονται τα γερμανικά σύνορα προς τη μία ή την άλλη κατεύθυνση. Στην πραγματικότητα, τότε μόνο δεν επιβάλλεται φόρος όταν το σημείο φορτώσεως ή εκφορτώσεως στο γερμανικό έδαφος βρίσκεται μέσα στην άμεση ζώνη της κοινότητας, στην περιφέρεια της ο-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

ποίας πραγματοποιείται η διέλευση των συνόρων (παράγραφος 3, εδάφιο 5 του νόμου). Σ' αυτή την περίπτωση επομένως δεν λαμβάνεται υπόψη η έδρα της επιχείρησης μεταφορών, αλλά ως προς τη φορολογική υποχρέωση θεωρείται ότι η έδρα αυτής της επιχείρησης — ανεξάρτητα αν είναι εθνική ή αλλοδαπή — βρίσκεται στον τόπο, όπου κατά τη μεταφορά πραγματοποιείται διέλευση των γερμανικών συνόρων. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατό η απόσταση μεταφοράς που απαλλάσσεται από το φόρο να φθάσει στη μέγιστη απόσταση που αντιστοιχεί στη διάμετρο άμεσης ζώνης, η οποία βρίσκεται εξ ολοκλήρου στη γερμανική επικράτεια, αλλά αντίθετα περιορίζεται στα 50 χλμ. το πολύ μεταξύ του τόπου φορτώσεως ή εκφορτώσεως και του σημείου διέλευσης των συνόρων. Κατ' αυτό τον τρόπο είναι δυνατό μια διεθνής μεταφορά — ακόμα και στις περιπτώσεις που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί σαν «μεταφορά» κοντινής αποστάσεως, που απαλλάσσεται από το φόρο λαμβάνοντας υπόψη την πραγματική έδρα της επιχείρησης μεταφορών και τη διανυθείσα απόσταση μεταξύ των σημείων φορτώσεως ή εκφορτώσεως — να αντιμετωπίζεται σαν μεταφορά μακρυνής αποστάσεως ακριβώς λόγω της διελεύσεως των συνόρων, οπότε δεν εφαρμόζεται η περιορισμένη απαλλαγή του άρθρου 3 παράγραφος 5 του νόμου του 1968.

Προσφεύγουσα στην κύρια δίκη είναι η εταιρία SCHÖTTLE με έδρα το OBERKOLLWANGEN που εκτελεί μεταφορές κοινοτικής αποστάσεως προσώπων και εμπορευμάτων και διεξάγει χονδρεμπόριο χαλικιού και άμμου. Στο πλαίσιο αυτής της δραστηριότητας μετέφερε χαλίκι που παρέλαβε απευθείας από το λατομείο στο LAUTERBURG στην Αλσατία και παρέδωσε στην περιοχή της Στουτγάρδης. Αν η κοινότητα του LAUTERBURG βρισκόταν στη Γερμανία, θα ενέπιπτε στην άμεση ζώνη με κέντρο το OBERKOLLWANGEN και η εταιρία SCHÖTTLE δεν θα χρειαζόταν να καταβάλει για μια τέτοια μεταφορά το φόρο του νόμου της 28ης Δεκεμβρίου. Αντίθετα, δεν συντρέχει λόγος ισχύος της απαλλαγής για διεθνείς μεταφορές της παραγράφου 3, εδάφιο 5 του σχετικού νόμου, επειδή η Στουτγάρδη απέχει περισσότερο από 50 χιλιόμετρα από το σημείο διέλευσης των συνόρων.

Συνεπεία τούτου το FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG, ενώπιον του οποίου προσέφυγε η εταιρία SCHÖTTLE κατά της πράξεως επιβολής φόρου της εθνικής φορολογικής αρχής, υπέβαλε κατά το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΟΚ τέσσερα ερωτήματα για έκδοση προδικαστικής απόφασης, τα οποία θα αναφέρω και θα εξετάσω διαδοχικά.

