

Υπό αυτές τις περιστάσεις, στο Δικαστήριο εναπόκειται να χαράξει τις κατευθυντήριες γραμμές που συμβιβάζονται με τη διάταξη αυτή, είναι σύμφωνες με τη γενική οικονομία της έκτης οδηγίας και αρκετά απλές ώστε να μπορούν να εφαρμόζονται κατά ομοίμορφο τρόπο στο σύνολο των κρατών μελών.

2. Ο φόρος επί της προστιθέμενης αξίας που εισπράττει κράτος μέλος κατά την εισαγωγή προϊόντος προελεύσεως άλλου κράτους μέλους, το οποίο παραδίδεται από μη υποκείμενο στο φόρο, ενώ ο φόρος αυτός δεν εισπράττεται κατά την παράδοση από ιδιώτη ομοειδών προϊόντων εντός του κράτους μέλους εισαγωγής, πρέπει να υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και εξακολουθεί να παραμένει ενσωματωμένος στην αξία του προϊόντος, κατά το χρόνο της εισαγωγής του, κατά τέτοιο τρόπο ώστε το ποσό αυτό να μην αποτελεί μέρος της βάσης επιβολής

του φόρου και, επιπλέον, να εκπίπτει από το φόρο που οφείλεται κατά την εισαγωγή.

Το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και εξακολουθεί να παραμένει ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής του είναι ίσο:

- σε περίπτωση μείωσης της αξίας του προϊόντος μεταξύ του χρόνου της τελευταίας εισπραχίας του φόρου στο κράτος μέλος εξαγωγής και του χρόνου εισαγωγής: στο ποσό του φόρου που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής, μειωμένο κατ' αναλογία του ποσοστού της σχετικής μείωσης.
- σε περίπτωση αύξησης της αξίας του προϊόντος κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με ολόκληρο το ποσό του φόρου που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

MARCO DARMON

της 5ης Μαρτίου 1985 *

*Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. Το Hoge Raad της Ολλανδίας υπέβαλε προδικαστικό ερώτημα με την ευκαιρία διαφοράς που είναι γνωστή στο Δικαστήριο δεδομένου ότι είχε ήδη προκαλέσει την απόφαση του Δικαστηρίου 15/81, Schul (στο εξής Schul I), της 5ης Μαΐου 1982 (Συλλογή 1982, σ. 1409). Για την ορθή κατανόηση του ακριβούς περιεχομένου των ερωτημάτων που υπέβαλε το Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών, πρέπει να επισημανθούν εν συντομία τα ουσιώδη σημεία του ιστορικού της διαφοράς στην κύρια δίκη.

2. Αιτία της υπό κρίση υπόθεσης αποτέλεσε η εισαγωγή στις Κάτω Χώρες από την εταιρία περιορισμένης ευθύνης Gaston Schul, εκτελωνίστρια, ενός μεταχειρισμένου σκάφους αναψυχής και αθλήσεως, κατόπιν εντολής και για λογαριασμό ιδιώτη κατοίκου Κάτω Χωρών ο οποίος το είχε αγοράσει στη Γαλλία από άλλο ιδιώτη (η προαναφερθείσα υπόθεση 15/81, δεύτερη σκέψη). Λόγω της εισαγωγής αυτής, η ολλανδική φορολογική αρχή επέβαλε επί της τιμής μεταπωλήσεως (δηλαδή επί 172 300 ολλανδικών φιορινίων) φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής ΦΠΑ) με συντελεστή 18 % (δηλαδή 31 014 φιορίνια), ο οποίος εφαρμόζεται συνήθως εντός της χώρας επί των εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεων αγαθών. Το

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

πρόβλημα που τέθηκε από αυτή την επιβολή, το οποίο απετέλεσε αντικείμενο της πρώτης απόφασης Schul, είναι ότι κανένας ΦΠΑ δεν επιβάλλεται για ομοειδή συναλλαγή που πραγματοποιείται μεταξύ ιδιωτών στις Κάτω Χώρες.

Η ολλανδική διοίκηση στηρίχτηκε στο άρθρο 1 του εθνικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών που θεσπίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας 77/388 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). Πράγματι ο νόμος αυτός στο άρθρο του 2 προβλέπει ότι:

« Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

...

