

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JOSÉ LUÍS CRUZ VILAÇA
της 24ης Μαρτίου 1988 *

*Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. I — Το High Court of Justice, Queen's Bench Division, του Λονδίνου, ερωτά πώς πρέπει να ερμηνευτούν ορισμένες διατάξεις της δέκατης έβδομης οδηγίας (οδηγία 85/362/ΕΟΚ) του Συμβουλίου, της 16ης Ιουλίου 1985¹, σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των προσωρινά εισαγομένων αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων.

2. Το εν λόγω Δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ένα άλογο, το οποίο έχει αγοραστεί στην Ιρλανδία με απαλλαγή από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με την ιρλανδική ρύθμιση, και το οποίο έχει εν συνεχεία εισαχθεί προσωρινώς στο Ηνωμένο Βασίλειο, πρέπει ή όχι να τύχει της απαλλαγής από το βρετανικό ΦΠΑ.

3. Η ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διαδικασία οφειλόταν ακριβώς σε προσφυγή που ασκήθηκε από ένα αγγλικό πρακτορείο ειδικευμένο στην πώληση με πλειστηριασμό καθαρόαιμων αλόγων, δηλαδή την «Tattersalls Ltd», με έδρα το Suffolk, προκειμένου να αμφισβητηθεί ο τρόπος με τον οποίο ερμηνεύθηκαν τα άρθρα 10, στοιχείο γ), και 11, στοιχείο β), της δέκατης έβδομης οδηγίας από τους «Commissioners of Customs and Excise», οι οποίοι έχουν εφαρμόσει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 του «Value Added Tax (Temporarily Imported Goods) Relief Order 1985»², το σύστημα προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τα άλογα ιπποδρομιών που έχουν εισαχθεί από την Ιρλανδία για ανώτατο

χρονικό διάστημα δύο ετών, προκειμένου να τύχουν προπονήσεως ή να συμμετάσχουν σε ιπποδρομίες στο Ηνωμένο Βασίλειο, παρόλον ότι η πώληση των αλόγων αυτών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ στην Ιρλανδία.

4. Πράγματι, οι διάδικοι της κύριας δίκης διαφωνούν ως προς το αν τα αγαθά (εν προκειμένω άλογα ιπποδρομιών), που η νομοθεσία του κράτους μέλους εξαγωγής απαλλάσσει από τον ΦΠΑ, πρέπει ή δεν πρέπει να θεωρηθούν ότι «έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής» (βλέπε τα προαναφερθέντα άρθρα) και ως προς το αν τα εν λόγω αγαθά μπορούν ή όχι να τύχουν εξ αυτού του λόγου της εφαρμογής του συστήματος της προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος εισαγωγής.

5. Ενόψει του προαναφερθέντος ζητήματος ερμηνείας, το High Court αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα προδικαστικά ερωτήματα που υπάρχουν στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

6. II — Μόνο η προσφεύγουσα της κύριας δίκης (δηλαδή η Tattersalls Ltd) υποστηρίζει την άποψη ότι τα αγαθά πρέπει να θεωρηθούν ότι «έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής» μόνο αν ο εν λόγω φόρος έχει καταβληθεί λόγω της συγκεκριμένης αγοραπωλησίας. Στην αντίθετη περίπτωση, θεωρεί ότι η κτήση δεν έχει γίνει σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ.

* Μετάφραση από τα πορτογαλικά.

1 — ΕΕ L 192 της 24.7.1985, σ. 20.

2 — Αντικαταστάθηκε από την 1η Ιανουαρίου 1987 με νόμο του 1986, που έχει το ίδιο περιεχόμενο.

7. Υπέρ της ερμηνείας αυτής προφανώς δεν συνηγορεί το γράμμα των εν λόγω διατάξεων.

