

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GIUSEPPE TESAURO
της 30ής Ιανουαρίου 1992 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το εθνικό δικαστήριο θέτει τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ¹ καθώς και των άρθρων 9 επ. και 95 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο αγωγών που άσκησαν δύο δανικές επιχειρήσεις, ζητώντας την επιστροφή της εισφοράς που το Βασίλειο της Δανίας καθιέρωσε με τον νόμο 840 της 18ης Δεκεμβρίου 1987.

2. Η επίδικη εισφορά, αποκαλούμενη «εισφορά στηρίξεως της αγοράς εργασίας» (στο εξής: εισφορά), θεσπίστηκε για να αντισταθμίσει τη μείωση των εσόδων του δημοσίου προϋπολογισμού λόγω των φορολογικών μέτρων που ελήφθησαν για τη χρηματοδότηση των κοινωνικών παροχών προκειμένου να τονωθεί ο ανταγωνισμός — κυρίως στο εξωτερικό — των δανικών επιχειρήσεων.

Όπως προκύπτει από τη Διάταξη παραπομπής, η εισφορά εμφανίζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά γνωρίσματα.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

Εφαρμόζεται στην πώληση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών υπαγομένων σε ΦΠΑ, καθώς και σε ορισμένες δραστηριότητες απαλλασσόμενες από την καταβολή ΦΠΑ (μεταξύ των οποίων, ειδικότερα, η παροχή υπηρεσιών τραπεζικής και ασφαλιστικής φύσεως).

Για τις υποκείμενες σε ΦΠΑ επιχειρήσεις, ο υπολογισμός της φορολογικής βάσεως της εισφοράς γίνεται σύμφωνα με τους ίδιους κανόνες που προβλέπονται για τον ΦΠΑ. Ισχύει δηλαδή η αρχή της εκπτώσεως της καταβληθείσας σε προηγούμενο στάδιο εισφοράς.

Όσον αφορά τις απαλλασσόμενες από την καταβολή ΦΠΑ επιχειρήσεις, η φορολογική βάση καθορίζεται, κατά το δυνατόν, επί της αξίας των πωλήσεων μετά από αφαίρεση της αξίας των αγορών· διαφορετικά, προσδιορίζεται με βάση κατ' αποκοπήν κριτήριο, εφαρμόζοντας προσαύξηση 90 % επί του συνόλου των μισθών της επιχείρησης.

Ο συντελεστής της εισφοράς καθορίζεται στο 2,5 % της φορολογικής βάσεως.

Σε αντίθεση με τον ΦΠΑ, η εισφορά δεν καταβάλλεται επί των εισαγωγών αλλ' επί της μεταγενέστερης διαθέσεως στο εμπόριο από τις εισαγωγικές εταιρίες. Δεδομένου ότι οι εισαγωγές δεν υπόκεινται στην καταβολή εισφοράς, δεν χωρεί έκπτωση κατά την πρώτη εμπορία των εισαγομένων εμπορευμάτων.

Η εισφορά δεν αποτελεί αντικείμενο εκδόσεως χωριστού τιμολογίου.

3. Το πρώτο ερώτημα που έθεσε το εθνικό δικαστήριο ανάγεται στο συμβιβαστό της επίδικης εισφοράς με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας. Υπενθυμίζω, παρεμπιπτόντως, ότι ενώπιον του Δικαστηρίου εκκρεμεί προσφυγή λόγω παραβάσεως που άσκησε η Επιτροπή (πρόκειται για την υπόθεση C-234/91), η οποία έχει ως αντικείμενο το ίδιο ερώτημα.

4. Το άρθρο 33, το οποίο αποτελεί μέρος του τίτλου XVIII «Διάφορες διατάξεις» της έκτης οδηγίας, ορίζει:

« Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσης οδηγίας δεν εμποδίζουν τη διατήρηση ή την επιβολή από κράτος μέλος φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών ».

5. Όπως προκύπτει από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής, το άρθρο 33, καίτοι αναγνωρίζει στα κράτη μέλη, κατά την άσκηση των φορολογικών εξουσιών τους, τη σφύρευση του ΦΠΑ με άλλους φόρους, δικαιώματα ή τέλη (βλ. απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986 στην υπόθεση 73/85, Kerui, Συλλογή 1986, σ. 2219), απαγορεύει ρητώς την επιβολή φόρων που έχουν « χαρακτηρισμό φόρου επί του κύκλου εργασιών ».

