

πιστώσεων δύναται νά ἐπικαλεσθῇ τήν διάταξη περί ἀπαλλαγῆς ἀπό τόν φόρο κύκλου ἐργασιῶν γιά πράξεις πού ἀφορρουν μεσιτεία πιστώσεων, ἡ ὁποία περιλαμβάνεται στό ἄρθρο 13 μέρος Β ἐδάφιο δ σημείο 1 τῆς ἑκτῆς ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977, περί ἑναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν

μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας: ὁμοιόμορφη φορολογική δάση, σέ περίπτωση μή ἐκτελέσεως τῆς ὁδηγίας αὐτῆς καί ἐφ' ὅσον ὁ αἰτῶν ἀπέσχε τῆς ἐπιρρίψεως τοῦ ὡς ἄνω φόρου στά ἐπόμενα στάδια, χωρίς τό κράτος νά δύναται νά τοῦ ἀντιτάξει τό ἀνεκτέλεστο τῆς ὁδηγίας.

Στήν ὑπόθεση 8/81,

πού ἔχει ὡς ἀντικείμενο αἴτηση τοῦ Finanzgericht τοῦ Münster πρὸς τό Δικαστήριον, κατ' ἐφαρμογή τοῦ ἁρθροῦ 177 τῆς συνθήκης ΕΟΚ διὰ τῆς ὁποίας ζητεῖται, στό πλαίσιο τῆς διαφορᾶς πού ἐκκρεμεῖ ἐνώπιον τοῦ αἰτοῦντος δικαστηρίου μεταξὺ

URSULA BECKER, ἀνεξαρτήτου μεσιτρίας πιστώσεων, κατοίκου Münster,

καί

FINANZAMT MÜNSTER-INNENSTADT,

ἡ ἐκδοσις προδικαστικῆς ἀποφάσεως ὡς πρὸς τήν ἐρμηνεῖα τοῦ ἁρθροῦ 13 τμήμα Β ἐδάφιο δ σημείο 1 τῆς ἑκτῆς ὁδηγίας τοῦ Συμβουλίου 77/388 τῆς 17ης Μαΐου 1977, περί ἑναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας: ὁμοιόμορφη φορολογική δάση,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο ἀπὸ τοὺς J. Mertens de Wilmars, πρόεδρο, G. Bosco, A. Touffait καί O. Due, προέδρους τμήματος, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, T. Koopmans, U. Everling, A. Χλωρό καί F. Grévisse, δικαστές,

γενικός εἰσαγγελεὺς: Sir Gordon Slynn
γραμματεὺς: A. Van Houtte

ἐκδίδει τήν ἀκόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

Τά πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, ή εξέλιξη της διαδικασίας και οι παρατηρήσεις που κατετέθησαν δυνάμει του άρθρου 20 του Πρωτοκόλλου περί Όργανισμού του Δικαστηρίου της ΕΟΚ, έχουν συνοπτικώς ως εξής:

I — Πραγματικά περιστατικά και έγγραφη διαδικασία

Στήν Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπόκεινται σέ φόρο κύκλου εργασιών όλες οι παραδόσεις και λοιπές παροχές, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στό έσωτερικό της χώρας από άτομα που άσκούν οικονομική δραστηριότητα στό πλαίσιο της επιχειρησεώς τους.

Τό άρθρο 4 παράγραφος 8 του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz) στή διατύπωσή του της 16ης Νοεμβρίου 1973 (Bundesgesetzblatt 1973, I, σ. 1682), προέδλεπε άπαλλαγή από τό φόρο κύκλου εργασιών, ιδίως των πράξεων χορηγήσεως πιστώσεων, διαπραγματεύσεως συναλλαγών επί αξιογράφων και νομικών μέσων πληρωμής, καθώς και διαχειρίσεως πιστώσεων· δέν προέδλεπε όμως άπαλλαγή γιά τήν μεσιτεία πιστώσεων. Ή τελευταία αυτή πράξη έχει άπαλλαγεί από τήν καταβολή φόρου κύκλου εργασιών από 1ης Ίανουαρίου 1980, μέ τό άρθρο 4 παράγραφος 8 έδάφιο α νέο, όπως άντικατεστάθη από τό νόμο της 26ης Νοεμβρίου 1979, περί τροποποιήσεως του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze, Bundesgesetzblatt 1979, I, σ. 1953).

Ή Ursula Becker, κάτοικος Münster, είναι άνεξάρτητη μεσίτρια πιστώσεων. Ύπό τήν ιδιότητά της αυτή υπεχρέωθη τό 1979,

σύμφωνα μέ τήν ισχύουσα τότε νομοθεσία, νά καταβάλει φόρο κύκλου εργασιών γιά τά εισοδήματα έκ των προμηθειών που έλάμβανε ως μεσίτρια πιστώσεων.

Ή Becker έζήτησε από τό Finanzamt του Münster-Innenstadt, μέ τήν προδήλωσή της γιά τό φόρο προστιθεμένης άξίας των μηνών Μαρτίου έως Ίουνίου 1979, τήν άπαλλαγή έκ του φόρου των πράξεων της των σχετικών μέ τήν μεσιτεία πιστώσεων. Τήν αίτησή της αυτή τήν έστήριξε στό άρθρο 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο 1 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου αριθμός 77/388 της 17ης Μαΐου 1977, περί έναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών των σχετικών μέ τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης άξίας: όμοιόμορφη φορολογική δάση ABl. L 145, σ. 1, ΕΕ είδ. έκδ. N 145, τόμ. 09/001, σ. 49).

Ή διάταξη αυτή που περιλαμβάνεται στόν τίτλο X της οδηγίας ό όποιος αναφέρεται στις άπαλλαγές, προβλέπει ότι

«Μέ τήν επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τά Κράτη μέλη άπαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που όρίζουν, ώστε νά εξασφαλίζεται ή όρθή και άπλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω άπαλλαγών και νά αποτρέπεται κάθε ένδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

δ) ...

1. τή χορήγηση και τή διαπραγματεύση [μεσιτεία] πιστώσεων, καθώς και τή διαχείριση πιστώσεων ένεργούμενη από εκείνον, ό όποιος τις έχορήγησε ...»

Κατά τήν Becker, ή υποχρέωση που επιβάλλεται κατ' αυτόν τόν τρόπο στά Κράτη μέλη νά άπαλλάξουν επίσης από τό φόρο κύκλου εργασιών τις πράξεις μεσιτείας

πιστώσεων ένεσωματώθη στο γερμανικό δίκαιο από 1ης Ιανουαρίου 1979, τελευταία προθεσμία ουσιαστικής έφαρμογής της οδηγίας 77/388 σέ όλα τά Κράτη μέλη, ή όποια σύμφωνα μέ τήν ίδια τήν οδηγία ήταν ή 1η Ιανουαρίου 1978, αλλά παρατάθη γιά τήν Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας καί άλλα έξη Κράτη μέλη, μέχρι τήν 1η Ιανουαρίου 1979 μέ τήν ένάτη οδηγία του Συμβουλίου 78/583 της 26ης Ιουνίου 1978 περί έναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών των σχετικών μέ τους φόρους κύκλου εργασιών (ABl. L 194, σ. 16, EE N 148, τόμ. 09/001, σ. 96).

Τό Finanzamt του Münster-Innenstadt δέν απέδεχθη τήν επιχειρηματολογία αυτή καί στίς πράξεις προκαταβολικής πληρωμής του φόρου κύκλου εργασιών γιά τους μήνες Μάρτιο έως Ιούνιο 1979, υπέβαλε σέ φόρο κύκλου εργασιών τίς πράξεις μεσιτείας πιστώσεων της Becker άνερχόμενο συνολικώς στο ποσό των 9 582,54 DM.

Στίς 4 καί 10 Σεπτεμβρίου 1979 ή Becker υπέβαλε ένώπιον του Finanzamt ένσταση ή όποια καί άπερρίφθη μέ άπόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1979.

Ή Becker στίς 28 Δεκεμβρίου 1977 προσέφυγε στο Finanzgericht (οικονομικό δικαστήριο) του Münster.

Τό έν λόγω δικαστήριο μέ διάταξη του 5ου τμήματός του της 27ης Νοεμβρίου 1980 καί διορθωτική διάταξη της 21ης Ιανουαρίου 1981, άπεφάσισε, κατ' έφαρμογή του άρθρου 177 της συνθήκης ΕΟΚ, νά αναβάλλει τήν έκδοση οριστικής άποφάσεως μέχρις ότου άποφανθεί προδικαστικώς τό Δικαστήριο επί του άκολουθού έρωτήματος:

«Έφαρμόζεται άπ' εϋθείας στήν Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας από 1ης Ιανουαρίου 1979 ή διάταξη περί άπαλλαγής από τό φόρο κύκλου εργασιών των πράξεων μεσιτείας πιστώσεων, ή όποια περιλαμβάνεται στον τίτλο Χ άρθρο 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο 1 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί

έναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών των σχετικών μέ τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης άξίας: όμοιόμορφη φορολογική δάση (77/388/ΕΟΚ);»

Οι διατάξεις του Finanzgericht του Münster έπωτοκολλήθησαν στή γραμματεία του Δικαστηρίου στίς 14 καί 26 Ιανουαρίου 1981 άντιστοιχώς.

Σύμφωνα μέ τό άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Όργανισμου του Δικαστηρίου ΕΟΚ, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις στίς 16 Μαρτίου 1981 ή Έπιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, έκπροσωπούμενη από τό νομικό της σύμβουλο Peter Karpenstein, στίς 7 Απριλίου τό Finanzamt του Münster-Innenstadt, καθ' ού στήν κυρία δίκη, έκπροσωπούμενο από τό διευθυντή του Bisping, στίς 15 Απριλίου ή κυβέρνηση της Όμοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, έκπροσωπούμενη από τον Martin Seidel, Ministerialrat στο Bundesministerium für Wirtschaft καί τον καθηγητή Manfred Zuleeg του Πανεπιστημίου της Φραγκφούρτης, καί στίς 16 Απριλίου 1981 ή κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας έκπροσωπούμενη από τον Thierry Le Roy μέλος της γενικής γραμματείας της διυπουργικής έπιτροπής παρά τω πρωθυπουργώ της έπιφορισμένης μέ ζητήματα ευρωπαϊκής οικονομικής συνεργασίας.

Τό Δικαστήριο κατόπιν έκθέσεως του είσηγητου δικαστου καί μετ' άκρόαση του γενικού εισαγγελέως άπεφάσισε τήν έναρξη της προφορικής διαδικασίας χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή άποδείξεων. Έκλήθησαν ώστόσο, πριν από τήν έναρξη της προφορικής διαδικασίας, τό Finanzamt του Münster-Innenstadt, ή κυβέρνηση της Όμοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, ή κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας καί ή Έπιτροπή νά άναπροσαρμόσουν γραπτώς, κατόπιν της άποφάσεως του Δικαστηρίου της 6ης Μαΐου 1980 επί της ύποθέσεως 102/79 (Έπιτροπή κατά Βασιλείου του Βελγίου' Slg. σ. 1473), τίς γραπτές παρατηρήσεις τους. Ή Έπιτροπή άνταπεκρίθη στήν πρόσκληση αυτή έντός της ταχθείσης προθεσμίας.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατετέθησαν στο Δικαστήριο

Τό *Finanzamt* του *Münster-Innenstadt*, καθ' ου στήν κυρία δίκη, είναι της γνώμης ότι το άρθρο 13 τμήμα Β εδάφιο δ σημείο 1 της οδηγίας 77/388 δέν συγκεντρώνει τίς προϋποθέσεις που έχει καθορίσει τό Δικαστήριο γιά τήν άπ' ευθείας εφαρμογή των διατάξεων μιάς οδηγίας.

α) 'Η εισαγωγική φράση της διατάξεως αυτής, καθώς επίσης και τό άρθρο 13 τμήμα Γ εδάφιο 6 της οδηγίας, αφήνουν στη διακριτική ευχέρεια των Κρατών μελών τήν άπαλλαγή εκ του φόρου των πράξεων μεσιτείας πιστώσεων.

6) Τό άρθρο 13 τμήμα Β εδάφιο δ σημείο 1 της οδηγίας πρέπει νά εξεταστεί στο πλαίσιο του όλου συστήματος του «φόρου προστιθεμένης άξίας». Γιά τίς πράξεις που διενεργούνται στην ήμεδαπή, ένα από τά χαρακτηριστικά του συστήματος αυτού είναι ή αδιάσπαστη άλληλουχία που υπάρχει μεταξύ της άπαλλαγής και του αποκλεισμού από τό δικαίωμα έκπτώσεως: σύμφωνα μέ τό άρθρο 17 παράγραφος 2 της οδηγίας, ή έκπτωση επιτρέπεται κατ' άρχήν μόνον έφ' όσον τά αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται γιά τίς ανάγκες μιάς ύποκειμένης σέ φορολογία πράξεως. Έχοντας ύπ' όψη τήν άλληλουχία αυτή, ή άπαλλαγή δέν είναι όπωσδήποτε ευνόικη γιά τούς μεσίτες πιστώσεων οι όποιοι παρέχουν άποκλειστικώς τίς υπηρεσίες τους σέ άλλους φορολογουμένους οι όποιοι συγκεντρώνουν τίς προϋποθέσεις της έκπτώσεως. Τό ίδιο συμβαίνει γιά τούς μεσίτες πιστώσεων οι όποιοι παρέχουν τίς υπηρεσίες τους έν μέρει μόνο σέ άλλους φορολογουμένους οι όποιοι συγκεντρώνουν τίς προϋποθέσεις της έκπτώσεως. Δυνατόν μάλιστα, σέ όρισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις, ή άπαλλαγή νά μήν είναι ευνόικη και γιά τούς μεσίτες πιστώσεων οι όποιοι παρέχουν τίς υπηρεσίες τους άποκλειστικώς σέ φορολογουμένους που δέν έχουν δικαίωμα έκπτώσεως, ιδίως όταν κατά τή διάρκεια του οικονομικού έτους 1979, λόγω επενδύσεων, προέκυψαν άσυνήθιστα ύψηλοί προκαταβληθέντες φόροι.

