

ενσωματωμένο στην αξία του πράγματος κατά το χρόνο εισαγωγής, όπως η αξία αυτή καθορίζεται βάσει των δεδομένων που ισχύουν στο κράτος μέλος εξαγωγής.

Το ποσό του φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής, που είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του πράγματος κατά το χρόνο της εισαγωγής ισούται

— σε περίπτωση μείωσης της αξίας του πράγματος μεταξύ του χρόνου της τελευ-

ταίας εισπραξης φόρου στο κράτος μέλος εξαγωγής και του χρόνου εισαγωγής, με το 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 πράγματος 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 28ης Νοεμβρίου 1985 *

*Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. Με τα τρία ερωτήματα που υπέβαλε σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας, το Tribunal d'instance του Bordeaux ζητεί, κατ' ουσία, να πληροφορηθεί:

1) αν για την επιβολή ΦΠΑ επί εισαγομένων αγαθών «πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ κτήσεως επ' ανταλλάγματι και κτήσεως εκ χαριστικής αιτίας»,

2) σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, αν ως βάση για την επιβολή του φόρου πρέπει να λαμβάνεται «η αξία του προϊόντος στο κράτος εξαγωγής, συνυπολογιζομένων όλων των φορολογικών επιβαρύνσεων (TTC) και αφαιρουμένου του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ το οποίο εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο εισαγωγής», ή «η αξία άνευ φόρου ενός ομοειδούς προϊόντος στο κράτος εισαγωγής»,

3) αν το ποσό του ΦΠΑ που εισπράττει το κράτος εισαγωγής καθορίζεται:

— «βάσει ενός διαφορετικού συντελεστή (του συντελεστή που ισχύει στο κράτος εισαγωγής μειωμένου κατά το συντελεστή που ισχύει στο κράτος εξαγωγής)»,

— με συνυπολογισμό του «εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής, στο ποσό του ΦΠΑ που επιβάλλεται κατά την εισαγωγή»,

— λαμβανομένης, ενδεχομένως, υπόψη της επιστροφής του εναπομένοντος αυτού μέρους από το κράτος μέλος εξαγωγής.

2. Στα ερωτήματα αυτά, τα οποία είχαν τεθεί στο πλαίσιο διαφοράς η οποία αφορούσε την επιβολή, από τις γαλλικές τελωνειακές αρχές,

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

ΦΠΑ σε μεταχειρισμένο όχημα το οποίο εισήγαγε από το Βέλγιο υπήκοος του κράτους μέλους αυτού που διέμενε στη Γαλλία, έχει δοθεί, ουσιαστικά, απάντηση με τις αποφάσεις στις δύο υποθέσεις Schul, οι οποίες εκδόθηκαν αντίστοιχα στις 5 Μαΐου 1982 (υπόθεση 15/81, Συλλογή 1982, σ. 1409, στο εξής: Schul I) και στις 21 του παρελθόντος Μαΐου (υπόθεση 47/84, Συλλογή 1985, σ. 1491, στο εξής: Schul II).

Το παραπάνω δικαστήριο, εξάλλου, ήταν ενημερωμένο σχετικά, δεδομένου ότι, στο σκεπτικό της απόφασής του, αναφέρεται ρητά στην πρώτη από τις αποφάσεις αυτές, ενώ όσον αφορά τη δεύτερη, η οποία δεν είχε ακόμα εκδοθεί την εποχή εκείνη, αναφέρει ότι το Hoge Raad των Κάτω Χωρών έχει υποβάλει στο Δικαστήριο διάφορα προδικαστικά ερωτήματα, λόγω των δυσχερειών εφαρμογής της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schul I.

Τόσο οι γραπτές όσο και οι προφορικές παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, δεν φαίνεται να θέτουν υπό αμφισβήτηση τις λύσεις που καθιερώνει η νομολογία του Δικαστηρίου, δεδομένου ότι, ουσιαστικά, αναπτύσσουν επιχειρήματα τα οποία είναι ήδη γνωστά στο Δικαστήριο και τα οποία είτε τα έχει δεχτεί, είτε τα έχει απορρίψει.

Συνεπώς, θα επιστήσω την προσοχή μόνο στα νομικά ζητήματα που ανακύπτουν συγκεκριμένα στην υπό κρίση υπόθεση και στα οποία πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη απάντηση.