8. Παρόλον ότι διαφέρουν ελαφρώς στη διατύπωση³, τα άρθρα 10, στοιχείο γ), και 11, στοιχείο β), εξαρτούν την απαλλαγή από τις ίδιες προϋποθέσεις:

α) τα αγαθά πρέπει να έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής·

β) δεν πρέπει να έχουν τύχει, λόγω της εξαγωγής τους, οποιασδήποτε απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

9. Τίποτε δεν επιτρέπει να λεχθεί ότι η απόκτηση ενός καθαρόαιμου αλόγου, το οποίο έχει απαλλαγεί από τον ΦΠΑ στην Ιρλανδία δυνάμει της ιρλανδικής ρυθμίσεως, δεν έχει γίνει σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση. Όσον αφορά τη ρύθμιση αυτή, είναι σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο, το οποίο προβλέπει ότι κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου η απαλλαγή εφαρμόζεται υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου (77/388/ΕΟΚ), της δέκατης έβδομης Μαΐου 1977⁴, σε συνδυασμό με το σημείο 4 του παραρτήματος ΣΤ της εν λόγω οδηγίας, οι οποίες έχουν συντρέξει στην Ιρλανδία.

3 — Η διαφορά αυτή προκύπτει από το γεγονός ότι στη μία περίπτωση (άρθρο 10) οι διάφορες προϋποθέσεις διατυπώνονται θετικά ως προϋποθέσεις χορηγήσεως της απαλλαγής και ότι στην άλλη περίπτωση (άρθρο 11) διατυπώνονται αρνητικά ως προϋποθέσεις αρνήσεως της απαλλαγής. Το αγγλικό κείμενο της οδηγίας χρησιμοποιεί ακόμη δύο διαφορετικές εκφράσεις στο στοιχείο γ) του άρθρου 10 (« subject to the rules ») και στο στοιχείο β) του άρθρου 11 (« pursuant to the rules »). Η διαφορετική αυτή ορολογία δεν μπορεί να έχει οποιαδήποτε σημασία, πολύ περισσότερο που λείπει παντελώς από τις άλλες γλωσσικές αποδόσεις (όπως η γαλλική και η ιταλική απόδοση).

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

10. Επομένως, η απαλλαγή αυτή εγκύρως αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των κανόνων που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής.

11. Μία λογική ερμηνεία θα μας οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι, αν ο νομοθέτης είχε θελήσει να καταστήσει δυνατή την προσωρινή απαλλαγή μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η απόκτηση έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ στη χώρα εξαγωγής, θα το είχε πει με εντελώς διαφορετικούς όρους (για παράδειγμα, ορίζοντας ότι ο ΦΠΑ έχει καταβληθεί ή ότι η απόκτηση έχει υπαχθεί στην εφαρμογή του ΦΠΑ). Το ότι δεν το έπραξε, οφείλεται ακριβώς στο ότι θέλησε να δώσει διαφορετική λύση.

12. Επιπλέον, δεν πρέπει να λησμονείται ότι αναφερόμαστε στον τομέα του φορολογικού δικαίου, το οποίο αποτελείται από αυτό που έχει συμφωνηθεί να καλείται κανόνες φορολογίας, οι οποίοι καθορίζουν τη φορολογική βάση και ως προς τους οποίους ένα μέρος της θεωρίας σχετικά με τα φορολογικά — στο όνομα της αρχής *nullum vectigal sine lege* ή, ως επιστέγασμα, της αρχής της νομιμότητας ή της ειδικότητας του φόρου — αρνείται όχι μόνο την κατ' αναλογία εφαρμογή αλλά και τη διασταλτική ερμηνεία.

13. Ακόμη και αν η ερμηνεία αυτή απορριφθεί — και δεχόμενοι εξάλλου ότι ορισμένες παραδοσιακές αρχές του εθνικού φορολογικού δικαίου δεν μπορούν να μεταφερθούν ως έχουν στον τομέα του κοινοτικού φορολογικού δικαίου — πρέπει αναγκαστικά να γίνει δεκτό ότι ακόμη και οι υποστηρικτές της πλέον «ελαστικής» θεωρίας απορρίπτουν την ιδέα ότι η διασταλτική ερμηνεία μπορεί να μη λάβει ουδόλως υπόψη την κατά λέξη έννοια του κανόνα.

14. Οι υποστηρικτές της θεωρίας που έχει επικρατήσει να καλεείται *Andeutungstheorie*, ισχύουσας στη Γερμανία⁵, θεωρούν γενικώς ότι η διασταλτική ερμηνεία οριοθετείται από τη «δυνατή έννοια» του γράμματος του νόμου και ότι μόνο αυτή η ερμηνεία θα μας επιτρέψει επομένως να αποδώσουμε στον εν λόγω κανόνα έννοια η οποία, παρόλον ότι δεν έχει διατυπωθεί με τους κατάλληλους και σωστούς όρους στο γράμμα του νόμου, αντι-στοιχεί ακόμη κατά ορισμένο τρόπο στον εν λόγω κανόνα, έστω και αν αυτό γίνεται κατά λιγότερο επιτυχή τρόπο⁶.

