

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 24ης Φεβρουαρίου 2000 *

Στην υπόθεση C-434/97,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την H. Michard και τον E. Traversa, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον C. Gómez de la Cruz, μέλος της ίδιας υπηρεσίας, Centre Wagner, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

Γαλλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από την K. Rispal-Bellanger, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον G. Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο την Πρεσβεία της Γαλλίας, 8 B, boulevard Joseph II,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωρισθεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ τις διατάξεις του άρθρου 26 του νόμου 83-25, της 19ης Ιανουαρίου 1983, περί του πεδίου εφαρμογής και της βάσεως υπολογισμού της εισφοράς «κοινωνικής ασφαλίσεως» που επιβαρύνει τα αλκοολούχα ποτά, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), σε συνδυασμό ιδίως με το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. C. Moitinho de Almeida, πρόεδρο του έκτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, L. Sevón, C. Gulmann, J.-P. Puissochet και M. Wathelet (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Saggio,
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις αγορεύσεις των διαδίκων κατά τη συνεδρίαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, κατά την οποία η Επιτροπή εκπροσωπήθηκε από την H. Michard, η δε Γαλλική Δημοκρατία από τον S. Seam, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 1ης Ιουλίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με δικόγραφο το οποίο κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 22 Δεκεμβρίου 1997, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 226 ΕΚ), προσφυγή, με την οποία ζητεί να αναγνωρισθεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ τις διατάξεις του άρθρου 26 του νόμου 83-25, της 19ης Ιανουαρίου 1983, περί του πεδίου εφαρμογής και της βάσεως υπολογισμού της εισφοράς «κοινωνικής ασφαλίσεως» που επιβαρύνει τα αλκοολούχα ποτά, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), σε συνδυασμό ιδίως με το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21, στο εξής: οδηγία περί διαρθρώσεως).

Η κοινοτική ρύθμιση

- 2 Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως:

«εκτιμώντας (...) ότι πρέπει να προσδιορισθεί η έννοια των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως· ότι μόνο τα εμπορεύματα τα οποία αντιμετωπίζονται σαν τέτοια σε όλα τα κράτη μέλη μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κοινοτικών διατάξεων· ότι τα προϊόντα αυτά μπορούν να αποτελούν αντικείμενο άλλων εμμέσων φορολογιών με ειδικούς στόχους· ότι η διατήρηση ή η καθιέρωση άλλων μορφών έμμεσης φορολογίας δεν πρέπει να οδηγεί σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση μιας μεθορίου».

Το άρθρο 3 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ορίζει σχετικώς:

«1. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται, σε κοινοτικό επίπεδο, στα ακόλουθα προϊόντα όπως ορίζονται στις σχετικές οδηγίες:

— τα ορυκτέλαια,

— το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά,

— τα βιομηχανοποιημένα καπνά.

2. Τα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 μπορούν να υπόκεινται σε άλλους έμμεσους φόρους που εξυπηρετούν ειδικούς σκοπούς, υπό τον όρο ότι αυτές οι φορολογικές επιβαρύνσεις τηρούν τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ, για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου.

3. Τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν φορολογικές επιβαρύνσεις σε προϊόντα άλλα από εκείνα που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 1, υπό τον όρο όμως ότι αυτές οι επιβαρύνσεις δεν συνεπάγονται, κατά τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διάβαση συνόρου.

Με την προϋπόθεση της τήρησης του ίδιου όρου, τα κράτη μέλη διατηρούν επίσης τη δυνατότητα να εφαρμόζουν φόρους στις παροχές υπηρεσιών που δεν έχουν χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών, περιλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.»

- 3 Οι διατάξεις περί της διαρθρώσεως και του συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των ορυκτελαίων, του οινοπνεύματος, των αλκοολούχων ποτών και των βιομηχανοποιημένων καπνών υπάρχουν σε ειδικές οδηγίες. Η περί διαρθρώσεως οδηγία εναρμονίζει, ειδικότερα, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί του οινοπνεύματος και των αλκοολούχων ποτών. Στο άρθρο της 19, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη επιβάλλουν ειδικό φόρο κατανάλωσης στην αιθυλική αλκοόλη.

4 Το άρθρο 20 της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας ο όρος “αιθυλική αλκοόλη” περιλαμβάνει:

- όλα τα προϊόντα με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol, τα οποία υπάγονται στους κωδικούς ΣΟ 2207 και 2208, ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγομένου σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ,
- τα προϊόντα των κωδικών ΣΟ 2204, 2205 και 2206 με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 22 % vol,
- τα οινοπνευματώδη ποτά που περιέχουν προϊόντα σε διάλυμα ή όχι.»

