ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ GIUSEPPE TESAURO της 7ης Μαΐου 1991 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Με την παρούσα προσφυγή επιδιώκεται να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, απαλλάσσοντας από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις παρεχόμενες από ελεύθερους επαγγελματίες υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών των οποίων η αντιπαροχή συνίσταται σε δικαιώματα του δημιουργού, παρεχομένων από καλλιτέχνες πλαστικών τεχνών, συγγραφείς, επιμελητές φιλολογικών έργων, γραφίστες και φωτογράφους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικοσυνθέτες, συγγραφείς θεατρικών έργων, καθώς και σεναριογράφους, υπευθύνους προσαρμογής κειμένων ή διαλόγων και σκηνοθέτες οπτικοακουστικών παραγωγών, σε αντίθεση προς τη διάταξη του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ.

2. Υπενθυμίζω συνοπτικά ορισμένα περιστατικά της προκειμένης υποθέσεως τα οποία είναι σημαντικά στην ανάπτυξη των προτάσεών μου, παραπέμποντας κατά τα λοιπά στην έκθεση ακροατηρίου.

Ο ισπανικός νόμος 30, της 2ας Αυγούστου 1985, με τον οποίο καθιερώθηκε το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, όριζε στο άρθρο 7, παράγραφος 2, ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ, με μειωμένο συντελεστή 6 %, οι προαναφερθείσες υπηρεσίες που παρέχονται από επαγγελματίες.

Δύο έτη αργότερα, ωστόσο, με τον νόμο περί της πνευματικής ιδιοκτησίας (νόμος 22 της 11ης Νοεμβρίου 1987) οι ίδιες αυτές *υπηρεσίες* απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ.

Η απαλλαγή αυτή, την οποία η Επιτροπή θεωρεί ως αντίθετη προς την αρχή της καθολικότητας του φόρου που ορίζει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας, αποτελεί αντικείμενο της παρούσας προσφυγής.

3. Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επίδικη απαλλαγή δικαιολογείται από την παρέκκλιση του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β, της οδηγίας.

Η διάταξη αυτή ορίζει ότι, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου (η οποία έπρεπε να λήξει την 1η Ιανουαρίου 1983, αλλά παρατάθηκε εν συνεχεία), τα κράτη μέλη μπορούν « να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις ». Μεταξύ των παροχών που μπορούν να απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με το παράρτημα ΣΤ, περιλαμβάνονται ακριβώς οι υπηρεσίες που παρέχουν οι « συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης ».

Κατά τη γνώμη της Ισπανικής Κυβερνήσεως, η διάταξη αυτή επιτρέπει σε όλα τα κράτη μέλη,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

περιλαμβανομένων και εκείνων τα οποία προσχώρησαν αργότερα στην Κοινότητα, να διατηρούν για τη μεταβατική περίοδο που αναφέρει το άρθρο 28, παράγραφος 4, τις ισχύουσες απαλλαγές κατά τον χρόνο ενάρξεως εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

Σύμφωνα με την καθής κυβέρνηση, εφόσον το ισπανικό καθεστώς που προϋπήρχε εκείνου του ΦΠΑ δεν υπόκεινταν στον φόρο οι υπηρεσίες οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας, προκύπτει ότι η Ισπανία είχε την ευχέρεια να εφαρμόσει ως προς τις υπηρεσίες αυτές μεταβατικό καθεστώς απαλλαγής, σύμφωνα με το άρθρο 28.

4. Η Επιτροπή αντικρούει την άποψη αυτή βάσει δύο επιχειρημάτων. Πρώτον, θεωρεί ότι αν ληφθεί υπόψη ο εξαιρετικός χαρακτήρας της διατάξεως και ελλείψει ειδικής διατάξεως στην πράξη προσχωρήσεως, το άρθρο 28, παράγραφος 3, δεν μπορεί να έχει εφαρμογή στα κράτη τα οποία προσχώρησαν στην Κοινότητα αργότερα. Η άποψη αυτή, κατά την Επιτροπή, επιβεβαιώνεται a contrario από το γεγονός ότι, στην περίπτωση της Πορτογαλίας, η ευχέρεια απαλλαγής από τον ΦΠΑ ορισμένων συναλλαγών που αναφέρει το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β, αναφέρεται ρητά στην Πράξη Προσχωρήσεως. Αντίθετα, η Πράξη Προσχωρήσεως της Ισπανίας δεν περιλαμβάνει καμιά μνεία στην εν λόγω διάταξη, ώστε η δυνατότητα επικλήσεως του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β, προκειμένου να δικαιολογηθούν οι επίμαχες απαλλαγές, πρέπει να θεωρείται ως αποκλεισθείσα.

Δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι η Ισπανία μπορεί να επικαλεστεί την εν λόγω κατά παρέκκλιση διάταξη, εν πάση περιπτώσει η απαλλαγή που αποτελεί αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας δεν εντάσσεται στον τομέα εφαρμογής της διατάξεως και δεν βρίσκει στην τελευταία αυτή διάταξη κανένα δικαιολογητικό λόγο. Κατά την Επιτροπή, η εν λόγω διάταξη, όπως προκύπτει σαφώς από τη διατύπωσή της, επιτρέπει μόνο να « συνεχίσουν να απαλλάσσονται » ορισμένες συγκεκριμένες δραστηριότητες. Επομένως, η διάταξη επιτρέπει μόνον τη *διατήρηση* σε ισχύ ενός καθεστώτος απαλλαγής που προϋπήρχε, αλλά, εφόσον ο ΦΠΑ εφαρμόστηκε σε ορισμένες συγκεκριμένες υπηρεσίες, απαγορεύει τη *θέσπιση* εν συνεχεία ενός καθεστώτος απαλλαγής. Εν προκειμένω, όμως, δεν αμφισβητείται ότι στην Ισπανία οι εν λόγω δραστηριότητες είχαν υπαχθεί στο γενικό καθεστώς του ΦΠΑ, σύμφωνα με την έκτη οδηγία, με τον νόμο 30 της 2ας Αυγούστου 1985 και μέχρι την έκδοση του νόμου 22 της 11ης Νοεμβρίου 1987, δηλαδή επί δύο και πλέον έτη. Συνεπώς, είναι προφανές ότι η απαλλαγή που προβλέπεται με τον προαναφερθέντα νόμο του 1987 συνιστά νέα απαλλαγή η οποία ουδόλως δικαιολογείται από το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β.

5. Αναφέρω αμέσως ότι από τα δύο επιχειρήματα που επικαλείται η Επιτροπή, το δεύτερο μου φαίνεται αποφασιστικό.

Το κείμενο της διατάξεως είναι εξαιρετικά σαφές. Επιτρέπει μόνο *να συνεχίσουν να απαλλάσσονται* συγκεκριμένες δραστηριότητες « υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις ». Αντιθέτως, η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει να απαλλάσσεται απλώς από τον φόρο οποιαδήποτε δραστηριότητα η οποία δεν υπαγόταν στον φόρο πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας. Με άλλα λόγια, εφόσον κράτος μέλος — όπως ακριβώς η Ισπανία εν προκειμένω — κατ' εφαρμογή της οδηγίας υπήγαγε στον ΦΠΑ συγκεκριμένες δραστηριότητες, δεν μπορεί εν συνεχεία, σε μεταγενέστερο χρόνο, να επικαλείται το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β, για να καθιερώσει απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις ίδιες δραστηριότητες, απαλλάσσοντάς τις από την εφαρμογή του κοινού

συστήματος φόρου. Άλλωστε, η χορήγηση στα κράτη μιας τέτοιας ευχέρειας, εκτός του ότι ουδόλως δικαιολογείται από τη σαφή διατύπωση της εν λόγω διατάξεως, θα ήταν αντίθετη προς τις αρχές της καθολικότητας και της ουδετερότητας του φόρου οι οποίες διέπουν την οδηγία και οι οποίες, όπως ορθώς υπογράμμισε η Επιτροπή, αποτελούν το ουσιαστικό κλειδί για την ανάγνωση των διατάξεων εξαιρετικού χαρακτήρα.

Η προτεινόμενη ερμηνεία μου φαίνεται εξάλλου καθόλα σύμφωνη με ότι έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt, (Συλλογή 1986, σ. 2219), με την οποία διευκρίνισε ότι « το γράμμα της διατάξεως αυτής αντίκειται προς τη θέσπιση νέων απαλλαγών ή τη διεύρυνση της εκτάσεως των υφισταμένων απαλλαγών μετά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας ».

6. Υπό το φως των παρατηρήσεων αυτών, νομίζω ότι είναι δυνατό να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή χωρίς να χρειάζεται να εξεταστεί περισσότερο εμπεριστατωμένα το άλλο επιχειρήμα που προέβαλε η Επιτροπή, δηλαδή ότι, εφόσον η πράξη προσχωρήσεως σιωπά, το κράτος που προσχώρησε δεν μπορεί να επικαλείται το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β. Άλλωστε, το επιχείρημα αυτό δεν φαίνεται πειστικό εφόσον, ελλείψει ειδικών περιορισμών ή επιφυλάξεων, το προσχωρούν κράτος δέχεται το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που απορρέουν από το κοινοτικό κεκτημένο, πράγμα που, ενόψει της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει κατ' ανάγκη και τις διατάξεις του άρθρου 28.

7. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δεχθεί την προσφυγή και να καταδικάσει το καθού κράτος στα δικαστικά έξοδα.