15. Η ερμηνεία την οποία προτείνει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης φαίνεται να έχει διορθωτικό χαρακτήρα και μάλιστα να μέρει καταργητικό⁷, καθόσον οδηγεί στον αποκλεισμό απαλλαγής που πασιφανώς προβλέπεται ρητώς από το γράμμα του νόμου.

16. Είναι δυνατή στην περίπτωση αυτή, όπως σε ορισμένες αποφάσεις των γερμανικών δικαστηρίων⁸, η επίκληση ερμηνείας προδήλως ασυμβίβαστης με το γράμμα του νόμου, προκειμένου να αποφεύγεται «ένα παράλογο και οικονομικώς ανέρειστο αποτέλεσμα»;

17. Ή — χωρίς να θέλω να είμαι τόσο ριζοσπαστικός — πρέπει ακόμη να γίνει δεκτό ότι, έχοντας λάβει υπόψη το λογικό ή τελολογικό στοιχείο της ερμηνείας, δηλαδή την έννοια και το στόχο των εν λόγω κανόνων ή τη θέση τους στη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος, πρέπει να γίνει δεκτή άλλη ερμηνεία

5 — Βλέπε τις παραπομπές της English K., *Einführung in das juristische Denken*, 4η έκδοση, Kohlhammer-Verlag, 1968, σσ. 82, 104 και 105, 146 και 149 (πορτογαλική μετάφραση της τρίτης έκδοσης: «Introdução ao Pensamento Jurídico», Gulbenkian, 1965, σσ. 119, 162 και επ., 239 και 243).

6 — Βλέπε Cardoso da Costa, J. M., *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, 1970, σσ. 191, υποσημείωση 1, έως 193, υποσημείωση 2.

7 — Βλέπε Oliveira Ascensão J., *O Direito — Introdução e Teoria Geral*, Gulbenkian, 1980, σ. 373 και επ.

8 — Βλέπε την παραπομπή της Kruse, *Steuerrecht*, I, Μόναχο, 1973, παράγραφος 8.

από αυτήν που εκ πρώτης όψεως απορρέει από το γράμμα του κανόνα, που με τον τρόπο αυτό θα μετέφερε εσφαλμένως την πρόθεση του νομοθέτη;

18. Αυτό ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι συνάγεται από τον επιβεβλημένο σύνδεσμο των δύο σκελών των άρθρων 10, στοιχείο γ), και 11, στοιχείο β).

19. Κατ' αυτήν, το άρθρο 10, στοιχείο γ), απαιτεί οι δύο προϋποθέσεις τις οποίες ορίζει να συντρέχουν *ομοί*, ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή του ευεργετήματος της προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από το φόρο. Κατ' αυτήν, η δεύτερη προϋπόθεση (να μη τυγχάνει, λόγω της εξαγωγής, οποιασδήποτε απαλλαγής από τον ΦΠΑ) έχει νόημα μόνο αν η πρώτη προϋπόθεση αφορά ιδιοκτήτη που έχει καταβάλει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής κατά το χρόνο αγοράς των αγαθών. Πράγματι, αν είχε υπάρξει απαλλαγή κατά το χρόνο της αγοράς, δεν θα γινόταν λόγος για ΦΠΑ, από τον οποίο ο κύριος θα μπορούσε να απαλλαγεί λόγω της εξαγωγής.

20. Η συλλογιστική αυτή μαρτυρεί ασφαλώς ευφυΐα, αλλά είναι παραπλανητική.

21. Είναι αληθές ότι, στο πλαίσιο της γενικής οικονομίας του ΦΠΑ, ο κανόνας είναι ότι οι φορολογήσιμες συναλλαγές υπόκεινται στο φόρο (άρθρο 2 της έκτης οδηγίας), η δε απαλλαγή τους αποτελεί την εξαίρεση: κατόπιν αυτού δικαιολογείται ο ισχυρισμός ότι, στη συνήθη κατάσταση που προβλέπεται από το πρώτο σκέλος του στοιχείου γ), η συναλλαγή στο κράτος μέλος εξαγωγής υπόκειται στον ΦΠΑ.