5 Κατά το άρθρο 21 της οδηγίας περί της διαρθρώσεως, ο επιβαλλόμενος στην αιθυλική αλκοόλη ειδικός φόρος καταναλώσεως ορίζεται ανά εκατόλιτρο καθαρής αλκοόλης θερμοκρασίας 20° C και υπολογίζεται με βάση τον αριθμό εκατολίων καθαρής αλκοόλης. Αντιθέτως, κατά τα άρθρα 9, παράγραφος 1, και 13, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που επιβάλλεται από τα κράτη μέλη στα κρασιά και στα λοιπά, πλην του κρασιού και της μπίρας, ποτά τα παρασκευαζόμενα με ζύμωση καθορίζεται με βάση τον αριθμό εκατολίων τελικού προϊόντος.

Η εθνική νομοθεσία

- 6 Με το άρθρο 26 του νόμου 83-25 θεσπίστηκε, υπέρ της Caisse nationale d'assurance maladie [Εθνικού Ταμείου Υγειονομικής Ασφαλίσεως], εισφορά επί του καπνού και των αλκοολούχων ποτών, λόγω των κινδύνων τους οποίους ενέχει για την υγεία η αλόγιστη χρήση των προϊόντων αυτών (στο εξής: εισφορά «κοινωνικής ασφαλίσεως»). Στις παραγράφους II και IV ορίζει:

«II. Όσον αφορά τα αλκοολούχα ποτά, εισφορά οφείλεται επί της αγοράς υπό των καταναλωτών ποτών περιεκτικότητας αλκοόλης άνω του 25 % vol.

(...)

IV. Το ύψος της ειδικής εισφοράς ορίζεται, όσον αφορά τα αλκοολούχα ποτά, σε 1 φράγκο ανά δεκατόλιτρο ή κλάσμα δεκατολίου (...).»

Η διοικητική διαδικασία και η προσφυγή λόγω παραβάσεως

- 7 Η Επιτροπή, καίτοι δέχτηκε ότι η εισφορά «κοινωνικής ασφαλίσεως» εξυπηρετούσε ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, έκρινε ότι το πεδίο εφαρμογής της και η βάση υπολογισμού της δεν συμβιβάζονταν με τη διάρθρωση των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των οινοπνευμάτων και των αλκοολούχων ποτών, όπως αυτή ορίζεται με την οδηγία 92/83.

- 8 Επεσήμανε αφενός μεν ότι η εισφορά «κοινωνικής ασφαλίσεως» κατελάμβανε τα ποτά που έχουν περιεκτικότητα αλκοόλης άνω του 25 % vol. Το άρθρο 20, όμως, της περί διαρθρώσεως οδηγίας παρέχει ορισμό της «αιθυλικής αλκοόλης», που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, όλα τα αλκοολούχα ποτά των κωδικών ΣΟ 2204 (κρασιά), 2205 (βερμούτ) και 2206 (λοιπά ποτά παρασκευαζόμενα με ζύμωση) με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 22 % vol. Η διαφορά, επομένως, του πεδίου εφαρμογής που υφίσταται μεταξύ της γαλλικής νομοθεσίας και της οδηγίας περί διαρθρώσεως καταλήγει να δημιουργεί, στο εσωτερικό της κοινοτικής φορολογικής κατηγορίας «αιθυλική αλκοόλη», μια ειδικότερη υποκατηγορία αλκοολούχων προϊόντων μη προβλεπόμενη από την εν λόγω οδηγία.
- 9 Αφετέρου δε το άρθρο 21 της οδηγίας περί διαρθρώσεως ως βάση υπολογισμού του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί της αιθυλικής αλκοόλης ορίζει τον αριθμό εκατολίτρων καθαρής αλκοόλης, ενώ η εισφορά «κοινωνικής ασφαλίσεως» ορίζεται ανάλογα με τον όγκο του ποτού.
- 10 Για τους δύο αυτούς λόγους, η Επιτροπή, με έγγραφη όχληση της 14ης Φεβρουαρίου 1996, επισήμανε στη Γαλλική Κυβέρνηση ότι η εισφορά «κοινωνικής ασφαλίσεως» δεν μπορούσε να υπαχθεί στην παρέκκλιση του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.
- 11 Με την από 25 Απριλίου 1996 απάντησή της, η Γαλλική Κυβέρνηση γνωστοποίησε στην Επιτροπή ότι η ερμηνεία την οποία πρότεινε αφαιρούσε κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα από το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως. Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, η διάταξη αυτή επιβάλλει απλώς στα κράτη μέλη να «τηρούν τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ» και όχι να θεσπίζουν κανόνες εφαρμοστέους επί των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

