ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CARL OTTO LENZ της 15ης Ιουλίου 1997 *

Περιεχόμενα

Α — Πραγματικά περιστατικά ..... I - 3777

Β — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως ..... I - 3779

I — Επί του άρθρου 95 ..... I - 3779

II — Ως προς τα επί μέρους στοιχεία της φορολογήσεως ..... I - 3781

1. Διαφορετική βάση επιβολής του φόρου ..... I - 3781

α) Διαφορετική αρχική αξία ..... I - 3784

β) Περαιτέρω πτυχές του ζητήματος ..... I - 3786

2. Η δυνατότητα κατ' αποκοπήν μειώσεως όσον αφορά τα προϊόντα που ..... I - 3789

3. Διαφορετικός τρόπος εισπράξεως του φόρου ..... I - 3793

Γ — Πρόταση ..... I - 3795

Α — Πραγματικά περιστατικά

1. Στην παρούσα διαδικασία το Tribunale di Trento υπέβαλε στο Δικαστήριο ερώτημα ως προς το κατά πόσον συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο ο ιταλικός φόρος καταναλώσεως επί οπτικοακουστικών και κινηματοφωτοοπτικών προϊόντων [1]. Το Δικαστήριο είχε ήδη ασχοληθεί με τον φόρο αυτόν, σε μια διαφορετική όμως αλληλουχία [2]. Η κύρια δίκη που έχει ως αντικείμενο την κρινόμενη εν προκειμένω περίπτωση αφορά την αγωγή της Grundig Italiana SpA κατά του Υπουργού Οικονομικών της Ιταλικής Δημοκρατίας, με την οποία η ενάγουσα ζητεί την επιστροφή ποσού 112 236 330 770 ιταλικών λιρών, νομιμοτόκως. Πρόκειται για το ποσό του φόρου καταναλώσεως που κατέβαλε η ενάγουσα από την 1η Ιανουαρίου 1983 έως τις 31 Δεκεμβρίου 1992 — χρονικό διάστημα ισχύος του επίμαχου εν προκειμένω φόρου καταναλώσεως. Κατά την άποψή της ο ιταλικός φόρος καταναλώσεως αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο και για τον λόγο αυτό δεν πρέπει να καταβάλλεται.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — Ο φόρος αυτός θεσπίστηκε με το άρθρο 4 του decreto-legge (διατάγματος νομοθετικού περιεχομένου) της 30ής Δεκεμβρίου 1982, που κυρώθηκε, κατόπιν τροποποιήσεων, με τον νόμο 53 της 28ης Φεβρουαρίου 1983 και συμπληρώθηκε με τις εκτελεστικές διατάξεις της υπουργικής αποφάσεως της 23ης Μαρτίου 1983.

2 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1994, C-130/92, OTO (Συλλογή 1994, σ. I-3281).

2. Σύμφωνα με τα στοιχεία της Επιτροπής στον φόρο αυτό υπάγονται δώδεκα κατηγορίες οπτικοακουστικών και κινηματοφωτοοπτικών συσκευών, π.χ. φωτογραφικές μηχανές, φακοί, κυάλια, τηλεσκόπια, κάμερες, πικ-απ και τηλεοράσεις. Ο φορολογικός συντελεστής είναι ενιαίος και ανέρχεται στο 16 % της αξίας της συσκευής (για τις τηλεοράσεις ισχύει μειωμένος συντελεστής 8 %). Η βάση πάντως επιβολής του φόρου υπολογίζεται διαφορετικά, αναλόγως του αν πρόκειται για εγχώρια ή εισαγόμενα προϊόντα. Σύμφωνα με τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου, η βάση επιβολής του φόρου για τα εγχώρια προϊόντα προκύπτει από το συνολικό κόστος κατασκευής, στο οποίο περιλαμβάνεται το κόστος παρουσιάσεως και συσκευασίας· δεν περιλαμβάνεται το κόστος αποστολής, διανομής, μεσιτίας και κάθε άλλη δαπάνη συναρτώμενη προς τη διάθεση στην εθνική αγορά. Οι εγχώριοι παραγωγοί έχουν την ευχέρεια να δηλώνουν ως βάση επιβολής του φόρου την τιμή που χρεώνεται κατά την πώληση των προϊόντων, με έκπτωση ενός κατ' αποκοπήν οριζομένου ποσοστού, ίσου προς 35 % της εν λόγω τιμής. Ο Υπουργός Οικονομικών δύναται να ορίζει διαφορετικό ποσοστό της κατ' αποκοπήν εκπτώσεως για ορισμένες κατηγορίες προϊόντων, αφού σταθμίσει την επίπτωση του κόστους εσωτερικής εμπορίας επί της συνήθως εφαρμοζόμενης τιμής. Εφόσον γίνει χρήση της κατ' αποκοπήν εκπτώσεως, αποκλείεται κάθε άλλη έκπτωση από την εφαρμοζόμενη τιμή προς τον σκοπό προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας. Οι οικονομικές εφορίες οφείλουν να αποδέχονται ως προσήκουσα την κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενη φορολογητέα αξία, εφόσον η τιμή που χρεώνεται δεν απέχει από την κανονική αξία των πωλουμένων προϊόντων.

3. Για τα εισαγόμενα προϊόντα, η φορολογητέα αξία συνίσταται αντίθετα στην αξία στα ιταλικά σύνορα, η οποία ορίζεται βάσει της δασμολογητέας αξίας κατά την έννοια του κανονισμού (ΕΟΚ) 1224/80 [3], στην οποία προστίθενται το ενδεχόμενο κόστος και οι επιβαρύνσεις για την προσκόμιση στα ιταλικά σύνορα, συμπεριλαμβανομένων των επιβαρύνσεων για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας, μείον τα ενδεχόμενα συστατικά στοιχεία του τιμήματος που έχει καταβληθεί ή θα καταβληθεί, που αφορούν τη μεταφορά και τη διάθεση εντός του εθνικού τελωνειακού εδάφους. Για τα εισαγόμενα προϊόντα δεν υπάρχει η δυνατότητα κατ' αποκοπήν υπολογισμού.

4. Εκτός αυτού υπάρχουν διαφορές και στον τρόπο εισπράξεως των φόρων, αναλόγως του αν πρόκειται για εγχώρια ή εισαγόμενα εμπορεύματα. Για τα εγχώρια προϊόντα προβλέπεται ότι οι εγχώριοι παραγωγοί υποβάλλουν κάθε τρίμηνο δήλωση που περιέχει τα ουσιώδη στοιχεία για την καταβολή του φόρου, η οποία πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός του μηνός που ακολουθεί το τρίμηνο αναφοράς.

5. Για τους εισαγωγείς, αντίθετα, ο φόρος βεβαιώνεται και εισπράττεται κατά τον χρόνο της εισαγωγής στο τελωνείο. Αυτό, σύμφωνα με τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου, οδηγεί σε διαφορετικές προθεσμίες καταβολής για τον ίδιο φόρο.

6. Το Tribunale διαπιστώνει ότι η κρίση, αν οι διατάξεις με τις οποίες θεσπίστηκε και τέθηκε σε εφαρμογή ο εν λόγω φόρος καταναλώσεως αντιβαίνουν ή όχι προς το

3 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 1224/80 του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1980, περί της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 218).

κοινοτικό δίκαιο, αποτελεί προκαταρκτικό ζήτημα σε σχέση με όλα τα όλα ζητήματα που θίγουν οι διάδικοι. Περαιτέρω αναφέρει ότι υφίσταται εύλογη αμφιβολία για το αν υπάρχει αντίθεση προς το κοινοτικό δίκαιο, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται η υποβολή αιτήσεως στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης, για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Για τον λόγο αυτό υποβάλλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ υπό την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να θεσπίζει και να εισπράττει φόρο καταναλώσεως υπέρ του Δημοσίου — όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 4 του decreto legge της 30ής Δεκεμβρίου 1982, κυρωθέντος με τον νόμο 53 της 28ης Φεβρουαρίου 1983, ο οποίος ρυθμίστηκε περαιτέρω με το decreto del Ministero delle Finanze της 23ης Μαρτίου 1983 —, όταν ορίζεται διαφορετική φορολογητέα αξία μεταξύ των εγχωρίων προϊόντων και των προϊόντων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη και προβλέπεται διαφορετικός τρόπος εισπράξεως του φόρου για τα μεν και για τα δε;»

Β — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

I — *Επί του άρθρου 95*

7. Όπως προκύπτει ήδη από την απόφαση ΟΤΟ [4], ο επίμαχος φόρος πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του άρθρου 95 της Συνθήκης. Το Δικαστήριο υπενθύμισε για άλλη μια φορά στο σκεπτικό ότι έχει ήδη κρίνει ότι ένας φόρος όπως ο εθνικός φόρος καταναλώσεως πρέπει να θεωρείται ως τμήμα ενός γενικού συστήματος εσωτερικών φόρων κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης, το κατά πόσον δε ο φόρος αυτός συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να κρίνεται στο πλαίσιο του άρθρου αυτού [5]. Όσον αφορά τον συγκεκριμένα τον εν προκειμένω εξεταζόμενο ιταλικό φόρο, αυτός αποτελεί — συνεχίζει το Δικαστήριο — φόρο κατά την έννοια του άρθρου 95, στο μέτρο που εφαρμόζεται επί προϊόντων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη, και, ενδεχομένως, επί προϊόντων καταγωγής τρίτων χωρών που βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία στα κράτη μέλη. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου το άρθρο 95 της Συνθήκης εφαρμόζεται μόνο στα προαναφερθέντα προϊόντα [6].

8. Σύμφωνα με το άρθρο 95, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης, κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει «άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα».

9. Το πρώτο εδάφιο αναφέρεται συνεπώς σε ομοειδή προϊόντα. Εάν τα προϊόντα δεν είναι ομοειδή, το δεύτερο εδάφιο ορίζει: «Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερι-

4 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψεις 15 επ.