Πρέπει, εν τέλει, να αναφέρω ακόμη ότι, μετά την έκδοση της παραπεμπτικής απόφασης, η γερμανική οικονομική εφορία παραιτήθηκε από τη φορολογική της αξίωση κατά της εταιρίας SCHÖTTLE, επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση ο φόρος θα συνεπήγετο δυσμενή διάκριση που δεν θέλησε ο νομοθέτης. Η οικονομική εφορία κήρυξε γι' αυτό το λόγο την κυρία υπόθεση περατωμένη και ζήτησε από το FINANZGERICHT να ανακαλέσει την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως. Σ' αυτό αντιτάχθηκε η προσφεύγουσα εταιρία. Το FINANZGERICHT έκρινε ότι η παραίτηση από τη φορολογική αξίωση για λόγους επιεικείας δεν καθιστά την προσφυγή ακυρώσεως χωρίς αντικείμενο, μεταξύ άλλων και λόγω της ζημίας που τυχόν προκάλεσε στην προσφεύγουσα η επιβολή του φόρου. (Η ενάγουσα ισχυρίζεται ότι αναγκάστηκε να εγκαταλείψει τους γάλλους προμηθευτές της χαλικιού και να αναδιοργανώσει τη δραστηριότητά της με σημαντική εμπορική ζημία.)

2. Το πρώτο ερώτημα έχει ως εξής:

«Φόρος που επιβάλλεται σε διεθνή οδική μεταφορά εμπορευμάτων με βάση την από-

σταση που διανύθηκε στο εσωτερικό συνιστά φόρο σε προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ;»

Κατά τη γνώμη μου πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα.

Βεβαίως, ο σχετικός φόρος δεν αναφέρεται άμεσα στο προϊόν, αλλά στη μεταφορά, συνδέεται όμως επαρκώς με το ίδιο το προϊόν, στο οποίο έχει τελικά επίπτωση το φορολογικό βάρος το οποίο και το πλήττει, αυτό δε πολύ περισσότερο καθόσον το ύψος του φόρου για μια μεταφορά εξαρτάται όχι μόνο από τη διανυθείσα απόσταση αλλά και από το βάρος του μεταφερομένου εμπορεύματος.

Πέρα από αυτό, η ήδη ευρεία έννοια «εσωτερικοί φόροι που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα» κατά το άρθρο 95 έχει ερμηνευθεί διασταλτικώς από το Δικαστήριο. Ενδείκνυται να αναφερθεί η απόφαση της 3ης Απριλίου 1968 στην υπόθεση 28/67 (MOLKEREI-ZENTRALE, RACC. 1968, σ. 207 και 208) στην οποία αναφέρεται μεταξύ άλλων: «Το άρθρο 95, παράγραφος 1, αφορά όλους τους φόρους που πλήττουν πραγματικά και εξειδικευμένα το εγχώριο προϊόν σε όλες τις φάσεις της παραγωγής και της διαθέσεως που προηγούνται ή συμπίπτουν με την εισαγωγή ομοειδών προϊόντων από άλλα κράτη μέλη.» Η ίδια απόφαση λέγει σχετικά με τις έννοιες που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 95: «(...) οι έννοιες "άμεσα ή έμμεσα" πρέπει να ερμηνεύονται ευρέως ενόψει της γενικής οικονομίας της εν λόγω διάταξης.»

