

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΩΣ
SIR GORDON SLYNN
ΠΟΥ ΑΝΕΠΤΥΧΘΗΣΑΝ ΣΤΙΣ 18 ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ 1981¹

*Κύριε πρόεδρε,
κύριοι δικαστές,*

Ἡ παρούσα υπόθεση ἤχθη ἐνώπιον τοῦ Δικαστηρίου, κατόπιν αἰτήσεως τοῦ Finanzgericht τοῦ Münster, στήν Ὁμοσπονδιακή Δημοκρατία τῆς Γερμανίας, περί ἐκδόσεως προδικαστικῆς ἀποφάσεως, τῆς 27ης Νοεμβρίου 1980. Ἡ σχετική διάταξη ἐξεδόθη στή πλαίσια τῆς προσφυγῆς τῆς Ursula Becker, ἀνεξάρτητης μεσιτριάς πιστώσεων, κατά τοῦ Finanzamt τοῦ Münster-Innenstadt (στό ἐξῆς, Finanzamt). Διά τῆς προσφυγῆς τῆς ἐξήτει τήν ἀπαλλαγὴ τῆς ἀπό τόν φόρο προστιθεμένης ἀξίας (ΦΠΑ) γιά τήν περίοδο ἀπό τόν Μάρτιο μέχρι τόν Ἰούνιο τοῦ 1979 δυνάμει τοῦ ἀρθροῦ 13 τμήμα Β στοιχείο δ σημείο 1 τῆς ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977, (ΕΕ εἰδ. ἐκδ. 09/001, σ. 49).

Τό ἀρθρο 1 τῆς ὁδηγίας ὀρίζει ὅτι τὰ Κράτη μέλη «προσαρμόζουν τό ἤδη ἐφαρμοζόμενο σύστημα φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας πρὸς τίς διατάξεις τῶν κατωτέρω ἀρθρῶν», καθώς καί ὅτι «ἐκδίδουν τίς ἀπαιτούμενες νομοθετικές, κανονιστικές καί διοικητικές διατάξεις, ὥστε τό κατά τόν τρόπο αὐτό προσαρμοσμένο σύστημα νά τεθεῖ σέ ἰσχύ τό ταχύτερο δυνατό, καί τό ἀργότερο μέχρι τήν 1η Ἰανουαρίου 1978». Τό ἀρθρο 28 παράγραφος 4 προέβλεπε μεταβατική περίοδο ἢ ὅποια «ἀρχικά» εἶχε ὀρισθεῖ γιά μία πενταετία ἀπό τήν 1η Ἰανουαρίου 1978 γιά νά δοθεῖ ὁ χρόνος γιά τήν δεσμευαία προσαρμογή τῶν ἐθνικῶν νομοθεσιῶν, στούς τομεῖς πού ἐκαθόριζοντο στό ἀρθρο 28 παράγραφος 3, ἀπό τούς ὁποίους ὅμως κανεῖς δέν φαίνεται νά ἀφορᾶ τήν προκειμένην υπόθεση.

Σέ ὅ,τι ἀκριβῶς ἀφορᾶ τήν παρούσα υπόθεση τό ἀρθρο 13 τμήμα Β τῆς ὁδηγίας 77/388 προβλέπει ὅτι «μέ τήν ἐπιφύλαξη ἄλλων κοινοτικῶν διατάξεων, τὰ Κράτη μέλη ἀπαλλάσσουν, ὑπό τίς προϋποθέσεις πού ὀρίζουν, ὥστε νά ἐξασφαλιστεῖ ἡ ὀρθή καί ἀπλή ἐφαρμογή τῶν προβλεπόμενων κατωτέρω ἀπαλλαγῶν καί νά ἀποτρέπεται κάθε ἐνδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοραποφυγή καί κατάχρηση: . . . δ) τίς ἀκόλουθες πράξεις: 1 τήν χορήγησι καί τή μεσιτεία πιστώσεων καθώς καί τήν διαχείρισι πιστώσεων ἐνεργοῦμενη ἀπό ἐκεῖνον, ὁ ὁποῖος τίς ἐχορήγησε . . .».