22. Δεδομένου ότι οι απαλλαγές προβλέπονται υποχρεωτικώς στο κοινοτικό δίκαιο, η κατάσταση αυτή δεν είναι η μόνη κατά την οποία τα αγαθά έχουν αποκτηθεί «σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής».

23. Η χρησιμοποίηση του συνδέσμου « και » μεταξύ των δύο σκελών του στοιχείου αυτού σημαίνει ότι πρέπει (δευτέρα προϋπόθεση), όταν υφίσταται απαλλαγή στο κράτος μέλος εξαγωγής, η απαλλαγή αυτή να μην οφείλεται στην εξαγωγή των αγαθών. Αυτό επιβεβαιώνει ήδη ότι η συμμόρφωση με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ, για την οποία πρόκειται στο πρώτο σκέλος του εν λόγω κανόνα, αφορά την περίπτωση της απαλλαγής από το φόρο· διαφορετικά, δεν θα γινόταν αντιληπτό ότι η προϋπόθεση, η οποία προβλέπεται στο δεύτερο σκέλος του εν λόγω στοιχείου, περιορίζεται στην περίπτωση κατά την οποία η απαλλαγή οφείλεται στην εξαγωγή του αγαθού. Απ' αυτό συνάγεται ότι, αν το πρώτο σκέλος του εν λόγω στοιχείου σημαίνει καθαυτό ότι το σύστημα προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν παρέχεται για συναλλαγή νομίμως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής, δεν θα ήταν αναγκαίο να προβλεφθεί νέα προϋπόθεση κατά την οποία το προαναφερθέν σύστημα δεν εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά έχουν τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ λόγω της εξαγωγής τους. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η ερμηνεία της προσφεύγουσας είναι αυτή που καθιστά παράλογη την εν λόγω διάταξη.

24. Το δεύτερο σκέλος του στοιχείου γ), εξετάζόμενο σε συνδυασμό με το πρώτο σκέλος, σημαίνει επομένως ότι, αν ο ιδιοκτήτης έχει καταβάλει τον ΦΠΑ, για όποιο λόγο και αν συνέβη αυτό, κατά το χρόνο της κτήσεως, δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής λόγω προσωρινής εισαγωγής εάν έχει απαλλαγεί λόγω της εξαγωγής και ότι, εάν δεν έχει πληρώσει το φόρο λόγω απαλλαγής, αυτή δεν μπορεί να οφείλεται στην εξαγωγή. Με άλλα λόγια: αποκλείεται *οπωσδήποτε* να χορηγηθεί η απαλλαγή λόγω εξαγωγής των συγκεκριμένων αγαθών.

25. Θεωρώ ότι η διατύπωση του άρθρου 11, στοιχείο β), συνηγορεί υπέρ της ακριβείας της ερμηνείας που προτείνω. Πράγματι, η εν λόγω διάταξη προβλέπει ότι η προσωρινή εισαγωγή με απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν παρέχεται *είτε*

όταν τα αγαθά δεν έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ, *είτε όταν*, ενώ τηρούνται οι κανόνες αυτοί, έχουν τύχει, λόγω της εξαγωγής τους, της απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

26. Είναι προφανές ότι πρόκειται για δύο διαφορετικές καταστάσεις, κατά τις οποίες η προσωρινή εισαγωγή με απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν μπορεί να χορηγείται — μη τήρηση των κανόνων που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ ή απαλλαγή λόγω της εξαγωγής — και όχι για δύο φάσεις της ίδιας διαδικασίας, όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης φαίνεται να υποθέτει.

27. Βάσει αυτής της υποθέσεως και συγκεντρώνοντας την επιχειρηματολογία της στο άρθρο 11, στοιχείο β), η προσφεύγουσα υποστήριξε εκ νέου την άποψή της κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, επιμένοντας μία ακόμη φορά στο γεγονός ότι μόνο η συνδυασμένη ερμηνεία των δύο σκελών της εν λόγω διατάξεως καθιστά δυνατό να αποδοθεί σ' αυτά συνεπής έννοια.

28. Κατά την Tattersalls, το δεύτερο σκέλος του στοιχείου β) αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ΦΠΑ, καταβληθείς κατά το χρόνο κτήσεως στο κράτος μέλος εξαγωγής σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος, επιστρέφεται, σε μια δεύτερη φάση, κατά το χρόνο εξαγωγής.