Κατά πάγια νομολογία (βλ. αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985 στην υπόθεση 295/84, Rousseau Wilmot, Συλλογή 1985, σ. 3759, και της 13ης Ιουλίου 1989 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 93/88 και 94/88, Wisselink, Συλλογή 1989, σ. 2671), το περιεχόμενο της εν λόγω απαγορεύσεως πρέπει να καθορίζεται υπό το φως της λειτουργίας που επιτελεί το άρθρο 33 στο πλαίσιο του εναρμονισμένου συστήματος

του φόρου κύκλου εργασιών υπό μορφή κοινού συστήματος φορολογήσεως της προστιθεμένης αξίας.

Όπως συνάγεται ήδη από την πρώτη οδηγία περί ΦΠΑ², η εναρμόνιση που επρόκειτο να πραγματοποιηθεί στον τομέα αυτό αποσκοπούσε στην εξάλειψη των σωρευτικών και επαναληπτικών φορολογικών συστημάτων και στην υιοθέτηση από όλα τα κράτη μέλη ενός κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (βλέπε τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας). Με το εναρμονισμένο αυτό σύστημα επιδιώκεται ειδικώς η διασφάλιση ότι η ίδια εμπορική πράξη υπόκειται σε ομοιόμορφες φορολογικές διατάξεις, όσον αφορά τον φόρο κύκλου εργασιών, ανεξάρτητα από το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η εν λόγω πράξη (βλέπε απόφαση της 3ης Μαρτίου 1988 στην υπόθεση 252/86, Bergandi, Συλλογή 1988, σ. 1343).

Ενόψει του στόχου αυτού, η πρώτη και δεύτερη οδηγία περί ΦΠΑ³ ορίζουν ότι τα κράτη μέλη αντικαθιστούν το σύστημα φόρων τους επί του κύκλου εργασιών με κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας.

Εξεταζόμενο στην αλληλουχία αυτή, το άρθρο 33 αποσκοπεί συγκεκριμένα στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας του κοινού συστήματος, απαγορεύοντας ρητώς στα κράτη μέλη, στα οποία αναγνωρίζεται ταυτοχρόνως η αρμοδιότητα επιβολής άλλων πλην του ΦΠΑ φόρων, να επιβάλλουν ή να διατηρούν σε ισχύ, μονομερώς, επιβαρύνσεις που εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΦΠΑ και οι οποίες, συνακόλουθα, υποσκελίζουν τον φόρο αυτό, φθείροντας την ενότητα του συστήματος.

2 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

3 — Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

Όπως προκύπτει σαφώς από τη νομολογία του Δικαστηρίου, αυτή είναι η *ratio* του άρθρου 33. Στην προαναφερθείσα απόφαση επί της υποθέσεως *Rousseau Wilmot*, το Δικαστήριο τονίζει, συγκεκριμένα, ότι η επίδικη διάταξη, αφήνοντας στα κράτη μέλη την ελευθερία να διατηρούν ή να θεσπίζουν ορισμένους εμμέσους φόρους, όπως οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως, υπό την προϋπόθεση ότι δεν πρόκειται για φόρους «έχοντες τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών», έχει ως στόχο να εμποδίσει την υπονόμηση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ με φορολογικά μέτρα κράτους μέλους που επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττουν τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

Με παρεμφερή τρόπο είναι διατυπωμένη η απόφαση του Δικαστηρίου στην προαναφερθείσα υπόθεση *Bergandi*, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 33 έχει την έννοια ότι, από την καθιέρωση του κοινού συστήματος ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δεν έχουν πλέον το δικαίωμα να επιβάλλουν επί των παραδόσεων αγαθών, της παροχής υπηρεσιών ή των εισαγωγών που υπόκειται σε ΦΠΑ φόρους, δικαιώματα ή τέλη που έχουν τον χαρακτήρα φόρων επί του κύκλου εργασιών.

6. Εξετάζοντας τώρα το περιεχόμενο του άρθρου 33, πρέπει καταρχάς να τονιστεί ότι η διάταξη αυτή δεν δίδει τον ορισμό του φόρου που έχει «τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών».