2) Οι εισαγωγές αγαθών. »

Η εκτελωνίστρια εταιρία, αμφισβητώντας την πιο πάνω απόφαση της ολλανδικής διοίκησης, προσέφυγε στο Gerechtshof του Hertogenbosch. Το Δικαστήριο κατόπιν υποβολής εκ μέρους αυτού του δικαιοδοτικού οργάνου ορισμένων προδικαστικών ερωτημάτων, αποφάνθηκε, ιδίως, ότι

« ... προκειμένου να κριθεί αν συμβιβάζεται με τις απαιτήσεις του άρθρου 95 η επιβολή ΦΠΑ επί προϊόντων προελεύσεως άλλου κράτους μέλους τα οποία παραδίδονται από ιδιώτες, όταν η παράδοση ομοειδών προϊόντων εντός του κράτους μέλους εισαγωγής απαλλάσσεται του φόρου, πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη ο ΦΠΑ που έχει εισπραχθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής » (η προαναφερθείσα υπόθεση 15/81, 34η σκέψη).

Εξ αυτού το Δικαστήριο συνήγαγε ότι:

« ..., εφόσον το εισαγόμενο προϊόν που έχει παραδοθεί από ιδιώτη, χωρίς να υπάρχει εκ του νόμου δυνατότης εκπτώσεως του κατά την εξαγωγή φόρου, βαρύνεται πράγματι κατά την εισαγωγή του με μέρος του ΦΠΑ που κατεβλήθη στο κράτος εξαγωγής, το ποσό του ΦΠΑ που απαιτείται κατά την εισαγωγή του πρέπει να μειούται κατά το εναπομένον ποσό ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής, το οποίο είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής του »,

προσθέτοντας ότι:

« Το αφαιρούμενο κατ' αυτόν τον τρόπο ποσό δεν δύναται, πάντως, να είναι ανώτερο του ποσού του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής » (η προαναφερθείσα υπόθεση 15/81, 34η σκέψη).

3. Από την απόφαση περί παραπομπής του Hoge Raad των Κάτω Χωρών προκύπτει ότι, κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου, οι διάδικοι δεν αμφισβήτησαν πλέον ότι, κατά τον υπολογισμό του ΦΠΑ επί της εισαγωγής, έπρεπε να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό είχε ήδη βαρυνθεί στη Γαλλία με ΦΠΑ, το ύψος του οποίου, μετά τη μετατροπή, ανερχόταν σε 22 298,91 φιορίνια. Εντούτοις, εξακολουθούσε να υφίσταται κάποια διαφωνία, ως προς ορισμένα σημεία σχετικά με τις λεπτομέρειες εφαρμογής της έκπτωσης.

Ειδικότερα, η διάσταση απόψεων αφορούσε αφενός το πρόβλημα αν στη *βάση* που χρησιμοποιεί για τον υπολογισμό του ποσού του ΦΠΑ που πρέπει να επιβληθεί στη χώρα εισαγωγής περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο το εν λόγω αγαθό έχει ήδη βαρυνθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και αφετέρου τον καθορισμό του καταβληθέντος στη χώρα εξαγωγής τμήματος του ΦΠΑ που πρέπει να θεωρείται ότι εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο κατά την εισαγωγή.

Το Gerechtshof του Hertogenbosch, αντίθετα προς την άποψη που υποστήριξαν ενώπιόν του η ολλανδική φορολογική αρχή, δέχτηκε:

- ότι η βάση επί της οποίας επιβαλλόταν να εφαρμοστεί ο ολλανδικός ΦΠΑ έπρεπε να είναι η τιμή πώλησής, άνευ ΦΠΑ, του εν λόγω αγαθού·
- ότι έπρεπε να εκπέσει ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί στη Γαλλία, χωρίς να αφαιρεθεί από αυτό το ποσό που αντιστοιχούσε στη χρησιμοποίηση του σκάφους κατά το ένα έτος που είχε διαρρυσεί μεταξύ της πρώτης αγοράς και της μεταπώλησης.

Ο ολλανδός Υπουργός των Οικονομικών άσκησε αναίρεση κατά της πιο πάνω αποφάσεως θεωρώντας:

- ότι η βάση που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αποτελείται από την αξία του αγαθού κατά το χρόνο της εισαγωγής, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής,
- ότι η διάρκεια χρησιμοποίησεως του αγαθού έπρεπε να συνεπάγεται μείωση του ποσού που επιβάλλεται να εκπέσει από τον ΦΠΑ που είχε αρχικά καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής.

