ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ KARL ROEMER της 24ης Ιανουαρίου 1973 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Η επιχείρηση Fonderie Officine Riunite «FOR» με έδρα την Biella (Ιταλία), η αιτούσα στη δίκη ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου που οδήγησε στην αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης που συζητείται σήμερα, κατασκευάζει εγκαταστάσεις κλωστοϋφαντουργίας. Από το 1962 έως το 1967 έκανε εξαγωγές τέτοιου είδους εγκαταστάσεων στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Για τις εξαγωγές αυτές είχε συμφωνηθεί ότι τόπος παραδόσεως και καταβολής του τιμήματος θα είναι η Biella και ότι οι αγοραστές πρέπει να καταβάλλουν τις εισφορές και τους φόρους που είναι απαιτητοί στα σύνορα κατά την εισαγωγή. Για το λόγο αυτό οι αγοράστριες επιχειρήσεις πλήρωσαν την, σύμφωνα με το γερμανικό νόμο για το φόρο κύκλου εργασιών της 1ης Σεπτεμβρίου 1951, απαιτητή εξισωτική εισφορά ύψους 6% επί της αξίας των μηχανημάτων.

Μετά την εισαγωγή τους τα μηχανήματα συναρμολογήθηκαν με τη βοήθεια του τεχνικού προσωπικού της επιχείρησης FOR, ώστε οι εγκαταστάσεις να είναι έτοιμες να τεθούν σε λειτουργία. Τη διαδικασία αυτή η γερμανική φορολογική αρχή (εδώ: το Finanzamt Bentheim) την βλέπει ως εκπλήρωση από την επιχείρηση FOR στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μιας αποκαλούμενης σύμβασης παράδοσης έργου[1] («Werklieferung») κατά την έννοια του άρθρου 3 του γερμανικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, δηλαδή θεωρεί πως με τη συναρμολόγηση δημιουργήθηκε ένα εμπορεύσιμο αγαθό για το οποίο η επιχείρηση FOR, παρείχε την κύρια ύλη βάσει συμβατικών υποχρεώσεων. Σ' αυτό βασίστηκε το Finanzamt Bentheim για να ζητήσει από την επιχείρηση FOR φόρο κύκλου εργασιών ύψους 4% επί της συνολικής αξίας των συναρμολογηθεισών εγκαταστάσεων (δηλαδή της αξίας των μηχανημάτων επαυξημένης με τα έξοδα συναρμολόγησης) και αυτό χωρίς να μπορεί να εκπέσει η εξισωτική εισφορά που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή βάσει της αξίας των μηχανημάτων. Αυτό έγινε με τις αποφάσεις επιβολής φόρου για τα έτη 1963, 1964, 1965, 1966, 1967 και 1968 που έστειλε το Finanzamt Bentheim στην επιχείρηση FOR συνοδευόμενες από επιστολή με ημερομηνία 21 Δεκεμβρίου 1970.

Οι διαμαρτυρίες της επιχείρησης FOR κατά των αποφάσεων αυτών δεν είχαν αποτέλεσμα. Πολύ περισσότερο, η φορολογική αρχή δεν επέβαλε μόνον πρόσθετα τέλη υπερημερίας, αλλά πραγματοποίησε και την απειλή της να κατάσχει απαιτήσεις της επιχείρησης FOR κατά των γερμανών αγοραστών της, για να καλυφθεί το χρέος της από φόρους. Έτσι, μεταξύ άλλων, η επιχείρηση «Vereinigte Kammgarn-Spinnereien AG» με έδρα στο Delmenhorst, η καθής η αίτηση της κύριας δίκης, κατέβαλε στη

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — Με υλικά του εργολάβου.

φορολογική αρχή, μετά από πρόσκληση του Finanzamt Bentheim, ένα ποσό που ώφειλε στην αιτούσα από μία σύμβαση πωλήσεως και απαίτησε από την αιτούσα τον αντίστοιχο συμψηφισμό.

Η επιχείρηση FOR όμως δεν ικανοποιήθηκε μ' αυτή την τροπή των πραγμάτων. Έχει τη γνώμη ότι κακώς το γερμανικό Δημόσιο απαιτεί απ' αυτήν την καταβολή φόρου κύκλου εργασιών επί της συνολικής αξίας των συναρμολογημένων εγκαταστάσεων· στην πραγματικότητα δεν υφίσταται τέτοια οφειλή της επιχείρησης FOR από φόρο. Γι' αυτό απευθύνθηκε στον πρόεδρο του «Tribunale» της Biella και ζήτησε, σύμφωνα με το άρθρο 633 και επόμενα του ιταλικού Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, την έκδοση διαταγής πληρωμής κατά της επιχείρησης «Vereinigte Kammgarn-Spinnereien», για να επιτύχει έτσι την ικανοποίηση της απαίτησής της από τίμημα πωλήσεως που είχε κατασχεθεί από το γερμανικό Δημόσιο. Για να αιτιολογήσει την άποψή της υποστήριξε ότι η επιβολή φόρου κύκλου εργασιών επί της αξίας του συνόλου της εγκατάστασης πρέπει να θεωρηθεί διπλή φορολογία, διότι τα εισαγόμενα μηχανήματα είχαν ήδη κατά την εισαγωγή τους υποβληθεί στην εξισωτική εισφορά.

