

- 4) Τό άρθρο 95 της συνθήκης απαγορεύει στα Κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρο προστιθεμένης αξίας επί των εισαγωγών προϊόντων προελεύσεως άλλων Κρατών μελών, τά όποια παραδίδονται από ιδιώτη όταν τέτοιος φόρος δέν εισπράττεται κατά τήν παράδοση όμοειδών προϊόντων από ιδιώτη εντός του Κράτους μέλους εισαγωγής, έφ' όσον δέν λαμβάνεται ύπ' όψη τό έναπομένον μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας πού έχει καταβληθεϊ στο Κράτος μέλος εξαγωγής και εξακολουθεϊ νά είναι ένσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά τόν χρόνο της εισαγωγής του.

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

Έδημοσιεύθη σέ δημοσία συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 5 Μαΐου 1982.

Ο γραμματεΰς

P. Heim

Ο πρόεδρος

J. Mertens de Wilmars

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΩΣ SIMONE ROZÈS
ΠΟΥ ΑΝΕΠΤΥΧΘΗΣΑΝ ΣΤΙΣ 16 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1981 ¹

*Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

Τό Gerechshof του 's-Hertogenbosch υπέβαλε, κατ' έφαρμογήν του άρθρου 177 της συνθήκης της Ρώμης, αίτηση περί έκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως σχετικώς μέ τό πρόβλημα της επιβολής φόρου κύκλου έργασιών κατά τήν εισαγωγή έμπορευμάτων πού παραδίδουν ιδιώτες στο έσωτερικό της χώρας ή κατόπιν διελεύσεως των συνόρων.

Τά πραγματικά περιστατικά είναι τά ακόλουθα:

Ο Giovanni Nanni, σουηδικής ιθαγενείας, κάτοικος Μονακό, μέ σύμβαση πού συνήψε στις Κάννες τό 1978 ή στις αρχές του 1979, επώλησε τοίς μετρητοίς αντί του ποσού 365 000 γαλλικών φράγκων στον Han Van Zanten, όλλανδικής ιθαγενείας, κάτοικο Vuren (Κάτω Χώρες), ένα πλοίο άναψυχής μεγαλύτερο των όκτώ τόννων, τύπου «Nautog», κατασκευής 1973-1974, έφοδιασμένο μέ άδεια ναυσιπλοίας και πράξη έγγραφής του στα γαλλικά νηολόγια. Τό πλοίο ήταν παραδοτέο στον λιμένα των

1 — Μετάφραση από τά γαλλικά.

Καννών από της 15ης Φεβρουαρίου 1979 κινδύνω του αγοραστού.

Ώς υποθέσουμε, για τις ανάγκες της παρούσης υποθέσεως, ότι ο Nanni κατέβαλε πράγματι τόν φόρο προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) στην Γαλλία κατά τόν χρόνο της αγοράς του νέου του πλοίου (μέ συντελεστή $33\frac{1}{3}\%$) και ότι δέν τοῦ ἐπεστράφη ΦΠΑ όταν τό ἐξήγαγε στίς Κάτω Χώρες. Ώς υποθέσουμε ἐπίσης ότι ὁ Van Zanten παρέλαβε τήν ἄδεια ναυσιπλοίας καί τήν πράξη ἐγγραφῆς τοῦ πλοίου στά γαλλικά νηολόγια, ἂν καί ἡ σύμβαση τῆς πωλήσεως δέν ἀναφέρει τούς ἀριθμούς τούς.

Στίς 16 Φεβρουαρίου 1979, ὁ Van Zanten, μέσω τῆς ἐκτελωνιστρίας ἐταιρίας Gaston Schul, ἐνεφάνισε τό ἐν λόγω πλοιο στό τελωνεῖο τοῦ Wernhout (Κάτω Χώρες) ὡς προοριζόμενο γιά ἰδιωτική του χρήση.

Μέ τήν εὐκαιρία αὐτή, οἱ φορολογικές ἀρχές τῆς Ὁλλανδίας ἀήτησαν καί εἰσέπραξαν τό ποσό τῶν 31.014 φιορινίων, ὡς ὀλλανδικό φόρο κύκλου ἐργασιῶν (ΦΚΕ), μέ τόν κανονικό συντελεστή πού ἐφαρμόζεται στό ἐξωτερικό τῆς χώρας ἐπὶ τῆς παραδόσεως ἐμπορεύματος αὐτοῦ τοῦ τύπου (18% ἐφαρμοζόμενο ἐπὶ 172 300 φιορινίων, πού ἀντιπροσωπεύουν τήν «ἀξία εἰσαγωγῆς» τοῦ ἐμπορεύματος).

Ὁ Van Zanten ὑπέβαλε ἐνσταση κατά τῆς φορολογίας αὐτῆς, ἰσχυρισθεῖς ὅτι ἔχει ἤδη καταβληθεῖ γιά τό πλοιο ΦΠΑ ἐντός τῆς κοινῆς ἀγορᾶς — στήν Γαλλία — καί ὅτι κατά τήν ἐξαγωγή δέν ἔγινε καμμία ἐπιστροφή.

Μετά τήν ἀπόρριψη τῆς ἐν λόγω ἐνστάσεως γιά τόν λόγο ὅτι ἡ ἐπιβολή τοῦ φόρου εἶχε γίνει σύμφωνα μέ τίς διατάξεις τοῦ ὀλλανδικοῦ νόμου τοῦ 1968 περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν, ἐταιρία Gaston Schul καί ὁ Van Zanten ἔφεραν τό θέμα στό δικαστήριο τοῦ Hertogenbosch, ἰσχυρισθέντες ὅτι ἡ ἐπίδικη φορολογία ἦταν ἀντίθετη, ἀφ' ἐνός μὲν, πρὸς τίς διατάξεις τοῦ ἀρθροῦ 12 καί ἐνδεχομένως τοῦ ἀρθροῦ 13, ἀφ' ἑτέρου δέ, πρὸς τό ἀρθρο 95 τῆς συνθήκης ΕΟΚ.

Κατά τήν ἀποψή τους, ἡ ἐπιβολή τοῦ ΦΚΕ κατά τήν εἰσαγωγή στίς Κάτω Χώρες ἔγινε δυνάμει τοῦ ἀρθροῦ 1 τοῦ ὀλλανδικοῦ νόμου τοῦ 1968, ὁ ὁποῖος ἔθεσε σέ ἐφαρμογή τό ἀρθρο 2 τῆς δευτέρας ὁδηγίας, τήν ὁποία ἐξέδωσε τό Συμβούλιο στίς 11 Ἀπριλίου 1967, περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν περί φόρων κύκλου ἐργασιῶν. Ἡ ὡς ἄνω ὁδηγία ἀντικατεστάθη ἐν συνεχείᾳ ἀπό τήν ἕκτη, τήν ὁποία ἐξέδωσε τό Συμβούλιο στίς 17 Μαΐου 1977 (κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας: ὁμοιόμορφη φορολογική δάση). Ἰσχυρίζονται ὁμως ὅτι ἡ τελευταία ὁδηγία εἶναι ἀντίθετη πρὸς τήν συνθήκη διτῶς:

— ἀφ' ἐνός, διότι ἐπιβάλλει τήν εἰσπραξὴ φόρου κατά τήν εἰσαγωγή ἀπὸ ἰδιώτη ἐντός Κράτους μέλους ἐνός μεταχειρισμένου εἶδους, ἀγορασθέντος ἀπὸ ἄλλο ἰδιώτη ἐντός ἄλλου Κράτους μέλους· παραβιάζει ἔτσι τὰ ἀρθρα 12 καί 13 τῆς συνθήκης, σύμφωνα μέ τὰ ὁποῖα δέν ἐπιβάλλεται ΦΠΑ οὔτε στήν Γαλλία οὔτε στίς Κάτω Χώρες ἐπὶ τῆς ἀγορᾶς *μεταχειρισμένου* εἶδους πού πραγματοποιεῖ ἰδιώτης ἀπὸ ἰδιώτη·