5 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 11.

6 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψεις 18 επ.

κούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων.»

10. Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 95 της Συνθήκης αποσκοπεί «στην εξασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών υπό κανονικές συνθήκες ανταγωνισμού, με την εξάλειψη κάθε μορφής προστατευτισμού, τον οποίο μπορεί να συνεπάγεται η επιβολή εσωτερικών φόρων που εισάγουν διακρίσεις εις βάρος των προϊόντων άλλων κρατών μελών» [7]. Το άρθρο αυτό αποσκοπεί συνεπώς να εξασφαλίσει τη φορολογική ίση μεταχείριση στον τομέα των εσωτερικών φόρων [8].

11. Το απαιτούμενο κατά το άρθρο 95, πρώτο εδάφιο, ομοειδές των προϊόντων υφίσταται, κατά την άποψη του Δικαστηρίου, όταν τα προϊόντα στο ίδιο στάδιο παραγωγής ή διανομής έχουν, για τον καταναλωτή, ίδιες ιδιότητες και εξυπηρετούν τις ίδιες ανάγκες. Σημαντικό στοιχείο για τη σχετική κρίση είναι το αν το εγχώριο και το εισαγόμενο προϊόν κατατάσσονται ή όχι στην ίδια κλάση του Κοινού Δασμολογίου [9].

12. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της Επιτροπής, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νόμου 53 του 1983, στον φόρο καταναλώσεως υπόκεινται δώδεκα κατηγορίες οπτικοακουστικών και κινηματοφωτοοπτικών συσκευών. Ως παραδείγματα αναφέρονται φωτογραφικές μηχανές, φακοί, κυάλια, τηλεσκόπια, κάμερες, πικ-απ και συσκευές τηλεοράσεως. Δεδομένου ότι η περιγραφή των προϊόντων είναι πολύ ακριβής, μπορεί σαφώς να ληφθεί ως δεδομένο ότι τα προϊόντα ιταλικής παραγωγής και τα προϊόντα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη είναι ομοειδή. Ανεξάρτητα από την κρίση σχετικά με την ποιότητα δεν θα πρέπει, από πλευράς καταναλωτή, όσον αφορά τις ιδιότητες και τον σκοπό των συσκευών, να υπάρχει διαφορά μεταξύ μιας ιταλικής τηλεοράσεως και μιας τηλεοράσεως παραγωγής άλλου κράτους μέλους.

13. Στην περίπτωση κατά την οποία τα προϊόντα δεν είναι ομοειδή, το άρθρο 95, δεύτερο εδάφιο, θεωρεί καθοριστική την προστατευτική ενέργεια του φόρου, η οποία υφίσταται ιδίως όταν ένας εσωτερικός φόρος επιβαρύνει περισσότερο ένα εισαγόμενο προϊόν απ' ό,τι ένα εγχώριο, ευρισκόμενο σε ανταγωνισμό με το εισαγόμενο προϊόν όσον αφορά μία ή περισσότερες από οικονομικής απόψεως δυνατότητες χρησιμοποιήσεως [10]. Δεδομένου ότι ο εν προκειμένω φόρος επιβάλλεται σε οπτικοακουστικές και κινηματοφωτοοπτικές συσκευές, όπως είναι οι φωτογραφικές μηχανές, οι φακοί, οι κάμερες κ.λπ., δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αμφισβητηθεί ότι εν προκειμένω τα εγχώρια και τα αλλοδαπά προϊόντα βρίσκονται σε ανταγωνισμό.

7 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 16.

8 — Απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1973, 54/72, FOR (Συλλογή τόμος 1973, σ. 429, σκέψη 5).

9 — Απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 1976, 45/75, Rewe (Συλλογή τόμος 1976, σ. 81, σκέψη 12).

10 — Απόφαση της 4ης Απριλίου 1968, 27/67, Fink-Frucht [Συλλογή τόμος 1968, σ. 747 (σε ξενόγλωσσες εκδόσεις: Slg. 1968, σ. 333, συγκεκριμένα σ. 347 επ.)].

14. Κατά συνέπεια, το άρθρο 95 τυγχάνει εν προκειμένω σε κάθε περίπτωση εφαρμογής. Από τα υπάρχοντα στοιχεία προκύπτει ότι τα προϊόντα είναι ομοειδή κατά την έννοια του άρθρου 95, πρώτο εδάφιο. Σε περίπτωση αμφιβολίας η κατάταξη αποτελεί έργο του εθνικού δικαστηρίου.

15. Παραμένει πάντως βέβαιο ότι το άρθρο 95 τυγχάνει σε κάθε περίπτωση εφαρμογής και ότι για την περαιτέρω εξέταση πρέπει να ληφθεί υπόψη το ύψος της επιβαρύνσεως των εκάστοτε προϊόντων.

II — *Ως προς τα επί μέρους στοιχεία της φορολογήσεως*

1. *Διαφορετική βάση επιβολής του φόρου*

16. Όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει για πολλούς λόγους κατά πόσον ο ιταλικός φόρος καταναλώσεως είναι σύμφωνος προς το κοινοτικό δίκαιο. Κατ' αρχάς το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στη διαφορετική βάση επιβολής του φόρου για τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα. Η βάση επιβολής του φόρου για τα *προϊόντα που κατασκευάζονται στο εσωτερικό της χώρας* συνίσταται στην τιμή του προϊόντος «εκ του εργοστασίου» πλέον των εξόδων παρουσιάσεως και συσκευασίας. Δεν λαμβάνονται υπόψη τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας εντός της Ιταλίας. Αυτό σημαίνει ότι για τα προϊόντα αυτά, που κατασκευάζονται στην Ιταλία και διατίθενται στην ιταλική αγορά, δεν υπολογίζονται καθόλου έξοδα μεταφοράς και εμπορίας για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου.

17. Για τα *εισαγόμενα* από άλλα κράτη μέλη *προϊόντα*, σύμφωνα με τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην αξία των εμπορευμάτων στα ιταλικά σύνορα, η οποία καθορίζεται βάσει της δασμολογητέας αξίας κατά την έννοια του κανονισμού 1224/80 [11], στην οποία προστίθενται το ενδεχόμενο κόστος και οι επιβαρύνσεις για την προσκόμιση στα ιταλικά σύνορα. Κατά συνέπεια, στη βάση επιβολής του φόρου συνυπολογίζονται και τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας μέχρι τα ιταλικά σύνορα. Εκτός αυτού πρέπει να ληφθούν υπόψη τα έξοδα για τη θέση σε κυκλοφορία εντός της Κοινότητας, πράγμα όμως που είναι άσχετο εν προκειμένω, διότι το άρθρο 95 δεν ισχύει για εμπορεύματα που εισάγονται άμεσα από τρίτες χώρες. Από την καθοριζόμενη με τον τρόπο αυτόν αξία μπορούν να αφαιρεθούν μόνο τα συστατικά στοιχεία του τιμήματος που αφορούν τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας στην Ιταλία. Ενδεχόμενα συστατικά στοιχεία του τιμήματος που αφορούν τα έξοδα μέχρι τα σύνορα δεν μπορούν να τύχουν εκπτώσεως [12]. Αυτό σημαίνει ότι για τα εισαγόμενα εμπορεύματα η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην αξία στα σύνορα προσαυξημένη με τα εξόδα μεταφοράς και

11 — Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού 1224/80 η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο ε', στην τιμή αυτή προστίθενται, μεταξύ άλλων, τα έξοδα μεταφοράς και ασφαλίσεως των εισαγομένων εμπορευμάτων μέχρι του τόπου εισόδου των εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας.

12 — Η Επιτροπή επισημαίνει ότι σε μια τέτοια περίπτωση τα έξοδα μεταφοράς συνυπολογίζονται διπλά, δεδομένου ότι το άρθρο 8 του κανονισμού προβλέπει ρητώς ότι προστίθενται στην τιμή.

εμπορίας μέχρι τα ιταλικά σύνορα και μειωμένη με τα συστατικά στοιχεία του τιμήματος που αφορούν τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας στην Ιταλία.

18. Η Επιτροπή περιέγραψε με ένα παράδειγμα τι σημαίνει αυτό στην πράξη: ένας Ιταλός παραγωγός, που παρέδωσε ένα φορτίο τηλεοράσεων από τη Ρώμη στο Bolzano, μπορεί να αφαιρέσει από τη βάση επιβολής του φόρου το σύνολο των εξόδων μεταφοράς. Ένας Γερμανός παραγωγός, ο οποίος παρέδωσε στον ίδιο πελάτη στο Bolzano ένα φορτίο τηλεοράσεων *ίσης αξίας* π.χ. από το Essen ή το Lübeck, θα μπορούσε να προβεί στην έκπτωση από τη βάση επιβολής του φόρου μόνον των εξόδων μεταφοράς εντός της Ιταλίας, δηλαδή για την απόσταση από το Brennero μέχρι το Bolzano, που είναι 75 χιλιόμετρα. Δεδομένου ότι τα έξοδα μεταφοράς μέχρι τα ιταλικά σύνορα συνυπολογίζονται, η δασμολογητέα αξία ενός προϊόντος ίσης αξίας για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου και συνεπώς, αντίστοιχα, και ο φόρος υπερβαίνουν την αξία στην οποία στηρίζεται ο υπολογισμός για ιταλικά προϊόντα, δηλαδή την αξία «εκ του εργοστασίου». Επομένως, η βάση υπολογισμού για τα εισαγόμενα προϊόντα είναι υψηλότερη απ' ό,τι για τα εγχώρια, πράγμα που καταλήγει, παρά τον ενιαίο φορολογικό συντελεστή, σε μεγαλύτερη επιβάρυνση των εισαγομένων προϊόντων. Αυτό αποτελεί, κατά την άποψη όλων των διαδίκων — με εξαίρεση την Ιταλική Κυβέρνηση — δυσμενή διάκριση που, κατά το άρθρο 95, απαγορεύεται.