Το άρθρο 95 δεν θα εφαρμοζόταν στα πραγματικά περιστατικά που οδήγησαν στην παρούσα διαφορά παρά μόνο αν ο αμφισβητούμενος φόρος χαρακτηριζόταν σαν φόρος ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό κατά την έννοια των άρθρων 9, 12 και 13, παράγραφος 2, της Συνθήκης της Ρώμης. Το Δικαστήριο κάνει πράγματι σαφώς διάκριση μεταξύ του πεδίου εφαρμογής των άρθρων 12 και 13 και του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 95 και απέκλεισε τη δυνατότητα εφαρμογής αυτών των διατάξεων στη μία και την αυτή υπόθεση (απόφαση της 4ης Απριλίου 1968 στην υπόθεση 25/67, MILCH-, FETT- UND EIER-KONTOR, RACC. 1968, σ. 294, πρβλ. και απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1974 στην υπόθεση 27/74, DEMAG, RACC. 1974, σ. 1046). Στην πραγματικότητα η απαγόρευση του άρθρου 95 συμπληρώνει τις απαγορεύσεις του άρθρου 12 επ. σχετικά με τους δασμούς και τις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς αναφορικά με φορολογικά μέτρα που δεν εμπίπτουν σ' αυτές τις διατάξεις. Ήδη στην πρώτη του απόφαση φορολογικού δικαίου το Δικαστήριο δέχτηκε ότι το άρθρο 95 έχει προορισμό να θέσει φραγμό σε τυχόν παραβάσεις των απαγορεύσεων των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης ΕΟΚ, που προκαλούνται από ορισμένα φορολογικά μέτρα (απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1962 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 2/62 και 3/62, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου και Βελγίου, RACC. 1962, σ. 791, πρβλ. υπό την ίδια έννοια και απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969 στην υπόθεση 24/68, Επιτροπή κατά Ιταλικής Δημοκρατίας, SLG. 1969, σ. 193, και απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 2/69 και 3/69, SOCIAAL FONDS VOOR DE DIAMANTARBEIDERS, RACC. 1969, σ. 211). Αυτή όμως η συμπληρωματική λειτουργία δεν αποκλείει τη διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων των άρθρων 9 και 12 και των περιπτώσεων του άρθρου 95, αλλά αντίθετα την προϋπόθεση. Όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο στην προαναφερόμενη απόφαση στις υποθέσεις 2 και 3/69, η έννοια της επιβάρυνσης ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό δεν περιλαμβάνει τις επιβαρύνσεις που πλήττουν μέσα στο κράτος ομοειδή εγχώρια προϊόντα. Η ιδιότητα αυτή διακρίνει το φόρο από τις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό.

Η οριοθέτηση των εννοιών «φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος» και «εσωτερικού φόρου» επιβεβαιώθηκε πρόσφατα με την απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1976 στην υπόθεση 35/76. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι φορολογικά βάρη που επιβάλλονται για λόγους υγειονομικού ελέγχου των προϊόντων κατά τη διέλευση των συνόρων δεν εμπίπτουν στο άρθρο 12 επ., αλλά στο άρθρο 95, όταν αποτελούν μέρος ενός γενικότερου εσωτερικού συστήματος επιβαρύνσεων που εφαρμόζεται συστηματικά σε εγχώρια και εισαγόμενα προϊόντα (σκέψη 22).

Στην υπό κρίση υπόθεση η φορολογία της οδικής διακίνησης εμπορευμάτων επιβαρύνει εξίσου τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα. Όπως είδαμε, ο φόρος επιβάλλεται σε όλα τα οδικώς μεταφερόμενα προϊόντα ανάλογα με το βάρος του εμπορεύματος και την απόσταση που διανύθηκε μέσα στη Γερμανία, ανεξάρτητα από τον τόπο παραγωγής ή προελεύσεως. Οι προαναφερόμενες διαφοροποιήσεις σχετικά με τη φορολογία εγχωρίων και διεθνών μεταφορών δεν αφορούν τη φύση του φόρου, αλλά μόνο τις προϋποθέσεις απαλλαγής από αυτόν. Οι διαφοροποιήσεις αυτές έχουν μεν σημασία σε συνάρτηση με την απαγόρευση των διακρίσεων, αλλά δεν μεταβάλλουν το γεγονός ότι ο αμφισβητούμενος φόρος συνιστά μέρος ενός γενικοτέρου εσωτερικού φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται σε όλα τα προϊόντα που μεταφέρονται στις γερμανικές οδούς.