29. Κατά την προσφεύγουσα, το πρώτο σκέλος του στοιχείου β) αφορά επομένως τις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υπήρξε πληρωμή του ΦΠΑ κατά το χρόνο κτήσεως, επειδή η συναλλαγή αυτή απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ: υπ' αυτές τις συνθήκες, ο εισαγωγέας δεν μπορεί να τύχει νέας απαλλαγής κατά το χρόνο προσωρινής εισαγωγής.

30. Η επιχειρηματολογία της Tattersalls σφάλει, το δε Ηνωμένο Βασίλειο δικαίως το κατέστησε σαφές.

31. Πράγματι, η Tattersalls εκκινεί από την αρχή ότι ο ΦΠΑ καταβάλλεται καταρχάς λόγω της αποκτήσεως των εμπορευμάτων και, εν συνεχεία, επιστρέφεται κατά το χρόνο της εξαγωγής.

32. Όμως, η άποψη αυτή δεν ανταποκρίνεται στο γενικό σύστημα του ΦΠΑ: τα εμπορεύματα που έχουν αποκτηθεί προκειμένου να εξαχθούν αποτελούν μια κατηγορία εμπορευμάτων που η απόκτησή τους απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, όπως προκύπτει και από το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας. Οι παραδόσεις αγαθών που έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί, ανάλογα με την περίπτωση, από τον πωλητή ή τον αγοραστή εκτός του εδάφους της χώρας εξαγωγής, είναι αυτές που, σύμφωνα με τις αντίστοιχες παραγράφους 1 και 2 του προαναφερθέντος άρθρου 15, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

33. Η λογική που διέπει τη δομή του άρθρου 11, στοιχείο β), της δέκατης έβδομης οδηγίας [όπως και του άρθρου 10, στοιχείο γ)] είναι επομένως διαφορετική από αυτήν που του έχει προσδώσει η Tattersalls και βασίζεται στην ακόλουθη ιδέα: αν το αγαθό δεν προορίζεται για εξαγωγή, ο αγοραστής θα καταβάλει το φόρο εάν οφείλεται· η απαλλαγή λόγω της εξαγωγής θα έχει σημασία μόνο αν η εξαγωγή είναι αμετάκλητη και θα ήταν επομένως παράλογο να εφαρμόζεται το σύστημα της *προσωρινής* εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ στο κράτος εισαγωγής.

34. Αυτή την περίπτωση — και μόνο αυτή — της απαλλαγής στο κράτος μέλος εξαγωγής επιδίωξαν τα άρθρα 10 και 11 να αποκλείσουν από το ευεργέτημα της προσωρινής εισαγωγής στο έδαφος της χώρας εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Ασφαλώς, ο νομοθέτης δεν αγνοούσε ότι, εκτός της απαλλαγής λόγω της εξαγωγής, υπήρχαν και άλλες περιπτώσεις απαλλαγής: το γεγονός ότι απέκλεισε μόνο

αυτή την περίπτωση από το σύστημα προσωρινής εισαγωγής, που προβλέπεται από τη δέκατη έβδομη οδηγία, οφείλεται στο ότι θέλησε ή δέχτηκε η εν λόγω απαλλαγή να μπορεί να συνυπάρχει με τις άλλες περιπτώσεις απαλλαγής.

35. Πράγματι, το σύστημα της δέκατης έβδομης οδηγίας σημαίνει ότι, σε περίπτωση προσωρινής εισαγωγής, τα αγαθά εξακολουθούν να υπόκεινται κατά την αντίστοιχη περίοδο στο σύστημα του ΦΠΑ του κράτους εξαγωγής, δεν έχει δε σημασία αν συνεπάγεται την πραγματική επιβολή του φόρου ή προβλέπει απαλλαγή ή αν ο συντελεστής του ΦΠΑ είναι, στη χώρα εξαγωγής, ο ίδιος, ανώτερος ή κατώτερος (ακόμη και πολύ κατώτερος) από το συντελεστή που ισχύει στη χώρα εισαγωγής.

