# ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
# CLAUS GULMANN
## της 15ης Σεπτεμβρίου 1992 *

*Κύριε Πρόεδρε,*
*Κύριοι δικαστές,*

1. Η Επιτροπή άσκησε κατά της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, εφαρμόζοντας ένα σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ασυμβίβαστο με τις διατάξεις του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ του Συμβουλίου [1], παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ.

2. Ο τίτλος XIV της έκτης οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ορισμένα ειδικά καθεστώτα σε σχέση με τους γενικούς κανόνες της οδηγίας. Το άρθρο 24 ορίζει ειδικό καθεστώς για τις μικρές επιχειρήσεις. Το άρθρο 25 καθορίζει τους κανόνες σχετικά με το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των γεωργών, το δε άρθρο 26 προβλέπει ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων.

3. Δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν το ειδικό καθεστώς στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων εφόσον τα πρακτορεία αυτά ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν για την πραγματοποίηση του ταξιδίου παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο.

Το άρθρο 26, παράγραφος 2, ορίζει:

« Οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδίου, θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος, στο οποίο το πρακτορείο ταξιδίων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητος ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ενήργησε την παροχή των υπηρεσιών. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών θεωρείται ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή άνευ φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3, περίπτωση β', το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού άνευ ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης αντλεί άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές. »

Καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, το άρθρο 26, παράγραφος 2, το οποίο, σύμφωνα με τη δικογραφία, έχει μεταφερθεί στο γερμανικό δίκαιο, προβλέπει, ιδίως,

— ότι οι φορολογητέες πράξεις θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσιών και

— ότι βάση επιβολής φόρου αποτελεί το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων, πράγμα που αντιστοιχεί, κατά το μάλλον ή ήττον, στη διαφορά μεταξύ της τιμής που

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η δανική.

1 — Οδηγία 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).

έχει καταβληθεί από τον ταξιδιώτη στο πρακτορείο ταξιδίων και του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων κατά την αγορά από άλλους υποκειμένους στον φόρο υπηρεσιών ξενοδοχείου, μεταφοράς και άλλων από τις οποίες αντλεί άμεσο όφελος ο ταξιδιώτης.

Το κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενο περιθώριο κέρδους αποτελεί τη βάση αυτοτελούς φορολογήσεως των εν λόγω δραστηριοτήτων του πρακτορείου ταξιδίων. Στο άρθρο 26, παράγραφος 4, προβλέπεται ότι τα πρακτορεία ταξιδίων δεν μπορούν ούτε να προβαίνουν σε έκπτωση ούτε να επιτυγχάνουν την επιστροφή του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί από τους υποκειμένους στον φόρο από τους οποίους το πρακτορείο ταξιδίων έχει αγοράσει παροχές ξενοδοχείου, μεταφοράς κ.λπ.

4. Το άρθρο 26, παράγραφος 3, ορίζει:

« Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσόμενη σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 14. Αν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται τόσο εντός όσο και εκτός της Κοινότητας, πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενο μόνο το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδίων το οποίο αφορά τις πραγματοποιηθείσες εκτός της Κοινότητας πράξεις. »

Αυτή ακριβώς η τελευταία διάταξη είναι αυτή που, κατά τη γνώμη της Επιτροπής, δεν μεταφέρθηκε ορθώς στο γερμανικό δίκαιο.

Από την εν λόγω διάταξη προκύπτει ότι η βάση επιβολής φόρου των πρακτορείων ταξιδίων, δηλαδή το περιθώριό τους κέρδους, μειώνεται αν οι παροχές ξενοδοχιακής φύσεως, μεταφοράς κ.λπ., οι οποίες περιλαμβάνονται στην παροχή του πρακτορείου ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη, έχουν παρασχεθεί εκτός της Κοινότητας. Από την ίδια διάταξη προκύπτει επίσης ότι αυτό ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία μόνο ένα τμήμα της παροχής έχει πραγματοποιηθεί εκτός της Κοινότητας. Από την παράγραφο 3 προκύπτει ότι τα πρακτορεία ταξιδίων δεν θα καταβάλλουν, π.χ., τον ΦΠΑ παρά μόνο για το 50 % του περιθωρίου τους κέρδους, αν το 50 % των παροχών που έχουν αγορασθεί από άλλους υποκειμένους στον φόρο έχουν παρασχεθεί εκτός της Κοινότητας.

Η διάκριση που γίνεται με την παράγραφο 3 μεταξύ των παροχών που έχουν παρασχεθεί εντός και αυτών που έχουν παρασχεθεί εκτός της Κοινότητας δεν θέτει ιδιαίτερα προβλήματα, όσον αφορά παροχές οι οποίες, όπως οι παροχές ξενοδοχιακής φύσεως και διατροφής, παρέχονται στον τόπο ή στους τόπους προορισμού του ταξιδιού. Αντιθέτως, η διάκριση θέτει προβλήματα όσον αφορά τις παροχές μεταφοράς. Είναι δυνατό, στις περιπτώσεις αυτές, να είναι δυσχερής ο διαχωρισμός, όπως απαιτεί η παράγραφος 3, δεύτερη φράση, μεταξύ των παροχών που γίνονται εντός της Κοινότητας και των παροχών που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας (διεθνή ύδατα και τρίτες χώρες).