Είναι αυτονόητο ότι, όπως το Δικαστήριο διευκρίνισε με την απόφαση στην υπόθεση *Bergandi*, ο όρος είναι κοινοτικός λόγω του ότι παρεμβαίνει στην πραγματοποίηση του επιδιωκόμενου με το άρθρο 33 στόχου που έγκειται στη διασφάλιση της πλήρους αποτελεσματικότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

Η αρχή που διέπει το εν λόγω σύστημα συνίσταται, δυνάμει του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας, στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών, μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου, ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, ανεξάρτητα από τον αριθμό των συναλλαγών που διενεργούνται κατά τις φάσεις της παραγωγής και διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Πάντως, για κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός μόνο ύστερα από προηγούμενη έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος επιβάρυνε ευθέως το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή· το σύστημα των εκπτώσεων ρυθμίζεται με το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας κατά τρόπο ώστε ο υποκείμενος σε φόρο να δικαιούται να εκπίπτει από τον ΦΠΑ για τον οποίο είναι υπόχρεος τα ποσά ΦΠΑ που επιβάρυναν ήδη τα αγαθά σε προηγούμενο στάδιο (βλέπε αποφάσεις επί των προαναφερθεισών υποθέσεων *Rousseau Wilmot*, *Bergandi*, και *Wisselink*, καθώς και, όπως προσφάτως, την απόφαση της 19ης Μαρτίου 1991 στην υπόθεση C-109/90, *Giant*, Συλλογή 1991, σ. I-1385).

Υπό το φως του κανονιστικού αυτού πλαισίου, το Δικαστήριο έκρινε μέχρι σήμερα ότι η έννοια του φόρου που έχει «τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών» ορίζεται ουσιαστικά με τη συνδρομή τριών στοιχείων (βλέπε απόφαση στην υπόθεση *Giant*):

- της γενικότητας του φόρου, ήτοι του γεγονότος ότι, καταρχήν, εφαρμόζεται σε όλες τις συναλλαγές που έχουν ως σκοπό την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών·
- της εισπράξεως του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής·

— της επιπτώσεώς του μόνο επί της προστιθέμενης αξίας δυνάμει της εκπτώσεως του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου.

Τρίτον, είναι επίσης προφανές ότι η εισφορά πλήττει αποκλειστικά την προστιθέμενη αξία στο στάδιο κάθε συναλλαγής, εφόσον για κάθε πράξη ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται καταρχήν μετά την έκπτωση του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου.

7. Η επίδικη εισφορά συγκεντρώνει απολύτως τα διακριτικά αυτά γνωρίσματα που κατέγραψε η νομολογία. Πρώτον, εμφανίζεται προφανέστατα ως γενικός φόρος εισπραττόμενος επί της παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Ακριβέστερα, το πεδίο εφαρμογής του φαίνεται να είναι ευρύτερο από εκείνο του ΦΠΑ, στον βαθμό που επεκτείνεται και σε τομείς απαλλασσόμενους από την καταβολή του τελευταίου. Το γεγονός ότι οι εισαγωγές δεν φορολογούνται δεν ασκεί επιρροή συναφώς, επειδή τα εισαγόμενα προϊόντα υποκείνται εν πάση περιπτώσει σε φορολογία σε κάθε μεταγενέστερο στάδιο εμπορίας.

Υπό το φως των σκέψεων που προηγήθηκαν, νομίζω ότι η επίδικη εισφορά πρέπει να χαρακτηριστεί ως φόρος κύκλου εργασιών κατά το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας.

8. Κατ' εμέ, το συμπέρασμα αυτό δεν κλονίζουν τα επιχειρήματα που αντέταξε η Δανική Κυβέρνηση.