36. Η απαλλαγή, που προβλέπεται στα άρθρα 10 και 11 της δέκατης έβδομης οδηγίας, δεν δικαιολογείται από το γεγονός ότι ο φόρος έχει καταργηθεί στη χώρα εξαγωγής (σ' αυτό έγκειται το θεμελιώδες λάθος της προσφεύγουσας Tattersalls), αλλά από το γεγονός ότι πρόκειται για προσωρινή εισαγωγή — και ο λόγος αυτός έχει σημασία τόσο όταν η απόκτηση του αγαθού υπέκειτο στον ΦΠΑ στο κράτος της εξαγωγής όσο και όταν δεν υπέκειτο στον εν λόγω φόρο επειδή απαλλασσόταν στη χώρα αυτή για οποιοδήποτε άλλο λόγο πλην του λόγου της οριστικής εξαγωγής (για παράδειγμα, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, επειδή επρόκειτο για απαλλαγή του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας) ή όταν το αγαθό είχε αποκτηθεί λόγω διαδοχής ή δωρεάς ή συναλλαγής που είχε πραγματοποιηθεί από μη υποκειμένους στο φόρο⁹. Το αντίθετο επιχείρημα, που η προσφεύγουσα συνήγαγε, κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, από τη δυνατότητα ο ιδιοκτήτης φοράδας να εξάγει προσωρινά πάλον, γεννη-

9 — Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι επίσης «οι κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ» (ειδικότερα το άρθρο 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο υποχρεωτικώς έχει μεταφερθεί στις εθνικές νομοθεσίες) αποκλείουν τη φορολογία στις περιπτώσεις συμβάσεων εκ χαριστικής αιτίας ή που έχουν πραγματοποιηθεί από μη φορολογούμενο.

μένο από τη φοράδα αυτή, προκειμένου να προπονηθεί ή να τρέξει σε ιπποδρομίες σε άλλο κράτος μέλος, στρέφεται εύκολα κατά της εμπνευστηρίας του: κατά την ερμηνεία της, ο πάλος αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός και να συμμετάσχει σε καμία ιπποδρομία σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να καταβληθεί ο ΦΠΑ που ισχύει στο κράτος αυτό, εκτός αν έχει φορολογηθεί στο κράτος εξαγωγής για τον απλό λόγο ότι έχει γεννηθεί σ' αυτό!

37. Η αιτιολογία αυτού του συστήματος απαλλαγής λόγω προσωρινής εισαγωγής αναφέρεται στο προοίμιο της δέκατης έβδομης οδηγίας, όπως υπογράμμισαν διάφοροι παρεμβαίνοντες στη διαδικασία: «... είναι σημαντικό να μειωθούν τα φορολογικά εμπόδια στην κυκλοφορία των αγαθών στο εσωτερικό της Κοινότητας, για να διευκολυνθεί η παροχή υπηρεσιών και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να αναπτυχθεί και να ενισχυθεί η εσωτερική αγορά» (πρώτη αιτιολογική σκέψη)· ή «... η χορήγηση όσο το δυνατόν ευρύτερων απαλλαγών από τον ΦΠΑ για τα προσωρινώς εισαγόμενα σε κράτος μέλος από άλλο κράτος μέλος αγαθά μπορεί να συντελέσει στην υλοποίηση του στόχου αυτού» (δεύτερη αιτιολογική σκέψη).

38. Δεν αγνώω ότι το σύστημα της δέκατης έβδομης οδηγίας έτυχε επεξεργασίας χωρίς να ληφθούν υπόψη οι προσωρινές απαλλαγές που προβλέπονται στο παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας και ότι, σε παρόμοιες περιπτώσεις, η εφαρμογή του συστήματος της εν λόγω οδηγίας προκαλεί στρεβλώσεις στις εμπορικές συναλλαγές και στον ανταγωνισμό, που οφείλονται στις διαφορές μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά τις σχετικές με τη φορολογική βάση διατάξεις¹⁰. Στην περίπτωση αυτή, η λύση δεν συνίσταται στην πρόταση ερμηνείας της δέκατης έβδομης οδηγίας, η οποία έχει καθατή ανεπιθύμητες συνέπειες, αλλά στην κατάργηση της διατάξεως (η οποία, αρχικά, είχε γίνει αντιληπτή ως περιορισμένη

και προσωρινή) καθιστώντας δυνατό στην Ιρλανδία, κατά παρέκκλιση από το γενικό σύστημα της έκτης οδηγίας, να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ την απόκτηση καθαρόαιμων αλόγων.

