ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
ΤΗΣ 28ης ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ 1984 [1]

Senta Einberger
κατά Hauptzollamt Freiburg
(αίτηση του Finanzgericht Baden-Württemberg για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Φόρος κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής — Λαθραία ναρκωτικά»

Υπόθεση 294/82

Περίληψη

Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Φόρος λόγω εισαγωγής — Επιβολή στα ναρκωτικά που ανήκουν στο παράνομο κύκλωμα — Δεν επιτρέπεται — Ποινική καταστολή των παραβάσεων — Αρμοδιότητα των κρατών μελών

(Οδηγίες του Συμβουλίου 67/228, άρθρο 2, και 77/388, άρθρο 2)

Οι παράνομες εισαγωγές ναρκωτικών στην Κοινότητα, οι οποίες μπορούν να προκαλέσουν μόνο τη λήψη κατασταλτικών μέτρων, δεν έχουν καμία σχέση με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση). Συνεπώς, το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι καμία οφειλή φόρου κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής δεν γεννάται κατά την παράνομη εισαγωγή στην Κοινότητα ναρκωτικών τα οποία δεν ανήκουν στο εμπορικό κύκλωμα που τελεί υπό την αυστηρή επίβλεψη των αρμόδιων αρχών με σκοπό τη χρησιμοποίηση των ναρκωτικών για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς. Η ερμηνεία αυτή ισχύει και για το άρθρο 2 της δεύτερης οδηγίας περί εναρμονίσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Η διαπίστωση αυτή δεν θίγει καθόλου την αρμοδιότητα των κρατών μελών να διώκουν τις παραβάσεις της νομοθεσίας τους περί ναρκωτικών και να επιβάλλουν τις προσήκουσες κυρώσεις, με όλες τις συνέπειες που συνεπάγονται οι παραβάσεις αυτές, ακόμα και χρηματικής φύσεως.

Στην υπόθεση 294/82,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Baden-Württemberg προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

1 — Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

SENTA EINBERGER, κατοίκου Schallstadt-Wolfenweiler,

και

HAUPTZOLLAMT FREIBURG,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ., 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους J. Mertens de Wilmars, πρόεδρο, T. Koopmans, K. Bahlmann και Y. Galmot, προέδρους τμήματος, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling και K. Κακούρη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. F. Mancini
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως

εκδίδει την ακόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

Η διάταξη παραπομπής, η εξέλιξη της διαδικασίας και οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν βάσει του άρθρου 20 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της ΕΟΚ έχουν συνοπτικά ως εξής:

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

1. Με απόφαση της 27ης Ιουλίου 1977, η οποία απέκτησε ισχύ δεδικασμένου, το

Landgericht του Freiburg καταδίκασε τη Senta Einberger, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, σε φυλάκιση ενός έτους με αναστολή για παράβαση του νόμου περί ναρκωτικών («Betäubungsmittelgesetz»).

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του Landgericht, η Einberger κατά το χρονικό διάστημα από την άνοιξη μέχρι το φθινόπωρο του 1974 πήγε πολλές φορές στη Βασιλεία της Ελβετίας, όπου πούλησε στο ζεύγος Winiger συνολικά 280 γραμμάρια μορφίνης, σε χωριστές ποσότητες των 30-100 γραμμαρίων, έναντι 150-170 ελβετικών φράγκων ανά γραμμάριο. Η μορφίνη είχε εισαχθεί λαθραία στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και κατόπιν μεταφέρθηκε στην Ελβετία από την προσφεύγουσα.

Σύμφωνα με το άρθρο 57, παράγραφος 2, του «Zollgesetz» (τελωνειακού νόμου), το Hauptzollamt (Κεντρικό Τελωνείο) του Freiburg, καθού στην κύρια δίκη, θεώρησε την προσφεύγουσα ως οφειλέτη εισαγωγικών δασμών ως προς τις ποσότητες των ναρκωτικών, επειδή είχε αγοράσει μετά τη γένεση, αλλά πριν την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής, τα εμπορεύματα που είχαν εισαχθεί παράνομα, ενώ γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι τα εμπορεύματα αυτά υπέκειντο σε δασμούς. Κατά συνέπεια, το Hauptzollamt, με πράξη επιβολής φόρου της 19ης Ιανουαρίου 1978, απαίτησε από την προσφεύγουσα την καταβολή φόρων λόγω εισαγωγής ύψους 10 960,30 γερμανικών μάρκων (DM) (5 712 DM ως δασμούς και 5 248,30 DM ως φόρο κύκλου εργασιών που επιβάλλεται κατά την εισαγωγή).

Η προσφεύγουσα, όταν η ένστασή της κατά της πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Baden-Württemberg.

2. Αναφερόμενο στην απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο στις 26 Οκτωβρίου 1982 (υπόθεση 240/81, Einberger, Συλλογή σ. 3699), το Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, IIο τμήμα, ζήτησε από το Δικαστήριο, με διάταξη της 29ης Οκτωβρίου 1982, να αποφανθεί επί του ακολούθου ζητήματος:

«Συμβιβάζεται η επιβολή φόρου κύκλου εργασιών για την εισαγωγή ναρκωτικών με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της 6ης οδηγίας του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ., 09/001, σ. 49 και επ.), εφόσον δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν δασμούς;»

3. Στο σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής, το Finanzgericht υπενθυμίζει ότι στην απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1982, που αναφέρθηκε παραπάνω, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι δεν μπορεί να επιβληθεί δασμός στις εισαγωγές μορφίνης. Παρατηρεί δε ότι κατά βάση τα επιχειρήματα κατά της επιβολής φόρου κύκλου εργασιών για την εισαγωγή είναι τα ίδια με τα επιχειρήματα για την επιβολή δασμών, δηλαδή το γεγονός ότι η μορφίνη δεν μπορεί, για παράδειγμα, να διατεθεί στο ελεύθερο ή νόμιμο εμπόριο.

4. Η διάταξη περί παραπομπής πρωτοκολλήθηκε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 1982.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού του Δικαστηρίου ΕΟΚ, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η γερμανική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Martin Seidel και Ernst Räder, η γαλλική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Jean-Paul Costes, και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από το νομικό της σύμβουλο Rolf Wägenbaur.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και μετά από ακρόαση του γενικού εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

Η *γερμανική κυβέρνηση* παρατηρεί καταρχάς ότι οι εισαγωγές των ναρκωτικών πραγματοποιήθηκαν πριν ή κατά τη διάρκεια του φθινοπώρου του 1974 και ότι επομένως εν προκειμένω δεν εφαρμόζεται η έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ομοιόμορφη φορολογική βάση), αλλά η δεύτερη οδηγία του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της διαρθρώσεως και των κανόνων εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ., 09/001, σ. 5), η οποία σταμάτησε να παράγει αποτελέσματα μόνο μετά την εφαρμογή της έκτης οδηγίας. Η γερμανική κυβέρνηση θεωρεί επομένως ότι η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να βασιστεί στη δεύτερη οδηγία.

Η γερμανική κυβέρνηση προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει την απάντηση ότι η επιβολή φόρου κύκλου εργασιών στην εισαγωγή ναρκωτικών συμβιβάζεται με το άρθρο 2, στοιχείο β), της δεύτερης οδηγίας, επειδή η διάταξη αυτή αφορά όλες τις εισαγωγές, νόμιμες ή μη, πράγμα που επιβεβαιώνεται από το γράμμα του άρθρου 7 της ίδιας οδηγίας. Κατά τη γερμανική κυβέρνηση, μόνο η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με το πνεύμα και τους στόχους του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας, με το οποίο το Συμβούλιο επιδίωκε μεταξύ άλλων

— να επιβάλει ένα γενικό φόρο καταναλώσεως,

— να εξασφαλίσει την ομοιόμορφη επιβάρυνση όλων των εμπορευμάτων, ανεξάρτητα από την καταγωγή τους και τον τρόπο της διαθέσεώς τους στο εμπόριο,

— να δημιουργήσει τις προϋποθέσεις για τον ακριβή συμψηφισμό στα σύνορα από άποψη φόρου κύκλου εργασιών, προκειμένου να επιτευχθεί η ουδετερότητα ως προς τους όρους του ανταγωνισμού στο διεθνές εμπόριο, και

— να εφαρμόσει την αρχή του κράτους προορισμού, η οποία εφαρμόζεται παγκόσμια ως προς τους έμμεσους φόρους.

Ενόψει του στόχου της ουδετερότητας του συστήματος αυτού ως προς τους όρους ανταγωνισμού έναντι των εγχώριων και των εισαγόμενων προϊόντων, ο φόρος κύκλου εργασιών για την εισαγωγή πρέπει να ισούται με το φόρο που επιβάλλεται στις εγχώριες παραδόσεις αγαθών της ίδιας κατηγορίας. Λόγω της σαφούς διατυπώσεως των διατάξεων της οδηγίας (βλ. αφενός μεν το άρθρο 2 β) σε συνδυασμό με το άρθρο 7, αφετέρου δε το άρθρο 2 α) σε συνδυασμό με το άρθρο 5), ο φόρος κύκλου εργασιών θα μπορούσε να μην επιβάλλεται στις αθέμιτες συναλλαγές μόνο βάσει ρητής διατάξεως περί εξαιρέσεως. Τέτοια όμως διάταξη δεν υπάρχει (βλ. το άρθρο 10 της οδηγίας).

Κατά τη γνώμη της γερμανικής κυβερνήσεως, το γεγονός ότι δεν υπάρχει τέτοια διάταξη περί εξαιρέσεως για τις απαγορευμένες συναλλαγές δεν αποτελεί παράλειψη του Συμβουλίου που οφείλεται σε παραδρομή, αλλά απορρέει από την αρχή της φορολογικής ισότητας, η οποία απαγορεύει την ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση των αθέμιτων πράξεων έναντι των θεμιτών. Η εφαρμογή των ποινικών διατάξεων δεν αρκεί για την καταπολέμηση της «αφανούς οικονομίας», αφού μάλιστα μερικές φορές από την παράνομη δραστηριότητα δεν ωφελείται ο ποινικώς υπεύθυνος, αλλά κάποιος άλλος. Εξάλλου, σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αδύνατη η επιβολή ποινής, οπότε εξακολουθεί να υφίσταται ως προς τους όρους του ανταγωνισμού το πλεονέκτημα που συνδέεται με τη φορολογική απαλλαγή. Η αρχή κατά την οποία η παράνομη πράξη δεν μπορεί να ευνοείται φορολογικά έναντι της νόμιμης εκφράζεται στο γερμανικό

φορολογικό δίκαιο στο άρθρο 40 του Abgabenordnung (φορολογικού κανονισμού) της 16ης Μαρτίου 1976, το οποίο ορίζει ότι

«δεν έχει σημασία για τη φορολόγηση αν ορισμένη συμπεριφορά που μπορεί να υπαχθεί εν όλω ή εν μέρει στο πραγματικό μιας φορολογικής διατάξεως αντιβαίνει σε απαγόρευση ή επιταγή του νόμου ή προσβάλλει τα χρηστά ήθη».

Αυτό μάλιστα ισχύει ιδιαίτερα επειδή στη φορολογική πρακτική η διοίκηση δεν είναι σε θέση να ελέγξει τη νομιμότητα της συμπεριφοράς σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Η γερμανική κυβέρνηση τονίζει εξάλλου ότι η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας προβλέπει ότι «το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας φθάνει στη μεγαλύτερη απλούστευση και στη μεγαλύτερη ουδετερότητα, όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατό γενικότερο ...». Για το λόγο ακριβώς αυτό η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της δεύτερης οδηγίας προβλέπει ότι, για να καταστεί δυνατή η εφαρμογή του συστήματος κατά τρόπο απλό και ουδέτερο, «είναι αναγκαίο να περιοριστούν τα ειδικά καθεστώτα και τα μέτρα εξαιρέσεως».

Εξάλλου, η γερμανική κυβέρνηση υπογραμμίζει το γεγονός ότι το άρθρο 7 της οδηγίας θέτει ως κριτήριο την είσοδο των εμπορευμάτων σε ένα κράτος μέλος χωρίς να λαμβάνει υπόψη την περαιτέρω τύχη τους.

Η γερμανική κυβέρνηση ισχυρίζεται επίσης ότι η ερμηνεία αυτή δεν μπορεί να αποκλειστεί από το γεγονός και μόνο ότι σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν επιτρέπεται η επιβολή δασμών στην εισαγωγή ναρκωτικών. Πράγματι, ενώ ο κύριος σκοπός των δασμών είναι η προστασία από τις εισαγωγές από τις τρίτες χώρες, στην περίπτωση του φόρου κύκλου εργασιών σε πρώτη μοίρα τίθενται φορολογικά συμφέροντα και η αρχή της ισότητας έναντι των όρων του ανταγωνισμού. Η υποχρέωση καταβολής του φόρου κύκλου εργασιών μπορεί να γεννάται πάντοτε ανεξάρτητα από την τελωνειακή οφειλή, ακόμη και αν η γένεσή της επιτρέπεται, βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της δεύτερης οδηγίας, να συνδεθεί με τη γένεση της τελωνειακής οφειλής.

Ο φόρος κύκλου εργασιών εντάσσεται ουσιαστικά σε σύστημα διαφορετικό από το σύστημα των δασμών, λόγω του διαφορετικού ρόλου που παίζει.

Κατά τη γνώμη της γερμανικής κυβερνήσεως, το άρθρο 2 6) της δεύτερης οδηγίας, σύμφωνα με την ερμηνεία που του δίνει, δηλαδή ότι όλες οι εισαγωγές, νόμιμες και παράνομες, υπόκεινται στο φόρο κύκλου εργασιών, δεν αντιβαίνει σε καμιά διάταξη του κοινοτικού δικαίου, ιδίως δε στο άρθρο 95 της συνθήκης ΕΟΚ, και στηρίζεται σε ασφαλή νομική βάση (τα άρθρα 99 και επ. της συνθήκης ΕΟΚ).

Τέλος, η γερμανική κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι στο φορολογικό τομέα, αντίθετα από ό,τι στον τελωνειακό, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να επιβάλλουν επιβαρύνσεις στις εισαγωγές ναρκωτικών.

Επικουρικά, η γερμανική κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η νομική κατάσταση που περιγράφηκε παραπάνω παραμένει αναλλοίωτη ως προς το αποτέλεσμά της μετά την έναρξη της ισχύος του άρθρου 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει την ίδια διατύπωση όπως το άρθρο 2 6) της δεύτερης οδηγίας και ορίζει ότι οι εισαγωγές υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Εξάλλου, ούτε το άρθρο 14 της οδηγίας αυτής ούτε η δεύτερη οδηγία προβλέπουν φορολογική απαλλαγή για τις εισαγωγές ναρκωτικών.

Κατά συνέπεια, η γερμανική κυβέρνηση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας στην εισαγωγή ναρκωτικών συμβιβάζεται με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

Η *γαλλική κυβέρνηση* θεωρεί αντίθετα ότι ο συλλογισμός που ακολούθησε το Δικαστήριο στις δύο αποφάσεις σχετικά με την επιβολή δασμών κατά την εισαγωγή ναρ-

κωτικών (6λ. τις αποφάσεις της 26. 10. 1982, υποθ. 221/81 και 240/81) πρέπει να εφαρμοστεί και στην προκειμένη διαφορά. Η γαλλική κυβέρνηση αναφέρεται επομένως στη θέση που είχε αναπτύξει στις υποθέσεις εκείνες και στην απόφαση του Δικαστηρίου ότι καμία τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται κατά την εισαγωγή ναρκωτικών που δεν μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο και υποστηρίζει ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή διαφορετική λύση για τη φορολογική οφειλή.

Σχετικά αναφέρει τρεις λόγους:

Πρώτον, το άρθρο 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας αφορά προφανώς μόνο τις εισαγωγές αγαθών που μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο. Δεύτερον, το άρθρο 10, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής επιτρέπει στα κράτη μέλη να συναρτούν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου προστιθέμενης αξίας με τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό που προβλέπονται για τους δασμούς και επομένως όσα αναφέρθηκαν σχετικά με την αβεβαιότητα της γενεσιουργού αιτίας ισχύουν πλήρως και στην προκειμένη υπόθεση. Τρίτον, ενόψει των τρόπων της επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας στις εισαγωγές και της πρακτικής που ακολουθούν οι γαλλικές αρχές, για τα ναρκωτικά που εισάγονται λαθραία πρέπει να καθιερωθεί επομένως ένα σύστημα πλήρους απαλλαγής από τις φορολογικές και τελωνειακές οφειλές.

Η γαλλική κυβέρνηση είναι της γνώμης ότι, αν και καμία διάταξη δεν το προβλέπει ρητά, από την ανάλυση των διατάξεων της έκτης οδηγίας, και συγκεκριμένα από τα άρθρα 5, 7, 9 και 10, συνάγεται ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας μπορεί να επιβληθεί μόνο στις παραδόσεις αγαθών, τις παροχές υπηρεσιών και τις εισαγωγές αγαθών που δεν απαγορεύονται για λόγους δημόσιας τάξης.

Επιπλέον, η γαλλική κυβέρνηση επικαλείται τις δυσχέρειες αποδείξεως της γενεσιουργού αιτίας, όταν τα ναρκωτικά δεν κατάσχονται κατά την εισαγωγή, αλλά έχουν πωληθεί ή μάλιστα καταναλωθεί. Αν στην περίπτωση αυτή ήταν δυνατό να γεννάται φορολογική οφειλή, η γένεση αυτή θα εξηρτάτο από το τυχαίο γεγονός της επιτυχίας των ερευνών και των ελέγχων. Και η γαλλική κυβέρνηση υπενθυμίζει στο σημείο αυτό ότι το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση 240/81 ότι θα ήταν άδικο να γίνεται διάκριση στα τελεωνειακά θέματα μεταξύ των ναρκωτικών που δεν ανακαλύπτονται και των ναρκωτικών που καταστρέφονται υπό τον έλεγχο των αρμόδιων αρχών, «δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή η επιβολή των δασμών θα εξηρτάτο από το τυχαίο γεγονός της ανακαλύψεως» (σκέψη 15).

Η γαλλική κυβέρνηση παρατηρεί, εξάλλου, ότι η απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή δεν προδικάζει καθόλου την εξουσία των κρατών μελών να διώκουν τους παραβάτες και δεν μπορεί να εμποδίσει την εφαρμογή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας για τις πράξεις που αφορούν λαθραία ναρκωτικά που στη συνέχεια χρησιμοποιήθηκαν για νόμιμους σκοπούς.

Τέλος, η γαλλική κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι στην υπόθεση 240/81 το Δικαστήριο περιορίστηκε να κρίνει μόνο τις παράνομες εισαγωγές ναρκωτικών. Προτείνει επομένως στο Δικαστήριο να κρίνει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος κύκλου εργασιών στην εισαγωγή ναρκωτικών άλλων από τα ναρκωτικά που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για ιατρικούς ή επιστημονικούς σκοπούς που επιτρέπονται από τα κράτη μέλη.

Η *Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων* ισχυρίζεται ότι το προδικαστικό ερώτημα συνδέεται άμεσα με την υπόθεση 240/81 και με όσα δέχτηκε το Δικαστήριο στην υπόθεση εκείνη. Πρέπει επομένως να ληφθεί ιδίως υπόψη το γεγονός ότι τα ναρκωτικά, όπως η μορφίνη, η ηρωίνη και η κοκαΐνη, είναι γενικά αναγνωρισμένα ως βλαβερά και ότι η εισαγωγή και εμπορία τους απαγορεύονται γι' αυτό το λόγο σε όλα τα κράτη μέλη, σύμφωνα με την Ενιαία Σύμβαση περί ναρκωτικών του 1961, εκτός από ένα περιορισμένο και αυστηρά ελεγχόμενο εμπόριο για τη νόμιμη χρήση των ναρκωτικών για ιατρικούς και φαρμακευτικούς σκοπούς.

Η Επιτροπή θεωρεί καταρχάς ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, οι «εισαγωγές αγαθών» υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας και από την άποψη αυτή δεν έχει σημασία αν η γενεσιουργός αιτία του φόρου μπορεί να καταλογιστεί στο φορολογούμενο. Υπάρχει «εισαγωγή» ενός αγαθού όταν το αγαθό εισέρχεται στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια του άρθρου 3. Σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 3, κατά την εισαγωγή η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο εισόδου του αγαθού στο εσωτερικό της χώρας.

Η Επιτροπή πάντως θεωρεί ότι δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι οι παράνομες εισαγωγές υπόκεινται στο φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή. Υπενθυμίζει ότι η έκτη οδηγία βασίζεται στα άρθρα 99 και 100 της συνθήκης ΕΟΚ και σκοπός της επομένως είναι η εναρμόνιση ή η προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών «προς το συμφέρον της κοινής αγοράς», και ότι ο σκοπός αυτός ανάγεται στους σκοπούς την πραγματοποίηση των σποίων επιδιώκει η Κοινότητα και οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 2 της συνθήκης ΕΟΚ, καθώς και στη δράση της Κοινότητας, που αφορά μεταξύ άλλων, σύμφωνα με το άρθρο 3, στοιχείο η), «την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών κατά το αναγκαίο μέτρο για τη λειτουργία της κοινής αγοράς». Οι εισαγωγές ναρκωτικών στην Κοινότητα, οι οποίες δεν μπορούν να έχουν ως συνέπεια παρά μόνο κατασταλτικά μέτρα, είναι τελείως ξένες προς τους σκοπούς και προς τις κατευθυντήριες αυτές γραμμές, όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση 240/81.

Σύμφωνα με την Επιτροπή, οι αιτιολογικές σκέψεις της έκτης οδηγίας επιβεβαιώνουν το γεγονός ότι το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας έχει ως σκοπό να συνεχιστεί

«η πραγματική ελευθέρωση της κυκλοφορίας των προσώπων, των αγαθών, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων, καθώς και η αλληλοδιείσδυση των οικονομιών» (τρίτη αιτιολογική σκέψη) «για να καταστεί τελικά δυνατή η πραγματοποίηση μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας πραγματικής εσωτερικής αγοράς» (τέταρτη αιτιολογική σκέψη).

Οι αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης και της δεύτερης οδηγίας σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας εκφράζουν το ίδιο πνεύμα. Άρα η παράνομη εισαγωγή ναρκωτικών είναι ξένη προς την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών, στην αλληλοδιείσδυση των οικονομιών και στην πραγματοποίηση μιας αληθινής εσωτερικής αγοράς, αφού συνήθως καταλήγει στην κατάσχεση του εμπορεύματος και δεν είναι δυνατή η ύπαρξη νόμιμου εμπορίου (εκτός από τις περιπτώσεις για τις οποίες υπάρχει άδεια των αρχών). Κατά συνέπεια, από την παράνομη εισαγωγή ναρκωτικών που δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορίας με σκοπό τη χρήση για επιστημονικούς ή ιατρικούς σκοπούς δεν γεννάται οφειλή φόρου κύκλου εργασιών λόγω της εισαγωγής.