Ἡ Ὁμοσπονδιακή Δημοκρατία τῆς Γερμανίας ἦταν ἓνα ἀπό τὰ Κράτη μέλη πού δέν ἠδυνήθησαν νά ἐφαρμόσουν τήν ὁδηγία ἐντός τῆς ταχθείσης προθεσμίας. Κατόπιν τούτου, τό Συμβούλιο ἐξέδωσε τήν ὁδηγία 78/583 τῆς 26ης Ἰουνίου 1978 (ΕΕ εἰδ. ἐκδ. 09/001, σ. 96), διά τῆς ὁποίας παρετάθη ἡ προθεσμία γιά τήν ἐφαρμογή τῆς ὁδηγίας 77/388 μέχρι τήν 1η Ἰανουαρίου 1979. Παρά τήν ἐν λόγω παράτασι ἡ Γερμανία δέν ἠδυνήθη νά συμμορφωθεῖ ἐγκαίρως πρὸς τήν ὁδηγία καί ἡ Ἐπιτροπή, στίς 13 Αὐγούστου 1979, ἤσκησε προσφυγή ἐνώπιον τοῦ Δικαστηρίου βάσει τοῦ ἀρθροῦ 169 τῆς συνθήκης ΕΟΚ (ὑπόθ. 132/79). Δύο μῆνες ἀργότερα, στίς 26 Νοεμβρίου 1979, ἐψηφίσθη τελικῶς ἓνας νόμος διά τοῦ ὁποίου ἐτίθετο σέ ἐφαρμογή ἡ ὁδηγία ἀπό 1ης Ἰανουαρίου 1980, ἡ δέ Ἐπιτροπή παρητήθη ἀπό τήν προσφυγή τῆς.

Ἡ παρούσα υπόθεση ἀναφέρεται λοιπόν στήν περίοδο κατά τήν ὅποια ἡ Ὁμοσπονδιακή Δημοκρατία τῆς Γερμανίας, κατά παράβασι τῶν διατάξεων τοῦ ἀρθρο 1 τῆς ὁδηγίας 77/388, δέν εἶχε ἐκτελέσει τήν ὁδηγία.

¹ — Μετάφρασι ἀπό τὰ ἀγγλικά.

Όπως προέκυψε, στην προδήλωσή της για τον φόρο των μηνών Μαρτίου έως Ιουνίου 1979 (δηλαδή μετά την λήξη της παραταθείσης προθεσμίας για την εφαρμογή της οδηγίας και πριν λάβει τα αναγκαία μέτρα ή γερμανική κυβέρνηση) η Becker έδήλωσε τις «πράξεις διαπραγματεύσεως πιστώσεων» τις οποίες έπραγματοποίησε κατά τους εν λόγω μήνες, ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, δέν έζήτησε έκπτωση των επιβληθέντων κατά τό προηγούμενο στάδιο φόρων για καμία από τις πράξεις αυτές. Τό Finanzamt δέν έδέχθη τον ισχυρισμό της ότι οι πράξεις διαπραγματεύσεως πιστώσεων απηλλάσσοντο, και έπέβαλε φόρο σύμφωνα μέ την ισχύουσα τότε γερμανική νομοθεσία. Η Becker άντετάχθη και ήσκησε προσφυγή ένάντιον του Finanzgericht μέ αίτημα νά καθορίσει τον ΦΠΑ για την έν λόγω περίοδο σέ 0 γερμανικά μάρκα. Από ό,τι προέκυψε, μοναδική βάση της προσφυγής της απέτέλεσε τό άρθρο 13 τμήμα Β στοιχείο δ 1 της οδηγίας. Τό Finanzamt ύπεστήριξε την άποψη ότι ή Becker δέν ήδύνατο νά στηριχθεί στην οδηγία, διότι, σύμφωνα μέ απόφαση του Υπουργού Οικονομικών της Βορείου Ρηνανίας-Βεστφαλίας, τό άρθρο 13 τμήμα Β άφηνε στά Κράτη μέλη πεδίο διακριτικής εύχερείας και δέν ήταν έπομένως άπ' εύθείας εφαρμοστέο. Στο τέλος του έτους ή Becker υπέβαλε την έντήσια δήλωσή της, διά της οποίας έζήτη την έκπτωση του επιβληθέντος κατά τό προηγούμενο στάδιο φόρου, ένήργησε όμως έτσι, μάλλον λόγω της άπόψεως του Finanzamt ότι δέν ήδύνατο νά ζητήσει άπαλλαγή. Δέν νομίζω ότι για νά δοθεί άπάντηση στο έρώτημα πού έχει ύποβληθεί στο Δικαστήριο, είναι άπαράιτητο, όπως προετάθη, νά κριθεί άν ή προσφεύγουσα ένήργησε κατά άσυνεπή τρόπο.

Σύμφωνα μέ τις παρατηρήσεις πού κατέθεσε ή γερμανική κυβέρνηση, τό πρόβλημα αυτό άνέκυψε μόνο σέ σχέση μέ την μεσιτεία πιστώσεων διότι τό γερμανικό δικαιο περί χορηγήσεως πιστώσεων και διαχειρίσεως αυτών από τό πρόσωπο πού τις χορηγεί ήταν ήδη σύμφωνο προς την

οδηγία. Τό έρώτημα πού υπέβαλε στο Δικαστήριο για την έκδοση προδικαστικής άποφάσεως τό Finanzgericht άφορά άπλως τό άν τό άρθρο 13 τμήμα Β στοιχείο δ σημείο 1, είναι άπ' εύθείας εφαρμοστέο στην Γερμανία, από της 1ης Ιανουαρίου 1979, σέ ό,τι άφορά τις πράξεις μεσιτείας πιστώσεων. Στις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις τους ή γαλλική και ή γερμανική κυβέρνηση και τό Finanzamt προτείνουν νά δοθεί άρνητική άπάντηση, ή δέ Έπιτροπή ύποστηρίζει την άντίθετη γνώμη. Η ίδια ή Becker δέν κατέθεσε παρατηρήσεις.