— ἀφ' ἑτέρου, ἂν καί ὁ ΦΚΕ, ὁ ὁποῖος εἰσπράττεται* στίς Κάτω Χώρες, ἀποτελεῖ μέρος ἐνός «γενικοῦ συστήματος ἐσωτερικῆς φορολογίας πού ἐφαρμόζεται συστηματικά στά ἐθνικά καί στά εἰσαγόμενα προϊόντα», κατά τήν ἐννοία τῆς ἀποφάσεως Simmenthal τῆς 28ης Ἰουνίου 1978 (Rec. σ. 1455 ἐπ.), ὥστόσο στήν προκειμένη περίπτωση δέν εἰσπράττει οὔτε «σύμφωνα μέ τὰ ἴδια κριτήρια οὔτε στό ἴδιο στάδιο ἐμπορίας τῶν ἐθνικῶν προϊόντων», κατά τήν ἐννοία τῆς ἰδίας ἀποφάσεως, διότι, κατά τό στάδιο τῆς πωλήσεως μεταχειρισμένων εἰδῶν στίς Κάτω Χώρες, τὰ σχετικὰ προϊόντα δέν ὑπόκεινται σέ ΦΚΕ σέ περίπτωση συναλλαγῆς μεταξύ ἰδιωτῶν.

*Ἐστω καί ἂν γίνει δεκτό ὅτι ἡ ἐπιβολὴ φόρου κατά τήν εἰσαγωγή ἐδικαιολογεῖτο

κατ' ἀρχήν, σύμφωνα με τὸ ἄρθρο 96 τῆς συνθήκης, τὸ ἐμπόρευμα κατὰ τὴν ἐξαγωγή του ἀπὸ τὴν Γαλλία θὰ ἔπρεπε νὰ τύχει τοῦ εὐεργετήματος ἐπιστροφῆς τοῦ ἐσωτερικοῦ φόρου ἴσου μετὸν φόρο πού τοῦ εἶχε ἐπιβληθεῖ ἀμέσως ἢ ἐμμέσως δάσει τοῦ γαλλικοῦ ΦΠΑ. Ἡ ὁδηγία ὅμως δέν προβλέπει καμμία ἀπαλλαγὴ σὲ περίπτωση εἰσαγωγῆς ἀπὸ ἰδιώτη, σὲ Κράτος μέλος, ἐμπορεύματος πού ἔχει ἀγορασθεῖ ἀπὸ ἄλλο ἰδιώτη ἐντὸς ἄλλου Κράτους μέλους καὶ ὡς ἐκ τούτου εἶναι παράνομη.

Υπὸ τίς περιστάσεις αὐτές, τὸ ὁλλανδικὸ δικαστήριον σὰς ζητεῖ νὰ ἀποφανθεῖτε ἐπὶ τοῦ κύρους τοῦ ἁρθροῦ 2 σημείου 2 τῆς οδηγίας, ἐν ἀναφορὰ τόσο πρὸς τίς τελωνειακές διατάξεις (ἄρθρα 12 καὶ 13) ὅσο καὶ πρὸς τίς φορολογικές (ἄρθρα 95 ἐπ.) τῆς συνθήκης. Θὰ ἐξετάσω διαδοχικῶς τίς δύο αὐτές πλευρές.

Κατ' ἀρχάς ὅμως πρέπει νὰ προσδιορισθοῦν τὰ ὅρια τῆς ἐξετάσεως στὴν ὁποία σὰς καλεῖ νὰ προβεῖτε τὸ ὁλλανδικὸ δικαστήριον: πράγματι, δέν πρόκειται νὰ κρίνετε ἀφηρημένα τὸ κύρος τοῦ ἁρθροῦ 2 σημείου 2 τῆς ἑκτης οδηγίας, ἀλλὰ σὲ σχέση μόνον πρὸς τὴν εἰσπραξὴ ΦΚΕ κατὰ τὴν εἰσαγωγὴ μεταχειρισμένων ἐμπορευμάτων, τὰ ὁποῖα παραδίδονται ἀπὸ ἰδιώτη σὲ ἰδιώτη, αὐτὰ δηλαδὴ πού ἀποκαλοῦνται «καταχωρισμένα» μεταχειρισμένα εἶδη.

I — 1. Ἐάν γίνεῖ ἀναφορὰ στὴν ἀρχὴ τῆς ἐλευθέρως κυκλοφορίας τῶν ἐμπορευμάτων, στὴν προκειμένη περίπτωσιν, τὸ γεγονός καὶ μόνον ὅτι τὸ μεταχειρισμένο εἶδος διήλθε ἀπὸ τὸ ἓνα Κράτος μέλος στὸ ἄλλο τὸ κατέστησε πῶς παλαιότερον. Ὡστόσο, ἂν καὶ ὁ φόρος ὁ ὁποῖος ἐπεβλήθη στὶς Κάτω Χώρες ἐπὶ τοῦ πλοίου εἰσεπράχθη *κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν*, δέν δύναται νὰ χαρακτηρισθεῖ ὡς ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρὸς τελωνειακοὺς δασμούς κατὰ τὴν ἔννοια τοῦ ἁρθροῦ 12 τῆς συνθήκης.

Πρόκειται γιὰ ἓνα ἐσωτερικὸν φόρον πού ἀποτελεῖ ἀναπόσπαστο μέρος τοῦ φορολο-

γικοῦ συστήματος στὸν τομέα τῶν φόρων κύκλου ἐργασιῶν. Τὸ γεγονός ὅτι πλήττει ἐνδεχομένως, σύμφωνα με διαφορετικὰ κριτήρια καὶ σὲ διαφορετικὸ στάδιο, τὰ ἐθνικὰ προϊόντα καὶ τὰ εἰσαγόμενα προϊόντα δέν τοῦ ἀναιρεῖ τὸν χαρακτήρα αὐτόν, θὰ πρέπει ὅμως νὰ κριθεῖ σύμφωνα με τίς φορολογικὰς διατάξεις τῆς συνθήκης.

Οἱ διατάξεις αὐτές, πού περιλαμβάνονται στὸ κεφάλαιο 2 τοῦ πρώτου τίτλου («οἱ κοινοὶ κανόνες») τοῦ τρίτου μέρους τῆς συνθήκης («ἡ πολιτικὴ τῆς Κοινότητος»), εὐρίσκονται στὸ ἴδιο ἀκριβῶς ἐπίπεδο μετὰ τίς διατάξεις περὶ καταργήσεως τῶν τελωνειακῶν δασμῶν, οἱ ὁποῖες περιλαμβάνονται στὸ κεφάλαιο 1 τοῦ τίτλου I («ἡ ἐλεύθερη κυκλοφορία τῶν ἐμπορευμάτων») τοῦ δευτέρου μέρους τῆς συνθήκης («τὰ θεμέλια τῆς Κοινότητος»).