Προς επίλυση των δύο προβλημάτων που ανέκυψαν κατ' αυτόν τον τρόπο το Hoge Raad των Κάτω Χωρών υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής δύο προδικαστικά ερωτήματα:

- « 1) Όταν κράτος μέλος εισπράττει φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), κατά την εισαγωγή προϊόντος καταγωγής άλλου κράτους μέλους, το οποίο παραδόθηκε από (ιδιώτη) μη υποκείμενο σε φόρο, ενώ ο φόρος αυτός δεν εισπράττεται κατά την παράδοση από ιδιώτη, ομοειδών προϊόντων εντός του κράτους μέλους εισαγωγής πρέπει το κράτος μέλος εισαγωγής, προκειμένου αυτός ο φόρος να μην αποτελεί εσωτερική επιβάρυνση ανώτερη αυτής που πλήττει τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης

ΕΟΚ, να λαμβάνει υπόψη το ποσό του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και το οποίο εξακολουθεί να παραμένει ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής του:

α) κατά τέτοιο τρόπο ώστε το ποσό αυτό να μην περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ που οφείλεται κατά την εισαγωγή και, περαιτέρω, να εκπίπτει από τον ΦΠΑ που οφείλεται κατά την εισαγωγή, ή

β) κατά τέτοιο τρόπο ώστε μόνο το εν λόγω ποσό να εκπίπτει από τον ΦΠΑ που οφείλεται κατά την εισαγωγή;

- 2) Πώς πρέπει να υπολογίζεται το ποσό που αναφέρεται στην πρώτη περίπτωση; »

Ύστερα από αυτή την παρουσίαση, θα ασχοληθώ διαδοχικά με τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν επί εκατέρου των προδικαστικών ερωτημάτων.

4. Πρώτον, όσον αφορά το ζήτημα ποια πρέπει να είναι η δομή της βάσης επί της οποίας καθορίζεται ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, τα επιχειρήματα που αναπτύχθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου είναι δυνατό να συνοψιστούν ως εξής.

Κατά την ολλανδική κυβέρνηση, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή καθορίζεται βάσει της αξίας του αγαθού κατά το χρόνο της εισαγωγής του, δηλαδή συμπεριλαμβανομένων όλων των επιβαρύνσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ολλανδικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών του 1968 και το άρθρο 11, μέρος Β, παράγραφος 3, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας σύμφωνα με την οποία:

« Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται, εάν δεν έχουν ήδη περιληφθεί:

- α) οι φόροι, δασμοί, εισφορές και άλλα τέλη, που οφείλονται εκτός της χώρας

εισαγωγής, καθώς και όσοι οφείλονται λόγω της εισαγωγής, εξαιρέσει του φόρου προστιθεμένης αξίας. »

Εξάλλου, η ολλανδική κυβέρνηση τονίζει ότι, στην εσωτερική αγορά, οι συναλλαγές μεταξύ ιδιωτών και υποκειμένων στο φόρο οι οποίες αφορούν μεταχειρισμένα είδη υπόκεινται στους ίδιους κανόνες.

Για λόγους που θα αναπτύξω στη συνέχεια η επιχειρηματολογία αυτή δεν είναι δυνατό να γίνει δεκτή.

— Πράγματι, το ότι στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής εντάσσεται στο πλαίσιο του πνεύματος από το οποίο διέπεται η απόφαση του Δικαστηρίου Schul I. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι, υπό τις περιστάσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης (όχι φορολογική απαλλαγή κατά την εξαγωγή, αλλά εφαρμογή ενός ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ενώ η ίδια συναλλαγή δεν υπόκειται σε ΦΠΑ εντός της χώρας), η επιβάρυνση του ΦΠΑ που εξακολουθεί να πλήττει το προϊόν κατά την εισαγωγή πρέπει να εκπίπτει από το ποσό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, διαφορετικά

« ο φόρος εισαγωγής θα απετέλει στην πραγματικότητα *προόβητη επιβάρυνση* που θα έπληττε τα εισαγόμενα βαρύτερα από τα εγχώρια προϊόντα » (η προαναφερθείσα υπόθεση 15/81, 31η σκέψη, η υπογράμμιση είναι δική μου).

Η λύση αυτή στηρίζεται ιδίως επί του άρθρου 95:

« το οποίο απαγορεύει όχι μόνο την άμεση, αλλά και την έμμεση *επιβολή εσωτερικής φορολογίας* επί προϊόντων άλλων κρατών μελών, υψηλότερας κείνης που πλήττει τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα » (15/81, 32η σκέψη, η υπογράμμιση είναι δική μου).

Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο εφάρμοσε στην περίπτωση αυτή έναν κανόνα η διατύπωση του οποίου θα μπορούσε να είναι:

φόρος επί φόρου δεν είναι έγκυρος. Επομένως το γεγονός ότι το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου έρχεται σε αντίθεση με τη συναγόμενη κατ' αυτόν τον τρόπο αρχή, και αποτελεί « συμπληρωματική επιβάρυνση » η οποία πλήττει « εμμέσως » τα εισαγόμενα βαρύτερα από τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα.