3. Όσον αφορά το *πρώτο προδικαστικό ερώτημα*, η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, οι Κάτω Χώρες και η Επιτροπή θεωρούν ότι η δυνατότητα εφαρμογής των αρχών που καθιερώνει η νομολογία του Δικαστηρίου με τις αποφάσεις Schul I και II δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση λόγω της εκ χαρακτηριστικής αιτίας κτήσεως του εισαγόμενου εμπορεύματος.

Αντιθέτως, η γαλλική κυβέρνηση, η οποία παρενέβη κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, θεωρεί ότι στον εισαγωγέα πράγματος το οποίο έχει μεταβιβαστεί εκ χαρακτηριστικής αιτίας δεν μπορεί να αναγνωριστέ δικαίωμα αφαιρέσεως του ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής, εφόσον ο εισαγωγέας αυτός δεν κατέβαλε προσωπικώς το φόρο αυτό κατά την κτήση του πράγματος.

Η τελευταία αυτή ερμηνεία δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Πράγματι, το μεταχειρισμένο πράγμα που εισάγεται στο πλαίσιο δωρεάς βαρύνεται αναγκαστικά με τον ΦΠΑ που του επιβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής. Αν δεν ληφθεί υπόψη το μέρος του ΦΠΑ που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του πράγματος κατά το χρόνο εισαγωγής γεννάται ο κίνδυνος σωρευτικής επιβολής ΦΠΑ στο εισαγόμενο πράγμα, όταν για τη μεταβίβαση ομοειδούς πράγματος, η οποία πραγματοποιείται μεταξύ ιδιωτών στο εσωτερικό του κράτους μέλους εισαγωγής, είτε εκ χαρακτηριστικής είτε εξ επαχθούς αιτίας, δεν επιβάλλεται νέος φόρος (απόφαση 15/81, Schul I, σκέψεις 15, 31 και 34).

Ως προς το θέμα αυτό, το Δικαστήριο συνήγαγε ακριβώς το συμπέρασμα από τα άρθρα 2, παράγραφος 2, και 7 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) ότι το γενεσιουργό γεγονός του φόρου,

«σε ό,τι αφορά τις πράξεις *εισαγωγής*, (...) είναι *απλώς η είσοδος του αγαθού στο έδαφος κράτους μέλους*, ανεξαρτήτως υπάρξεως συναλλαγής και ασχέτως του αν η συναλλαγή πραγματοποιείται *επ' ανταλλάγματι ή εκ χαρακτηριστικής αιτίας*, από πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο ή από ιδιώτη», (Schul I, σκέψη 14, η υπογράμμιση είναι δική μου),

ενώ, για τις πραγματοποιούμενες στο *εσωτερικό* ενός κράτους μέλους πράξεις, γενεσιουργό γεγονός του φόρου είναι η παράδοση ενός πράγματος που γίνεται *επ' ανταλλάγματι* από πρόσωπο *υποκείμενο σε φόρο*, το οποίο *ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή*.

Με άλλα λόγια, εφόσον η εισαγωγή, όταν υπάρχει εισαγωγή, αποτελεί το αποκλειστικό γενεσιουργό γεγονός του φόρου, δεν ενδια-

φέρει ο τρόπος μεταβίβασης της κυριότητας του εισαγόμενου πράγματος. Κατά συνέπεια, οι αρχές που θεσπίζει η νομολογία Schul I και II όσον αφορά την εισαγωγή αγαθών τα οποία έχουν κτηθεί εξ επαχθούς αιτίας εφαρμόζονται και στη μεταβίβαση πραγμάτων με δωρεά.

4. Όσον αφορά το *δεύτερο προδικαστικό ερώτημα*, υπενθυμίζεται ότι, όπως έχω αναφέρει, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με την απόφαση στην υπόθεση Schul II, ότι το μέρος του ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής το οποίο εξακολουθεί να βαρύνει το πράγμα κατά το χρόνο εισαγωγής

« δεν αποτελεί μέρος της βάσης επιβολής του φόρου επί της οποίας καθορίζεται ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, δεδομένου ότι βάση επιβολής του φόρου εγχώριων ομοειδών προϊόντων είναι επίσης μια αξία άνευ φόρου » (Schul II, σκέψη 21, βλ. επίσης και σκέψη 23).

Εντούτοις, μόνη της η απάντηση αυτή δεν επιλύει το πρόβλημα που διατυπώνει το παραπέμπον δικαστήριο. Πράγματι, εξακολουθούν να υπάρχουν δύο δυσκολίες.