γ) Μία άλλη ούσιαστική άλληλουχία προκύπτει από τίς διατάξεις που αναφέρονται στον διακανονισμό των έκπτώσεων, οι όποιες περιλαμβάνονται στο άρθρο 20 παράγραφος 2 της οδηγίας: εάν ένας μεσίτης πιστώσεων απέκτησε αγαθά επενδύσεως κατά τή διάρκεια των προηγούμενων του οικονομικού έτους 1979 έτών και ή προθεσμία γιά τό διακανονισμό της έκπτώσεως δέν έχει άκόμη έκπνεύσει, ή έπιβολή φορολογίας δυνατόν νά είναι ευνόικότερα γιά τόν μεσίτη πιστώσεων, σύμφωνα μέ τά χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περιπτώσεως, από τήν άπαλλαγή.

δ) Μία ούσιαστική άλληλουχία ύπάρχει επίσης μέ τίς διατάξεις που αναφέρονται στην έκδοση τιμολογίων, οι όποιες περιλαμβάνονται στο άρθρο 22 παράγραφος 3 της οδηγίας: τά τιμολόγια που άφορούν ύποκειμένες σέ φόρο παροχές υπηρεσιών πρέπει νά αναγράφουν χωριστά τό ποσό του φόρου προστιθεμένης άξίας. Σύμφωνα μέ τό άρθρο 21 παράγραφος 1 εδάφιο γ της οδηγίας ή αναγραφή αυτή του ποσού του φόρου γεννά, σέ ό,τι άφορά τίς άπαλλασσόμενες παροχές υπηρεσιών, μία αυτόνομη φορολογική όφειλή. 'Ο άπολαύων της υπηρεσίας, σύμφωνα μέ τό άρθρο 17 παράγραφος 2, δέν δύναται σέ καμία περίπτωση νά έκπέσει τόν καταβληθέντα δύναμει της διατάξεως αυτής φόρο, ως προκαταβληθέντα φόρο. 'Η εκ των ύστέρων λοιπόν άπαλλαγή από τό φόρο προστιθεμένης άξίας άποτελεί γιά τούς μεσίτες πιστώσεων, οι όποιοι έχουν έκδώσει τιμολόγια αναγράφοντα χωριστά τό ποσό του φόρου, ένα σημαντικό μειονέκτημα.

ε) 'Η εκ των ύστέρων άπαλλαγή της προσφοράς υπηρεσιών που πραγματοποίησε ένας μεσίτης πιστώσεων έχει έπιπτώσεις στο σύνολο των φορολογουμένων γιά λογαριασμό των όποιων ό μεσίτης πιστώσεων διενήργησε πράξεις κατά τή διάρκεια του οικονομικού έτους 1979: Οι φορολογούμενοι αυτοί δέν έχουν πλέον δικαίωμα έκπτώσεως (άρθρο 17 παράγραφος 2 της οδηγίας) και όφείλουν έπομένως νά τροποποιήσουν τά λογιστικά τους διδλία και τίς φορολογικές τους δηλώσεις.

στ) 'Η ἐκ τῶν ὑστέρων ἀπαλλαγὴ τῆς προσφορᾶς ὑπηρεσιῶν πού ἐπραγματοποίησε ἕνας μεσίτης πιστώσεων ἔχει ἐπίσης ἐπιπτώσεις, ἀνάλογα μέ τὰ χαρακτηριστικά τῆς συγκεκριμένης περιπτώσεως, στοὺς φορολογουμένους οἱ ὁποῖοι διενήργησαν πράξεις πρὸς ὄφελος τοῦ μεσίτου πιστώσεων κατὰ τὴ διάρκεια τοῦ οἰκονομικοῦ ἐτους 1979, ὅπως ἐπὶ παραδείγματι ὅταν δυνάμει τοῦ ἄρθρου 13 τμῆμα Γ τῆς ὁδηγίας παρητήθησαν ἐκ τῆς ἀπαλλαγῆς σκεπτόμενοι ὅτι ὁ μεσίτης πιστώσεων εἶχε δικαίωμα ἐκπτώσεως.

ζ) Θά ἦταν χρήσιμο νὰ ἐκμεταλλευεῖ τὸ Δικαστήριον τὴν εὐκαιρία πού τοῦ προσφέρει ἡ παρούσα ὑπόθεση γιὰ νὰ διευκρινίσει, κατὰ τρόπο περιοριστικό, τὴν νομολογία του περὶ τῆς ἀπ' εὐθείας ἐφαρμογῆς τῶν διατάξεων μιᾶς ὁδηγίας. Δύναται νὰ τὸ πράξει ἐάν ἰδίως ἀποκλείσει ρητῶς τὴν ἀπ' εὐθείας ἐφαρμογὴ ὁρισμένων τμημάτων, στὴ συγκεκριμένη περίπτωση τοῦ ἄρθρου 13 τμῆμα Β ἐδάφιο δ σημεῖο 1, τὰ ὁποῖα δὲν δύνανται νὰ ἀπομονωθοῦν ἀπὸ ἕνα ὁλοκληρωμένο σύστημα, στὴ συγκεκριμένη περίπτωση τὴν ὁδηγία 77/388.

'Η *κυβέρνηση τῆς Ὁμοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας* θεωρεῖ ὅτι ἡ διάταξη, τῆς ὁποίας ἡ ἐρμηνεῖα ζητεῖται ἀπὸ τὸ Δικαστήριον, περιέχει μία ὑποχρέωση πού θαρρύνει ἀποκλειστικῶς τὰ κράτη καὶ θεωρεῖ ὅτι στὸ σημεῖο αὐτὸ δύναται νὰ στηριχθεῖ στὴν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου. 'Η νομολογία αὐτὴ ἀναγνωρίζει, δεδαίως, ὅτι οἱ διατάξεις τῶν ὁδηγιῶν γεννοῦν δικαιώματα γιὰ τοὺς ἰδιώτες, θέτει ὅμως γιὰ τὸ σκοπὸ αὐτὸ περιοριστικές προϋποθέσεις, οἱ ὁποῖες δὲν συντρέχουν στὴν προκειμένη περίπτωση.

α) 'Απὸ πλευρᾶς ὁρολογίας, δὲν πρόκειται νὰ ἐρευνηθεῖ στὴν προκειμένη περίπτωση ἡ «ἄμεση ἐφαρμογὴ» ἢ τὸ «ἄμεσο ἀποτέλεσμα» τῶν ὁδηγιῶν. Τὸ κύριο ἐρώτημα εἶναι τὸ ἂν ἡ διάταξη μιᾶς ὁδηγίας γεννᾷ γιὰ τοὺς ἰδιώτες δικαιώματα τὰ ὁποῖα οἱ τελευταῖοι δύνανται νὰ ἐπικαλεσθοῦν ἐνώπιον τῶν ἐθνικῶν δικαστηρίων.

Πρέπει νὰ ἐξετάζεται στὴν κάθε περίπτωση σύμφωνα μέ τίς περιοριστικές προϋποθέ-

σιες πού ἔχει θέσει ἡ νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, ἂν μία συγκεκριμένη διάταξη μιᾶς ὁδηγίας γεννᾷ δικαιώματα. Τὸ Δικαστήριον δὲν ἔχει ἀποφανθεῖ ὅτι μιὰ ὁδηγία δύναται, στὸ σύνολό της, νὰ δημιουργεῖ δικαιώματα γιὰ τοὺς ἰδιώτες.

6) Σύμφωνα μέ τὴν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, οἱ ὑποχρεώσεις πού ἐπιβάλλονται στὰ Κράτη μέλη γεννοῦν δικαιώματα, τῶν ὁποίων δύναται νὰ γίνῃ ἐπὶ κλήση ἐνώπιον τῶν ἐθνικῶν δικαστηρίων καὶ τὰ ὁποῖα ὑπερισχύουν τοῦ ἀντιθέτου ἐθνικοῦ δικαίου, ἐφ' ὅσον οἱ ὑποχρεώσεις αὐτές ἀποβλέπουν στὸ συμφέρον τοῦ ἀτόμου, δὲν ὑφίσταται πλέον προϋπόθεση προδεσμίας, εἶναι σαφεῖς καὶ ἀνεὺ αἰρέσεων καὶ ἐφ' ὅσον ἡ ἐκτέλεση ἢ τὰ ἀποτελέσματα τῶν ὑποχρεώσεων αὐτῶν δὲν ἐξαρτῶνται ἀπὸ τὴν παρεμβολή μιᾶς πράξεως, εἴτε τῶν ὀργάνων τῆς Κοινότητος, εἴτε τοῦ ἐνδιαφερομένου Κράτους μέλους. 'Απὸ τὴν ἀπουσία αὐτῆς, ἐκεῖνο πού κυρίως ἔχει σημασία εἶναι τὸ ἂν τὸ Κράτος μέλος διαθέτῃ ἢ ὄχι διακριτικὴ εὐχέρεια ὡς πρὸς τὴν ἐκτέλεση τῆς ὑποχρέωσης.

γ) 'Η ὁδηγία δὲν εἶναι λοιπὸν «ἀπ' εὐθείας ἐφαρμοστέα», πράγμα πού θά εἶχε ὡς συνέπεια τὴν ὑποχρέωση τῶν ἐθνικῶν δικαστηρίων νὰ συμβάλουν στὴν ἐκτέλεση ὧν ἀδιακρίτως τῶν διατάξεων πού περιέχονται σὲ μιὰ ὁδηγία. Σύμφωνα ὅμως μέ τὴν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, ἡ συνεργασία τῶν ἐθνικῶν δικαστηρίων κατὰ τὴν ἐκτέλεση τοῦ κοινοτικοῦ δικαίου ἀπαιτεῖται μόνον προκειμένου γιὰ κανόνες τῶν ὁποίων δύναται νὰ γίνῃ ἐπὶ κλήση ἐνώπιον τῶν δικαστηρίων. 'Η διαφορὰ ἐπομένως μεταξύ ὁδηγιῶν καὶ κανονισμῶν δὲν ἔχει περιπέσει σὲ ἀχρησία.

δ) Οἱ περιοριστικές προϋποθέσεις δὲν ἐξαρτῶνται ἐπίσης ἀπὸ τὸ ἂν, μετὰ τὴν τελευταία προθεσμία πού ἔταξε ἡ ὁδηγία, τὸ Κράτος μέλος ἔχει θεσπίσει ἢ δὲν ἔχει θεσπίσει τοὺς ἀναγκαίους γιὰ τὴν ἐκπλήρωση τῶν ὑποχρεώσεων του νομικοὺς κανόνες. 'Η ὁδηγία δὲν γεννᾷ ἀποτελέσματα ὑπὲρ τῶν ἰδιωτῶν παρὰ μόνον ὅταν ἡ ὑποχρέωση δύναται ἐκ τῆς φύσεώς της νὰ ἐφαρμοσθεῖ ἀπ' εὐθείας. Οἱ περιοριστικές προϋποθέσεις πού ἀπαιτοῦνται γιὰ τὴν

γέννηση δικαιωμάτων εκ διατάξεων οι οποίες επιβάλλουν μία υποχρέωση σε ένα κράτος, επιβάλλονται εκ σημαντικών λόγων, οι οποίοι πρέπει να παραμείνουν σεβαστοί. Οι λόγοι αυτοί δεν επιτρέπουν να αναγνωρισθεί στο άρθρο 13 τμήμα Β εδάφιο 8 σημείο 1 της οδηγίας 77/388 το έννομο αποτέλεσμα το οποίο συνίσταται στην παροχή προς τους ιδιώτες της δυνατότητας να επικαλούνται την διάταξη αυτή ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, και να ζητούν να υπερισχύει επί των αντιθέτων εθνικών νομικών διατάξεων.

ε) "Αν γίνει δεκτή η δυνατότητα επικλήσεως της διατάξεως μίας οδηγίας, η οποία δεν προορίζεται να εξυπηρετήσει ένα ατομικό συμφέρον, αυτό θά έσήμαινε ότι η Κοινότητα έχει το δικαίωμα να επιβάλει σε ένα άτομο υποχρεώσεις, μέσω μίας νομικής πράξεως η οποία απευθύνεται σε διαφορετικό αποδέκτη. Αυτό θά ήτο αντίθετο προς την αρχή της νομιμότητας.

"Ενας ιδιώτης εύλογως προσδοκᾷ ότι το περιεχόμενο μίας οδηγίας δεν γεννά υποχρέωση εις θάρος του παρά μόνο από τη στιγμή που το Κράτος μέλος εξεπλήρωσε την υποχρέωσή του να μεταφέρει την οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη. Οι διατάξεις λοιπόν μίας οδηγίας δεν επιβάλλουν υποχρεώσεις εις θάρος των ιδιωτών. Τό ίδιο θά έπρεπε να συμβαίνει και όταν τα έννομα αποτελέσματα της επιδίκου διατάξεως είναι εν μέρει μὲν ευνούικα για τους ενδιαφερομένους, εν μέρει όμως εις θάρος τους.