Δεύτερον, η εισφορά συνιστά, όπως βεβαιώνει και η ίδια η Δανική Κυβέρνηση, «επαναληπτικό» φόρο επί του κύκλου εργασιών, εισπραττόμενο σε κάθε στάδιο της διαδικασίας της εμπορίας και η φορολογική βάση της οποίας είναι συνάρτηση, αναλόγως με ό,τι προβλέπεται για τον ΦΠΑ, των κερδών που πραγματοποιούν οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις. Ως προς το ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο φόρος καθορίζεται σύμφωνα με κατ' αποκοπή κριτήριο (ήτοι με βάση το σύνολο των μισθών προσαυξημένο κατά δεδομένο ποσοστό), πρέπει να τονιστεί ότι το κριτήριο αυτό πληροί εν πάση περιπτώσει τον στόχο της αναστολάσεως του εικαζομένου ύψους των κερδών των εν λόγω επιχειρήσεων και, όπως επιβεβαιώνει η νομολογία του Δικαστηρίου και ειδικότερα η απόφαση στην υπόθεση *Bergandi*, η φύση του κατά το άρθρο 33 φόρου κύκλου εργασιών μπορεί να θεωρηθεί ότι προσιδιάζει σε κατ' αποκοπή επιβαλλόμενο φόρο, όταν το ύψος του καθορίζεται, όπως συμβαίνει ακριβώς στην προκειμένη περίπτωση, με βάση την αντικειμενική εκτίμηση των προβλεπόμενων εσόδων της επιχείσεως.

Το πρώτο από τα ανωτέρω επιχειρήματα αφορά την ερμηνεία του άρθρου 33. Κατά τη Δανική Κυβέρνηση, ο κανόνας απαγορεύει απλώς τους φόρους που προκαλούν στρέβλωση του ανταγωνισμού ή που φθείρουν το κοινό σύστημα ΦΠΑ είτε επειδή αντικαθιστούν, εν όλω ή εν μέρει, τον ΦΠΑ, είτε επειδή επηρεάζουν τις λεπτομέρειες λειτουργίας του. Αντίθετα, το άρθρο 33 δεν απαγορεύει την επιβολή απλώς «επαναληπτικών» φόρων κύκλου εργασιών που εμφανίζουν χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα του συστήματος ΦΠΑ.

Το επιχείρημα αυτό πρέπει να απορριφθεί επειδή στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 33.

Πράγματι, το περιεχόμενο της απαγορεύσεως που θέτει ο κανόνας δεν περιορίζεται αποκλειστικά και μόνο στους φόρους που έχουν ως συνέπεια να προκαλούν στρέβλωση του ΦΠΑ ή που τον αντικαθιστούν και που, άλλωστε, είναι εν πάση περιπτώσει ασυμβίβαστοι με το

κοινό σύστημα, έστω και αν δεν υπήρχε το άρθρο 33. Αντίθετα, όπως συνάγεται σαφώς από την προαναφερθείσα νομολογία — και ειδικότερα από τις αποφάσεις στις υποθέσεις *Rousseau Wilmot* και *Bergandi* — το άρθρο 33 θέτει κατ' απόλυτο τρόπο την απαγόρευση σωρεύσεως του ΦΠΑ και των εθνικών φόρων, οι οποίοι, όπως ο επίδικος, « επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών και πλήττουν τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο όμοιο με εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ ».

Δεύτερον, η Δανική Κυβέρνηση αμφισβητεί ότι η επίδικη εισφορά εμφανίζει ανάλογα με τον ΦΠΑ χαρακτηριστικά, ενόψει των διαφορετικών συστημάτων που ισχύουν μεταξύ των δύο επιβαρύνσεων που έχουν επισημανθεί.

Στις διατυπωθείσες αντιρρήσεις απάντησα ήδη στο σημείο 7 των προτάσεών μου. Στο σημείο αυτό περιορίζομαι να προσθέσω σχηματικώς τα ακόλουθα:

Συναφώς, πρέπει περαιτέρω να υπογραμμιστεί ότι η λειτουργία του αντισωρευτικού κανόνα, που επιτελεί το άρθρο 33 στο πλαίσιο του κοινού συστήματος, αποκτά αύξουσα σημασία. Πράγματι, η βαθμιαία υλοποίηση της εναρμονίσεως των συντελεστών ΦΠΑ συνεπάγεται την εφαρμογή, με τη διατήρηση των εθνικών φόρων που είναι παρεμφερείς κατ' ουσίαν με τον ΦΠΑ, ενός χωριστού συντελεστή που προστίθεται στους κοινούς, οδηγώντας με τον τρόπο αυτό στην απομάκρυνση από το εναρμονισμένο σύστημα.