Ὅπως ὁρθῶς παρατήρησε ἡ γαλλικὴ κυβέρνησις μετὰ τίς προφορικές της παρατηρήσεις, αὐτὰ ἔχουν ἐπιβεβαιωθεῖ μετὰ τὴν ἀπόφασίν σας Demag, τῆς 22ας Ὀκτωβρίου 1974 (Rec. σ. 1046), τῆς ὁποίας παραθέτω τὴν ἑκτη σκέψη:

«Τὰ ἄρθρα 12 καὶ 13, ἀφ' ἑνός, καὶ 95, ἀφ' ἑτέρου, δέν δύνανται νὰ ἐφαρμοσθοῦν ἀπὸ κοινού ἐπὶ τῆς αὐτῆς ὑποθέσεως, δεδομένου ὅτι οἱ ἐπιβαρύνσεις ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρὸς τελωνειακοὺς δασμούς, ἀφ' ἑνός, καὶ οἱ ἐσωτερικοὶ φόροι, ἀφ' ἑτέρου, ὑπόκεινται σὲ διαφορετικὰ συστήματα καὶ διατάξεις».

Ἐξ ἄλλου, πρέπει νὰ θεωρηθοῦν ὡς ἐσωτερικοὶ φόροι, ὅχι μόνον οἱ φόροι κύκλου ἐργασιῶν καὶ οἱ φόροι παρομοίας φύσεως, ἀλλὰ ἐπὶ πλέον οἱ ἐπιβαρύνσεις καὶ τὰ λοιπὰ μέτρα πού σκοποῦν νὰ ἀντισταθμίσουν τὰ ἀποτελέσματα τῶν ἐν λόγω ἐπιβαρύνσεων ἐπὶ τῆς εἰσαγωγῆς καὶ ἐξαγωγῆς τῶν ἐμπορευμάτων.»

Ὁ εἰδικὸς χαρακτήρ τῶν φορολογικῶν διατάξεων ἔχει ὡς συνέπεια νὰ τίς καθιστᾷ *ἀνεξάρτητες* ἀπὸ τίς διατάξεις πού ἀναφέρονται στὴν τελωνειακὴ ἔνωση. Δέν εἶναι

ὡς ἐκ τούτου δυνατόν νά ὑπερισχύουν οἱ τελευταῖες τῶν πρώτων οὔτε νά ἐπιδύονται οἱ δυσχέρειες πού προκαλεῖ ἡ θέσις σέ ἐφαρμογή τῶν τελευταίων διὰ τοῦ «χρησίου ἀποτελέσματος» πού ἀποδίδεται στίς πρώτες· ἡ τελωνειακή ἔνωση δέν εἶναι συνώνυμος τῆς φορολογικῆς ἐνώσεως.

2. Δέν εἶχε διαφύγει τῆς προσοχῆς τῶν συντακτῶν τῆς συνθήκης ὅτι ἡ ἄμεση ἢ ἔμμεση φορολογία, σύμφωνα μέ τίς μεθόδους πού ἔχουν θεσπισθεῖ γιά τήν ἐφαρμογή της, δύναται νά παρουσιάσει ἐμπόδια στήν πραγματοποίηση τῶν σκοπῶν πού εἶχαν θέσει.

Μεταξύ τῶν πάσης φύσεως ἐσωτερικῶν φόρων πού πλήττουν τά προϊόντα ἀμέσως ἢ ἐμμέσως, οἱ συντάκτες τῆς συνθήκης ἐνδιεφέρθησαν ἰδιαίτερως γιά τόν φόρο κύκλου ἐργασιῶν (κεφάλαιο 2 τοῦ τίτλου Ι, «οἱ κοινοί κανόνες»).

Ἡ ἐπιβαλλομένη ἐθνική φορολογία καί ἡ ἐκ τῆς ὡς ἄνω αἰτίας ἐπιστροφή ἐθνικοῦ φόρου ἀπετέλεσαν τό ἀντικείμενο τῶν ἀρθρῶν 95, 96 καί 97. Λέγω «ἀπετέλεσαν», διότι οἱ σχετικές νομοθεσίες τῶν διαφόρων Κρατῶν μελῶν ἄρχισαν νά ἐναρμονίζονται «πρός τό συμφέρον τῆς κοινῆς ἀγοράς», ὅπως προβλέπει τό ἀρθρο 99, μέ μόνη ἐξαίρεση τήν Ἑλλάδα, ὅπου ὁ κοινοτικός ΦΠΑ δέν ἔχει ἀκόμα τεθεῖ σέ ἰσχύ.

Ἡ πρώτη ὁδηγία τοῦ Συμβουλίου, τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967, περί τῆς ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν περί φόρων κύκλου ἐργασιῶν, ὄριζε ὅτι αὐτά ὀφείλαν νά ἀντικαταστήσουν τά συστήματα τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν μέ ἕνα κοινό σύστημα φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας. Ἡ φιλοσοφία του ἀνεπτύχθη στίς προτάσεις τοῦ γενικοῦ εἰσαγγελέως Mayras (Rec. 1977, σ. 130 ἐπ.) στήν ὑπόθεση *Nederlandse Ondernemingen*, ἐπὶ τῆς ὁποίας ἀπεφάνθητε μέ τήν ἀπόφαση τῆς 1ης Φεβρουαρίου 1977 (Rec. σ. 114 ἐπ.). Ὑπενθυμίζω ὅτι, σύμφωνα μέ τό ἐν λόγω σύστημα, σέ κάθε στάδιο φορολογίας ἐπιδάλλεται ΦΠΑ, ὁ ὁποῖος ὑπολογίζεται —

κατά τόν ἐφαρμοστέο συντελεστή — ἐπὶ τῆς τιμῆς τοῦ ἀγαθοῦ ἢ τῆς ὑπηρεσίας πού ἀπετέλεσε ἀντικείμενο τῆς συναλλαγῆς, *μετ' ἐκπτώσεως* τοῦ ποσοῦ τοῦ φόρου, ὁ ὁποῖος διεμόρφωσε κατά τρόπο ἄμεσο τό κόστος τῶν διαφόρων συστατικῶν στοιχείων τῆς τιμῆς.

Τό σύστημα αὐτό, τό ὁποῖο ἐγγυᾶται τήν οὐδετερότητα τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ὅσον ἀφορᾷ τήν καταγωγή τῶν ἀγαθῶν καί τῶν παροχῶν ὑπηρεσιῶν, συνεπάγεται τήν κατάργηση τῶν μεθοριακῶν ἀντισταθμίσεων λόγω αὐτοῦ τοῦ φόρου γιά τις ἀνταλλαγές μεταξύ Κρατῶν μελῶν, ἀντισταθμίσεων οἱ ὁποῖες ἐπετρέποντο ἕως τότε δυνάμει τῶν ἀρθρῶν 95 καί 96 τῆς συνθήκης (ἀρθρο 2 τῆς πρώτης ὁδηγίας τοῦ Συμβουλίου τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967).

Ἡ δευτέρα ὁδηγία πού ἐξέδωσε τήν αὐτή ἡμέρα τό Συμβούλιο καθόρισε πραγματικά τίς ἀρχές πού διέπουν τήν δομή καί τοὺς τρόπους ἐφαρμογῆς τοῦ κοινοῦ συστήματος τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας.

Ἡ ἔκτη ὁδηγία πού ἐξέδωσε τό Συμβούλιο στίς 17 Μαΐου 1977, περί ὁμοιομόρφου φορολογικῆς δάσεως τοῦ ΦΠΑ ἀφοροῦσε ἐπίσης τήν κατάργηση τῶν φορολογικῶν συνόρων, μέ σκοπό τήν ἐν καιρῷ δημιουργία μιᾶς ἀγοράς, πού ἔχει τά χαρακτηριστικά μιᾶς γνησίας κοινῆς ἀγοράς. Μολονότι, ὅπως θά δοῦμε, ἡ ἐν λόγω ὁδηγία χρειάζεται συμπλήρωση, ἀποτελεῖ ἤδη ἕνα πραγματικό κοινό κώδικα τοῦ ΦΠΑ.