Αυτό αντιτίθεται στο κοινοτικό δίκαιο και πιο συγκεκριμένα στο άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ που έχει άμεση ισχύ. Εξάλλου το γεγονός ότι η αιτούσα υποβλήθηκε σε γερμανική διαδικασία φόρου κύκλου εργασιών πρέπει να θεωρηθεί περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και άρα παράβαση των άρθρων 30 και 31 της Συνθήκης ΕΟΚ. Τέλος, ισχυρίζεται ακόμη ότι η φορολογία του αλλοδαπού εξαγωγέα επί της παραδόσεως εμπορευμάτων με συναρμολόγηση δεν επιτρέπεται ούτε από το νόμο περί του φόρου κύκλου εργασιών του 1967, που εισήγαγε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1968, το φόρο προστιθεμένης αξίας στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, διότι αυτό θα ήταν αντίθετο προς τις οδηγίες του Συμβουλίου 67/227 και 67/228 της 11ης Απριλίου 1967 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001 σ. 3 επ.) περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών.

Λαμβάνοντας υπόψη αυτή την επιχειρηματολογία που στηρίζεται στο κοινοτικό δίκαιο, ο πρόεδρος του Tribunale της Biella, ακολουθώντας υπόδειξη της αιτούσας, ανέστειλε, με Διάταξη της 27ης Ιουλίου 1972, τη διαδικασία και υπέβαλε αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασης επί των εξής ερωτημάτων:

1. Απαγορεύει το άρθρο 95 της Συνθήκης να επιβληθεί φόρος κύκλου εργασιών επί της αξίας εισαγόμενης βιομηχανικής εγκατάστασης, η οποία, μετά τη συναρμολόγηση, θεωρείται ως νέα μονάδα, ενώ επί της αξίας των μεμονωμένων μηχανημάτων που αποτελούν αυτή την εγκατάσταση είχε, ήδη κατά την εισαγωγή τους, επιβληθεί εξισωτική εισφορά στην οποία εμπεριέχεται ο φόρος κύκλου εργασιών που πρόκειται να επιβληθεί επί της αξίας της συναρμολογημένης εγκατάστασης (εκτός φυσικά από το καθαρό κόστος συναρμολόγησης);

2. Στην περίπτωση εισαγωγής βιομηχανικής εγκατάστασης που αποτελείται από διάφορα μηχανήματα, για τα οποία, ήδη κατά την εισαγωγή τους καταβλήθηκε από την επιχείρηση εισαγωγής ο φόρος προστιθεμένης αξίας, μπορεί άραγε σύμφωνα με τα άρθρα 2, 5, 7, 8 και 10 της Οδηγίας 67/228 του Συμβουλίου της ΕΟΚ της 11ης Απριλίου 1967, να θεωρηθεί ως γενεσιουργός αιτία του φόρου, όχι η είσοδος των μεμονωμένων μηχανημάτων στο κράτος, αλλά η συναρμολόγησή τους στο έδαφος της χώρας εισαγωγής, με αποτέλεσμα να υποβληθεί η εντός της Κοινότητας εδρεύουσα επιχεί-

ρηση εξαγωγής στο φόρο προστιθεμένης αξίας, που επιβάλλεται επί της αξίας της συναρμολογημένης εγκατάστασης;

3. Στην περίπτωση που δοθεί καταφατική απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, η υποβολή μιας αλλοδαπής επιχείρησης εξαγωγών (που βάσει συμβάσεως κάνει εξαγωγές μόνον με τον όρο «ελεύθερο στα σύνορα») στη φορολογική διαδικασία του κράτους εισαγωγής παραβιάζει άραγε τους απαγορευτικούς κανόνες που περιέχονται στα άρθρα 30 και 31 της Συνθήκης της Ρώμης, οδηγώντας σε περιορισμό της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων στην κοινή αγορά;

η διάταξη αποκλείει να επιτραπεί, μετά την επιβολή εξισωτικής εισφοράς κατά την εισαγωγή των μηχανημάτων, δηλαδή μετά την επιβολή μιας εισφοράς που πρέπει μεταξύ άλλων να ισοδυναμεί με τον εσωτερικό φόρο κύκλου εργασιών, που εμπεριέχει κατά κάποιον τρόπο το φόρο κύκλου εργασιών, η επιβολή άλλη μια φορά, μετά τη συναρμολόγηση των μηχανημάτων, φόρου κύκλου εργασιών επί της αξίας των μηχανημάτων και των εξόδων συναρμολόγησης. Ξεκινώντας από το γράμμα του ερωτήματος φαίνεται λοιπόν να επιβάλλεται η απάντηση, ότι μια τέτοια διπλή επιβάρυνση είναι αντίθετη προς το άρθρο 95.

Θα εξετάσω τώρα, αφού έλαβα γνώση των παρατηρήσεων που κατέθεσαν κατά τη διαδικασία η αιτούσα της κύριας δίκης, η Κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας, η Κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τι πρέπει να λεχθεί επ' αυτών των ερωτημάτων.