— η Δανική Κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι, αντί της εισφοράς, μπορούσε απλώς να αυξηθεί ο συντελεστής ΦΠΑ· κατά τα λοιπά, την παραμονή της συζητήσεως επ' ακροατηρίου, υπέβαλε νομοσχέδιο που αντικαθιστά την εισφορά με αύξηση του ΦΠΑ, το στοιχείο δε αυτό της εναλλαξιμότητας μεταξύ των δύο μέσων επιβεβαιώνει την αναλογικότητά τους·

Εξάλλου, πρέπει να υπογραμμιστεί επίσης ότι η επίδικη εισφορά, ναι μεν επιβαρύνει τις συναλλαγές κατά τρόπο ανάλογο προς εκείνον του ΦΠΑ, διέπεται όμως αποκλειστικά από τους εθνικούς κανόνες, οι οποίοι δεν ταυτίζονται με εκείνους του κοινού συστήματος, όσον αφορά, για παράδειγμα, τον αριθμό των απαλλασσομένων από την καταβολή ΦΠΑ δραστηριοτήτων. Οι ενδεχόμενες αυτές αποκλίσεις που άπτονται του συστήματος μεταξύ δύο φόρων, ενός κοινοτικού και ενός άλλου εθνικού, οι οποίοι είναι, πάντως, της αυτής φύσεως και προορίζονται να έχουν επίπτωση, σύμφωνα με τις ίδιες λεπτομέρειες εφαρμογής τους, επί των αυτών πράξεων αποδεικνύουν ότι η επάλληλη ύπαρξη ΦΠΑ και αναλόγων εθνικών φόρων πόρρω απέχει από το να μην επηρεάζει την ομοιομορφη λειτουργία του κοινού συστήματος.

— οικονομικοί απλώς λόγοι (συνιστάμενοι κυρίως στη φερόμενη ως ελάχιστη επίπτωση επί των τιμών από την επιβολή φόρου ο οποίος δεν ενδείκνυται χωριστά επί του τιμολογίου) υπαγόρευσαν, κατά τον κρίσιμο χρόνο, την προτίμηση της Δανικής Κυβερνήσεως υπέρ της θεσπίσεως της εισφοράς αντί της αυξήσεως του ΦΠΑ· πάντως, είναι προφανές, τούτο άλλωστε επιβεβαιώνεται με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι οι λόγοι και οι περιστάσεις ως προς την καθιέρωση ενός εθνικού φόρου στο εσωτερικό δίκαιο δεν μπορούν να έχουν επίπτωση στη φύση του φόρου αυτού από απόψεως κοινοτικού δικαίου» (βλέπε απόφαση στην υπόθεση *Wisselink*).

— το γεγονός ότι η εισφορά δεν εμφανίζεται χωριστά από την τιμή επί του τιμολογίου

αποτελεί επιλεγείσα λογιστική τεχνική που δεν επηρεάζει τη φύση του φόρου, δεδομένου ότι, όπως προανέφερα, η εισφορά αποτελεί σωρευτικό φόρο που επηρεάζει μόνο την προστιθέμενη αξία και επιβαρύνει, τελικά, τον τελικό καταναλωτή (από πρακτική άποψη η θέσπιση της εισφοράς δεν συνοδεύτηκε με αντίστοιχη αύξηση των τιμών αποκλειστικά και μόνο επειδή παράλληλα με την εισφορά η Δανική Κυβέρνηση μείωσε τις κοινωνικής φύσεως δαπάνες των επιχειρήσεων και κατά συνέπεια το κόστος παραγωγής τους).

9. Υπό το φως των σκέψεων που προηγήθηκαν, είμαι της γνώμης ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή και διατήρηση φόρου, όπως η «εισφορά στηρίξεως της αγοράς εργασίας» που αποτελεί αντικείμενο των κυρίων δικών.

10. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ανάγεται στο άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 33. Όπως προανέφερα, η διάταξη αυτή εισάγει ρητή απαγόρευση επιβολής και διατηρήσεως των αναλόγων προς τον ΦΠΑ φόρων. Πρόκειται, δηλαδή, για υποχρέωση με αρνητικό περιεχόμενο, το οποίο είναι σαφές και άνευ αιρέσεων και το οποίο, συνεπώς, παράγει άμεσα αποτελέσματα στις έννομες σχέσεις μεταξύ των κρατών και των πολιτών.