Ο εκπρόσωπος της γερμανικής κυβερνήσεως έδωσε τό πρόβλημα άν ό όρος «άπ' εύθείας εφαρμοστέα» πού έχρησιμοποίησε τό Finanzgericht στην διάταξη του περί παραπομπής, έξέφραζε όρθως την άρχή πού έχει διατυπώσει τό Δικαστήριο σέ αριθμό άποφάσεών του, κατά την οποία άν και, σύμφωνα μέ τό άρθρο 189 της συνθήκης ΕΟΚ μόνο οι κανονισμοί «ισχύουν άμεσα», και άλλες πράξεις και ιδίως οδηγίες δύνανται νά παράγουν άνάλογα άποτελέσματα.

Νομίζω ότι από προγενέστερες άποφάσεις του Δικαστηρίου, προκύπτει σαφώς ότι τό όρθό έρώτημα δέν είναι άν μία οδηγία «ισχύει άμεσα» κατά την στενή έννοια του όρου, κατά την έννοια δηλαδή πού χρησιμοποιείται στο άρθρο 189 της συνθήκης ΕΟΚ.

Στην υπόθεση 41/74 *Van Duyn* κατά *Home Office* (1974) ECR σ. 1337 τό Δικαστήριο κατέστησε σαφές ότι από τό γεγονός και μόνο ότι «δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 189, οι κανονισμοί ισχύουν άμεσα και έπομένως δύνανται άκριβώς ως έκ της φύσεώς των νά παράγουν άμεσα άποτελέσματα, δέν συνάγεται ότι και άλλες κατηγορίες πράξεων πού αναφέρονται στο έν λόγω άρθρο ούδέποτε δύνανται νά παρά-

γουν ανάλογα αποτελέσματα ... Πρέπει σε κάθε περίπτωση να εξετάζεται αν η φύση, ή οικονομία και τό κείμενο της εν λόγω διατάξεως δύνανται να συνεπάγονται άμεσα αποτελέσματα στις μεταξύ των Κρατών μελών και των ιδιωτών σχέσεις.» Τό Δικαστήριο, στις αποφάσεις του επί των υποθέσεων 51/76 *Nederlandse Ondernemingen* κατά *Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1977) ECR σ. 113, υπόθεση 148/78 *Pubblico Ministero* κατά *Ratti* (1979) ECR σ. 1629 και υπόθεση 102/79 'Επιτροπή κατά Βελγίου (1980) ECR σ. 1473, έδέχθη, ότι όταν μία οδηγία απευθύνεται σ' ένα Κράτος μέλος, τό κράτος αυτό έχει τήν υποχρέωση νά τήν εφαρμόσει ανεξάρτητα από τό γεγονός ότι είναι ελεύθερο νά επιλέξει τήν μορφή και τά μέσα διά των οποίων θά πραγματοποιηεί ο σκοπός της οδηγίας. "Αν τό Κράτος μέλος παραλείψει νά εφαρμόσει τήν οδηγία, ένας ιδιώτης δύναται νά επικαλεσθεί, έναντι του κράτους αυτού, τίς διατάξεις της, αν αυτές είναι άππληγμένες αίρέσεων και επαρκώς ακριβείς. Τό Κράτος μέλος δέν δύναται νά αντίλθει πλεονεκτήματα από τήν δική του παράλειψη νά ενεργήσει εντός της ταχθείσης προθεσμίας, ισχυριζόμενο ότι ή οδηγία δέν έχει ακόμα τεθεί σέ ισχύ.

Τό έρώτημα επομένως δέν είναι αν ή οδηγία «εφαρμόζεται άπ' ευθείας», αλλά τό αν οι διατάξεις της είναι τέτοιες ώστε νά δύναται νά τις επικαλείται ένας ιδιώτης έναντι ενός Κράτους μέλους, τό όποιο κατά παράβαση της υποχρεώσεώς του παρέλειψε νά εφαρμόσει τήν οδηγία.

Οί γερμανικές αρχές και ή γαλλική κυβέρνηση προέβαλαν όρισμένα επιχειρήματα για νά αποδείξουν ότι ή Becker δέν ήδύνατο νά επικαλεσθεί τήν οδηγία 77/388.