1. Κατ' αρχήν επί του πρώτου ερωτήματος.

Αν σταθεί κανείς μόνον στη διατύπωση του πρώτου ερωτήματος, τότε η απάντηση του φαίνεται εύκολη. Στην πραγματικότητα είναι από παλιά, από άλλες υποθέσεις γνωστό, ότι ο σκοπός του άρθρου 95 είναι η απαγόρευση των διακρίσεων: Δεν πρέπει να επιβάλλονται στα εισαγόμενα αγαθά εσωτερικοί φόροι ανώτεροι από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα (υπόθεση 31/67, Slg. 1968, σ. 351). Έτσι οδηγούμαι αναμφίβολα να δεχθώ ότι αυτή

Σ' αυτό δεν θα μπορούσε άλλωστε ν' αντιταχθεί, ότι μπορεί κανείς να φανταστεί και στο εσωτερικό της χώρας ορισμένες εμπορικές πράξεις, στις οποίες τέτοια μηχανήματα παραδίδονται από τον παραγωγό πρώτα σ' έναν ενδιάμεσο έμπορο και απ' αυτόν στη συνέχεια στον τελικό αγοραστή, δηλαδή πράξεις στις οποίες η εφαρμογή του επαναληπτικού συστήματος φόρου κύκλου εργασιών θα κατέληγε επίσης σε διπλή επιβολή φόρου. Αυτή η αντίρρηση είναι επουσιώδης αλλά και μόνο διότι τέτοιου είδους συναλλαγές δεν συνηθίζονται για λόγους αποφυγής άσκοπων επιβαρύνσεων, διότι δεν είναι τυπικές συναλλαγές. Όπως ορθά τόνισε η Επιτροπή, αναφερόμενη στο άρθρο 97 της Συνθήκης ΕΟΚ (δηλαδή στη δυνατότητα καθορισμού μέσων συντελεστών κατά την επιβολή της εξισωτικής εισφοράς), στο ζήτημα που μας απασχολεί πρέπει πράγματι να ληφθούν υπόψη μόνον τυπικές πράξεις πωλήσεως, δηλαδή να θεωρηθεί ως αφετηρία η εσωτερική επιβάρυνση που επιβάλλεται στο στάδιο του παραγωγού που πωλεί απ' ευθείας στον τελικό αγοραστή. Επειδή όμως μ' αυτά τα δεδομένα είναι βέβαιο ότι πρέπει να καταβληθεί μόνο μία φορά φόρος κύκλου εργασιών, θα μπορούσε αναμφίβολα — και ας λεχθεί άλλη μία φορά — να συμπεράνει κανείς ότι αυτό, που, όπως παρουσιάζει τα πράγματα ο παραπέμπων δικαστής, εμφα-

νίζεται εκ πρώτης όψεως ως διπλή φορολογία, απαγορεύεται σύμφωνα με το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ. Εντούτοις, μετά από προσεκτικότερη εξέταση του προβλήματος που έχει τεθεί και λαμβάνοντας υπόψη την επιχειρηματολογία της Ομοσπονδιακής Κυβέρνησης, αποκαλύπτεται ότι η λύση του δεν είναι τόσο απλή όσο φαίνεται εξ υπαρχής. Όπως είναι γνωστό, η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση αμφισβητεί έντονα το ότι η εξισωτική εισφορά εμπεριέχει ήδη το φόρο κύκλου εργασιών. Ισχυρίζεται ότι μοναδικό κριτήριο πρέπει ν' αποτελέσει η σύγκριση των επιβαρύνσεων στη συγκεκριμένη περίπτωση. Αν γίνει σωστά αυτή η σύγκριση, αναφορικά με τα εμπορεύματα που ενδιαφέρουν την προκειμένη περίπτωση, αν δηλαδή διαπιστωθεί τι επιβαρύνσεις φόρου κύκλου εργασιών θα έπρεπε να βαρύνουν παρεμφερείς βιομηχανικές εγκαταστάσεις που κατασκευάστηκαν και συναρμολογήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, τότε θα φανεί ότι δεν επρόκειτο μόνο για την επιβάρυνση με 4% φόρου κύκλου εργασιών επί των παραδόσεων έργου, αλλά εκτός αυτού (λαμβάνοντας υπόψη το επαναληπτικό σύστημα του φόρου κύκλου εργασιών) για επιβαρύνσεις επί των προηγουμένων σταδίων της παραγωγής, δηλαδή επιβαρύνσεις επί της προμήθειας πρώτων υλών και ημικατεργασμένων προϊόντων. Αυτή η προηγουμένως καταβληθείσα επιβάρυνση υπερβαίνει (κατά την άποψη της Ομοσπονδιακής Κυβέρνησης), για τα περισσότερα αγαθά επενδύσεως το 6% και ανέρχεται για τις ειδικές ξαντικές μηχανές, τα επίμαχα προϊόντα, στο επίπεδο του 5,71%. Έτσι η συνολική επιβάρυνση ανέρχεται περίπου σε 10% και αυτό δείχνει, ιδίως αν σκεφθεί κανείς ότι ο συντελεστής 6% της εξισωτικής εισφοράς ήταν ένας μέσος συντελεστής ότι, παρά τη διπλή φορολογία των εισαγόμενων βιομηχανικών εγκαταστάσεων, δεν υπήρξε δυσμενής διάκριση σε βάρος των αλλοδαπών προϊόντων.