- 12 Με αιτιολογημένη γνώμη της 12ης Φεβρουαρίου 1997, η Επιτροπή επανέλαβε την άποψή της και κάλεσε τη Γαλλική Κυβέρνηση να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί προς την κοινοτική ρύθμιση εντός διμήνου από της παραλαβής της εν λόγω γνώμης. Δεδομένου ότι η Γαλλική Κυβέρνηση δεν αντέδρασε στην αιτιολογημένη γνώμη, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.
- 13 Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, κατά το μέτρο που απονέμει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εισάγουν παρεκκλίσεις από το εναρμονισμένο καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν ή να θεσπίζουν άλλους έμμεσους φόρους εξυπηρετούντες ειδικούς σκοπούς μόνον αν τηρούν τους κανόνες φορολογήσεως που εφαρμόζονται επί των ειδικών φόρων καταναλώσεως και του ΦΠΑ. Κάθε άλλη ερμηνεία, εκτός του ότι προσκρούει στο γράμμα αυτής της διατάξεως, νομιμοποιεί τη δημιουργία ενός εθνικού έμμεσου φόρου, παραλλήλου προς τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Ένας τέτοιος εθνικός έμμεσος φόρος υπονομεύει την επίτευξη του σκοπού της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, που είναι η ελεύθερη κυκλοφορία των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως αγαθών εντός της εσωτερικής αγοράς, διότι δημιουργεί περιπλοκές και αντιστρατεύεται την ασφάλεια δικαίου για τους επιχειρηματίες των άλλων κρατών μελών.
- 14 Κατά συνέπεια, οσάκις τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της ευχέρειάς τους να διατηρούν ή να θεσπίζουν πρόσθετους έμμεσους φόρους επί προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, υποχρεούνται να συμμορφώνονται προς το υφιστάμενο κοινοτικό πλαίσιο, όσον αφορά ιδίως τα καταλαμβανόμενα προϊόντα και τη βάση επιβολής των κοινοτικών φόρων.
- 15 Η Γαλλική Κυβέρνηση αντιτείνει ότι, αν γινόταν δεκτή η άποψη της Επιτροπής, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως θα επέτρεπε στα κράτη μέλη μόνο να αυξάνουν τον υφιστάμενο ειδικό φόρο καταναλώσεως. Παρόμοια ερμηνεία θα τα εμπόδιζε να επιδιώκουν ειδικούς σκοπούς, εφόσον θα τους στερούσε τη δυνατότητα να προσαρμόζουν άλλους

μηχανισμούς φορολογήσεως πλην του συντελεστή του φόρου. Αφαιρεί, κατά συνέπεια, κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα από το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως. Η Επιτροπή άλλωστε δεν μπόρεσε να εξηγήσει τί άλλη μορφή ειδικής φορολογήσεως, πέρα από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως, επιτρέπει η εν λόγω διάταξη, έτσι όπως την ερμηνεύει.

- 16 Τέλος, η κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εισφορά «κοινωνικής ασφαλίσεως» συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως. Ειδικότερα, ο τρόπος υπολογισμού τον οποίον υιοθέτησε είναι ο καταλληλότερος προς επίτευξη του σκοπού προστασίας της δημόσιας υγείας. Πλήττουσα τον όγκο του ποτού και όχι το ποσοστό του περιεχομένου οινοπνεύματος, η εισφορά επιβαρύνει ομοιόμορφα τα ποτά με αλκοολικό τίτλο μεταξύ 25 και 50 % vol, που είναι και τα περισσότερα πωλούμενα.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 17 Κατ' αρχάς, διαπιστώνεται ότι η εναρμόνιση την οποία επιφέρουν οι οδηγίες περί ειδικών φόρων καταναλώσεως και οι οδηγίες περί διαρθρώσεως είναι μερική μόνον. Κατ' ουσίαν, αυτές κατατάσσουν απλώς τα προϊόντα βάσει αντικειμενικών θεωρήσεων, συναρτωμένων ιδίως προς τους χρησιμοποιούμενους τρόπους παρασκευής, ορίζουν τις προϋποθέσεις απαιτητού του ειδικού φόρου καταναλώσεως, οργανώνουν το καθεστώς κυκλοφορίας των υποκειμένων στον ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων, προσδιορίζουν τη βάση επιβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως και καθορίζουν ελάχιστους συντελεστές.
- 18 Άλλωστε, και δεδομένου ότι οι φορολογικές παραδόσεις των κρατών μελών ποικίλλουν εν προκειμένω, γίνεται δε συχνή χρήση εμμέσων φόρων για την