Η γερμανική κυβέρνηση έδήλωσε κατ' αρχάς ότι κατά τήν συζήτηση του σχεδίου της οδηγίας στό Συμβούλιο, ό εκπρόσωπος της 'Επιτροπής είχε δηλώσει ότι τό σημερινό άρθρο 13 θά συνετάσσειτο

κατά τέτοιο τρόπο ώστε νά είναι δέδαιο πώς οι φορολογούμενοι δέν θά είχαν δικαίωμα άπαλλαγής. Κατά τήν γνώμη μου, τό γεγονός αυτό δέν δύναται νά επηρεάσει τήν απάντηση στό έρώτημα πού έχει υποβληθεί στό Δικαστήριο. Η απάντηση στό έρώτημα, αν δύναται νά γίνει επίκληση συγκεκριμένης διατάξεως μιας οδηγίας, πρέπει νά δοθεί κατόπιν εξέτασεως του ίδιου του κειμένου της οδηγίας και όχι βάσει μιας άδημοσίευτης δηλώσεως του εκπροσώπου ενός από τά όργανα πού μετέχουν στην νομοθετική διαδικασία διά της οποίας διατυπώνει τίς αντίληψεις του περί των προθέσεων του εν λόγω όργάνου.

Έλέγη επίσης από τον εκπρόσωπο της γαλλικής κυβερνήσεως ότι τό Συμβούλιο, κατ' αναγκασία συνέπεια απέκλεισε τήν δυνατότητα νά έχει ή οδηγία άμεσο αποτέλεσμα, όταν εξέδωσε τήν οδηγία 78/583 διά της οποίας παρετεινέτο ή προθεσμία εκτέλεσεως της οδηγίας 77/388. Ο εκπρόσωπος της 'Επιτροπής προσεπάθησε νά στηριχθεί σέ μία μή δημοσιευμένη δήλωση, ή όποια περιέχεται στα πρακτικά του Συμβουλίου, και ή όποια έγινε κατά τήν έκδοση της οδηγίας 78/583, για νά αποδείξει ότι τό Συμβούλιο στην πραγματικότητα δέν είχε πρόθεση νά θίξει οιοδήποτε δικαίωμα πού θά είχε ένδοχομένος κτηθεί βάσει της οδηγίας 77/388. Δέν επιθυμώ νά λάβω υπ' όψη ούτε τήν δήλωση αυτή, διότι δέν προσφέρεται προς τούτο.

Σέ καμία περίπτωση, δέν δύναμαι νά δεχθώ τήν επιχειρηματολογία της γαλλικής κυβερνήσεως. Η οδηγία 78/583 δέν αναφέρεται ούτε στην φύση, ούτε στην ούσια, ούτε στην όλη οικονομία των διατάξεων πού έθέσπισε ή οδηγία 77/388. Άπλως τάσσει μία νέα προθεσμία για τήν εκτέλεση των διατάξεων της τελευταίας. Όποια κι αν είναι ή σχέση μεταξύ της αρχικώς όρισθείσης ήμερομηνίας και της μεταγενέστερης ήμερομηνίας, μέχρι τήν όποία παρετάθη ή προθεσμία για τήν εκτέλεση της οδηγίας, νομίζω ότι μετά τήν πάροδο της νέας προθεσμίας τό ζήτημα πού ανακύπτει

γιά τις μεταγενέστερες περιόδους είναι τό ἄν δύναται νά γίνει ἐπίκληση τῆς ἀρχικῆς ὁδηγίας, ἡ ὁποία ὡς πρὸς τὰ ἄλλα παρέμεινε ἀμετάβλητη. Κατὰ τὴν γνώμη μου, τό γεγονός ὅτι παρατάθη ἡ προθεσμία ἐκτελέσεως δέν σημαίνει, οὔτε ρητῶς οὔτε σιωπηρῶς, ὅτι δέν δύναται ἀργότερα οἱ ἰδιώτες νά ἐπικαλεσθοῦν τὶς διατάξεις τῆς ἔναντι τοῦ Κράτους μέλους πού ἔχει παραβεί τὶς ὑποχρεώσεις του.