Γεννάται επομένως το ερώτημα αν μπορούν να αγνοηθούν εντελώς αυτές οι παρατηρήσεις, όπως προφανώς κρίνουν σωστό η αιτούσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή. Προσωπικά δεν συμφωνώ, μολονότι πρέπει να παραδεχθώ ότι μερικά από τα επιχειρήματα που προτείνουν ασφαλώς δεν στερούνται σημασίας.

Έτσι είναι αναμφίβολα σωστό να ξεκινήσω από την άποψη ότι η εξισωτική εισφορά είχε γενικά την αποστολή να εξομοιώσει τα εισαγόμενα εμπορεύματα με τα εθνικά όσον αφορά το φόρο κύκλου εργασιών, και μάλιστα από δύο απόψεις: λαμβάνοντας υπόψη πρώτον ότι τα εισαγόμενα εμπορεύματα δεν υποβλήθηκαν σε φόρο κύκλου εργασιών κατά την εξαγωγή (αντιστάθμισμα για την άμεση επιβάρυνση με φόρο κύκλου εργασιών), και δεύτερον ότι κατά την εξαγωγή επεστράφη η προηγουμένως καταβληθείσα επιβάρυνση (αντιστάθμισμα για την έμμεση επιβάρυνση με φόρο κύκλου εργασιών). Έτσι δεν πρέπει να απορριφθεί η διαπίστωση ότι η εξισωτική εισφορά «εμπεριέχει» ήδη το φόρο κύκλου εργασιών. Αυτό ανταποκρίνεται άλλωστε και στη γνώμη που υποστηρίζεται στα σχετικά σχόλια, και αναφέρω επίσης επί του θέματος αυτού τη δήλωση της Ομοσπονδιακής Κυβέρνησης προς την Επιτροπή στις 12 Μαρτίου 1963, σύμφωνα με την οποία ο συντελεστής 6% της εξισωτικής εισφοράς εμπεριέχει τον γενικό συντελεστή 4% του φόρου κύκλου εργασιών και μόνο το υπόλοιπο 2% πρέπει να θεωρηθεί ως εξισωτική εισφορά κατά κυριολεξία, δηλαδή ως αντιστάθμισμα για την προηγουμένως καταβληθείσα επιβάρυνση. Εξάλλου πρέπει να μας βάζει σε σκέψεις ο ισχυρισμός, σχετικά με αυτό το ζήτημα, ότι από τη θέση της Ομοσπονδιακής Κυβέρνησης προκύπτει πως απόλυτο αντιστάθμισμα υπάρχει μόνο στις σχετικά σπάνιες περιπτώσεις παράδοσης με συναρμολόγηση, ενώ ελλείπει τέτοιο αντιστάθμισμα στις κατά πολύ περισσότερες περιπτώσεις απλής εισαγωγής.

Από την άλλη πλευρά (και αυτό μπορεί ν' αντιταχθεί στην άποψη της Επιτροπής, κα-

τά την οποία πρέπει να υποτεθεί ότι η εξισωτική εισφορά αντιστοιχεί πλήρως στην εσωτερική επιβάρυνση) δεν μπορεί πάντως ν' αγνοηθεί ότι τα σχετικά σχόλια τονίζουν ρητά, ότι με συντελεστή 2% δεν αντισταθμίζεται απόλυτα η προηγουμένως καταβληθείσα επιβάρυνση (προβλ. *«Kommentar zum Umsatzsteuergesetz»* των Hübschmann, Grabower, Beck, των Wallis, Schwarz, Schmidt, υποσημείωση 4 στο άρθρο 7 παράγραφοι 4 έως 7). Ιδιαίτερα αξιοσημείωτο είναι αυτό που επισημαίνει ο Schwarz (στο *Kommentar zur Umsatzausgleichsteuer,* υποσημείωση 14 στο άρθρο 7 του Umsatzsteuergesetz) για το θέμα αυτό, δηλαδή η διαπίστωση ότι κατά τη συζήτηση του δωδέκατου Umsatzsteueränderungsgesetz (νόμου που τροποποιούσε το νόμο για το φόρο κύκλου εργασιών) δόθηκε σημασία στο ότι δεν πρέπει να αυξάνει η εξισωτική εισφορά σε κάθε περίπτωση που ένας συντελεστής εξισωτικής εισφοράς είναι κατώτερος από την επιβάρυνση παρεμφερών εγχωρίων προϊόντων με φόρο κύκλου εργασιών, αλλά μόνον τότε, όταν η απόκλιση έχει οδηγήσει σε τέτοια μείωση της ανταγωνιστικής ικανότητας των εγχωρίων προϊόντων, ώστε να γίνονται αισθητές οι συνέπειες στις δομές των σχετικών κλάδων της οικονομίας. Άλλωστε αντίστοιχη γνώμη εκφράζεται στη δήλωση της Ομοσπονδιακής Κυβέρνησης προς την Επιτροπή που ήδη αναφέρθηκε. Ακριβώς επισημαίνεται στη δήλωση αυτή ότι τα περισσότερα προϊόντα φέρουν μία προηγουμένως καταβληθείσα επιβάρυνση ανώτερη κατά 50% του κανονικού συντελεστή, και κατά συνέπεια, σύμφωνα με την άποψη του «Bundesverband der deutschen Industrie», η επιβάρυνση αυτή του φόρου κύκλου εργασιών, για το 96% όλων των προϊόντων, ανέρχεται μάλιστα σε 4%. Εκτός αυτού, πολλά μπορούν να συναχθούν από το γεγονός ότι τα ποσοστά επιστροφής που ισχύουν κατά την εξαγωγή (για τα οποία μάλιστα λαμβάνοντας θέση ο ομοσπονδιακός υπουργός οικονομικών δήλωσε στις 13 Νοεμβρίου 1959 προς την Επιτροπή, ότι είναι πολύ χαμηλά και δεν αποτελούν πλήρες αντιστάθμισμα για την προηγουμένως καταβληθείσα επιβάρυνση) είχαν καθοριστεί στο ύψος του 3%, πράγμα που ασφαλώς δεν θα ήταν ανεκτό αν έπρεπε να ξεκινήσουμε από την άποψη ότι το ποσοστό 2% της εξισωτικής εισφοράς αποβλέπει ν' αντισταθμίσει πλήρως την προηγουμένως καταβληθείσα επιβάρυνση.