εφαρμογή μη δημοσιονομικών πολιτικών, το Συμβούλιο περιέλαβε το άρθρο 3, παράγραφος 2, στην οδηγία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

- 19 Η διάταξη αυτή σκοπό έχει να επιτρέψει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν, πέρα από τον ελάχιστο ειδικό φόρο καταναλώσεως, τον οποίο καθορίζει η οδηγία περί διαρθρώσεως, άλλους εμμέσους φόρους εξυπηρετούντες ειδικό σκοπό, ήτοι σκοπό μη δημοσιονομικό.
- 20 Πέραν από την ανάγκη υπάρξεως ειδικού σκοπού, η παρεχόμενη κατ' αυτόν τον τρόπο στα κράτη μέλη εξουσιοδότηση προϋποθέτει την τήρηση ορισμένων κανόνων φορολογήσεως. Οι διάφορες, όμως, γλωσσικές αποδόσεις δίδονται διττώς ως προς το σημείο αυτό.
- 21 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οσάκις μια διάταξη του κοινοτικού δικαίου επιδέχεται πλείονες ερμηνείες, πρέπει να προτιμάται η ερμηνεία η οποία διασφαλίζει την πρακτική της αποτελεσματικότητα (βλ., ιδίως, απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 1988, 187/87, Ομόσπονδο κράτος του Σάαρ κ.λπ., Συλλογή 1988, σ. 5013, σκέψη 19).
- 22 Περαιτέρω, σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων μιας κοινοτικής διατάξεως, η οικεία διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με βάση την όλη οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί στοιχείο (βλ., ιδίως, απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-372/88, Cricket St Thomas, Συλλογή 1990, σ. I-1345, σκέψη 19).
- 23 Πρώτον, στο γερμανικό, το ισπανικό, το γαλλικό, το ιταλικό και το πορτογαλικό κείμενο, η χρήση της λέξεως «ή» εισάγει διάζευξη μεταξύ της τηρήσεως των κοινοτικών κανόνων φορολογήσεως που ισχύουν επί των ειδικών φόρων

καταναλώσεως και της τήρησης εκείνων που ισχύουν επί του ΦΠΑ, ενώ, στο αγγλικό, το δανικό, το φινλανδικό, το ελληνικό, το ολλανδικό και το σουηδικό κείμενο, η λέξη «και» φαίνεται να απαιτεί τη σωρευτική τήρηση των κανόνων αυτών.

- 24 Ο ΦΠΑ και οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως, όμως, εμφανίζουν ορισμένα αλληλοαποκλειόμενα χαρακτηριστικά. Έτσι, ο πρώτος είναι αναλογικός προς την τιμή των αγαθών τα οποία επιβαρύνει, ενώ οι δεύτεροι υπολογίζονται κυρίως επί του όγκου του προϊόντος. Περαιτέρω, ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής (ο καταβληθείς σε προηγούμενο στάδιο φόρος λόγω της προηγηθείσας συναλλαγής κατ' αρχήν εκπίπτει), ενώ οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως καθίστανται απαιτητοί κατά τη θέση των φορολογουμένων προϊόντων στην κατανάλωση (χωρίς να λειτουργεί παρόμοιος μηχανισμός εκπτώσεως). Τέλος, ο ΦΠΑ είναι γενικής φύσεως, ενώ ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επιβάλλεται επί ορισμένων μόνον προϊόντων. Κατά συνέπεια, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως θα προέβλεπε μια προϋπόθεση μη πραγματοποιήσιμη, αν έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υποχρεώνει τα κράτη μέλη να τηρούν ταυτόχρονα τους κανόνες φορολογήσεως που αφορούν και τις δύο αυτές κατηγορίες φόρων.