στ) "Η άναγνώριση της ύπάρξεως δικαιωμάτων, παρά τό γεγονός ότι η υποχρέωση που επιβάλλει η οδηγία εξαρτάται από την παρέλευση προθεσμίας, σημαίνει ότι τό κράτος εξαναγκάζεται εις έκτέλεση υποχρεώσεως η οποία δεν έχει άποκτήσει ακόμη υποχρεωτική ισχύ.

ζ) "Εάν η επίδικη διάταξη της οδηγίας αφήνει, στο έν λόγω Κράτος μέλος, διακριτική έξουσία ως προς την έκτέλεσή της η ύπαρξη δικαιωμάτων πρέπει να αποκλειστεί λόγω της ειδικής άποστολής των δικαιοδοτικών όργάνων, τόσο του Δικαστηρίου όσο και των εθνικών δικαστηρίων, η οποία είναι η τήρηση του

δικαίου. Είναι άσυμβίβαστο προς την άποστολή αυτή τό να άσκήσουν αυτά την πολιτική έξουσία έκτιμήσεως η οποία άνηκει στα Κράτη μέλη. Ο άποκλεισμός της ύπάρξεως δικαιωμάτων δύναται επίσης να σπληνχθεί στην αρχή της ασφαλείας του δικαίου, η οποία άπαιτεί να είναι σαφώς καθορισμένες οι νομικές συνέπειες που πηγάζουν από την έννομη τάξη.

η) "Όσον άφορᾷ τό άρθρο 13 τμήμα Β εδάφιο 8 σημείο 1 της οδηγίας 77/388, συντρέχει μία μόνο από τις προϋποθέσεις που άπαιτούνται για την ύπαρξη δικαιωμάτων: κατά την έκποσή της χρονικής περιόδου που είχε καθορίσει η οδηγία 78/583, η υποχρέωση που επιβάλλεται στα κράτη δεν εξαρτάται πλέον από καμμία προθεσμία.

9) "Η έν λόγω διάταξη εξυπηρετεί τό ατομικό συμφέρον όταν η φορολογική άπαλλαγή είναι ευνούικη για εκείνον ο οποίος διενήργησε τις πράξεις, πράγμα τό οποίο συμβαίνει προφανώς με την προσφεύγουσα στην κυρία δίκη. Ωστόσο η φορολογική άπαλλαγή δεν άποβαίνει πάντα προς τό συμφέρον του ιδιώτου: "Επί παραδείγματι, η άπαλλαγή παρουσιάζει σημαντικά μειονεκτήματα για τους μεσίτες οι όποιοι έχουν προσφέρει τις υπηρεσίες τους προς επιχειρηματία ο όποιος δικαιούται να έκπέσει τους φόρους που έχουν καταβληθεί σε προηγούμενα στάδια. Για τους μεσίτες πιστώσεων οι όποιοι έχουν προσφέρει τις υπηρεσίες τους εν μέρει μὲν, προς πρόσωπα που δικαιούνται να έκπέσουν τους προκαταβληθέντας φόρους, εν μέρει δέ, προς πρόσωπα τα όποια δεν δικαιούνται να τό πράξουν, η κρίση για τό άν η φορολογική άπαλλαγή στο σύνολό της τους ευνοεί η όχι εξαρτάται από τό ποσό της προστιθεμένης άξίας που έπραγματοποίησαν κατά τό έτος 1979 και από τό ποσοστό των πράξεων που διενήργησαν με πρόσωπα τα όποια δικαιούνται να έκπέσουν τους προκαταβληθέντας φόρους. "Ακόμα και για εκείνους τους μεσίτες πιστώσεων οι όποιοι κατά τό έτος 1979 έπραγματοποίησαν πράξεις μόνο με πρόσωπα μη δικαιούμενα να έκπέσουν τους προκαταβληθέντας φόρους, η φορολογική άπαλλαγή δύναται να άποδειχθεί άσύμφορος εάν κατά τό 1979 είχαν μία άσυνήθιστα ύψηλή ένδιάμεση κατα-

νάλωση. Έξ άλλου, ή φορολογική απαλλαγή τών μεσιτών πιστώσεων θά είχε ως αποτέλεσμα νά στερηθεί από εκείνους οι όποιοι απολαύουν τών υπηρεσιών τους τήν δυνατότητα νά εκπέσουν τούς προκαταβληθέντας φόρους πού έχουν καταστεί απαιτητοί κατά τήν άλυσίδα τών πράξεων οι όποιες έπροηγήθησαν τής μεσιτείας τών πιστώσεων. Κατά τό μέρος αυτό έπίσης, ή έπίδικη διάταξη είναι επιβαρυντική γιά τούς ιδιώτες. Όμως δέν δύναται νά γίνει έπικλήση τής οδηγίας χάριν άτομικού συμφέροντος παρά μόνον έναντι τοῦ κράτους.

ι) Ἡ προϋπόθεση μιᾶς σαφούς καί άνευ αἰρέσεων ρυθμίσεως συντρέχει μέ τήν προϋπόθεση σύμφωνα μέ τήν όποία δέν πρέπει πλέον νά ύφίσταται ανάγκη θεσπίσεως άλλων διατάξεων, κοινοτικών ή έθνικών, έφ' όσον ή ρύθμιση πού εισάγεται μέ τήν οδηγία διαγράφει ήδη σαφώς καί χωρίς καμία άμφιβολία, τά έννομα αποτελέσματα, χωρίς ανάγκη προσαρμογής τοῦ έθνικού δικαίου. Από τήν άποψη αὐτή ή φορολογική απαλλαγή δέν πρέπει νά ξεεταστεί μεμονωμένως. Αποτελεῖ αδιάσπαστο τμήμα ενός συστήματος φορολογίας, στό πλαίσιο τοῦ όποίου οι διαδοχικές δεσμεύσεις φόρων εις δάρος διαφόρων προσώπων, συνδέονται μεταξύ τους μέσα από μία αλυσίδα πράξεων.

"Ετσι, ό μεσίτης πιστώσεων, εάν οι πράξεις του ύπόκεινται σέ φόρο, έχει, γιά τό οικονομικό έτος, δικαίωμα έκπτώσεως (άρθρο 17 παράγραφος 2 τής οδηγίας 77/388, δέν έχει δικαίωμα διακανονισμού τής έκπτώσεως γιά τά αγαθά επενδύσεως πού είχε αποκτήσει προηγουμένως (συμπέρασμα a contrario από τό άρθρο 20 τής οδηγίας), καί όρθως έχει αναγράψει τό φόρο κύκλου εργασιών στά τιμολόγια του (άρθρο 22 παράγραφος 3 έδάφιο Β τής οδηγίας). "Αν οι πράξεις τοῦ μεσίτου πιστώσεων απαλλάσσονται από τόν φόρο, δέν έχει δικαίωμα έκπτώσεως, γιά τό οικονομικό έτος (συμπέρασμα a contrario από τό άρθρο 17 παράγραφος 2 έδάφιο α τής οδηγίας), εκτός εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής πού προβλέπει τό άρθρο 17

παράγραφος 3 έδάφιο γ, πρέπει νά διακανονίσει τήν έκπτωση γιά τά αγαθά επενδύσεως πού είχε αποκτήσει προηγουμένως (άρθρο 20 παράγραφος 2) καί κακώς έχει αναγράψει τό φόρο κύκλου εργασιών στά τιμολόγια του, πράγμα πάντως πού έχει ως συνέπεια ότι όφείλει τόν αναγραφέντα φόρο (άρθρο 21 παράγραφος 1 έδάφιο γ τής οδηγίας).

Γιά τούς έπιχειρηματίες οι όποιοι αναθέτουν τήν διενέργεια πράξεων στόν μεσίτη πιστώσεων, οι συνέπειες είναι διαφορετικές, αναλόγως μέ τό εάν οι πράξεις τοῦ μεσίτου ύπόκεινται σέ φόρο ή απαλλάσσονται. Τό ίδιο συμβαίνει καί μέ τούς έπιχειρηματίες οι όποιοι στήν αλυσίδα έπονται τοῦ μεσίτου πιστώσεων.

Είναι πολύ χαρακτηριστική τοῦ άδεδαίου χαρακτήρος τής δημιουργουμένης νομικής καταστάσεως ή διαπίστωση ότι ή έπικλήση τοῦ άρθρου 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο 1 τής οδηγίας δέν έχει ως αποτέλεσμα, λόγω τοῦ άρθρου 21 παράγραφος 1 έδάφιο γ, τήν απαλλαγή τοῦ μεσίτου πιστώσεων από τό φόρο, έφ' όσον, όπως συμβαίνει κατά κανόνα, έχει αναγράψει τούς φόρους αὐτοῦς στά τιμολόγια του.

Αὐτός ό «καταρράκτης» φόρων πού προκύπτει από τήν οδηγία 77/388 χαρακτηρίζει έπίσης τό γερμανικό δίκαιο περί φόρων κύκλου εργασιών πού ίσχυε κατά τό έτος 1979. Ἡ έφαρμογή τοῦ άρθρου 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο 1 καταλήγει σέ νέα έπιβολή φόρου έπί ολοκλήρου σειρᾶς πράξεων. Δέν επιτρέπεται όμως νά παραμείνουν οι φορολογούμενοι σέ άδεβαιότητα ως πρὸς τό ποσό τοῦ φόρου πού πρέπει νά ύπολογίζουν, πράγμα τό όποιο θά συμβεί εάν ή φορολογία τών πράξεων μεσιτείας πιστώσεων έξηρτάτο από μεταγενέστερα άπόφαση τοῦ Δικαστηρίου.

Έφ' όσον ή άρχική έθνική νομοθεσία αποδλέπει στή διατήρηση τής ισχύος της, θά ήτο υπερβολικό τό νά δύναται οι ιδιώτες, οι διοικητικές άρχές καί τά έθνικά δικαστήρια, αὐτοδούλως, νά μή λαμβάνουν ύπ' όψη τόν έθνικό νόμο καί τίς κυρώσεις του

καί νά στηρίζονται σέ δικαιώματα πού άπορρέουν από τήν όδηγία.

Δέν δύνανται λοιπόν νά άπορρέουν δικαιώματα από τό άρθρο 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο Ι τής όδηγίας 77/388, έφ' όσον κατά τό 1979 δέν υπήρξε προσαρμογή τοῦ δικαίου τής Όμοσπονδιακής Δημοκρατίας τής Γερμανίας.

κ) Στόν τομέα τής φορολογικής, άπαλλαγής, κατ' έφαρμογή τής έπιδίκου διατάξεως, τά Κράτη μέλη διαθέτουν διακριτική έξουσία, έφ' όσον έχουν τήν δυνατότητα νά καθορίσουν τίς προϋποθέσεις εκείνες πού θά εξασφαλίσουν τήν άπλή καί όρθή έφαρμογή τών άπαλλαγών καί θά άποτρέψουν κάθε ένδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή καί κατάχρηση. Η άπαλλαγή πρέπει νά συνοδευθεί στό έννικό φορολογικό δίκαιο από συμπληρωματικές διατάξεις, οι όποιες νά προχωροῦν πολύ πέραν τής άπλής άπαριθμήσεως τών άπαλλασσομένων πράξεων. Δέν είναι δυνατόν νά θεωρηθεί ότι μία τέτοια διάταξη έχει «άμεσο αποτέλεσμα».

Λόγω τής εισαγωγικής φράσεως τοῦ άρθρου 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο Ι τής όδηγίας, έλλείπουν οι όμοιόμορφες καί έπακριβείς ένδείξεις πού άπαιτεί τό Δικαστήριο.

Έξ άλλου, σύμφωνα μέ τό άρθρο 13 τμήμα Γ έδάφιο 6 τής όδηγίας, τά Κράτη μέλη δύνανται νά παραχωρήσουν στους ύπηκόους τους τό δικαίωμα νά επιλέξουν τήν υπαγωγή τους στήν φορολογία, ιδίως όταν πρόκειται γιά πράξεις μεσιτείας πιστώσεων. Τά Κράτη μέλη δύνανται έπίσης νά περιορίσουν τήν έκταση τοῦ δικαιώματος έπιλογής καθορίζοντας τους τρόπους τής άσκήσεώς του. Η Όμοσπονδιακή Δημοκρατία τής Γερμανίας έκαμε χρήση τής έξουσίας τής αὐτής, προσθέτουςα, στό νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών γιά τό 1980, ένα νέο άρθρο 9 περί παραιτήσεως έκ τής άπαλλαγής.

Έάν ένα δικαστήριο προέβαινε σέ έφαρμογή τών φορολογικών άπαλλαγών χωρίς νά άναμένει τήν συμπληρωματική νομο-

θεσία τοῦ Κράτους μέλους στό όποιο άνήκει, θά άνέκλειε από τό τελευταίο τήν δυνατότητα χορηγήσεως τοῦ δικαιώματος έπιλογής. Η παραδοχή ότι από τήν έν λόγω διάταξη γενώνται δικαιώματα ίσοδυναμεί λήψη πολιτικής άποφάσεως περί καταργήσεως, τουλάχιστον προσωρινώς, τής διακριτικής ευχερείας πού άφησε η Κοινότητα στόν έννικό νομοθέτη, πράγμα τό όποιο δέν δικαιούνται νά πράξουν τά δικαστήρια.