19. Η Ιταλία αμφισβητεί την ύπαρξη μιας τέτοιας δυσμενούς διακρίσεως. Υποστηρίζει αντίθετα ότι όλα τα εμπορεύματα — τόσο τα εισαγόμενα όσο και τα κατασκευαζόμενα στην Ιταλία — τυγχάνουν ίσης μεταχειρίσεως. Και για τις δύο κατηγορίες προϊόντων εκπίπτουν από τη βάση επιβολής του φόρου τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας που προκύπτουν στην Ιταλία. Επισημαίνει για άλλη μια φορά ιδιαίτερα ότι δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ της διατυπώσεως «συστατικά στοιχεία του τιμήματος που έχει καταβληθεί ή θα καταβληθεί, που αφορούν τη μεταφορά και τη διάθεση εντός του εθνικού τελωνειακού εδάφους», που αφορά τα εισαγόμενα προϊόντα, και της διατυπώσεως «κόστος αποστολής, διανομής, μεσιτίας και κάθε άλλη δαπάνη συναρτώμενη προς τη διάθεση στην εθνική αγορά», που μπορούν να εκπέσουν ως προς τα ιταλικά εμπορεύματα. Από αυτό προκύπτει η πλήρης ίση μεταχείριση εισαγομένων και εγχωρίων προϊόντων. Η απαίτηση να εκπίπτουν, για τα εισαγόμενα προϊόντα, από τη φάση επιβολής του φόρου και τα έξοδα που προκύπτουν μέχρι τα ιταλικά σύνορα στερείται κάθε ερείσματος. Η Ιταλία θεμελιώνει την άποψη αυτή ισχυριζόμενη ότι ο επίμαχος φόρος είναι εσωτερικός φόρος καταναλώσεως, προϋπόθεση του οποίου είναι ο προορισμός ενός προϊόντος για την κατανάλωση. Κρίσιμα για την παραγωγή αποτελεσμάτων του ως εσωτερικού φόρου μπορεί να είναι μόνο γεγονότα που αφορούν την εθνική φορολογική τάξη, δηλαδή προπαντός ο προορισμός ενός εμπορεύματος για την κατανάλωση στην εθνική αγορά. Για ένα προϊόν που κατασκευάστηκε στην Ιταλία μπορεί να ληφθεί ως βάση ότι αυτό προορίζεται για την κατανάλωση στην ιταλική αγορά, όταν βγαίνει από το εργοστάσιο. Για τα εισαγόμενα προϊόντα κρίσιμο χρονικό σημείο είναι η εισαγωγή στα ιταλικά σύνορα.

20. Το γεγονός ότι η βασική προϋπόθεση του φόρου αυτού είναι ο προορισμός για την κατανάλωση στην ιταλική αγορά προκύπτει και από τη διαμόρφωση του φόρου.

Έτσι, εμπορεύματα υπό καθεστώς διαμετακομίσεως και εμπορεύματα προοριζόμενα για εξαγωγή αποκλείονται του φόρου.

21. Για τον φόρο αυτόν, ως εσωτερικό φόρο καταναλώσεως, που αφορά την κατανάλωση στην ιταλική αγορά, αποφασιστικής σημασίας είναι η αξία του προϊόντος κατά τον χρόνο που τίθεται στη διάθεση του Ιταλού καταναλωτή. Για τα εισαγόμενα προϊόντα η αξία αυτή είναι η τιμή «ελεύθερο στα σύνορα» (συμπεριλαμβανομένου του κόστους μεταφοράς που προέκυψε μέχρι τα σύνορα). Με αυτή την αξία φθάνει το προϊόν στην εθνική ιταλική αγορά, και για τον λόγο αυτόν η αξία αυτή λαμβάνεται υπόψη ως βάση επιβολής του φόρου. Το εγχώριο προϊόν φθάνει στην ιταλική αγορά με την αξία «εκ του εργοστασίου», και για τον λόγο αυτόν συνυπολογίζονται εν προκειμένω και τα έξοδα συσκευασίας και παρουσιάσεως.

22. Μια τέτοια προσέγγιση συμβιβάζεται, κατά την άποψη της Ιταλικής Κυβερνήσεως, με το κοινοτικό δίκαιο, διότι εξακολουθούν να υφίστανται διαφορετικά εθνικά φορολογικά συστήματα, που δεν έχουν μέχρι τώρα περαιτέρω εναρμονιστεί. Επομένως, νομιμοποιείται ένα εσωτερικό φορολογικό σύστημα, συμπεριλαμβανομένου του φόρου καταναλώσεως. Κατά την άποψη της Ιταλίας δεν υπάρχει κανένας κανόνας του κοινοτικού δικαίου που να επιβάλλει στα κράτη μέλη να μην λαμβάνουν υπόψη, κατά τον καθορισμό της αξίας εισαγομένων προϊόντων, συγκεκριμένα στοιχεία της τιμής, για τον λόγο και μόνον ότι τα εγχώρια προϊόντα — από αντικειμενικούς οικονομικούς λόγους — δεν επιβαρύνονται με αντίστοιχα έξοδα. Ως παράδειγμα η Ιταλική Κυβέρνηση προβαίνει σε σύγκριση μεταξύ ενός προϊόντος από την Ιταλία και ενός προϊόντος από την Ιαπωνία, που βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Πορτογαλία. Είναι προφανές ότι για το τελευταίο αυτό προϊόν τα πρόσθετα έξοδα, που επηρεάζουν τη δασμολογητέα αξία, είναι πολύ υψηλότερα απ' ό,τι για το προϊόν από την Ιταλία. Αυτό όμως αποτελεί ένα στοιχειώδες οικονομικό γεγονός και οπωσδήποτε δεν αποτελεί συνέπεια δυσμενούς διακρίσεως εκ μέρους της χώρας προορισμού.

23. Όσον αφορά το τελευταίο παράδειγμα, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι το κόστος μεταφοράς ενός προϊόντος από την Ιαπωνία μπορεί να είναι υψηλότερο από το κόστος μεταφοράς ενός προϊόντος που κατασκευάζεται στη χώρα προορισμού. Αυτό όμως δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι το στοιχειώδες αυτό οικονομικό γεγονός μπορεί να αποτελέσει βάση για υψηλότερη φορολόγηση.

24. Όπως εξετέθη ήδη προηγουμένως, τα εισαγόμενα προϊόντα, λόγω της μεγαλύτερης βάσης επιβολής του φόρου, υπόκεινται επίσης σε μεγαλύτερο φόρο απ' ό,τι τα εγχώρια προϊόντα. Αυτό δεν αμφισβητείται ούτε από την Ιταλία. Αντίθετα, η Ιταλική Κυβέρνηση λαμβάνει ως βάση ότι πρέπει να θεωρείται δεδομένο ότι τα εισαγόμενα προϊόντα κατά τον χρόνο διελεύσεως των συνόρων έχουν, λόγω του ήδη ανακύψαντος κόστους μεταφοράς, ανώτερη τιμή από τα εγχώρια προϊόντα. Με αφετηρία αυτή τη διαφορετική τιμή υπολογίζεται στη συνέχεια η βάση επιβολής του φόρου κατά όμοιο τρόπο — όπως υποστηρίζει η Ιταλία — για τα εγχώρια και για τα εισαγόμενα προϊόντα: με έκπτωση των εξόδων μεταφο-

ράς και εμπορίας που προκύπτουν στην Ιταλία.

25. Όμως, και με τον τρόπο αυτόν μπορεί να προκύψει, απαγορευόμενη κατά το άρθρο 95, μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση για τα εισαγόμενα προϊόντα. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την εφαρμογή της απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων του άρθρου 95 πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, εκτός από τον φορολογικό συντελεστή, και οι διατάξεις που αφορούν τη βάση επιβολής του φόρου και τον τρόπο επιβολής και εισπράξεως του εκάστοτε φόρου. Το αποφασιστικό συγκριτικό στοιχείο αποτελούν οι πραγματικές επιπτώσεις του εκάστοτε φόρου στην εγχώρια παραγωγή, αφενός, και στα εισαγόμενα προϊόντα, αφετέρου. Οι επιπτώσεις αυτές μπορεί να διαφέρουν ακόμη και επί ενιαίου φορολογικού συντελεστή, αναλόγως του τρόπου υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου και του τρόπου εισπράξεως του φόρου για τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα [13]. Η διάταξη του άρθρου 95 αφήνει εν προκειμένω στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν στα εισαγόμενα προϊόντα διαφορετικό φορολογικό σύστημα απ' ό,τι στα ομοειδή εγχώρια προϊόντα. Αυτό όμως ισχύει μόνον όταν η φορολογική επιβάρυνση των εισαγομένων προϊόντων παραμένει σε κάθε περίπτωση ίση ή μικρότερη από την επιβάρυνση των ομοειδών εγχώριων προϊόντων. Όπως έκρινε το Δικαστήριο, συντρέχει παράβαση του άρθρου 95, πρώτο εδάφιο, «όταν ο φόρος που επιβάλλεται στο εισαγόμενο προϊόν και ο φόρος που επιβαρύνει το ομοειδές εγχώριο προϊόν υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο και σύμφωνα με διαφορετικές διατάξεις, με αποτέλεσμα η επιβάρυνση του εισαγομένου προϊόντος να είναι — έστω και σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις — μεγαλύτερη» [14].

α) Διαφορετική αρχική αξία

26. Μια τέτοια διαφορετική, δηλαδή μεγαλύτερη, επιβάρυνση για τα εισαγόμενα προϊόντα προκύπτει στην παρούσα περίπτωση ήδη από το γεγονός ότι, ακόμη και στην περίπτωση πράγματι όμοιας δυνατότητας εκπτώσεως των εξόδων, η ιταλική ρύθμιση λαμβάνει ως βάση *διαφορετική αρχική αξία*. Πράγματι, υπάρχει επίσης διαφορετική βάση επιβολής του φόρου όταν κατά τον υπολογισμό — ακόμη και αν αυτός γίνεται με όμοιο τρόπο — λαμβάνεται ως βάση διαφορετική αρχική αξία. Αυτό πράττει στην προκειμένη περίπτωση η ιταλική ρύθμιση με το να προσθέτει, στην περίπτωση των εισαγομένων προϊόντων, στην πραγματική αξία του προϊόντος στα ιταλικά σύνορα και τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας μέχρι τα σύνορα. Αυτό αντιβαίνει προς το άρθρο 95 σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου στην υπόθεση Iannelli & Volpi [15]. Η υπόθεση αυτή αφορούσε τέλη που επιβάλλονταν για ταπετσαρίες εγχώριας παραγωγής και για εισαγόμενες ταπετσαρίες. Για τα εγχώρια προϊόντα τη βάση υπολογισμού αποτελούσε μόνο η τιμή του ως πρώτη ύλη θεωρουμένου χαρτιού, ενώ για τα εισαγόμενα προϊόντα η συνολική αξία των προϊόντων αυτών. Ως συνολική αξία θεωρούνταν το αναφερόμενο στον λογαριασμό κόστος του τελειωμένου προϊόντος (δηλαδή το κόστος της πρώτης ύλης συν την προστιθεμένη

13 — Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 55/79, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή τόμος 1980/1, σ. 249, σκέψη 8 με περαιτέρω παραπομπές).

14 — Απόφαση της 22ας Ιουνίου 1976, 127/75, Bobie (Συλλογή τόμος 1976, σ. 409, σκέψη 3).

15 — Απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977, 74/76 (Συλλογή τόμος 1977, σ. 143).

αξία), προστιθεμένων των εξόδων φορτώσεως γενικώς ή σε πλοίο, προμήθειας, ασφαλίσεως και μεταφοράς κ.λπ. μέχρι τα σύνορα, έστω και αν τα έξοδα αυτά δεν περιέχονταν εν όλω ή εν μέρει στον λογαριασμό του πωλητή. Το Δικαστήριο επεσήμανε άλλη μια φορά ότι κατά την εφαρμογή του άρθρου 95 πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και η βάση υπολογισμού και οι λεπτομέρειες επιβολής και εισπράξεως του φόρου. Επομένως, υπάρχει παράβαση του άρθρου 95 όταν υπάρχουσες διαφορές ως προς τη βάση υπολογισμού έχουν ως αποτέλεσμα ότι το εισαγόμενο προϊόν επιβαρύνεται περισσότερο σε σχέση με το παρόμοιο εγχώριο προϊόν που βρίσκεται στο ίδιο στάδιο παραγωγής ή εμπορίου. Αυτό συμβαίνει, όπως έκρινε το Δικαστήριο, «όταν, στην περίπτωση φόρου που υπολογίζεται σύμφωνα με την αξία του εμπορεύματος, λαμβάνονται υπόψη μόνο για το εισαγόμενο προϊόν κριτήρια αξιολογήσεως, τα οποία αυξάνουν την αξία του προϊόντος αυτού σε σχέση με την αξία του αντίστοιχου εγχωρίου προϊόντος» [16].

27. Στην υπό κρίση επίσης περίπτωση του ιταλικού φόρου καταναλώσεως πρόκειται για φόρο που υπολογίζεται σύμφωνα με την αξία του εμπορεύματος. Είναι συνεπώς αντίθετο προς το άρθρο 95 το να αυξάνεται η αξία των εισαγομένων προϊόντων σε σχέση με την αξία των εγχωρίων προϊόντων μέσω του συνυπολογισμού των εξόδων μεταφοράς μέχρι τα σύνορα στη βάση επιβολής του φόρου [17].

28. Όσον αφορά τον ισχυρισμό της Ιταλίας, ότι ο επίμαχος φόρος καταναλώσεως νομιμοποιείται, ως τμήμα του εσωτερικού φορολογικού συστήματος, που δεν έχει μέχρι τώρα εναρμονιστεί, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι στη διαδικασία εναρμονίσεως των φορολογικών διατάξεων παραμερίζονται τα εμπόδια για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Η εναρμόνιση των σχετικών διατάξεων δεν μπορεί όμως να απαιτείται ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 95, το οποίο επιβάλλει, με άμεσο αποτέλεσμα, στα κράτη μέλη την υποχρέωση να εφαρμόζουν ήδη πριν από κάθε εναρμόνιση τις φορολογικές διατάξεις τους χωρίς δυσμενείς διακρίσεις [18].

29. Η Επιτροπή επικαλέστηκε εν προκειμένω τη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τον κανονισμό 1408/71 και τους άμεσους φόρους. Στον τομέα π.χ. των αμέσων φόρων, ελλείψει ειδικότερης κοινοτικής ρυθμίσεως, γίνεται αναφορά στις γενικές κοινοτικές αρχές, για να αποφευχθεί η φορολόγηση που δημιουργεί δυσμενείς διακρίσεις. Η σύγκριση αυτή επιβεβαιώνει το συμπέρασμα που συνάγεται από τα προηγούμενα, ότι δηλαδή η προηγούμενη εναρμόνιση δεν αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή των άμεσα εφαρμοστέων διατάξεων της Συνθήκης. Πάντως στην παρούσα υπόθεση δεν είναι απαραίτητη η αναγωγή στις γενικές διατάξεις περί απαγορεύσεως των διακρίσεων, διότι η Συνθήκη περιέχει μια ειδική διάταξη απαγορεύσεως των διακρίσεων, συγκεκριμένα το άρθρο 95.

16 — Απόφαση Iannelli & Volpi (παρατεθείσα στην υποσημείωση 15), σκέψεις 20 και 21.

17 — Στο πλαίσιο αυτό αναφέρομαι για άλλη μια φορά στο παράδειγμα με τις τηλεοράσεις που εισάγονται ή μεταφέρονται στην Ιταλία, βλ. πιο πάνω σημείο 18.

18 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (παρατεθείσα στην υποσημείωση 13), σκέψη 12.

30. Πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι η ιταλική ρύθμιση του φόρου καταναλώσεως αντιβαίνει προς το άρθρο 95, επειδή λαμβάνει ως βάση διαφορετική αξία κατά τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου. Μια τέτοια μεγαλύτερη επιβάρυνση είναι ικανή να παρεμποδίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών.

β) Περαιτέρω πτυχές του ζητήματος

31. Έστω και αν, επομένως, είναι ήδη βέβαιο ότι συντρέχει παράβαση του άρθρου 95, θα ήθελα εντούτοις να εξετάσω τις περαιτέρω πτυχές του ζητήματος που προβάλλουν οι μετέχοντες της διαδικασίας. Οι πτυχές αυτές επιτρέπουν το συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται πλέον ούτε η ίση μεταχείριση όλων των προϊόντων όσον αφορά τα έξοδα που εκπίπτουν εντός της Ιταλίας, όπως υποστηρίζει η Ιταλία. Η ενάγουσα και η Επιτροπή επισημαίνουν εν προκειμένω ότι σήμερα ιδίως στον οπτικοακουστικό και κινηματοφωτοοπτικό τομέα υπάρχει μια κοινή αγορά. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις διαθέτουν τα προϊόντα τους σε περισσότερα κράτη μέλη. Κατά τη διάθεση αυτή προσπαθούν *να οργανώσουν συγκεντρωτικά το σύστημα διανομής τους*, με αποτέλεσμα τα έξοδα μεταφοράς να προκύπτουν σε έναν μόνον τόπο, τις περισσότερες φορές στον τόπο της μητρικής επιχειρήσεως. Το ίδιο ισχύει για τα έξοδα εμπορίας. Τα δίκτυα εξυπηρετήσεως των πελατών οργανώνονται συγκεντρωτικά για να εξασφαλίζουν σε όλα τα κράτη μέλη μια ενιαία εγγύηση, όπως απαιτούν, σύμφωνα με την επισήμανση της ενάγουσας, οι κοινοτικές ρυθμίσεις.

32. Σε αυτά τα ποικίλα έξοδα εμπορίας πρέπει να συμπεριληφθούν και τα έξοδα διαφημίσεως. Και αυτά επομένως πρέπει να καταβάλλονται συγκεντρωτικά σε έναν τόπο, στην έδρα της μητρικής επιχειρήσεως του ομίλου. Αν αυτή η έδρα βρίσκεται εκτός της Ιταλίας, τότε, σύμφωνα με την ιταλική ρύθμιση, δεν μπορούν να εκπέσουν από τη βάση επιβολής του φόρου κανενός είδους έξοδα μεταφοράς ή εμπορίας.

33. Όπως ανέφερε η Επιτροπή, η Ιταλία *ρύθμισε τον φόρο αυτόν, σαν να μην υφίστατο η κοινή αγορά* και σαν να μπορούσε να ληφθεί ως βάση ότι μπορούν με ακρίβεια να καθορίζονται τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας που προκύπτουν ως προς την Ιταλία και ότι η βαρυνόμενη επιχείρηση φέρει τα έξοδα αυτά στην ίδια την Ιταλία. Πράγματι, σύμφωνα με όσα ανέφερε ο εκπρόσωπος της Ιταλικής Κυβερνήσεως κατά την προφορική διαδικασία, για τα εισαγόμενα εμπορεύματα μπορούν να εκπίπτουν μόνον τα έξοδα που προέκυψαν και πληρώθηκαν μέσα στην ίδια την Ιταλία.

34. Προς διευκρίνιση θα ήθελα για άλλη μια φορά να επαναλάβω το παράδειγμα που αναφέρθηκε κατά την προφορική διαδικασία: σε έναν σημαντικό ποδοσφαιρικό αγώνα με ιταλική συμμετοχή, ο οποίος διεξάγεται στη Γερμανία και μεταδίδεται σε

πολλά κράτη μέλη, μεταξύ των οποίων και στην Ιταλία, διαφημίζει μεταξύ άλλων και η εταιρία Grundig τα προϊόντα της. Τα έξοδα για τη διαφήμιση αυτή δεν μπορούν, όπως ανέφερε ο εκπρόσωπος της Ιταλικής Κυβερνήσεως, να εκπέσουν από τη βάση επιβολής του φόρου, διότι προέκυψαν και πληρώθηκαν στη Γερμανία. Αυτό δεν θα άλλαζε, ακόμη και αν ήταν δυνατό να ορισθεί επακριβώς το ποσό που αντιστοιχεί στην Ιταλία. Ακόμη και αν η εταιρία Grundig σ' αυτόν τον ποδοσφαιρικό αγώνα διαφημίζει συγκεκριμένα ένα προϊόν, το οποίο θα επιθυμούσε να διαθέσει αποκλειστικά στην Ιταλία, δεν θα μπορούσε να προβεί στην έκπτωση των εξόδων αυτών από τη βάση επιβολής του φόρου.

35. Αυτό σημαίνει ότι είναι νοητές περιπτώσεις, στις οποίες δεν είναι πλέον δυνατόν να εκπίπτουν παντελώς τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας που αφορούν τη διάθεση στην Ιταλία. Το γεγονός ότι αυτό δεν ισχύει, ενδεχομένως, σε όλες τις περιπτώσεις δεν ασκεί επιρροή, διότι κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου πρέπει να γίνεται δεκτή η ύπαρξη παραβάσεως του άρθρου 95 ήδη εφόσον υπάρχει μεγαλύτερη επιβάρυνση σε ορισμένες περιπτώσεις [19].

36. Αυτό σημαίνει ότι από την άποψη αυτή, για τα εισαγόμενα προϊόντα, δεν θα ήταν πλέον δυνατή καμία έκπτωση εξόδων μεταφοράς και εμπορίας, είτε διότι αυτά δεν μπορούν πλέον να καθοριστούν επακριβώς με αριθμητικά στοιχεία λόγω της συγκεντρώσεως των εξόδων, είτε διότι δεν προκύπτουν πλέον και δεν πληρώνονται στην ίδια την Ιταλία. Βάση υπολογισμού για τον φόρο καταναλώσεως θα ήταν επομένως η δασμολογητέα αξία, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων μέχρι τα σύνορα, χωρίς καμία έκπτωση. Ακόμη κι αν, λόγω της συγκεντρώσεως, δεν είναι πλέον δυνατόν να υπολογιστούν τα έξοδα μεμονωμένα για κάθε κράτος μέλος, αυτό δεν σημαίνει ότι αυτά τα έξοδα δεν συμπεριλαμβάνονται με κάποια μορφή στην τιμή. Αυτό σημαίνει ότι η δασμολογητέα αξία στα σύνορα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία του προϊόντος, ενώ τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας που έχουν προκύψει δεν μπορούν πλέον να εκπέσουν. Η άνιση μεταχείριση είναι επομένως ακόμα μεγαλύτερη στην περίπτωση αυτή, διότι όχι μόνο λαμβάνεται υπόψη μεγαλύτερη αρχική αξία κατά τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, αλλά εκτός αυτού και διότι δεν μπορούν πλέον να εκπέσουν κανενός είδους έξοδα.

37. Αυτή η άνιση μεταχείριση καθίσταται ακόμη μεγαλύτερη αν ακολουθήσει κανείς περαιτέρω τον συλλογισμό αυτό και λάβει ως δεδομένο ότι και οι Ιταλοί παραγωγοί έχουν οργανώσει συγκεντρωτικά τα έξοδα διανομής και εμπορίας τους και ότι — όπως ισχυρίστηκε ο εκπρόσωπος της Ιταλικής Κυβερνήσεως κατά την προφορική διαδικασία — στην περίπτωση συγκεντρωτικής οργανώσεως του συστήματος διανομής και εμπορίας τα έξοδα μπορούν να εκπίπτουν εκεί όπου προκύπτουν. Αυτό θα σήμαινε ότι ένας Ιταλός παραγωγός μπορεί να αφαιρέσει όχι μόνο τα έξοδα που αφορούν την Ιταλία, αλλά και τα έξοδα που προκύπτουν στην Ιταλία, δηλαδή ένα μεγάλο μέρος των εξόδων για το συνολικό σύστημα διανομής και εμπορίας, ενώ για τα εισαγόμενα προϊόντα δεν μπορούν πλέον να αφαιρεθούν τέτοιου είδους έξοδα.

19 — Απόφαση Rewe (παρατεθείσα στην υποσημείωση 9), σκέψη 15.

38. Η ενάγουσα και η Επιτροπή επισημαίνουν ένα ακόμη γεγονός που μπορεί να θεμελιώνει δυσμενή διάκριση σε βάρος των εισαγομένων προϊόντων. Κατά την άποψή τους, η έκπτωση των εξόδων μεταφοράς και εμπορίας που αφορούν την Ιταλία — ακόμη και αν αυτά μπορούν να καθοριστούν με αριθμητικά στοιχεία — δεν είναι δυνατή, διότι μπορούν να εκπίπτουν μόνο συστατικά στοιχεία του τιμήματος που αφορούν τα αντίστοιχα έξοδα. Κατά την άποψη της ενάγουσας και της Επιτροπής, αυτό σημαίνει στην πράξη ότι αυτά τα αντίστοιχα *συστατικά στοιχεία του τιμήματος* πρέπει να αναφέρονται χωριστά *στον λογαριασμό*. Δεδομένου ότι αυτό δεν είναι σύνηθες ούτε δυνατό στην πράξη, διότι πάντοτε αναγράφεται μόνο μια συνολική τιμή, είναι και εκ του λόγου αυτού αδύνατον να εκπίπτουν τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας για τα εισαγόμενα προϊόντα.

39. Κατά την άποψή μου, από τη δικογραφία δεν προέκυψε ότι είναι πράγματι απαραίτητη χωριστή τιμολόγηση. Σύμφωνα με όσα ανέφερε η Ιταλική Κυβέρνηση η έκπτωση των εξόδων πραγματοποιείται σύμφωνα με την τελωνειακή δήλωση που υποβάλλεται στα σύνορα. Από αυτό μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι για την έγκριση εκπτώσεως των εξόδων αρκεί να έχουν κατανεμηθεί αντίστοιχα τα έξοδα στην τελωνειακή δήλωση — φυσικά πάντοτε υπό την προϋπόθεση ότι η κατανομή των εξόδων είναι δυνατή. Η περαιτέρω διευκρίνιση του ζητήματος αυτού πρέπει να ανατεθεί στο εθνικό δικαστήριο, που διαθέτει τα απαραίτητα στοιχεία. Ακόμη όμως και αν θεωρηθεί απαραίτητη χωριστή τιμολόγηση, δεν βλέπω τον λόγο για τον οποίο δεν μπορεί να γίνει μια τέτοια κατανομή στο έντυπο του λογαριασμού (το ζήτημα κατά πόσο μια τέτοια κατανομή είναι και δυνατή λόγω της συγκεντρωτικής οργανώσεως, εξετάστηκε ήδη [20]).

40. Η Επιτροπή και η ενάγουσα αναφέρουν έναν επιπλέον λόγο για τον οποίο δεν είναι δυνατή, όσον αφορά τα εισαγόμενα προϊόντα, η έκπτωση κανενός είδους εξόδων. Επισημαίνουν ότι για τα εισαγόμενα προϊόντα, αντίθετα απ' ό,τι για τα εγχώρια, δεν υπάρχει *τριμηνιαία δήλωση*. Από αυτό συνάγουν ότι κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων δεν μπορεί να υποβληθεί δήλωση, στην οποία να είναι δυνατή η αναγραφή των εκπεστέων εξόδων. Η Ιταλική Κυβέρνηση το αντικρούει αυτό, αναφερόμενη στην τελωνειακή δήλωση, στην οποία μπορούν να αναφέρονται όλα τα εκπεστέα έξοδα.

41. Δεν βλέπω κανένα λόγο για τον οποίο θα έπρεπε να αποκλειστεί η δυνατότητα εκπτώσεως ορισμένων εξόδων, όσον αφορά τα εισαγόμενα προϊόντα, λόγω του ότι για τα προϊόντα αυτά υποβάλλεται μόνο τελωνειακή δήλωση και όχι τριμηνιαία φορολογική δήλωση. Δεδομένου ότι η τελωνειακή δήλωση αφορά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, που, υπό ορισμένες συνθήκες, περιλαμβάνει και τα έξοδα μεταφοράς, πραγματοποιείται σε κάθε περίπτωση στη δήλωση αυτή κατανομή των εξόδων. Δεδομένου ότι η υπολογιζόμενη αξία συνιστά τη βάση επιβολής του φόρου, δεν είναι απαραίτητοι περαιτέρω υπολογισμοί. Και το ζήτημα όμως αυτό πρέπει τελικώς να παραπεμφθεί στο εθνικό δικαστήριο, που διαθέτει ακριβέστερα στοιχεία σχετικά με το περιεχόμενο της τελωνειακής δηλώσεως. Αν από τα στοιχεία αυτά προκύψει ότι δεν είναι δυνατόν να αναφέρονται τα εκπεστέα έξοδα στην τελωνειακή δήλωση, υφίσταται και για τον λόγο αυτόν παράβαση του άρθρου 95.

20 — Βλ., πιο πάνω, σημεία 31 έως 34.

42. Η δυσμενής διάκριση σε βάρος των εισαγομένων προϊόντων προκύπτει συνεπώς όχι μόνο από το γεγονός ότι κατά τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου λαμβάνονται ως αφετηρία διαφορετικές αξίες, αλλά και από το γεγονός ότι από τις διαφορετικές αυτές αξίες μπορούν σε διαφορετική έκταση να εκπίπτουν τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας, που αφορούν την Ιταλία.