Σε ποιο συμπέρασμα οδηγούν όλες αυτές οι απόψεις, τις οποίες η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση αιτιολόγησε με πειστικά, κατά τη γνώμη μου, επιχειρήματα, από πλευράς εμπορικής πολιτικής; Το συμπέρασμα μπορεί, νομίζω, να είναι μόνον το ακόλουθο: Δεν είναι σωστό η εφαρμογή του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ να συνδεθεί με μόνη τη διαδικασία φορολογίας, δηλαδή με το γεγονός ότι σε μια δεδομένη περίπτωση, όπως αυτή της κύριας δίκης, έλαβε χώρα επανειλημμένη επιβάρυνση εισαγομένων αγαθών με φόρο κύκλου εργασιών. Απέναντι στην προσπάθεια της Ομοσπονδιακής Κυβέρνησης ν' αποδείξει, παραθέτοντας ακριβείς αριθμούς και επικαλούμενη γνωμοδοτήσεις πραγματογνωμόνων, την ίση μεταχείριση των εισαγομένων προϊόντων, είναι, αντίθετα, απαραίτητο να γίνει σύγκριση των επιβαρύνσεων στη συγκεκριμένη περίπτωση. Μόνο από τη σύγκριση αυτή προκύπτει, αν παραβιάστηκε το άρθρο 95 στην περίπτωση που ενδιαφέρει την κύρια δίκη. Μία τέτοια σύγκριση δεν μπορεί βέβαια να διενεργηθεί στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, γιατί αυτό δεν θ' αποτελούσε πια ερμηνεία αλλά ήδη εφαρμογή του δικαίου, στην οποία το Δικαστήριο δεν μπορεί να προβεί παρά μόνο στη διαδικασία του άρθρου 169. Τη σύγκριση αυτή καλείται, με τα δεδομένα της παρούσας διαδικασίας, να διενεργήσει αντίθετα ο παραπέμπων δικαστής, ο οποίος για τη λύση αυτού του δύσκολου προβλήματος πρέπει ενδεχομένως να ζητήσει τη βοήθεια πραγματογνωμόνων.

Με αυτό μπορώ να περατώσω την εξέταση του πρώτου ερωτήματος, για το οποίο καλόν θα είναι να αποφευχθεί η αυστηρή προσκόλληση στη διατύπωσή του και να

περάσω στην εξέταση του δεύτερου ερωτήματος της Διάταξης με την οποία ζητείται η έκδοση προδικαστικής απόφασης.

2. Το δεύτερο ερώτημα αναφέρεται στην ερμηνεία της Οδηγίας 67/228 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών. Επ' αυτού πρέπει να διευκρινιστεί, τι πρέπει να θεωρείται, κατά την εισαγωγή μιας βιομηχανικής εγκατάστασης που αποτελείται από διάφορα μηχανήματα, ως κρίσιμη γενεσιουργός αιτία του φόρου. Η εισαγωγή των μηχανημάτων, η είσοδος των μηχανημάτων στη χώρα εισαγωγής (οπότε ο φόρος προστιθεμένης αξίας πρέπει να καταβληθεί από την επιχείρηση εισαγωγής) ή ακόμη η συναρμολόγηση των μηχανημάτων στη χώρα εισαγωγής (οπότε η επιχείρηση εξαγωγής θα έπρεπε να πληρώσει το φόρο προστιθεμένης αξίας με βάση υπολογισμού την αξία της συναρμολογημένης εγκατάστασης με δυνατότητα έκπτωσης του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή); Το ερώτημα αυτό τίθεται, λαμβανομένου υπόψη ότι το παλιό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών αντικαταστάθηκε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας από το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1968 και ότι ένα έγγραφο του Finanzamt Bentheim της 17ης Αυγούστου 1971 περιέχει επίσης ορισμένες παρατηρήσεις για την εφαρμογή του νέου νόμου σε παραδόσεις έργων στο εσωτερικό της χώρας από αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Για το ερώτημα αυτό ήδη, ως γνωστόν, η Επιτροπή εξέφρασε την άποψη, ότι στερείται σημασίας για την απόφαση που πρέπει να εκδοθεί από το παρεπέμπον δικαστήριο και γι' αυτό δεν έλαβε καθόλου θέση επ' αυτού στην έγγραφη διαδικασία, ενώ στις προφορικές της παρατηρήσεις αναφέρθηκε σ' αυτό μόνο σύντομα και επικουρικά. Αντίθετα, η αιτούσα της κύριας δίκης αποδοκιμάζει αυτή τη στάση. Υποστηρίζει ότι ο εθνικός δικαστής έχει διακριτική ευχέρεια να κρίνει τι είναι σημαντικό για την έκδοση της απόφασής του. Το Δικαστήριο, ασχολούμενο με την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασης, δεν μπορεί επομένως να εξετάσει το ζήτημα τι είναι σημαντικό για την έκδοση της απόφασης του εθνικού δικαστηρίου, αλλά αντίθετα περιορίζεται ν' απαντήσει στα ερωτήματα που του έχουν τεθεί.

Ας εξετασθεί επομένως, πρώτα, πώς έχει το ζήτημα αυτό.

Όσον αφορά το βασικό ερώτημα, κατά πόσον το Δικαστήριο μπορεί να εξετάσει αν τα ερωτήματα που του υποβάλλονται είναι κρίσιμα για την έκδοση της απόφασης του εθνικού δικαστηρίου ήδη πολύ νωρίς εξέφρασα τη γνώμη ότι το Δικαστήριο δεν μπορεί να είναι σε κάθε περίπτωση αναγκασμένο να υιοθετήσει την άποψη του εθνικού δικαστή στο ζήτημα αυτό. Επ' αυτού παραπέμπω στις προτάσεις μου στην υπόθεση 26/62 (Slg. 1963, σ. 40). Εν τω μεταξύ το Δικαστήριο ασπάστηκε, τουλάχιστον μερικώς, τη γνώμη αυτή, κρίνοντας (στην απόφαση Salgoil 13/68 — Slg. 1968, σ. 679) ότι μπορεί να μην προβεί σε ερμηνεία μιας διάταξης, όταν ο εθνικός δικαστής την επικαλείται προφανώς εσφαλμένα για τη λύση μιας διαφοράς. Είμαι πεπεισμένος ότι, παρά τις παρατηρήσεις της αιτούσας της κύριας δίκης, δεν συντρέχει τώρα λόγος το Δικαστήριο ν' απομακρυνθεί απ' αυτή τη νομική αντίληψη. Σκοπός της διαδικασίας του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ είναι άλλωστε στην ουσία μόνον να εξασφαλίσει την ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στα κράτη μέλη και να βοηθήσει στην ερμηνεία του. Μπορεί, επομένως, να γίνει χρήση της διαδικασίας αυτής μόνον στο μέτρο που πρόκειται

πράγματι να εφαρμοσθεί το κοινοτικό δίκαιο. Αν αντίθετα είναι προφανές ότι δεν θα χωρήσει τέτοια εφαρμογή και αυτό μπορεί να διαπιστωθεί χωρίς προσφυγή σε συμπεράσματα βασισμένα στο εθνικό δίκαιο (τα οποία αποτελούν φυσικά αποκλειστικώς έργο του εθνικού δικαστή), τότε δεν είναι απαραίτητο ν' απαντηθούν τα ερωτήματα που τέθηκαν, γιατί δεν είναι έργο του Δικαστηρίου να διερευνά ζητήματα που παρουσιάζουν μόνον ακαδημαϊκό ενδιαφέρον.

Εφαρμόζοντας αυτή την αρχή, την οποία — όπως ανέφερα — η αιτούσα με τα επιχειρήματά της δεν κατόρθωσε να κλονίσει, καταλήγω σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υπόθεσης στις εξής παρατηρήσεις.