Τό γεγονός ότι τό περιθώριο ευχερείας τό όποιο έχει άφαιρεθεί στά Κράτη μέλη άποκλείει τήν γέννηση δικαιωμάτων πού πηγάζουν από ύποχρέωση έπιδληθείσα σέ ένα κράτος, δέ σημαίνει ότι ύπάρχει παράβαση από τό κράτος αὐτό τής ύποχρεώσεως πού τοῦ έχει έπιδληθεί. Στήν Έπιτροπή έναπόκειται, κατ' έφαρμογή τοῦ άρθρου 169 τής συνθήκης ΕΟΚ, νά τό διαπιστώσει. Στήν προκειμένη περίπτωση η Έπιτροπή πράγματι προσέφυγε στό Δικαστήριο (ύπόθεση 132/79). Στήν ένέργεια αὐτή όμως δέν έδόθη συνέχεια, διότι η Όμοσπονδιακή Δημοκρατία τής Γερμανίας, διεμόρφωσε από 1ης Ιανουαρίου 1980 μία νομική κατάσταση σύμφωνη πρός τίς άπαιτήσεις τής όδηγίας.

λ) Η άπάντηση λοιπόν στό προδικαστικό έρώτημα τοῦ Finanzgericht τοῦ Münster πρέπει νά είναι ότι:

Τό άρθρο 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο Ι τής όδηγίας 77/388 δέν αποτελεί στήν Όμοσπονδιακή Δημοκρατία τής Γερμανίας άπ' ευθείας εφαρμοστέα διάταξη τήν όποια δύνανται νά έπικαλοῦνται οι ιδιώτες ενώπιον τών έννικών δικαστηρίων.

Η κυβέρνηση τής Γαλλικής Δημοκρατίας είναι τής γνώμης ότι πρέπει νά δοθεί άρνητική άπάντηση στό έρώτημα πού υπέβαλε τό Finanzgericht τοῦ Münster πρός τό Δικαστήριο.

α) Η άρχή τής άπ' ευθείας έφαρμογής τών κοινοτικών όδηγιών δέν έχει, σύμφωνα μέ τήν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, καθολική έφαρμογή. Ο ρόλος τής είναι συμπληρωματικός καί άποσκοπεί μόνο στό νά εξασφαλίσει τό «χρήσιμο αποτέλεσμα» τών όδη-

γιών, περιορίζεται μόνο σέ «ιδιαιτέρως περιστάσεις» καί εξαρτάται από προϋποθέσεις πού σχετίζονται μέ τόν κατά τό μάλλον ἢ ἥττον ὑποχρεωτικό χαρακτήρα τῶν ὑποχρεώσεων πού ἐπιβάλλονται στά Κράτη μέλη ἀπό τίς ὁδηγίες: ὅταν οἱ διατάξεις μιάς ὁδηγίας ἔχουν εἰσαχθεῖ στήν ἔννομη τάξη ἐνός Κράτους μέλους, δέν δύναται νά ὑπάρξει δικαστικός ἐλεγχος θάσει τῶν διατάξεων τῆς ὁδηγίας αὐτῆς, παρά μόνον ἐφ' ὅσον οἱ διατάξεις αὐτές δέν ἀφήνουν κανένα περιθώριο διακρίσεως στά Κράτη μέλη. Τέτοιου εἶδους ἐλεγχος ἀποκλείεται ὅταν ἡ ὁδηγία ἀφήνει στά Κράτη μέλη δυνατότητες ἢ ἐπιλογές. Ὅταν ἕνα Κράτος μέλος παρέλειψε νά λάβει τά ἀπαιτούμενα γιά τήν ἐκτέλεση μιάς ὁδηγίας μέτρα ἐντός τῆς ταχθείσης προθεσμίας δύναται νά τύχουν ἀπ' εὐθείας ἐφαρμογῆς μόνον οἱ διατάξεις οἱ ὁποῖες περιέχουν «ὑποχρεώσεις οἱ ὁποῖες δέν ἐξαρτῶνται ἀπό αἱρέσεις καί εἶναι ἐπαρκῶς ἀκριβεῖς».

6) Μιά τέτοια νομολογιακή σύνεση εἶναι ἰδιαίτερος δικαιολογημένη στό φορολογικό τομέα ὅπου, ἐκτός ἀπό τούς δασμούς, δέν ὑπάρχει στήν συνθήκη καμμία διάταξη δυναμένη νά ἀναπτύξει ἄμεσο ἀποτέλεσμα στήν ἐσωτερική ἔννομη τάξη τῶν Κρατῶν μελῶν.

Ὁ τομέας αὐτός, στόν ὁποῖο μόνον κατ' ἐξαίρεση ἔχουν ἐκδοθεῖ κοινοτικοί κανονισμοί, ἀνήκει κατ' οὐσία, ἰδίως σέ ὅ,τι ἀφορᾷ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν, στίς ἐθνικές νομοθεσίες. Διατάξεις κοινοτικοῦ δικαίου οἱ ὁποῖες ἔχουν ληφθεῖ θάσει τοῦ ἀρθροῦ 99 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, ἰδίως ὁδηγίες περί ΦΠΑ, ἀποσκοποῦν σέ προοδευτική ἐναρμόνιση ὅσο τό δυνατόν πιό προχωρημένη, ἀλλά ὄχι καί σέ ἀντικατάσταση τῶν ἐθνικῶν συστημάτων μέ ἕνα νέο καί πλήρες κοινοτικό φορολογικό σύστημα.

Ὑπό αὐτές τίς συνθήκες οἱ ὁδηγίες πού ἀφοροῦν φορολογικά θέματα, στίς ὁποῖες

περιλαμβάνεται καί ἡ ὁδηγία 77/388, περιέχουν, μαζί μέ ὁρισμένες ἀκριβεῖς καί ὑποχρεωτικές διατάξεις, τῶν ὁποίων πρέπει νά ἐξασφαλίζεται ἡ ὁμοιόμορφη ἐφαρμογή, καί διατάξεις τῶν ὁποίων οἱ προϋποθέσεις ἐφαρμογῆς ἀφήνονται γενικῶς στή διακριτική εὐχέρεια τῶν Κρατῶν μελῶν καί οἱ ὁποῖες συνεπῶς δέν προορίζονται νά ἔχουν ὁμοιόμορφη ἐφαρμογή. Εἶναι προφανές ὅτι δέν πρέπει νά ἐπιτευχθεῖ μιά τέτοια ὁμοιομορφία μέσω τῆς ἀπ' εὐθείας ἐφαρμογῆς. Τό «χρήσιμο ἀποτέλεσμα» τῶν διατάξεων αὐτῶν δέν τό δικαιολογεῖ.

γ) Ἡ ὁδηγία 77/388 ἔχει ὡς ἀντικείμενο νά «διευκρινίσει» καί νά «ἐναρμονίσει» ἕνα ὁρισμένο ἀριθμό «ἐννοιῶν» οἱ ὁποῖες εἶναι κοινές στίς ἐθνικές νομοθεσίες, ἰδίως σέ ὅ,τι ἀφορᾷ τό πεδίο ἐφαρμογῆς, τίς προϋποθέσεις φορολογήσεως καί τό ἀπαιτητό τοῦ ΦΠΑ.

Ἡ ὡς ἄνω ὁδηγία περιλαμβάνει κυρίως διατάξεις, οἱ ὁποῖες ἐντός ἐνός καθορισμένου δεδαίως πλαισίου παρέχουν στά Κράτη μέλη τήν δυνατότητα ἐπιλογῶν. Αὐτό συμβαίνει ρητῶς ἰδίως σέ ὅ,τι ἀφορᾷ τόν ὁρισμό τῶν πράξεων πού ὑπόκεινται σέ φόρο (ἄρθρο 5 παράγραφοι 3 καί 5, ἄρθρο 6 παράγραφος 3), τόν καθορισμό τοῦ τόπου (ἄρθρο 9 παράγραφος 3), τόν καθορισμό τῶν ἀπαλλαγῶν (ἄρθρο 13) καί τίς μεταδαστικές διατάξεις (ἄρθρο 28 παράγραφος 3). Εἴτε ἀπετέλεσαν εἴτε ὄχι ἀντικείμενο ἐθνικῶν μέτρων ἐφαρμογῆς, οἱ ἐν λόγω διατάξεις τῆς ὁδηγίας δέν δύναται, σύμφωνα μέ τά κριτήρια τῆς ἰδίας τῆς νομολογίας τοῦ Δικαστηρίου, νά τύχουν ἀπ' εὐθείας ἐφαρμογῆς ἐνόπιον τῶν δικαστηρίων τῶν Κρατῶν μελῶν.

Γενικότερα, τίθεται τό ἐρώτημα, λόγω τοῦ ὅτι οἱ ἐπιλογές πού ἀφήνει στά Κράτη μέλη ἡ ἐπίδικη ὁδηγία εἶναι πολυάριθμες καί

αδιάσπαστες από τις άλλες διατάξεις, του εάν ή οδηγία, ως σύνολο, δύναται να τύχει απ' ευθείας εφαρμογής στα Κράτη μέλη πριν από την θέσπιση των αναγκαίων εθνικών νομοθετικών μέτρων.

Ός προς τό θέμα αυτό, τό Δικαστήριο δέν δύναται νά άγνοήσει τό γεγονός ότι τό Συμβούλιο θεσπίζοντας τήν οδηγία 78/583 σιωπηρώς μέν, αλλά αναγκαίως, απέκλεισε τή δυνατότητα αυτή, έφ' όσον έκρινε ότι μετά τήν έκπονή της ταχθείσης γιά τήν εφαρμογή της οδηγίας 77/388 προθεσμίας, είχε τήν δυνατότητα νά παρατείνει τήν προθεσμία αυτή κατά ένα έτος.

δ) Πάντως δέν δύναται νά άναγνωριστεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 13 της οδηγίας 77/388 παράγουν άμεσα άποτελέσματα. Τό συμπέρασμα αυτό προκύπτει από τό ίδιο τό κείμενο. Σύμφωνα, έξ άλλου, μέ τό άρθρο 13 τμήμα Γ έδάφιο δ, τά Κράτη μέλη γιά τίς πράξεις χορηγήσεως και μεσιτείας πιστώσεων, δύναται νά χορηγήσουν στους φορολογουμένους τους τό δικαίωμα νά επιλέξουν τήν υπαγωγή τους ή μή σέ φόρο, νά περιορίσουν τήν έκταση του δικαιώματος επιλογής και νά καθορίσουν τόν τρόπο άσκήσεώς του. Η διατύπωση των διατάξεων αυτών συνεπάγεται ότι άν ή άρχή της άπαλλαγής (ή της επιλογής) των πράξεων πού διενεργούν οι μεσίτες πιστώσεων πρέπει νά τηρείται, έναπόκειται σαφώς στά Κράτη μέλη νά καθορίσουν άφ' ενός μέν τίς προϋποθέσεις μιās «όρθης και άπλης εφαρμογής» του μέτρου αυτού και άφ' έτέρου νά καθορίσουν ένδεχομένως τους τρόπους άσκήσεως της επιλογής. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή δέν πρόκειται γιά υποχρεώσεις «άπληλαγμένες αϊρέσεων» και «έπαρκώς άκριβείς», σύμφωνα μέ τήν νομολογία του Δικαστηρίου.

Οι διατάξεις αυτές της οδηγίας 77/388 δέν δύναται νά τύχουν απ' ευθείας εφαρμογής

και έκ της άπόψεως αυτής δύναται νά παραβληθούν προς τίς διατάξεις του άρθρου 11 έδάφιο 1 της δευτέρας οδηγίας του Συμβουλίου 67/228, της 11ης Απριλίου 1967 περί έναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών των σχετικών μέ τους φόρους κύκλου εργασιών (ΑΒΙ. σ. 1303, ΕΕ είδ. έκδ. Ν 71, τόμ. 09/001, σελ. 3), ή όποία προβλέπει τήν άρχή της έκπτώσεως ή όποία συνοδεύεται από παρεκκλίσεις και έξαιρέσεις πού αφήνονται ρητώς στην διακριτική εύχέρεια των Κρατών μελών και στις όποιες τό Δικαστήριο άρνήθηκε ρητώς κάθε είδους απ' ευθείας εφαρμογή στην άπόφαση του της 1ης Φεβρουαρίου 1977 (όπό-θεση 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Slg. σ. 113).

Η *Επιτροπή*, σχετικώς μέ τά πραγματικά περιστατικά, άναφέρει ότι επί μακρόν έδίστασε νά άνταποκριθεί στην επιθυμία των Κρατών μελών νά παραταθεί ή άρχικώς ταχθείσα προθεσμία μεταφοράς στο έθνικό δικαιο της οδηγίας 77/388 και ότι τελικώς άπεφάσισε νά προτείνει τήν κατά ένα έτος παράτασή της μέ τήν ρητή επιφύλαξη ότι «ή παρέκκλιση αυτή δέν έπηρεάζει τά άποτελέσματα των διατάξεων της οδηγίας 77/388 γιά τήν έκτέλεση των όποιων δέν άπαιτείται ή θέσπιση εθνικών μέτρων, εάν τά άποτελέσματα αυτά έχουν παραχθεί πριν από τήν ήμερομηνία κοινοποιήσεως» της οδηγίας 78/583. Η επιφύλαξη αυτή ή όποία άφεώρα τά ήδη κεκτημένα δικαιώματα κατά τήν 1η Ιανουαρίου 1978 δέν επανελήφθη από τό Συμβούλιο στην περι παρατάσεως οδηγία.