Πρώτον, το σκεπτικό της απόφασης του Tribunal d'instance του Bordeaux, καθώς και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα θέτουν το ζήτημα αν ο υπολογισμός της βάσης επιβολής του φόρου θα πρέπει να στηρίζεται στην αξία του εμπορεύματος στο κράτος μέλος *εισαγωγής*. Σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της προσφεύγουσας στην κύρια δίκη, η ορθότητα των οποίων δεν αμφισβητήθηκε, η τακτική που ακολουθούν οι γαλλικές τελωνειακές αρχές συνίσταται στον υπολογισμό της αξίας του εισαγόμενου οχήματος βάσει της τιμής του κατά τον κατάλογο « argus » (τιμή μεταχειρισμένου) στο γαλλικό έδαφος.

Δεύτερον, εφόσον στην υπό κρίση περίπτωση πρόκειται περί δωρεάς, η έλλειψη οποιασδήποτε καθορισμένης τιμής πώλησής μας υποχρεώνει να αναζητήσουμε έναν τρόπο υπολογισμού της τιμής του εισαγόμενου πράγματος. Η δυσκολία αυτή ρυθμίζεται ρητώς από τις

διατάξεις του άρθρου 11 Β της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με τις οποίες:

« 1) Η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται:

...

β) από την κανονική αξία εάν δεν υπάρχει τιμή ...

Ως “κανονική αξία” κατά την εισαγωγή αγαθού θεωρείται οτιδήποτε ένας εισαγωγέας, ευρισκόμενος στο στάδιο της εμπορίας, όπου πραγματοποιείται η εισαγωγή, θα έπρεπε να καταβάλει σε ανεξάρτητο προμηθευτή της χώρας από την οποία προέρχεται το αγαθό, κατά το χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, για να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό. »

Τα κράτη μέλη έχουν, στην περίπτωση αυτή, την εναλλακτική δυνατότητα που προβλέπει η δεύτερη παράγραφος του προαναφερθέντος άρθρου 11 Β. Η παράγραφος αυτή διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη « δύνανται να καθορίσουν ως βάση επιβολής του φόρου την αξία που ορίζεται στον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 803/68 », ο οποίος έκτοτε έχει αντικατασταθεί με τον κανονισμό 1224/80 που ετέθη σε ισχύ την 1η Ιουλίου 1980 [άρθρο 22, παράγραφοι 1 και 2, του κανονισμού (ΕΟΚ) του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1980, περί της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων, ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 218], δηλαδή τη δασμολογητέα αξία. Τα άρθρα 2 μέχρι 7 του κανονισμού αυτού διευκρινίζουν τις διάφορες μεθόδους καθορισμού της αξίας αυτής.

Οι διατάξεις αυτές επιτρέπουν να παρακαμφθεί μια άλλη δυσκολία που ανακύπτει: είτε πρόκειται για την « κανονική » αξία είτε πρόκειται για τη « δασμολογητέα » αξία, η αξία του εισαγόμενου αγαθού είναι σαφώς η αξία που καθορίζεται στο *κράτος μέλος εξαγωγής*, εν προκειμένω το Βέλγιο. Η λύση αυτή συμβιβάζεται με τη λογική της φορολογικής αυτής επιβαρύνσεως, η οποία πλήττει την κατανάλωση.

Εν πάση περιπτώσει, η αντίληψη αυτή υπολαμβάνει στις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις

υποθέσεις Schul I και II. Πράγματι, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, η αξία του εισαγόμενου αγαθού θα πρέπει να μειώνεται κατά το εναπομένον ποσό ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής. Η εφαρμογή της μεθόδου αυτής συνεπάγεται ότι ως αξία αναφοράς θα λαμβάνεται η αξία στο κράτος μέλος εξαγωγής.

Μετά τη διαπίστωση αυτή, υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε

« ότι εκείνος που ζητεί την απαλλαγή ή τη μείωση του ΦΠΑ, ο οποίος εισπράττεται κανονικά κατά την εισαγωγή, φέρει το βάρος της αποδείξεως ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να τύχει απαλλαγής ή μειώσεως » και ότι, κατά συνέπεια, « δύναται το κράτος μέλος της εισαγωγής να ζητήσει από έναν τέτοιο εισαγωγέα να προσκομίσει τα αναγκαία δικαιολογητικά προς απόδειξη του ΦΠΑ που έχει εισπραχθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και που εξακολουθεί να βαρύνει το προϊόν κατά το χρόνο της εισαγωγής του » (Schul I, σκέψη 36).