Ἦπεσπρίχθη ἐκ μέρους τῆς γερμανικῆς κυβερνήσεως ὅτι ἓνας ἰδιώτης δύναται νά ἐπικαλεσθεῖ διάταξη τῆς ὁδηγίας μόνο ἐφ' ὅσον ἡ διάταξη αὐτὴ εἶναι πρὸς τό συμφέρον του. Ὅπως ἐλέχθη, στήν παρούσα περίπτωση, τό ἄρθρο 13 τμήμα Β στοιχείο δ σημείο 1 δύναται νά εἶναι εἴτε ὑπέρ, εἴτε κατὰ τοῦ ἰδιώτου ἢ δύναται νά παράγει ἀποτελέσματα ἐν μέρει ὑπέρ καί ἐν μέρει κατὰ τοῦ ἰδιώτου. Γιά τόν λόγο αὐτό οἱ ἰδιώτες δέν δύναται νά τὰ ἐπικαλεσθοῦν. Δέν νομίζω ὅτι ἀνεφέρθη σχετικῶς καμμία ἀπόφαση τοῦ Δικαστηρίου οὔτε γνωρίζω νά ὑπάρχει κάποια ἀπόφαση πού νά θέτει αὐτόν τόν ὄρο. Ἄν, ἡ σωστή, ὅπως νομίζω, ἐρμηνεία τοῦ ἄρθρου 189 εἶναι ὅτι μία ὁδηγία πού δέν ἀπευθύνεται πρὸς ἓνα ἰδιώτη, δέν δύναται ἀφ' ἑαυτῆς νά τοῦ ἐπιβάλλει ὑποχρεώσεις, αὐτό δέν σημαίνει ὅτι ὁ ἰδιώτης αὐτός δέν δύναται νά τὴν ἐπικαλεσθεῖ ὅταν κατὰ κάποιο τρόπο δύναται νά εἶναι εἰς θάρος του. Τό ἐπιχείρημα αὐτό φαίνεται πρᾶγματι νά συγχέει πλεονεκτήματα καί μειονεκτήματα μέ δικαιώματα καί ὑποχρεώσεις πού ὑφίστανται κατὰ νόμο. Τὰ παραδείγματα πού ἀνέφερε ὁ ἐκπρόσωπος τῆς γερμανικῆς κυβερνήσεως περί τῶν διαφορῶν ἀποτελεσμάτων τοῦ ἄρθρου 13 τμήμα Β στοιχείο δ σημείο 1, ὑπὸ διαφορῆς καταστάσεις δείχνουν ἀπλῶς, ὅτι, στήν πρακτικὴ, ἡ ἐφαρμογὴ του δύναται νά εἶναι ἢ νά μὴ εἶναι ἐννοϊκῆ. Τό ὅτι ὁ ἰδιώτης δύναται νά ἐπικαλεσθεῖ τό ἄρθρο 13 τμήμα Β στοιχείο δ σημείο 1 ἔναντι ἑνός κράτους πού ἔχει παραβεί τὶς ὑποχρεώσεις του, συμβαίνει διότι τό ἄρθρο αὐτό ἐπιβάλλει στά Κράτη μέλη τὴν ὑποχρέωση νά παράσχουν στοὺς ἰδιώτες τό δικαίωμα νά ἀπαλλαγοῦν ἀπὸ τόν φόρο

γιά ὀρισμένες πράξεις. Εἶναι λογικό νά ἀναμένεται ὅτι ἓνας ἰδιώτης θά ἐπικαλεσθεῖ μία ὁδηγία μόνο ἐφ' ὅσον τόν συμφέρει τοῦτο, τό γεγονός ὅμως ὅτι αὐτό δυνατόν νά μὴ τόν συμφέρει δέν μεταβάλλει τὴν νομικὴ του θέση ἔναντι τῆς ὁδηγίας.

Ἀφήνοντας κατὰ μέρος τὶς προκαταρκτικὲς αὐτὲς ἀντιρρήσεις ἐπὶ προσφυγῆς τῆς Becker, ἔρχομαι σ' αὐτό πού φαίνεται νά εἶναι τό κύριο ζήτημα, δηλαδή ἄν ἡ Ὁμοσπονδιακὴ Δημοκρατία τῆς Γερμανίας εἶχε τὴν ὑποχρέωση νά ἐφαρμόσει τό ἄρθρο 13 τμήμα Β στοιχείο δ σημείο 1, καί ἄν ἡ διάταξη αὐτὴ εἶναι ἀπληραγμένη αἰρέσεων καί ἐπαρκῶς ἀκριβῆς ὥστε νά ἔχει τὴν δυνατότητα νά τὴν ἐπικαλεσθεῖ ἓνας ἰδιώτης, ἀκόμη καί ὅταν ἓνα Κράτος μέλος δέν προέβη στήν ἐκτέλεσὴ τῆς;

Ἐλέχθη κατ' ἀρχάς ὅτι, λόγω τῶν εἰσαγωγικῶν φράσεων τοῦ ἄρθρου 13 τμήμα Β, δέν ὑφίσταται μία ἀπληραγμένη αἰρέσεων καί ἐπαρκῶς ἀκριβῆς ὑποχρέωση ἀπαλλαγῆς τῶν πράξεων καί τῶν συναλλαγῶν πού ἀναφέρονται σ' αὐτό. Καί τοῦτο διότι παρέχεται στά Κράτη μέλη ἡ ἐξουσία νά ὀρίζουν προϋποθέσεις ὥστε νά ἐξασφαλιστεῖ ἡ ὀρθὴ καί ἀπλή ἐφαρμογὴ τῶν ἀπαλλαγῶν καί νά ἀποτρέπεται κάθε ἐνδεχόμενη φοροδιαφυγὴ, φοροαποφυγὴ καί κατάχρηση».