— Ως προς το επιχειρήμα που στηρίζεται στο άρθρο 11, μέρος Β, παράγραφος 3, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται να τονιστεί ότι η οδηγία αυτή, με εξαίρεση το άρθρο της 2, παράγραφος 2, σύμφωνα με το οποίο όλες οι εισαγωγές υπόκεινται στην καταβολή του ΦΠΑ (η προαναφερθείσα υπόθεση 15/81, 15η σκέψη), δεν εφαρμόζεται επί των συναλλαγών που αφορούν μεταχειρισμένα είδη και πραγματοποιούνται από μη υποκειμένους σε φόρο.

Κατά συνέπεια, όλα τα επιχειρήματα που στηρίζονται στην οδηγία πρέπει να γίνουν δεκτά με επιφύλαξη, δεδομένου ότι έρχονται σε αντίθεση με την αρχή που θέτει το άρθρο 95 της Συνθήκης, όπως ερμηνεύτηκε από το Δικαστήριο (15/81, 38η σκέψη).

— Εν τω μεταξύ, προκειμένου το σύστημα που τέθηκε σε εφαρμογή από την έκτη οδηγία, κατά το οποίο, όπως το περιέγραψε το Δικαστήριο,

« σε κάθε συναλλαγή, ο οφειλόμενος ΦΠΑ προκύπτει μετά την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ ο οποίος έχει επιβαρύνει κατά τρόπο άμεσο το κόστος των διαφόρων στοιχείων, από τα οποία συντίθεται η τιμή » (η προαναφερθείσα υπόθεση 15/81, 10η σκέψη),

να διαφυλάξει τη συνοχή του, προϋποθέτει κατ' ανάγκη ότι, για την εξακρίβωση του ΦΠΑ σε κάθε στάδιο του εμπορικού κυκλώματος, χρησιμοποιείται βάση επιβολής του φόρου του αυτού τύπου. Κατά την έννοια αυτή, το άρθρο 11, μέρος Β, παράγραφος 3, στοιχείο α), δεν είναι δυνατό να ερμηνευτεί με την έννοια ότι στη βάση επί της οποίας καθορίζεται ο ΦΠΑ επί της εισαγωγής περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος. Πράγματι, κάθε άλλη ερμηνεία θα κατέλυε την ουσιαδή

αρχή της ουδετερότητας των εσωτερικών φόρων, δεδομένου ότι το εισαγόμενο προϊόν θα πληττόταν βαρύτερα απ' όσο το εγχώριο.

Σε τελευταία ανάλυση, όπως επισήμαναν τόσο ο αναρροισείαν στην κύρια δίκη όσο και η γαλλική κυβέρνηση και η Επιτροπή, το γεγονός ότι στην αξία του αγαθού κατά την εισαγωγή περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο προγενέστερο στάδιο, συνεπάγεται *διπλή επιβάρυνση*, εφόσον ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή καθορίζεται εν μέρει βάσει του ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής.

Επομένως, στο πρώτο ερώτημα που υπέβαλε το Hoge Raad της Ολλανδίας επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση ότι, υπό τις περιστάσεις της προκειμένης περίπτωσης όπως τις επισήμανα, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πρέπει να υπολογίζεται, σύμφωνα με την αρχή που θέτει το άρθρο 95, όπως ερμηνεύτηκε από το Δικαστήριο στην απόφασή του της 5ης Μαΐου 1982, βάσει της αξίας του εν λόγω προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής, αφού γίνει έκπτωση του εναπομένου ποσού του ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής.

5. Αυτή η πρώτη απάντηση αφήνει άθικτο το πρόβλημα του καθορισμού του

« *εναπομένου ποσού* του ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής, το οποίο είναι ακόμη ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής του » (η προαναφερθείσα υπόθεση 15/81, 34η σκέψη, δεύτερη φράση, *in fine*: η υπογράμμιση είναι δική μου)

ο καθορισμός του οποίου είναι αποφασιστικός τόσο, όπως ανέφερα, για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου όσο, όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο για τον προσδιορισμό του υπολοίπου του ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί από τον εισαγωγέα στο κράτος μέλος εισαγωγής. Πιο συγκεκριμένα, από την απόφαση παραπομπής προκύπτει ότι το προς εξέταση πρόβλημα περιορίζεται εν προκειμένω στον τρόπο υπολογισμού που θα επιτρέψει να εξαχθεί αυτό το εναπομένον ποσό.

Πράγματι, όπως αναφέρεται στην απόφαση Schul I, πρέπει να εκπίπτει « το μέρος του ΦΠΑ το οποίο *εξακολουθεί* να βαρύνει » το προϊόν κατά την εισαγωγή, δηλαδή το « μέρος του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος εξαγωγής » με το οποίο το εν λόγω προϊόν « βαρύνεται *πράγματι* » ή ακόμη « *το εναπομένον ποσό ... το οποίο είναι ακόμη* ενσωματωμένο » στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής (η προαναφερθείσα απόφαση 15/81, 32η και 34η σκέψη, η υπογράμμιση είναι δική μου).