Επομένως ο εν προκειμένω επίδικος φόρος συνιστά αναμφίβολα εσωτερικό φόρο κατά την έννοια του άρθρου 95 και, κατά συνέπεια, δεν εμπίπτει στις διατάξεις για επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμό.

3. Το δεύτερο ερώτημα που υποβλήθηκε για την περίπτωση που θα δινόταν καταφατική απάντηση στο πρώτο, έχει ως εξής: «Αν ο φόρος που επιβάλλεται στις διεθνείς μεταφορές που πραγματοποιούνται στην εδαφική περιφέρεια της αποκαλούμενης άμεσης ζώνης — που περιλαμβάνει όλες τις κοινότητες το κέντρο των οποίων βρίσκεται σε κύκλο ακτίνας 50 χλμ. από τον τόπο εγκαταστάσεως της επιχείρησης μεταφορών — συνιστά έμμεση φορολογική επιβάρυνση ανώτερη από τους εσωτερικούς φόρους, κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, όταν οι μεν εσωτερικές μεταφορές μέσα στην ίδια εδαφική περιφέρεια δεν φορολογούνται, η δε διαφοροποιημένη μεταχείριση περιορίζεται στα αλλοδαπά προϊόντα που παραδίδονται σε ζώνη που εκτείνεται παράλληλα προς τα σύνορα και σε απόσταση μεταξύ περίπου 50 χλμ. και περίπου 100 χλμ. από αυτά;»

Κατ' αρχάς πρέπει να τονιστεί ότι εδώ δεν ενδιαφέρουν τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που συνεπάγεται το εν λόγω φορολογικό σύστημα για τις εταιρίες μεταφορών. Ως προς αυτό το σημείο είναι προφανές ότι οι γερμανικές επιχειρήσεις μεταφορών με έδρα ή εγκαταστάσεις στη — γερμανική — παραμεθόρια περιοχή τυγχάνουν κατ' ουσία ίσης μεταχειρίσεως με τις αλλοδαπές επιχειρήσεις μεταφορών, τα οχήματα των οποίων διέρχονται τα γερμανικά σύνορα.

Αντιθέτως, πρόκειται για τη μεταχείριση προϊόντων από άλλα κράτη σε σύγκριση με εμπορεύματα που μεταφέρονται μέσα στη γερμανική επικράτεια. Σύμφωνα με τα ερωτήματα που υπέβαλε το παραπέμπον γερμανικό δικαστήριο και με το αντικείμενο της διάταξης της Συνθήκης που σας ζητείται να ερμηνεύσετε, πρόκειται ακριβώς για το πρόβλημα φορολογικών επιβαρύνσεων που πλήττουν εμμέσως προϊόντα που μεταφέρονται από το εξωτερικό και σε τελική ανάλυση υπεισέρχονται στην τιμή πωλήσεώς τους.

Όπως δέχτηκε το Δικαστήριο στην απόφαση της 4ης Απριλίου 1968 (στην υπόθεση 31/67, FIRMA AUGUST STIER, RACC. 1968, σ. 321), «το άρθρο 95 πρέπει να διασφαλίζει ότι η επιβολή εσωτερικών φόρων σε ένα κράτος μέλος δεν θα έχει ως αποτέλεσμα επιβάρυνση προϊόντων από τα άλλα κράτη μέλη ανώτερη από εκείνη των ομοειδών εγχωρίων προϊόντων».