Άλλωστε, υπό την έννοια αυτή ο γενικός εισαγγελέας Mancini ανέπτυξε τις προτάσεις του στην υπόθεση Bergandi και το Δικαστήριο — νομίζω — έκανε απόλυτα δεκτές τις απόψεις του, κρίνοντας στα πλαίσια της αποφά-

σεως ότι « το άρθρο 33 έχει την έννοια ότι από της θεσπίσεως του κοινού συστήματος ΦΠΑ τα κράτη μέλη δεν μπορούν πλέον να επιβάλλουν επί των παραδόσεων αγαθών, της παροχής υπηρεσιών ή των εισαγωγών που υπόκεινται σε ΦΠΑ φόρους, δικαιώματα ή τέλη που έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών ».

11. Η επιλεγείσα εν προκειμένω ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας καθιστά περιττή την εξέταση του τρίτου και τετάρτου ερωτήματος που υπέβαλε το δικαστήριο παραπομπής και αφορούν την εφαρμογή των άρθρων 9 επ. και 95 της Συνθήκης. Πάντως, για το ενδεχόμενο που το Δικαστήριο θα έκλινε υπέρ μιας διαφορετικής ερμηνείας της εν λόγω διατάξεως της οδηγίας, περιορίζομαι να αναπτύξω τις ακόλουθες παρατηρήσεις.

Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα άρθρα 9 επ. και 95 δεν εφαρμόζονται σωρευτικά (βλέπε γενικώς απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977 στην υπόθεση 78/76, Steinike, Racc. 1977, σ. 595). Το θεμελιώδες στοιχείο διακρίσεως μεταξύ των φόρων ισοδυνάμου αποτελέσματος και των εσωτερικών φόρων εισαγόντων διάκριση συνίσταται στο ότι οι πρώτοι πλήττουν αποκλειστικά τα εισαγόμενα προϊόντα, ενώ οι δεύτεροι τόσο τα εισαγόμενα όσο και τα εγχώρια (βλέπε προαναφερθείσα απόφαση στην υπόθεση Steinike).

Όπως τόνισα επανειλημμένα, η επίδικη εισφορά επιβαρύνει τόσο τα εγχώρια όσο και τα εισαγόμενα προϊόντα. Επομένως, πρέπει να εκτιμηθεί αποκλειστικά υπό το φως των διατάξεων του άρθρου 95 της Συνθήκης.

Επ' αυτού, οι ενάγουσες των κυρίων δικών υποστηρίζουν ότι η επίδικη εισφορά επιφέρει αποτελέσματα εισάγοντα δυσμενή διάκριση σε βάρος των εισαγομένων προϊόντων, δεδομένου ότι η φορολογική βάση που λαμβάνεται υπόψη για τα τελευταία υπολογίζεται κατά τρόπο που διαφέρει εν μέρει από τον προβλεπόμενο για τα προϊόντα εγχώριας παραγωγής.

Το Δικαστήριο έκρινε ήδη ότι, «όταν η επιβάρυνση που πλήττει εισαγόμενο προϊόν και η επιβάρυνση που πλήττει παρεμφερές εγχώριο προϊόν υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο και σύμφωνα με διαφορετικές λεπτομέρειες που καταλήγουν, έστω και σε ορισμένες περιπτώσεις, στην επιβολή βαρύτερης φορολογίας επί του εισαγομένου προϊόντος», παραβιάζεται το άρθρο 95 της Συνθήκης (βλέπε απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 1976 στην υπόθεση 45/75, *Rewe, Racc.* 1976, σ. 181).

Από τα ανωτέρω έπεται ότι ένα φορολογικό σύστημα μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται προς το άρθρο 95 μόνο αν αποδεικνύεται ότι είναι διαρθρωμένο κατά τέτοιον τρόπο, ώστε να αποκλείει εν πάση περιπτώσει τα εισαγόμενα προϊόντα να υφίστανται δυσμενή διάκριση. Επίσης, το Δικαστήριο έκρινε, επ' ευκαιρία φορολογικών συστημάτων που προβλέπουν την εφαρμογή διαφορετικών κριτηρίων επί των εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων, ότι, όταν οι λεπτομέρειες εφαρμογής δεν είναι διαφανείς, εναπόκειται στο κράτος που θέσπισε το σύστημα αυτό να αποδείξει ότι σε καμιά περίπτωση δεν επιφέρει αποτελέσματα εισάγοντα δυσμενή διάκριση (απόφαση της 26ης Ιουνίου 1991 στην υπόθεση C-152/89, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, Συλλογή 1991, σ. I-3141). Το τεκμήριο αυτό νομίζω ότι επιβάλλεται *iuris tantum* και στο πλαίσιο δίκης ενώπιον εθνικού δικαστηρίου σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 95.