Δεν αμφισβητείται ότι το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αρχικά στο κράτος μέλος εξαγωγής κατά την αγορά του προϊόντος πρέπει να επανεξετάζεται ή ακριβέστερα να αναπροσαρμόζεται κατά το χρόνο της μεταπώλησης προς εξαγωγή, εφόσον το προϊόν χρησιμοποιήθηκε κατά το διαρρέυσαν διάστημα.

Το μόνο πρόβλημα που εξακολουθεί να υφίσταται είναι αυτό που αφορά την επίπτωση της περιόδου χρησιμοποίησης του προϊόντος στον υπολογισμό του ποσού του ΦΠΑ που πρέπει να ληφθεί υπόψη.

Πράγματι, ο ΦΠΑ πλήττει την κατανάλωση (προαναφερθείσα απόφαση 15/81, 10η σκέψη): συνεπώς, όταν η χρησιμοποίηση, που άρχισε σε ένα κράτος μέλος συνεχίζεται σε ένα άλλο κράτος μέλος, επί της αξίας του προϊόντος θα εφαρμοστεί κανονικά, σύμφωνα με τους κανόνες της έκτης οδηγίας ο ΦΠΑ της χώρας εισαγωγής αφού εκπέσει ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής: αυτή η αρχή, η καλούμενη της χώρας προορισμού, συνεπάγεται ότι ο ΦΠΑ που πρέπει να επιβάλλεται είναι αυτός της χώρας όπου το αγαθό καταναίσκεται (η προαναφερθείσα απόφαση 15/81, 13η έως 15η σκέψη). Επομένως, στην περίπτωση συναλλαγών μεταξύ μη υποκειμένων σε φόρο, το πρόβλημα συνίσταται στο να υπολογίζεται το τμήμα του ΦΠΑ που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του αγαθού κατά την εισαγωγή του,

με άλλα λόγια να εξακριβώνεται, όπως επισήμανε η γαλλική κυβέρνηση, το μέρος του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής και το οποίο μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν υπήρξε ανάλογο με τη χρησιμοποίηση του προϊόντος στο κράτος αυτό. Ας πάρουμε ένα παράδειγμα: αν η αξία ενός αγαθού κατά το χρόνο εισαγωγής του είναι πολύ κατώτερη της αρχικής του αξίας, η έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε εξ ολοκλήρου κατά την αγορά είναι δυνατό να υπερβεί την τιμή μεταπωλήσεως του εν λόγω αγαθού. Σε τέτοια περίπτωση, δεν είναι δυνατό να υποστηριχτεί ότι επιτεύχθηκαν οι στόχοι του άρθρου 95 καθώς και αυτοί των άρθρων 2 και 3 της Συνθήκης (η προαναφερθείσα απόφαση 15/81, 26η και 33η σκέψη).

Τέτοιου είδους πρόβλημα αντιμετωπίζει και το παραπέμπον δικαστήριο, καθώς παρατηρείται ότι, αντίθετα με το προαναφερθέν παράδειγμα, η αξία του αγαθού κατά το χρόνο της εισαγωγής είναι *ανώτερη* της αρχικής του αξίας. Προς επίλυση αυτού του προβλήματος προτάθηκαν εκ μέρους των διαδίκων της κύριας δίκης καθώς και αυτών που παρενόησαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως διάφορες μέθοδοι. Όσον αφορά τη λύση προκύπτουν τρεις κατευθύνσεις. Ας τις εξετάσω με τη σειρά.

6. Η πρώτη μέθοδος (καλούμενη στο εξής «*pro rata temporis*»), την οποία υποστηρίζουν ο ολλανδός επιθεωρητής εισαγωγικών δασμών και ειδικών φόρων καταναλώσεως, η ολλανδική και η γαλλική κυβέρνηση και λαμβάνει υπόψη της η Επιτροπή, συνίσταται στο να υπολογίζεται ο εναπομένον ΦΠΑ που εξακολουθεί να παραμένει ενσωματωμένος στην αξία του αγαθού κατά την εισαγωγή σε συνάρτηση με τη σχέση μεταξύ του πραγματικού χρόνου χρησιμοποίησεως του αγαθού και του συνολικού χρόνου που διαρκεί η χρησιμοποίησή του. Αυτός ο τελευταίος αριθμός, και στο σημείο αυτό υπάρχει μία παραλλαγή, μπορεί να υπολογίζεται είτε βάσει της εικαζόμενης διάρκειας ζωής του αγαθού — στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με τον ολλανδό

επιθεωρητή, τριάντα χρόνια προκειμένου για πλοίο — είτε βάσει μιας κατ' αποκοπήν περιόδου αποσβέσεως — που η γαλλική και η ολλανδική κυβέρνηση υπολογίζουν σε πέντε χρόνια.