39. Από τις 4 Δεκεμβρίου 1984, η Επιτροπή έχει υποβάλει στο Συμβούλιο πρόταση για τη δέκατη όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ¹¹, που εξαφανίζει από το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας τις παραδόσεις καθαρόαιμων ίπων και λαγωνικών. Πάντως, το Συμβούλιο δεν έκανε δεκτή την πρόταση της Επιτροπής, με αποτέλεσμα η παρέκκλιση να εξακολουθεί να υφίσταται. Η ερμηνεία της Tattersalls συνιστά στην πραγματικότητα προσπάθεια διορθώσεως, υπό τις περιστάσεις της προκειμένης περιπτώσεως, των πρακτικών αποτελεσμάτων της παραλείψεως του Συμβουλίου, σφετεριζόμενης τη νομοθετική του εξουσία. Ο τρόπος αυτός ενέργειας δεν είναι θεμιτός, ώστε, στην παρούσα κατάσταση του κοινοτικού δικαίου, οφείλουμε να διαπιστώσουμε ότι υφίσταται στρέβλωση του ανταγωνισμού, με αποτελέσματα που διαταράσσουν τόσο όσο και αυτά που οφείλονται στην έλλειψη ομοιομορφίας των φορολογικών συντελεστών μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών, τα οποία όμως είναι εξίσου αναπόφευκτα.

40. Στο συμπέρασμα αυτό δεν μπορεί να ανταχθεί το άρθρο 14, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει στο δεύτερο εδάφιο του ότι, μέχρι την έναρξη της ισχύος των κοινοτικών φορολογικών κανόνων, στους οποίους αναφέρεται το πρώτο εδάφιο της ίδιας διατάξεως και οι οποίοι διευκρινίζουν το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του προαναφερθέντος άρθρου 14, τα κράτη μέλη *μπορούν* να προσαρμόσουν τις εν ισχύ εθνικές διατάξεις, προς το σκοπό μείωσης των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Κατ' εφαρμογή αυτής της παραγράφου 2, η δέκατη έβδομη οδηγία ρύθμισε, στον τομέα των προσωρινών εισαγωγών, σε κοινοτικό επίπεδο, τη χορήγηση της απαλ-

10 — Εν προκειμένω, οι στρεβλώσεις αυτές δεν θα υπήρχαν αν, καθ' υπόθεση, το Ηνωμένο Βασίλειο μπορούσε να χορηγήσει την ίδια απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 28 της έκτης οδηγίας.

11 — ΕΕ C 347 της 29.12.1984, σ. 3.

λαγής που προβλέπεται από το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ). Επομένως, δεν μπορεί να συναχθεί από το άρθρο 14, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, επιχείρημα ικανό να υπερισχύσει των ρητών διατάξεων της δέκατης έβδομης οδηγίας και του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), και του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας.

41. Οι περιπτώσεις στρεβλώσεως που απορρέουν από το σύστημα αυτό περιορίζονται κατά τα λοιπά από τους όρους που επιβάλλει η δέκατη έβδομη οδηγία για την εφαρμογή του συστήματος προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, τα άρθρα 10, στοιχείο γ) και 11, στοιχείο β), αποτελούν το καθένα μέρος ενός συνόλου προϋποθέσεων που οριοθετούν το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω συστήματος και είναι ιδιαίτερα περιοριστικές στην περίπτωση του άρθρου 11, δηλαδή στην περίπτωση κατά την οποία τα εν λόγω αγαθά ανήκουν σε πρόσωπο που κατοικεί στο έδαφος του κράτους μέλους εισαγωγής, η δε Tattersalls φαίνεται ιδιαίτερα ανήσυχη από την κατάσταση αυτή, δεδομένου ότι προκαλεί στρέβλωση δυνάμενη να τη βλάψει. Για παράδειγμα, μία από τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στην τελευταία αυτή περίπτωση είναι ότι η απαλλαγή για προσωρινή εισαγωγή δεν χορηγείται αν ο εισαγωγέας δεν φορολογείται¹².