Προκύπτει βέβαια από τη δικογραφία που διαβιβάστηκε από τον πρόεδρο του Tribunale της Biella, ότι το Finanzamt Bentheim εξέδωσε με ημερομηνία 18 Ιανουαρίου 1971, εκτός από τις αποφάσεις επιβολής φόρου για τα έτη 1963 έως 1967 (που προφανώς αναφέρονται στο παλιό γερμανικό δίκαιο για το φόρο κύκλου εργασιών) και μία «απόφαση επιβολής φόρου για το 1968». Μετά από προσεκτικότερη εξέταση γίνεται όμως φανερό ότι και αυτή η απόφαση έχει ως μοναδικό αντικείμενο οφειλή φόρου σύμφωνα με το παλιό δίκαιο φόρου κύκλου εργασιών, αφού έμεινε κενή η στήλη που προορίζεται για το νέο νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών. Εκτός αυτού είναι σαφές ότι η διαδικασία ενώπιον του ιταλού δικαστή αφορά μόνον οφειλές φόρου από τις προαναφερθείσες αποφάσεις επιβολής φόρου, για τις οποίες διενεργήθηκαν κατασχέσεις, διότι η αιτούσα, αμφισβητώντας τη νομιμότητα της κατάσχεσης, απαιτεί την εξόφληση της απαίτησής της από τίμημα πωλήσεως. Ακόμη κι αν ένα έγγραφο του Finanzamt Bentheim περιέχει ορισμένες παρατηρήσεις σχετικά με την εφαρμογή του νέου νόμου για το φόρο κύκλου εργασιών, οι παρατηρήσεις αυτές δεν πρέπει τώρα να ληφθούν υπόψη, γιατί δεν πρόκειται παρά για πληροφορίες και για πρόσκληση υποβολής φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με το νέο δίκαιο φόρου κύκλου εργασιών, που δεν αποτελούν καθορισμό του αντίστοιχου φόρου ούτε οδήγησαν μάλιστα σε πράξεις κατάσχεσης, πράγματα που είναι —όπως ανέφερα — τα μόνα κρίσιμα για την κύρια δίκη. Επομένως, μπορεί πράγματι με βεβαιότητα να λεχθεί ότι το ζήτημα της φορολογίας σύμφωνα με το νέο γερμανικό δίκαιο για το φόρο κύκλου εργασιών δεν έχει καμιά σημασία στην κύρια δίκη. Από αυτό όμως συνάγεται επίσης το συμπέρασμα ότι, προς το παρόν, δεν είναι αναγκαία η ερμηνεία της Οδηγίας του Συμβουλίου που ανέφερα, η οποία αφορά αποκλειστικά το νέο δίκαιο, συγκεκριμένα το φόρο προστιθεμένης αξίας που ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 1968. Μπορεί, συνεπώς, να μην δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, εφόσον στερείται κάθε σημασίας για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, και μάλιστα χωρίς αυτό να εξαρτάται από τη λύση του προβλήματος, από ποιο χρονικό σημείο έχει νομική ισχύ η Οδηγία, δηλαδή ήδη από την πραγματική εισαγωγή του φόρου προστιθεμένης αξίας στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία ή μόνο από 1ης Ιανουαρίου 1972, δηλαδή από το χρονικό σημείο κατά το οποίο, σύμφωνα με την Οδηγία 463/69 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001 της 20.12.1969), έπρεπε το αργότερο να έχει εισαχθεί ο φόρος προστιθεμένης αξίας σ' όλα τα κράτη μέλη.

3. Όσον αφορά, τέλος, το τρίτο ερώτημα, στο οποίο τώρα στρέφομαι, θα μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη ότι ούτε σ' αυτό απαιτείται να δοθεί απάντηση, αφού έχει τεθεί μόνο για την περίπτωση καταφατικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα, και, όπως είδαμε, τέτοια καταφατική απάντηση δεν δίδεται. Από τη διατύπωση όμως του ερωτήματος και τις παρατηρήσεις της αι-

τούσας μπορεί να δημιουργηθεί η εντύπωση ότι το τρίτο ερώτημα δεν αναφέρεται μόνο στο χρόνο μετά την εισαγωγή του φόρου προστιθεμένης αξίας, αλλά και στην περίοδο κατά την οποία ίσχυε ο παλιός γερμανικός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών. Γι' αυτό θεωρώ εύλογο, τουλάχιστον μ' αυτόν τον θεματικό περιορισμό, να εξετάσω και το τρίτο ερώτημα, δηλαδή να εξετάσω αν η υποβολή μιας αλλοδαπής επιχείρησης, η οποία κάνει εξαγωγές με τους όρους ελεύθερο στο εργοστάσιο και ελεύθερο στα σύνορα και που μεταβιβάζει, επομένως, την κυριότητα στο εξωτερικό, στη φορολογική διαδικασία της χώρας εισαγωγής, πρέπει να θεωρηθεί παραβίαση των άρθρων 30 και 31 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Επ' αυτού πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να παρατηρηθούν εν συντομία τα εξής.