Είδαμε ότι ο γερμανικός φόρος που μας απασχολεί επιβάλλεται στην οδική μεταφορά οποιουδήποτε προϊόντος. Συνεπεία του γενικού χαρακτήρα του φόρου και των προϋποθέσεων απαλλαγής από αυτόν το πρόβλημα δυσμενούς διακρίσεως που ενδεχομένως απορρέει από αυτό τον ίδιο το φόρο πρεπει να λυθεί όχι αντιπαραβάλλοντας την αντιμετώπιση των εγχώριων με τα εισαγόμενα προϊόντα, αλλά μάλλον τη φορολογική μεταχείριση προϊόντων οποιουδήποτε είδους και προελεύσεως των οποίων ο τόπος αποστολής και προορισμού τους βρίσκεται στο εσωτερικό και τη μεταχείριση προϊόντων που ο τόπος αποστολής και προορισμού τους βρίσκεται στο εξωτερικό. Το γεγονός ότι ο φόρος δεν έχει διαμορφωθεί σαν μέσο δυσμενούς διακρίσεως σε βάρος των προϊόντων από άλλα κράτη και δεν έχει σαν στόχο την προστασία της εθνικής παραγωγής δεν σημαίνει ότι ο φόρος αυτός δεν εμπίπτει στο άρθρο 95, καθόσον μπορεί να παράγει αποτελέσματα που να συνιστούν δυσμενή διάκριση σε βάρος προϊόντων από άλλα κράτη που μεταφέρονται οδικώς προκειμένου να εισαχθούν στη Γερμανία.

Θεωρώ ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση υφίσταται τέτοια δυσμενής διάκριση. Αυτό απορρέει από το γεγονός ότι προϊόν που εισάγεται από άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να μεταφερθεί απαλλαγμένο από το φόρο προς μια γερμανική κοινότητα που απέχει περισσότερο από 50 χλμ. από το σημείο διέλευσης των συνόρων κατά τη μεταφορά του προϊόντος, ενώ ένα εγχώριο προϊόν που βρίσκεται στην ίδια μεθοριακή κοινότητα, μέσα όμως από τα γερμανικά σύνορα, μπορεί να διακινηθεί απαλλαγμένο από το φόρο μέχρι σε κοινότητες που βρίσκονται σε απόσταση 100 χλμ. από το σημείο εκκινήσεως. Βεβαίως, αυτό το ενδεχόμενο υφίσταται μόνον όταν επιλέγεται μια επιχείρηση μεταφορών που έχει την έδρα ή την εγκατάστασή της στο μέσο της απόστασης μεταξύ τόπου αποστολής και τόπου προορισμού. Αρκεί όμως ότι υπάρχει τέτοιο ενδεχόμενο, που αποκλείεται ως προς τα προϊόντα που έρχονται πέρα από τα σύνορα, ώστε να θεωρηθεί ότι ο φόρος μπορεί να οδηγήσει σε δυσμενή διάκριση.

Το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να υπογραμμίσει ότι το άρθρο 95, παράγραφος 1, «απαγορεύει να τίθενται σε δυσμενέστερη θέση προϊόντα από άλλα κράτη μέλη έναντι προϊόντων της χώρας εισαγωγής, τα οποία διατίθενται στο εμπόριο μέσα στην επικράτεια αυτής της χώρας» (απόφαση της 4ης Απριλίου 1968 στην υπόθεση 34/67, FIRMA GEBRÜDER LÜCK, RACC. 1968, σ. 334). Αν αυτό είναι σωστό, τότε είναι ασυμβίβαστος με αυτό το άρθρο και ο φόρος που έχει σαν συνέπεια — έστω και σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις — να επιβαρύνονται περισσότερο προϊόντα από άλλα κράτη μέλη απ' ό,τι ομοειδή προϊόντα που διακινούνται στο εσωτερικό (και κατά το μεγαλύτερο μέρος τους είναι εγχώρια προϊόντα). Επομένως πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο δεύτερο ερώτημα του γερμανικού δικαστηρίου.