Πιο συγκεκριμένα, δεδομένου ότι το εν λόγω σκάφος μεταπώληθηκε ύστερα από ένα έτος, η πιο πάνω μέθοδος θα οδηγούσε στο να ορίζεται ο εναπομένον ΦΠΑ ίσος προς τον αρχικώς καταβληθέντα ΦΠΑ μειωμένο, στη μεν πρώτη περίπτωση κατά το ένα τριακοστό, στη δε δεύτερη περίπτωση κατά το ένα πέμπτο του πιο πάνω αριθμού.

Λέγω ευθύς εξαρχής ότι η μέθοδος αυτή, όταν στηρίζεται επί του εικαζόμενου χρόνου ζωής του εισαχθέντος αγαθού, δεν μου φαίνεται καθόλου εφαρμόσιμη επί κοινοτικής κλίμακας. Πράγματι, πρόκειται πάντοτε, όπως το επισημαίνει η γαλλική κυβέρνηση, για απλή εκτίμηση, που ποικίλλει ανάλογα με τα κράτη μέλη και τις συνήθειες. Επομένως είναι ουσιώδες, προς αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, το εφαρμοζόμενο σύστημα να είναι όσο το δυνατό περισσότερο ουδέτερο επί κοινοτικής κλίμακας. Επομένως, νομίζω ότι είναι προτιμότερο να ληφθεί υπόψη, στο παρόν στάδιο, η κατ' αποκοπήν μέθοδος «*pro rata temporis*», επιφυλασσόμενος να εξετάσω στη συνέχεια αν επιβάλλεται να γίνει δεκτή.

7. Η δεύτερη μέθοδος αποτελεί το αντικείμενο μιας πρότασης της δέκατης έκτης οδηγίας της Επιτροπής η οποία αφορά τη θέσπιση του κοινού συστήματος ΦΠΑ που πρέπει να εφαρμόζεται στις συναλλαγές μεταξύ ιδιωτών σχετικά με την εισαγωγή μεταχειρισμένων ειδών (ΕΕ C 226 της 28. 8. 1984, σ. 2).

Εν προκειμένω, η Επιτροπή διακρίνει δύο διαφορετικούς τρόπους υπολογισμού του εναπομένοντος ΦΠΑ ανάλογα με το αν μειώθηκε ή αυξήθηκε η αξία του σχετικού αγαθού μεταξύ της πρώτης του χρησιμοποίησης και της εισαγωγής του. Ας τις εκθέσω εν συντομία.

Σε περίπτωση μείωσης της αξίας του αγαθού ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε αρχικά στο κράτος μέλος εισαγωγής μειούται ανάλογα με τη διαπιστωθείσα μείωση της αξίας. Συγκεκριμένα, το αποτέλεσμα αυτό, κατά τη γνώμη της Επιτροπής είναι καρπός μιας απλής μεθόδου των τριών η οποία συνίσταται, καταρχάς, στο να εξαχθεί η αξία άνευ ΦΠΑ του αγαθού κατά την εισαγωγή, υπολογιζόμενη βάσει της τιμής μεταπωλήσεως, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, πολλαπλασιαζόμενης με τη σταθερή σχέση μεταξύ της αρχικής τιμής πώλησεως άνευ ΦΠΑ και της αρχικής τιμής πώλησεως συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Επομένως ο εναπομένον ΦΠΑ είναι καρπός της διαφοράς μεταξύ της μικτής αξίας μεταπωλήσεως και της αξίας που έχει κατ' αυτόν τον τρόπο εξαχθεί. Φαίνεται ότι το ίδιο αποτέλεσμα προκύπτει αμεσότερα εφαρμόζοντας στο ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αρχικά το ποσοστό της διαπιστωθείσας μείωσης της αξίας.

Κατά την Επιτροπή, η πιο πάνω μέθοδος δεν είναι εφαρμόσιμη, αν η αξία του αγαθού αυξήθηκε τόσο ώστε να καταβάλλεται ΦΠΑ μεγαλύτερος του αρχικώς καταβληθέντος. Επομένως, στην περίπτωση αυτή, η Επιτροπή προτείνει να φορολογείται μόνο η αύξηση της αξίας που είχε το αγαθό σε σχέση με την αρχική τιμή πώλησεως, ενώ ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί του αρχικού ποσού να εξακολουθεί να παραμένει στο κράτος μέλος εξαγωγής.

8. Η τρίτη και τελευταία μέθοδος είναι αυτή που υποστήριζε ο ανααιρεσιών στην κύρια δίκη και έκανε δεκτή το *Gerechtfsof* του *Hertogenbosch*, η οποία όπως και η προηγούμενη, αποτελεί συνάρτηση της εξέλιξης της αξίας του σχετικού αγαθού.

Σε περίπτωση μείωσης της αξίας, η προτεινόμενη μέθοδος είναι αυτή που εξέθεσε η Επιτροπή όπως την περιέγραψα προ ολίγου.

Σε περίπτωση αύξησης της αξίας του αγαθού, ο ανααιρεσιών στην κύρια δίκη θεωρεί ότι από το ποσό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πρέπει να εκπίπτει ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αρχικά στο κράτος μέλος εξαγωγής. Η λύση αυτή συνάγεται από την 34η σκέψη της απόφασης του Δικαστηρίου *Schul I*, η τελευταία φράση της οποίας διευκρινίζει ότι το ποσό του εναπομένοντος ΦΠΑ που πρέπει να εκπέσει « δεν δύναται, πάντως, να είναι ανώτερο του ποσού του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής ». Επομένως, η εφαρμογή της μεθόδου που προβλέπεται σε περίπτωση μείωσης της αξίας του αγαθού θα οδηγούσε, όπως έχω ήδη τονίσει, στο να εξαγεται εναπομένον ΦΠΑ μεγαλύτερος του αρχικού ΦΠΑ.

9. Η περιγραφή των διάφορων λύσεων που προτάθηκαν κατ' αυτόν τον τρόπο, επιβάλλει τις εξής σκέψεις. Η λύση που προτείνει η Επιτροπή σε περίπτωση αύξησης της αξίας του αγαθού προφανώς, δεν είναι δυνατό, όπως και η ίδια αναγνώρισε, να γίνει αποδεκτή. Πράγματι, μεταβατικώς και μέχρι ενδεχόμενης υιοθέτησε από τον κοινοτικό νομοθέτη της πρότασης της δέκατης έκτης οδηγίας, η κατάλληλη μέθοδος πρέπει να αναζητηθεί στην άποψη που χάραξε η απόφασή σας *Schul I*, η οποία, σύμφωνα με την αρχή του άρθρου 95 της Συνθήκης, επιτάσσει την έκπτωση του εναπομένοντος ΦΠΑ.

Επομένως, απομένει να εξεταστούν οι δύο άλλες μέθοδοι που περιγράφηκαν.

10. Η κατ' αποκοπή μέθοδος παρουσιάζει ένα διπλό πλεονέκτημα. Αφενός, είναι ανεξάρτητη της εξέλιξης της αξίας του αγαθού. Αφετέρου, μπορεί να στηρίζεται σε κατ' αναλογία εφαρμογή του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας, το οποίο αναφέρεται στο « διακανονισμό των εκπτώσεων », και το οποίο προβλέπει:

« 2) Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος, ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου, με το οποίο επιβαρύνθησαν τα αγαθά. »

Από την άποψη αυτή, όπως το επισημαίνουν η γαλλική και η ολλανδική κυβέρνηση, η υποθέτηση αυτής της λύσης στις συναλλαγές που αφορά η προκείμενη περίπτωση θα είχε ως αποτέλεσμα να καταστούν ομοιόμορφοι οι κανόνες αποσβέσεως οποιαδήποτε και αν είναι η ιδιότητα των συμβαλλομένων, υποκείμενων ή μη υποκείμενων στο φόρο.

Εντούτοις, δεν νομίζω ότι μπορώ να προτείνω στο Δικαστήριο να κάνει δεκτή αυτή τη μέθοδο.

Όπως σημειώνει η Επιτροπή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, καταρχήν, ο ΦΠΑ καθορίζεται βάσει της *πραγματικής* τιμής κατά την εισαγωγή, πράγμα το οποίο, ενόψει του σημερινού σταδίου εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, φαίνεται να αποκλείει κάθε *αποκοπή* μέθοδο υπολογισμού του εναπομένου ΦΠΑ η οποία θα επηρέαζε τον καθορισμό της τιμής κατά την εισαγωγή. Στο σημείο αυτό, πρέπει να τονιστεί ότι στην απόφαση Schul I το Δικαστήριο αναφέρθηκε ρητώς στο μέρος του ΦΠΑ με το οποίο το προϊόν εξακολουθεί να « βαρύνεται *πραγματικά*, κατά την εισαγωγή του » (34η σκέψη, η υπογράμμιση είναι δική μου).

Εξάλλου, ένα κατ' αποκοπήν σύστημα το οποίο ορίζει την περίοδο αποσβέσεως σε πέντε χρόνια, για *το σύνολο* των προϊόντων και *το σύνολο* των κρατών μελών, δεν νομίζω ότι μπορεί να στηριχτεί στο άρθρο 95.