Ἡ Ἐπιτροπὴ διετύπωσε τόν ἰσχυρισμό ὅτι οἱ προϋποθέσεις ἀπὸ τὶς ὁποῖες ἐξαρτῶνται οἱ ἄσει τοῦ ἄρθρου 13 τμήμα Β ἀπαλλαγῆς εἶναι συμπληρωματικὲς καί δέν ἐπηρεάζουν τόν ἀπληραγμένο αἰρέσεων καί ὑποχρεωτικό χαρακτήρα τῆς ὑποχρέωσης πού ἐπιβάλλεται στά Κράτη μέλη, τὰ ὁποῖα ἔχουν ἀπλῶς διακριτικὴ ἐξουσία γιά νά διασφαλίσουν τὴν ὀρθὴ ἐφαρμογὴ τῶν προβλεπόμενων ἀπαλλαγῶν καί τὴν ἀποτροπὴ τῆς φοροδιαφυγῆς φοροαποφυγῆς καί καταχρήσεως.

Τό ίδιο τό άρθρο 189 τής συνθήκης ΕΟΚ διευκρινίζει ότι ή έπιλογή τής μορφής και τών μέσων έπαφίεται στίς έθνικές άρχές. Αύτή ή διακριτική έξουσία δέν έμποδίζει μία όδηγία νά είναι άπηλλαγμένη αιρέσεων και έπαρκώς άκριθής ως πρός τόν επιδιωκόμενο σκοπό. Τό ότι είναι δυνατόν νά άφεθεί στίς έθνικές άρχές ένα περιθώριο διακρίσεως χωρίς νά παύσει μία όδηγία νά περιλαμβάνεται στήν κατηγορία τών όδηγιών, τών όποιων δυνατόι νά γίνει έπικλήση, προκόπτει έπίσης από τίς άποφάσεις του Δικαστηρίου έπί τής υποθέσεως *Nederlandse Ondernemingen* και έπί τής υποθέσεως 131/79 *Regina* κατά *Secretary of State for Home Affairs* (1980) ECR σ. 1585. "Αν, αντίθετα, έπαφίεται στήν διακριτική ευχέρεια του Κράτους μέλους ή καθ' όλου έφαρμογή τής όδηγίας, τότε βέβαια ή κατάσταση είναι διαφορετική.

Κατά τήν γνώμη μου, ή άποψη τής Έπιτροπής έπί του σημείου αυτού είναι σαφώς σωστή. Οί προϋποθέσεις, πού δύνανται νά τεθούν, περιορίζονται σ' αυτές πού αναφέρονται στα μέσα α) πού θά έξασφαλίσουν τήν κατά όρθό και εύθύ τρόπο έφαρμογή τών άπαλλαγών, έτσι ώστε νά παρέχονται οί δικαιολογημένες άπαλλαγές και νά άπορρίπτονται άδικαιολόγητα αιτήματα, καθώς και β) τήν άποτροπή τής φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως του συστήματος τών άπαλλαγών. "Όπου καθορίζονται ειδικώς άπαλλασσόμενες πράξεις, τό Κράτος μέλος δέν έχει τό δικαίωμα νά μεταβάλει τόν χαρακτηρισμό τής πράξεως. Τό γεγονός ότι τό Κράτος μέλος δύναται διά τής θεσπίσεως έξαιρέσεων νά περιορίζει τήν έκταση τής άπαλλαγής πού προβλέπει τό άρθρο 13 τμήμα Β στοιχείο β δέν άναιρεί τόν άκριθή χαρακτήρα τών άπαλλασσομένων βάσει του τμήματος Β στοιχείο δ συναλλαγών, ούτε προσθέτει οτιδήποτε πού θά ήδύνατο νά έξαρτήσει από αιρέσεις τήν έφαρμογή τους. "Η έξουσία καθορισμού τών προϋποθέσεων πού άναφέρονται στήν εισαγωγική έκθεση του άρθρου 13 τμήμα Β δέν άποδεσμεύει, κατά τήν γνώμη μου, από τήν σαφή υπο-

χρέωση άπαλλαγής τής «διαπραγματεύσεως πιστώσεων». "Η υποχρέωση έπιτεύξεως του σκοπού αυτού είναι άκριθής και άπηλλαγμένη αιρέσεων.