Ὁ μηχανισμός τῶν ἐκπτώσεων (ἀρθρο 17 τῆς ἑκτῆς ὁδηγίας) παραμένει ὁ ἀκρογωνιαίος λίθος τοῦ κοινοῦ συστήματος. Σέ κάθε στάδιο τοῦ κυκλώματος παραγωγῆς ἢ ἐμπορίας ἐνός ἀγαθοῦ, τό ποσό τό ὁποῖο πρέπει νά καταβληθεῖ στό δημόσιο ταμεῖο καθορίζεται κατόπιν ἐκπτώσεως, ἀπό τό ποσό τοῦ καταβλητέου φόρου, τοῦ φόρου πού ἔχουν καταβάλει οἱ προμηθευτές σέ προηγούμενο στάδιο. Ὁ φορολογούμενος δύναται νά ἀφαιρέσει ἀπό τόν ΦΠΑ, τόν ὁποῖον ὀφείλει, τόν ΦΠΑ ὁ ὁποῖος ἐχρεώθη

σέ προηγούμενο στάδιο για τὰ παραδοθέντα αγαθά και τίς προσφερθείσες υπηρεσίες από άλλο φορολογούμενο, τὰ εισαχθέντα αγαθά καθώς και τὰ αγαθά τὰ οποία παρέδωσε ή τίς υπηρεσίες τίς οποίες προσέφερε ό ίδιος στόν έαυτό του.

Τό άρθρο 17 παράγραφος 4 όρίζει:

«Τό Συμβούλιο *θά καταβάλει προσπάθεια* νά εκδώσει όμοφώνως πρό της 31ης Δεκεμβρίου 1977, προτάσει της Έπιτροπής, τούς κοινοτικούς κανόνες εφαρμογής, δάσει τών οποίων θά γίνονται οί επιστροφές σύμφωνα μέ τήν παράγραφο 3, σέ όποικείμενους στόν φόρο μή έγκατεστημένους στό έσωτερικό της χώρας.»

Σύμφωνα μέ τό άρθρο 17 παράγραφος 6:

«Τό άργότερο πρό της παρόδου τεσσάρων έτών από τήν έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας (καθορισθείσα ήμερομηνία ή 1η Ιανουαρίου 1978, ή όποία όμως μετετέθη έν τώ μεταξύ στην 1η Ιανουαρίου 1979 για τήν Δανία, τήν Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, τήν Γαλλία, τήν Ίρλανδία, τήν Ίταλία, τό Λουξεμβούργο και τίς Κάτω Χώρες), τό Συμβούλιο, προτάσει της Έπιτροπής, καθορίζει όμοφώνως τίς δαπάνες, οί οποίες δέν παρέχουν δικαίωμα πρός έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Όποσδήποτε θά άποκλείονται του δικαιώματος έκπτώσεως οί δαπάνες οί οποίες δέν έχουν χαρακτηρη αύστηρά επαγγελματικό, όπως οί δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι νά τεθούν σέ ισχύ οί άνωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τά Κράτη μέλη δύνανται νά διατηρήσουν όλες τίς εξαιρέσεις, τίς οποίες προβλέπει ή έθνική τους νομοθεσία κατά τόν χρόνο έναρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

Έχουν έτσι μερικώς έναρμονισθεί οί φόροι κύκλου εργασιών πού επιβάλλονται στά Κράτη μέλη. Έχουν χάσει — τουλάχιστον κατά ένα μέρος — τόν χαρακτηρη τους ως έθνικοί φόροι για νά αποτελέσουν μέρος ενός «κοινου συστήματος».

Ένας πρόσθετος λόγος συνηγορεί στό νά θεωρηθεί ό ό φόρος κύκλου εργασιών

πού επιβάλλεται σύμφωνα μέ τό «κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας» έχει ένα κοινοτικό χαρακτηρη: μετά τήν άπόφαση της 21ης Απριλίου 1970 του Συμβουλίου, περί άντικαταστάσεως τών οικονομικών συνεισφορών τών Κρατών μελών από ίδιους πόρους τών Κοινοτήτων, «οί πόροι αυτοί περιλαμβάνουν ... εκείνους πού προέρχονται από τόν φόρο προστιθεμένης αξίας και λαμβάνονται μέ τήν εφαρμογή συντελεστού πού δέν δύναται νά υπερβαίνει 1 % επί δάσεως καθοριζόμενης κατά όμοιόμορφο τρόπο για τά Κράτη μέλη, σύμφωνα μέ κοινοτικούς κανόνες ...» (άρθρο 4 παράγραφος 1). Μέ τόν κανονισμό 2892/77 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, έτέθη σέ εφαρμογή ή άπόφαση της 21ης Απριλίου 1970 περί ίδιων πόρων πού προέρχονται από τόν ΦΠΑ.

Υπό τεχνικούς όρους, ή δάση αύτή είναι ή «πραγματική δάση φορολογίας» του τελευταίου σταδίου του πεδίου εφαρμογής, δηλαδή ή τιμή (έκτός ΦΠΑ) πωλήσεων και παροχών, ή όποία επιβάλλεται στόν καταναλωτή, ό όποιος δέν έχει δικαίωμα έκπτώσεως του προηγούμενης καταβληθέντος φόρου.

Έκ τών άνωτέρω προκύπτει ότι ό επίδικος φόρος, ό όποιος επιβάλλεται στίς Κάτω Χώρες, όχι μόνο δέν άποτελεί επιδάρυνση ισοδυνάμου άποτελέσματος πρός τελωνειακούς δασμούς κατά τήν έννοια του άρθρου 12 της συνθήκης, αλλά και ότι, κατά κυριολεξία, δέν είναι ούτε έθνικός «έσωτερικός φόρος» κατά τήν έννοια του άρθρου 95, όπως είναι παραδείγματος χάριν ακόμα οί ειδικοί φόροι καταναλώσεως πού επιβάλλονται επί τών αλκοολούχων ποτών, επί του καπνού, επί τών προϊόντων του πετρελαίου, τά τέλη χαρτοσήμου ή άλλοι φόροι πού δέν έχουν τόν χαρακτηρη τών φόρων κύκλου εργασιών (βλ. άρθρο 33 της έκτης οδηγίας). Επίσης προκύπτει ότι, καίτοι τά άρθρα 95 και 96 εξακολουθούν νά εφαρμόζονται επί τών εν λόγω φόρων ή τελών, έχουν παύσει νά εφαρμόζονται — αυτά καθ' αυτά — επί τών φόρων κύκλου εργασιών, οί όποιοι επιβάλλονται σύμφωνα μέ τό κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας.

II — 'Ο σκοπός της έκτης οδηγίας — όπως εξ άλλου και των άρθρων 95, 96 και 97 — είναι να εξασφαλίσουν την ανταγωνιστική ούδετερότητα μεταξύ επιχειρήσεων (άρθρο 3 στ της συνθήκης).

Πρός τόν σκοπό αυτό, σύμφωνα με τό άρθρο 2 της οδηγίας, πού αντικατέστησε τό άρθρο 2 της δευτέρας οδηγίας, και με τίς έθνικές νομοθεσίες, οι οποίες έδεσπίσθησαν ή έτροποποιήθηκαν γιά νά προσαρμοσθούν σχετικώς, υπόκεινται σέ ΦΠΑ:

«1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, πού πραγματοποιούνται έξ επαχθούς αιτίας στό έσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στό φόρο, πού ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2) οι εισαγωγές αγαθών».