Κατ' αρχήν πρέπει να τροποποιηθεί κάπως το τεθέν ερώτημα. Αν δεν απατώμαι οι συμβάσεις που είχε συνάψει η αιτούσα με τους αλλοδαπούς πελάτες της δεν είχαν ως αντικείμενο μόνο την παράδοση με τους όρους ελεύθερο στο εργοστάσιο ή ελεύθερο στα σύνορα, αλλά είχε επί πλέον συμφωνηθεί και η συναρμολόγηση στη χώρα εισαγωγής, συνεπώς η παροχή μιας υπηρεσίας στη χώρα αυτή. Υπ' αυτές τις συνθήκες τείνω να θεωρήσω φυσικό το ότι υποβλήθηκε η αιτούσα και στη φορολογική διαδικασία της χώρας εισαγωγής (μόνο γι' αυτό πρόκειται τώρα, κι όχι για το ύψος του φόρου). Πρέπει ασφαλώς να παραδεχθώ, ότι αυτό επιφέρει κάποια επιβάρυνση στον εξαγωγέα, διότι πρέπει να υποστεί σε ξένη χώρα και σε ξένη γλώσσα μία υπό ορισμένες συνθήκες ασυνήθιστη γι' αυτόν διαδικασία. Χάρη όμως στη βοήθεια φορολογικών συμβούλων, την οποία άλλωστε ούτε οι ημεδαπές επιχειρήσεις δεν μπορούν να αποφύγουν, ένα τέτοιο εμπόδιο δεν θα έπρεπε να έχει βλαπτικές συνέπειες για το διεθνές εμπόριο, όπως αυτές που συνιστούν μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος με ποσοτικούς περιορισμούς. Αν θεωρήσω — όπως η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση — το άρθρο 30 της Συνθήκης ΕΟΚ μόνον ως ειδική έκφραση της απαγόρευσης των διακρίσεων, τότε είναι εκτός αυτού σημαντικό ότι δεν ίσχυσε για τις ξένες επιχειρήσεις κάποια ειδική, πολύπλοκη φορολογική διαδικασία, αλλά ότι αυτές υποβλήθηκαν στην κανονική φορολογική διαδικασία, όπως οι εγχώριοι παραγωγοί.

Τέλος, πρέπει ακόμη να σημειωθεί πως, αν γίνει δεκτή η άποψη ότι το άρθρο 30 απαγορεύει την υποβολή σε μία ξένη φορολογική διαδικασία για την παροχή υπηρεσιών σ' ένα άλλο κράτος μέλος, τότε θα ήταν δύσκολο να πραγματοποιηθεί η ελεύθερη κυκλοφορία των υπηρεσιών, βασικό μέλημα της Συνθήκης. Γι' αυτό άλλωστε και η οδηγία 67/228 για το φόρο κύκλου εργασιών που ήδη ανέφερα και στην οποία δεν υπάρχει τώρα λόγος να επεκταθώ, δεν φαίνεται να αποκλείει την υποβολή της παροχής υπηρεσιών σ' ένα άλλο κράτος μέλος στο φόρο προστιθεμένης αξίας στο ενδιαφερόμενο κράτος (πρβλ. άρθρο 2α της Οδηγίας 67/228 της 11.4.1967).

Γι' αυτό πιστεύω ότι η υπαγωγή των υπηρεσιών, που παρείχε με τη συναρμολόγηση η αιτούσα, στην προϊσχύουσα γερμανική φορολογική διαδικασία (οι ιδιαιτερότητες και οι περιπλοκές του νέου νόμου για το φόρο προστιθεμένης αξίας δεν ενδιαφέρουν τώρα) δύσκολα μπορεί να θεωρηθεί παράβαση του άρθρου 30 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Με τις παρατηρήσεις αυτές ελέχθησαν τα ουσιώδη και επί του τρίτου ερωτήματος, στο μέτρο που αυτό μπορεί να θεωρηθεί σημαντικό για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

4. Ας συνοψίσω τώρα και πάλι τις απόψεις μου. Προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε ο πρόεδρος του Tribunale της Biella:

α) Το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ απαγορεύει να επιβάλλονται στα εισαγόμενα προϊόντα φόροι ανώτεροι από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα. Η εφαρμογή του προϋποθέτει τη σύγκριση των επιβαρύνσεων σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη τις προηγουμένως επιβληθείσες επιβαρύνσεις επί των εγχωρίων προϊόντων. Η απαγόρευση όμως δεν τίθεται σε εφαρμογή μόνο και μόνο λόγω της διαπίστωσης ότι έπρεπε να καταβληθεί φόρος κύκλου εργασιών επί της αξίας μιας βιομηχανικής εγκατάστασης μετά τη συναρμολόγηση, ενώ προηγουμένως κατά την εισαγωγή μεμονωμένων μηχανημάτων είχε ήδη απαιτηθεί εξισωτική εισφορά, η οποία έχει επίσης ως στόχο να λαμβάνεται υπόψη η εσωτερική επιβάρυνση με φόρο κύκλου εργασιών.

β) Η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, που αναφέρεται σε προβλήματα της επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας, προφανώς δεν είναι αναγκαία για την απόφαση επί της διαφοράς που εκκρεμεί στο εθνικό δικαστήριο, διότι η κύρια δίκη αφορά μόνο οφειλή φόρου, εκκαθαρισμένη σύμφωνα με τον παλιό γερμανικό νόμο για το φόρο κύκλου εργασιών. Το Δικαστήριο μπορεί επομένως να μην λάβει θέση επ' αυτού.

γ) Τα άρθρα 30 και 31 της Συνθήκης ΕΟΚ δεν αποκλείουν να υποβληθεί μία επιχείρηση εξαγωγών, με έδρα σ' ένα κράτος μέλος, όταν προβεί σε πράξη που, κατά το δίκαιο ενός άλλου κράτους μέλους, αποτελεί γενεσιουργό αιτία του φόρου, στη φορολογική διαδικασία που ισχύει στο κράτος αυτό και εφαρμόζεται όμοια στις εγχώριες επιχειρήσεις.