5. Η έκτη οδηγία μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο με τον νόμο της 29ης Νοεμβρίου 1979 περί του φόρου κύκλου εργασιών, ο οποίος άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 1980 (στο εξής: νόμος περί του ΦΠΑ του 1980). Οι συγκεκριμένοι κανόνες σχετικά με τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στις παροχές ταξιδιού τέθηκαν με το άρθρο 25 του νόμου, το οποίο δεν έχει υποστεί μεταγενεστέρως σημαντικές, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, τροποποιήσεις. Οι κανόνες του άρθρου 25 αποτελούν μεταφορά των γενικών αρχών του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Αυτό όμως δεν συμβαίνει όσον αφορά τη διάταξη του άρθρου 25, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου, η οποία διέπει τις απαλλαγές από τον φόρο. Δυνάμει του άρθρου 25, παράγραφος 2, απαλλάσσονται

ιδίως οι παροχές που συνίστανται σε « διεθνείς μεταφορές μέσω αεροπλάνου ή επιβατηγού πλοίου » και σε « μεταφορές μέσω αεροπλάνου ή επιβατηγού πλοίου που πραγματοποιούνται αποκλειστικώς εκτός του εδάφους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας » (στο εξής: διεθνείς εναέριες και θαλάσσιες μεταφορές).

6. Η Επιτροπή διατείνεται ότι οι κανόνες αυτοί συνεπάγονται ότι, όσον αφορά τα γερμανικά πρακτορεία ταξιδίων, οι απαλλαγές από τον φόρο είναι μεγαλύτερες από αυτές που επιτρέπεται κατά το άρθρο 26, παράγραφος 3, της οδηγίας.

Η γερμανική νομοθεσία μετέφερε το άρθρο 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών ξενοδοχιακής φύσεως και τις σχετικές με μεταφορές παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην ξηρά, π.χ. μέσω λεωφορείου ή σιδηροδρόμου. Διαφορετική είναι η κατάσταση όσον αφορά τις μεταφορές μέσω αεροπλάνου ή πλοίου. Η γερμανική νομοθεσία απαλλάσσει από τον φόρο κάθε είδους εναέρια ή θαλάσσια μεταφορά εφόσον αυτή είναι « διεθνής », δηλαδή δεν περιορίζεται στη μεταφορά επί του γερμανικού εδάφους. Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει την απαλλαγή μόνο εφόσον οι παροχές μεταφοράς πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι αυτή η μη ορθή μεταφορά της έκτης οδηγίας προκαλεί στεβλώσεις στον ανταγωνισμό σε σχέση με τα πρακτορεία ταξιδίων των άλλων χωρών και, έχει, εξάλλου, αρνητική επίπτωση στους προερχομένους από τον ΦΠΑ ιδίους πόρους της Κοινότητας.

7. Η Γερμανική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί ότι η εν λόγω διάταξη του νόμου περί του ΦΠΑ του 1980 αποτελεί ατελή μεταφορά του άρθρου 26, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως, ισχυρίζεται ότι αυτή η ανεπαρκής μεταφορά δικαιολογείται από έναν από τους δυο ακολούθους λόγους.

Η εν λόγω Κυβέρνηση διατείνεται, κυρίως, ότι το άρθρο 26 δεν μπορεί να τύχει πρακτικής εφαρμογής — εν πάση περιπτώσει όσον αφορά τα διεθνή αεροπορικά ταξίδια — και πρέπει, κατά συνέπεια, να θεωρηθεί ανυπόστατο.

Επικουρικώς, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το γερμανικό σύστημα είναι θεμιτό, διότι καλύπτεται από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας σε συνδυασμό με τις διατάξεις του σημείου 27 του παραρτήματος ΣΤ

**'Οσον αφορά το ζήτημα αν το άρθρο 26, παράγραφος 3, της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ανυπόστατο επειδή η διάταξη αυτή δεν μπορεί να τύχει πρακτικής εφαρμογής**

8. Η Επιτροπή ζητεί να κριθεί απαράδεκτο το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως σχετικά με το ανίσχυρο της εν λόγω διατάξεως. Ισχυρίζεται ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν είναι δυνατό να ελέγχεται, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως, το κύρος μιας διατάξεως που περιλαμβάνεται σε πράξη του Συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένων των διατάξεων των οδηγιών.

Η Επιτροπή, παραπέμπει, μεταξύ άλλων, στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 226/87, Επιτροπή κατά Ελλάδος[2], όπου το

2 — Απόφαση της 30ής Ιουνίου 1988 (Συλλογή 1988, σ. 3611). Μεταξύ των λοιπών αποφάσεων, μπορεί να αναφερθεί η απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 1978, 156/77, Επιτροπή κατά Βελγίου (Sml. 1978, σ. 1881).