4. Το τρίτο ερώτημα που υποβλήθηκε από το FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG έχει ως εξής:

«Αποκλείεται περίπτωση δυσμενούς διακρίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 95

της Συνθήκης ΕΟΚ, όταν παράλληλα με τη μεταφορά αλλοδαπών προϊόντων προς το εσωτερικό φορολογείται εξίσου και η μεταφορά εγχωρίων προϊόντων προς το εξωτερικό;»

Κατά τη μόλις προαναφερθείσα απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 34/67, FIRMA GEBRÜDER LÜCK, «πρέπει να εξαιρεθούν από τη σύγκριση (μεταξύ προϊόντων από άλλα κράτη μέλη και προϊόντων του κράτους εισαγωγής στο εσωτερικό του οποίου διατίθενται στο εμπόριο) τα εγχώρια προϊόντα, καθόσον εξάγονται και δεν συμμετέχουν στον ανταγωνισμό στο εσωτερικό αυτού του κράτους».

Η διάταξη του άρθρου 95, παράγραφος 1, αποβλέπει στο να εμποδίσει επιχειρήσεις, που εισάγουν στην αγορά ενός κράτους εμπόρευμα προς πώληση, να περιέλθουν δυνάμει του εθνικού φορολογικού συστήματος σε χειρότερη θέση από τους ανταγωνιστές τους, που πωλούν εντόπια προϊόντα. Η απαγορευμένη δυσμενής διάκριση προκύπτει ήδη από τη σύγκριση της φορολογικής μεταχείρισης των εθνικών προϊόντων που πωλούνται στο συγκεκριμένο κράτος με τη μεταχείριση προϊόντων από άλλα κράτη που διατίθενται στο εμπόριο στο εν λόγω κράτος. Το γεγονός ότι τα εγχώρια προϊόντα κατά την εξαγωγή τους υπόκεινται στην ίδια (με προϊόντα που διακινούνται στο εσωτερικό) δυσμενή από απόψεως διακρίσεως φορολογική μεταχείριση όπως τα εισαγόμενα, ενδέχεται να ισοσκελίζει στο πλέγμα των σχέσεων μεταξύ εθνικών οικονομιών τη ζημία την οποία υφίστανται οι εξαγωγές των άλλων κρατών, από καμιά άποψη όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί ικανό να εξαλείψει τις διακρίσεις σε επίπεδο ανταγωνισμού ανάμεσα στις διάφορες ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις.

Στην προαναφερόμενη απόφαση του Δικαστηρίου της 3ης Απριλίου 1968 στην υπόθεση 28/67 (MOLKEREI-ZENTRALE, RACC. 1968, σ. 205) έγινε δεκτό ότι: «Το άρθρο 95, παράγραφος 1, περιλαμβάνει απαγόρευση των διακρίσεων που θεμελιώνει μια σαφή και απαλλαγμένη αιρέσεων υποχρέωση. Η υποχρέωση αυτή δεν συνδέεται με κανένα όρο. Η εκπλήρωση ή το κύρος της δεν εξαρτάται από περαιτέρω μέτρα των κοινοτικών οργάνων ή των κρατών μελών. Ο απαγορευτικός κανόνας είναι κατά συνέπεια πλήρης, νομικά τέλειος και επομένως ικανός να επιφέρει άμεσα αποτελέσματα στις έννομες σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των προσώπων που υπόκεινται στο δίκαιό τους.»

Ένας τέτοιος κανόνας δεν επιτρέπει φυσικά να αποκλειστούν τα δυσμενή από απόψεως διακρίσεων αποτελέσματα που συνεπάγεται ο φόρος στην αγορά του συγκεκριμένου κράτους έναντι προϊόντων από άλλα κράτη μέλη για μόνο το λόγο ότι αντίστοιχα δυσμενή αποτελέσματα διαπιστώνονται και σε εγχώρια προϊόντα που εξάγονται από τη Γερμανία. Πράγματι, τα προϊόντα αυτά, ακριβώς επειδή εξάγονται, δεν είναι ανταγωνιστικά στη γερμανική αγορά με τα αλλοδαπά προϊόντα που υπόκεινται εκεί σε ένα δυσμενές από άποψη διακρίσεων φορολογικό σύστημα.