Υπεστηρίχθη έπίσης ότι τό άρθρο 13 τμήμα Β στοιχείο δ 1 άποτελεί άναπόσπαστο τμήμα τής όλης όδηγίας και ότι, από όρισμένες άπόψεις, δέν έπεβλήθη στά Κράτη μέλη καμμία υποχρέωση άπηλλαγμένη αιρέσεων. "Αναφέρεται παραδείγματος χάριν ή διακριτική ευχέρεια πού παρέχουν στά Κράτη μέλη τά άρθρα 5 παράγραφοι 3 και 5, 6 παράγραφος 3, 9 παράγραφος 3 και 28 παράγραφος 3. Δέν νομίζω όμως ότι άπαιτείται νά είναι στό σύνολό τους οί διατάξεις μιας όδηγίας άπηλλαγμένες αιρέσεων, γιά νά είναι δυνατή ή έπικλήση όρισμένων έξ αυτών πού είναι άπηλλαγμένες αιρέσεων. Είναι άληθές ότι ή άπόφαση έπί τής υποθέσεως *Nederlandse Ondernemingen* φαίνεται νά ένισχυει τήν αντίθετη άποψη. "Αν οί διατάξεις αυτές πού φαίνονται νά είναι άνευ όρων, έξαρτώνται από άλλες οί όποιες τελούν υπό όρους ή παρέχουν διακριτική ευχέρεια, δέν δύναται ένας ιδιώτης νά τίς επικαλεσθεί. Στήν παρούσα υπόθεση, ή άπαλλαγή τής μεστειταις πιστώσεων από τόν φόρο δέν έξαρτάται κατά κανένα τρόπο από τήν διακριτική έξουσία, πού άλλα άρθρα παρέχουν στά Κράτη μέλη.

"Ενα άλλο έπιχείρημα πού προεβλήθη ήταν ότι κάθε δικαίωμα άπαλλαγής έξαρτάται από τήν άσκηση εκ μέρους τών Κρατών μελών τής έξουσίας, πού τούς παρέχει τό άρθρο 13 τμήμα Γ τής όδηγίας, νά δώσουν στους φορολογουμένους τήν δυνατότητα έπιλογής φορολογήσεως. "Η σχετική διάταξη έχει ως έξης:

«Τά Κράτη μέλη δύναται νά χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα έπιλογής φορολογήσεως στίς περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων·

κλείουν τελείως την μεσιτεία πιστώσεων από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής.

6) των αναφερομένων πράξεων υπό Β περιπτώσεις δ, ζ, η.

Τά Κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος έπιλογής, καθορίζουν δέ τον τρόπο άσκήσεως αυτού του δικαιώματος.»

Υπεστηρίχθη ότι ή άπ' εϋθείας εφαρμογή του άρθρου 13 τμήμα Β θά παρεμπόδιζε ή θά απέκλειε την άσκηση από τό Κράτος μέλος της διακριτικής εϋχερείας πού του παρέχει τό άρθρο 13 τμήμα Γ. Δέν δέχομαι ότι κάτι τέτοιο προκύπτει από τό κείμενο της οδηγίας. Κατά την προφορική διαδικασία, ό εκπρόσωπος της γερμανικής κυβερνήσεως παρεδέχθη ότι ή αναφερομένη στό άρθρο 13 τμήμα Β πράξη δέν εξαρτάται από την άσκηση έκ μέρους ενός Κράτους μέλους της διακριτικής εϋχερείας πού του παρέχει τό άρθρο 13 τμήμα Γ. Αυτό είναι όπωσδήποτε όρθό. Τό άρθρο 13 τμήμα Γ επιτρέπει τό πολύ στά Κράτη μέλη, άν τό επιθυμούν, νά παράσχουν στους φορολογουμένους δικαίωμα έπιλογής φορολογήσεως. Αναγκαία συνέπεια αυτού είναι ότι ή εφαρμογή των περί απαλλαγής διατάξεων δέν εξαρτάται από τό άρθρο 13 τμήμα Γ. Πράγματι, αυτό προϋποθέτει ότι δύναται νά γίνει έπίκληση του άρθρου 13 τμήμα Β (της απαλλαγής) εκτός άν τό Κράτος μέλος, άσκώντας κατά τρόπο άνεξάρτητο την διακριτική του εϋχερεία, παρέχει δικαίωμα έπιλογής φορολογήσεως. Τό ότι ένα Κράτος μέλος έχει την έξουσία νά περιορίσει τις λεπτομέρειες της άσκήσεως του έπηρεάζει την άσκηση του δικαιώματος έπιλογής και όχι την ύπόσταση του δικαιώματος απαλλαγής. Έπίσης, ή έξουσία παροχής του δικαιώματος έπιλογής φορολογήσεως δέν ισοδυναμεί με διακριτική εϋχερεία των Κρατών μελών νά απο-