Υπό το φως των αρχών αυτών, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει *in concreto*

αν η ρύθμιση της επίδικης εισφοράς είναι τέτοια, ώστε να αποκλείει εν πάση περιπτώσει δυσμενή διάκριση σε βάρος του εισαγομένου προϊόντος. Ο έλεγχος πρέπει να διενεργείται σε σχέση με τη φορολογική επίπτωση τόσο της ίδιας της εισφοράς όσο και άλλων φόρων, ειδικότερα του ΦΠΑ, η επιρροή του οποίου μπορεί να ποικίλλει αναλόγως της επιβολής της εισφοράς.

12. Τέλος, απομένει προς εξέταση ένα σημείο στο οποίο δεν αναφέρεται η Διάταξη παραπομπής.

Η Δανική Κυβέρνηση ζητεί από το Δικαστήριο να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του σε περίπτωση που αναγνωρίσει ότι η επίδικη εισφορά είναι ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο.

Υπενθυμίζω συναφώς, όπως θα είχα την ευκαιρία να παρατηρήσω στα πλαίσια των υποθέσεων Καρέλλα και Καρέλλας (απόφαση της 30ής Μαΐου 1991 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-19/90 και C-20/90, Συλλογή 1991, σ. I-2691), επαναλαμβάνοντας τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι η ερμηνεία εκ μέρους του Δικαστηρίου, κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς που του αναθέτει το άρθρο 177, κανόνας του κοινοτικού δικαίου, φωτίζει και διασαφηνίζει, όταν τούτο απαιτείται, τη σημασία και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να εννοείται και να εφαρμόζεται από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του. Έπεται ότι ο ούτως ερμηνευόμενος κανόνας μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τον δικαστή ακόμη και στις έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί υποβληθέντος ερμηνευτικού ερωτήματος αν συντρέχουν, κατά τα λοιπά, οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν την εκ μέρους του αρμοδίου δικαστηρίου εκδίκαση της δια-

φοράς σχετικά με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα (βλέπε αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1980 στην υπόθεση 61/79, *Denkavit italiana*, Racc. 1980, σ. 1205, και στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 66/79, 127/79 και 128/79, *Salumi*, Racc. 1980, σ. 1237).

Λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές αυτές, τα αποτελέσματα της ερμηνευτικής απόφασης πρέπει να υπόκεινται σε περιορισμούς εντελώς κατ' εξαίρεση (βλέπε προαναφερθείσες αποφάσεις στις υποθέσεις *Denkavit italiana* και *Salumi*). Το Δικαστήριο δέχθηκε τον περιορισμό αυτόν ενόψει συγκεκριμένων περιστάσεων, ήτοι ενόψει του κινδύνου επελεύσεως σοβαρών οικονομικών συνεπειών οφειλομένων ιδίως στον μεγάλο αριθμό εννόμων σχέσεων που συνήφθησαν καλοπίστως με βάση τη θεωρηθείσα ως εγκύρως ισχύουσα κανονιστική ρύθμιση, καθώς και το ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές ήχθησαν σε συμπεριφορά αντίθετη προς την κοινοτική ρύθμιση λόγω αντικειμενικής και σπουδαίας αβεβαιότητας ως προς τη σημασία των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στην οποία συνέβαλαν ενδεχομένως με τη συμπεριφορά τους και άλλα κράτη μέλη ή και η ίδια η Επιτροπή (βλέπε αποφάσεις της 17ης Μαΐου 1990 στην υπόθεση C-262/88, *Barber*, Συλλογή 1990, σ. 1889, της 2ας Φεβρουαρίου 1988 στην υπόθεση 24/86, *Blaizot*, Συλλογή 1988, σ. 379, και της 8ης Απριλίου 1976 στην υπόθεση 43/75, *Defrenne*, Racc. 1976, σ. 455).

Μετά από όσα ειπώθηκαν, νομίζω ότι στην προκειμένη περίπτωση ο περιορισμός των αποτελεσμάτων της απόφασης πρέπει να αποκλείεται κατηγορηματικά.

Η ερμηνεία του άρθρου 33 είναι σαφής και στηρίζεται σε πλούσια και ενιαία νομολογία.

Συνεπώς, δεν μπορούσε να υφίσταται αντικειμενικώς αβεβαιότητα ως προς το ότι η εισφορά απαγορευόταν από την οικεία διάταξη.

Εξάλλου, η Επιτροπή γνωστοποίησε στη Δανική Κυβέρνηση ότι θεωρούσε την επίδικη εισφορά ως ασυμβίβαστη προς το άρθρο 33, μερικές ημέρες ήδη από τη θέσπισή της, ασκώντας μεταγενέστερα προσφυγή λόγω παραβάσεως, κατά το άρθρο 169.

Ως προς τις οικονομικές συνέπειες που θα συνεπάγονταν για τη Δανική Κυβέρνηση η αναγνώριση του παράνομου χαρακτήρα της εισφοράς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το στοιχείο αυτό καθ' εαυτό δεν δικαιολογεί σε καμία περίπτωση περιορισμό της αποτελεσματικότητας της αποφάσεως του Δικαστηρίου. Αν συνέβαινε αυτό, θα υπήρχε κίνδυνος ευνοϊκότερης ακριβώς αντιμετώπισης των πλέον σοβαρών παραβάσεων, τη στιγμή κατά την οποία αυτές είναι που μπορούν να συνεπάγονται σημαντικότερες για τα κράτη μέλη οικονομικές επιπλοκές: παράλογη και προφανώς απαράδεκτη λύση.

Εκτός αυτού, οι υποθέσεις που έχουν ως αντικείμενο την κοινοτική νομιμότητα εθνικών φόρων ενδέχεται συχνά να έχουν σημαντικές οικονομικές συνέπειες στο επίπεδο της επιτροπής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Άρα, ο περιορισμός των αποτελεσμάτων της αποφάσεως του Δικαστηρίου με αποκλειστικό γνώμονα το μέγεθος των αντιστοίχων συνεπειών, πέραν του ότι αντίκειται στην προηγού-

μενη νομολογία (βλέπε για παράδειγμα απόφαση της 25ης Μαΐου 1989 στην υπόθεση 15/88, *Maxi-Di*, Συλλογή 1989, σ. 1391, σχετικά με φόρο, η οικονομική σημασία του οποίου πόρρω απέιχε του να είναι αμελητέα),

αποτελεί επικίνδυνο προηγούμενο, στον βαθμό που ενδέχεται να οδηγήσει σε ουσιαστική μείωση της ένδικης προστασίας των δικαιωμάτων που οι φορολογούμενοι αντλούν από την κοινοτική φορολογική ρύθμιση.

13. Κατόπιν αυτού, προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στο αιτούν δικαστήριο:

- « 1) Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ εμποδίζει τη θέσπιση και διατήρηση σε ισχύ εθνικού φόρου όπως “η εισφορά στηρίξεως της αγοράς εργασίας” που καθιέρωσε ο δανικός νόμος 840 της 18ης Δεκεμβρίου 1987.
- 2) Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, απαγορεύοντας τη θέσπιση και διατήρηση σε ισχύ φορολογικών επιβαρύνσεων, εχουσών τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, παρέχει στους πολίτες δικαιώματα που μπορούν να προβάλλουν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.
- 3) Εθνικός φόρος, όπως η επίδικη εισφορά, που βαρύνει ταυτοχρόνως τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 9 επ. της Συνθήκης.
- 4) Εθνικό φορολογικό σύστημα θεωρείται ότι συμβιβάζεται προς το άρθρο 95 της Συνθήκης μόνο αν αποδεικνύεται ότι είναι διαρθρωμένο κατά τέτοιον τρόπο, ώστε εν πάση περιπτώσει να αποκλείει ότι τα εισαγόμενα προϊόντα μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο δυσμενούς διακρίσεως. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν η κανονιστική ρύθμιση που διέπει την επίδικη εισφορά είναι τέτοια, ώστε να αποκλείει εν πάση περιπτώσει δυσμενή σε βάρος του εισαγομένου προϊόντος διάκριση ».