Επομένως, πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

5. Το τέταρτο και τελευταίο ερώτημα έχει ως εξής: «Αποκλείεται περίπτωση δυσμενούς διακρίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, εφόσον από άποψη πολιτικής μεταφορών ο στόχος που επιδιώκεται με την επιβολή του φόρου επιδοκιμάζεται κατά τα λοιπά από το κοινοτικό δίκαιο και έχει μεγάλη εθνική σημασία,

ενώ η παρεπόμενη από απόψεως δυσμενούς διακρίσεως επίπτωση είναι περιορισμένη και μπορούσε να αποφευχθεί μόνο με σημαντική αύξηση των διοικητικών δαπανών, περιορίστηκε δε στα έτη 1969 έως 1971;»

Στην απόφαση, που προαναφέρθηκε πολλές φορές, της 3ης Απριλίου 1968, στην υπόθεση MOLKEREI-ZENTRALE (RACC. 1968, σ. 207) το Δικαστήριο δέχτηκε ότι «δυσκολίες που ενδέχεται να προκύψουν σ' ένα κράτος μέλος δεν είναι δυνατό να μεταβάλουν τη νομική φύση μιας άμεσα εφαρμοζόμενης διάταξης του κοινοτικού δικαίου· ακόμη δε λιγότερο καθόσον το κοινοτικό δίκαιο απαιτεί την ίδια δύναμη ισχύος σε όλα τα κράτη μέλη». Αργότερα, το Δικαστήριο διευκρίνησε με την απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 1976 (στην υπόθεση 45/75, REWE, RACC. 1976, σ. 195) σε συνάρτηση με ορισμένα ερωτήματα σχετικά με ένα φόρο καταναλώσεως ότι, ακόμα και σε περίπτωση που είναι αδύνατο ένα εισαγόμενο προϊόν να υποβληθεί σε φθίνουσες ή προοδευτικές επιβαρύνσεις, όπως συμβαίνει με τα εγχώρια προϊόντα, τίποτα δεν απαγορεύει — για να τηρηθεί η απαγόρευση κατά το άρθρο 95 φορολογικών διακρίσεων — την επιβολή και στα δύο προϊόντα, ίδιας — σταθερής ή κατ' αποκοπήν — φορολογικής επιβαρύνσεως. Επομένως, έχει αποφασιστική σημασία για το άρθρο 95 εμπόρευμα που προέρχεται από άλλο κράτος μέλος να μην υφίσταται άμεση ή έμμεση επιβάρυνση — έστω και σε ελάχιστο αριθμό περιπτώσεων — μεγαλύτερη από το εγχώριο προϊόν.

Αν στη συγκεκριμένη περίπτωση ήταν ιδιαίτερα περίπλοκο ή δαπανηρό το να προσαρμοστεί το φορολογικό σύστημα που θεσπίστηκε με το νόμο για τη φορολογία της οδικής διακίνησης των αγαθών της 28ης Δεκεμβρίου 1968 στις απαιτήσεις του κοινοτικού δικαίου, δύσκολα μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν θα υπήρχε δυνατότητα αντ' αυτού να εφαρμοστεί κάποιο άλλο σύστημα, που θα μπορούσε να πετύχει τους ίδιους στόχους με άλλη μέθοδο.