43. Όσον αφορά την προσαύξηση της αξίας που αποτελεί τη βάση υπολογισμού με τα έξοδα μεταφοράς μέχρι τα ιταλικά σύνορα, η Ιταλία ισχυρίστηκε εκτός αυτού, ότι η προσαύξηση αυτή στηρίζεται στον *κανονισμό* της Κοινότητας *περί της δασμολογητέας αξίας* και για τον λόγο αυτόν δεν μπορεί να είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Επ' αυτού πρέπει να παρατηρηθεί ότι ο κανονισμός αυτός ρυθμίζει το εμπόριο με τρίτα κράτη [21]. Ο υπολογισμός της δασμολογητέας αξίας, προστιθεμένων των εξόδων μεταφοράς μέχρι τα σύνορα, δεν μπορεί, επί εισαγωγών από τρίτα κράτη, σε καμία περίπτωση να αντιβαίνει προς το άρθρο 95, διότι το άρθρο 95 δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι σε περίπτωση κατ' επέκταση εφαρμογής των ρυθμίσεων του κανονισμού αυτού σε μια εντελώς διαφορετική περίπτωση — συγκεκριμένα στην εισαγωγή εμπορευμάτων από άλλα κράτη μέλη — μια τέτοια προσαύξηση της βάσεως υπολογισμού δεν αντιβαίνει προς την απαγόρευση δυσμενών διακρίσεων του άρθρου 95.

21 — Άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', και άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού 1224/80.

44. Τέλος, η Ιταλική Κυβέρνηση παραθέτει τις *προτάσεις μου επί της υποθέσεως OTO* ως ένδειξη περί του ότι δεν υφίσταται άνιση μεταχείριση μεταξύ των εισαγομένων και των εγχωρίων εμπορευμάτων. Αναφέρεται συναφώς σε μια διατύπωση, σύμφωνα με την οποία δεν υπάρχουν στοιχεία τα οποία να επιτρέπουν να συναχθεί το συμπέρασμα ότι τα εμπορεύματα που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη (είτε αυτά κατασκευάζονται στα κράτη αυτά, είτε βρίσκονται στα κράτη αυτά σε ελεύθερη κυκλοφορία) υφίστανται δυσμενή μεταχείριση σε σχέση προς τα προϊόντα που κατασκευάζονται στην Ιταλία [22]. Το απόσπασμα αυτό των προτάσεων αναφέρεται, όπως προκύπτει σαφώς από την συναρτώμενη προς αυτό υποσημείωση, σε ένα προηγούμενο σημείο των προτάσεων, που αφορά την ερμηνεία της διατυπώσεως του υποβληθέντος στην περίπτωση εκείνη προδικαστικού ερωτήματος. Το ερώτημα αυτό αφορούσε εισαγωγές από τρίτες χώρες. Κατά τούτο, η διατύπωση που παραθέτει η Ιταλία έχει την έννοια ότι το προδικαστικό εκείνο ερώτημα δεν περιείχε στοιχεία για δυσμενή διάκριση σε βάρος ενδοκοινοτικών προϊόντων και, επομένως, δεν χρειαζόταν να εξεταστεί το ζήτημα αυτό.

2. Η δυνατότητα κατ' αποκοπήν μειώσεως όσον αφορά τα προϊόντα που κατασκευάζονται στην Ιταλία

45. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου μια πιθανή περαιτέρω δυσμενής

22 — Προτάσεις στην υπόθεση OTO (όπ.π., σ. I-3283), σημείο 15.

διάκριση απορρέει από το γεγονός ότι μόνο για τα εγχώρια προϊόντα υπάρχει η δυνατότητα κατ' αποκοπήν υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου.

46. Η Ιταλία αμφισβητεί την ύπαρξη τέτοιας δυσμενούς διακρίσεως. Υποστηρίζει ότι σκοπός αυτής της δυνατότητας κατ' αποκοπήν μειώσεως δεν είναι ο περιορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου. Το κατ' αποκοπήν ποσοστό του 35 % δεν εκπίπτει από την αξία του προϊόντος εκ του εργοστασίου, αλλά από την τιμή πωλήσεως. Εν προκειμένω, λαμβάνεται ως βάση ότι το κατ' αποκοπήν ποσοστό του 35 % αντιστοιχεί στην επίδραση που έχουν τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας εντός της Ιταλίας στην τιμή του προϊόντος. Τα έξοδα αυτά θα μπορούσαν να εκπέσουν από τη βάση επιβολής του φόρου και για τα εισαγόμενα προϊόντα. Όπως υποστηρίζει περαιτέρω η Ιταλία, είναι επίσης δυνατόν να προσαρμοστεί η αξία του κατ' αποκοπήν ποσοστού στη γενική συγκυρία ή να μεταβληθεί για τα προϊόντα, για τα οποία οι επιπτώσεις των εξόδων επί της τιμής δεν ανταποκρίνονται στο κατ' αποκοπήν ποσοστό του 35 %. Εκτός αυτού επισημαίνεται ότι η τιμή του προϊόντος που δηλώνει ο παραγωγός, από την οποία εκπίπτει το κατ' αποκοπήν ποσοστό, πρέπει να ανταποκρίνεται στην καθοριζόμενη σύμφωνα με τις ιταλικές διατάξεις κανονική αξία των εμπορευμάτων. Το αν συμβαίνει αυτό ελέγχεται από τις αρμόδιες υπηρεσίες. Βέβαια, όταν ένας παραγωγός επιλέγει τη δυνατότητα της κατ' αποκοπήν μειώσεως θα έπρεπε κατ' αρχάς να αναγνωρίζονται ως ορθές οι δηλώσεις του. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι στο μέτρο αυτό η διοίκηση δεσμεύεται, ώστε να μην μπορεί να προβεί πλέον σε έλεγχο των δηλώσεων.

47. Για τον λόγο αυτόν, η κατ' αποκοπήν μείωση αποτελεί μόνο μία *εναλλακτική δυνατότητα υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου*. Εν προκειμένω, δεν μεταβάλλονται τα αφαιρούμενα έξοδα, και γι' αυτό δεν πραγματοποιείται ούτε μεταβολή της βάσεως επιβολής του φόρου. Η δυνατότητα επομένως της κατ' αποκοπήν μειώσεως δεν αποτελεί προνόμιο για τους εγχώριους παραγωγούς. Κατά συνέπεια, δεν υπάρχει ούτε δυσμενής μεταχείριση των εισαγομένων προϊόντων.

48. Η Ιταλική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί ότι, λόγω της κατ' αποκοπήν μειώσεως, ο καθορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου για τα εγχώρια προϊόντα είναι πολύ πιο γρήγορος και απλός. Αυτό όμως, κατά την άποψή της, συνιστά απλώς *αποκατάσταση συγκρίσιμων καταστάσεων* για τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα. Ο υπολογισμός της βάσεως επιβολής του φόρου για τα εγχώρια προϊόντα θα ήταν, χωρίς τη δυνατότητα της κατ' αποκοπήν μειώσεως, πολύ δυσκολότερος απ' ό,τι για τα εισαγόμενα προϊόντα.

49. Για τα εισαγόμενα προϊόντα απαιτείται απλώς να καθορίζεται, σύμφωνα με τον κανονισμό 1224/80, η δασμολογητέα αξία, μια αξία που μπορεί να καθοριστεί κατά τυποποιημένο και και αντικειμενικό τρόπο. Πράγματι, οι βάσεις επιβολής του φόρου προκύπτουν από τα ίδια έντυπα που είναι απαραίτητα και για την τελωνειακή δήλωση. Ο καθορισμός της αξίας εκ του εργοστασίου για τα εγχώρια προϊόντα είναι πολύ πιο δύσκολος. Δεν μπορεί να γίνει με άμεση αναφορά στα λογιστικά βιβλία και

στα φορολογικά έγγραφα (π.χ. στους λογαριασμούς, οι οποίοι — χωρίς διάκριση — συμπεριλαμβάνουν όλα τα προκύψαντα έξοδα στην τιμή). Ενώ ο εισαγωγέας δεν χρειάζεται περισσότερα έντυπα και δηλώσεις απ' ό,τι για την κανονική διέλευση των συνόρων, για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για τα εγχώρια προϊόντα θα έπρεπε να προσκομίζονται πρόσθετα έγγραφα και αποδείξεις για τη δήλωση.

50. Αυτό, κατά την άποψή μου, δεν είναι άνευ ετέρου κατανοητό. Ακόμη και για τα εισαγόμενα προϊόντα δεν είναι αρκετό να δηλώνεται η αξία «ελεύθερο στα σύνορα». Αντίθετα, και στην περίπτωση αυτή, για να είναι δυνατή η έκπτωση των εξόδων μεταφοράς και εμπορίας που προκύπτουν στην ιταλική αγορά, πρέπει τα έξοδα αυτά να υπολογίζονται αριθμητικώς με ακρίβεια. Δεν είναι κατανοητό εν προκειμένω για ποιον λόγο αυτά τα έξοδα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα μπορούν να καθορίζονται ευκολότερα απ' ό,τι για τα εγχώρια προϊόντα. Αυτό ισχύει ακόμη περισσότερο διότι για τα εισαγόμενα προϊόντα προκύπτουν έξοδα μεταφοράς και εμπορίας μέχρι τα σύνορα και εντός της Ιταλίας. Επομένως, ο ειαγωγέας πρέπει ενδεχομένως, αντίθετα απ' ό,τι ο εγχώριος παραγωγός, να διαχωρίσει τα έξοδα ανάλογα με τον τόπο στον οποίο προκύπτουν. Δεν διαφαίνεται, για ποιον λόγο ο εισαγωγέας χρειάζεται για τη διαδικασία αυτή λιγότερα έγγραφα και αποδείξεις απ' ό,τι ο εγχώριος παραγωγός, εκτός εάν απαγορεύεται εντελώς στους εισαγωγείς η έκπτωση των εξόδων αυτών, πράγμα που θα αποτελούσε οπωσδήποτε δυσμενή διάκριση κατά την έννοια του άρθρου 95.