Τέλος, η μέθοδος αυτή δεν είναι απαλλαγμένη από μειονεκτήματα: έτσι, σε περίπτωση μείωσης της αξίας του σχετικού αγαθού, η μέθοδος αυτή είναι δυνατό να οδηγήσει στο να εξαχθεί εναπομένων ΦΠΑ ανώτερος της αξίας

του αγαθού κατά το χρόνο της εισαγωγής του. Επιπλέον, η υιοθέτησή της θα καθιστούσε αναγκαία τη θέσπιση ενός ιδιαίτερου συστήματος για τα μεταχειρισμένα είδη η πραγματική ζωή των οποίων είναι μικρότερη των πέντε ετών.

11. Οι πιο πάνω διαπιστώσεις με οδηγούν, σε τελευταία ανάλυση, να προτείνω στο Δικαστήριο να κάνει δεκτό το συνδυασμό που εφάρμοσε το Gerechtshof του Hertogenbosch.

Η μέθοδος αυτή έχει το προσόν ότι είναι εφαρμόσιμη:

— σε περίπτωση μείωσης της αξίας του αγαθού, ο ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής, που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένος στην αξία του αγαθού, υπολογίζεται, κατά την εισαγωγή, κατ' αναλογία του ποσοστού της διαπιστωθείσας μείωσης της αξίας, σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν ήδη διευκρινιστεί· επομένως αυτό που λαμβάνεται υπόψη σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου Schul I είναι το ποσό του ΦΠΑ που *πραγματικά* εξακολουθεί να υφίσταται.

— σε περίπτωση αύξησης της αξίας του αγαθού, το ποσό του ΦΠΑ που πρέπει να εκπέσει είναι αυτό που καταβλήθηκε αρχικά στο κράτος μέλος εξαγωγής. Η δεύτερη αυτή μέθοδος ενσωματώνει τη ρητή επιφύλαξη που περιέχεται στην τελευταία φράση της 34ης σκέψης της απόφασης Schul I.

Εξάλλου, η μέθοδος αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι ικανοποιεί όχι μόνο τη μέριμνα για δίκαιη κατανομή των φορολογικών εσόδων μεταξύ των κρατών μελών, αφού το κράτος καταγωγής διατηρεί τον ΦΠΑ που είχε αρχικά καταβληθεί ενώ το κράτος εξαγωγής μπορεί να πλήξει την αύξηση της αξίας του αγαθού, αλλά επίσης τη μέριμνα προς αποφυγή διπλής φορολόγησεως σύμφωνα με την αρχή που θεσπίζει το άρθρο 95 της Συνθήκης, αφού οποιαδήποτε και αν είναι η εξέλιξη της αξίας του σχετικού αγαθού, το ποσό του ΦΠΑ που εκπίπτει είναι

αυτό με το οποίο το εν λόγω αγαθό εξακολουθεί να « βαρύνεται πράγματι, κατά την εισαγωγή του » (15/81, 34η σκέψη).

Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα, προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι ο εναπομένον ΦΠΑ που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένος στην αξία του αγαθού κατά την εισαγωγή είναι ίσος:

- σε περίπτωση μείωσης της αξίας του εισαχθέντος αγαθού με το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αρχικά, μειωμένο κατά το ποσοστό της εν λόγω μείωσης της αξίας·
- σε περίπτωση αύξησης της αξίας του εν λόγω αγαθού, με ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αρχικά στο κράτος μέλος εξαγωγής.

12. Κατά συνέπεια, στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad των Κάτω Χωρών, προτείνω να δοθεί η εξής απάντηση:

Όταν κράτος μέλος εισπράττει φόρο προστιθέμενης αξίας λόγω της εισαγωγής προϊόντων προελεύσεως άλλου κράτους μέλους τα οποία παραδίδονται από ιδιώτη, ενώ τέτοιος φόρος δεν εισπράττεται κατά την παράδοση από ιδιώτη ομοειδών προϊόντων εντός του κράτους μέλους εισαγωγής, το τελευταίο οφείλει, σύμφωνα με την αρχή που θέτει το άρθρο 95 της Συνθήκης, να λάβει υπόψη το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής και ο οποίος εξακολουθεί να παραμένει ενσωματωμένος στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής του, κατά τέτοιο τρόπο ώστε το ποσό αυτό:

- να εκπίπτει από τη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας που οφείλεται κατά την εισαγωγή·
- και να είναι ίσο:
 - σε περίπτωση μείωσης της αξίας του εισαγόμενου αγαθού, με το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αρχικά, μειωμένο κατά το ποσοστό της εν λόγω μείωσης της αξίας·
 - σε περίπτωση αύξησης της αξίας του εν λόγω αγαθού, με ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αρχικά στο κράτος μέλος εξαγωγής.