“Όσον άφορά τό μεταξύ Κρατών μελών έμπόριο, όπως και τό έμπόριο μέ τρίτες χώρες, τό κοινό σύστημα του ΦΠΑ στηρίζεται στην άρχή ή οποία προκύπτει από την σημερινή διεθνή πρακτική της έφαρμογής της φορολογίας της «χώρας καταναλώσεως. Στην άρχή αυτή όφείλεται ή ύπαρξη των φορολογικών συνόρων, τά όποια έξακολουθούν νά ύφίστανται στό έσωτερικό της Κοινότητος· ή εισαγωγή, δηλαδή ή είσοδος έμπορευμάτων «στό έσωτερικό της χώρας», υπόκειται σέ φόρο στά σύνορα, σύμφωνα με τίς προσαρμογές πού έπήλθαν μέ τό άρθρο 14 της οδηγίας, κατά δέ την έξαγωγή, ή έπιστροφή του φόρου πραγματοποιείται έπίσης στά σύνορα (άρθρα 15 και 16).

Τό Δικαστήριό σας έχει έπιβεβαιώσει την έν λόγω άρχή μέ την άπόφαση Carciati της 9ης 'Οκτωβρίου 1980 (Rec. σ. 2780):

«Σέ δ,τι άφορά την άπαγόρευση χρήσεως όχημάτων εισαχθέντων μέ προσωρινή δασμολογική άπαλλαγή, πού επιβάλλεται από ένα Κράτος μέλος στά άτομα πού διαμέ-

νουν στό έδαφός του, αυτή συνιστά ένα άποτελεσματικό μέσον γιά νά προλαμβάνεται ή φοροδιαφυγή και νά διασφαλίζεται ότι οι φόροι θά καταβληθούν *στην χώρα προορισμού* των αγαθών» (σκέψη 10).

‘Η έλεύθερη κυκλοφορία των έμπορευμάτων έντός της κοινής αγοράς ούδαμώς σημαίνει ότι αυτά δέν πρέπει νά υπόκεινται σέ φόρο στην χώρα του προορισμού τους: σχετικώς, ή μόνη άρχή την όποία όφείλουν να σέβονται τά Κράτη μέλη είναι ή άπαγόρευση διακρίσεων μεταξύ έθνικών και εισαγομένων έμπορευμάτων (άρθρο 95).

Στό πλείστον των περιπτώσεων, ή θέσπιση του κοινού συστήματος του ΦΠΑ έξασφαλίζει τό άνόθευτο του ανταγωνισμού έντός της κοινής αγοράς· συμβάλλει έτσι στην κατάργηση των έμποδίων επί της έλευθέρας κυκλοφορίας και καθιστά περιττή την προσφυγή στους μέσους συντελεστές πού προέβλεπε τό άρθρο 97 πρό της θεσίσεως του έν λόγω συστήματος. Δεδομένου ότι ό ΦΠΑ συνεπάγεται την έπιβολή επί των αγαθών ενός φόρου άκριδώς αναλόγου προς την τιμή τους, ή έφαρμογή επί της άξίας των εισαγομένων προϊόντων του συντελεστού στόν όποιο υπόκεινται στην χώρα εισαγωγής έξασφαλίζει την ίση μεταχείριση μεταξύ έθνικής και άλλοδαπης παραγωγής. Όμοίως, δεδομένου ότι ή έξαγωγή, αυτή καθ' έαυτή, άπαλλάσσεται, ή κατά την έξαγωγή έπιστροφή του φόρου, πού κατελογίσθη επί της αγοράς των έξαγομένων προϊόντων ή των αναγκών γιά την παραγωγή τους προϊόντων, καταλήγει σέ πραγματική φορολογική άπαλλαγή των πωλήσεων προς τό έξωτερικό.

Παραμένει ώστόσο ένας όρισμένος αριθμός άνωμαλιών. Αυτό συμβαίνει μέ την περίπτωση των λεγομένων «μεταχειρισμένων» αντικειμένων.

1. 'Ο όρισμός του μεταχειρισμένου αντικειμένου δέν είναι άπλός. Γενικώς, δύναται νά λεχθεί ότι πρόκειται γιά ένα αντικείμενο δύναμενο νά χρησιμοποιηθεί έκ νέου

ἀντί ενός νέου ἀντικειμένου τῆς αὐτῆς χρήσεως, ἐνδεχομένως κατόπιν ἐπιδιορθώσεως.

Ὁ ὁρος ὁμοῦς αὐτός καλύπτει ἐπίσης:

- τὰ ἀγαθὰ διαρκoὺς καταναλώσεως, τὰ ὁποῖα χάνουν τὴν ἀξία τους κατὰ τὴν διάρκεια τῶν διαδοχικῶν κύκλων χρήσεώς τους·
- τὰ «καταχωρισμένα» μεταχειρισμένα εἶδη, ὅπως τὰ αὐτοκίνητα καὶ τὰ πλοῖα·
- τὰ ἔργα τέχνης καὶ τίς συλλογές, τῶν ὁποίων ἡ ἀξία ἀντιθέτως δύναται νὰ αὐξάνει μὲ τὴν πάροδο τοῦ χρόνου.

Ὅλα αὐτὰ τὰ ἀντικείμενα παρουσιάζουν τὴν ἰδιομορφία ὅτι, ἀπαξ καὶ φθάσουν στὸν τελικὸ καταναλωτὴ στό τέλος ενός ἐμπορικοῦ κύκλου, δύναται, μετὰ ὀρισμένη χρήση, νὰ ἐπανεισαχθοῦν στό ἐμπορικὸ κύκλωμα ἢ στό κύκλωμα χρήσεως. Σέ ὁποιαδήποτε κατηγορία καὶ ἂν ἀνήκουν, παρουσιάζουν τὸ χαρακτηριστικὸ ὅτι δύνανται νὰ μεταδιδάσκονται χωρὶς τὴν μεσολάβηση ενός ἐμπορικοῦ μεσάζοντος, κατ' ἀντίθεση πρὸς τὰ καινούργια ἀντικείμενα.

Ἔτσι, στὴν προκειμένη περίπτωσι, τὸ ἀγορασθὲν καὶ μεταδιδασθὲν πλοῖο ἐχρησιμοποιήθη, ἔτσι τουλάχιστον ὑποθέτω, κατὰ ἓνα μέρος στὴν Γαλλία, ἐάν εἶχε ἀγορασθεῖ ὡς καινούργιος ἐκεῖ καὶ εἶχε καταχωρισθεῖ στὴν Γαλλία, καὶ κατὰ ἓνα μέρος στὶς Κάτω Χώρες, Κράτος μέλος στό ὁποῖο εἰσῆχθη ἐν συνεχείᾳ.

Διευκρινίζω ὅτι, σύμφωνα μὲ τὸν ὁλλανδικὸ ΦΚΕ, ὁ Van Zanen ἔχει τὴν ιδιότητα τοῦ *ὑποκειμένου στὸν φόρο*, ἐνῷ ἡ ἐταιρία Gaston Schul εἶναι ὁ *ὀφειλέτης* τοῦ ἐν λόγω φόρου.