Ο εκπρόσωπος της γαλλικής κυβερνήσεως έπεχείρησε νά συγκρίνει τις έν λόγω διατάξεις με τις περί έκπτώσεως διατάξεις της οδηγίας 67/228 της 11ης Απριλίου 1967 (ΟJ Special Edition 1967, σ. 17), τις όποιες, όπως είπε, τό Δικαστήριο τις έκρινε ως στερούμενες άπευθείας εφαρμογής στην υπόθεση *Nederlandse Ondernemingen*. Αν και άνέφερε τις σκέψεις 26 και 27 της άποφάσεως, δέν εξέτασε έπαρκώς τις σκέψεις 28 και 29 πού άκολουθούν. Οι σκέψεις αυτές δείχνουν ότι κατά την άποψη του Δικαστηρίου ή αρχή της άμέσου έκπτώσεως έτύγχανε άπ' εϋθείας εφαρμογής, εκτός από την περίπτωση πού έχει άφεθεί στά Κράτη μέλη ένα περιθώριο διακρίσεως, πού τους επιτρέπει νά παρεκκλίνουν ή νά εισάγουν μιά έξαιρέση από την αρχή, καθώς και όταν «τό αντικείμενο της διαφοράς διέπεται από μιά από τις διατάξεις οι όποιες, είτε ρητώς, είτε λόγω του άορίστου χαρακτήρος των χρησιμοποιουμένων έννοιών, αφήνουν στίς νομοθετικές ή διοικητικές άρχές των Κρατών μελών ένα περιθώριο εκτιμήσεως ως προς τό ουσιαστικό περιεχόμενο των έπιτρεπομένων έξαιρέσεων ή παρεκκλίσεων.»

Υπεστηρίχθη άκόμη ότι, άν είναι δυνατό νά ζητηθεί έξαιρέση, ύπάρχει, ή δυνατόν νά ύπάρξει, σύγκρουση με τις διατάξεις των άρθρων 21 παράγραφος 1 στοιχείο γ, και 22 παράγραφος 3 της οδηγίας, σύμφωνα με την όποία, όπως έλέχθη, έφ' όσον άναγραφεί ένα ποσό ΦΠΑ έπί τόο τιμολογίου όφείλει νά καταβληθεί χωρίς κανένα δικαίωμα έκπτώσεως δάσει του άρθρου 17 παράγραφος 2. Αν, όπως υπεστηρίχθη, αυτή είναι ή συνέπεια, τότε νομίζω ότι αυτή άπορρεί από τό θεσπισθέν σύστημα, δέν ύπάρχει δέ σύγκρουση μεταξύ των διαφόρων διατάξεων του συστήματος, ώστε νά συναχθεί τό συμπέρασμα ότι δέν δύναται νά γίνει έπίκληση του άρθρου 13 τμήμα Β

στοιχείο δ σημείο 1. Έξ άλλου υπεστηρίχθη ότι αν η Becker δύναται να ζητήσει απαλλαγή, θά επηρεάζετο η φορολογική θέση των πελατών της και των άλλων προσώπων που έχουν μετάσχει σε μία αλυσιδωτή σειρά πράξεων (όπως δέβαια και άλλοι ιδιώτες εύρισκόμενοι στην ίδια μ' αυτή θέση). Μία ευνούκη για την Becker απόφαση του Δικαστηρίου, θά έδημιούργη, όπως υπεστηρίχθη, άβεβαιότητα και δυσκολίες κατά την επανεξέταση πράξεων που έχουν ήδη τακτοποιηθεί. Τό αν θά υπάρξουν στην πράξη διοικητικές δυσκολίες, όπως ανέφεραν οι εκπρόσωποι του Finanzamt και της γερμανικής κυβερνήσεως είναι θέμα εκτιμήσεως. Τό Δικαστήριο δέν

γνωρίζει αν άλλα άτομα έζητησαν ή θά ήδύναντο να ζητήσουν σύμφωνα με τό γερμανικό δίκαιο τόν επανυπολογισμό της ήδη γενομένης φορολογήσεώς τους. Δυνατόν να μή είναι πάντοτε αυτό πρός τό συμφέρον τους. Καί αν ακόμη υπάρξουν διοικητικής φύσεως δυσκολίες από τις αίτησεις επανεξετάσεως των υπολογισμών του φόρου, αυτό, κατά την γνώμη μου, θά προέλθει από τό ότι η Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέλειψε να εκτελέσει την οδηγία. Δέν δύναται να προβληθουν ως λόγος για να έμποδίσουν έναν ιδιώτη να επικαλεσθεί τις διατάξεις της οδηγίας, εάν άλλως, δύναται να τό πράξει.

Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι στό έρώτημα πού υπεβλήθη στό Δικαστήριο από τό Finanzgericht πρέπει να δοθεί ή απάντηση ότι οι ιδιώτες δύναται να επικαλεσθουν τό άρθρο 13 τμήμα Β στοιχείο δ σημείο 1 έναντι του Finanzgericht σε ό,τι αφορά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις για τό έτος 1979.