Τέλος, η Επιτροπή παρατηρεί ότι στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών, αντίθετα από ό,τι στον τομέα των δασμών, η αρμοδιότητα της Κοινότητας για την εναρμόνιση περιορίζεται οπωσδήποτε σε μια δράση σύμφωνη με το «συμφέρον της κοινής αγοράς» ή με τη λειτουργία της,

πράγμα που θα μπορούσε να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι το ζήτημα αν για την παράνομη εισαγωγή ναρκωτικών μπορεί να επιβληθεί φόρος προστιθέμενης αξίας δεν έχει σχέση με τη λειτουργία της κοινής αγοράς και ότι η έκτη οδηγία δεν αφορά καθόλου τις παράνομες εισαγωγές ναρκωτικών, οπότε τα κράτη μέλη θα εξακολουθούσαν να είναι αρμόδια να ρυθμίζουν το ζήτημα αυτό. Η Επιτροπή πάντως αντιπαραθέτει το επιχείρημα ότι με την ερμηνεία αυτή των σχετικών διατάξεων της οδηγίας δεν λαμβάνεται υπόψη ότι έκτη οδηγία ρυθμίζει εξαντλητικά το ζήτημα.

III — Απάντηση στο ερώτημα που έθεσε το Δικαστήριο

Το Δικαστήριο κάλεσε την Επιτροπή να του παράσχει λεπτομερή περιγραφή των νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων και της πρακτικής που ακολουθούν τα τελωνεία σε κάθε κράτος μέλος σχετικά με την υποχρέωση καταβολής φόρου κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής και παράνομης εμπορίας ναρκωτικών, καθώς και των εθνικών διατάξεων φορολογικού δικαίου που αφορούν άμεσα τη γένεση της φορολογικής οφειλής. Η Επιτροπή υπέβαλε στις 21 Ιουλίου 1983 στο Δικαστήριο πίνακα σχετικά με τη νομική κατάσταση που επικρατεί στα διάφορα κράτη μέλη.

IV — Προφορική διαδικασία

Κατά τη συνεδρίαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1983 ανέπτυξαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους η προσφεύγουσα, εκπροσωπούμενη από το δικηγόρο R. Endriss, καθώς και η γερμανική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Ernst Röder, και η Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Wägenbaur.

Ο γενικός εισαγγελέας ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Νοεμβρίου 1983.

Σκεπτικό

1 Με διάταξη της 29ης Οκτωβρίου 1982, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 1982, το Finanzgericht της Βάδης-Βυρτεμβέργης υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την επιβολή του φόρου κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής στα ναρκωτικά που εισάγονται λαθραία.

2 Η κύρια δίκη αφορά τον προσδιορισμό του φόρου κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής που πρέπει να επιβληθεί σε ορισμένες ποσότητες μορφίνης οι οποίες, μετά την παράνομη εισαγωγή τους στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, πουλήθηκαν στην Ελβετία από την προσφεύγουσα στην κύρια δίκη κατά παράβαση του γερμανικού νόμου περί ναρκωτικών («Betäubungsmittelgesetz»). Για την πράξη αυτή η προσφεύγουσα καταδικάστηκε από γερμανικό ποινικό δικαστήριο σε φυλάκιση ενός έτους με αναστολή.

3 Το Finanzgericht αντιμετώπισε το πρόβλημα αν στη μορφίνη επιτρέπεται, βάσει του κοινοτικού δικαίου, να επιβληθεί φόρος κύκλου εργασιών. Το Finanzgericht υπενθυμίζει σχετικά ότι το Δικαστήριο έκρινε με την απόφασή του της 26ης Οκτωβρίου 1982 (Einberger, 240/81, Συλλογή σ. 3699) ότι η καθιέρωση του κοινού δασμολογίου δεν επιτρέπει πλέον στα κράτη μέλη να επιβάλλουν δασμούς στα ναρκωτικά που εισάγονται λαθραία, ανεξάρτητα από το αν τα ναρκωτικά αυτά ανακαλυφθούν ή μεταφερθούν εκτός του τελωνειακού εδάφους πριν από την ανακάλυψή τους, ενώ αφήνει πλήρη ελευθερία στα κράτη μέλη όσον αφορά την ποινική δίωξη των εγκλημάτων που διαπράχθηκαν.

4 Ως προς τα πραγματικά περιστατικά, το Finanzgericht παραπέμπει σ' αυτά που δέχτηκε στην υπόθεση 240/81, σύμφωνα με τα οποία στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν παρασκευάζεται μορφίνη και η ποσότητα της μορφίνης που πούλησε η προσφεύγουσα είχε εισαχθεί λαθραία στο γερμανικό έδαφος και κατόπιν είχε επανεξαχθεί με παράνομο τρόπο σε τρίτη χώρα. Το Finanzgericht αναφέρεται στην παραπάνω απόφαση του Δικαστηρίου και αναρωτιέται αν η απόλυτη απαγόρευση εισαγωγής και εμπορίας των ναρκωτικών, λόγω της οποίας αποκλείεται η επιβολή δασμών, δεν αποκλείει επίσης τη δυνατότητα να επιβάλλεται νόμιμα φόρος κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής.

5 Βάσει των σκέψεων αυτών, το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συμβιβάζεται η επιβολή φόρου κύκλου εργασιών για την εισαγωγή ναρκωτικών με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ., 09/001, σ. 49 επ.), εφόσον δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν δασμούς;»

6 Παρατηρείται καταρχάς ότι το Finanzgericht υποβάλλει το προδικαστικό ερώτημα αναφερόμενο στην έκτη οδηγία, ενώ από τη δικογραφία προκύπτει ότι οι εισαγωγές ναρκωτικών επί των οποίων πρέπει να αποφανθεί το Δικαστήριο πραγματοποιήθηκαν το 1974, δηλαδή πριν αρχίσει να ισχύει η οδηγία αυτή, επομένως όταν ίσχυε η δεύτερη οδηγία (ΕΕ ειδ. έκδ., 09/001, σ. 5). Πάντως, όσον αφορά τα κρίσιμα εν προκειμένω στοιχεία, δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ των δύο οδηγιών ούτε ως προς τη διατύπωση των σχετικών διατάξεων ούτε ως προς το

πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται οι διατάξεις αυτές. Κατά συνέπεια, η ερμηνεία που καλείται να δώσει το Δικαστήριο στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ισχύει ομοίως και για το άρθρο 2, στοιχείο 6), της δεύτερης οδηγίας.

7 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει ως εξής το πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας:

«1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή·

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

8 Διαπιστώνεται σχετικά ότι η έκτη οδηγία περιέχει σειρά ειδικών διατάξεων για το σύνολο των εισαγωγών, δηλαδή τόσο για την εισαγωγή στην Κοινότητα αγαθών που προέρχονται από τρίτες χώρες, όσο και για την εισαγωγή αγαθών που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος, διατάξεις που προβλέπονται μεταξύ άλλων στα άρθρα 3, 7, 10, παράγραφος 3, 11 Β, 14, 17 και 23 της οδηγίας αυτής.

9 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των πράξεων που αναφέρονται αφενός μεν στην πρώτη παράγραφο, αφετέρου δε στη δεύτερη παράγραφο του άρθρου 2, πράξεις που έχουν ως αφετηρία διαφορετικές οικονομικές και νομικές καταστάσεις.

10 Ορθά επομένως το παραπέμπον δικαστήριο υπέβαλε το προδικαστικό ερώτημα αποκλειστικά και μόνο σε σχέση με το άρθρο 2, δεύτερη παράγραφος, δηλαδή σε σχέση με την εισαγωγή, και πιο συγκεκριμένα με την εισαγωγή από τρίτη χώρα, όπως προκύπτει από τη διάταξη παραπομπής. Εξάλλου, το προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά την παράνομη εισαγωγή προϊόντων γενικά, αλλά μόνο την παράνομη εισαγωγή ναρκωτικών.

11 Ως προς το σημείο αυτό ανακύπτει το ερώτημα αν, εφόσον δεν υπάρχουν σχετικά ρητές διατάξεις της οδηγίας, η παράνομη εισαγωγή ναρκωτικών αποτελεί φορολογητέα πράξη ή αν η οδηγία έχει την έννοια ότι αφήνει στα κράτη μέλη την εξουσία να αποφασίσουν σχετικά.

12 Πρέπει καταρχάς να αναγνωριστεί ότι δεν είναι δυνατόν η οδηγία να έχει την έννοια ότι αφήνει το ζήτημα αυτό εκτός του πεδίου εφαρμογής της, με συνέπεια κάθε κράτος μέλος να μπορεί να αποφασίζει στο χώρο της δικαιοδοσίας του. Η ερμηνεία αυτή θα ήταν ασυμβίβαστη με το σκοπό που επιδιώκει η οδηγία, δηλαδή την ευρεία εναρμόνιση στον τομέα αυτό, ιδίως όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας.

13 Με αυτή την αφετηρία, από την όλη ρύθμιση και τους στόχους της έκτης οδηγίας συνάγεται επίσης ότι η οδηγία δεν επιτρέπει την επιβολή του ΦΠΑ στα ναρκωτικά κατά την παράνομη εισαγωγή τους στην Κοινότητα. Ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία αποκλείεται η επιβολή δασμών στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται η συναγωγή του παραπάνω συμπεράσματος, αφού η νομική κατάσταση, εν προκειμένω η γενεσιουργός αιτία του φόρου, είναι ουσιαστικά η ίδια και στις δύο περιπτώσεις.

14 Όσον αφορά τη μη επιβολή δασμών κατά την παράνομη εισαγωγή ναρκωτικών, υπενθυμίζεται η νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία καμία τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται κατά την εισαγωγή ναρκωτικών τα οποία δεν ανήκουν στο εμπορικό κύκλωμα που τελεί υπό την αυστηρά επίβλεψη των αρμοδίων αρχών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς (βλ. απόφαση της 5. 2. 1981, Horvath, 50/80, Συλλογή σ. 385, καθώς και τις αποφάσεις της 26. 10. 1982, Wolf, 221/81, Συλλογή σ. 3681, και Einberger, 240/81, Συλλογή σ. 3699).

15 Το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι, για τα ναρκωτικά που δεν ανήκουν στο εμπορικό κύκλωμα που ελέγχουν αυστηρά οι αρμόδιες αρχές ώστε να εξασφαλίζουν τη χρησιμοποίησή τους για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς, ισχύει εξ ορισμού πλήρης απαγόρευση εισαγωγής και εμπορίας στην Κοινότητα και ότι επομένως τα ναρκωτικά αυτά δεν υπόκεινται σε δασμό, εφόσον παραμένουν στο παράνομο κύκλωμα, ανεξάρτητα από το αν ανακαλυφθούν και καταστραφούν ή διαφύγουν την επίβλεψη των αρχών.

16 Ο συλλογισμός αυτός δεν μπορεί να περιοριστεί μόνο στην επιβολή εισαγωγικών δασμών, αλλά ισχύει και για την επιβολή του φόρου κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής.

17 Σχετικά πρέπει να τονιστεί ότι ο σκοπός των οδηγιών που αφορούν την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου

εργασιών είναι η καθιέρωση ενός ενιαίου συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας, και ιδίως μιας ομοιόμορφης φορολογικής βάσης σε κοινοτικό επίπεδο, όπως ακριβώς το κοινό δασμολόγιο καθιερώνει ένα κοινοτικό σύστημα για τους δασμούς.

18 Πράγματι, ορισμένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά των δύο αυτών φόρων είναι παρόμοια, αφού γενεσιουργός αιτία και των δύο φόρων είναι το γεγονός της εισαγωγής ενός αγαθού στην Κοινότητα και της εντάξεώς του στη συνέχεια στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών, και αφού αποτελούν και οι δύο στοιχεία της τιμής πωλήσεως τα οποία οι επιχειρηματίες υπολογίζουν με παρόμοιο τρόπο στα διαδοχικά στάδια της εμπορίας. Ο παραλληλισμός αυτός επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να συνδέσουν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής με τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό των δασμών.

19 Εξάλλου, στην παρούσα υπόθεση πρόκειται, όσον αφορά τόσο τον έναν όσο και τον άλλο φόρο, για εμπορεύματα των οποίων η ένταξη στο οικονομικό και εμπορικό κύκλωμα της Κοινότητας απαγορεύεται απολύτως εξ ορισμού.

20 Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, όπως έχει ήδη δεχτεί το Δικαστήριο σε σχέση με τους εισαγωγικούς δασμούς, οι παράνομες εισαγωγές ναρκωτικών στην Κοινότητα, οι οποίες μπορούν να προκαλέσουν μόνο τη λήψη κατασταλτικών μέτρων, δεν έχουν καμία σχέση με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας σχετικά με τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου και επομένως με τη γένεση οφειλής φόρου κύκλου εργασιών.

21 Η διαπίστωση αυτή δεν θίγει την αρμοδιότητα των κρατών μελών να διώκουν τις παραβάσεις της νομοθεσίας τους περί ναρκωτικών και να επιβάλλουν τις προσήκουσες κυρώσεις, με όλες τις συνέπειες που συνεπάγονται οι παραβάσεις αυτές, ακόμα και χρηματικής φύσεως.

22 Η απάντηση επομένως στο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι καμία οφειλή φόρου κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής δεν γεννάται κατά την παράνομη εισαγωγή στην Κοινότητα ναρκωτικών τα οποία δεν ανήκουν στο εμπορικό κύκλωμα που τελεί υπό την αυστηρή επίβλεψη των αρμόδιων αρχών με σκοπό τη χρησιμοποίηση των ναρκωτικών για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς. Η ερμηνεία αυτή ισχύει και για το άρθρο 2 της δεύτερης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

23 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η γερμανική κυβέρνηση, η γαλλική κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης το χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε, με διάταξη της 29ης Οκτωβρίου 1982, το Finanzgericht Baden-Württemberg, αποφαίνεται:

Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση) (ΕΕ ειδ. έκδ., 09/001, σ. 49), έχει την έννοια ότι καμία οφειλή φόρου κύκλου εργασιών λόγω εισαγωγής δεν γεννάται κατά την παράνομη εισαγωγή στην Κοινότητα ναρκωτικών τα οποία δεν ανήκουν στο εμπορικό κύκλωμα που τελεί υπό την αυστηρή επίβλεψη των αρμόδιων αρχών με σκοπό τη χρησιμοποίηση των ναρκωτικών για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς. Η ερμηνεία αυτή ισχύει και για το άρθρο 2 της δεύτερης οδηγίας για την εναρμόνιση του φόρου προστιθέμενης αξίας.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Κακούρης

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 28 Φεβρουαρίου 1984.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος

J. Mertens de Wilmars