Ὅταν ἓνας ιδιώτης, τελικὸς καταναλωτῆς μὴ ὑποκείμενος σέ φόρο, ἀποκτᾷ ἓνα μεταχειρισμένο ἀντικείμενο ἀπὸ *ἐναν ὑποκείμενο σέ φόρο*, μία ἐναπομένουσα φορολογικὴ ἐπιβάρυνση («ἓνα κατάλοιπο») ὑπάρχει ἐνσωματωμένη στὴν τιμὴ ἀγορᾶς πού κατέβαλε ὁ ἐν λόγω ὑποκείμενος σέ

φόρο· ὅταν μὲ τὴν σειρά του ὁ τελευταῖος μεταπωλεῖ τὸ ἀντικείμενο (ἐνδεχομένως κατόπιν ἐπισκευῆς) καὶ δὲν ἔχει τὴν δυνατότητα νὰ ἐκπέσει τὴν φορολογικὴ ἐπιβάρυνση πού τὸ ἔχει πλήξει στό προηγούμενο στάδιο, ὁ ΦΠΑ — ἐλλείψει εἰδικῆς ρυθμίσεως — πλήττει τὸ σύνολο τῆς τιμῆς μεταπωλήσεως καὶ ὄχι μόνον τὴν ἀξία ἢ ὁποῖα ἐνδεχομένως προσετέθη ἀπὸ τὸν μεταπωλητὴ· ἀγαθὰ γιὰ τὰ ὁποῖα δὲν ὑπάρχει τὸ δικαίωμα ἐκπτώσεως ὑποκείται ἔτσι σέ διπλὴ φορολογία καὶ ὡς ἐκ τούτου τὸ πωλούμενο στὸν νέο τελικὸ καταναλωτὴ προϊόν ἐπιβαρύνεται μὲ ἓνα «κατάλοιπο» φόρου.

Ὅμοιως, ὅταν ἓνα πλοῖο ἀναψυχῆς, ἀνήκον σέ ιδιώτη μὴ ὑποκείμενο σέ φόρο τελικοῦ καταναλωτοῦ, μεταπωλεῖται ὡς μεταχειρισμένο σέ ἄλλο ιδιώτη *μὴ ὑποκείμενο σέ φόρο*, στὴν τιμὴ πωλήσεώς του ὑπάρχει ἓνα κατάλοιπο φόρου, διότι ὁ πωλητὴς δὲν εἶχε τὴν δυνατότητα νὰ ἀφαιρέσει τὸν ΦΠΑ πού εἶχε ἐπιβληθεῖ ἐπὶ τῆς τιμῆς τοῦ ἐν λόγω πλοίου ὡς καινούργιου· ὑπάρχει ἔτσι μία σῶρευσις φόρου.

Ἡ ἐπίτευξις τοῦ σκοποῦ τῆς φορολογικῆς οὐδετερότητος, καὶ ἐπομένως ἡ φορολογία τῶν μεταχειρισμένων ἀντικειμένων, εἶναι δύσκολη, διότι κατὰ τίς ἀνταλλαγὰς τῶν ἐν λόγω προϊόντων εἶναι δυνατόν νὰ παρέμβει μία ὁλόκληρη σειρά πολὺ διαφορετικῶν προσώπων· τὸ ἀντικείμενο δύναται νὰ πωληθεῖ ἀπὸ τὸν πρῶτο χρησιμοποιοῦσαντα αὐτό, ὁ ὁποῖος εἶχε ἐνδεχομένως τὴν δυνατότητα νὰ τὸν ἐκπέσει, ἐάν δὲν εἶχε τὴν ιδιότητα τοῦ ὑποκειμένου σέ φόρο ἢ ἐάν κάποια εἰδικὴ διάταξις ἀποκλείει καὶ ἀπὸ τοὺς ὑποκειμένους σέ φόρο τὴν δυνατότητα μίας τέτοιας ἐκπτώσεως (βλ. ἀρθρο 13, Β, γ τῆς ὁδηγίας). Τὸ ἀντικείμενο δύναται νὰ πωληθεῖ σέ ἓναν ἄλλο ιδιώτη ἢ σέ κάποιο ὑποκείμενο σέ φόρο πρόσωπο, ἓνα εὐκαιρικὸ ἢ κατ' ἐπάγγελμα μεσάζοντα, ὁ ὁποῖος καὶ τὸ μεταπωλεῖ ἐνδεχομένως κατόπιν ἐπισκευῆς.

Στὴν περίπτωσι πού ἡ χρήση τοῦ ἀγαθοῦ ἐπεκτείνεται ὄχι πλέον στό κράτος καταγωγῆς (Γαλλία), ἀλλὰ σέ ἄλλο Κράτος μέλος (Κάτω Χώρες), κατόπιν εἰσαγωγῆς

στό τελευταίο αυτό κράτος, ή εν λόγω εισαγωγή ισοδυναμεί, από φορολογικής απόψεως, με επανένταξη του εν λόγω αγαθού στο οικονομικό κύκλωμα· ή όλη διαδικασία γίνεται έτσι ώστε, από την στιγμή που εισέρχεται σε μία άλλη φορολογική επικράτεια, το αντικείμενο να επανεισάγεται στο εν λόγω κύκλωμα· ο ιδιώτης Van Zanten ανακτά την ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας, εκ του γεγονότος και μόνο ότι το μεταχειρισμένο αντικείμενο, το οποίο απέκτησε, διήλθε τα σύνορα.

2. Το πρόβλημα της έλλειψης φορολογίας ή, αντιθέτως, της διπλής φορολογίας στον τομέα του ΦΠΑ εντός της Κοινότητας ανέκυψε ήδη κατά την επεξεργασία της πρώτης οδηγίας του Συμβουλίου.

Ένα κοινοτικό σύστημα φορολογικής ελαφρύσεως των εισαγωγών από τους φόρους κύκλου εργασιών και τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως έθεσπίσθη με οδηγία του Συμβουλίου της 28ης Μαΐου 1969, στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας των ταξιδιωτών.

Μία άλλη οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1974, απαλλάσσει από τον φόρο την εισαγωγή εμπορευμάτων τα οποία αποστέλλονται ως μικρά δέματα μή εμπορικού χαρακτήρος εντός της Κοινότητας.

Η ίδια ή έκτη οδηγία προβλέπει ότι όταν τα κινητά ενσώματα αγαθά (περιλαμβανομένων των αυτοκινήτων) υπέστησαν σε ένα Κράτος μέλος κατεργασία ή επισκευή, ή οποία εφορολογήθη άνευ δικαιώματος εκπτώσεως, τα εν λόγω αγαθά δύνανται να επανεισαχθούν αφορολόγητα στο Κράτος μέλος από το οποίο εξέχθησαν προσωρινώς (άρθρο 14 ψηφίο 1 στ).

Όσον αφορά, ωστόσο, τα «μεταχειρισμένα αντικείμενα», δεν έγινε δεκτή καμμία από τις προταθείσες λύσεις και το άρθρο 32 της έκτης οδηγίας περιφίρζεται να όρίσει ότι:

«Τό Συμβούλιο, προτάσει της Έπιτροπής, θά θεσπίσει όμοφώνως, πρό της 31ης Δεκεμβρίου 1977, τό κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αντικειμένων, καθώς και των αντικειμένων τέχνης, αρχαιολογικών αντικειμένων και των αντικειμένων για συλλογές.

Μέχρι να τεθεί σε εφαρμογή τό κοινοτικό αυτό καθεστώς, τά Κράτη μέλη, τά όποια κατά τόν χρόνο έναρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς για τά άνωτέρω αντικείμενα, δύνανται να διατηρήσουν τό καθεστώς αυτό.»

Στίς 11 Ιανουαρίου 1978, ή Έπιτροπή υπέβαλε στό Συμβούλιο πρόταση για μία έδδóμη οδηγία περί του «εφαρμοστέου κοινού συστήματος ΦΠΑ στον τομέα των έργων τέχνης, συλλογών, παλαιών και μεταχειρισμένων αντικειμένων»· ή Έπιτροπή επέφερε όρισμένες τροποποιήσεις στις 16 Μαΐου 1979. Τό εν λόγω κείμενο αφορά ιδίως «τά πλοία άναψυχής» (άρθρο 4 ψηφίο 1). Τό Συμβούλιο όμως δέν έχει εισέτι αποφασίσει. Πάντως, τό εν λόγω κείμενο, προκειμένου να καταργήσει κάθε κατάλοιπο φόρου, σκοπεύ έπλώς να επιτρέψει στους *υποκειμένους στον φόρο* να εκπίπτουν τόν ΦΠΑ πού έχει ενσωματωθεί στην τιμή πώλησεως του μεταχειρισμένου αντικειμένου, τό όποιο τούς έπώλησε ένας ιδιώτης: άφηνει εκτός του πεδίου εφαρμογής του την μεταβίβαση τέτοιου είδους αντικειμένων από ιδιώτη σε ιδιώτη.

Τό γεγονός ότι έχει παρέλθει τό χρονικό όριο της 31ης Δεκεμβρίου 1977, πού είχε καθορίσει τό Συμβούλιο, ούδαμώς έχει ως αποτέλεσμα να επιτρέψει στους ιδιώτες να επικαλεσθούν ένα όποιοδήποτε «χρήσιμο αποτέλεσμα» της εν λόγω διατάξεως.

3. Είναι άληθές ότι ή έλεύθερη κυκλοφορία των μεταχειρισμένων αντικειμένων επηρεάζεται από την εν λόγω διπλή φορολογία. «Γιά να συνειδητοποιήσουν άκόμη καλύτερα οι λαοί των Κρατών μελών την ύπαρξη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, πρέπει να συνεχισθεί τό άρξάμενο έργο πού άπο-

βλέπει στην δημιουργία εντός της Κοινοτικής συνθηκών αναλόγων με εκείνες μίας εσωτερικής αγοράς» (πρώτη αιτιολογική σκέψη της προτάσεως οδηγίας, περί φορολογικών απαλλαγών επί οριστικών εισαγωγών προσωπικών ειδών των ιδιωτών που προέρχονται από ένα Κράτος μέλος, την οποία υπέβαλε η Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 30 'Οκτωβρίου 1975). ωστόσο, αντίθετα προς ό,τι αφήνει να εννοηθεί ο συνήγορος της εταιρίας Gaston Schul, η εν λόγω κατάσταση δεν προκύπτει εξ άμελειας, αλλά εκ προθέσεως.

Σ' αυτό το είδος φορολογίας υπάρχει μία έπιλογή οικονομικής πολιτικής, η οποία κατά την γνώμη μας ανταποκρίνεται στην σημερινή κατάσταση του κοινοτικού δικαίου.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η εν λόγω φορολογία κατά την εισαγωγή δεν ευνοεί ειδικώς τα μεταχειρισμένα αντικείμενα που πωλούνται στις Κάτω Χώρες: κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο ευνοεί τα μεταχειρισμένα αντικείμενα που πωλούνται στο εσωτερικό όλων των Κρατών μελών και αυτό εις βάρος των μεταχειρισμένων αντικειμένων που αγοράζονται σε άλλα Κράτη μέλη. Από την άποψη αυτή, οι ιδιώτες όλων των Κρατών μελών, οι οποίοι εισάγουν μεταχειρισμένα αντικείμενα, υπόκεινται εξ ίσου στα δημόσια δάρη. Κατά την νομολογία σας, κάθε άνιση μεταχείριση δεν θεωρείται ως αυθαίρετη διάκριση, παρά μόνο οι διαφορές μεταχειρίσεως που δεν δύνανται να δικαιολογηθούν αντικειμενικώς.

Μία τουλάχιστον μερική φορολόγηση του εισαχθέντος στις Κάτω Χώρες πλοίου δικαιολογείται από την αρχή της φορολογίας στην χώρα όπου παρατείνεται ή χρήση του πλοίου. Θά υπήρχε πράγματι ο φόδος παρακάμψεως των φυσιολογικών εμπορικών κυκλωμάτων, αν υπήρχε η δυνατότης εισαγωγής σε ένα Κράτος μέλος χωρίς

καταβολή ΦΠΑ ενός μεταχειρισμένου αντικειμένου (αυτοκινήτου παραδείγματος χάριν), του οποίου την κυριότητα μεταδίδασε ένας απλός ιδιώτης άλλου Κράτους μέλους, ο οποίος για την πράξη αυτή δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, ενώ η εξαγωγή του ιδίου αντικειμένου, του οποίου η κυριότητα μετεβιβάσθη από έναν υποκείμενο σε φόρο, δεν θά παρείχε το δικαίωμα έκπτώσεως.

Για να αποκτήσει ένας ιδιώτης ένα αντικείμενο με τον ευνοϊκότερο γι' αυτόν συντελεστή ΦΠΑ, θά άρκοιτο να τό αγοράσει ως μεταχειρισμένο σε ένα Κράτος μέλος όπου ισχύει ο συντελεστής αυτός και εν συνεχεία να τό μεταβιβάσει εντός της χώρας του. Είναι γνωστό ότι οι συντελεστές του ΦΠΑ δεν είναι σήμερα ενοποιημένοι.

Έξ άλλου, ο ΦΚΕ 18 %, που εισεπράχθη στις Κάτω Χώρες, υπελογίσθη όχι επί της τιμής αγοράς του πλοίου ως καινούργιου, αλλά επί της τιμής στην οποία τό έπώλησε ο Nanni προς τον Van Zanten · ή τιμή αυτή έπρεπε κατ' αρχήν να εκφράζει την υποτίμηση του αντικειμένου και τό γεγονός ότι δεν ήταν δυνατόν να γίνει έκπτωση του καταλοίπου της φορολογικής επιβαρύνσεως που ήταν ένσωματωμένη στο ποσόν τό οποίο έπλήρωσε ο Van Zanten. Έάν ο Nanni υπελόγισε σωστά την τιμή στην οποία έπώλησε τό πλοίο στον Van Zanten, ο φόρος εισαγωγής δεν είναι υψηλότερος από τό μέρος του ΦΚΕ που μετακυλιεται στις Κάτω Χώρες από έναν ιδιώτη ο οποίος πωλεί ένα μεταχειρισμένο πλοίο σε άλλον ιδιώτη.

4. 'Ο Van Zanten και ή εταιρία Gaston Schul υποστηρίζουν, σε τελευταία ανάλυση, ότι, έλλείψει όλικης απαλλαγής από τον ΦΚΕ κατά την εισαγωγή στις Κάτω Χώρες, θά έπρεπε τουλάχιστον να παρασχεθεί ή δυνατότης έκπτώσεως του έμμέσου υπο-

λοιπού του ΦΚΕ και να παρασχεθεί στο πλοίο, κατά την έξοδό του από την Γαλλία, το εύεργέτημα της επιστροφής του φόρου, ο οποίος το έπληξε στην εν λόγω χώρα.

Γιά να υιοθετηθεί αυτή η άποψη, θα έπρεπε, αντί της εφαρμογής του συστήματος της έκπτώσεως «φόρου από φόρο» που προβλέπει η οδηγία (ο φόρος βασίζεται επί της διαφοράς μεταξύ του φόρου επί της πώλησεως και του φόρου επί της αγοράς), να εφαρμοσθεί το σύστημα της έκπτώσεως «φορολογητέα δάση από φορολογητέα δάση», σύμφωνα με το οποίο ο φόρος έπρεπε να επιβληθεί επί της διαφοράς μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πωλήσεως. Στην περίπτωση αυτή, το τιμολόγιο του προμηθευτού θα αποτελούσε δικαιολογητικό για την έκπτωση κατά το επόμενο στάδιο. Όμως, αυτό ακριβώς το τιμολόγιο δεν εμφανίζει το μέρος του ΦΠΑ που περιέχεται στην τιμή που κατέβαλε ο αγοραστής. Έξ άλλου, ένα τέτοιο σύστημα επιστροφής θα προϋπέθετε την φορολόγηση της παραδόσεως του πλοίου από τον Nanni στον Van Zanten: υποχρεωτικώς, κάθε απαλλαγή προϋποθέτει την απόδειξη μιας προηγούμενης φορολογήσεως.

Παρατηρώ ότι οι ιδιώτες, οι οποίοι περιορίζονται σε ανταλλαγή μεταχειρισμένων αντικειμένων εντός του αυτού Κράτους μέλους, δεν θα διέκιντο ευνόικως σε μία τέτοια φορολόγηση, η οποία, επί πλέον, στην σημερινή κατάσταση του κοινοτικού δικαίου, είναι αδύνατος, διότι η οδηγία (άρθρο 13, Β, γ) επιβάλλει στα Κράτη μέλη να απαλλάσσουν την παράδοση αγαθών, για τα οποία καταβλήθη κατά την αγορά τους ΦΠΑ μὴ δυναμένοι να εκπέσει (άρθρο 17 παράγραφος 6).

Γιά να υπάρξει, έστω και μερικώς επιστροφή ΦΠΑ κατά την εξαγωγή από την Γαλλία, χώρα στην οποία εχρησιμοποιήθη επίσης το πλοίο, θα έπρεπε, κατά την

πώληση που έπραγματοποίησε ο Nanni, να προσδιορισθεί, αφ' ενός, «τό κατάλοιπο» φόρου που είναι ενσωματωμένο στην τιμή την οποία κατέβαλε αυτός και, αφ' ετέρου, να καταλογισθεί και να καταβληθεί ο ΦΚΕ, ο οποίος αντιστοιχεί στην μεταγενέστερη χρήση του πλοίου από τον Van Zanten στις Κάτω Χώρες.

Τόσο τα Κράτη μέλη όσο και τα κοινοτικά όργανα, τα οποία υπέβαλαν γραπτές ή προφορικές παρατηρήσεις κατά την παρούσα διαδικασία, υπεγράμμισαν τις διοικητικής φύσεως συνέπειες που θα είχε κάτι τέτοιο, συνέπειες οι οποίες, σε όρισμένες περιπτώσεις, θα ήταν δυσανάλογες προς συμφέροντα που διακυβεύονται. Οι ιδιώτες που προβαίνουν σε τέτοιου είδους συναλλαγές θα έπρεπε να καταστούν λογιστές και εισπράκτορες φόρων.

Πέραν αυτών των δυσχερών διοικητικών προβλημάτων, υπάρχει μία πολύ σοβαρότερη δυσκολία. Αφορά τον μεταξύ Κρατών μελών τρόπο κατανομής του προϊόντος που αποφέρει ο επιβαλλόμενος επί της χρήσεως ενός μεταχειρισμένου αντικειμένου ΦΠΑ, αναλόγως του αν η χρήση αυτή γίνεται καθ' ολοκληρίαν στο κράτος καταγωγής του αγαθού ή, όπως στην προκειμένη περίπτωση, συνεχίζεται σε άλλο Κράτος μέλος, ενώ οι τρόποι επιβολής φόρου στο κράτος καταγωγής διαφεύγουν από τον έλεγχο του κράτους εισαγωγής και αντιθέτως. Η πρώτη αιτιολογική σκέψη της προτάσεως της Έπιτροπής περί ενός κοινοτικού συστήματος φόρου εφαρμοζομένου στον τομέα των μεταχειρισμένων αντικειμένων θέτει το πρόβλημα: το εν λόγω σύστημα «πρέπει να παρέχει την δυνατότητα άποφυγής της έκτροπής του ρεύματος του εμπορίου εντός της Κοινότητας και να διασφαλίζει ότι η εφαρμογή του κοινοτικού συντελεστού επί των εν λόγω συναλλαγών καταλήγει σε δίκαια αποτελέσματα σε όλα τα κράτη σε ό,τι αφορά τους ίδιους πόρους».

5. Προσθέτω, μαζί με την Ιταλική κυβέρνηση, ότι, όσον αφορά τό ένδεχόμενο αποτέλεσμα μιας διπλής φορολογίας σέ περίπτωση εξαγωγής πρós άλλο Κράτος μέλος, έχετε άποφανθεί με την απόφασή σας Larsen τής 29ης Ιουνίου 1978 (Rec. σ. 1560):

«ή συνθήκη ΕΟΚ δέν περιλαμβάνει καμμία διάταξη πού νά άπαγορεύει τά άποτελέσματα τής διπλής φορολογίας του είδους αυτού».

άν καί είναι, χωρίς άμφιβολία, εύκαιρά ή κατάργηση τέτοιου είδους άποτελεσμάτων, πρós τό συμφέρον τής ελευθέρας κυκλοφορίας των έμπορευμάτων, ή κατάργηση αυτή θά ήδύνατο νά προκύψει μόνο από την έναρμόνιση των έθνικών συστημάτων δυνάμει του άρθρου 99 ή ένδεχομένως του άρθρου 100 τής συνθήκης» (τριακοστή τρίτη καί τριακοστή, τετάρτη σκέψη).

Γιά νά άπαλειφθεί ή διαφορετική μεταχείριση κατά τής όποίας βάλλουν ό Van Zanten καί ή εταιρία Gaston Schul θά έπρεπε:

— νά καταργηθεί ή άπαλλαγή από τον ΦΠΑ των πωλήσεων μεταχειρισμένων

άντικειμένων στό έσωτερικό των Κρατών μελών από ιδιώτη σέ ιδιώτη,

— νά προβλεφθεί κατάλληλος συντελεστής ΦΠΑ γιά τίς έν λόγω πωλήσεις

καί

— στην περίπτωση πού τά έν λόγω αντικείμενα έξάγονται σέ Κράτος μέλος διαφορετικό από τό κράτος στό όποιο έπωλήθησαν ως μεταχειρισμένα, νά τυγχάνουν του εύεργετήματος επιστροφής κατά την εξαγωγή.

Κάτι τέτοιο προϋποθέτει την πλήρη ένοποίηση τής φορολογικής δάσεως καί προσέγγιση, μάλλον ένοποίηση, των συντελεστών. Δέν δύναται νά ύποστηριχθεί ότι ή έκτη όδηγία είναι παράνομος, διότι δέν προβλέπει όλους αυτούς τους τρόπους. Η έλλειψη ενός είδικου κοινοτικού συστήματος γιά τά μεταχειρισμένα αντικείμενα δέν δύναται νά καλυφθεί κηρύσσοντας άπλως άκυρο τό άρθρο 2 σημείο 2 τής όδηγίας, την στιγμή πού ή έν λόγω έλλειψη δύναται νά καλυφθεί κατά διαφόρους τρόπους. Η μόνη δυνατή όδός είναι ή προσφυγή στό άρθρο 99 τής συνθήκης.

Προτείνω νά άπαντήσετε ως έξης στα ύποβληθέντα έρωτήματα:

— Τό άρθρο 2 σημείο 2 τής έκτης όδηγίας του Συμβουλίου, τής 17ης Μαΐου 1977, περί έναρμόνισης των νομοθεσιών των Κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου έργασιών, είναι έγκυρο, κατά τό μέτρο πού προβλέπει ότι κάθε Κράτος μέλος επιβάλλει φόρο προστιθεμένης άξίας επί τής εισαγωγής από ιδιώτη ενός μεταχειρισμένου πλοίου, τό όποιο προέρχεται από άλλο Κράτος μέλος, έστω καί άν ή παράδοση ενός τέτοιου έμπορεύματος δέν θά υπέκειτο στον έν λόγω φόρο εάν έπραγματοποιείτο υπό τίς αυτές προϋποθέσεις έντός του ενός ή του άλλου των έν λόγω Κρατών μελών.