Εξ άλλου, και επειδή ή Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δέν ήταν σέ θέση, παρά τίς διαβεβαιώσεις πού είχαν δοθεί, νά προσαρμόσει έντός της δοθείσης συμπληρωματικής προθεσμίας τήν φορολογική της νομοθεσία, ή *Επιτροπή* έκίνησε έναντίον της τήν διαδικασία παραβάσεως της συνθήκης. Η προσφυγή όμως άπεσύρθη μετά τήν ψήφιση του νόμου της 26ης Νοεμ-

δρίου 1979 περί τροποποιήσεως του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών.

Άπό νομικής απόψεως, επρόκειτο μάλλον νά εξετασθεί άν στήν συγκεκριμένη περίπτωση ή προσφεύγουσα στήν κυρία δίκη είχε τό δικαίωμα μετά τήν 1η Ιανουαρίου 1979 νά άντιτάξει στίς έθνικές διατάξεις πού ίσχυαν τό 1979 τήν διάταξη τής οδηγίας ή όποία επιβάλλει επιτακτικώς τήν άπαλλαγή τής μεσιτείας των πιστώσεων άπό τό φόρο κύκλου εργασιών, παρά νά εξετασθεί ή άφρημένη νομική άξία μιās οδηγίας ή όποία μετεφέρθη στό έθνικό δίκαιο έντός τής ταχθείσης προθεσμίας. Ή σωστή προοπτική δέν είναι εκείνη τής «άπ' ευθείας εφαρμογής» ή του «άμέσου αποτελέσματος» τής οδηγίας, αλλά τής «δυνατότητος επικλήσεως» των έννόμων αποτελεσμάτων του άρθρου 13 τμήμα Β στίς μεταξύ των πολιτών και των κρατικών οργάνων σχέσεις. Ή άπάντηση στό έρώτημα αυτό πρέπει νά είναι καταφατική.

α) "Όταν ή Έπιτροπή παρουσίασε τήν πρόταση τής οδηγίας 78/583, είχε ήδη θεωρήσει δυνατό τό ότι ή οδηγία 77/388 παράγει «άμεσα αποτελέσματα». Τήν ίδια άποψη διετύπωσε και στήν άπάντησή της στό κοινοβουλευτικό έρώτημα 615/78 του Notenboom (ΑΒΙ. 1979, C 28, σ. 9).

6) Σέ ό,τι άφορά ιδίως τό άρθρο 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο 1 τής οδηγίας 77/388, πρέπει νά γίνει διάκριση, προκειμένου γιά τίς προβλεπόμενες στό άρθρο 13 τμήμα Β άπαλλαγές, μεταξύ τής κατά κυριολεξία υποχρέωσης άπαλλαγής και των μέτρων πού τά Κράτη μέλη δύνανται νά θεσπίσουν γιά νά εξασφαλίσουν τήν όρθή εφαρμογή τής άπαλλαγής αυτής. Γιά τίς περισσότερες περιπτώσεις άπαλλαγής πού αναφέρει τό άρθρο 13 τμήμα Β, και πάντως γιά τήν μεσιτεία πιστώσεων, ή κατά κυριολεξία υποχρέωση άπαλλαγής δέν εξαρτάται άπό αιρέσεις. Ή διακριτική εύχέρεια πού παρέχεται στά Κράτη μέλη μέ τήν εισαγωγική

φράση δέν χορηγείται κατά τρόπο γενικό, αλλά μόνο «γιά νά εξασφαλιστεί ή όρθή και άπλή εφαρμογή» των προβλεπόμενων άπαλλαγών και «νά άποτραπεί ένδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση». Οί διατάξεις πού όφείλουν νά θεσπίσουν τά Κράτη μέλη, δέν επιτρέπεται νά άφορούν, παρά μόνο μέτρα «παρακολουθηματικά», όπως ή άνάγκη τηρήσεως χωριστών λογιστικών διδλίων, ή συμπληρωματικές υποχρεώσεις περί δηλώσεως ή διατηρήσεως. Οί παρακολουθηματικές αυτές διατάξεις δέν δύνανται νά μεταδίδουν τόν άνευ αιρέσεων επιτακτικό χαρακτήρα των άπαλλαγών.

γ) Πραγματική διακριτική εύχέρεια άφηνεται στά Κράτη μέλη μόνο σέ ό,τι άφορά τή φύση και τή σημασία τής άπαλλαγής, στήν περίπτωση του άρθρου 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο 6 (άμοιβαία κεφάλαια). Ή διαχείριση των άμοιβαίων κεφαλαίων δέν άπαλλάσσεται παρά μόνο «όπως όρίζονται άπό τά Κράτη μέλη». Αποτελούν έπίσης άπαλλαγές διατυπωμένες κατά τρόπο άσαφή, εκείνες οι όποιες αναφέρονται στό άρθρο 13 μέρος Α παράγραφος 1 έδάφια 1γ και ιδ.

δ) Ό νόμος τής 26ης Νοεμβρίου 1979 ό όποιος τροποποιεί τό νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών καταδεικνύει ότι και οι ίδιες οι γερμανικές άρχές δέν έδέχθησαν τήν ύπαρξη διακριτικής εύχερείας ως προς τήν άπαλλαγή πού προβλέπεται στό άρθρο 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο 1: τό άρθρο 4 παράγραφος 8 έδάφιο α του έν λόγω νόμου άπαλλάσσει, σύμφωνα μέ τήν οδηγία, χωρίς επιφύλαξη ή περιορισμό, τήν μεσιτεία των πιστώσεων άπό τό φόρο κύκλου εργασιών. Ό γερμανός νομοθέτης δέν έκρινε άναγκαίο νά θεσπίσει ειδικές διατάξεις ως προς τίς άποδείξεις πού πρέπει νά προσκομιστούν γιά νά χορηγηθεί φορολογική άπαλλαγή.

ε) Έξ άλλου τό άρθρο 13 τμήμα Β έδάφιο δ σημείο 1 τής οδηγίας 77/388 άνταποκρί-

νεται επίσης καί στά κριτήρια πού έχει καθορίσει τό Δικαστήριο, μέ παγία νομολογία του, ως προϋποθέσεις άμέσου «δυνατότητος επικλήσεως» μιās όδηγίας. Ή έν λόγω διάταξη άφορά τίς νομικές σχέσεις μεταξύ ενός ιδιώτου καί ενός Κράτους μέλους κατά την περίοδο κατά την όποία ή όδηγία έπρεπε νά είχε μεταφερθεί στό έθνικό δίκαιο. Ή προσφεύγουσα στήν κυρία δίκη δύναται, λοιπόν, νά ζητήσει ενώπιον τών έθνικών όργάνων την άπαλλαγή από τό φόρο κύκλου εργασιών πού δικαιούνται οι μεσίτες πιστώσεων από την 1η Ίανουαρίου 1979.

III — Προφορική διαδικασία

Ή κυβέρνηση της Όμοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπροσωπούμενη από τόν καθηγητή Zuleeg, τό Finanzamt Münster-Innenstadt, εκπροσωπούμενο από τόν Rembert Schwarze, Ministerialrat στό Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, ή κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενη από τόν

Alexandre Carnelutti, γραμματέα έξωτερικών υποθέσεων του Ύπουργείου Έξωτερικών Σχέσεων, ή Έπιτροπή, εκπροσωπούμενη από τόν Karpenstein καί τό Συμβούλιο, εκπροσωπούμενο από τόν Antonio Sacchetti, σύμβουλο της νομικής υπηρεσίας, ανέπτυξαν προφορικά τίς παρατηρήσεις τους καί άπήντησαν στά έρωτήματα πού έθεσε τό Δικαστήριο, στήν συνεδρίαση της 30ης Σεπτεμβρίου 1981.

Κατά την διάρκεια της έν λόγω συνεδρίασεως, ή Έπιτροπή κατέθεσε μία δήλωση του Συμβουλίου έγγραφείσα στά πρακτικά της συνεδρίασεώς του της 26ης Ίουνίου 1978 κατά την διάρκεια της όποίας έψηφίσθη ή όδηγία 78/583. Κατόπιν διακοπής της δίκης τό Δικαστήριο άπεδέχθη τό έγγραφο αυτό καί έκάλεσε την κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας νά του γνωρίσει τίς ένδεχόμενες παρατηρήσεις της. Οι παρατηρήσεις αυτές κατετέθησαν στίς 15 Όκτωβρίου 1981.

Ό γενικός εισαγγελεύς ανέπτυξε τίς προτάσεις του στήν συνεδρίαση της 18ης Νοεμβρίου 1981.

Σκεπτικό

- 1' Μέ διάταξη της 27ης Νοεμβρίου 1980, πού περιήλθε στό Δικαστήριο στίς 14 Ίανουαρίου 1981, τό Finanzgericht του Münster υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό έρώτημα ως πρός την έρμηνεία του άρθρου 13 μέρος Β έδάφιο δ σημείο 1 της έκτης όδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί έναρμονίσεως τών νομοθεσιών τών Κρατών μελών, τών σχετικών μέ τούς φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης άξίας: όμοιόμορφη φορολογική δάση (ΕΕ είδ. έκδ. Ν 145, τόμ. 09/001, σελ. 49), προκειμένου νά προσδιορισθεί άν ή διάταξη αυτή δύναται νά θεωρηθεί ως άπ' ευθείας έφαρμοστέα έντός της Όμοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας μετά την 1η Ίανουαρίου 1979, παρά τό γεγονός ότι τό έν λόγω Κράτος μέλος δέν έλαβε έμπροθέσμωσ τά άναγκαία γιά την εκτέλεσή της μέτρα.

Ἐπί τοῦ ἱστορικοῦ τῆς διαφορᾶς

- 2 Ὑπενθυμίζεται ὅτι ἡ ἔκτη ὁδηγία ἐξεδόθη στίς 17 Μαΐου 1977 καί ὅτι σύμφωνα μέ τό πρῶτο τῆς ἄρθρο, τά Κράτη μέλη ὤφειλαν νά θεσπίσουν, τό ἀργότερο μέχρι τήν 1η Ἰανουαρίου 1978, τίς ἀναγκαῖες νομοθετικές, κανονιστικές καί διοικητικές διατάξεις, γιά τήν προσαρμογή τῶν συστημάτων τους περί φόρου προστιθεμένης ἀξίας στίς ἀπαιτήσεις τῆς ὁδηγίας. Ἐπειδή, πολλά Κράτη μέλη, μεταξύ τῶν ὁποίων καί ἡ Ὁμοσπονδιακή Δημοκρατία τῆς Γερμανίας, δέν ἠδυνήθησαν νά πραγματοποιήσουν ἐγκαίρως τίς ἀναγκαῖες προσαρμογές, τό Συμβούλιο, μέ τήν 9η ὁδηγία 78/583, τῆς 26ης Ἰουνίου 1978, περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μέ τοὺς φόρους κύκλου ἐργασιῶν (ΕΕ εἰδ. ἐκδ. Ν 194, τόμ. 09/001, σ. 96), παρέτεινε, χάριν τῶν ἐν λόγῳ Κρατῶν μελῶν, τήν προθεσμία πού εἶχε καθορισθεῖ μέ τό πρῶτο ἄρθρο τῆς ἔκτης ὁδηγίας.
- 3 Ἡ Ὁμοσπονδιακή Δημοκρατία τῆς Γερμανίας προέδωκε στήν ἐκτέλεση τῆς ἔκτης ὁδηγίας μόλις μέ τόν νόμο τῆς 26ης Νοεμβρίου 1979 (Bundesgesetzblatt I σ. 1953), τοῦ ὁποῦ ἡμερομηνία ἐνάρξεως τῆς ἰσχύος ὠρίσθη ἡ 1η Ἰανουαρίου 1980.
- 4 Ἀπό τήν διάταξη περί παραπομπῆς προκύπτει ὅτι ἡ προσφεύγουσα στήν κυρία δίκη, ἡ ὁποία ἀσκεῖ τό ἐπάγγελμα τῆς ἀνεξαρτήτου μεσιτείας πιστώσεων, ἐζήτησε, μέ τίς μηνιαίες δηλώσεις τῆς φόρου κύκλου ἐργασιῶν γιά τήν περίοδο ἀπό Μαρτίου μέχρι Ἰουνίου 1979, τήν ἀπαλλαγή τῶν πράξεων τῆς ἀπό τόν φόρο, ἰσχυριζομένη πρὸς τοῦτο ὅτι ἡ ἔκτη ὁδηγία, τό ἄρθρο 13 Β δ 1 τῆς ὁποίας ὑποχρεώνει τά Κράτη μέλη νά ἀπαλλάσσουν ἀπό τόν φόρο προστιθεμένης ἀξίας, μεταξύ ἄλλων, καί τήν «χορήγηση καί τήν διαπραγμάτευση [μεσιτεία] πιστώσεων», ἀποτελεῖ, ἤδη ἀπό 1ης Ἰανουαρίου 1979, τμήμα τοῦ ἐθνικοῦ δικαίου.
- 5 Ἀπό τήν δικογραφία προκύπτει ὅτι ἡ προσφεύγουσα ἐνημέρωσε τό Finanzamt γιά τό ὕψος τοῦ κύκλου ἐργασιῶν τῆς καί γιά τοὺς καταβληθέντες σέ προηγούμενα στάδια φόρους, διεκδικήσασα ταυτοχρόνως ὑπέρ αὐτῆς τήν ἀπαλλαγή πού προβλέπεται στό ἄρθρο 13 Β δ 1 τῆς ὁδηγίας. Ἐδήλωνε, συνεπῶς, κάθε φορά ἓνα ποσό «0», ὅσον ἀφορᾷ τό ποσό τοῦ ὀφειλομένου φόρου καί τήν ἔκπτωση τῶν καταβληθέντων σέ προηγούμενα στάδια φόρων.
- 6 Τό Finanzamt δέν ἐδέχθη τίς ὡς ἄνω δηλώσεις καί μέ προσωρινές πράξεις καταβολῆς γιά τοὺς ἐν λόγῳ μήνες, ἐπέβαλε αὐτεπαγγέλτως, σύμφωνα μέ τήν μὴ τροποποιηθεῖσα ἀκόμη ἐθνική νομοθεσία, φόρο κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῶν ἐργασιῶν τῆς προσφευγούσης προβαίνοντας ταυτοχρόνως σέ ἔκπτωση τῶν καταβληθέντων σέ προηγούμενα στάδια φόρων.

- 7 Κατά των πράξεων αυτών περί έπιβολής φόρου ή προσφεύγουσα ήσκησε, μετά την απόρριψη της ένστάσώς της, προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht, προς υποστήριξη της όποίας επικαλείται την άνωτέρω παραταθείσα διάταξη της οδηγίας.
- 8 Τό Finanzamt υπεστήριξε ενώπιον του Finanzgericht ότι κατά τόν κρίσιμο χρόνο, ή έκτη οδηγία δέν είχε ακόμη τεθεί έν ισχύι στην Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Άνέφερε επί πλέον, ότι σύμφωνα μέ μιά αντίληψη, πού την συμμερίζονται όλα τά Κράτη μέλη, τό άρθρο 13 Β δέν δύναται νά θεωρηθεί ότι γεννά ένα εϋθέως εφαρμοστέο δικαίωμα, δεδομένου ότι ή έν λόγω διάταξη αφήνει μιά έξουσία έκτιμήσεως στά Κράτη μέλη.
- 9 Για νά επιλύσει αυτή άκριδώς την διαφορά, τό Finanzgericht υπέβαλε προς τό Δικαστήριο τό ακόλουθο έρώτημα:

«Έχει άπ' εϋθείας εφαρμογή έντός της Όμοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας από 1ης Ιανουαρίου 1979 ή διάταξη περί απαλλαγής από τόν φόρο κύκλου εργασιών των πράξεων μεσιτείας πιστώσεων, ή όποία περιλαμβάνεται στόν τίτλο Χ άρθρο 13 μήμα Β έδάφιο δ σημείο 1 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί έναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών μέ τόν φόρο κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης άξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (77/388/ΕΟΚ);»
- 10 'Η προσφεύγουσα της κυρίας δίκης δέν έξεπροσωπήθη στην ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία. Την άποψη της υπεστήριξε ή Έπιτροπή, ή όποία προέβαλε στό Δικαστήριο επιχειρηματολογία τείνουσα στην απόδειξη ότι οι ιδιώτες δύνανται νά αξιώσουν τό ευεργέτημα του άρθρου 13 Β δ 1 της έκτης οδηγίας.
- 11 'Αντιθέτως, ή καθ' ής ή προσφυγή διοικητική αρχή καί ή κυβέρνηση της Όμοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ανέπτυξαν σειρά επιχειρημάτων για νά αποδείξουν ότι δέν ήδύνατο νά γίνει επίκληση της επιδικου διατάξεως κατά την περίοδο — δηλαδή τό οικονομικό έτος 1979 — κατά την όποία δέν είχαν ακόμη τεθεί έν ισχύι στην Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας οι άπαιτούμενες έκτελεστικές διατάξεις. Την ίδια άποψη υπεστήριξε καί ή κυβέρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας.

Ἐπί τῆς οὐσίας

- 12 Ἡ καθ' ἧς ἡ προσφυγή διοικητική ἀρχή, ἡ κυβέρνησις τῆς Ὁμοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας καί ἡ κυβέρνησις τῆς Γαλλικῆς Δημοκρατίας δέν ἀμφισβητοῦν ὅτι οἱ ιδιώτες δύνανται, σέ ὁρισμένες περιπτώσεις, νά ἐπικαλοῦνται διατάξεις ὁδηγιῶν, ὅπως ἄλλωστε προκύπτει καί ἀπό τήν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, ἀλλά ὑποστηρίζουν ὅτι ἕνα τέτοιο ἀποτέλεσμα δέν δύναται νά ἀναγνωρισθεῖ στήν ἀμφισβητούμενη στήν κυρία δίκη διάταξη.
- 13 Κατά τήν γαλλική κυβέρνησι, οἱ ὁδηγίες πού ἀναφέρονται στήν φορολογία ἐπιδιώκουν τήν προοδευτική ἐναρμόνισιν τῶν διαφόρων ἐθνικῶν φορολογικῶν συστημάτων καί ὄχι τήν ἀντικατάστασίν τους μέ ἕνα κοινοτικό σύστημα φορολογίας. Αὐτό συμβαίνει καί μέ τήν ἑκτη ὁδηγία, ἡ ὁποία περιλαμβάνει ἕνα σύνολο διατάξεων, οἱ προϋποθέσεις ἐφαρμογῆς τῶν ὁποίων ἐπαφίενται κατά μέγα μέρος στήν διακριτική εὐχέρεια τῶν Κρατῶν μελῶν. Ἐπειδή ἀκριβῶς οἱ δυνατότητες ἐπιλογῆς πού παρέχει στά Κράτη μέλη ἡ ὁδηγία εἶναι ἰδιαιτέρως πολυάριθμες, ἡ γαλλική κυβέρνησι θεωρεῖ ὅτι ἡ ὁδηγία στό σύνολό της δέν δύναται νά παραγάγῃ ἐντός τῶν Κρατῶν μελῶν ὅποιαδήποτε ἀποτελέσματα πρίν ἀπό τήν θέσπισιν καταλλήλων ἐθνικῶν νομοθετικῶν μέτρων.
- 14 Ἐν πάσῃ περιπτώσει, σύμφωνα δέ καί μέ τήν ἀποψη πού συµμερίζεται ἡ κυβέρνησις τῆς Ὁμοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας, κανένα ἄμεσο ἀποτέλεσμα δέν δύναται νά ἀναγνωρισθεῖ στίς διατάξεις τοῦ ἀρθροῦ 13, ἂν ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν τό περιθώριο ἐκτιμήσεως, οἱ εὐχέρειες καί οἱ ἐπιλογές πού περιλαμβάνει αὐτό τό ἄρθρο.
- 15 Ἡ καθ' ἧς διοικητική ἀρχή, μέ τήν ὑποστήριξιν καί τῆς κυβερνήσεως τῆς Ὁμοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας, ἐπισύρει ἐπὶ πλέον τήν προσοχήν ἐπὶ τῆς συνεκτικότητος τοῦ συστήματος φορολογίας πού εἰσάγει ἡ ὁδηγία καί ἰδίως ἐπὶ τῶν προβλημάτων πού ἀνακύπτουν ἀπό τήν ἀλληλουχίαν ἐπιβολῆς τοῦ φόρου, πού ἀποτελεῖ καί τό χαρακτηριστικό τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας. Ἡ διοικητική ἀρχή θεωρεῖ ὅτι δέν εἶναι δυνατό νά ἀπομονωθεῖ ἀπό τό πλαίσιον τῆς μίας ἀπαλλαγῆς, ὅπως αὕτη πού προβλέπεται στό ἄρθρο 13 Β δ 1, χωρίς νά διαταραχθεῖ τό σύνολο τοῦ μηχανισμοῦ τοῦ ἐν λόγω φορολογικοῦ συστήματος.
- 16 Ἐν ὅψει τῶν ἀνωτέρω ἐπιχειρημάτων, τό πρόβλημα πού ἔχει ἀνακύψει πρέπει νά ἐξετασθεῖ τόσο στό ἐπίπεδο τῆς ὁδηγίας ὅσο καί στό ἐπίπεδο τοῦ οἰκείου φορολογικοῦ συστήματος, ὑπὸ τό φῶς τῆς νομολογίας τοῦ Δικαστηρίου πού ἀναφέρεται στά ἀποτελέσματα τῶν ὁδηγιῶν.

Ως προς τὰ αποτελέσματα τῶν ὁδηγιῶν γενικῶς

- 17 Σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 189 ἐδάφιο 3 τῆς συνθήκης, «ἡ ὁδηγία δεσμεύει κάθε Κράτος μέλος στό ὁποῖο ἀπευθύνεται, ὅσον ἀφορᾷ τό ἐπιδιωκόμενο ἀποτέλεσμα, ἀλλά ἀφήνει τήν ἐπιλογή τοῦ τύπου καί τῶν μέσων στήν ἀρμοδιότητα τῶν ἐθνικῶν ἀρχῶν».

- 18 Ἀπό τό κείμενο αὐτό προκύπτει ὅτι τά κράτη, στά ὁποῖα ἀπευθύνεται ἡ ὁδηγία, ὑπέχουν ὑποχρέωση ὡς πρὸς τό ἀποτέλεσμα, ἡ ὁποία θά πρέπει νά ἔχει ἐκπληρωθεῖ κατὰ τήν λήξη τῆς προθεσμίας πού καθορίζει ἡ ἴδια ἡ ὁδηγία.

- 19 Ἄρα, σέ ὅλες τίς περιπτώσεις ὅπου μία ὁδηγία τίθεται σέ ἐφαρμογή προσηκόντως, τὰ ἀποτελέσματά της καταλαμβάνουν τοὺς ιδιωτές μέσω τῶν μέτρων ἐφαρμογῆς πού λαμβάνει τό ἐνδιαφερόμενο Κράτος μέλος (ἀπόφαση τῆς 6ης Μαΐου 1980, *Ἐπιτροπή* κατά *Βελγίου*, 102/79 Rec. σ. 1473).

- 20 Ἀντιθέτως, ἀνακύπτουν εἰδικά προβλήματα στήν περίπτωση ὅπου ἕνα Κράτος μέλος δέν προέδῃ στήν δέουσα ἐκτέλεση τῆς ὁδηγίας ἡ εἰδικότερα, παρέμειναν ἀνεκτέλεστες οἱ διατάξεις τῆς ὁδηγίας μέχρι τῆς ἐκπνοῆς τῆς ταχθείσης γιά τήν ἐφαρμογή της προθεσμίας.

- 21 Ἀπό τήν παγία νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, μέ πιά πρόσφατη τήν ἀπόφαση τῆς 5ης Ἀπριλίου 1979 (Katti, 148/78, Rec. σ. 1629), προκύπτει ὅτι τό γεγονός ὅτι οἱ κανονισμοί εἶναι, δυνάμει τῶν διατάξεων τοῦ ἁρθροῦ 189, ἀπ' εὐθείας ἐφαρμοστέοι καί ὅτι κατὰ συνέπεια, ἐκ τῆς φύσεώς τους, δύνανται νά παράγουν ἄμεσα ἀποτελέσματα, δέν σημαίνει ὅτι ἄλλες κατηγορίες πράξεων, ἀπό αὐτές πού ἀναφέρονται στό ἐν λόγω ἄρθρο, δέν δύνανται νά παραγάγουν ποτέ ἀνάλογα ἀποτελέσματα.

- 22 Θά ἦταν πράγματι ἀσυμβίβαστο πρὸς τόν δεσμευτικό χαρακτήρα πού τό ἄρθρο 189 ἀναγνωρίζει στήν ὁδηγία τό νά ἀποκλεισθεῖ κατ' ἀρχήν ἀπό τὰ ἐνδιαφερόμενα πρόσωπα ἡ δυνατότης νά ἐπικαλεσθοῦν τήν ὑποχρέωση πού ἐπιδάλλει ἡ ὁδηγία.

- 23 Εἰδικότερα, στίς περιπτώσεις ὅπου οἱ κοινοτικές ἀρχές θά ὑπεχρέωναν, μέσω ὁδηγίας, τά Κράτη μέλη νά υἱοθετήσουν μία ὀρισμένη συμπεριφορά, τό χρήσιμο

αποτέλεσμα μιάς τέτοιας πράξεως θά άπεδυναμούτο άν οι πολίτες έμποδίζοντο νά τήν έπικαλεσθούν ένώπιον τών δικαστηρίων και άν τά έθνικά δικαιοδοτικά όργανα ήμποδίζοντο νά τήν λάβουν ύπ' όψη ώς στοιχείο του κοινοτικού δικαίου.

- 24 Κατά συνέπεια, τό Κράτος μέλος πού δέν έλαβε έμπροθέσμως τά έκτελεστικά μέτρα πού επιβάλλει ή όδηγία δέν δύναται νά άντιτάξει στους ιδιώτες τήν μή έκπλήρωση τών υποχρεώσεων πού επέβαλε ή όδηγία.
- 25 "Ετσι, σέ όλες τίς περιπτώσεις στίς όποιες προκύπτει ότι, από άπόψεως περιεχομένου, οι διατάξεις μιάς όδηγίας δέν περιέχουν αίρέσεις και είναι επαρκώς άκριβείς, είναι δυνατή ή έπίκληση τών έν λόγω διατάξεων καιτοι δέν έχουν ληφθει έμπροθέσμως έκτελεστικά μέτρα, είτε έναντίον κάθε έθνικής διατάξεως πού δέν είναι σύμφωνη μέ τήν όδηγία, είτε καθ' όσον δύνανται νά προσδιορίσουν δικαιώματα, τά όποια οι ιδιώτες είναι σέ θέση νά προβάλουν έναντι του κράτους.
- 26 Τό έρώτημα του Finanzgericht άποσκοπει νά διευκρινισθει κατά πόσον δύναται νά άναγνωρισθει ένας τέτοιος χαρακτήρας στο άρθρο 13 Β δ 1 τής όδηγίας, σύμφωνα μέ τό όποιο, «τά Κράτη μέλη άπαλλάσσουν, υπό τίς προϋποθέσεις πού όρίζουν, ώστε νά εξασφαλίζεται ή όρθή και άπλή έφαρμογή τών προβλεπομένων κατωτέρω άπαλλαγών και νά άποτρέπεται ένδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση: ... δ) τίς ακόλουθες πράξεις: 1. τήν χορήγηση και τήν διαπραγμάτευση πιστώσεων ...».

Ως προς τήν οικονομία τής όδηγίας και τόν συνειρισμό της

- 27 'Εξεταζόμενη αυτή καθ' εαυτή και καθ' όσον προσδιορίζει τήν άπαλλασσομένη παροχή ύπηρεσιών και τόν απολαύοντα τής άπαλλαγής αυτής, ή έν λόγω διάταξη είναι άρκετά άκριδής, ώστε ό πολίτης νά δύναται νά τήν έπικαλεσθει και ό δικαστής νά τήν εφαρμόσει. Απομένει, πάντως, νά εξετασθει άν τό δικαίωμα άπαλλαγής πού παρέχει δύναται νά θεωρηθει ώς άπληλαγμένο αίρέσεων, λαμβανομένης ύπ' όψη τής όλης οικονομίας τής όδηγίας και του συνειρισμού του άρθρου 13, καθώς και τών ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών του φορολογικού συστήματος στο πλαίσιο του όποίου πρέπει νά εφαρμοσθει ή άπαλλαγή.

- 28 "Όσον αφορά την όλη οικονομία της οδηγίας, πρέπει προεχόντως νά εξετασθεί τό επιχείρημα πού άντλείται από τό ότι ή διάταξη στην όποία αναφέρεται τό έθνικό δικαστήριο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα μιās οδηγίας έναρμονίσεως, ή όποια, από πολλές απόψεις, επιφυλάσσει υπέρ των Κρατών μελών ένα περιθώριο έκτιμήσεως πού περιλαμβάνει ευχέρειες και επιλογές.
- 29 Καίτοι, ή έκτη οδηγία αφήνει αναντιρρήτως στά Κράτη μέλη ένα περιθώριο έκτιμήσεως αρκετά σημαντικό γιά νά θέσουν σέ εφαρμογή όρισμένες από τίς διατάξεις της, αυτό δέν δύναται νά στερήσει τούς ιδιώτες από τό δικαίωμα νά επικαλεσθόν εκείνες τίς διατάξεις, οι όποιες, λαμβανομένου υπ' όψη του συγκεκριμένου αντικειμένου τους, δύναται νά αποσπασθόν από τό σύνολο και νά τύχουν εφαρμογής ως έχουν. Αύτή ή έλαχίστη έγγυση, πού παρέχεται προς τούς θιγομένους από τό άνεκτέλεστο της οδηγίας πολίτες, απορρέει από τόν δεσμευτικό χαρακτήρα της υποχρεώσεως πού επιβάλλεται στά Κράτη μέλη από τό άρθρο 189 έδάφιο 3 της συνθήκης. 'Η υποχρέωση αύτή θά έχανε τελείως την αποτελεσματικότητά της, αν επέτρεπε στα Κράτη μέλη νά εξουδετερώσουν μέ τίς παραλείψεις τους, ακόμα και τά αποτελέσματα εκείνα πού όρισμένες διατάξεις μιās οδηγίας δύναται, ως έκ του περιεχομένου τους, νά παραγάγουν.
- 30 Συνεπώς, ή επίκληση του γενικού χαρακτήρος της έν λόγω οδηγίας ή του ευρους πού αφήνει στα Κράτη μέλη δέν αρκεί γιά νά αφαιρέσει κάθε αποτέλεσμα από τίς διατάξεις εκείνες, των όποιων, λαμβανομένου υπ' όψη του αντικειμένου τους, ή επίκληση ένώπιον των δικαστηρίων θά ήδύνατο νά είναι λυσιτελής, παρά τό γεγονός ότι ή οδηγία δέν έχει εκτελεσθεί στο σύνολό της.
- 31 'Ως προς τό συνειρμό του άρθρου 13, ή καθ' ής ή προσφυγή διοικητική αρχή, υποστηριζόμενη από την κυδέρνηση της 'Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και την γαλλική κυβέρνηση, επισύρει ειδικότερα την προσοχή στο περιθώριο έκτιμήσεως πού αφήνει στα Κράτη μέλη ή εισαγωγική φράση του Β μέρους του έν λόγω άρθρου, όπου διευκρινίζεται ότι ή άπαλλαγή παρέχεται από τά Κράτη μέλη «υπό τίς προϋποθέσεις πού όρίζουν» και μέ σκοπό «νά εξασφαλί-ζεται ή όρθή και άπλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω άπαλλαγών» και νά «αποτρέπεται ένδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση». 'Υποστηρίζεται ότι, λαμβανομένων υπ' όψη των διατάξεων αυτών, οι ρήτρες άπαλλαγής του άρθρου 13 δέν είναι άπηλλαγμένες αίρέσεων. 'Επομένως, ή επίκλησή τους, δέν είναι δυνατή, πριν προσδιορισθόν οι προμνησθείσες προϋ-ποθέσεις.

- 32 'Αναφορικῶς μέ τό θέμα αὐτό, πρέπει κατ' ἀρχήν νά παρατηρηθεῖ ὅτι οἱ προμνησθεῖσες «προϋποθέσεις» οὐδόλως ἀναφέρονται στόν ὁρισμό τοῦ περιεχομένου τῆς προβλεπομένης ἀπαλλαγῆς.
- 33 'Αφ' ἐνός, οἱ ἐν λόγω «προϋποθέσεις» ἀποβλέπουν στήν διασφάλιση τῆς ὀρθῆς καί ἀπλῆς ἐφαρμογῆς τῶν προβλεπομένων ἀπαλλαγῶν. Ἕνα Κράτος μέλος δέν δύναται νά ἀντιτάξει σέ ἕνα φορολογούμενο, πού εἶναι σέ θέση νά ἀποδείξει ὅτι φορολογικῶς ὑπάγεται πράγματι σέ μία ἀπό τίς ἀπαλλασσόμενες δάσει τῆς ὁδηγίας κατηγορίες, τό ὅτι δέν ἔχει θεσπίσει τίς διατάξεις, πού ἔχουν ἀκριδῶς ὡς σκοπό τήν διευκόλυνση τῆς ἐφαρμογῆς τῆς ἐν λόγω ἀπαλλαγῆς.
- 34 'Αφ' ἐτέρου, οἱ «προϋποθέσεις» ἀφοροῦν τά μέτρα πού προορίζονται νά ἀποτρέψουν τήν ἐνδεχομένη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή καί κατάχρηση. Ἕνα Κράτος μέλος, τό ὁποῖο δέν ἔχει λάβει τά ἀναγκαῖα πρὸς τοῦτο προληπτικά μέτρα, δέν δύναται νά ἐπικαλεσθεῖ τήν ἰδίᾳ του παράλειψη, γιά νά ἀρνηθεῖ σ' ἕνα φορολογούμενο τό εὐεργέτημα μιᾶς ἀπαλλαγῆς, τήν ὁποία ὁ τελευταῖος νομίμως δικαιούται νά ἀπαιτήσῃ δυνάμει τῆς ὁδηγίας, πολύ περισσότερο ἀφοῦ τίποτε δέν ἐμποδίζει τό κράτος αὐτό νά προσφύγει, ἐλλείψει ἐιδικῶν ἐπὶ τοῦ θέματος διατάξεων, σέ κάθε ἐφαρμοστέα διάταξη τῆς γενικῆς δημοσιονομικῆς του νομοθεσίας πρὸς καταπολέμηση τῆς φοροδιαφυγῆς.
- 35 Πρέπει λοιπόν νά ἀπορριφθεῖ τό ἐπιχείρημα πού ἀντλεῖται ἀπό τήν εἰσαγωγική φράση τοῦ ἄρθρου 13 Β.
- 36 'Η καθ' ἧς διοικητική ἀρχή, ἡ κυβέρνησις τῆς Ὁμοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας καί ἡ γαλλικὴ κυβέρνησις προβάλλουν ἐπὶ πλέον κατὰ τῆς δυνατότητος ἐπικλήσεως τῆς ἐν λόγω διατάξεως τό Γ μέρος τοῦ ἄρθρου 13, πού ἔχει ὡς ἐξῆς: «Δικαίωμα ἐπιλογῆς. Τά Κράτη μέλη δύνανται νά χορηγοῦν στοὺς ὑποκειμένους στόν φόρο δικαίωμα ἐπιλογῆς φορολογήσεως στίς περιπτώσεις: ... 6) τῶν ἀναφερομένων πράξεων ὑπὸ Β περιπτώσεις δ) ... τά Κράτη μέλη δύνανται νά περιορίζουν τήν ἐκτασὴ τοῦ δικαιώματος ἐπιλογῆς, καθορίζουν δέ τὸν τρόπο ἀσκήσεως αὐτοῦ τοῦ δικαιώματος».
- 37 'Η γερμανικὴ κυβέρνησις ὑπογραμμίζει ὅτι τό δικαίωμα ἐπιλογῆς πού προβλέπεται στήν ἐν λόγω διάταξη «ἀνήκει στά Κράτη μέλη» καί ὅτι ἡ Ὁμοσπονδιακὴ Δημοκρατία τῆς Γερμανίας δέν ἔκαμε χρῆση τῆς εὐχερείας αὐτῆς παρὰ στό ἄρθρο 9 τοῦ ἐκτελεστικοῦ νόμου. Δέν εἶναι ἐπιτρεπτό νά προεξοφλεῖται τό νόμιμο αὐτό δικαίωμα ἐπιλογῆς. Λαμβανομένης ὑπ' ὄψης τῆς εὐχερείας αὐτῆς πού ἐπιφυλάσσεται ὑπὲρ τῶν Κρατῶν μελῶν, καθὼς καί τῆς δυνατότητος πού ἐπὶ πλέον παρέχεται νά περιορίζουν τήν ἐκτασὴ τοῦ δικαιώματος ἐπιλογῆς καί νά

καθορίζουν τόν τρόπο άσκήσεώς του, ή διάταξη τήν όποία έπεκαλέσθη ή προσφεύγουσα στην κυρία δίκη δέν δύναται νά θεωρηθεί ώς κανόνας άνευ αιρέσεων.

- 38 Τά άνωτέρω έπιχειρήματα στηρίζονται σέ έσφαλμένη εκτίμηση τής έννοίας του άρθρου 13 Γ. Σύμφωνα μέ τήν εύχέρεια πού παρέχει ή έν λόγω διάταξη, τά Κράτη μέλη δύναται νά παράσχουν στους άπολαύοντας των άπαλλαγών πού προβλέπει ή όδηγία τήν δυνατότητα νά παραιτηθούν τής άπαλλαγής, είτε σέ όλες τίς περιπτώσεις, είτε έντός όρισμένων όρίων, είτε άκόμη υπό όρισμένους όρους. Πρέπει πάντως νά υπογραμμισθεί ότι, κατά τήν παρατεθείσα διάταξη, στις περιπτώσεις πού τό Κράτος μέλος κάνει χρήση τής εύχερείας αύτης, τό δικαίωμα έπιλογής πού παρέχεται υπό τίς προϋποθέσεις αυτές άνήκει μόνο στό φορολογούμενο καί όχι στό κράτος.
- 39 'Από τά άνωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι τό άρθρο 13 Γ ούδόλως παρέχει στά Κράτη μέλη τήν εύχέρεια νά έξαρτουں από αιρέσεις ή νά περιορίζουν καθ' οίονδήποτε τρόπο τίς άπαλλαγές πού προβλέπονται στό Β μέρος' έπιφυλάσσει άπλώς υπέρ των Κρατών μελών τήν εύχέρεια νά παρέχουν, κατά τό μάλλον ή ήττον εύρέως, στους άπολαύοντας των έν λόγω άπαλλαγών, τήν δυνατότητα νά επιλέγουν οί ίδιοι τήν υποβολή τους στη φορολογία, άν κρίνουν ότι αυτό τους συμφέρει.
- 40 Συνεπώς, ή διάταξη πού έπεκαλέσθησαν ή καθ' ής ή προσφυγή διοικητική άρχή καί ή γερμανική κυβέρνηση, γιά νά άποδείξουν ότι ή άπαλλαγή έξαρτάται από αιρέσεις, δέν άφορά τήν περίπτωση φορολογουμένου, ό όποιος έξεδήλωσε τήν δούληση νά τύχει τής προβλεπομένης από τήν όδηγία άπαλλαγής, δεδομένου ότι ή δήλωση τής δουλήςσεως αύτης άποκλείει κατ' άνάγκη τήν άσκηση του δικαιώματος έπιλογής πού προβλέπει τό άρθρο 13 Γ.

Ως πρός τό σύστημα του φόρου προστιθεμένης άξίας

- 41 'Η καθ' ής ή προσφυγή διοικητική άρχή, υποστηριζόμενη από τήν κυβέρνηση τής 'Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας τής Γερμανίας, αναπτύσσει λεπτομερώς διάφορα έπιχειρήματα κατά τής δυνατότητος επικλήσεως του άρθρου 13 Β δ 1, τά όποία άντλούνται από τά ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του έν λόγω φορολογικού συστήματος, ήτοι τήν τυπική άλληλουχία του φόρου προστιθεμένης άξίας δυνάμει του μηχανισμού του δικαιώματος εκπτώσεως. Κατά τήν άποψη τής διοικητικής

άρχης, ή διάσπαση τής αλληλουχίας αὐτῆς, λόγω τής ἀπαλλαγῆς, δύναται νά θίξει τά συμφέροντα τόσο αὐτοῦ τοῦ ἀπολαύοντος τής ἀπαλλαγῆς ὅσο καί τῶν φορολογουμένων πού ἐπονται στήν αλληλουχία ἢ ἀκόμα καί αὐτῶν πού προηγούνται. Περαιτέρω, τό Finanzamt ἐπισύρει τήν προσοχή ἐπὶ τῶν δυσχερειῶν πού δύναται νά προκαλέσει στίς φορολογικές ἀρχές ἡ ἐφαρμογή τῶν διατάξεων μιᾶς ὁδηγίας πρὶν ἀπὸ τήν προσαρμογή τῆς ἐφαρμοστέας ἐθνικῆς νομοθεσίας.

- 42 Ἐπὶ τοῦ θέματος αὐτοῦ, ἡ διοικητική ἀρχή ἰσχυρίζεται προεχόντως ὅτι, ἀνάλογα μέ τίς περιστάσεις, ἡ προβλεπόμενη ἀπὸ τήν ὁδηγία ἀπαλλαγή δύναται νά ἀπολήγει εἰς θάρος αὐτοῦ τοῦ ἀπολαύοντος τῆς ἀπαλλαγῆς κάθε φορά πού παρέχει ὑπηρεσίες πρὸς φορολογουμένους, οἱ ὅποιοι πληροῦν τίς προϋποθέσεις ἐκπτώσεως. Μειονεκτήματα δύναται ἐπίσης νά προκύψουν γιά τόν ἀπολαύοντα τῆς ἀπαλλαγῆς στήν περίπτωση διακανονισμοῦ τῶν ἐκπτώσεων πού ἀφοροῦν ἀγαθὰ ἐπενδύσεων, οἱ ὁποῖες δυνάμει τοῦ ἄρθρου 20 τῆς ὁδηγίας, δύναται νά διενεργηθοῦν ἐντός περιόδου πέντε ἐτῶν. Ἡ διοικητική ἀρχή προβάλλει ἐπίσης τίς δυσχέρειες πού δύναται νά προκύψουν ἀπὸ τήν ἐφαρμογή τῶν σχετικῶν μέ τήν ἐκδοση τιμολογίων διατάξεων, πού προβλέπονται στό ἄρθρο 22 παράγραφος 3 στοιχείο β τῆς ὁδηγίας, δυνάμει τοῦ ὁποῖου ἐπὶ τῶν τιμολογίων πού ἀφοροῦν τίς φορολογούμενες παροχές ὑπηρεσιῶν πρέπει νά ἀναγράφεται διακεκριμένως τό ποσό τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας. Σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 21 παράγραφος 1 στοιχείο γ, ἡ ἐν λόγω ἐνδείξη γεννᾷ, ὅσον ἀφορᾷ τίς ἀπαλλασσόμενες παροχές ὑπηρεσιῶν, μία αὐτοτελὴ φορολογικὴ ὀφειλή· ὁ ἀπολαύων μιᾶς ὑπηρεσίας δέν δύναται σέ καμμία περίπτωση νά ἐκπέσει τόν ὀφειλόμενο δυνάμει τῆς διατάξεως αὐτῆς φόρο, σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 17 παράγραφος 2, ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ φόρου προκαταβαλλομένου. Ἡ χορήγηση τῆς ἀπαλλαγῆς ἀποτελεῖ ἐπομένως σοβαρὸ μειονέκτημα γιά τοὺς μεσίτες πιστώσεων, οἱ ὅποιοι ἔχουν ἐκδώσει τιμολόγια στὰ ὁποῖα ἀναγράφεται τό ποσό τοῦ φόρου.
- 43 Ἡ διοικητική ἀρχή ὑπογραμμίζει τήν διαταραχή πού προκαλεῖ τό γεγονός ὅτι μία ἀπαλλαγή δύναται νά ζητηθεῖ ἐκ τῶν ὑστέρων, εἴτε γιά τό ἐπόμενο εἴτε γιά τό προηγούμενο στάδιο, εἰς θάρος τῶν φορολογουμένων πού συναλλάσσονται μέ τόν ἀπολαύοντα τῆς ἀπαλλαγῆς.
- 44 Σχετικῶς πρέπει νά παρατηρηθεῖ ὅτι, ὅπως συνάγεται ἀπὸ τήν ὅλη οἰκονομία τῆς ὁδηγίας, ἀφ' ἐνός μὲν, οἱ ἀπολαύοντες τῆς ἀπαλλαγῆς, λόγω τοῦ ὅτι κάνουν χρήση αὐτῆς παραιτοῦνται κατ' ἀνάγκη τοῦ δικαιώματος νά ζητήσουν ἐκπτώση τῶν προκαταβληθέντων φόρων, ἀφ' ἑτέρου δέ, ἐπειδὴ ἔκαμαν χρήση τῆς ἀπαλλαγῆς, δέν εἶναι σέ θέση νά ἐπιρρίψουν ὁποιαδήποτε ἐπιδάρυση σέ ἐπόμενα στάδια, ἔτσι ὥστε νά μὴ δύναται κατ' ἀρχὴν νά θιγοῦν δικαιώματα τρίτων.

- 45 'Από τὰ ἀνωτέρω προκύπτει, ἐπομένως, ὅτι εἶναι ἀδάσιμα τὰ ἐπιχειρήματα τῆς καθ' ἧς ἡ προσφυγὴ διοικητικῆς ἀρχῆς καὶ τῆς γερμανικῆς κυβερνήσεως πού ἀναφέρονται στὴν διαταραχὴ τῆς ὁμαλῆς λειτουργίας τῆς διαδικασίας ἐπιρρίψεως τῆς ἐπιβαρύνσεως τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας, στὴν περίπτωση φορολογουμένου πού ἐξεδήλωσε τὴν βούλησή του νὰ τύχει τῆς προβλεπόμενης ἀπὸ τὴν ὁδηγία ἀπαλλαγῆς, ἀναλαμβάνοντας ἐξ ἄλλου τίς συνέπειες τῆς ἐπιλογῆς του.
- 46 Τέλος, ὅσον ἀφορᾷ τὸ ἐπιχείρημα τῆς διοικητικῆς ἀρχῆς περὶ τῆς διαταραχῆς λόγω τῶν ἐκ τῶν ὑστέρων ὑπὸ τῶν φορολογουμένων, δυνάμει τῆς ὁδηγίας, αἰτουμένων ἀπαλλαγῶν, πρέπει νὰ παρατηρηθεῖ ὅτι τὸ ἐπιχείρημα αὐτὸ δὲν ἔχει σχέση μετὰ τὴν περίπτωση φορολογουμένου, ὁ ὁποῖος ἐζήτησε νὰ τύχει τῆς ἀπαλλαγῆς κατὰ τὸν χρόνο υποβολῆς τῆς φορολογικῆς του δηλώσεως καὶ ὁ ὁποῖος, κατὰ συνέπεια, δὲν ἀνέγραψε φόρο ἐπὶ τοῦ τιμολογίου πού ἐξέδωσε γιὰ τὴν παροχὴ τῶν ὑπηρεσιῶν του, ἔτσι ὥστε νὰ μὴ θίγονται τὰ δικαιώματα τρίτων.
- 47 "Ὅσον ἀφορᾷ τίς γενικότερου χαρακτῆρος διοικητικῆς φύσεως δυσχέρειες πού δύνανται νὰ προκύψουν ἀπὸ τὴν ἐφαρμογὴ τῆς προβλεπόμενης στὴν ὁδηγία ἀπαλλαγῆς, στὴν περίπτωση πού δὲν ἔχει ἀκόμη προσαρμοσθεῖ ἡ φορολογικὴ νομοθεσία καὶ ἡ διοικητικὴ πρακτικὴ στὰ νέα δεδομένα πού προκύπτουν ἀπὸ τὸ κοινοτικό δίκαιο, ἀρκεῖ νὰ παρατηρηθεῖ ὅτι οἱ δυσχέρειες αὐτές, ἂν τυχόν ἀνακύψουν, θὰ ἀποτελοῦν συνέπεια τῆς μὴ τηρήσεως ἀπὸ τὸ Κράτος μέλος τῆς ταχθείσης γιὰ τὴν ἐφαρμογὴ τῆς ἐν λόγω ὁδηγίας προθεσμίας. Οἱ συνέπειες τῆς καταστάσεως αὐτῆς πρέπει νὰ ἀναληφθοῦν ἀπὸ τὴν διοίκηση καὶ ὄχι νὰ ἐπιρριφθοῦν στοὺς φορολογουμένους, οἱ ὁποῖοι ἐπικαλοῦνται μία σαφὴ ὑποχρέωση πού ὑπέχει τὸ κράτος, ἀπὸ 1ης Ἰανουαρίου 1979, δυνάμει τοῦ κοινοτικοῦ δικαίου.
- 48 'Εκ τῶν ἀνωτέρω προκύπτει ὅτι πρέπει ἐπίσης νὰ ἀπορριφθοῦν τὰ ἐπιχειρήματα πού ἔχουν ἀντληθεῖ ἀπὸ τὸ φορολογικὸ σύστημα πού ἀποτελεῖ τὸ ἀντικείμενο τῆς ὁδηγίας.
- 49 Στὸ ὑποβληθέν ἐρώτημα προσήκει ἐπομένως ἡ ἀπάντηση ὅτι, ἀπὸ 1ης Ἰανουαρίου 1979, ἕνας μεσίτης ἀσχολούμενος μετὰ τὴν διαπραγματεύση πιστώσεων δύναται νὰ ἐπικαλεσθεῖ τὴν διάταξη περὶ ἀπαλλαγῆς ἀπὸ τὸν φόρο κύκλου ἐργασιῶν γιὰ πράξεις πού ἀφοροῦν μεσιτεία πιστώσεων, ἡ ὁποία περιλαμβάνεται στὸ ἄρθρο 13 μέρος Β ἐδάφιο δ σημεῖο 1 τῆς ἑκτῆς ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977, περὶ ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μετὰ τοὺς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — κοινὸ σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας: ὁμοιόμορφη φορολογικὴ δάση, σὲ περίπτωση μὴ ἐκτελέσεως τῆς ὁδηγίας αὐτῆς καὶ ἐφ' ὅσον ὁ αἰτῶν ἀπέσχε τῆς ἐπιρρίψεως τοῦ ὡς ἄνω φόρου στὰ ἐπόμενα στάδια, χωρὶς τὸ κράτος νὰ δύναται νὰ τοῦ ἀντιτάξει τὸ ἀνεκτέλεστο τῆς ὁδηγίας.

Ἐπί τῶν δικαστικῶν ἐξόδων

- 50 Τά ἐξοδα στά ὁποῖα ὑπεβλήθησαν ἡ κυβέρνησις τῆς Ὁμοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας, ἡ κυβέρνησις τῆς Γαλλικῆς Δημοκρατίας, τό Συμβούλιο καί ἡ Ἐπιτροπή τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, πού κατέθεσαν παρατηρήσεις στό Δικαστήριο, δέν ἀποδίδονται. Δεδομένου ὅτι ἡ παρούσα διαδικασία ἔχει ὡς πρὸς τοὺς διαδίκους τῆς κυρίας δίκης τὸν χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, πού ἀνέκυψε ἐνώπιον τοῦ ἐθνικοῦ δικαστηρίου, σ' αὐτό ἐναπόκειται νά ἀποφανθεῖ ἐπὶ τῶν δικαστικῶν ἐξόδων.

Διά ταῦτα

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

κρίνοντας ἐπὶ τῶν ἐρωτημάτων πού τοῦ ὑπέβαλε τὸ Finanzgericht τοῦ Münster μέ διάταξη τῆς 27ης Νοεμβρίου 1980 ἀποφαίνεται:

Ἀπὸ 1ης Ἰανουαρίου 1979, ἓνας μεσίτης ἀσχολούμενος μέ τὴν διαπραγμάτευση πιστώσεων δύναται νά ἐπικαλεσθῇ τὴν διάταξη περὶ ἀπαλλαγῆς ἀπὸ τὸν φόρο κύκλου ἐργασιῶν γιὰ πράξεις πού ἀφοροῦν μεσιτεία πιστώσεων, ἡ ὁποία περιλαμβάνεται στό ἄρθρο 13 μέρος Β ἐδάφιο δ σημεῖο 1 τῆς ἔκτης ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977, περὶ ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μέ τοὺς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — κοινὸ σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας: ὁμοιόμορφη φορολογικὴ δάση, σὲ περίπτωσιν μὴ ἐκτελέσεως τῆς ὁδηγίας αὐτῆς καὶ ἐφ' ὅσον ὁ αἰτῶν ἀπέσχε τῆς ἐπιρρίψεως τοῦ ὡς ἄνω φόρου στά ἐπόμενα στάδια, χωρὶς τὸ κράτος νά δύναται νά τοῦ ἀντιτάξει τὸ ἀνεκτέλεστο τῆς ὁδηγίας.

Mertens de Wilmars		Bosco	Touffait
Due	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Koopmans	Everling	Χλωρός	Grévisse

Ἐδημοσιεύθη σὲ δημοσίᾳ συνεδρίαση στό Λουξεμβούργο στίς 19 Ἰανουαρίου 1982.

Ὁ γραμματεὺς

A. Van Houtte

Ὁ πρόεδρος

J. Mertens de Wilmars