Δικαστήριο δέχτηκε, σύμφωνα και με προηγούμενες αποφάσεις του, ότι:

« ( ... ) το σύστημα των ενδίκων βοηθημάτων που έχει καθιερωθεί με τη Συνθήκη διακρίνει τις προσφυγές των άρθρων 169 και 170, αφενός, με τις οποίες σκοπείται να αναγνωριστεί ότι ένα κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις του, και τις προσφυγές των άρθρων 173 και 175, αφετέρου, με τις οποίες σκοπείται ο έλεγχος της νομιμότητας των πράξεων ή παραλείψεων των κοινοτικών οργάνων. Τα ένδικα αυτά βοηθήματα επιδιώκουν διαφορετικούς στόχους και διέπονται από διαφορετικές ρυθμίσεις. Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί, επομένως, ελλείψει διατάξεως της Συνθήκης που θα του το επέτρεπε ρητά, να επικαλεστεί την έλλειψη νομιμότητας μιας αποφάσεως της οποίας είναι αποδέκτης ως μέσο άμυνας κατά προσφυγής λόγω παραβάσεως, στηριζόμενης στην παράλειψη εκτελέσεως της αποφάσεως αυτής. » ( σκέψη 14 )

Όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα σκέψη, με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο έλαβε θέση σχετικά με μια κατάσταση στην οποία η προσφυγή λόγω παραβάσεως αφορούσε μια απόφαση απευθυνομένη στο κράτος μέλος. Το Δικαστήριο δεν έχει εισέτι αποφανθεί ως προς το αν η ίδια λύση θα ισχύει αν η ένσταση ελλείψεως νομιμότητας προτείνονταν στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραλείψεως αναφορικά με τη μη ορθή μεταφορά στο εθνικό δίκαιο της διατάξεως μιας οδηγίας.

Εκ πρώτης όψεως, δεν προκύπτει ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι οι οδηγίες πρέπει, στην αλληλουχία αυτή, να αντιμετωπίζονται διαφορετικά απ' ό,τι οι αποφάσεις. Όπως ακριβώς και οι αποφάσεις, τις οποίες αφορά η προαναφερθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, οι οδηγίες απευθύνονται στα κράτη μέλη τα οποία μπορούν να αμφισβητήσουν τη νομιμότητά τους σύμφωνα με το άρθρο 173 της Συνθήκης.

Δεν μπορεί όμως, κατά τη γνώμη μου, να αποκλειστεί πλήρως ότι είναι δυνατό από μία πλέον εμπεριστατωμένη ανάλυση, κατά την οποία θα λαμβάνονταν επίσης υπόψη οι πραγματικοί λόγοι που στηρίζουν την ευχέρεια να ελέγχεται η δυνατότητα εφαρμογής ή το κύρος γενικών πράξεων δυνάμει των άρθρων 184 και 177 της Συνθήκης, να προκύψει ότι μπορεί να υφίστανται, εν προκειμένω, λόγοι ώστε, στην αλληλουχία αυτή, οι οδηγίες να αντιμετωπίζονται διαφορετικώς απ' ό,τι οι αποφάσεις[3].

Όμως ουδείς λόγος συντρέχει εν προκειμένω ώστε να χρειάζεται να αποφανθεί το Δικαστήριο επί του ζητήματος αυτού. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το άρθρο 26, παράγραφος 3, της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ανυπόστατο και στο γεγονός ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να προτείνουν ενστάσεις, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως, όταν η αμφισβητουμένη διάταξη πάσχει « από ιδιαιτέρως σοβαρές και προφανείς πλημμέλειες σε σημείο που να μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανυπόστατη »[4].

9. Η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι το άρθρο 26, παράγραφος 3, πρέπει να θεωρηθεί ανυπόστατο, διότι είναι αδύνατο να τύχει πρακτικής εφαρμογής η διάταξη αυτή όσον αφορά τις παροχές που συνίστανται σε διεθνείς εναέριες μεταφορές. Η εν λόγω Κυβέρνηση υποστηρίζει ιδίως ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να μπορούν να υπολογίζουν εκ των προτέρων το ύψος του φόρου[5] και ότι είναι αδύνατη η πραγματοποίηση ενός τέτοιου προηγούμενου υπολογισμού στην περίπτωση

3 — Το ζήτημα αυτό δεν έχει θιγεί από τους διαδίκους. Απ' ό,τι γνωρίζω, η επιστήμη δεν έχει προβεί σε εμπεριστατωμένη ανάλυση του ιδιαίτερου αυτού ζητήματος. Όσον αφορά μια γενικότερη, από θεωρητική και πρακτική άποψη, ανάπτυξη των ενστάσεων ελλείψεως νομιμότητος, βλ. Kovar: Contentieux de la légalité — L' exception d' illigalité, Jurisclasseur de droit international, 1981, τεύχος 161-C, τρίτο μέρος, παράγραφοι 19 έως 25.

4 — Βλ. σκέψη 16 της αναφερθείσας στην υποσημείωση 2 αποφάσεως.

5 — Βλ. την απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Μαΐου 1982, 15/81, Schul ( Συλλογή 1982, σ. 1409, σκέψη 14 ).