51. Για τον λόγο αυτό δεν μπορεί να ληφθεί ως βάση ότι με τη δυνατότητα κατ' αποκοπήν εκπτώσεως επιχειρείται εξομοίωση των διαφορετικών καταστάσεων που υφίστανται για τους εισαγωγείς και τους εγχώριους παραγωγούς. Αυτοί αντίθετα βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση. Εν πάση περιπτώσει, η κατ' αποκοπήν μείωση διευκολύνει τη μείωση. Αντίθετα από τους ισχυρισμούς της Ιταλικής Κυβερνήσεως δεν διαφαίνεται κανένας αντικειμενικός λόγος για τη μη χορήγηση της διευκολύνσεως αυτής και ως προς τα εισαγόμενα προϊόντα.

52. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει εντούτοις ότι η δυνατότητα της κατ' αποκοπήν μειώσεως αποτελεί απλώς μια τυπική απλούστευση, από την οποία *δεν προκύπτει μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση* για τα εισαγόμενα προϊόντα.

53. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 95, πρώτο εδάφιο, απαγορεύει να επιβαρύνονται τα προϊόντα που εισάγονται από άλλο κράτος μέλος με διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού και με διαφορετικές διατάξεις — π.χ. με έναν κατ' αποκοπήν φόρο στη μια περίπτωση και με έναν προοδευτικό φόρο στην άλλη —, όταν το εισαγόμενο προϊόν — έστω και σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις — υφίσταται μεγαλύτερη επιβάρυνση [23]. Κατά την άποψη της Επιτροπής διαπιστώνεται μια τέτοια άνιση μεταχείριση των εισαγομένων προϊόντων σε ύψος 35 %. Η *κατ' αποκοπήν μείωση*, που επιτρέπεται μόνο για τα εγχώρια προϊόντα, αποτελεί τη μοναδική

23 — Απόφαση Bobie (παρατεθείσα στην υποσημείωση 14), σκέψη 4, και απόφαση Rewe (παρατεθείσα στην υποσημείωση 9), σκέψη 15.

δυνατότητα εκπτώσεως των εξόδων μεταφοράς και εμπορίας εντός της Ιταλίας. Η Επιτροπή επαναλαμβάνει κατά τούτο τους ισχυρισμούς της για δυσμενή διάκριση λόγω διαφορετικής βάσεως επιβολής του φόρου. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς αυτούς, τα συστατικά στοιχεία του τιμήματος, που αφορούν τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας στην Ιταλία, δεν μπορούν να εκπέσουν, διότι δεν εμφανίζονται χωριστά στον λογαριασμό, αλλά αντίθετα χρεώνεται μόνο μια ενιαία τιμή. Εξάλλου, δεν είναι γνωστή καμία διαδικασία, σύμφωνα με την οποία οι εισαγωγείς δηλώνουν και μπορούν να προβούν στην έκπτωση των εξόδων αυτών. Τέλος, η Επιτροπή προβάλλει για άλλη μια φορά ότι λόγω της συγκεντρωτικής οργανώσεως δεν είναι δυνατή η κατανομή των στοιχείων του τιμήματος ούτε κατά συγκεκριμένους τομείς εξόδων ούτε κατά συγκεκριμένα κράτη μέλη, στα οποία προκύπτουν τα έξοδα. Μια τέτοια απαίτηση εκ μέρους της Ιταλικής Κυβερνήσεως είναι ακριβώς «διαβολική». Επομένως, μπορεί να ληφθεί ως βάση ότι τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας εντός της Ιταλίας δεν μπορούν να υπολογιστούν αριθμητικώς και επομένως δεν μπορούν να εκπέσουν, εκτός αν δίνεται η δυνατότητα κατ' αποκοπήν μειώσεως. Δεδομένου όμως ότι η δυνατότητα αυτή υπάρχει μόνο για τους εγχώριους παραγωγούς, και μάλιστα σε ύψος 35 %, τα εισαγόμενα εμπορεύματα φορολογούνται κατά 35 % υψηλότερα, διότι δεν τους παρέχεται μια τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως.

54. Είναι αμφίβολο αν πράγματι μπορεί να ληφθεί ως βάση ότι σύμφωνα με την *«κανονική μέθοδο»* δεν μπορούν να εκπίπτουν κανενός είδους έξοδα. Η κρίση επ' αυτού αποτελεί, ενδεχομένως, έργο των ιταλικών δικαστηρίων. Εξάλλου, κάθε επιχείρηση, στο πλαίσιο του υπολογισμού των τιμών της, πρέπει να καθορίζει σε ποιο μέτρο συμπεριλαμβάνονται στην τιμή τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας. Οι αξίες αυτές πρέπει εξάλλου να προκύπτουν επίσης από τα λογιστικά βιβλία. Είναι όμως αμφίβολο κατά πόσον ο υπολογισμός αυτός είναι επαρκώς ακριβής, ώστε να πληρούνται με τον τρόπο αυτόν οι προϋποθέσεις για την έκπτωση των εξόδων αυτών, πολλώ δε μάλλον καθόσον κατά τον χρόνο της συγκεντρώσεως των δικτύων διανομής θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα δύσκολο να καθοριστούν με ακρίβεια τα έξοδα που προκύπτουν στην Ιταλία.

55. Ενόψει αυτών των δεδομένων δεν αποκλείεται πάντως επιχειρήσεις από άλλα κράτη μέλη να μην μπορούν να υπολογίζουν αριθμητικώς με αρκετή ακρίβεια τα έξοδά τους και επομένως να μην μπορούν να προβαίνουν στην πλήρη έκπτωση αυτών. Η ίδια η Ιταλική Κυβέρνηση εξέθεσε πόσο δύσκολο είναι για τους Ιταλούς παραγωγούς να υπολογίζουν με ακρίβεια βάσει αριθμητικών στοιχείων τα έξοδα που πρέπει να εκπέσουν σύμφωνα με την «κανονική μέθοδο». Δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, δεν υπάρχει ως προς αυτό διαφορά με τα εισαγόμενα προϊόντα, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο σε ορισμένες περιπτώσεις να είναι πιο δύσκολο για τους αλλοδαπούς παραγωγούς — ή ακόμη και αδύνατον — να εκπέσουν τα έξοδά τους μεταφοράς και εμπορίας εντός της Ιταλίας. Αυτό αρκεί για να γίνει δεκτή η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως κατά το άρθρο 95. Δεν πρόκειται συνεπώς για απλό ζήτημα ευκολίας των επιχειρήσεων από άλλα κράτη μέλη όπως υποστηρίζει η Ιταλία. Ακόμη και αν οι επιχειρήσεις αυτές εύρισκαν έναν τρόπο να προβαίνουν στην έκπτωση των εξόδων τους, αυτό θα συνδεόταν οπωσδήποτε με πολύ μεγαλύτερες δαπάνες και οικονομικές επιπτώσεις απ' ό,τι ισχύει για τους εγχώριους παραγωγούς. Ακόμη όμως και στην περίπτωση αυτή θα εξακολουθούσε να υφί-

σταται κίνδυνος δυσμενούς μεταχειρίσεως των εισαγομένων προϊόντων. Ο κίνδυνος αυτός μπορεί να αποκλειστεί μόνον αν αναγνωριστεί και για τα εισαγόμενα προϊόντα η δυνατότητα κατ' αποκοπήν εκπτώσεως. Δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, η κατάσταση για τα εισαγόμενα και για τα εγχώρια προϊόντα είναι ίδια, δεν υπάρχει κανένας λόγος να εμποδίζεται η αναγνώριση της δυνατότητας αυτής.

56. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστήριξε τέλος ότι η δυνατότητα κατ' αποκοπήν εκπτώσεως οδηγεί σε δυσμενή μεταχείριση των εγχωρίων παραγωγών, διότι μια τέτοια δυνατότητα απλοποιημένης μειώσεως συνδέεται πάντοτε, ως αντάλλαγμα, με μια κάπως υψηλότερη φορολόγηση αυτών που ευνοούνται που με τον τρόπο αυτόν, αυτό όμως δεν αποτελεί εμπόδιο για την επέκταση της κατ' αποκοπήν μειώσεως και στα εισαγόμενα προϊόντα. Η δυνατότητα της κατ' αποκοπήν μειώσεως μπορεί να παρασχεθεί υπό τις ίδιες προϋποθέσεις για τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα. Το ότι αυτό μπορεί να συνδέεται με μια κάπως υψηλότερη φορολόγηση δεν αποτελεί άνιση μεταχείριση και συνεπώς δεν αποτελεί δυσμενή διάκριση σε βάρος των εισαγομένων προϊόντων.

57. Η εποπτεύουσα αρχή της ΕΖΕΣ επισημαίνει τέλος ακόμη μια περαιτέρω δυνατότητα άνισης μεταχειρίσεως των εισαγομένων προϊόντων στο πλαίσιο του κατ' αποκοπήν υπολογισμού. Υποστηρίζει ότι η ευνοϊκή μεταχείριση των εγχωρίων προϊόντων μπορεί να προκύψει ήδη από το γεγονός ότι, στην περίπτωση ενός προϊόντος το περιθώριο κέρδους του οποίου είναι μικρότερο από 35 %, μπορεί παρ' όλα αυτά να αφαιρεθεί το 35 % της κανονικής αξίας. Με τον τρόπο αυτόν ο παραγωγός μπορεί να μειώσει το φορολογητέο ποσό κάτω από την αξία του προϊόντος, που θεωρείται σύμφωνα με την «κανονική μέθοδο υπολογισμού» ως βάση για τη φορολόγηση.