42. Αφού απορριφθεί η προτεινόμενη από την προσφεύγουσα ερμηνεία όσον αφορά το πρώτο σκέλος των εν λόγω στοιχείων γ) και β), πρέπει οπωσδήποτε να γίνουν αυτά αντιληπτά υπό την έννοια ότι, προκειμένου να τύχει του ευεργετήματος της προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ο ιδιοκτήτης του προσωρινώς εισαγόμενου αγαθού πρέπει να έχει συμμορφωθεί με τους κανόνες

που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής. Όπως η Επιτροπή το έχει υπογραμμίσει, ο κανόνας αυτός επιδιώκει το ευεργέτημα της απαλλαγής να μη παρέχεται σ' αυτόν ο οποίος, λόγω φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, δεν συμμορφώνεται με τους φορολογικούς κανόνες που εφαρμόζονται κατά την απόκτηση των αγαθών.

43. Αντίθετα προς την άποψη της προσφεύγουσας, δεν θεωρώ ότι η ανάγκη για το κράτος μέλος εισαγωγής να επαληθεύσει αν πληροίται η προϋπόθεση αυτή καθιστά τη διάταξη ανεφάρμοστη ή συνιστά υποχρέωση που δεν είναι δυνατόν να εκπληρωθεί.

44. Αφενός, μπορεί να τεθεί το ερώτημα αν η προϋπόθεση σχετικά με τη συμμόρφωση με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ, που θεσπίζεται στο πρώτο σκέλος των εν λόγω στοιχείων, πρέπει να θεωρηθεί ότι αναφέρεται σε κάτι άλλο πλην της τελευταίας αποκτήσεως, δηλαδή την απόκτηση από το πρόσωπο που εξάγει ή εισάγει προσωρινώς το οικείο αγαθό. Προφανώς, ο νομοθέτης δεν θέλησε να απαιτήσει όπως η τήρηση των κανόνων περί του ΦΠΑ εκ μέρους του πωλητή του αγαθού ή εκ μέρους των μεταγενέστερων ιδιοκτητών αυτού αποτελεί το αντικείμενο ελέγχου. Αυτό συνάγεται από τους όρους που χρησιμοποιούνται στην οδηγία και από τη λογική βάσει της οποίας πρέπει να ερμηνεύονται.

45. Εν πάση περιπτώσει, τίποτα δεν καθιστά δυνατή τη σκέψη ότι ο έλεγχος αυτός εμφανίζει ιδιαίτερες δυσχέρειες.

46. Η απόδειξη της τηρήσεως των κανόνων περί ΦΠΑ κατά την απόκτηση μπορεί να απαιτηθεί άμεσα, εφόσον η προσωρινή εισαγωγή πραγματοποιείται κανονικά από το πρόσωπο που αποκτά το εμπόρευμα ή που ήταν ήδη κύριός του.

12 — Η επίσημη πορτογαλική μετάφραση της οδηγίας (ειδ. έκδ. 09/002, σ. 9), που υστερούσε ήδη λόγω παραλείψεως του στοιχείου γ) του άρθρου 10 και λόγω του ότι ανέφερε « só » αντί για « não » στην αρχή της παραγράφου 2 του άρθρου 11, καθίσταται εντελώς δυσνόητη και δεν αποδίδει την ακριβή έννοια του κανόνα.

47. Επιπλέον, το κοινοτικό δίκαιο προβλέπει, σε περίπτωση αμφιβολιών, διαδικασίες συνεργασίας και αμοιβαίας βοήθειας μεταξύ των φορολογικών διοικητικών αρχών των κρατών μελών, προς καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Από την έκδοση της οδηγίας 79/1070/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης

Δεκεμβρίου 1979¹³, η οποία τροποποίησε την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977¹⁴, οι υποχρεώσεις συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών, που καθιστούν δυνατή την ορθή φορολογία, ισχύουν και για το φόρο προστιθεμένης αξίας.

48. III — Υπό τις συνθήκες αυτές, προτείνω να δοθεί η εξής απάντηση στα υποβληθέντα από το High Court ερωτήματα:

« Οι διατάξεις των άρθρων 10, στοιχείο γ), και 11, στοιχείο β), της δέκατης έβδομης οδηγίας, σχετικά με τον ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνευτούν υπό την έννοια ότι παρέχουν το ευεργέτημα της προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τα αγαθά των οποίων η απόκτηση στο κράτος μέλος εξαγωγής είχε νομίμως απαλλαγεί από το φόρο προστιθεμένης αξίας, εφόσον η απαλλαγή αυτή δεν έχει χορηγηθεί λόγω της εξαγωγής των εν λόγω αγαθών. »

13 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 109.

14 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86.