των διεθνών εναερίων μεταφορών. Αναφέρει ιδίως ότι όχι μόνο είναι συχνά εξαιρετικά δυσχερής για τα πρακτορεία ταξιδίων η κατανομή των δαπανών σχετικά με τις εναέριες μεταφορές που γίνονται, αντίστοιχα, υπεράνω του εδάφους της Κοινότητας, των διεθνών υδάτων και του εδάφους τρίτων χωρών, αλλά μπορεί μάλιστα να είναι αδύνατος και ο εκ των προτέρων υπολογισμός των διαφόρων τμημάτων ενός συγκεκριμένου αεροπορικού ταξιδιού. Τα πρακτορεία ταξιδίων δεν γνωρίζουν πάντοτε εκ των προτέρων τα δρομολόγια που εφαρμόζουν οι αεροπορικές εταιρίες. Είναι δυνατό να υφίστανται εναλλακτικά δρομολόγια και μπορεί να υπάρχουν δρομολόγια σε σχέση με τα οποία αποκλείεται να είναι εκ των προτέρων γνωστό αν στη συγκεκριμένη περίπτωση η πτήση θα γίνει υπεράνω του εδάφους κράτους μέλους ή των διεθνών υδάτων, δεν είναι δε σπάνιο να καθίσταται αναγκαία, σε ορισμένες περιπτώσεις, λόγω καιρικών συνθηκών η αλλαγή, π.χ., του προβλεπομένου δρομολογίου.

10. Η Επιτροπή αμφισβητεί ότι τα εκτιθέμενα από τη Γερμανική Κυβέρνηση προβλήματα καθιστούν αδύνατη την πρακτική εφαρμογή του άρθρου 26, παράγραφος 3. Στην αλληλουχία αυτή, η Επιτροπή ανέφερε, ιδίως, ότι τα άλλα κράτη μέλη, τα οποία δεν έχουν κάνει χρήση των επιτρεπουσών παρεκκλίσεις διατάξεων της οδηγίας, μπόρεσαν, σύμφωνα με τα στοιχεία που διαθέτει, να προβούν στην πρακτική εφαρμογή της οδηγίας.

11. Είναι βέβαιο ότι η Γερμανική Κυβέρνηση απέδειξε ότι η διάταξη του άρθρου 26, παράγραφος 3, είναι δυνατό να μη μπορεί ευχέρως να εφαρμοστεί όσον αφορά τα ενδιαφερόμενα πρακτορεία ταξιδίων. Και αυτός είναι προφανώς ο λόγος για τον οποίο η Επιτροπή επεξεργάζεται τώρα, σύμφωνα με τη δικογραφία, πρόταση τροποποιήσεως της οδηγίας αυτής.

Όμως, κατά τη γνώμη μου, είναι επίσης βέβαιο ότι οι δυσχέρειες αυτές δεν συνεπάγονται ότι η επίμαχη διάταξη πρέπει να θεωρηθεί ως ανυπόστατη.

Προκειμένου μια πράξη του Συμβουλίου να μπορεί να θεωρηθεί ως ανυπόστατη πρέπει τα επισημανθέντα σ' αυτήν ελαττώματα να είναι ιδιατέρως σοβαρά και προφανή.

Κατά την προσωπική μου εκτίμηση της συγκεκριμένης καταστάσεως, είναι σημαντικό να διαπιστωθεί ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε η Επιτροπή, το σύστημα εφαρμόζεται πράγματι στα κράτη μέλη που έχουν μεταφέρει στο εθνικό τους δίκαιο τη διάταξη αυτή και ότι η Γερμανική Κυβέρνηση δεν μπόρεσε να αποδείξει το αντίθετο [6].

Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι από τη δικογραφία προκύπτει ότι μόλις το 1989, μετά την άσκηση από την Επιτροπή της προσφυγής λόγω παραβάσεως, η Γερμανική Κυβέρνηση έθεσε το πρόβλημα αυτό στο πλαίσιο της Συμβουλευτικής Επιτροπής ΦΠΑ που έχει συσταθεί με το άρθρο 29 της οδηγίας [7].

6 — Πρόκειται για την Ισπανία, τη Γαλλία, την Ιταλία, το Λουξεμβούργο και τη Μεγάλη Βρετανία. Από τα παρασχεθέντα στοιχεία προκύπτει ότι τα άλλα κράτη μέλη έχουν κάνει χρήση των επιτρεπουσών παρεκκλίσεις διατάξεων της οδηγίας είτε για να απαλλάσσονται πλήρως από ΦΠΑ οι εν λόγω παροχές, ασχέτως του αν η μεταφορά πραγματοποιείται εντός ή εκτός της Κοινότητας (Δανία, Ιρλανδία και Κάτω Χώρες), είτε για να φορολογούνται πλήρως οι παροχές υπηρεσιών, ασχέτως του αν αυτές πραγματοποιούνται εντός ή εκτός της Κοινότητας. Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από πίνακα συνημμένο σε έγγραφο εργασίας που επεξεργάσθηκε η Επιτροπή· βλ. παράρτημα 18 του δικογράφου της προσφυγής (προσθήκη ΙΙ).

7 — Κατά την 25η συνεδρίαση της επιτροπής, που πραγματοποιήθηκε στις 10 και 11 Απριλίου 1989, συζητήθηκε το πρόβλημα και η πλειονότητα των αντιπροσωπειών εκφράσθηκε υπέρ της απόψεως ότι ένα ταξίδι πρέπει να χαρακτηρίζεται ως εσωτερικό ή εξωτερικό σε σχέση με την Κοινότητα ανάλογα με τον τόπο προορισμού. Οι συστάσεις της επιτροπής δεν είναι δεσμευτικές.

Σημασία επίσης έχει το ότι οι γερμανικές αρχές, εφαρμόζοντας το άρθρο 26, παράγραφος 3, κατά τρόπο καταφανώς αντίθετο προς την οδηγία, εκ των προτέρων απέκλεισαν οποιαδήποτε δυνατότητα επιλύσεως των προβαλλομένων σήμερα από τη Γερμανική Κυβέρνηση πρακτικών δυσχερειών στο πλαίσιο της διοικητικής πρακτικής, π. χ., με ερμηνεία της οδηγίας κατά την οποία η βάση επιβολής φόρου θα υπολογιζόταν ανάλογα με το προβλεπόμενο δρομολόγιο και όχι σύμφωνα με το δρομολόγιο που πραγματοποιήθηκε.

12. Επιπροσθέτως, δεν φαίνεται δικαιολογημένη η θέση της Γερμανικής Κυβερνήσεως κατά την οποία η πραγματοποιηθείσα μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο είναι αυτή που προσεγγίζει περισσότερο τις νομικές αντιλήψεις που διαπνέουν το άρθρο 26, παράγραφος 3. Η Γερμανική Κυβέρνηση απαλλάσσει κάθε μορφή εναέριας (και θαλασσίας) διεθνούς μεταφοράς και αυτό δεν μπορεί, βεβαίως, να θεωρηθεί ως ειλικρινής προσπάθεια μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο του άρθρου 26, παράγραφος 3, της οδηγίας, έστω και αν ελήφθησαν υπόψη, κατά τη μεταφορά αυτή, οι μνημονευθείσες ανωτέρω πρακτικές δυσχέρειες [8].

13. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι πρέπει να απαλλάσσονται οι διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές διότι πραγματοποιούνται σχεδόν αποκλειστικώς εκτός της Κοινότητας. Το γεγονός αυτό, που μπορεί ενδεχομένως να χρησιμοποιηθεί ως επιχείρημα για την τροποποίηση του άρθρου 26, παράγραφος 3, της οδηγίας, δεν μπορεί, προφανώς, να δικαιολογήσει τη μη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του ισχύοντος κανόνα.

14. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε επίσης ότι η επίμαχη διάταξη της οδηγίας είναι αντίθετη προς την αρχή της ασφάλειας του δικαίου και, ιδίως, προς την επιταγή της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου που είναι δυνατό να έχουν οικονομικές συνέπειες [9]. Η γνώμη μου είναι ότι το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει άνευ εταίρου το επιχείρημα αυτό. Δύσκολα γίνεται αντιληπτό τι αυτό προσθέτει στην επιχειρηματολογία της Γερμανικής Κυβερνήσεως όσον αφορά την αδυναμία πρακτικής εφαρμογής της διατάξεως.

15. Ούτε, άλλωστε, νομίζω ότι πρέπει να τύχει περαιτέρω εξετάσεως η γερμανική επιχειρηματολογία, όσον αφορά τις στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό που θα προέκυπταν από την ορθή μεταφορά στο εθνικό δίκαιο του άρθρου 26, παράγραφος 3. Βεβαίως, σε περίπτωση ορθής μεταφοράς της διατάξεως αυτής, τα γερμανικά πρακτορεία ταξιδίων θα βρίσκονταν σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους στις Κάτω Χώρες και τη Δανία, όπου το άρθρο 26, παράγραφος 3, δεν έχει τεθεί σε εφαρμογή. Όμως, η διαφορά αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι τα εν λόγω δύο κράτη έκαναν χρήση των μεταβατικών διατάξεων της οδηγίας. Επομένως, το γεγονός αυτό δεν μπορεί να προβάλλεται για να δικαιολογηθεί η μη μεταφορά των διατάξεων της οδηγίας σε κράτη μέλη που δεν έχουν κάνει χρήση των μεταβατικών διατάξεων.

16. Για τους λόγους αυτούς πρέπει το Δικαστήριο να απορρίψει τη γερμανική επιχειρηματολογία σχετικά με το ότι το άρθρο 26, παράγραφος 3 είναι ανυπόστατο. Η Γερμανία ήταν και είναι υποχρεωμένη να μεταφέρει δεόντως το άρθρο 26, παράγραφος 3, στο εθνικό της

8 — Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου περί του ΦΠΑ του 1980 προκύπτει ότι οι επίδικοι εν προκειμένω κανόνες αιτιολογήθηκαν από τον κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και τη μέριμνα απλοποιήσεως της εισπράξεως του φόρου, βλ. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages της 8ης Μαΐου 1979 περί του άρθρου 25 (παράρτημα 16 της απαντήσεως της Επιτροπής στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου).

9 — Βλ. π.χ. την απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 1989, 92/87 και 93/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας και Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1989, σ. 405), και την απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1990, σ. I-691).

δίκαιο, εκτός αν η μη μεταφορά στηρίζεται σε μια από τις μεταβατικές διατάξεις της οδηγίας.

**Όσον αφορά τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας**

17. Όπως έχω αναφέρει, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, αν το άρθρο 26, παράγραφος 3, της οδηγίας θα πρέπει να θεωρηθεί έγκυρο, οι επίδικες γερμανικές διατάξεις στηρίζονται στον ειδικό μεταβατικό κανόνα του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 27 [10].

Το κείμενο της εν λόγω διατάξεως έχει ως εξής:

« 3. Κατά τη διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη δύνανται:

(...)

β) να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις. » [11]

Το κείμενο του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 27, έχει ως εξής:

« οι προβλεπόμενες από το άρθρο 26 παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων καθώς και οι παροχές υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ενεργούν επ' ονόματι και για λογαριασμό του ταξιδιώτη, για ταξίδια πραγματοποιούμενα στο εσωτερικό της Κοινότητας ».

Η μεταβατική αυτή διάταξη, η οποία εξακολουθεί να ισχύει [12], χρησιμοποιήθηκε, όπως έχω προαναφέρει, από τρία κράτη μέλη ως έρεισμα για τη διατήρηση των συστημάτων απαλλαγής που ίσχυαν προηγουμένως για τα πρακτορεία ταξιδίων.

18. Η Επιτροπή έχει τη γνώμη ότι η μεταβατική αυτή διάταξη δεν μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω. Το εν λόγω κοινοτικό όργανο ισχυρίζεται ιδίως ότι η μεταβατική διάταξη δεν επιτρέπει τη μερική παρέκκλιση από τις διατάξεις της οδηγίας από τις οποίες είναι δυνατή παρέκκλιση δυνάμει της διατάξεως αυτής. Έτσι, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί, όπως έπραξε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία, να επιλέξει τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των αρχών του άρθρου 26 της οδηγίας παραλείποντας μόνο να μεταφέρει τη διάταξη ως προς ένα τμήμα του πεδίου εφαρμογής της παραγράφου 3.

Η Επιτροπή ισχυρίζεται επίσης ότι η χρήση της μεταβατικής διατάξεως δεν είναι δυνατή, διότι οι ειδικοί κανόνες του νόμου περί του

10 — Κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, η Γερμανική Κυβέρνηση αναφέρθηκε επίσης στο σημείο 17 του παραρτήματος ΣΤ, πλην όμως η αναφορά αυτή δεν επανελήφθη κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία.

11 — Στα αντίστοιχα κείμενα στη γερμανική, τη γαλλική και την αγγλική γλώσσα η διάταξη αυτή έχει ως εξής:
— b) die in Anfang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien;
— b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l' annexe F dans les conditions existantes dans l' Etat membre;
— b) continue to exempt the activities set out in Annex F under contitions existing in the Member State concerned;

12 — Η Επιτροπή προέτεινε την κατάργηση της διατάξεως αυτής στο πλαίσιο της προτάσεώς της για την 18η οδηγία ΦΠΑ σχετικά με την κατάργηση ορισμένων παρεκκλίσεων που προβλέπονται από το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, το τμήμα αυτό της προτάσεως της Επιτροπής δεν υιοθετήθηκε από τα κράτη μέλη, βλ. 18η οδηγία ΦΠΑ του Συμβουλίου, της 18ης Ιουλίου 1989 ( ΕΕ L 226, σ. 21 ).

ΦΠΑ του 1980 σχετικά με την απαλλαγή των διεθνών εναερίων και θαλασσίων μεταφορών δεν συνιστούν επέκταση μιας απαλλαγής « υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις ».

19. Απαντώντας σε ερωτήσεις του Δικαστηρίου, οι διάδικοι παρέσχον λεπτομερή στοιχεία σχετικά με το σύστημα που ίσχυε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία πριν από τη θέσπιση του νόμου περί του ΦΠΑ του 1980. Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι η θέσπιση του νέου νόμου περί του ΦΠΑ είχε ως αποτέλεσμα σημαντικότατες τροποποιήσεις στη φορολογία των παροχών υπηρεσιών των γραφείων ταξιδίων. Ο νόμος περί του ΦΠΑ που ίσχυε προηγουμένως δεν προέβλεπε ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων, οι πράξεις των οποίων, όπως είναι επόμενο, υπόκεινταν καταρχήν στους γενικούς κανόνες του νόμου, δηλαδή τα πρακτορεία ταξιδίων κατέβαλλαν τον ΦΠΑ επί κάθε παροχής υπηρεσίας με έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ. Αναφέρθηκε επίσης ότι οι σχετικοί με το φορολογικό καθεστώς των διεθνών εναερίων και θαλασσίων μεταφορών κανόνες, για τις οποίες πρόκειται εδώ, ήταν διαφορετικοί, τόσο από απόψεως διαμορφώσεώς τους όσο και από απόψεως πηγής δικαίου, από τους κανόνες του νόμου περί του ΦΠΑ του 1980 [13]. Τέλος, από όσα αναφέρθηκαν προκύπτει ότι μπορεί να ληφθεί ως βάση η σκέψη ότι, παρά τις διαφορές αυτές, οι κανόνες που ίσχυαν προηγουμένως κατέληγαν στην πραγματικότητα στο ίδιο φορολογικό αποτέλεσμα με αυτό των κανόνων του νόμου περί του ΦΠΑ του 1980.

20. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί, από την άποψη αυτή, να αμφισβητηθεί ότι η Γερμανία « εξακολουθεί να απαλλάσσει τις πράξεις » που συνίστανται σε εναέριες και θαλάσσιες μεταφορές [14]. Απομένει να εξεταστεί το ζήτημα, αφενός, αν ορθώς η Επιτροπή υποστηρίζει ότι κράτος μέλος που προτίθεται να κάνει χρήση μεταβατικού κανόνα δεν μπορεί να πράξει κάτι τέτοιο, σε σχέση με το άρθρο 26, παρά μόνο ως προς το σύνολό του και, αφετέρου, αν η απαλλαγή εξακολουθεί να υφίσταται « υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις ».

21. Θα ενδεικνυόταν, καταρχάς, να υπογραμμιστεί ότι οι μεταβατικές διατάξεις που επιτρέπουν παρεκκλίσεις από τους κανόνες μιας οδηγίας και, ως εκ τούτου, καθυστέρηση της πραγματοποιήσεως της σκοπουμένης από την οδηγία εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών πρέπει να ερμηνεύονται συσταλικά.

Παρόλα αυτά, θα θεωρούσα εσφαλμένο να ερμηνεύσει το Δικαστήριο το άρθρο 28, παράγραφος 3, υπό την έννοια ότι αποκλείεται πάντοτε η μερική χρησιμοποίηση της ευχέρειας παρεκκλίσεως από την οδηγία.

Δυσχερώς μπορώ να αντιληφθώ από ποιους πραγματικούς λόγους θα συνήγετο η απόλυτη υποχρέωση ότι πρέπει να γίνεται χρήση του μεταβατικού καθεστώτος μόνο όταν ένα κράτος μέλος αφίσταται πλήρως από την εφαρμογή του συστήματος του άρθρου 26. Δεν καταλαβαίνω πώς το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος επιλέγει να θέσει σε εφαρμογή τις αρχές του άρθρου 26 και αφίσταται μόνο από την

13 — Έτσι, το ισχύον τότε φορολογικό σύστημα δεν αφορούσε καθόλου τις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές ούτε δε επρόκειτο για πραγματική απαλλαγή. Αντιθέτως, οι διεθνείς εναέριες μεταφορές έπρεπε, καταρχήν, να φορολογούνται, αλλά απαλλάσσονταν δυνάμει σχετικής υπουργικής αποφάσεως.

14 — Επομένως, δεν πρόκειται εδώ για μια κατάσταση στην οποία η Γερμανική Κυβέρνηση, αφού μετέφερε ορθώς σε μια πρώτη φάση την οδηγία στο εσωτερικό της δίκαιο, επανέφερε μια απαλλαγή που υφίστατο προηγουμένως. Επομένως, οι αποφάσεις του Δικαστηρίου της 17ης Οκτωβρίου 1991 στην υπόθεση C-35/90, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1991, σ. I-5073), και της 8ης Ιουνίου 1986 στην υπόθεση 73/85, Kerrutt (Συλλογή 1986, σ. 2219), στις οποίες αναφέρθηκε η Επιτροπή, δεν ασκούν άμεση επιρροή, διότι αφορούν περιπτώσεις στις οποίες το κράτος μέλος είχε επαναφέρει απαλλαγές πού ίσχυαν προηγουμένως.

εφαρμογή των ειδικών κανόνων του άρθρου 26, παράγραφος 3, όσον αφορά συγκεκριμένες και ευχερώς δυνάμενες να προσδιοριστούν πράξεις είναι δυνατό να έχει δυσμενείς συνέπειες για την ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στα κράτη μέλη. Η παρέκκλιση αυτή δεν θίγει την αρχή του άρθρου 26, παράγραφος 2, κατά την οποία οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο ταξιδίων θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη. Δυνάμει του γερμανικού δικαίου, το περιθώριο ακριβώς κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων είναι αυτό που, σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 2, φορολογείται. Η ειδική παρέκκλιση συνίσταται αποκλειστικώς στη μείωση του μεγέθους του περιθωρίου αυτού σε σχέση με αυτό που προκύπτει από τους κανόνες του άρθρου 26, παράγραφος 3. Δυσχερώς αντιλαμβάνομαι ως προς τι θα ενισχυόταν η ασφάλεια του δικαίου, αν η Γερμανική Κυβέρνηση μπορούσε να χρησιμοποιήσει τη μεταβατική διάταξη μόνο για να διατηρηθεί πλήρως το προηγουμένως ισχύον για τα πρακτορεία ταξιδίων καθεστώς.

Μπορεί μάλιστα να υποστηριχθεί ότι η συσταλτική ερμηνεία της μεταβατικής διατάξεως μπορεί να έχει δυσμενή αποτελέσματα για την ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας στα κράτη μέλη. Η συσταλτική ερμηνεία επιβάλλει στα κράτη μέλη να επιλέξουν μεταξύ του « όλα ή τίποτα ». Η επιλογή αυτή θα εξανάγκαζε ένα κράτος μέλος, το οποίο θεωρεί αναγκαία τη διατήρηση μιας υπάρχουσας παρεκκλίσεως, να διατηρήσει ολόκληρο το υφιστάμενο νομικό σύστημα, έστω και αν, εξάλλου, θεωρείται και δυνατό και ενδεδειγμένο και ευκταίο να εφαρμοστεί το σύστημα που προβλέπεται από την οδηγία στον τομέα αυτό.

Αναντιρρήτως είναι δυσάρεστο, από την άποψη της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου στην Κοινότητα, να εξακολουθεί να είναι δυνατή για τα κράτη μέλη η διατήρηση βάσει μεταβατικής διατάξεως ειδικών εθνικών ρυθμίσεων. Δεν μου φαίνεται ωστόσο εύλογο, υπό το πρίσμα αυτό, να ερμηνευθεί η μεταβατική διάταξη υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη που επιθυμούν να κάνουν χρήση της διατάξεως αυτής εμποδίζονται να προβούν σε μερική μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26 — μεταφορά η οποία, σε τελευταία ανάλυση, θα ήταν προς το συμφέρον της ομοιόμορφης εφαρμογής του άρθρου 26 στα κράτη μέλη και θα αποτελούσε, εν πάση περιπτώσει, ένα πρώτο βήμα προς την κατεύθυνση της πλήρους μεταφοράς της διατάξεως αυτής.

22. Επομένως, καίτοι δεν πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να αποκλειστεί η εφαρμογή της μεταβατικής διατάξεως του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', για τον πρώτο από τους προβαλλόμενους από την Επιτροπή λόγους, φρονώ ωστόσο ότι οφείλω να συμφωνήσω με την Επιτροπή ότι η διατήρηση της απαλλαγής των διεθνών εναερίων και θαλασσίων μεταφορών δεν έγινε, όπως απαιτεί η μεταβατική διάταξη, « υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις ».

Η προϋπόθεση αυτή, η οποία αποτελεί συγκεκριμενοποίηση της απαιτήσεως « διαρκούς » απαλλαγής, πρέπει, κατά τη γνώμη μου να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, έστω και αν δυσχερώς μπορεί να απαιτηθεί η ολική διατήρηση μιας ισχύουσας ρυθμίσεως, πρέπει, πάντως, να πρόκειται για πανομοιότυπη νομική κατάσταση. Πρέπει, να μπορεί ευχερώς να διαπιστωθεί ότι πρόκειται για « διαρκή απαλλαγή », προκειμένου ιδίως η μεταβατική διάταξη να μη χρησιμοποιηθεί για τη δημιουργία νέων παρεκκλίσεων.

Δεν μπορεί λογικώς να υποστηριχθεί εν προκειμένω ότι οι σχετικές διατάξεις του νόμου περί του ΦΠΑ του 1980 πληρούν την προϋπόθεση για την οποία πρόκειται εδώ. Τα παρασχεθέντα από τους διαδίκους στοιχεία που έχω προαναφέρει καταδεικνύουν ότι το κείμενο των σχετικών κανόνων της προγενέστερης νομοθεσίας ήταν περισσότερο περίπλοκο και λιγότερο διαφανές απ' ό,τι το κείμενο των κανόνων του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου περί του ΦΠΑ του 1980. Επιπροσθέτως, το προηγουμένως ισχύον νομικό καθεστώς είχε σε ορισμένο βαθμό καθοριστεί επί διοικητικού επιπέδου υπό τη μορφή ενός συστήματος απαλλαγών και είχε, όπως είναι επόμενο, εντελώς διαφορετική αξία, από άποψη πηγών δικαίου, απ' ό,τι οι ήδη ισχύουσες απαλλαγές που προβλέπονται από σαφείς νομοθετικές διατάξεις.

23. Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι η μεταβατική διάταξη του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', δεν μπορεί να προβληθεί ως βάση για την ατελή μεταφορά του άρθρου 26 της οδηγίας.

Εξάλλου, φρονώ ότι η ορθότητα της λύσεως αυτής ενισχύεται σε ορισμένο βαθμό από το γεγονός ότι στις προπαρασκευαστικές εργασίες του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου περί του ΦΠΑ του 1980, δεν αναφέρθηκε ότι οι ειδικοί κανόνες που εφαρμόζονται στις διεθνείς εναέριες και θαλάσσιες μεταφορές ισοδυναμούν με διατήρηση της ισχύουσας μέχρι τότε και αντίθετης προς την έκτη οδηγία ΦΠΑ ρυθμίσεως και ότι στηρίζονται σε μια από τις μεταβατικές διατάξεις της οδηγίας αυτής. Επιπλέον, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν προέβαλε το επιχείρημα αυτό παρά σ' ένα προχωρημένο στάδιο της διαδικασίας λόγω παραβάσεως, δηλαδή με μια συμπληρωματική της απάντηση, της 30ής Απριλίου 1990, στην αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής της 29ης Δεκεμβρίου 1989.

## Συμπέρασμα

24. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να κάνει δεκτά τα αιτήματα της Επιτροπής κατά της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και να καταδικάσει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.