58. Δεν μπορώ να παρακολουθήσω πλήρως τον υπολογισμό αυτό, διότι το κατ' αποκοπήν ποσοστό του 35 % δεν ανταποκρίνεται στο περιθώριο κέρδους, αλλά στο συστατικό στοιχείο του τιμήματος που αφορά τα έξοδα μεταφοράς και εμπορίας εντός της Ιταλίας. Τα πράγματα θα μπορούσαν να είναι διαφορετικά αν οι παρατηρήσεις της εποπτεύουσας αρχής της ΕΖΕΣ αφορούσαν τα έξοδα αυτά.

59. Πρέπει όμως, τελικώς, να γίνει δεκτό ότι η ιταλική ρύθμιση του φόρου καταναλώσεως αντιβαίνει προς το άρθρο 95 διότι δεν προβλέπει τη δυνατότητα κατ' αποκοπήν υπολογισμού για τα εισαγόμενα προϊόντα.

3. *Διαφορετικός τρόπος εισπράξεως του φόρου*

60. Το αιτούν δικαστήριο εξέφρασε αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον ο φόρος συμβιβάζεται με το άρθρο 95 της Συνθήκης, εκτός των άλλων και λόγω του διαφορετικού τρόπου εισπράξεως του φόρου. Για τα εισαγόμενα προϊόντα η υποχρέωση καταβολής του φόρου γεννάται κατά τον *χρόνο εισαγωγής* των εμπορευμάτων στα τελωνειακά σύνορα. Κατά τον ίδιο χρόνο

καθίσταται ληξιπρόθεσμη η οφειλή του φόρου, ο οποίος πρέπει να καταβληθεί από τον εισαγωγέα. Διαφορετικά έχουν τα πράγματα για τα εγχώρια προϊόντα. Εδώ, η υποχρέωση καταβολής του φόρου γεννάται όταν το προϊόν φθάνει στην ιταλική αγορά προς κατανάλωση. Ληξιπρόθεσμη καθίσταται όμως σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, συγκεκριμένα όταν πρέπει να υποβληθεί στη φορολογική αρχή η φορολογική δήλωση του εγχώριου παραγωγού. Αυτό πρέπει να γίνει για κάθε τρίμηνο κατά τη διάρκεια του μηνός που έπεται του τριμήνου αυτού. Αυτό σημαίνει ότι το ληξιπρόθεσμο, και επομένως η καταβολή του φόρου, χωρεί *μέχρι τέσσερις μήνες μετά τη θέση του εμπορεύματος σε κυκλοφορία.*

61. Κατά την άποψη της Επιτροπής, της ενάγουσας και της εποπτεύουσας αρχής της ΕΖΕΣ, αυτό αποτελεί περαιτέρω δυσμενή διάκριση σε βάρος των εισαγομένων προϊόντων, που απαγορεύεται κατά το άρθρο 95 της Συνθήκης. Αναφέρονται σχετικά στη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις ενός φόρου μπορεί να διαφέρουν αναλόγως του τρόπου εισπράξεως που εφαρμόζεται για την εγχώρια παραγωγή ή τα εισαγόμενα προϊόντα [24]. Τέτοιος διαφορετικός τρόπος εισπράξεως φόρου υφίσταται όταν για τα εγχώρια προϊόντα χορηγείται η δυνατότητα παρατάσεως της προθεσμίας καταβολής, η οποία δεν χορηγείται ως προς τα εισαγόμενα προϊόντα. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει παράβαση του άρθρου 95 ακόμη και όταν το πλεονέκτημα από αυτή τη δυνατότητα παρατάσεως είναι μικρό [25].

62. Και στην προκειμένη επίσης περίπτωση η καταβολή του φόρου καταναλώσεως για τα εγχώρια προϊόντα αναβάλλεται μέχρι τέσσερις μήνες. Εκτός αυτού, αν ληφθούν υπόψη τα σημαντικά ποσά, που ανέφερε η ενάγουσα στην κύρια δίκη, δεν μπορεί πλέον να γίνει εν προκειμένω λόγος για μικρό πλεονέκτημα για τα εγχώρια προϊόντα. Συντρέχει επομένως παράβαση του άρθρου 95.

63. Η Ιταλική Κυβέρνηση υπεραμύνεται αυτού του τρόπου εισπράξεως του φόρου με το επιχείρημα ότι διαφορετικά δεν θα ήταν δυνατός ο αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος. Υποστηρίζει ότι στην περίπτωση των εισαγομένων προϊόντων εκτελωνίζεται και συγχρόνως φορολογείται κάθε φορά στα σύνορα ένα συνολικό φορτίο προϊόντων. Διαφορετικά έχουν τα πράγματα για τα εγχώρια προϊόντα. Η είσοδός τους στην αγορά γίνεται ανά τεμάχιο. Δεν μπορεί όμως να λάβει χώρα αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος ανά τεμάχιο. Γι' αυτόν τον λόγο η κατάσταση αυτή πρέπει να εξομοιωθεί προς την κατάσταση των εισαγομένων εμπορευμάτων. Αυτό συμβαίνει με τη συγκέντρωση, για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα, όλων των περιπτώσεων, στις οποίες ένας παραγωγός φέρνει ένα εμπόρευμα στην αγορά και συνεπώς καθίσταται υπόχρεος καταβολής του φόρου. Γι' αυτόν τον συγκεκριμένο αριθμό περιπτώσεων υποβάλλεται συνολική φορολογική δήλωση, που μπορεί να ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές.

64. Με τον τρόπο αυτό η Ιταλική Κυβέρνηση διευκρίνισε για ποιον λόγο είναι απαραίτητο οι εγχώριοι παραγωγοί να υποβάλλουν φορολογική δήλωση όχι για κάθε προϊόν, αλλά για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Δεν διευκρίνισε όμως έτσι για ποιον λόγο δεν χορηγείται ως προς τα εισαγόμενα προϊόντα σχετική δυνατότητα αναβολής της καταβολής του φόρου. Στην

24 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (παρατεθείσα στην υποσημείωση 13), σκέψη 8.

25 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (παρατεθείσα στην υποσημείωση 13), σκέψη 9.

περίπτωση αυτή η παράβαση του άρθρου 95 μπορεί να αποφευχθεί μόνον αν χορηγηθεί και στα εισαγόμενα προϊόντα η αναβολή αυτή. Είναι πάντως αμφίβολο εν προκειμένω αν αρκεί η υπάρχουσα δυνατότητα καταβολής του φόρου, κατόπιν αιτήσεως, εντός 30 ημερών από της εισαγωγής. Αυτό είναι όμως ζήτημα το οποίο πρέπει να κρίνει το εθνικό δικαστήριο, εξετάζοντας συγχρόνως κατά πόσον η προϋπόθεση υποβολής αιτήσεως αποτελεί πρόσθετη επιβάρυνση σε σχέση με τα ισχύοντα για τα εγχώρια προϊόντα.

65. Στόχος πρέπει να είναι εν προκειμένω η παρεμπόδιση της δυσμενούς μεταχειρίσεως των εισαγομένων σε σχέση με τα εγχώρια προϊόντα.

66. Η Ιταλική Κυβέρνηση ζήτησε, στην περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο δεχθεί ότι υφίσταται δυσμενής διάκριση όσον αφορά τον διαφορετικό τρόπο εισπράξεως του φόρου, να καθορίσει το Δικαστήριο κριτήρια για τον υπολογισμό, σε μια τέτοια περίπτωση, της μεγαλύτερης επιβαρύνσεως των αλλοδαπών προϊόντων. Δεν είναι όμως έργο του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί της εθνικής διαφοράς. Μπορεί απλώς να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο κριτήρια ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου. Ο ακριβής καθορισμός του ποσού που πρέπει να καταβληθεί στην ενάγουσα πρέπει να επαφεθεί στο εθνικό δικαστήριο. Ομοίως, είναι έργο του εθνικού δικαστηρίου, στο πλαίσιο της εννόμου τάξεώς του, να κρίνει αν ο εσωτερικός φόρος που δημιουργεί διακρίσεις κατά την έννοια του άρθρου 95 δεν οφείλεται στο σύνολό του ή οφείλεται μόνον στο μέτρο που επιβαρύνει περισσότερο το εισαγόμενο προϊόν απ' ό,τι το εγχώριο προϊόν [26].

67. Πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 95 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι ένας φόρος καταναλώσεως, όπως ο επίμαχος, για τον οποίο προβλέπεται διαφορετική βάση επιβολής του φόρου και διαφορετικός τρόπος εισπράξεως για τα εγχώρια προϊόντα και τα προϊόντα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη, ενώ χορηγείται δυνατότητα κατ' αποκοπήν υπολογισμού μόνον για τα εγχώρια προϊόντα, αντιβαίνει προς το άρθρο 95.

Γ — Πρόταση

68. Προτείνω συνεπώς να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

Το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ έχει την έννοια ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν και να επιβάλλουν έναν φόρο καταναλώσεως όπως αυτός που

26 — Απόφαση Iannelli & Volpi (παρατεθείσα στην υποσημείωση 15), σκέψη 22.

θεσπίστηκε με το άρθρο 4 του decreto-legge της 30ής Δεκεμβρίου 1982, που κυρώθηκε με τον νόμο 53 της 28ης Φεβρουαρίου 1983 και στη συνέχεια έτυχε λεπτομερέστερης ρυθμίσεως με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών της 23ης Μαρτίου 1983, για τον οποίο προβλέπεται διαφορετική βάση επιβολής του φόρου και διαφορετικός τρόπος εισπράξεώς του για τα εγχώρια προϊόντα και τα προϊόντα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη ενώ χορηγείται μόνο για τα εγχώρια προϊόντα η δυνατότητα κατ' αποκοπήν υπολογισμού του φόρου.