5. Με το *τελευταίο ερώτημά* του, το Tribunal d'instance του Bordeaux ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει τις λεπτομέρειες εφαρμογής του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εισαγωγής.

Περιορίζομαι να υπενθυμίσω, ως προς το θέμα αυτό, ότι η αρχή που διατυπώνει η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schul I, σύμφωνα με την οποία θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το ποσό του ΦΠΑ που εισπράχθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής, επιβάλλει στις τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής να μη μειώνουν το ποσό του απαιτήτου κατά την εισαγωγή ΦΠΑ παρά μόνο

« κατά το εναπομένον ποσό ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής, το οποίο είναι ακόμη ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής του. Το αφαιρούμενο κατά αυτόν τον τρόπο ποσό δεν δύναται,

πάντως, να είναι ανώτερο του ποσού του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής » (Schul I, σκέψη 34).

Ακριβώς το σημείο αυτό ζήτησε το ολλανδικό Hoge Raad να διευκρινίσει το Δικαστήριο στην υπόθεση Schul II. Το Δικαστήριο συμφώνησε με τις προτάσεις μου και αποφάνθηκε ότι το ποσό του ΦΠΑ που έχει ήδη καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής — ο ΦΠΑ που είναι ακόμα ενσωματωμένος στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής — είναι ίσο:

« — σε περίπτωση *μειώσεως* της αξίας του προϊόντος μεταξύ του χρόνου της τελευταίας εισπραχθείς του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής και του χρόνου εισαγωγής: με το ποσό του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής, μειωμένο κατ' αναλογία του ποσοστού της σχετικής μείωσης·

— σε περίπτωση *αυξήσεως* της αξίας του προϊόντος κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου: με ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής » (Schul II, σκέψη 34. Η υπογράμμιση είναι δική μου).

Εφόσον παρίσταται ανάγκη, η μέθοδος αυτή επιβεβαιώνει ότι η αξία του αγαθού πρέπει να εκτιμάται στο κράτος μέλος αυτό. Η μέθοδος αυτή, όπως διευκρινίζεται από τις σκέψεις 34 των δύο αποφάσεων Schul, συνίσταται στο εξής: αφού υπολογιστεί η αξία του αγαθού μη συνυπολογιζόμενου του εναπομένου ΦΠΑ, αφαιρείται από το ποσό του ΦΠΑ που πρέπει καταρχήν να καταβληθεί στο κράτος μέλος εισαγωγής το μέρος εκείνο του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής και το οποίο είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του αγαθού αυτού. Πιστεύω ότι η ερμηνεία αυτή μπορεί να άρει τις αμφιβολίες που εκφράζει το παραπλέμπον δικαστήριο και να παράσχει σαφείς κατευθυντήριες γραμμές στις τελωνειακές αρχές ως προς το θέμα αυτό.

6. Προτείνω, επομένως, να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunal d'instance του Bordeaux.

- 1) Σε περίπτωση εισαγωγής, το γενεσιουργό γεγονός του ΦΠΑ συνίσταται στην είσοδο του πράγματος στο έδαφος του κράτους μέλους, χωρίς να εξετάζεται αν η συναλλαγή πραγματοποιείται επ' ανταλλάγματι ή εκ χαριστικής αιτίας.
- 2) Η βάση επιβολής του φόρου, επί της οποίας υπολογίζεται το ποσό του ΦΠΑ του κράτους μέλους εισαγωγής συνίσταται στην αξία του αγαθού στο κράτος μέλος εξαγωγής, η οποία καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 Β της έκτης οδηγίας 77/388 της 17ης Μαΐου 1977, αφαιρουμένου του ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία αυτή.
- 3) Το ποσό του ΦΠΑ του κράτους μέλους εξαγωγής που πρέπει να αφαιρεθεί από το ποσό του ΦΠΑ που ισχύει στο κράτος μέλος εισαγωγής είναι ίσο
 - σε περίπτωση μείωσης της αξίας του προϊόντος μεταξύ του χρόνου της τελευταίας είσπραξης ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής και του χρόνου εισαγωγής, με το ποσό του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής, μειωμένο κατ' αναλογία του ποσοστού της σχετικής μείωσης·
 - σε περίπτωση *αυξήσεως* της αξίας του προϊόντος κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, με ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής.