2) Οι διαφορές προθεσμιών που προβλέπει μια εθνική νομοθεσία στον τομέα της φορολογίας λόγω εισαγωγής και της φορολογίας κατά την εσωτερική ρύθμιση μπορούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να συνιστούν παράβαση των διατάξεων του άρθρου 95 της Συνθήκης. Ωστόσο, οι περίοδοι δηλώσεως που χρησιμοποιούνται ως περίοδοι αναφοράς για τον υπολογισμό της καθαρής φορολογικής κατάστασης των υποκειμένων σε φόρο κατά την εσωτερική ρύθμιση δεν πρέπει, στο παρόν στάδιο εξελίξεως της κοινοτικής νομοθεσίας, να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να γίνει σύγκριση των προθεσμιών πληρωμής. Υπό τις περιστάσεις αυτές, νομοθετικές διατάξεις, όπως αυτές που περιέγραψε ο εθνικός δικαστής, δεν περιέχουν στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν δυσμενή διάκριση, κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης.

Mackenzie Stuart Koopmans Bahlmann Galmot

Pescatore O'Keeffe Bosco Due Κακούρης

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 10 Ιουλίου 1984.

Κατ' εντολή
του γραμματέα

D. Louterman

Υπάλληλος διοικήσεως

Ο πρόεδρος

A. J. Mackenzie Stuart

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ G. FEDERICO MANCINI ΠΟΥ ΑΝΑΠΤΥΧΘΗΚΑΝ ΣΤΙΣ 29 ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ 1984 [1]

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Στην παρούσα προδικαστική υπόθεση ερωτάσθε αν, σύμφωνα με τη Συνθήκη ΕΟΚ και το παράγωγο δίκαιο στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ), τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν διαφορετικές προθεσμίες από εκείνες που προβλέπει η ρύθμιση του ΦΠΑ των εγχωρίων συναλλαγών για τη δήλωση και την καταβολή του φόρου που επιβάλλεται λόγω εισαγωγής.

1 — Μετάφραση από τα ιταλικά.

Η εταιρία Dansk Denkavit ApS, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, εισάγει από τις Κάτω Χώρες προς τη Δανία ζωοτροφές. Με αίτησή της έχει καταχωριστεί ως εταιρία εισαγωγών και, επομένως, υποχρεούται να τηρεί τις υποχρεώσεις που προβλέπονται για τους οφειλέτες ΦΠΑ λόγω εισαγωγής. Η δανική κανονιστική ρύθμιση είναι από εκείνες ακριβώς που προβλέπουν διαφορετικής διάρκειας προθεσμίες για το φόρο λόγω εισαγωγής και για τον εσωτερικό φόρο. Επειδή θεώρησε ότι το σύστημα αυτό δημιουργεί δυσμενείς διακρίσεις η εταιρία Denkavit ζήτησε από το υπουργείο φορολογίας (3 Ιουνίου 1981) να της επιτρέπει να υπολογίζει τον ΦΠΑ τον οποίο οφείλει να καταβάλλει σύμφωνα με τον τρόπο που έχει καθοριστεί για τον ΦΠΑ επί των εγχωρίων συναλλαγών. Μετά την απόρριψη της αίτησής της προσέφυγε στο Østre Landsret ισχυριζόμενη ότι η εν λόγω ρύθμιση είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Με Διάταξη της 2ας Μαρτίου 1983 το δωδέκατο τμήμα του εν λόγω δικαστηρίου ανέβαλε την έκδοση οριστικής αποφάσεως προκειμένου να σας υποβάλει τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 77/388, της 17ης Μαΐου 1977 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) και του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ.

2. Λίγα λόγια για τη δανική νομοθεσία. Κύριες πηγές αποτελούν ο νόμος περί ΦΠΑ, που δημοσιεύτηκε την 1η Ιουλίου 1982, με τον αριθμό 369, και ο νόμος περί δασμών που δημοσιεύτηκε στις 15 Δεκεμβρίου 1982, με αριθμό 659. Ο τρόπος καταβολής του εσωτερικού φόρου ρυθμίζεται με το άρθρο 20, εδάφιο 1, του πρώτου νόμου. Η υποκείμενη σε ΦΠΑ επιχείρηση υποχρεούται να δηλώσει στις αρμόδιες αρχές, το βραδύτερο 20 ημέρες μετά τη λήξη της κάθε περιόδου δηλώσεως (που κατά κανόνα είναι τρίμηνη), το ποσό του φόρου που έχει εισπράξει επί του φορολογητέου κύκλου εργασιών της (δηλαδή φόρου που καταβάλλεται στο επόμενο στάδιο) και του φόρου που της έχει χρεώσει στο τιμολόγιο ο προμηθευτής της (φόρος που καταβάλλεται στο προηγούμενο στάδιο). Η διαφορά μεταξύ των δύο ποσών συνιστά την καθαρή φορολογική οφειλή, η οποία καθίσταται απαιτητή ένα μήνα μετά τη λήξη της περιόδου δηλώσεως και πρέπει να καταβληθεί, αν είναι θετική, μέσα στις επόμενες είκοσι ημέρες.

Αντίθετα, σε ό,τι αφορά τα εμπορεύματα που έχουν εισαχθεί από άλλο κράτος μέλος, ο τρόπος υπολογισμού και καταβολής καθορίζεται από το νόμο περί δασμών. Το άρθρο 85 του εν λόγω νόμου καθορίζει σε ένα μήνα την προθεσμία δήλωσης και προβλέπει ότι οι φόροι επί των εμπορευμάτων που έχουν εκτελωνιστεί κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου καταβάλλονται πριν από το τέλος του μήνα που ακολουθεί μετά τη λήξη της εν λόγω περιόδου.

Τελικά, αν στηριχθούμε στους υπολογισμούς του παραπέμποντος δικαστηρίου, προς εξόφληση της καθαρής φορολογικής τους οφειλής οι επιχειρήσεις διαθέτουν, από τη στιγμή της παράδοσης ή της έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθού ή για παροχή υπηρεσίας, μέση περίοδο πίστωσης δύομισι μηνών. Στην περίοδο αυτή προστίθενται 20 ημέρες για την καταβολή. Αντίθετα, στην περίπτωση ΦΠΑ λόγω εισαγωγής η μέση περίοδος πίστωσης είναι ενάμισης μήνας από τη στιγμή εκτελωνισμού του εμπορεύματος.

3. Και έρχομαι στην εξέταση των ερωτημάτων που σας υπέβαλε το Østre Landsret. Το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά πρώτα αν η προαναφερθείσα έκτη οδηγία και ιδίως τα άρθρα 10, 22 και 23 αυτής «πρέπει να ερμηνευτούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν σ' ένα κράτος μέλος να ορίσει περιόδους τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού και προθεσμίες καταβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας που επιβάλλεται επί των εισαγωγών εμπορευμάτων προελεύσεως άλλου κράτους μέλους τηρώντας μεν τις χρονικές περιόδους που

αναφέρονται στο άρθρο 22, παράγραφος 4, της οδηγίας, αλλά καταλήγοντας, κατά μέσο όρο, σε πολύ πιο σύντομες προθεσμίες καταβολής του φόρου αυτού στο Δημόσιο εκ μέρους των εγγεγραμμένων στο οικείο μητρώο επιχειρήσεων εισαγωγής από τη μέση προθεσμία καταβολής που παρέχεται κατά κανόνα στις εγγεγραμμένες επιχειρήσεις του ίδιου αυτού κράτους μέλους, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι επιχειρήσεις εισαγωγής, για την καταβολή στο δημόσιο του καθαρού ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας επί του συνολικού κύκλου εργασιών (καθαρή φορολογική οφειλή)».

Ας εξετάσουμε το περιεχόμενο των κανόνων στους οποίους αναφέρεται το δανικό δικαστήριο. Το άρθρο 10 αφού δίνει τον ορισμό της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου προβαίνει στη διάκριση των χρονικών σημείων ανάλογα με το αν ο φόρος αφορά πράξεις που έγιναν στο εσωτερικό ή εισαγωγές. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή κατά την οποία το αγαθό εισάγεται στη χώρα. Στην πρώτη περίπτωση τα ίδια φαινόμενα επέρχονται κατά το χρόνο της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. Στην περίπτωση που οι πράξεις αυτές συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές.

Τα άρθρα 22 έως 24 αναφέρονται στις υποχρεώσεις των οφειλετών του φόρου και προβαίνουν επίσης σε διάκριση ανάλογα με το αν ο ΦΠΑ είναι επί των εγχωρίων συναλλαγών ή λόγω εισαγωγής. Για το νομικό καθεστώς που ισχύει στο εσωτερικό το άρθρο 22, παράγραφος 4, ορίζει ότι κάθε υποκείμενος σε φόρο οφείλει να καταθέτει δήλωση εντός προθεσμίας καθοριζομένης από τα κράτη μέλη, η οποία πάντως δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δύο μήνες από τη λήξη κάθε περιόδου δηλώσεως. Με τη σειρά της, η τελευταία αυτή προθεσμία μπορεί να καθορίζεται από τα κράτη ως μηνιαία, δίμηνη, τρίμηνη ή και ακόμα μεγαλύτερη, χωρίς ωστόσο να υπερβαίνει το έτος. Τέλος, η παράγραφος 5 ορίζει ότι «κάθε υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την υποβολή της περιοδικής του δηλώσεως. Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν άλλο χρόνο καταβολής του ποσού ή να εισπράττουν προσωρινές καταβολές».

Ως προς τον ΦΠΑ λόγω εισαγωγής, το άρθρο 23 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη «καθορίζουν τις λεπτομέρειες της δηλώσεως και της συνακολούθου καταβολής»· ακολούθως, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να «ορίζουν ότι για τις εισαγωγές αγαθών, που πραγματοποιούνται από τους υποκειμένους στο φόρο ή τους υποχρέους ... ο οφειλόμενος λόγω της εισαγωγής φόρος προστιθεμένης αξίας δεν καταβάλλεται κατά το χρόνο της εισαγωγής», υπό τον όρο ότι «ο φόρος αυτός αναγράφεται σε δήλωση που συντάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 4».

Νομίζω ότι οι διατάξεις αυτές είναι πολύ σαφείς. Όσον αφορά το σύστημα του εσωτερικού φόρου, η οδηγία καθορίζει τρεις χρόνους για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που υπέχουν οι οφειλέτες του φόρου. Ο πρώτος είναι η περίοδος δηλώσεως και, ως προς αυτήν, η υποχρέωση που υπέχουν τα κράτη αφορά τη μέγιστη διάρκειά της: δεν μπορεί να υπερβεί το έτος. Ο δεύτερος αφορά την προθεσμία δηλώσεως και, στην περίπτωση αυτή επίσης, τα κράτη δεν μπορούν να υπερβούν ένα ορισμένο μέγιστο όριο: η δήλωση πρέπει να πραγματοποιηθεί μέσα στους δύο μήνες από τη λήξη της περιόδου δηλώσεως. Ο τρίτος χρόνος είναι η προθεσμία για την καταβολή της καθαρής φορολογικής οφειλής ή για είσπραξη των τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού, ο δε κανόνας είναι ότι η προθεσμία αυτή συμπίπτει με την υποβολή της

δηλώσεως. Ωστόσο, τα κράτη διατηρούν τη δυνατότητα να παρατείνουν τη λήξη της, για την περίπτωση δε αυτή η οδηγία δεν καθορίζει καν ανώτατο χρονικό όριο που μπορούν να χορηγήσουν για την παράταση αυτή.

Αντίθετα, σε ό,τι αφορά το φόρο λόγω εισαγωγής, η βασική αρχή είναι ότι ο ΦΠΑ πρέπει να καταβληθεί κατά το χρόνο εισαγωγής του αγαθού. Στην περίπτωση, όμως, που τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της ευχέρειας που διαθέτουν να καθορίσουν διαφορετική προθεσμία, ο ΦΠΑ πρέπει να αναγραφεί «σε δήλωση που συντάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 4», δηλαδή σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εσωτερική ρύθμιση.

Κατά συνέπεια, η οδηγία αφήνει στα κράτη μέλη ευρύ περιθώριο διακρίσεως ως προς τις περιόδους των υποχρεώσεων που υπέχουν οι οφειλέτες του φόρου. Ειδικότερα, καμία από τις διατάξεις της δεν επιβάλλει ομοιόμορφες προθεσμίες για τη δήλωση και την καταβολή του φόρου ή των τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού στο πλαίσιο του φόρου επί των εγχωρίων συναλλαγών ή του φόρου λόγω εισαγωγής. Κατά της διαπιστώσεως αυτής δεν μπορεί επίσης να γίνει επίκληση της παραπομπής που κάνει το άρθρο 23 στο άρθρο 22, παράγραφος 4. Πράγματι, θεωρώ προφανές ότι η παραπομπή αυτή δεν αφορά τις εν λόγω προθεσμίες (οι οποίες εξάλλου ρυθμίζονται στο άρθρο 22, παράγραφος 5), αλλά απλώς τον *τρόπο συντάξεως* των περιοδικών δηλώσεων. Η παράγραφος 4, εδάφιο 2, αναφέρεται ακριβώς στο θέμα αυτό.

4. Το Østre Landsret σας ερωτά επίσης «ποια σημασία πρέπει να αποδοθεί στο γεγονός ότι μπορεί να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας σχετικά με την τμηματική καταβολή έναντι λογαριασμού και την καταβολή του ΦΠΑ λόγω εισαγωγής συνεπάγονται μέση προθεσμία καταβολής για τους εισαγωγείς που αντιστοιχεί ορθώς με την προθεσμία καταβολής της τιμής αγοράς, μαζί με τον ΦΠΑ, την οποία επιτυγχάνουν κατά μέσο όρο οι αγοραστές του ίδιου, εμπορικού κλάδου από τους προμηθευτές τους όταν αγοράζουν εμπορεύματα που έχουν παραχθεί στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

Όπως προανέφερα, στον τομέα των προθεσμιών για την καταβολή του ΦΠΑ και για την είσπραξη των τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού λόγω εισαγωγής, η έκτη οδηγία παρέχει στα κράτη ευρεία διακριτική ευχέρεια. Οι λόγοι, λοιπόν, που ωθούν τα κράτη μέλη να ορίζουν λίγο πολύ μεγάλες προθεσμίες και μαλίστα προθεσμίες όμοιες με αυτές που ισχύουν στο πλαίσιο του εσωτερικού φόρου δεν μπορούν να χρησιμεύσουν ως βασικό κριτήριο για την ερμηνεία των κανόνων της οδηγίας.

5. Με το τρίτο του ερώτημα το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά αν ο καθορισμός διαφορετικών προθεσμιών για τη δήλωση και την καταβολή του ΦΠΑ επί των εγχωρίων συναλλαγών και του ΦΠΑ λόγω εισαγωγής αντίκειται προς το άρθρο 95 της Συνθήκης. Σύμφωνα με τις δύο πρώτες παραγράφους του εν λόγω άρθρου, «κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα ... [και] εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων».

Όπως είναι γνωστό, μέσα στο σύστημα που θεσπίζει η Συνθήκη οι εν λόγω κανόνες συμπληρώνουν τις διατάξεις που αφορούν την κατάργηση των δασμών και των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος· στοχεύουν, δηλαδή, στη διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων αίροντας τα προστατευτικά μέτρα που προκύπτουν από τη θέσπιση εσωτερικών φόρων που συνεπάγονται δυσμενή διάκριση των αγαθών προελεύσεως άλλων κρατών

μελών. Φυσιολογικά, η διάκριση προκύπτει από τη σύγκριση μεταξύ των εσωτερικών φόρων που πλήττουν τα εισαγόμενα προϊόντα και των φόρων που πλήττουν τα ανάλογα εγχώρια προϊόντα. Όπως έχετε ήδη αποφανθεί, προκειμένου να εφαρμοστεί ορθώς το άρθρο 95 πρέπει να συγκριθούν, «από φορολογικής απόψεως, τα προϊόντα αυτά λαμβανομένων υπόψη, σε κάθε στάδιο της παραγωγής ή της εμπορίας, τόσο του φορολογικού συντελεστού όσο και της βάσεως επιβολής του και του τρόπου εισπράξεώς του» (βλέπε πρόσφατα απόφαση της 5. 5. 1982, στην υπόθεση 15/81, Schul κατα Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Συλλογή 1982, σ. 1409, σκέψη 27).

Στη διατύπωση αυτή η φράση «σε κάθε στάδιο της παραγωγής ή της εμπορίας» νομίζω ότι ενέχει ιδιαίτερη σημασία: η σύγκριση δηλαδή μεταξύ των φορολογικών επιβαρύνσεων πρέπει να γίνεται σε σχέση με το ίδιο στάδιο εμπορίας. Μπορεί να γίνει η σύγκριση αυτή στην προκειμένη περίπτωση; Νομίζω πως όχι και γι' αυτό το λόγο πιστεύω ότι το πρόβλημα που σας έθεσε το Østre Landsret δεν μπορεί να επιλυθεί με βάση το προηγούμενο της αποφάσεως της 27ης Φεβρουαρίου 1980, υπόθεση 55/79, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Raccolta 1980, σ. 481. Πράγματι, με την απόφαση αυτή έγινε δεκτό ότι ένα κράτος μέλος προβαίνει σε δυσμενή διάκριση εις βάρος των εισαγομένων προϊόντων όταν, αναφορικά με το φόρο καταναλώσεως, η νομοθεσία του προβλέπει προθεσμίες καταβολής, από τις οποίες επωφελούνται μόνο οι εντόπιοι παραγωγοί· στην περίπτωση όμως εκείνη συνέτρεχε η προϋπόθεση που απαιτείται, βάσει της νομολογίας σας, για την εφαρμογή του άρθρου 95.

Στην παρούσα περίπτωση, όπως προανέφερα, η προϋπόθεση αυτή δεν συντρέχει· ο λόγος δε είναι ο ατελής χαρακτήρας της κοινοτικής εναρμόνισης στον τομέα του ΦΠΑ ή, αν προτιμάτε, ο παράγων ρήξεως που υπάρχει σ' ένα σύστημα φορολογίας καθεαυτό ουδέτερο τόσο στο εσωτερικό όσο και στο διεθνές επίπεδο και που οφείλεται στην ύπαρξη φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών. Είναι γνωστό ότι τα σύνορα αυτά προορίζονται να καταργηθούν· εφόσον, όμως, ισχύουν και όσο θα υπάρχει, κατά συνέπεια, ένας «ΦΠΑ λόγω εισαγωγής», ο φόρος αυτός θα είναι αναγκαστικά *sui generis* και θα διέπεται από ίδιους κανόνες. Ειδικότερα, δεν μπορεί να απαιτηθεί από τα κράτη μέλη να θεσπίσουν ομοιόμορφες προθεσμίες καταβολής για τους φόρους αυτούς και για τους φόρους που ισχύουν στο εσωτερικό· κάτι τέτοιο δεν μπορεί να απαιτηθεί από αυτά — και αυτό είναι το κρίσιμο σημείο — διότι οι δύο αυτές προθεσμίες αφορούν διαφορετικά στάδια εμπορίας. Αρκεί να σημειωθεί ότι, στο εσωτερικό πλαίσιο, η καταβολή του ΦΠΑ συνδέεται με *εκχώρηση*· κατά την εισαγωγή συνδέεται με *αγορά*.

6. Μπορεί να αντιταχθεί ότι η απάντηση αυτή είναι τυπολατρική. Πράγματι, η εταιρία Dansk Denkavit την αποκρούει και υπογραμμίζει ιδίως τα φορολογικά πλεονεκτήματα που αρύονται οι επιχειρηματίες της εσωτερικής αγοράς από τη διαφορά μεταξύ των προθεσμιών καταβολής. Οι επιχειρηματίες αυτοί, τονίζει, διατηρούν επί μακρότερο χρόνο το κεφάλαιο που αντιστοιχεί στη φορολογική τους οφειλή και αποκομίζουν κέρδος από τους τόκους, γεγονός που τους παρέχει τη δυνατότητα να εφαρμόζουν χαμηλότερες τιμές. Πώς λοιπόν να μην αναγνωριστεί η ύπαρξη της δυσμενούς φορολογικής διακρίσεως που απαγορεύει το άρθρο 95;

Το επιχείρημα είναι ευλογοφανές, αλλά όχι πειστικό. Ας υποθέσουμε ότι είναι ορθή η βάση του συλλογισμού: δηλαδή ας μη λάβουμε υπόψη τα διαφορετικά στάδια εμπορίας, στα οποία αναφέρονται οι προθεσμίες που καθορίζονται για τον ΦΠΑ λόγω εισαγωγής και για τον ΦΠΑ επί των εγχωρίων συναλλαγών προβαίνοντας στη σύγκριση δύο ομογενών καταστάσεων όπως είναι η κατάσταση του εισαγωγέα και η κατάσταση του *αγοραστή* στη δανική αγορά. Όπως ήδη ανέφερα (ανωτέρω, παρά-

γραφος 2) προβλέπονται νόμιμες προθεσμίες που αντιστοιχούν σε μέση περίοδο πιστώσεως ενάμιση μήνα για τη δήλωση και την καταβολή του ΦΠΑ από τον πρώτο.
Αντίθετα, σε ό, τι αφορά το δεύτερο, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι εμπορικές πρακτικές και ιδίως οι περίοδοι πιστώσεως που χορηγεί ο προμηθευτής, εφόσον εισπράττει τα φόρο. Τόσο λοιπόν η Επιτροπή όσο και η καθής κυβέρνηση απέδειξαν (και το Østre Landsret επιβεβαιώνει με το δεύτερο ερώτημά του) ότι στη Δανία οι περίοδοι αυτοί είναι κατά μέσο όρο 45 ημέρες. Ακόμη και αν το θέμα εξεταστεί από μη τυπολατρική άποψη, όπως προτιμά η εταιρία Denkavit, δεν είναι δυνατό να γίνει λόγος για δυσμενή διάκριση.

7. Το τελευταίο ερώτημα του παραπέμποντος δικαστηρίου αναφέρεται στην τύχη της έκτης οδηγίας, στην περίπτωση κατά την οποία τα παρόμοια με το δανικό συστήματα θεωρηθούν ως ασυμβίβαστα με το άρθρο 95 της Συνθήκης. Δεδομένου ότι κατά τη γνώμη μου δεν συντρέχει παρόμοιο ασυμβίβαστο (βλέπε παραγράφους 5 και 6), νομίζω ότι το ερώτημα είναι άνευ αντικειμένου.

8. Κατ' ακολουθία των σκέψεων που προεκτέθηκαν προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε το δωδέκατο τμήμα του Østre Landsret με Διάταξη της 2ας Μαρτίου 1983 στην υπόθεση Dansk Denkavit ApS κατά Ministeriet for skatter og afgifter:

1. Η έκτη οδηγία του Συμβουλίου 77/388, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ιδίως τα άρθρα της 10, 22 και 23), πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να καθορίσουν διαφορετικές προθεσμίες για τη δήλωση και την καταβολή του φόρου ανάλογα με το αν πρόκειται για εισαγόμενα εμπορεύματα ή για εμπορεύματα που υπόκεινται σε εσωτερικό φόρο.

2. Δεδομένου ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίζουν διαφορετικές προθεσμίες για τη δήλωση και την καταβολή του φόρου ανάλογα με το αν πρόκειται για εντόπια εμπορεύματα ή για εισαγόμενα εμπορεύματα, οι λόγοι που διέπουν, εντός των κρατών μελών, τον καθορισμό των εν λόγω προθεσμιών δεν έχουν επιπτώσεις ως προς την ερμηνεία της οδηγίας.

3. Το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να καθορίζουν διαφορετικές προθεσμίες για τη δήλωση και την καταβολή του φόρου ανάλογα με το αν πρόκειται για ΦΠΑ λόγω εισαγωγής ή για ΦΠΑ επί των εγχωρίων συναλλαγών.