- 25 Δεύτερον, στο αγγλικό, το δανικό, το φινλανδικό, το ολλανδικό, το πορτογαλικό και το σουηδικό κείμενο, η οδηγία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως επιβάλλει την τήρηση της φορολογικής ρυθμίσεως ή των φορολογικών ρυθμίσεων των σχετικών με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, στη γερμανική της απόδοση, υποχρεώνει απλώς τα κράτη μέλη να τηρούν τις φορολογικές αρχές («Besteuerungsgrundsätze») επί ειδικών φόρων καταναλώσεως ή ΦΠΑ. Το ισπανικό, το γαλλικό, το ελληνικό και το ιταλικό κείμενο, από την άλλη πλευρά, χρησιμοποιούν περιφράσεις όπως «las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA», «les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA», «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA».

- 26 Συναφώς, όπως προκύπτει από την παραβολή τόσο του άρθρου 3, παράγραφοι 2 και 3, όσο και της τρίτης αιτιολογικής σκέψεως της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, η οποία αντιμετωπίζει ταυτόχρονα τις σκοπούμενες στο άρθρο 3 περιπτώσεις, σκοπός της οδηγία αυτής είναι να αποφεύγεται η άσκοπη παρακώλυση των συναλλαγών από πρόσθετους εμμέσους φόρους. Αυτό θα συνέβαινε ιδίως αν οι επιχειρηματίες υποβάλλονταν σε διατυπώσεις άλλες πέραν εκείνων που προβλέπει η περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ή περί ΦΠΑ κοινοτική ρύθμιση, δεδομένου ότι αυτές ενδέχεται να ποικίλλουν μεταξύ κρατών μελών.
- 27 Υπ' αυτές τις συνθήκες, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν απαιτεί από τα κράτη μέλη να τηρούν όλους τους κανόνες περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ή περί ΦΠΑ για τον καθορισμό της φορολογικής βάσεως, τον υπολογισμό, το απαιτητόν και τον έλεγχο του φόρου. Αρκεί οι έμμεσοι φόροι που εξυπηρετούν ειδικούς σκοπούς να συμφωνούν, ως προς τα σημεία αυτά, προς την όλη οικονομία της μιας ή της άλλης από τις τεχνικές αυτές φορολογήσεως, όπως οργανώνονται από την κοινοτική κανονιστική ρύθμιση.
- 28 Συνεπώς, πρέπει να εξετασθούν, υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, οι δύο αιτιάσεις τις οποίες προέβαλε η Επιτροπή κατά του νόμου 83-25.
- 29 Η Επιτροπή επικρίνει, πρώτον, το γεγονός ότι οι γαλλικοί φόροι δεν εφαρμόζονται σε ολόκληρη την κατηγορία των αλκοολούχων ποτών, όπως αυτή ορίζεται στην οδηγία περί διαρθρώσεως.
- 30 Αρκεί η διαπίστωση ότι η αιτίαση αυτή αφορά το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της οδηγίας περί διαρθρώσεως. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών

φόρων καταναλώσεως, όμως, δεν απαιτεί, ως προς το σημείο αυτό, την τήρηση των κανόνων φορολογήσεως που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων καταναλώσεως ή του ΦΠΑ.

- 31 Δεύτερον, η Επιτροπή διατείνεται ότι το ύψος της εισφοράς «κοινωνικής ασφάλισης» είναι αναλογικό προς την ποσότητα ποτού, ασχέτως προς τον αλκοολικό του τίτλο.
- 32 Αρκεί να επισημανθεί ότι η φορολογική αυτή βάση συνάδει προς την όλη οικονομία των κανόνων φορολογήσεως που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων καταναλώσεως. Άλλωστε, δεν είναι άγνωστη στην οδηγία περί διαρθρώσεως. Αυτή λαμβάνει, πράγματι, υπόψη την ποσότητα ως βάση υπολογισμού του ειδικού φόρου καταναλώσεως που επιβάλλεται στα κρασιά και στα λοιπά, πλην του κρασιού και της μπίρας, παρασκευαζόμενα με ζύμωση ποτά (βλ. άρθρα 19 και 13 της ίδιας οδηγίας περί διαρθρώσεως).
- 33 Εν όψει των προεκτεθέντων, η προσφυγή πρέπει ν' απορριφθεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 34 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή η Γαλλική Δημοκρατία ζήτησε να καταδικασθεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα, η δε Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει αυτή να καταδικασθεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

αποφασίζει:

- 1) Απορρίπτει την προσφυγή.
- 2) Καταδικάζει την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στα δικαστικά έξοδα.

Moitinho de Almeida

Sevón

Gulmann

Puissochet

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 24 Φεβρουαρίου 2000.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

D. A. O. Edward