Αναμφίβολα δεν είναι έργο αυτού του Δικαστηρίου να αποφανθεί κατά πόσο ένα φορολογικό σύστημα ενδείκνυται για την επίτευξη συγκεκριμένων σκοπών της εθνικής πολιτικής μεταφορών. Ούτε και έχει το Δικαστήριο υποχρέωση να εξετάσει ποιες άλλες δυνατότητες υπάρχουν για να επιτευχθούν οι στόχοι μιας τέτοιας πολιτικής με μέσα που να συμβιβάζονται με τη Συνθήκη ΕΟΚ. Μόνο παρεμπιπτόντως αναφέρεται ότι η Συνθήκη ΕΟΚ περιλαμβάνει ένα ξεχωριστό τίτλο «μεταφορές» και ότι, αν υπήρχε τρόπος να καθοριστεί πληρέστερα η κοινή πολιτική μεταφορών, θα μπορούσαν να επιλυθούν με πιο κατάλληλο τρόπο τυχόν προβλήματα των επί μέρους κρατών μελών σ' αυτόν τον τομέα, ιδίως όσα δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν χωρίς επιπτώσεις στις διεθνείς μεταφορές.

Αντίθετα, το Δικαστήριο οφείλει να επιβεβαιώσει ότι οι αναγκαιότητες, που συνδέονται με μια συγκεκριμένη εθνική πολιτική, δεν μπορούν να επηρεάσουν την ερμηνεία του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ. Ο γενικός και απόλυτος χαρακτήρας της απαγόρευσης του άρθρου 95, παράγραφος 1, η άμεση εφαρμογή του και η ανάγκη να προστατευθούν τα δικαιώματα που παρέχονται έτσι στους ιδιώτες δεν επιτρέπει βάσει τελείως αυθαίρετων εκτιμήσεων σκοπιμότητας να κριθεί αν η απαγόρευση εφαρμόζεται κατά τρόπο λιγότερο ή περισσότερο αυστηρό. Αυτό όμως θα συνέβαινε αν ελαμβάνετο υπόψη μέσα στα πλαίσια μιας συγκεκριμένης εθνικής πολιτικής ο λιγότερο ή περισσότερο σημαντικός στόχος ορισμένου συστήματος φορολογήσεως και, μέσα στο γενικό οικονομικό πλαίσιο, η ασήμαντη δυσμενής από άποψη διακρίσεων επίπτωση του κανόνα. Επομένως, πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

6. Για τους παραπάνω λόγους προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλε το FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG:

1) Επιβάρυνση στην οδική μεταφορά όλων των εμπορευμάτων ανεξάρτητα από την καταγωγή, την προέλευση και τον προορισμό τους, το ύψος της οποίας δεν υπολογίζεται μόνο ανάλογα με την απόσταση που διανύεται στο εσωτερικό, αλλά και ανάλογα με το βάρος του μεταφερομένου εμπορεύματος, πρέπει να θεωρηθεί σαν εσωτερικός φόρος κατά το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, όταν επιβαρύνει — έστω και έμμεσα — το μεταφερόμενο εμπόρευμα.

2) Εσωτερικός φόρος στη μεταφορά εμπορευμάτων, που επιβάλλεται κατά τρόπο ώστε αμιγώς εσωτερική μεταφορά που πραγματοποιείται σε μεγαλύτερη ή μικρότερη απόσταση στο εσωτερικό του κράτους που επιβάλλει το φόρο να είναι δυνατή χωρίς να φορολογείται, σε αντίθεση με τη μεταφορά ομοειδούς εμπορεύματος που εισάγεται, δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ.

3) Κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ ο χαρακτήρας δυσμενούς διακρίσεως ενός τέτοιου φόρου δεν εξαλείφεται ούτε και αν ο φόρος επιβαρύνει εξ ίσου τη μεταφορά εγχωρίων προϊόντων προς άλλα κράτη όπως και τη μεταφορά αλλοδαπών προϊόντων προς το εσωτερικό.

4) Ούτε η βαρύτητα των στόχων που επιδιώκονται με το φόρο, ούτε η περιορισμένη ενδεχομένως επίπτωσή του, ούτε και οι πρακτικές δυσκολίες για την εφαρμογή ενός συστήματος που θα αποφεύγει τις διακρίσεις, ούτε και το γεγονός ότι ο εν λόγω φόρος εφαρμόστηκε μόνο για λίγα χρόνια, μπορούν να αποκλείσουν την ενέργεια της απαγόρευσης του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ.