ρικῆς φορολογίας, στό πλαίσιο δέ τοῦ ἄρθρου 95 πρέπει νά κριθεῖ τό ἄν συμβιβάζεται μέ τήν συνθήκη.

Ὁ ἐν λόγω φόρος συνιστᾶ ἐσωτερική φορολογία ὑψηλοτέρα ἐκείνης πού πλήττει τά ὁμοειδῆ ἐγχώρια προϊόντα, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, ἐφ' ὅσον δέν ἔχει ληφθεῖ ὑπ' ὄψη τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας τό ὁποῖο ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά παραμένει ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του. Ὁ εἰσαγωγεύς φέρει τό βάρος τῆς ἀποδείξεως τῶν στοιχείων πού δικαιολογοῦν τό νά ληφθεῖ ὑπ' ὄψη ὁ ἐν λόγω φόρος.

2. Τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, σύμφωνα μέ τό ὁποῖο «οἱ εἰσαγωγές ἀγαθῶν» ὑπόκεινται σέ φόρο προστιθεμένης ἀξίας, συμβιβάζεται μέ τήν συνθήκη καί εἶναι ἑπομένως ἔγκυρο, δεδομένου ὅτι πρέπει νά ἑρμηνευθεῖ ὑπό τήν ἔννοια ὅτι δέν συνιστᾶ ἐμπόδιο στήν ἀπορρέουσα ἀπό τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης ὑποχρέωση νά λαμβάνεται ὑπ' ὄψη, πρός ἐπιβολή φόρου προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῶν εἰσαγομένων προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ὅταν τέτοιος φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς, τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας πού ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά εἶναι ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο εἰσαγωγῆς του.

3. Τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης ἀπαγορεύει στά Κράτη μέλη νά ἐπιβάλλουν φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῶν εἰσαγωγῶν προϊόντων προελεύσεως ἄλλων Κρατῶν μελῶν, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ὅταν τέτοιος φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς, ἐφ' ὅσον δέν λαμβάνεται ὑπ' ὄψη τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας πού ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά εἶναι ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς.

Στήν ὑπόθεση 15/81,

πού ἔχει ὡς ἀντικείμενο αἴτηση τοῦ Gerechtshof τοῦ 's-Hertogenbosch πρός τό Δικαστήριο, κατ' ἐφαρμογήν τοῦ ἄρθρου 177 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, μέ τήν ὁποία ζητεῖται στό πλαίσιο τῆς διαφορᾶς ἡ ὁποία ἐκκρεμεῖ ἐνώπιον τοῦ δικαστηρίου αὐτοῦ μεταξύ

GASTON SCHUL DOUANE EXPEDITEUR BV

καί

INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN TOY ROOSENDAAL,

ἡ ἔκδοση προδικαστικῆς ἀποφάσεως ὡς πρός τήν ἑρμηνεία τῶν ἄρθρων 13 καί 95 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, καθώς καί ὡς πρός τό κύρος τοῦ ἄρθρου 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας ἀριθ. 77/388 τοῦ Συμβουλίου τῆς 17ης Μαΐου 1977, περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας: ὁμοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ εἰδ. ἔκδ. 09/001),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο άπό τούς J. Mertens de Wilmars, πρόεδρο, G. Bosco, A. Touffait καί O. Due προέδρους τμήματος, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Χλωρό καί F. Grévisse, δικαστές,

γενική εἰσαγγελεύς: S. Rozès
γραμματεύς: A. Van Houtte

ἐκδίδει τήν ἀκόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

Τά πραγματικά περιστατικά τῆς ὑποθέσεως, ἡ ἐξέλιξη τῆς διαδικασίας καί οἱ παρατηρήσεις πού κατετέθησαν δυνάμει τοῦ ἄρθρου 20 τοῦ Πρωτοκόλλου περί τοῦ Ὀργανισμοῦ τοῦ Δικαστηρίου ΕΟΚ συνοψίζονται ὡς ἑξῆς:

I — Πραγματικά περιστατικά καί ἔγγραφη διαδικασία

1. Στίς Κάτω Χῶρες ὁ νόμος περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν τοῦ 1968, πού ἐτροποποιήθη τό 1978, προβλέπει ὅτι ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐφαρμόζεται κατά τό σύστημα τοῦ φόρου ἐπί τῆς προστιθεμένης ἀξίας.

Δυνάμει τοῦ ἄρθρου 1 τοῦ ἐν λόγω νόμου, ὡς φόρος κύκλου ἐργασιῶν νοεῖται «ὁ φόρος πού πλήττει:

α) τίς παραδόσεις ἐμπορευμάτων καί τίς παροχές ὑπηρεσιῶν πού πραγματοποιοῦνται στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ἀπό ἐμπόρους στό πλαίσιο τῆς ἐπιχειρήσεώς τους.

6) τίς εἰσαγωγές ἐμπορευμάτων.»

Δυνάμει τοῦ ἄρθρου 2, ἐπιτρέπεται στόν ἔμπορο νά ἐκπέσει ἀπό τόν φόρο, τόν ὁποῖο ὀφείλει γιά τίς παραδόσεις ἐμπορευμάτων καί τίς παροχές ὑπηρεσιῶν, τόν φόρο ὁ ὁποῖος ἔχει εἰσπραχθεῖ γιά τά ἐμπορεύματα πού τοῦ ἔχουν παραδοθεῖ καί γιά τίς ὑπηρεσίες πού τοῦ ἔχουν προσφερθεῖ, καθώς καί τόν φόρο ὁ ὁποῖος ἔχει ἐπιβληθεῖ ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων τά ὁποῖα προορίζονται γι' αὐτόν. Ὡς ἔμπορος, δυνάμει τοῦ ἄρθρου 7 τοῦ νόμου, νοεῖται κάθε πρόσωπο πού ἀσκεῖ μιά ἀνεξάρτητη δραστηριότητα.

Δυνάμει τῶν ἄρθρων 9 καί 20 ἀντιστοίχως, ὁ φόρος καθορίζεται μέ συντελεστή 18 %, τόσο γιά τίς παραδόσεις ἐμπορευμάτων καί τίς παροχές ὑπηρεσιῶν στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ὅσο καί γιά τίς εἰσαγωγές.

Ὅπως προκύπτει ἀπό τά στοιχεῖα πού παρέσχε τό παραπέμπον δικαστήριο, στίς Κάτω Χῶρες δέν εἰσπράττεται φόρος κύκλου ἐργασιῶν γιά τήν παράδοση ἐμπορευμάτων, ἐάν οἱ ἐν λόγω παραδόσεις πραγματοποιοῦνται στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ἀπό ἰδιώτη, ὁ ὁποῖος δέν εἶναι ἐπιχειρηματίας ἤ ἔμπορος, ἐνῶ γιά τίς εἰσαγωγές ἐμπορευμάτων τά ὁποῖα προέρχονται ἀπό τρίτες χῶρες ἤ ἀπό Κράτη μέλη, ὁ ἐν λόγω φόρος εἰσπράττεται πάντοτε, δηλαδή ἀνεξάρτητα ἀπό τήν ἰδιότητα τοῦ προμηθευτοῦ καί χωρίς νά ἔχει σημασία ἄν πραγματοποιεῖται ἤ ὄχι παράδοση ἐμπορευμάτων.

2. Ἡ ἀνωτέρω νομοθεσία ἐθεσπίσθη μέ σκοπό νά συμμορφώσει τό ὁλλανδικό φορολογικό σύστημα πρός τίς κοινοτικές ὁδηγίες στήν τομέα τῆς ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν. Τό ἄρθρο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας ἀριθ. 77/388 τοῦ Συμβουλίου τῆς 17ης Μαΐου 1977 περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας: ὁμοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ εἰδ. ἔκδ. 09/001, σ. 49) ὁρίζει:

«Στόν φόρο προστιθεμένης ἀξίας ὑπόκεινται:

1. οἱ παραδόσεις ἀγαθῶν καί οἱ παροχές ὑπηρεσιῶν πού πραγματοποιοῦνται ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας στό ἐσωτερικό τῆς χώρας, ὑπό ὑποκειμένου στόν φόρο πού ἐνεργεῖ ὑπό τήν ἰδιότητά του αὐτήν.

2. οἱ εἰσαγωγές ἀγαθῶν.»

Τό ἄρθρο 4 τῆς ἐν λόγω ὁδηγίας προβλέπει:

«1. Θεωρεῖται ὡς "ὑποκείμενος στόν φόρο" ὁποιοσδήποτε ἀσκεῖ κατά τρόπο ἀνεξάρτητο καί σέ ὁποιονδήποτε τόπο μία ἀπό τίς οἰκονομικές δραστηριότητες πού ἀναφέρονται στήν παράγραφο 2, ἀνεξαρτήτως τοῦ ἐπιδιωκομένου σκοποῦ ἤ τῶν ἀποτελεσμάτων τῆς δραστηριότητος αὐτῆς.

2. Οἰκονομικές δραστηριότητες, κατά τήν ἔννοια τῆς παραγράφου 1, εἶναι ὅλες οἱ δραστηριότητες τοῦ παραγωγοῦ, τοῦ ἐμπόρου ἤ τοῦ παρέχοντος ὑπηρεσίες, περιλαμβανομένων καί τῶν δραστηριοτήτων ἐξορύξεως, τῶν γεωργικῶν δραστηριοτήτων, καθώς καί τῶν δραστηριοτήτων τῶν ἐλευθέρων ἐπαγγελμάτων ἤ τῶν ἐξομοιουμένων πρός αὐτά. Ὡς οἰκονομική δραστηριότης θεωρεῖται ἐπίσης ἡ ἐκμετάλλευση ἐνσωμάτου ἤ ἀύλου ἀγαθοῦ πρός τόν σκοπό ἀντλήσεως ἐσόδων διαρκοῦς χαρακτῆρος.»

3. Στήν διαφορά τῆς κυρίας δίκης, διάδικοι εἶναι ἡ ἑταιρία περιορισμένης εὐθύνης Gaston Schul Douane Expediteur BV ἐκτελωνίστρια, καί ὁ ἐπιθεωρητής δασμῶν καί εἰδικῶν φόρων καταναλώσεως τοῦ Roosendaal. Ἡ ἑταιρία Schul εἰσήγαγε ἕνα πλοῖο ἀναψυχῆς καί σπόρ, σέ κατάσταση μεταχειρισμένου ἀντικειμένου, κατόπιν ἐντολῆς καί γιά λογαριασμό ἑνός ἰδιώτου, ὁ ὁποῖος κατοικεῖ στίς Κάτω Χῶρες καί ὁ ὁποῖος εἶχε ἀγοράσει τό πλοῖο αὐτό στίς Κάννες ἀπό ἕναν ἰδιώτη πού κατοικεῖ στό Μονακό. Ὁ ἐπιθεωρητής δασμῶν καί εἰδικῶν φόρων καταναλώσεως ἐπέβαλε στήν ἑταιρία Schul φόρο κύκλου ἐργασιῶν λόγω τῆς εἰσαγωγῆς.

Ἡ ἐνδιαφερομένη ὑπέβαλε ἔνσταση στόν ἐπιθεωρητή γιά τήν ἐπιβολή τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς, ὑποστηρίζοντας ὅτι τό πλοῖο εἶχε ἤδη πλήγει ἐντός τῆς Κοινότητος μέ φόρο κύκλου ἐργασιῶν, δηλ. στήν Γαλλία, καί ὅτι δέν ἔγινε ἐπιστροφή φόρου κατά τήν ἐξαγωγή. Ὁ ἐπιθεωρητής ὅμως ἀπέρριψε τήν ἔνσταση, γιά τόν λόγο ὅτι ἡ φορολογία ἐπεβλήθη σύμφωνα μέ τίς διατάξεις τοῦ ὁλλανδικοῦ νόμου περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν.

Κατά τῆς ἐν λόγω ἀποφάσεως ἡ ἑταιρία Gaston Schul ἤσκησε ἔφεση ἐνώπιον τοῦ Gerechtshof τοῦ 's-Hertogenbosch. Ὑποστηρίζει κυρίως ὅτι ἡ ἐπιβολή φόρου ἀντιβαίνει στό ἄρθρο 13 καί ἐνδεχομένως στό ἄρθρο 12 τῆς συνθήκης ΕΟΚ. Ἀληθεύει βεβαίως ὅτι ὁ ἐπίδικος φόρος ἀποτελεῖ μέρος ἑνός γενικοῦ συστήματος ἐσωτερικῶν φορολογικῶν ἐπιβαρύνσεων, πού ἰσχύει στίς Κάτω Χῶρες καί πλήττει

συστηματικά τά ἐθνικά καί τά εἰσαγόμενα προϊόντα. Ὅμως, ὁ ἐν λόγω φόρος δέν ἐπιβάλλεται σύμφωνα μέ τά ἴδια κριτήρια οὔτε στό ἴδιο στάδιο ἐμπορίας. Ἡ ἑταιρία Schul ὑποστηρίζει ἐπίσης ὅτι καί τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης ΕΟΚ δύναται νά διαδραματίσει κάποιο ρόλο στήν ἐπίλυση τῆς διαφορᾶς.

Κρίνοντας ὅτι χρειάζεται ἀπόφαση τοῦ Δικαστηρίου γιά νά ἐκδώσει τήν ἀπόφασή του, τό Gerechtshof τοῦ 's-Hertogenbosch ἀνέβαλε τήν ἔκδοση ὁριστικῆς ἀποφάσεως καί ὑπέβαλε στό Δικαστήριο, κατ' ἐφαρμογή τοῦ ἄρθρου 177 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, τά ἀκόλουθα ἐρωτήματα:

«1. Πρέπει νά θεωρηθεῖ ὡς ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός εἰσαγωγικούς δασμούς, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 13 παράγραφος 2 τῆς συνθήκης, ἕνας φόρος κύκλου ἐργασιῶν, τόν ὁποῖο Κράτος μέλος ἐπιβάλλει ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ἐάν ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν δέν ἐπιβάλλεται ἐπί τῆς παραδόσεως ἀπό ἰδιώτη ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα βρίσκονται ἤδη στό ἔδαφος τοῦ ἐν λόγω Κράτους μέλους;

2. Σέ περίπτωση ἀρνητικῆς ἀπαντήσεως στό πρῶτο ἐρώτημα, ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν τόν ὁποῖον ἐπιβάλλει ἕνα Κράτος μέλος ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, θά ἠδύνατο νά θεωρηθεῖ ὡς ἐσωτερικός φόρος ὑψηλότερος ἐκείνου πού πλήττει παρόμοια ἐθνικά προϊόντα κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, ἐάν οὐδείς φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐπιβάλλεται ἐπί τῶν παραδόσεων ἐμπορευμάτων τά ὁποῖα εὑρίσκονται ἤδη ἐντός τοῦ ἐν λόγω κράτους, ὅταν ἡ παράδοση πραγματοποιεῖται ἀπό ἰδιώτη;

3. Σέ περίπτωση καταφατικῆς ἀπαντήσεως σέ ἕνα ἀπό τά δύο προηγούμενα ἐρωτήματα, πρέπει νά γίνει δεκτόν ὅτι τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν εἶναι ἀσυμβίβαστο πρός τή συνθήκη καί, ἑπομένως, ἀνίσχυρο κατά τό μέρος πού ἡ ἐν λόγω διάταξη ὑποχρεώνει τά Κράτη μέλη νά ἐπιβάλλουν φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα προέρχονται ἀπό ἄλλα Κράτη μέλη, χωρίς νά ἐξαιρεῖ σχετικῶς τήν παράδοση ἐμπορευμάτων ἀπό ἰδιῶτες, τά ὁποῖα δέν θά ὑπέκειντο στόν ἐν λόγω φόρο ἄν παρεδίδοντο ἐντός τοῦ οἰκείου κράτους;

4. Καταφατική ἀπάντηση στό τρίτο ἐρώτημα σημαίνει ὅτι ἀπαγορεύεται σέ ἕνα Κράτος μέλος νά ἐπιβάλλει φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων πού προέρχονται ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος καί παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ἄν ἡ παράδοση αὐτῶν τῶν ἐμπορευμάτων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους δέν ὑπόκειται στόν φόρο αὐτό;»

4. Ἡ ἀπόφαση περί παραπομπῆς ἐπρωτοκολλήθη στήν γραμματεία τοῦ Δικαστηρίου στίς 30 Ἰανουαρίου 1981.

Σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 20 τοῦ Πρωτοκόλλου περί τοῦ Ὀργανισμοῦ τοῦ Δικαστηρίου ΕΟΚ, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ἡ ἑταιρία περιορισμένης εὐθύνης Gaston Schul, ἐκπροσωπουμένη πρός τοῦτο ἀπό τούς δικηγόρους τῆς Χάρης Barents, Gasille καί Mout, ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τόν F. Italianer, ἐνεργοῦντα ἐν ὀνόματι τοῦ ὑπουργοῦ ἐξωτερικῶν ὑποθέσεων, τό Συμβούλιο τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἐκπροσωπούμενο ἀπό τόν Rafaello Fornasier, καθώς καί ἡ Ἐπιτροπή τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τόν D. Gilmour, ἐπικουρούμενο ἀπό τόν T. van Rijn.

Τό Δικαστήριο, κατόπιν ἐκθέσεως τοῦ εἰσηγητοῦ δικαστοῦ καί ἀφοῦ ἄκουσε τόν γενικό εἰσαγγελέα, ἀπεφάσισε τήν ἔναρξη τῆς προφορικῆς διαδικασίας χωρίς προηγουμένη διεξαγωγή ἀποδείξεων. Ἐκάλεσε ὅμως τούς διαδίκους τῆς κυρίας δίκης, τίς κυβερνήσεις τῶν Κρατῶν μελῶν, καθώς καί τό Συμβούλιο καί τήν Ἐπιτροπή νά ἀναπτύξουν πρίν ἀπό τήν ἐπ' ἀκροατηρίου συζήτηση τήν ratio legis τῆς ἔκτης ὁδηγίας, ἡ ὁποία προβλέπει τήν ἐπιβολή φόρου ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς, ἀκόμα στήν περίπτωση πού, ὅπως γιά τίς παραδόσεις μεταξύ ἰδιωτῶν, ἀποκλείεται ἡ ἐπιστροφή φόρου κατά τήν ἐξαγωγή, καθώς καί τό ἄν ἡ ἐν λόγω ρύθμιση συμβιβάζεται πρός τό ἄρθρο 95 καί τίς γενικές ἀρχές τῆς συνθήκης.

Ἀπαντήσεις κατέθεσαν ἡ ἑταιρία Gaston Schul, ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση, ἡ ἰταλική κυβέρνηση, ἐκπροσωπουμένη πρός τοῦτο ἀπό τόν Marcello Conti, Avvocato dello Stato, καθώς καί τό Συμβούλιο καί ἡ Ἐπιτροπή.

II — Γραπτές παρατηρήσεις

Ἐπί τῶν προδικαστικῶν ἐρωτημάτων

1. Ἡ ἑταιρία Gaston Schul παρατηρεῖ εἰσαγωγικῶς ὅτι ἡ παράδοση τοῦ ἐν λόγω πλοίου στόν προηγούμενο ἰδιοκτήτη εἶχε ὑποβληθεῖ, στήν Γαλλία, σέ φόρο κύκλου ἐργασιῶν, καί ὅτι ὁ προηγούμενος ἰδιοκτήτης δέν ἔλαβε, ἐν σχέσει πρός τήν ἐξαγωγή πρός τίς Κάτω Χῶρες, ἐπιστροφή τοῦ φόρου πού εἶχε καταβάλει.

α) Ἐπί τοῦ *πρώτου ἐρωτήματος,* ἡ ἑταιρία Schul ἐπισημαίνει ὅτι, σύμφωνα μέ τήν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, ἡ ἀπαγόρευση τοῦ ἄρθρου 13 παράγραφος 2 τῆς συνθήκης ἀφορᾶ κατ' ἀρχήν κάθε ἐπιβαλλομένη μονομερῶς χρηματική ἐπιβάρυνση, ἀσχέτως τῆς ὀνομασίας καί τῆς τεχνικῆς της, ἡ ὁποία πλήττει τά εἰσαγόμενα ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος ἐμπορεύματα, ὅταν αὐτά διέρχονται τά σύνορα. Ἀπό τήν ἀπαγόρευση αὐτή ἐξαιροῦνται μόνο οἱ χρηματικές ἐπιβαρύνσεις πού ἀποτελοῦν μέρος ἑνός γενικοῦ συστήματος ἐσωτερικῶν φόρων, οἱ ὁποῖοι πλήττουν συστηματικά, σύμφωνα μέ τά ἴδια κριτήρια καί στό ἴδιο στάδιο ἐμπορίας, ἐθνικά καί εἰσαγόμενα προϊόντα.

Στήν προκειμένη περίπτωση πρέπει νά σημειωθεῖ ὅτι ἐάν ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν, πού ἐπεβλήθη ἐπί τοῦ εἰσαχθέντος πλοίου, ἀποτελεῖ στίς Κάτω Χῶρες μέρος «ἑνός γενικοῦ συστήματος ἐσωτερικῶν φόρων οἱ ὁποῖοι πλήττουν συστηματικά ... τά ἐθνικά καί εἰσαγόμενα προϊόντα» — κατά τήν ἔννοια τῆς ἀποφάσεως τοῦ Δικαστηρίου τῆς 28ης Ἰουνίου 1978 (Simmenthal, 70/77, Jurispr. σ.1453) — ἡ ἐπιβολή τοῦ φόρου αὐτοῦ δέν γίνεται οὔτε σύμφωνα μέ τά ἴδια κριτήρια οὔτε στό ἴδιο στάδιο ἐμπορίας. Τά κριτήρια εἶναι διαφορετικά, διότι τά ἐθνικά προϊόντα δέν ὑπόκεινται σέ φόρο κύκλου ἐργασιῶν ὅταν πωλοῦνται ἀπό ἰδιῶτες. Τό στάδιο τῆς ἐμπορίας δέν εἶναι τό ἴδιο, διότι τά ἐθνικά προϊόντα δέν φορολογοῦνται στό στάδιο τῆς πωλήσεως-παραδόσεως ἀπό τούς ἰδιῶτες.

Κατά συνέπεια, στό πρῶτο ἐρώτημα πρέπει νά δοθεῖ ἡ ἀκόλουθη ἀπάντηση:

«Ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν πού ἕνα Κράτος μέλος ἐπιβάλλει ἐπί ἐμπορευμάτων εἰσαγομένων ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, πρέπει νά θεωρηθεῖ ὡς ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός εἰσαγωγικούς δασμούς κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 13 παράγραφος 2 τῆς συνθήκης, ἐάν δέν ἐπιβάλλεται φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐπί τῆς παραδόσεως ἀπό ἰδιώτη ἐμπορευμάτων τά ὁποῖα εὑρίσκονται ἤδη ἐντός τοῦ ἐν λόγω Κράτους μέλους.»

6) Ἐπί τοῦ *δευτέρου ἐρωτήματος,* ἡ ἑταιρία Schul, ἐπισημαίνει ὅτι πρέπει, γιά τήν ἐφαρμογή τοῦ ἄρθρου 95 σύμφωνα μέ τήν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, νά ληφθοῦν ἐπίσης ὑπ' ὄψη, ἐκτός τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ, οἱ διατάξεις πού ἀναφέρονται στήν φορολογική βάση καί στίς διαδικασίες εἰσπράξεως τῶν διαφόρων φόρων, διότι τό ἀποφασιστικό κριτήριο συγκρίσεως εἶναι ἡ πραγματική ἐπίπτωση τοῦ κάθε φόρου, ἀφ' ἑνός, ἐπί τῆς ἐθνικῆς παραγωγῆς καί ἀφ' ἑτέρου, ἐπί τῶν εἰσαγομένων προϊόντων.

Ἡ ὁλλανδική νομοθεσία ὅμως προβλέπει μιά διαφορετική φορολογική βάση γιά τήν ἐπιβολή τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, ὑπό τήν ἔννοια ὅτι τά ἐθνικά προϊόντα δέν πλήττονται παρά μόνον ὅταν ἡ παράδοση πραγματοποιεῖται, ἐπ' ἀνταλλάγματι, ἀπό κάποιον πού ὑπόκειται στό φόρο, ἐνῶ τά εἰσαγόμενα προϊόντα πλήττονται ἐκ μόνου τοῦ γεγονότος τῆς εἰσαγωγῆς τους. Ἡ διαφορά αὐτή ἔχει μία πραγματική ἐπίπτωση ἐπί τῶν ἐθνικῶν καί τῶν εἰσαγομένων προϊόντων, διότι ἀκόμα κι ὅταν ὁ συντελεστής εἶναι ὁ ἴδιος, ἡ ἐπιβάρυνση διαφέρει, δεδομένου ὅτι ἡ φορολογική βάση γιά τό εἰσαγόμενο προϊόν περιλαμβάνει τόν φόρο κύκλου ἐργασιῶν, ὁ ὁποῖος ἔχει καταβληθεῖ σέ ἄλλο Κράτος μέλος.

Συνεπῶς, στό δεύτερο ἐρώτημα, τό ὁποῖο ἔχει τεθεῖ μόνο γιά τήν περίπτωση ἀρνητικῆς ἀπαντήσεως στό πρῶτο, πρέπει νά δοθεῖ ἡ ἀκόλουθη ἀπάντηση:

«Ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν πού ἕνα Κράτος μέλος ἐπιβάλλει ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, πρέπει νά θεωρηθεῖ ὡς ἐσωτερικός φόρος ὑψηλότερος ἐκείνου πού πλήττει τά παρεμφερῆ ἐθνικά προϊόντα κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, ἐάν οὐδείς φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐπιβάλλεται ἐπί τῆς παραδόσεως ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα εὑρίσκονται ἤδη ἐντός τοῦ ἐν λόγω Κράτους μέλους, ὅταν ἡ παράδοση πραγματοποιεῖται ἀπό ἰδιώτη.»

γ) Ὡς πρός τό *τρίτο ἐρώτημα,* τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας, ἀντί νά προάγει τήν ἐλεύθερη κυκλοφορία τῶν ἐμπορευμάτων, συνιστᾶ ἐμπόδιο σ' αὐτή, ἐξομοιούμενο πρός ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος. Ἡ διάταξη αὐτή εἶναι ἀνίσχυρη κατά τό μέτρο, ἀφ' ἑνός, πού δέν προβλέπει ἀπαλλαγή ὑπέρ μιᾶς εἰσαγωγῆς πού ἐπραγματοποιήθη στό πλαίσιο παραδόσεων πού ἔγιναν ἀπό ἰδιῶτες καί, ἀφ' ἑτέρου, κατά τό μέτρο πού δέν ἀποφεύγεται μέ κάποια ἄλλη μέθοδο ἡ διπλή φορολογία, προβλέποντας π.χ. ὅτι σέ περίπτωση ἐξαγωγῆς ἀπό ἕνα Κράτος μέλος ἐπιστρέφεται, ἐν ὅλω ἤ ἐν μέρει, ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν πού ἔχει εἰσπραχθεῖ στό ἐν λόγω Κράτος μέλος.

Συνεπῶς, στό τρίτο ἐρώτημα πρέπει νά δοθεῖ ἡ ἀκόλουθη ἀπάντηση:

«Τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν εἶναι ἀσυμβίβαστο πρός τήν συνθήκη καί συνεπῶς ἀνίσχυρο, κατά τό μέτρο πού ἡ ἐν λόγω διάταξη ὑποχρεώνει τά Κράτη μέλη νά ἐπιβάλλουν φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων τά ὁποῖα προέρχονται ἀπό ἄλλα Κράτη μέλη:

— ἀφ' ἑνός ἐπειδή δέν προβλέπει σχετική ἐξαίρεση γιά τήν παράδοση ἀπό ἰδιῶτες ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα δέν θά ὑπέκειντο στόν ἐν λόγω φόρο, ἐάν ἡ παράδοσή τους ἐγίνετο ἐντός τοῦ ἐνδιαφερομένου Κράτους μέλους,

— καί ἀφ' ἑτέρου ἐπειδή δέν περιέχει ἄλλες διατάξεις πρός ἀποφυγή διπλῆς φορολογίας, κατά τήν κυκλοφορία μεταξύ τῶν Κρατῶν μελῶν, ἀγαθῶν πού ἀνήκουν σέ ἰδιῶτες.»

δ) Ἐπί τοῦ *τετάρτου ἐρωτήματος,* δύναται νά ὑποστηριχθεῖ ὅτι κατά τό μέτρο πού τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας εἶναι ἀνίσχυρο δέν δύναται νά μεταβάλει τίς ὑποχρεώσεις, τίς ὁποῖες ἔχουν ἀναλάβει τά Κράτη μέλη δυνάμει τῶν ἄρθρων 13 καί 95 τῆς συνθήκης.

Κατά συνέπεια, ἡ ἀπάντηση στό *τέταρτο ἐρώτημα* πρέπει νά εἶναι ἡ ἑξῆς:

«Ἡ ἀπάντηση στό τρίτο ἐρώτημα συνεπάγεται ὅτι, κατά τήν παρούσα κατάσταση τοῦ κοινοτικοῦ δικαίου, ἀπαγορεύεται σέ ἕνα Κράτος μέλος νά ἐπιβάλλει φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα προέρχονται ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος καί τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ἐάν ἡ παράδοση τῶν ἐν λόγω ἐμπορευμάτων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους δέν ὑπόκειται στόν ἐν λόγω φόρο.»

2. Ἡ *ὁλλανδική κυβέρνηση* παρατηρεῖ ὅτι τό πρῶτο ἄρθρο τοῦ ὁλλανδικοῦ νόμου περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν εἶναι σύμφωνο μέ τό ἄρθρο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας. Ἡ ὁδηγία αὐτή ἀποβλέπει στήν μερική ἐναρμόνιση τῶν ἐθνικῶν νομοθεσιῶν περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν, σύμφωνα μέ τούς ἀντικειμενικούς σκοπούς τῆς συνθήκης ΕΟΚ.

Τήν ἐναρμόνιση αὐτή καθιστᾶ ἀναγκαία τό γεγονός ὅτι οἱ νομοθεσίες τῶν Κρατῶν μελῶν περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν στηρίζονται στήν ἀρχή ὅτι οἱ φόροι καταναλώσεως, ὅπως ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν, πρέπει νά εἰσπράττονται στήν χώρα ὅπου καταναλώνονται τά ἀγαθά καί οἱ ὑπηρεσίες γιά τά ὁποῖα πρόκειται (ἀρχή τῆς χώρας τοῦ προορισμοῦ). Ἡ ἐφαρμογή τῆς ἀρχῆς αὐτῆς προϋποθέτει τήν ὕπαρξη δημοσιονομικῶν συνόρων, διότι ἡ κατανάλωση ἑνός ἀγαθοῦ ἐντός ἑνός Κράτους μέλους πλήττεται μέ τόν φόρο κύκλου ἐργασιῶν πού ἰσχύει σ' αὐτό τό Κράτος μέλος. Ὁ φόρος πλήττει, ἐπομένως, ὄχι μόνο τίς παραδόσεις ἀγαθῶν, πού πραγματοποιοῦν οἱ ἐπιχειρηματίες ἐντός τῆς χώρας, ἀλλά καί τήν εἰσαγωγή ἀγαθῶν, ἀσχέτως τοῦ ποιό εἶναι τό πρόσωπο πού πραγματοποιεῖ τήν εἰσαγωγή καί ποιά εἶναι ἡ αἰτία τῆς ἐν λόγω εἰσαγωγῆς.

α) Ἐπί τοῦ *πρώτου ἐρωτήματος,* ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση θεωρεῖ ὅτι εἴσπραξη φόρου κύκλου ἐργασιῶν, σέ περίπτωση εἰσαγωγῆς ἐκ μέρους ἰδιώτου ἐμπορευμάτων ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος, δέν συνιστᾶ ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 13 παράγραφος 2 τῆς συνθήκης.

Ὅπως ἀπεφάνθη τό Δικαστήριο στήν ἀπόφαση τῆς 19ης Ἰουνίου 1973 (Capolongo, 77/72, Jurispr. σ. 611), ἡ διάταξη αὐτή ἀφορᾶ κάθε ἐπιβάρυνση πού ἐπιβάλλεται ἐπ' εὐκαιρία ἤ λόγω τῆς εἰσαγωγῆς καί πλήττοντας εἰδικά ἕνα εἰσαγόμενο προϊόν, καταλήγει, ἀλλοιώνοντας τό κόστος του, νά ἔχει ἐπί τῆς ἐλευθέρας κυκλοφορίας τῶν ἐμπορευμάτων τό ἴδιο περιοριστικό ἀποτέλεσμα ὅπως ὁ δασμός. Ἀντίθετα, δέν πρέπει νά θεωροῦνται ὡς ἐπιβαρύνσεις ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος, δυνάμει τῆς ἐν λόγω ἀποφάσεως, οἱ χρηματικές ἐπιβαρύνσεις, ὅπως ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν, οἱ ὁποῖες ἀποτελοῦν μέρος ἑνός γενικοῦ συστήματος ἐσωτερικῶν φόρων πού πλήττουν συστηματικά τά ἐθνικά καί τά εἰσαγόμενα προϊόντα, σύμφωνα μέ τά ἴδια κριτήρια.

Ἡ φορολογία τῶν παραδόσεων ἀγαθῶν, οἱ ὁποῖες πραγματοποιοῦνται ἀπό ἐπιχειρηματίες ἐντός τῆς χώρας, ἀντιστοιχεῖ μέ φορολογική ἐπιβάρυνση, ἡ ὁποία ἐπιβάλλεται ἐπί τῶν ἐν λόγω ἀγαθῶν ἐκ τῶν προτέρων, δέν ἀρχίζει μέ τήν κατανάλωσή τους καί πλήττει ἐν συνεχεία τήν χρησιμοποίηση ἤ τήν πλήρη κατανάλωση. Δέν εἶναι λοιπόν ἀναγκαῖο νά ὑποβληθοῦν ἐπίσης σέ φόρο κύκλου ἐργασιῶν ἐνδεχόμενες παραδόσεις πού πραγματοποιοῦν ἰδιῶτες σέ μεταγενέστερο στάδιο, δεδομένου ὅτι ἡ πλήρης χρήση ἔχει ὑποβληθεῖ σέ φορολογία, ἐφόσον ὁ ἔμπορος ἔχει καταβάλει, ἐπί τῆς τιμῆς τοῦ ἀγαθοῦ σέ κατάσταση καινουργῆ, τόν φόρο κύκλου ἐργασιῶν κατά τήν στιγμή τῆς παραδόσεως στόν πρῶτο ἰδιώτη. Ἐξ ἄλλου, ἡ ἔλλειψη μιᾶς τέτοιας φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως κατά τήν εἰσαγωγή θά εἶχε ὡς συνέπεια τήν δημιουργία ἀνισότητος ἐν σχέσει πρός τήν κατάσταση στήν ὁποία θά εὑρίσκετο ὁ αὐτός ἰδιώτης, ἐάν εἶχε ἀποκτήσει τό αὐτό ἐμπόρευμα ἐντός τοῦ Κράτους μέλους. Μέ σκοπό ἀκριβῶς νά ἀποφευχθεῖ ἕνα τέτοιο πλεονέκτημα, ἡ εἰσαγωγή τῶν ἐμπορευμάτων ὑπέκειτο πάντοτε στόν ἐθνικό φόρο.

6) Στό *δεύτερο ἐρώτημα* πρέπει νά δοθεῖ ἐπίσης ἀρνητική ἀπάντηση. Πράγματι, κατά τήν εἰσαγωγή ἐμπορευμάτων, τῶν ὁποίων ἡ κατανάλωση ἔχει ἤδη ἀρχίσει ἐκτός τοῦ ἐδάφους τῶν Κάτω Χωρῶν, ὁ φόρος ἐπιβάλλεται ἐπί τῆς συμφωνηθείσης τιμῆς πωλήσεως ἤ ἐπί τῆς ἀγοραστικῆς ἀξίας, οἱ ὁποῖες θεωροῦνται ὅτι ἀντιπροσωπεύουν τήν ἀξία τῶν ἐμπορευμάτων, ἐάν ληφθεῖ ὑπ' ὄψη ἡ ἀπομένουσα διάρκεια καταναλώσεώς τους. Ἐπιβάλλοντας, ἐπομένως, φόρο ἐπί τῆς τιμῆς πωλήσεως ἤ ἐπί τῆς ἀγοραστικῆς ἀξίας ἐπιτυγχάνεται, ἐν σχέσει πρός τήν ἀπομένουσα διάρκεια καταναλώσεως τῶν ἐν λόγω ἐμπορευμάτων, μία ἐξομοίωση τῆς καταστάσεως ἀπό φορολογικῆς ἀπόψεως μέ τά ἐμπορεύματα πού εὑρίσκονται ἤδη ἐντός τῆς χώρας καί στό ἴδιο στάδιο καταναλώσεως ἤ ἔχουν μεταπωληθεῖ μετά ἀπό ἀντίστοιχη μερική κατανάλωση. Ἐκ τῶν ἀνωτέρω συνάγεται ὅτι ἡ ἐπιβολή φόρου κύκλου ἐργασιῶν, κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων ἀπό ἰδιῶτες, δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς ἐσωτερικός φόρος ὑψηλότερος ἐκείνου πού πλήττει τά παρεμφερῆ ἐθνικά προϊόντα κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης.

γ) Ἐν ὄψει τῆς ἀρνητικῆς ἀπαντήσεως στά δύο πρῶτα ἐρωτήματα, *τό τρίτο καί τέταρτο ἐρώτημα* καθίστανται ἄνευ ἀντικειμένου.

3. Οἱ παρατηρήσεις τοῦ *Συμβουλίου,* τό ὁποῖο λαμβάνει θέση μόνο ἐπί τοῦ *τρίτου ἐρωτήματος,* πού ἀναφέρεται στό κύρος τῆς ἕκτης ὁδηγίας συνοψίζονται ὡς ἀκολούθως:

α) Ἡ *ἕκτη ὁδηγία* σκοπό εἶχε νά θεσπίσει ἕνα κοινό σύστημα ΦΠΑ. Δέν θεσπίζει ὅμως ἕνα πλῆρες σύστημα πού νά περιέχει ὅλες τίς λεπτομερεῖς διατάξεις οἱ ὁποῖες ἐπέτρεπαν τήν ὁμοιόμορφη ἐφαρμογή του σέ ὅλα τά Κράτη μέλη, ἀλλά ἐναρμονίζει τά ἐθνικά φορολογικά συστήματα μερικῶς, κατά τρόπον ὥστε τά Κράτη μέλη νά διαθέτουν ἕνα εὐρύ περιθώριο διακριτικῆς εὐχερείας σέ ὅ,τι ἀφορᾶ τόν καθορισμό τοῦ συντελεστοῦ τοῦ φόρου καί τόν ὁρισμό τῶν ἐννοιῶν πού χρησιμοποιοῦνται γιά τήν ἐφαρμογή τοῦ φόρου. Κυρίως ἀφορᾶ τίς οἰκονομικές δραστηριότητες, πού ἀσκοῦνται ἀπό ἐπαγγελματίες, ἐπεκτείνεται ὅμως καί στό σύνολο τῶν συναλλαγῶν, ἔστω καί τῶν μή ἐμπορικῶν.

Ἡ ἐν λόγω ἐναρμόνιση στηρίζεται, ἀφ' ἑνός, μέν, ἐπί τῆς διατηρήσεως τῶν δημοσιονομικῶν συνόρων, δηλαδή τοῦ διαχωρισμοῦ τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν Κρατῶν μελῶν, ἀφ' ἑτέρου δέ, ἐπί τῆς προοδευτικῆς ἐναρμονίσεως τῶν ἐν λόγω συστημάτων. Ἐν τῷ μεταξύ, οἱ διαφορές μεταξύ τῶν ἐθνικῶν συστημάτων ἀντισταθμίζονται στά σύνορα, μέ ἕνα σύστημα φορολογίας κατά τήν εἰσαγωγή καί ἐπιστροφῆς φόρου κατά τήν ἐξαγωγή. Ἐν τούτοις, αὐτό τό σύστημα ἀντισταθμίσεως εἶναι ἀτελές, κατά τό μέτρο πού οἱ διαφορές μεταξύ νομοθεσιῶν, οἱ ὁποῖες δέν ἔχουν ἀκόμα ἐναρμονισθεῖ, ὁδηγοῦν σέ ἐπιβολές φόρων στίς ὁποῖες δέν ἀντιστοιχοῦν ἐπιστροφές φόρων.

Σέ ὅ,τι ἀφορᾶ εἰδικότερα τό ἄρθρο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας, τά Κράτη μέλη ἔχουν τήν ὑποχρέωση, γιά τίς συναλλαγές πού πραγματοποιοῦνται ἐντός τῆς χώρας, νά ἐπιβάλλουν τόν ΦΠΑ μόνον ἐπί τῶν συναλλαγῶν πού πραγματοποιοῦνται ἀπό κάποιον ὁ ὁποῖος ὑπόκειται στόν φόρο κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 4 τῆς ὁδηγίας. Τό ἄρθρο αὐτό ἀφήνει ἕνα περιθώριο διακριτικῆς εὐχερείας στά Κράτη μέλη, ἰδίως σέ ὅ,τι ἀφορᾶ τίς περιστασιακές συναλλαγές. Ἀντίθετα, σέ ὅ,τι ἀφορᾶ τίς εἰσαγωγές, τά Κράτη μέλη εἶναι ὑποχρεωμένα νά ἐπιβάλλουν ΦΠΑ ἐφ' ὅλων τῶν εἰσαγομένων ἀγαθῶν, χωρίς νά τούς ἔχει ἀφεθεῖ περιθώριο διακριτικῆς εὐχερείας.

Γιά νά ἀποφευχθεῖ ἡ διπλή φορολογία ἑνός ἀγαθοῦ, δηλ. καί στήν χώρα ἐξαγωγῆς καί στήν χώρα εἰσαγωγῆς, τό ἄρθρο 15 σημεῖο 1 τῆς ὁδηγίας ὑποχρεώνει τό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς νά ἀπαλλάσσει ἀπό τόν φόρο τίς

παραδόσεις ἀγαθῶν, τά ὁποῖα ἀποστέλλονται ἤ μεταφέρονται, ἀπό τόν πωλητή ἤ ἐπ' ὀνόματί του, ἐκτός τοῦ ἐθνικοῦ ἐδάφους. Συνεπῶς, ὁμαλῶς ἐχόντων τῶν πραγμάτων, καί ἐν πάση περιπτώσει κατά τίς ἐμπορικές συναλλαγές, δέν πρόκειται περί διπλῆς φορολογίας, παρά μόνο περί ἐπιβολῆς τοῦ ΦΠΑ τῆς χώρας εἰσαγωγῆς. Εἶναι ὅμως δυνατό, γιά τίς συναλλαγές στίς ὁποῖες δέν μετέχουν οἱ ὑποκείμενοι στό φόρο, ἡ ἀντιπαράθεση τῶν μερικῶς μόνον ἐναρμονισμένων ἐθνικῶν συστημάτων νά ὁδηγεῖ σέ ἐπιβολή φόρου κατά τήν εἰσαγωγή, χωρίς νά γίνεται ἐπιστροφή φόρου κατά τήν ἐξαγωγή.

6) Τό Συμβούλιο ὑποστηρίζει ὅτι τό σύστημα πού περιεγράφη ἀνωτέρω *συμβιβάζεται μέ τίς διατάξεις τῆς συνθήκης ΕΟΚ*. Πρός τοῦτο προβαίνει σέ ἀνάλυση τοῦ ἄρθρου 95 καί τῶν ἄρθρων 12 καί 13 τῆς συνθήκης.

Τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης δέν θίγεται ἀπό τό ἄρθρο 2 τῆς ὁδηγίας, διότι ἡ ἐν λόγω διάταξη δέν ἀπαγορεύει γενικῶς τήν ἐπιβολή φόρων κατά τήν εἰσαγωγή, ἀλλά μόνον τήν ἐπιβολή φόρων οἱ ὁποῖοι εἶναι ὑψηλότεροι ἐκείνων πού πλήττουν παρεμφερῆ ἐθνικά προϊόντα.

Ἡ ὑποχρέωση τῶν Κρατῶν μελῶν νά προβαίνουν στήν ἐπιβολή φόρου κατά τήν εἰσαγωγή, στήν ὁποία δέν ἀντιστοιχεῖ μιά ἐπιστροφή φόρου κατά τήν ἐξαγωγή, δέν ἐμπίπτει ἐπίσης στό πεδίο ἐφαρμογῆς τῶν ἄρθρων 12 ἤ 13, καί τοῦτο γιά τρεῖς λόγους: διότι τό φαινόμενο μιᾶς τέτοιας φορολογίας εἶναι περιθωριακό, διότι ἐμφανίζεται μόνο σέ σπάνιες περιπτώσεις διαφορᾶς μεταξύ τῶν ἐθνικῶν συστημάτων, διότι εἶναι προσωρινό, ἐφ' ὅσον ἀντιστοιχεῖ σέ μιά φάση μερικῆς ἐναρμονίσεως τῶν ἐθνικῶν συστημάτων καί διότι εἶναι ἀπαραίτητο στήν λειτουργία τοῦ συστήματος. Ἐάν ἔπρεπε νά ὑπάρχει ἡ ἴδια μεταχείριση στίς συναλλαγές πού πραγματοποιοῦνται μεταξύ ἰδιωτῶν, τόσον ἐντός τῆς χώρας ὅσον καί διά τῆς διελεύσεως τῶν συνόρων, τότε τά δημοσιονομικά σύνορα θά ἔχαναν τήν ἀποτελεσματικότητά τους, ἐφ' ὅσον θά ἀρκοῦσε ἕνας ἰδιώτης, πού θά ἐπιθυμοῦσε νά ἀγοράσει ἕνα ἀγαθό μέ τόν πλέον συμφέροντα συντελεστή ΦΠΑ πού θά ἴσχυε σέ ἄλλο Κράτος μέλος, νά τό ἀγοράσει μέσω ἄλλου ἰδιώτου καί νά τό μεταφέρει.

γ) Κατά συνέπεια, τό Συμβούλιο προτείνει νά δοθεῖ ἀπό τό δικαστήριο ὡς ἀπάντηση στό *τρίτο ἐρώτημα* ὅτι ἡ ὑποχρέωση πού τό ἄρθρο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας ἐπιβάλλει στά Κράτη μέλη νά ἐπιβάλλουν ΦΠΑ ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἀγαθῶν, ἔστω κι ἄν ἔχουν ἀγορασθεῖ ἀπό ἰδιῶτες, δέν θίγει τήν τήρηση τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης. Δέν δύναται ἐπίσης νά θεωρηθεῖ, λόγω τοῦ ἀντικειμένου της, ὅτι ὁδηγεῖ στήν ἐπιβολή ἐπιβαρύνσεως ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός δασμούς κατά τήν ἔννοια τῶν ἄρθρων 12 καί 13 τῆς συνθήκης. Ἐν πάση περιπτώσει, ὡς διάταξη προσωρινοῦ χαρακτῆρος, πρέπει νά γίνει δεκτή ὡς ἀναγκαῖο μέσο προοδευτικῆς πραγματοποιήσεως τῆς φορολογικῆς ἐναρμονίσεως, τό ὁποῖο ἀποτρέπει τίς καταχρήσεις πού θά ἦτο ἄλλως δυνατό νά προκύψουν ἀπό τόν μερικό χαρακτῆρα τῆς ἐν λόγω ἐναρμονίσεως.

4. Ἡ *Ἐπιτροπή* ἀναγνωρίζει ὅτι τό ὁλλανδικό σύστημα ΦΠΑ καταλήγει στήν δημιουργία ἑνός ἐμποδίου ἐπί τῆς ἐλευθέρας κυκλοφορίας τῶν ἐμπορευμάτων, δεδομένου ὅτι ἡ πώληση μεταχειρισμένων εἰδῶν μεταξύ ἰδιωτῶν στίς Κάτω Χῶρες δέν ὑπόκειται σέ ΦΠΑ, ἐνῶ τά ἐμπορεύματα πού ἀγοράζονται ὑπό συνθῆκες ἀνάλογες ἐντός ἄλλου Κράτους μέλους καί εἰσάγονται στίς Κάτω Χῶρες ὑπόκεινται στόν ἐν λόγω φόρο. Ὑποστηρίζει πάντως ὅτι

οὔτε ἡ ἔκτη ὀδηγία οὔτε ἡ ἐπιβολή τοῦ ἐπιδίκου φόρου εἶναι ἀσυμβίβαστες πρός τήν συνθήκη. Πρός τοῦτο ἐξετάζει πρῶτα τό ἄν συμβιβάζεται τό ὁλλανδικό σύστημα μέ τήν ὀδηγία, γιά νά προβεῖ ἐν συνεχεία στήν ἔρευνα τοῦ ἄν συμβιβάζεται ἡ ὀδηγία μέ τά ἄρθρα 13 καί 95 τῆς συνθήκης.

α) Ὅσον ἀφορᾶ τό ἄν *συμβιβάζεται τό ὁλλανδικό σύστημα μέ τήν ἔκτη ὁδηγία,* πρέπει πρῶτα νά ἐρευνηθεῖ ὁ μηχανισμός τοῦ φόρου. Ὁ φόρος αὐτός ἐπιβάλλεται σέ κάθε στάδιο τῆς παραγωγῆς καί τῆς διανομῆς μέχρι τοῦ τελικοῦ καταναλωτοῦ, κατά τρόπον ὥστε καθένας πού ὑπόκειται στόν φόρο καί ἀποτελεῖ τμῆμα τῆς ἁλυσίδας τῆς ἐμπορίας ὑποχρεοῦται νά τόν εἰσπράξει καί νά τόν καταβάλει στό δημόσιο ταμεῖο, μετά τήν ἀφαίρεση τοῦ ποσοῦ πού ἔχει καταβληθεῖ ἀπό τόν ἀμέσως προηγούμενο φορολογούμενο. Ὁ φόρος εἰσπράττεται σύμφωνα μέ τά ἴδια κριτήρια καί τίς ἴδιες μεθόδους ἐντός κάθε δημοσιονομικῆς ἐπικρατείας, τά Κράτη μέλη ὅμως εἶναι ἐλεύθερα νά καθορίζουν τόν δικό τους φορολογικό συντελεστή. Δέν ἐπιβάλλεται ΦΠΑ, σέ περίπτωση πωλήσεως ἀπό ἰδιῶτες, τουλάχιστον ὅταν ἡ πώληση γίνεται ἐντός τῆς δημοσιονομικῆς ἐπικρατείας Κράτους μέλους διότι δέν εἶναι οἱ ἰδιῶτες οἱ ὑποκείμενοι σέ φόρο κατά τήν ἔννοια τῆς ὀδηγίας.

Τό ἄρθρο 15 τῆς ὀδηγίας προβλέπει δικαίωμα ἀπαλλαγῆς ἐκ τοῦ φόρου σέ περίπτωση ἐξαγωγῆς. Τά ἐμπορεύματα πού ἐξάγονται κατά αὐτόν τόν τρόπο ὑπόκεινται κατά τήν εἰσοδό τους σέ ἄλλο Κράτος μέλος στόν ΦΠΑ τοῦ ἐν λόγω κράτους, δυνάμει τοῦ ἄρθρου 12 παράγραφος 5 τῆς ὀδηγίας, μέ τόν ἴδιο συντελεστή πού ἐφαρμόζεται στό ἐσωτερικό τῆς χώρας γιά τήν παράδοση τοῦ αὐτοῦ ἀγαθοῦ.

Τό ἄρθρο 32 πάντως περιλαμβάνει εἰδικές διατάξεις γιά τά μεταχειρισμένα εἴδη, γιά τά ὁποῖα τό Συμβούλιο ὤφειλε νά θεσπίσει, πρίν ἀπό τίς 32 Δεκεμβρίου 1977, ἕνα κοινοτικό σύστημα φορολογίας. Δυνάμει τοῦ ἐν λόγω ἄρθρου, μέχρι νά τεθεῖ σέ ἐφαρμογή τό κοινοτικό αὐτό καθεστώς, τά Κράτη μέλη τά ὁποῖα κατά τόν χρόνο ἐνάρξεως ἰσχύος τῆς ὀδηγίας ἐφήρμοζαν εἰδικό καθεστώς στά ἐν λόγω εἴδη δύνανται νά διατηρήσουν τό καθεστώς αὐτό μέχρι νά τεθεῖ σέ ἐφαρμογή τό κοινοτικό σύστημα.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω προκύπτει ὅτι, ἄν ἀναμφισβήτητα ὑπάρχει δικαίωμα ἐκπτώσεως κατά τήν ἐξαγωγή ἀγαθῶν τά ὁποῖα εὑρίσκονται σέ καινουργῆ κατάσταση — ἔτσι ὥστε νά μήν τίθεται θέμα διπλῆς φορολογίας — ἡ ὀδηγία δέν εἶναι σαφής σέ ὅ,τι ἀφορᾶ τά μεταχειρισμένα εἴδη πού εἰσάγονται ἀπό ἰδιώτη, ὁ ὁποῖος τά ἀπέκτησε κατόπιν συναλλαγῆς μέ ἄλλον ἰδιώτη. Ἐπί τοῦ θέματος αὐτοῦ, ἡ Ἐπιτροπή συζητεῖ, κατ' ἀρχάς, τήν ἔκταση ἐφαρμογῆς τοῦ ἄρθρου 32, πού ἀφορᾶ τήν πώληση μεταχειρισμένων εἰδῶν, σύμφωνα μέ τό ὁποῖο τά Κράτη μέλη δύνανται νά ἐφαρμόζουν τό ἐν ἰσχύι δικό τους σύστημα μέχρις ἐφαρμογῆς ἑνός κοινοτικοῦ συστήματος. Ἡ Ἐπιτροπή, θεωροῦσα ὅτι ἡ διάταξη αὐτή ἐφαρμόζεται μόνο στούς ὑποκειμένους σέ φόρο, συμπεραίνει ὅτι ἡ πώληση ἐντός Κράτους μέλους μεταχειρισμένων εἰδῶν μεταξύ ἰδιωτῶν περιλαμβάνεται στό σύστημα τῆς ἔκτης ὀδηγίας καί δέν ὑπόκειται σέ φόρο.

Ἡ Ἐπιτροπή ἀναπτύσσει ἐν συνεχεία τήν ἄποψη, σύμφωνα μέ τήν ὁποία ὁ ΦΠΑ μπορεῖ νά ἐπιβάλλεται ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἀπό ἕναν ἰδιώτη μεταχειρισμένων εἰδῶν, ὅταν τά εἴδη αὐτά ἔχουν ἀποκτηθεῖ κατόπιν συναλλαγῆς πού ἐπραγματοποιήθη μέ ἄλλον ἰδιώτη. Ἡ ἄποψη αὐτή δύναται νά στηριχτεῖ στήν σαφῆ διατύπωση τοῦ ἄρθρου 2 σημεῖο 2 τῆς ὀδηγίας, πού ὁρίζει ὅτι οἱ εἰσαγωγές ἀγαθῶν ὑπόκεινται στόν ΦΠΑ. Ἡ ὑποχρέωση πού δημιουργεῖται κατ' αὐτόν τόν τρόπο ἔχει ἀπόλυτο χαρακτῆρα, πρᾶγμα πού ἐξ ἄλλου ἐπιβεβαιώνεται καί ἀπό ἄλλες διατάξεις τῆς ὀδηγίας, οἱ ὁποῖες καθιερώνουν τήν ἴδια διάκριση

μεταξύ τῶν συναλλαγῶν πού συνάπτονται ἐντός τῆς χώρας καί τῶν εἰσαγωγῶν.

Στήν ἄποψη αὐτή δέν δύναται νά ἀντιταχθεῖ ὅτι τό σύστημα πού περιεγράφη ἀνωτέρω ὁδηγεῖ σέ διπλῆ φορολογία ὅσον ἀφορᾶ τά μεταχειρισμένα εἴδη, στά ὁποῖα ἔχει ἤδη ἐπιβληθεῖ γιά πρώτη φορά φόρος κατά τό στάδιο τοῦ τελικοῦ καταναλωτοῦ, διότι ἡ ἔκτη ὁδηγία δέν καθιστᾶ παράνομη τήν διπλῆ φορολογία, ὅταν δέν φθάνει νά ἐξουδετερώσει τόν ΦΠΑ στό ἐνδοκοινοτικό ἐμπόριο γιά ὅλες τίς κατηγορίες συναλλαγῶν.

Ἡ Ἐπιτροπή προσθέτει ὅτι εἶναι δυνατή καί μιά δεύτερη ἑρμηνεία, τήν ὁποία ὅμως δέν συμμερίζεται. Ἡ ἄποψη αὐτή ξεκινάει ἀπό τήν ὑπόθεση ὅτι ἡ θέσπιση τοῦ συστήματος ΦΠΑ ἀποσκοπεῖ νά ἐξασφαλίσει, κατά τή διεξαγωγή τοῦ ἀνταγωνισμοῦ τόσο σέ ἐθνικό ἐπίπεδο ὅσο καί κοινοτικό ἐπίπεδο, τήν δημοσιονομική οὐδετερότητα κατά τήν εἴσπραξη τοῦ φόρου. Τό ἄρθρο 10 τῆς ὁδηγίας καθιερώνει κατ' αὐτόν τόν τρόπο τήν ἰδιάζουσα ἰσοδυναμία τῆς γενεσιουργοῦ αἰτίας τοῦ φόρου σέ ἐσωτερικό ἐπίπεδο, δηλαδή τῆς παραδόσεως τῶν ἀγαθῶν καί τῆς γενεσιουργοῦ αἰτίας κατά τήν εἰσαγωγή, δηλαδή τήν εἰσαγωγή τῶν ἴδιων ἀγαθῶν στήν οἰκεία χώρα, ἐφ' ὅσον καί τό ἄρθρο 12 παράγραφος 5 τῆς ὁδηγίας ὁρίζει ὅτι «ἐφαρμοστέος συντελεστής κατά τήν εἰσαγωγή ἑνός ἀγαθοῦ εἶναι ὁ ἐφαρμοζόμενος ἐντός τῆς χώρας γιά τήν παράδοση ὁμοίων ἀγαθῶν». Στήν συγκεκριμένη ὅμως περίπτωση δύναται νά θεωρηθεῖ ὅτι δέν ὑπάρχει οὔτε ἰσοδυναμία τῆς γενεσιουργοῦ αἰτίας οὔτε a fortiori, τοῦ ἐφαρμοστέου κατά τήν εἰσαγωγή συντελεστοῦ, δεδομένου ὅτι στήν ἐσωτερική ἀγορά ἡ ἀντίστοιχη συναλλαγή, δηλαδή ἡ πώληση μεταξύ ἰδιωτῶν, δέν ὑπόκειται σέ εἴσπραξη φόρου.

Ἐν τούτοις στήν ἑρμηνεία αὐτή πρέπει νά ἀντιταχθεῖ ὅτι ἡ φράση κλειδί τοῦ ἄρθρου 12 παράγραφος 5 τῆς ὁδηγίας εἶναι ἡ «παράδοση ὁμοίων ἀγαθῶν», ἐνῶ στήν ἀνωτέρω ἐπιχειρηματοδολογία ἡ φράση αὐτή ἑρμηνεύθη ὅτι σημαίνει ἰσοδύναμη συναλλαγή, δηλαδή τήν παράδοση μεταχειρισμένου ἀντικειμένου ἀπό ἕναν ἰδιώτη σέ ἄλλον. Πρέπει ἐπίσης νά ἀντιταχθεῖ ὅτι ἡ ζητουμένη τιμή γιά τά μεταχειρισμένα εἴδη περιέχει τόν ΦΠΑ πού ἐπιβάλλεται ἀρχικῶς καί, ἑπομένως, πρέπει νά ἀντισταθμισθεῖ ὁ φόρος πού μετακυλίεται στήν τιμή τῶν μεταχειρισμένων εἰδῶν ἐντός τῆς ἐσωτερικῆς ἀγορᾶς.

Συνεπῶς, ἡ Ἐπιτροπή καταλήγει στό ὅτι ἕνας φόρος πού ἐπιβάλλεται ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς μεταχειρισμένων εἰδῶν, τά ὁποῖα ἀπέκτησαν ἰδιῶτες, κατόπιν συναλλαγῆς πού συνήφθη μέ ἄλλους ἰδιῶτες, συμβιβάζεται μέ τήν ἔκτη ὁδηγία.

6) Ὅσον ἀφορᾶ τό ἂν *ἡ ἕκτη ὁδηγία συμβιβάζεται μέ τίς διατάξεις τῆς συνθήκης*, ἡ Ἐπιτροπή εἶναι τῆς γνώμης ὅτι οἱ φόροι πού ἐπιβάλλονται στό πλαίσιο τοῦ συστήματος ΦΠΑ δέν δύνανται νά θεωρηθοῦν, σύμφωνα μέ τήν νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, ὅτι ἐμπίπτουν στό ἄρθρο 13 παράγραφος 2, ἀλλ' ὅτι πρέπει νά κριθοῦν σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 95. Πράγματι, ὁ ἐν λόγω φόρος ἀποτελεῖ τμῆμα τοῦ συστήματος τοῦ ΦΠΑ, ὁ ὁποῖος ἀποτελεῖ ἐσωτερική φορολογία ἐπί τῆς καταναλώσεως, πού ἐπιβάλλεται στό σύνολο τῆς Κοινότητος σύμφωνα μέ τά ἴδια κριτήρια.

Μέ τήν ἀπόφαση τῆς 31ης Μαΐου 1979 (Denkavit, 132/78, Jurispr. σ. 1923), τό Δικαστήριο ἀπεφάνθη ὅτι, γιά νά θεωρηθεῖ ὡς περιλαμβανομένη σέ ἕνα γενικό σύστημα ἐσωτερικῶν φόρων, ἡ ἐπιβάρυνση «πρέπει νά πλήττει ἕνα ἐγχώριο προϊόν καί ἕνα ὅμοιο εἰσαγόμενο προϊόν μέ τόν ἴδιο φόρο στό ἴδιο στάδιο τῆς καταναλώσεως

καί ὅτι ἡ γενεσιουργός αἰτία τοῦ φόρου πρέπει ἐπίσης νά εἶναι ὁμοια καί γιά τά δύο προϊόντα». Εἶναι ὅμως ἀμφίβολο ἐάν ἡ συλλογιστική αὐτή εἶναι ἐφαρμόσιμη στήν προκειμένη περίπτωση, διότι ἡ ἀπόφαση Denkavit ἀφοροῦσε ἕνα σύστημα οἰονεί φόρων, πού ἐσχετίζοντο μέ τήν ὑγειονομική προστασία, τό ὁποῖο δέν δύναται νά συγκριθεῖ μέ τόν ἐπίδικο φόρο.

Ἐκκινώντας ἐπομένως ἀπό τήν ὑπόθεση ὅτι στήν προκειμένη περίπτωση ἐφαρμόζεται τό ἄρθρο 95 καί ὄχι τό ἄρθρο 13 τῆς συνθήκης, τό κύριο ἐρώτημα εἶναι ἄν ἡ ἐπιβολή τοῦ φόρου σημαίνει δημοσιονομική ἐπιβάρυνση πού δημιουργεῖ διακρίσεις. Στό ἐρώτημα αὐτό πρέπει νά δοθεῖ ἀρνητική ἀπάντηση.

Τό ἄρθρο 95 ἐπιτρέπει τήν ἀντιστάθμιση κάθε φόρου, ὁ ὁποῖος πλήττει ἄμεσα ἤ ἔμμεσα τά ὅμοια ἐθνικά προϊόντα σέ κάθε στάδιο τῆς ὑπάρξεώς τους. Ἡ πώληση μεταχειρισμένων εἰδῶν ἀπό ἰδιῶτες πλήττεται ἔμμεσα ἀπό ἕνα ἐσωτερικό φόρο κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 παράγραφος 1, δεδομένου ὅτι ὁ ἐπιβαλλόμενος φόρος ἐπί τῆς παραδόσεως καινουργῶν εἰδῶν, ἐκ μέρους τῶν ὑποκειμένων στόν φόρο, ἐντός τῆς ἐσωτερικῆς ἀγορᾶς μετακυλίεται στήν ἀγοραία τιμή τῶν μεταχειρισμένων εἰδῶν κατ' ἀναλογία τοῦ περικλειομένου φόρου. Κατά συνέπεια, ὁ φόρος πού ἐπιβάλλεται κατά τήν εἰσαγωγή ἀντισταθμίζει ἐξ ἴσου τόν φόρο ὁ ὁποῖος ἐπιβάλλεται ἐπί προϊόντος σέ καινουργῆ κατάσταση.

γ) Ἐν συμπεράσματι, ἡ Ἐπιτροπή προτείνει στό Δικαστήριο νά ἀπαντήσει στά ὑποβληθέντα ἐρωτήματα ὑπό τήν ἔννοια ὅτι ὁ φόρος προστιθεμένης ἀξίας, πού ἐπιβάλλεται ἀπό τίς Κάτω Χῶρες κατά τήν εἰσαγωγή, ἐκ μέρους ἰδιώτου, μεταχειρισμένων εἰδῶν, τά ὁποῖα ἀπέκτησε κατόπιν συναλλαγῆς μέ ἄλλον ἰδιώτη, δέν δύναται νά θεωρηθεῖ ὡς φορολογική ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός δασμούς, ἀλλά πρέπει νά θεωρηθεῖ ὅτι ἀποτελεῖ μέρος ἑνός συστήματος ἐσωτερικῶν φόρων. Ὁ ἐν λόγω φόρος δέν δημιουργεῖ διακρίσεις καί ἐπομένως συμβιβάζεται μέ τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης, διότι ὁ ἴδιος φόρος πού ἐπιβάλλεται κατά τήν εἰσαγωγή πλήττει ἔμμεσα τά προϊόντα πού καταναλώνονται ἐντός τῆς χώρας.

Ἐπομένως, τά ἐρωτήματα πού ἀναφέρονται στό κύρος τῆς ἔκτης ὁδηγίας καθίστανται ἄνευ ἀντικειμένου.

Ἐπί τῶν ἐρωτημάτων πού ἔθεσε τό Δικαστήριο

1. Ἐπί τῶν λόγων καί τῶν συνεπειῶν τῆς κανονιστικῆς ρυθμίσεως

α) Κατά τήν γνώμη τῆς ἑταιρίας *Gaston Schul*, ἡ κανονιστική ρύθμιση τῆς ἔκτης ὁδηγίας, δυνάμει τῆς ὁποίας ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν εἰσπράττεται κατά τήν εἰσαγωγή, ἀκόμη καί ἐπί παραδόσεων πού πραγματοποιοῦνται ἀπό ἰδιῶτες, ἐνῶ ἡ ἀπαλλαγή ἀπό τόν φόρο κατά τήν ἐξαγωγή προβλέπεται μόνο γιά τίς παραδόσεις πού πραγματοποιοῦν οἱ ὑποκείμενοι στόν φόρο, ἀπορρέει μᾶλλον ἀπό παράλειψη παρά ἀπό πρόθεση. Ἦταν πολύ εὔκολο νά προβλεφθεῖ γιά τούς ἰδιῶτες πού ἐξάγουν ἀγαθά ἕνα δικαίωμα ἐπιστροφῆς τοῦ φόρου, κατόπιν ἀποδείξεως ὅτι τό ἀγαθό ὑπεβλήθη σέ φόρο κατά τήν εἰσαγωγή του ἐντός ἄλλου Κράτους μέλους.

β) *Ἡ ὁλλανδική καί ἡ ἰταλική κυβέρνηση*, καθώς καί τό *Συμβούλιο* καί ἡ *Ἐπιτροπή* συμφωνοῦν ὅτι ἡ διπλῆ φορολογία, στήν ὁποία καταλήγει ἡ ἔκτη ὁδηγία γιά τίς παραδόσεις μεταξύ ἰδιωτῶν, ἀποτελεῖ συνέπεια τῆς μερικῆς μόνο ἐναρμονίσεως πού ἔχει πραγματοποιηθεῖ στόν τομέα αὐτό καί ἡ ὁποία ἀνέχεται τήν ὕπαρξη τῶν δασμολογικῶν συνόρων.

Ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση προσθέτει ὅτι οἱ περιπτώσεις κατά τίς ὁποῖες ὑπάρχει διπλῆ φορολογία καί ἡ σημασία τους εἶναι πολύ περιορισμένες. Ἡ θέσπιση μιᾶς κανονιστικῆς ρυθμίσεως, πού νά προλαμβάνει

κάθε μορφή διπλῆς φορολογίας, θά συνεπήγετο νομοθετικῆς καί πρακτικῆς φύσεως περιπλοκές, οἱ ὁποῖες δέν θά εἶχαν ἴσως λογική ἀναλογία μέ τά οἰκονομικά καί ταμιακά συμφέροντα πού θίγονται.

Ἡ ἰταλική κυβέρνηση διευκρινίζει ὅτι ἐνῶ ἡ ἐπιβολή φορολογίας ἐπί τῶν εἰσαγομένων ἐμπορευμάτων εἶναι ἐν πάση περιπτώσει ἀναγκαία, γιά νά ἐπιτευχθεῖ ἡ οὐδετερότητα ἀνταγωνισμοῦ στό ἐνδοκοινοτικό ἐμπόριο, ἡ ἐνδεχομένη ἐπιστροφή στόν τελικό καταναλωτή τοῦ φόρου πού ἔχει καταβληθεῖ προηγουμένως, θά τοῦ παρεῖχε ἕνα ἀδικαιολόγητο ὄφελος, τό ὁποῖο θά τόν παρότρυνε πρός διενέργεια ἐξαγωγῶν.

2. Ἐπί τοῦ συμβιβαστοῦ μέ τό πνεῦμα τοῦ ἄρθρου 95 καί τίς γενικές ἀρχές

α) Ἡ ἑταιρία *Gaston Schul* θεωρεῖ ὅτι μία κανονιστική ρύθμιση πού καταλήγει σέ διαφορετική μεταχείριση, ἀνάλογα μέ τό ἐάν ἕνας ἰδιώτης ἀγοράζει ἕνα ἀγαθό ἀπό ἕναν ἄλλο, ἐγκατεστημένο ἐντός τοῦ ἴδιου ἤ ἄλλου Κράτους μέλους, ἀντιβαίνει τόσο πρός τόν κανόνα περί μή διακρίσεως, πού περιέχεται στό ἄρθρο 95, ὅσο καί στήν ἀπαγόρευση τῶν ἐπιβαρύνσεων ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος. Εἶναι ἐπίσης ἀσυμβίβαστη πρός τόν ἀντικειμενικό σκοπό τῆς ἐναρμονίσεως, ὁ ὁποῖος συνίσταται στό νά ἐξασφαλίζονται ἐντός τῆς Κοινότητος συνθῆκες ἀνάλογες μέ ἐκεῖνες πού ὑφίστανται ἐντός μιᾶς ἐθνικῆς ἀγορᾶς.

β) *Ἡ ὁλλανδική καί ἡ ἰταλική κυβέρνηση,* καθώς καί τό *Συμβούλιο* καί ἡ *Ἐπιτροπή* θεωροῦν ὅτι ἡ ἐπιβολή φόρου κατά τήν εἰσαγωγή ἑνός ἀγαθοῦ, ὅταν ἀποκλείεται ἡ ἐπιστροφή φόρου κατά τήν ἐξαγωγή, δέν ἀντιβαίνει στό πνεῦμα τοῦ ἄρθρου 95 ἤ στίς γενικές ἀρχές τοῦ κοινοτικοῦ δικαίου.

Ἡ ὁλλανδική κυβέρνηση προσθέτει ὅτι τό ἄρθρο 95 δέν ἀφορᾶ φόρο ὁ ὁποῖος θεσπίζεται ἀπό μία κοινοτική ρύθμιση, ἐφαρμόζεται ὑπό τήν ἴδια μορφή σέ ὅλα τά Κράτη μέλη καί ὡς ἐκ τούτου δέν εὐνοεῖ τήν ἐθνική παραγωγή ἑνός Κράτους μέλους, εἰς βάρος τῆς ἐθνικῆς παραγωγῆς ἄλλων Κρατῶν μελῶν. Οἱ γενικές ἀρχές τοῦ κοινοτικοῦ δικαίου, ἰδίως ἡ ἰσότητα μεταχειρίσεως, δέν ἀπαγορεύουν γενικῶς τήν διπλῆ φορολογία.

Ἡ ἰταλική κυβέρνηση διευκρινίζει ὅτι θά ἐδημιουργεῖτο ἀκριβῶς μία ἀδικαιολόγητη προνομιακή θέση, ἐάν οἱ ἰδιῶτες πού παραδίδουν μεταχειρισμένα ἀντικείμενα στό ἐξωτερικό εἶχαν δικαίωμα ἐπιστροφῆς τοῦ ΦΠΑ, ἐνῶ ὁ τελικός καταναλωτής, πού μεταπωλεῖ τό ἀγαθό ἐντός τῆς χώρας, δέν ἐδικαιοῦτο καμμιᾶς ἐπιστροφῆς.

Κατά τήν γνώμη τῆς Ἐπιτροπῆς, τό γεγονός ὅτι οἱ παραδόσεις πού πραγματοποιοῦνται ἀπό ἰδιῶτες πέραν τῶν συνόρων πλήττονται βαρύτερα ἀπό τίς ἴδιες παραδόσεις ἐπί τοῦ ἐδάφους Κράτους μέλους ἀποτελεῖ βεβαίως μία ἀδυναμία τοῦ συστήματος, ἡ ὁποία ὅμως δέν εἶναι παράνομη. Τό πρόβλημα τῆς διπλῆς φορολογίας, τό ὁποῖο ἐξ ἄλλου τίθεται ἐπίσης στόν τομέα τῶν εἰδικῶν φόρων καταναλώσεως οἰνοπνευματωδῶν ποτῶν, τοῦ καπνοῦ καί τῶν πετρελαϊκῶν προϊόντων, πρέπει νά ἐπιλυθεῖ διά τῆς ἐναρμονίσεως τῶν δημοσιονομικῶν νομοθεσιῶν.

III — Προφορική διαδικασία

Ἡ ἑταιρία περιορισμένης εὐθύνης Gaston Schul, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τόν δικηγόρο Χάγης, W. Alexander, ἡ γαλλική κυβέρνηση, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τόν A. Carnelutti, ἡ ἰταλική κυβέρνηση, ἐκπροσωπουμένη ἀπό

τόν Conti, τό Συμβούλιο τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἐκπροσωπούμενο ἀπό τόν R. Fornasier, ἐπικουρούμενο ἀπό τόν A. Brautigam καί ἡ Ἐπιτροπή τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἐκπροσωπουμένη ἀπό τούς D. Gilmour, T. van Rijn καί Romoli Venturi ἀνέπτυξαν προφορικῶς τίς παρατηρήσεις τους καί ἀπήντησαν στά ἐρωτήματα τοῦ Δικαστηρίου στήν συνεδρίαση τῆς 14ης Ὀκτωβρίου 1981.

Ὁ γενικός εἰσαγγελεύς ἀνέπτυξε τίς προτάσεις του στήν συνεδρίαση τῆς 16ης Δεκεμβρίου 1981.

Σκεπτικό

1 Μέ ἀπόφαση τῆς 19ης Δεκεμβρίου 1980, ἡ ὁποία περιῆλθε στό Δικαστήριο στίς 30 Ἰανουαρίου 1981, τό Gerechtshof τοῦ 's-Hertogenbosch ὑπέβαλε, δυνάμει τοῦ ἄρθρου 177 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, τέσσερα προδικαστικά ἐρωτήματα ὡς πρός τήν ἑρμηνεία τῶν ἄρθρων 13 καί 95 τῆς συνθήκης ΕΟΚ, καθώς καί τό κῦρος τοῦ ἄρθρου 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977, περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης ἀξίας: ὁμοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ εἰδ. ἔκδ. 09/001).

2 Ἡ ἑταιρία περιορισμένης εὐθύνης Gaston Schul Douane Expediteur BV, ἐκτελωνίστρια, εἰσήγαγε στίς 16 Φεβρουαρίου 1979 στίς Κάτω Χῶρες ἕνα μεταχειρισμένο πλοῖο ἀναψυχῆς καί σπόρ, κατόπιν ἐντολῆς καί γιά λογαριασμό ἑνός ἰδιώτου, ὁ ὁποῖος κατοικεῖ στίς Κάτω Χῶρες καί ὁ ὁποῖος εἶχε ἀγοράσει τό πλοῖο αὐτό στή Γαλλία ἀπό ἄλλο ἰδιώτη. Οἱ ὁλλανδικές φορολογικές ἀρχές ἐπέβαλαν ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς αὐτῆς φόρο προστιθεμένης ἀξίας μέ συντελεστή 18 % ἐπί τῆς τιμῆς πωλήσεως, δηλαδή τόν κανονικό συντελεστή πού ἐφαρμόζεται στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ἐπί τῶν ἐπ' ἀνταλλάγματι παραδόσεων ἀγαθῶν. Ἡ εἴσπραξη τοῦ ἐν λόγω φόρου ἀποτελεῖ τό ἀντικείμενο τῆς διαφορᾶς στήν κυρία δίκη.

3 Οἱ ὁλλανδικές ἀρχές ἐστηρίχθησαν ἐπί τοῦ ὁλλανδικοῦ νόμου τοῦ 1968 περί φόρου κύκλου ἐργασιῶν καί ἰδίως ἐπί τοῦ ἄρθρου 1 αὐτοῦ. Δυνάμει τῆς διατάξεως αὐτῆς, ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν πλήττει, ἀφ' ἑνός μέν, τίς παραδόσεις ἐμπορευμάτων καί τίς παροχές ὑπηρεσιῶν πού πραγματοποιοῦνται ἐντός τῆς χώρας ἀπό ἐμπόρους στό πλαίσιο τῶν ἐπιχειρήσεών τους καί, ἀφ' ἑτέρου, τίς εἰσαγωγές ἐμπορευμάτων. Μέ τήν διάταξη αὐτή ἐτέθη σέ ἐφαρμογή τό ἄρθρο 2 τῆς δευτέρας ὁδηγίας 67/228 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967, περί

ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν — διάρθρωση καί κανόνες ἐφαρμογῆς τοῦ κοινοῦ συστήματος φόρου προστιθεμένης ἀξίας (ΕΕ εἰδ. ἔκδ. 09/001, σ. 5), ἄρθρο τό ὁποῖο κατ' οὐσίαν ἐπανελήφθη μέ τό ἄρθρο 2 τῆς προαναφερθείσης ἕκτης ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977.

4 Μετά τήν ἀπόρριψη τῆς ἐνστάσεως κατά τῆς ἐν λόγω ἀποφάσεως, γιά τόν λόγον ὅτι ἡ φορολογία ἐπεβλήθη σύμφωνα μέ τήν ὁλλανδική νομοθεσία, ἡ ἑταιρία Gaston Schul προσέφυγε ἐνώπιον τοῦ Gerechtshof τοῦ Hertogenbosch. Ὑποστηρίζει ὅτι ἡ ἐπιβολή φόρου ἀντιβαίνει πρός τίς διατάξεις τῆς συνθήκης ΕΟΚ, ἰδίως τῶν ἄρθρων 12 καί 13, ἀφ' ἑνός, καί τοῦ ἄρθρου 95, ἀφ' ἑτέρου.

5 Γιά νά δυνηθεῖ νά ἐκτιμήσει τόν ἰσχυρισμό αὐτό, τό Gerechtshof ὑπέβαλε τά ἀκόλουθα προδικαστικά ἐρωτήματα:

«1. Πρέπει νά θεωρηθεῖ ὡς ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός εἰσαγωγικούς δασμούς, κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 13 παράγραφος 2 τῆς συνθήκης, ἕνας φόρος κύκλου ἐργασιῶν, τόν ὁποῖο Κράτος μέλος ἐπιβάλλει ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ἄν ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν δέν ἐπιβάλλεται ἐπί τῆς παραδόσεως ἀπό ἰδιώτη ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα εὑρίσκονται ἤδη στό ἔδαφος τοῦ ἐν λόγω Κράτους μέλους;

2. Σέ περίπτωση ἀρνητικῆς ἀπαντήσεως στό πρῶτο ἐρώτημα, ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν τόν ὁποῖο ἐπιβάλλει ἕνα Κράτος μέλος ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος ἐμπορευμάτων, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, θά ἠδύνατο νά θεωρηθεῖ ὡς ἐσωτερικός φόρος ὑψηλότερος ἐκείνου πού πλήττει τά παρόμοια ἐθνικά προϊόντα κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, ἄν οὐδείς φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐπιβάλλεται ἐπί τῶν παραδόσεων ἐμπορευμάτων τά ὁποῖα εὑρίσκονται ἤδη ἐντός τοῦ ἐν λόγω κράτους, ὅταν ἡ παράδοση πραγματοποιεῖται ἀπό ἰδιώτη;

3. Σέ περίπτωση καταφατικῆς ἀπαντήσεως σέ ἕνα ἀπό τά δύο προηγούμενα ἐρωτήματα, πρέπει νά γίνει δεκτό ὅτι τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν εἶναι ἀσυμβίβαστο πρός τή συνθήκη καί ἐπομένως ἀνίσχυρο κατά τό μέρος πού ἡ ἐν λόγω διάταξη ὑποχρεώνει τά Κράτη μέλη νά ἐπιβάλλουν φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων τά ὁποῖα προέρχονται ἀπό ἄλλα Κράτη μέλη, χωρίς νά ἐξαιρεῖ σχε-

τικῶς τήν παράδοση ἐμπορευμάτων ἀπό ἰδιῶτες, τά ὁποῖα δέν θά ὑπέκειντο στόν ἐν λόγω φόρο ἄν παρεδίδοντο ἐντός τοῦ οἰκείου κράτους;

4. Καταφατική ἀπάντηση στό τρίτο ἐρώτημα σημαίνει ὅτι ἀπαγορεύεται σέ ἕνα Κράτος μέλος νά ἐπιβάλλει φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων πού προέρχονται ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος καί παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ἄν ἡ παράδοση αὐτῶν τῶν ἐμπορευμάτων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους δέν ὑπόκειται στόν φόρο αὐτό;»

6 Μέ τά ἐρωτήματα πού ἔθεσε τό ἐθνικό δικαστήριο σκοπεῖται κυρίως νά διευκρινισθεῖ ἄν εἶναι σύμφωνο πρός τίς διατάξεις τῆς συνθήκης, ἰδίως πρός τά ἄρθρα 12 καί 13, ἀφ' ἑνός, καί 95, ἀφ' ἑτέρου, τό ὅτι ἕνα Κράτος μέλος εἰσπράττει, σύμφωνα πρός τίς κοινοτικές ὁδηγίες, φόρο κύκλου ἐργασιῶν, ὑπό τήν μορφή τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας (ΦΠΑ), κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων πού προέρχονται ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος καί παραδίδονται ἀπό ἕναν μή ὑποκείμενο σέ φόρο (στό ἑξῆς ἰδιώτη).

7 Ἡ προσφεύγουσα τῆς κυρίας δίκης ἀμφισβητεῖ τό συμβιβαστό τοῦ ἐν λόγω φόρου πρός τήν συνθήκη, ἰσχυριζομένη ὅτι οἱ παρόμοιες παραδόσεις πού πραγματοποιοῦνται στό ἐσωτερικό ἑνός Κράτους μέλους ἀπό ἰδιώτη δέν ὑπόκεινται σέ ΦΠΑ. Ὑποστηρίζει ἐπίσης ὅτι ἡ εἴσπραξη ΦΠΑ κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων πού προέρχονται ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος καί παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη προκαλεῖ σώρευση φόρων, δεδομένου ὅτι στήν περίπτωση αὐτή, ἐν ἀντιθέσει πρός παραδόσεις πραγματοποιούμενες ἀπό ὑποκειμένους σέ φόρο, δέν γίνεται ἐπιστροφή τοῦ εἰσπραχθέντος στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, ὁ ΦΠΑ πού εἰσπράττεται κατά τήν εἰσαγωγή τέτοιων προϊόντων πρέπει νά θεωρηθεῖ εἴτε ὡς ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός τελωνειακούς δασμούς εἴτε ὡς ἐσωτερική φορολογία πού δημιουργεῖ διακρίσεις.

Ἐπί τοῦ κοινοῦ συστήματος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας

8 Γιά νά ἐκτιμηθεῖ ἡ βαρύτης τῶν ἐν λόγω ἐπιχειρημάτων καί γιά νά συναχθοῦν τά ἀναγκαῖα στοιχεῖα πρός ἀπάντηση στά τεθέντα ἐρωτήματα, πρέπει νά ἐκτεθοῦν ἐν συντομία τά ἀσκοῦντα ἐπιρροή στήν παροῦσα ὑπόθεση χαρακτηριστικά τοῦ συστήματος τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ὑπό τήν μορφή τοῦ κοινοῦ συστήματος ΦΠΑ.

9 Τό κοινό αὐτό σύστημα ἐθεσπίσθη, βάσει τῶν ἄρθρων 99 καί 100 τῆς συνθήκης, μέ τήν πρώτη ὁδηγία 67/227 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 11ης Ἀπριλίου 1967, περί ἐναρμονίσεως τῶν νομοθεσιῶν τῶν Κρατῶν μελῶν, τῶν σχετικῶν μέ τούς φόρους κύκλου ἐργασιῶν (ΕΕ εἰδ. ἔκδ. 09/001, σ. 3). Συνεπληρώθη μέ τήν δευτέρα ὁδηγία 67/228 τοῦ Συμβουλίου, τῆς αὐτῆς ἡμερομηνίας, ἡ ὁποία ἀντικατεστάθη μέ τήν προαναφερθεῖσα ἕκτη ὁδηγία 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977.

10 Ἡ ἀρχή τοῦ κοινοῦ συστήματος συνίσταται, δυνάμει τοῦ ἄρθρου 2 τῆς πρώτης ὁδηγίας, στήν ἐπιβολή ἐπί τῶν ἀγαθῶν καί τῶν ὑπηρεσιῶν ἑνός γενικοῦ φόρου καταναλώσεως, ἀκριβῶς ἀναλόγου πρός τήν τιμή τῶν ἀγαθῶν καί τῶν ὑπηρεσιῶν, ἀνεξαρτήτως τοῦ ἀριθμοῦ τῶν συναλλαγῶν οἱ ὁποῖες διενεργοῦνται κατά τά στάδια τῆς παραγωγῆς καί τῆς διανομῆς πρό τοῦ σταδίου ἐπιβολῆς τοῦ φόρου. Ὡστόσο, σέ κάθε συναλλαγή, ὁ ὀφειλόμενος ΦΠΑ προκύπτει μετά τήν ἔκπτωση τοῦ ποσοῦ τοῦ ΦΠΑ, ὁ ὁποῖος ἔχει ἐπιβαρύνει κατά τρόπο ἄμεσο τό κόστος τῶν διαφόρων στοιχείων, ἀπό τά ὁποῖα συντίθεται ἡ τιμή. Ὁ μηχανισμός τῶν ἐκπτώσεων ἔχει διαμορφωθεῖ ἀπό τό ἄρθρο 17 παράγραφος 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας, κατά τρόπο ὥστε μόνο στούς ὑποκειμένους σέ φόρο νά ἐπιτρέπεται νά ἐκπίπτουν, ἀπό τόν ΦΠΑ πού ὀφείλουν, τόν ΦΠΑ ὁ ὁποῖος ἔχει πλήξει τά ἀγαθά σέ προηγούμενα στάδια.

11 Στό γενικό αὐτό πλαίσιο ἐντάσσεται τό ἄρθρο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας, σύμφωνα μέ τό ὁποῖο ὑπόκεινται σέ ΦΠΑ, ἀφ' ἑνός μέν, «οἱ παραδόσεις ἀγαθῶν καί οἱ παροχές ὑπηρεσιῶν, πού πραγματοποιοῦνται ἐξ ἐπαχθοῦς αἰτίας στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ὑπό ὑποκειμένου στόν φόρο, πού ἐνεργεῖ ὑπό τήν ἰδιότητά του αὐτή» (σημεῖο 1) καί, ἀφ' ἑτέρου, «οἱ εἰσαγωγές ἀγαθῶν» (σημεῖο 2). Τό ἄρθρο 4 τῆς ἐν λόγω ὁδηγίας ὁρίζει ὡς «ὑποκείμενο σέ φόρο» ὁποιονδήποτε ἀσκεῖ, αὐτοτελῶς καί σέ ὁποιονδήποτε τόπο, οἰκονομική δραστηριότητα, ὅπως τήν δραστηριότητα τοῦ παραγωγοῦ, τοῦ ἐμπόρου ἤ τοῦ παρέχοντος ὑπηρεσίες, περιλαμβανομένων καί τῶν δραστηριοτήτων ἐξορύξεως, τῶν γεωργικῶν δραστηριοτήτων, καθώς καί τῶν δραστηριοτήτων τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων ἤ τῶν ἐξομοιουμένων πρός αὐτά. Στό ἄρθρο 5 ὁρίζεται ἡ «παράδοση ἀγαθῶν» ὡς «ἡ μεταβίβαση τῆς ἐξουσίας νά διαθέτει κανείς ἐνσώματο ἀγαθό ὡς κύριος», ἐνῶ στό ἄρθρο 7 ὁρίζεται ἡ «εἰσαγωγή ἀγαθοῦ» ὡς «ἡ εἴσοδος τοῦ ἀγαθοῦ αὐτοῦ στό ἐσωτερικό τῆς χώρας».

12 Ἡ ἕκτη ὁδηγία ἐναρμονίζει ἐπίσης τίς ἔννοιες τοῦ γενεσιουργοῦ γεγονότος καί τοῦ ἀπαιτητοῦ τοῦ φόρου (ἄρθρο 10) καί προβαίνει στήν ἐναρμόνιση τῆς βάσεως

ἐπιβολῆς τοῦ φόρου (ἄρθρο 11). Προβλέπονται ἀπαλλαγές τόσο γιά τίς ἐνεργούμενες στό ἐσωτερικό τῆς χώρας πράξεις ὅσο καί γιά τίς εἰσαγωγές (ἄρθρα 13 καί 14). Οἱ πράξεις ἐξαγωγῆς καί οἱ ἐξομοιούμενες πρός αὐτές ἀπαλλάσσονται ἀπό τόν φόρο (ἄρθρο 15).

13 Πρέπει νά ὑπογραμμισθεῖ ὅτι οἱ ὁδηγίες αὐτές προβαίνουν σέ μερική μόνο ἐναρμόνιση τοῦ συστήματος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας. Στό παρόν στάδιο ἐξελίξεως τοῦ κοινοτικοῦ δικαίου, τά Κράτη μέλη εἶναι ἐλεύθερα νά καθορίζουν ἰδίως τόν συντελεστή τοῦ ΦΠΑ ὑπό τήν προϋπόθεση, πάντως, ὅτι ὁ ἐφαρμοστέος ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἑνός ἀγαθοῦ συντελεστής εἶναι ἐκεῖνος πού ἐφαρμόζεται ἐντός τῆς χώρας γιά τήν παράδοση τοῦ ἰδίου ἀγαθοῦ (ἄρθρο 12 τῆς ἕκτης ὁδηγίας).

14 Ἡ ἀνάλυση τῶν χαρακτηριστικῶν τοῦ κοινοῦ συστήματος τοῦ ΦΠΑ, τά ὁποῖα ἀνεφέρθησαν ἀνωτέρω, ἐπιτρέπει τό συμπέρασμα ὅτι, ἀφ' ἑνός μέν, σέ ὅ,τι ἀφορᾶ τίς πραγματοποιούμενες στό ἐσωτερικό ἑνός Κράτους μέλους πράξεις, τό γενεσιουργό γεγονός τοῦ φόρου εἶναι ἡ παράδοση ἑνός ἀγαθοῦ πού γίνεται ἐπ' ἀνταλλάγματι ἀπό ἕναν ὑποκείμενο σέ φόρο, ὁ ὁποῖος ἐνεργεῖ ὑπό τήν ἰδιότητά του αὐτή ἐνῶ, σέ ὅ,τι ἀφορᾶ τίς πράξεις εἰσαγωγῆς, τό γενεσιουργό γεγονός εἶναι ἁπλῶς ἡ εἴσοδος τοῦ ἀγαθοῦ στό ἔδαφος Κράτους μέλους, ἀνεξαρτήτως ὑπάρξεως συναλλαγῆς καί ἀσχέτως τοῦ ἄν ἡ συναλλαγή πραγματοποιεῖται ἐπ' ἀνταλλάγματι ἤ ἐκ χαριστικῆς αἰτίας, ἀπό πρόσωπο ὑποκείμενο σέ φόρο ἤ ἀπό ἰδιώτη.

15 Ἀπό τά ἀνωτέρω, ἐξ ἄλλου, προκύπτει ὅτι, ἄν καί οἱ ἐξαγωγές αὐτές καθαυτές ἀπαλλάσσονται ἀπό τόν ΦΠΑ, εἴτε πραγματοποιοῦνται ἀπό πρόσωπο ὑποκείμενο σέ φόρο εἴτε ἀπό ἰδιώτη, μόνον οἱ ὑποκείμενοι σέ φόρο δικαιοῦνται νά ἀσκήσουν τό δικαίωμα ἐκπτώσεως. Συνεπῶς, μόνο γιά τά ἀγαθά πού παραδίδονται πρός ἐξαγωγή ἀπό ὑποκειμένους σέ φόρους ἤ γιά λογαριασμό τους δύναται νά ὑπάρξει ἐπιστροφή τοῦ συνολικοῦ ΦΠΑ πού κατεβλήθη στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς, ἐνῶ τά ἀγαθά πού παραδίδονται πρός ἐξαγωγή ἀπό ἰδιῶτες γιά λογαριασμό τους ἐξακολουθοῦν νά βαρύνονται μέ τόν ἐν λόγω φόρο κατ' ἀναλογία τῆς κατά τόν χρόνο τῆς ἐξαγωγῆς ἀξίας τους. Δεδομένου ὅτι ὅλες οἱ εἰσαγωγές ὑπόκεινται σέ ΦΠΑ στό κράτος εἰσαγωγῆς, στήν περίπτωση αὐτή ὑπάρχει σώρευση φόρων, τόσον ἐκείνου τοῦ κράτους ἐξαγωγῆς, ὅσον καί ἐκείνου τοῦ κράτους εἰσαγωγῆς.

16 Μέ βάση αὐτά τά στοιχεῖα τοῦ κοινοῦ συστήματος πρέπει νά ἐξετασθοῦν τά προδικαστικά ἐρωτήματα.

'Επί τοῦ πρώτου ἐρωτήματος: ἑρμηνεία τῶν ἄρθρων 12 καί 13 τῆς συνθήκης

17 Μέ τό πρῶτο ἐρώτημα τό Gerechtshof ἐρωτᾶ κατ' οὐσίαν, ἄν συμβιβάζεται μέ τά ἄρθρα 12 καί 13 τῆς συνθήκης ἡ εἴσπραξη ΦΠΑ λόγω εἰσαγωγῆς προϊόντων προερχομένων ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος καί παραδιδομένων ἀπό ἰδιώτη, ὅταν δέν εἰσπράττεται τέτοιος φόρος κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς.

18 'Από παγία νομολογία τοῦ Δικαστηρίου προκύπτει ὅτι ἡ ἀπαγόρευση στίς μεταξύ τῶν Κρατῶν μελῶν σχέσεις τῶν ἐπιβαρύνσεων ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός τελωνειακούς δασμούς περιλαμβάνει κάθε ἐπιβάρυνση πού ἐπιβάλλεται κατά τήν εἰσαγωγή ἤ ἕνεκα αὐτῆς καί ἡ ὁποία, πλήττουσα εἰδικῶς τό εἰσαγόμενο προϊόν, κατ' ἐξαίρεση τοῦ ὁμοειδοῦς ἐγχωρίου προϊόντος, καταλήγει, μεταβάλλουσα τήν τιμή κόστους, ἐπί τῆς ἐλευθέρας κυκλοφορίας τῶν ἐμπορευμάτων τίς ἴδιες περιοριστικές συνέπειες μέ τόν τελωνειακό δασμό.

19 Τό οὐσιῶδες χαρακτηριστικό μιᾶς ἐπιβαρύνσεως ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός τελωνειακούς δασμούς, πού τήν διακρίνει ἀπό τήν ἐσωτερική φορολογία, ἔγκειται ἐπομένως στό γεγονός ὅτι ὁ πρῶτος πλήττει ἀποκλειστικῶς τό εἰσαγόμενο προϊόν, ὑπό τήν ἰδιότητά του αὐτή, ἐνῶ ὁ δεύτερος πλήττει τόσο τά εἰσαγόμενα, ὅσο καί τά ἐγχώρια προϊόντα.

20 Ὡστόσο, τό Δικαστήριο ἔχει ἀναγνωρίσει ὅτι μία χρηματική ἐπιβάρυνση, πού πλήττει τό εἰσαγόμενο ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος προϊόν καί ὄχι τό ἴδιο ἀκριβῶς ἤ ὁμοειδές ἐγχώριο προϊόν, δέν ἀποτελεῖ ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος, ἀλλά ἐσωτερική φορολογία κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, ἄν ἀποτελεῖ μέρος ἑνός γενικοῦ συστήματος ἐσωτερικῆς φορολογίας πού πλήττει συστηματικῶς κατηγορίες προϊόντων σύμφωνα μέ ἀντικειμενικά κριτήρια, τά ὁποῖα ἐφαρμόζονται ἀνεξαρτήτως καταγωγῆς τῶν προϊόντων.

21 'Από τίς σκέψεις αὐτές προκύπτει ὅτι ἕνας φόρος τοῦ εἴδους πού ἀναφέρει τό ἐθνικό δικαστήριο δέν συγκεντρώνει τά συστατικά στοιχεῖα τῆς ἐπιβαρύνσεως ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός τελωνειακούς εἰσαγωγικούς δασμούς, κατά τήν ἔννοια τῶν ἄρθρων 12 καί 13 παράγραφος 2 τῆς συνθήκης. Πράγματι, ἕνας τέτοιος φόρος ἀποτελεῖ μέρος τοῦ κοινοῦ συστήματος τοῦ ΦΠΑ, ἡ δομή καί οἱ βασικοί ὅροι ἐφαρμογῆς τοῦ ὁποίου ἔχουν θεσπισθεῖ ἀπό τίς ὁδηγίες ἐναρμονί-

σεως τοῦ Συμβουλίου. Μέ τίς ὁδηγίες αὐτές ἔχει θεσπισθεῖ ἕνας ὁμοιόμορφος φορολογικός μηχανισμός, ὁ ὁποῖος πλήττει συστηματικά καί μέ ἀντικειμενικά κριτήρια τόσο τίς πράξεις ἐντός τῶν Κρατῶν μελῶν ὅσο καί τίς πράξεις εἰσαγωγῆς. Σχετικῶς, πρέπει ἰδίως νά σημειωθεῖ ὅτι τό κοινό σύστημα ὑποβάλλει στόν ἴδιο φορολογικό συντελεστή τίς εἰσαγωγές καί τίς παραδόσεις τοῦ αὐτοῦ ἀγαθοῦ στό ἐσωτερικό ἑνός Κράτους μέλους. Ὁ ἐπίδικος φόρος πρέπει, ἑπομένως, νά θεωρηθεῖ ὅτι ἀποτελεῖ ἀναπόσπαστο τμῆμα ἑνός γενικοῦ συστήματος ἐσωτερικῆς φορολογίας κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, στό πλαίσιο δέ τοῦ ἄρθρου αὐτοῦ πρέπει νά κριθεῖ ἄν συμβιβάζεται μέ τό κοινοτικό δίκαιο καί ὄχι στό πλαίσιο τῶν ἄρθρων 12 ἐπ. τῆς συνθήκης.

22 Ἑπομένως, στό *πρῶτο ἐρώτημα* πρέπει να δοθεῖ ὡς ἀπάντηση ὅτι δέν συνιστᾶ ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός εἰσαγωγικούς δασμούς, κατά τήν ἔννοια τῶν ἄρθρων 12 καί 13 παράγραφος 2 τῆς συνθήκης, ὁ φόρος προστιθεμένης ἀξίας πού ἕνα Κράτος μέλος εἰσπράττει κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ὅταν ὁ ἐν λόγω φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ κράτους εἰσαγωγῆς.

Ἐπί τοῦ δευτέρου ἐρωτήματος: ἑρμηνεία τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης

23 Μέ τό δεύτερο ἐρώτημα, τό Gerechtshof ἐρωτᾶ κατ' οὐσίαν ἄν συμβιβάζεται μέ τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης ἡ εἴσπραξη ΦΠΑ κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ὅταν ὁ ἐν λόγω φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ κράτους εἰσαγωγῆς.

24 Ἡ προσφεύγουσα τῆς κυρίας δίκης θεωρεῖ ὅτι αὐτή ἡ διαφορά μεταχειρίσεως ἀντίκειται στό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης, δεδομένου ὅτι, ἀφ' ἑνός μέν, ἐλάπτει τήν παράδοση προϊόντων μεταξύ ἰδιωτῶν πού κατοικοῦν σέ διαφορετικά Κράτη μέλη σέ σύγκριση μέ τήν παράδοση μεταξύ ἰδιωτῶν πού κατοικοῦν στό Κράτος μέλος εἰσαγωγῆς καί, ἀφ' ἑτέρου, προκαλεῖ σώρευση φόρων γιά τά προϊόντα πού παραδίδουν οἱ ἰδιῶτες πέραν τῶν συνόρων, γιά τά ὁποῖα — ἀντιθέτως πρός τά προϊόντα πού παραδίδουν οἱ ὑποκείμενοι σέ φόρο — δέν ὑπάρχει ἐπιστροφή φόρων κατά τήν ἐξαγωγή.

25 Τά Κράτη μέλη πού μετέχουν στήν παροῦσα δίκη, τό Συμβούλιο καί ἡ Ἐπιτροπή ὑποστηρίζουν ὅτι ἡ κατάργηση τῆς σωρεύσεως φόρων ἐντός τῆς Κοινότητος,

ὅσο εὐκτέα καί ἄν εἶναι, δέν δύναται νά πραγματοποιηθεῖ παρά μόνο διά τῆς προοδευτικῆς ἐναρμονίσεως τῶν ἐθνικῶν φορολογικῶν συστημάτων, σύμφωνα μέ τό ἄρθρο 99 ἤ 100 τῆς συνθήκης καί ὄχι διά τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ ἄρθρου 95. Πρός ὑποστήριξη τῆς ἀπόψεως αὐτῆς, προεβλήθη ὅτι ἡ σώρευση φόρων εἶναι ἐπακόλουθο τοῦ γεγονότος ὅτι ἡ συνθήκη διετήρησε τά φορολογικά σύνορα, διότι ἐπεφύλαξε ὑπέρ τῶν Κρατῶν μελῶν τήν ἁρμοδιότητα στόν τομέα τῆς ἐσωτερικῆς φορολογίας.

26 Κατά τό σύστημα τῆς συνθήκης, οἱ διατάξεις τοῦ ἄρθρου 95 αὐτῆς, ἀπό κοινοῦ μέ τίς διατάξεις περί καταργήσεως τῶν τελωνειακῶν δασμῶν καί ἐπιβαρύνσεων ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος, ἔχει ὡς σκοπό τήν ἐξασφάλιση τῆς ἐλευθέρας κυκλοφορίας τῶν ἐμπορευμάτων ἐντός τῆς Κοινότητος, ὑπό κανονικές συνθῆκες ἀνταγωνισμοῦ, διά τῆς καταργήσεως κάθε μορφῆς προστασίας πού θά ἠδύνατο νά προκύψει ἐκ τῆς ἐπιβολῆς ἐσωτερικῆς φορολογίας εἰσαγούσης διακρίσεις εἰς βάρος προϊόντων προελεύσεως ἄλλων Κρατῶν μελῶν.

27 Τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης στηρίζεται κυρίως ἐπί μιᾶς συγκρίσεως τῆς ἐσωτερικῆς φορολογίας πού πλήττει τά εἰσαγόμενα προϊόντα μέ ἐκείνη πού πλήττει ἀμέσως ἤ ἐμμέσως ὁμοειδῆ ἐγχώρια προϊόντα. Γιά τήν ὀρθή ἐφαρμογή τοῦ ἄρθρου αὐτοῦ πρέπει νά συγκριθοῦν, ἀπό φορολογικῆς ἀπόψεως, τά προϊόντα αὐτά, λαμβανομένων ὑπ' ὄψη, σέ κάθε στάδιο τῆς παραγωγῆς ἤ τῆς ἐμπορίας, τόσο τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ ὅσο καί τῆς βάσεως ἐπιβολῆς του καί τοῦ τρόπου εἰσπράξεώς του.

28 Τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης δέν ἐμποδίζει τήν ἐπιβολή ΦΠΑ ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἑνός προϊόντος, ἐφ' ὅσον ἐπιβάλλεται ἐπίσης ΦΠΑ ἐπί ὁμοειδοῦς προϊόντος παραδιδομένου ἐντός τῆς χώρας. Πρέπει, ἑπομένως, νά ἐξετασθεῖ ἄν δύναται νά ἐπιβληθεῖ ΦΠΑ ἐπί τῆς εἰσαγωγῆς ἑνός προϊόντος, ὅταν ἡ παράδοση ὁμοειδοῦς προϊόντος ἐντός τῆς χώρας, στήν προκειμένη δηλαδή περίπτωση ἡ πραγματοποιουμένη ὑπό ἰδιώτου παράδοση, ἀπαλλάσσεται ἀπό τόν ΦΠΑ.

29 Ἐπ' αὐτοῦ τά Κράτη μέλη πού μετέχουν στήν δίκη, τό Συμβούλιο καί ἡ Ἐπιτροπή ὑποστηρίζουν ὅτι δύναται νά ἐπιβληθεῖ ΦΠΑ ἐπί τῶν εἰσαγωγῶν, ὑπό τήν προϋπόθεση ὅτι, τόσον ὁ συντελεστής τοῦ ΦΠΑ ὅσο καί ἡ φορολογική του βάση, καθώς καί οἱ τρόποι εἰσπράξεώς του, εἶναι οἱ ἴδιοι μέ ἐκείνους πού ἐφαρμόζονται γιά τήν παράδοση ὑπό προσώπου ὑποκειμένου σέ φόρο ἑνός ὁμοειδοῦς προϊόντος ἐντός τοῦ Κράτους μέλους. Ἡ φορολογία θέτει ἁπλῶς τά εἰσαγόμενα προϊόντα στήν ἴδια θέση μέ τά ἐγχώρια προϊόντα ὡς πρός τίς φορολογικές ἐπι-

βαρύνσεις πού πλήττουν τίς δύο αὐτές κατηγορίες. Πράγματι, τά ἐγχώρια προϊόντα ἔχουν ἤδη πληγεῖ μέ τόν ΦΠΑ ἐντός τοῦ Κράτους μέλους κατά τήν παράδοσή τους σέ κατάσταση καινουργῆ. Ἐφ' ὅσον ὁ φόρος αὐτός μετακυλίεται στήν τιμή ἀγορᾶς τῶν μεταχειρισμένων ἀντικειμένων, ὁ ἐπιβαλλόμενος κατά τήν εἰσαγωγή ΦΠΑ ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα νά ἀντισταθμίζει ἁπλῶς τό ἐναπομένον ποσό τοῦ ἐν λόγω φόρου καί νά ἀποκαθιστᾶ ἔτσι, μέ στόχο τήν ἀπόλυτη οὐδετερότητα ἔναντι τοῦ ἐνδοκοινοτικοῦ ἐμπορίου, τήν ἰσότητα μεταχειρίσεως μεταξύ ἐγχωρίων καί ἀλλοδαπῶν προϊόντων.

30 Ἡ προσφεύγουσα τῆς κυρίας δίκης ὑποστηρίζει ἀντιθέτως ὅτι, ἐφ' ὅσον δέν ὑπάρχει ἐπιστροφή τοῦ φόρου κατά τήν ἐξαγωγή, παραβιάζεται ἡ ἀρχή τῆς ἴσης μεταχειρίσεως, δεδομένου ὅτι τά εἰσαγόμενα ὑπό ἰδιωτῶν προϊόντα ἔχουν ἤδη πληγεῖ μέ ΦΠΑ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς.

31 Διαπιστοῦται ὅτι στό παρόν στάδιο ἐξελίξεως τοῦ κοινοτικοῦ δικαίου, τά Κράτη μέλη εἶναι ἐλεύθερα, κατ' ἐφαρμογή τοῦ ἄρθρου 95, νά ἀντισταθμίζουν κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων τόν ΦΠΑ πού εἰσπράττουν ἐπί τῶν ὁμοειδῶν ἐγχωρίων προϊόντων. Ὡστόσο, μία τέτοια ἀντιστάθμιση δικαιολογεῖται μόνο ἐφ' ὅσον τά εἰσαγόμενα προϊόντα δέν ἔχουν ἤδη ἐπιβαρυνθεῖ μέ ΦΠΑ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς, δεδομένου ὅτι, ἄλλως, ὁ φόρος εἰσαγωγῆς θά ἀπετέλει στήν πραγματικότητα πρόσθετη ἐπιβάρυνση πού θά ἔπληττε τά εἰσαγόμενα βαρύτερα ἀπό τά ἐγχώρια προϊόντα.

32 Ἡ ἄποψη αὐτή ἀπορρέει κατ' ἀρχάς ἀπό τήν διατύπωση τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, τό ὁποῖο ἀπαγορεύει ὄχι μόνο τήν ἄμεση, ἀλλά καί τήν ἔμμεση ἐπιβολή ἐσωτερικῆς φορολογίας ἐπί προϊόντων ἄλλων Κρατῶν μελῶν, ὑψηλοτέρας ἐκείνης πού πλήττει τά ὁμοειδῆ ἐγχώρια προϊόντα. Ἡ ἀπαγόρευση αὐτή δέν τηρεῖται ὅταν τά εἰσαγόμενα προϊόντα ὑπόκεινται στόν ΦΠΑ, ὁ ὁποῖος ἐπιβάλλεται ἐπί τῶν ὁμοειδῶν ἐγχωρίων προϊόντων, χωρίς νά λαμβάνεται ὑπ' ὄψη τό μέρος τοῦ ΦΠΑ, τό ὁποῖο ἐξακολουθεῖ νά βαρύνει τά προϊόντα αὐτά κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς τους.

33 Ἡ ἑρμηνεία αὐτή ἀνταποκρίνεται στήν ἀνάγκη νά λαμβάνονται ὑπ' ὄψη οἱ σκοποί τῆς συνθήκης, ὅπως διατυπώνονται στά ἄρθρα 2 καί 3 τῆς συνθήκης, μεταξύ τῶν ὁποίων πρωτεύουσα θέση κατέχει ἡ δημιουργία κοινῆς ἀγορᾶς. Ἡ ἔννοια τῆς κοινῆς ἀγορᾶς, ὅπως τήν ὅρισε μέ παγία νομολογία του τό Δικαστήριο, συνεπάγεται τήν ἀπάλειψη ὅλων τῶν ἐμποδίων στό ἐνδοκοινοτικό ἐμπόριο, προκειμένου νά συγχωνευθοῦν οἱ ἐθνικές ἀγορές σέ μία ἐνιαία ἀγορά,

διά τῆς δημιουργίας συνθηκῶν παραπλησίων, κατά τό δυνατόν, μέ ἐκεῖνες τῆς γνησίας ἐσωτερικῆς ἀγορᾶς. Τῶν πλεονεκτημάτων τῆς ἀγορᾶς αὐτῆς πρέπει νά ἀπολαύουν, ἐκτός ἀπό τούς ἐπαγγελματίες ἐμπόρους, καί οἱ ἰδιῶτες πού διενεργοῦν οἰκονομικές συναλλαγές πέραν τῶν ἐθνικῶν συνόρων.

34 Κατά συνέπεια, προκειμένου νά κριθεῖ ἄν συμβιβάζεται μέ τίς ἀπαιτήσεις τοῦ ἄρθρου 95 ἡ ἐπιβολή ΦΠΑ ἐπί προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιῶτες, ὅταν ἡ παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς ἀπαλλάσσεται τοῦ φόρου, πρέπει νά λαμβάνεται ἐπίσης ὑπ' ὄψη ὁ ΦΠΑ πού ἔχει εἰσπραχθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς. Ἑπομένως, ἐφ' ὅσον τό εἰσαγόμενο προϊόν πού ἔχει παραδοθεῖ ἀπό ἰδιώτη, χωρίς νά ὑπάρχει ἐκ τοῦ νόμου δυνατότης ἐκπτώσεως τοῦ κατά τήν ἐξαγωγή φόρου, βαρύνεται πράγματι, κατά τήν εἰσαγωγή του μέ μέρος τοῦ ΦΠΑ πού κατεβλήθη στό κράτος ἐξαγωγῆς, τό ποσό τοῦ ΦΠΑ πού ἀπαιτεῖται κατά τήν εἰσαγωγή του πρέπει νά μειοῦται κατά τό ἐναπομένον ποσό ΦΠΑ τοῦ Κράτους μέλους ἐξαγωγῆς, τό ὁποῖο εἶναι ἀκόμη ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του. Τό ἀφαιρούμενο κατά αὐτόν τόν τρόπο ποσό δέν δύναται, πάντως, νά εἶναι ἀνώτερο τοῦ ποσοῦ τοῦ ΦΠΑ πού ἔχει πράγματι καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς.

35 Τά μετέχοντα στήν παροῦσα δίκη Κράτη μέλη ἀντέταξαν στήν ἑρμηνεία αὐτή ὅτι εἶναι δύσκολο νά ἐξακριβωθεῖ ὁ ΦΠΑ πού κατεβλήθη στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς, δεδομένου ὅτι τόσο ὁ συντελεστής τοῦ ΦΠΑ ὅσο καί ἡ βάση ἐπιβολῆς του δυνατόν νά ποικίλλουν κατά τήν πάροδο τοῦ χρόνου.

36 Ἐπ' αὐτοῦ πρέπει νά παρατηρηθεῖ ὅτι ἐκεῖνος πού ζητεῖ τήν ἀπαλλαγή ἤ τήν μείωση τοῦ ΦΠΑ, ὁ ὁποῖος εἰσπράττεται κανονικῶς κατά τήν εἰσαγωγή, φέρει τό βάρος τῆς ἀποδείξεως ὅτι συντρέχουν οἱ προϋποθέσεις γιά νά τύχει ἀπαλλαγῆς ἤ μειώσεως. Δύναται, ἑπομένως, τό Κράτος μέλος τῆς εἰσαγωγῆς νά ζητήσει ἀπό ἕναν τέτοιον εἰσαγωγέα νά προσκομίσει τά ἀναγκαῖα δικαιολογητικά πρός ἀπόδειξη τοῦ ΦΠΑ πού ἔχει εἰσπραχθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί πού ἐξακολουθεῖ νά βαρύνει τό προϊόν κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του.

37 Ἐξ ἄλλου, τά Κράτη μέλη ὑπεστήριξαν ὅτι ἡ καθιέρωση ἑνός συστήματος διασφαλίζοντας τήν ἀπόλυτη οὐδετερότητα τῶν ἐσωτερικῶν φορολογιῶν ἐν σχέσει πρός τό ἐνδοκοινοτικό ἐμπόριο δύναται νά προκύψει μόνον ἀπό τήν αὐστηρή ἐφαρμογή τῆς ἀρχῆς τῆς φορολογίας στό Κράτος μέλος προορισμοῦ, ἐφαρμογή ἡ ὁποία προϋποθέτει τήν πλήρη ἐπιστροφή τοῦ φόρου γιά ὅλα τά ἐξαγόμενα προϊόντα. Ἡ υἱοθέτηση ὅμως μιᾶς τέτοιας λύσεως, ἡ ὁποία συνεπάγεται μία πολιτική ἐπιλογή, ἀνήκει στά πολιτικά ὄργανα τῆς Κοινότητος.

38 Ὡστόσο, ἄν καί ἡ θέσπιση ἑνός συστήματος πλήρους ἀνταγωνιστικῆς οὐδετερότητος, πού νά περιλαμβάνει τήν πλήρη ἐπιστροφή τοῦ φόρου κατά τήν ἐξαγωγή, εἶναι πράγματι ἔργο τοῦ κοινοτικοῦ νομοθέτου, ἀντίκειται πρός τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης, ἐφ' ὅσον δέν ἔχει θεσπισθεῖ ἕνα τέτοιο σύστημα, τό νά ἐφαρμόζει ἕνα Κράτος μέλος τό δικό του σύστημα ΦΠΑ ἐπί τῶν εἰσαγομένων προϊόντων κατά τρόπο ἀντίθετο πρός τίς ἀρχές τοῦ ἄρθρου αὐτοῦ.

39 Πρέπει, τέλος, νά ἀπορριφθοῦν οἱ ἀντιρρήσεις πού στηρίζονται σέ ἐνδεχόμενες τεχνικῆς καί διοικητικῆς φύσεως δυσκολίες, οἱ ὁποῖες θά προέκυπταν ἀπό τό νά ληφθεῖ ὑπ' ὄψη ὁ ΦΠΑ τοῦ Κράτους μέλους ἐξαγωγῆς, καθώς καί οἱ δυσκολίες πού στηρίζονται στήν ἀνάγκη προλήψεως τῶν κυκλωμάτων ἐξαπατήσεων καί νοθεύσεων τοῦ ἀνταγωνισμοῦ ἐντός τῆς Κοινότητος. Πράγματι, ἡ πρώτη σειρά ἀντιρρήσεων πρέπει νά ἀποκρουσθεῖ, δεδομένου ὅτι ὁ ἰδιώτης πού ζητεῖ νά ἐπωφεληθεῖ τῆς ἀπαλλαγῆς ἤ της μειώσεως τοῦ ΦΠΑ ἐπ' εὐκαιρία τῆς εἰσαγωγῆς φέρει τό βάρος τῆς ἀποδείξεως ὅτι συντρέχουν οἱ προϋποθέσεις. Ἡ δεύτερη σειρά ἀντιρρήσεων δέν εἶναι κρίσιμος, δεδομένου ὅτι ἡ εἰσπραξη τῆς διαφορᾶς τοῦ ΦΠΑ ἀφαιρεῖ τό κίνητρο γιά ἐκτροπές ἀπό τῆς κατευθύνσεως τοῦ ἐμπορίου.

40 Ἐπομένως, ἡ ἀπάντηση πού πρέπει νά δοθεῖ στό *δεύτερο ἐρώτημα* εἶναι ὅτι ὁ φόρος προστιθεμένης ἀξίας πού εἰσπράττει ἕνα Κράτος μέλος κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, παραδιδομένων δέ ἀπό ἰδιώτη, ἐνῶ δέν εἰσπράττεται τέτοιος φόρος κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς, συνιστᾶ ἐσωτερική φορολογία ὑψηλοτέρα ἐκείνης πού πλήττει τά ὁμοειδῆ ἐγχώρια προϊόντα κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, ἐφ' ὅσον δέν ἔχει ληφθεῖ ὑπ' ὄψη τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας, τό ὁποῖο ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά παραμένει ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του. Ὁ εἰσαγωγεύς φέρει τό βάρος τῆς ἀποδείξεως τῶν στοιχείων πού δικαιολογοῦν τό νά ληφθεῖ ὑπ' ὄψη ὁ ἐν λόγω φόρος.

Ἐπί τοῦ τρίτου ἐρωτήματος: κῦρος τοῦ ἄρθρου 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας

41 Τό τρίτο ἐρώτημα ἀφορᾶ τό κῦρος τοῦ ἄρθρου 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας, κατά τό μέτρο πού ἐπιβάλλει ΦΠΑ στίς εἰσαγωγές προϊόντων πού προέρχονται ἀπό ἄλλο Κράτος μέλος καί παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη.

42 Οἱ ἀπαιτήσεις τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης εἶναι ἐπιτακτικές καί δέν ἐπιδέχονται παρέκκελιση μέ ὁποιαδήποτε πράξη ἐκδοθεῖσα ἀπό κοινοτικό ὄργανο. Ἀπό τά ἀνωτέρω ὅμως προκύπτει ὅτι ἡ διάταξη αὐτή δέν ἀπαγορεύει γενικῶς τήν ἐπιβολή ΦΠΑ ἐπί τῶν εἰσαγωγῶν προϊόντων, ἔστω κι ἄν ἡ παράδοση ὁμοειδῶν ἐγχωρίων προϊόντων ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς ἀπαλλάσσεται ἀπό τόν φόρο, ἀλλά ἐπιβάλλει ἁπλῶς τήν ὑποχρέωση νά λαμβάνεται ὑπ' ὄψη τό μέρος τοῦ ΦΠΑ τοῦ Κράτους μέλους ἐξαγωγῆς, τό ὁποῖο ἐξακολουθεῖ νά ἐπιβαρύνει τό προϊόν κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του.

43 Συνεπῶς, δέν ὑπάρχει λόγος νά θεωρηθεῖ ἄκυρο τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας, σύμφωνα μέ τό ὁποῖο «οἱ εἰσαγωγές ἀγαθῶν» ὑπόκεινται στόν φόρο. Πρέπει ἁπλῶς νά διευκρινισθεῖ ἡ ἔκταση ἐφαρμογῆς τῆς ἐν λόγω διατάξεως καί νά ἑρμηνευθεῖ κατά τρόπο σύμφωνα πρός τίς ἐπιταγές τῆς συνθήκης, ὅπως καθωρίσθησαν ἀνωτέρω.

44 Ἑπομένως, στό *τρίτο ἐρώτημα* πρέπει νά δοθεῖ ἡ ἀπάντηση ὅτι τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977, συμβιβάζεται μέ τήν συνθήκη καί εἶναι ἑπομένως ἔγκυρο, δεδομένου ὅτι πρέπει νά ἑρμηνευθεῖ ὑπό τήν ἔννοια ὅτι δέν συνιστᾶ ἐμπόδιο στήν ἀπορρέουσα ἀπό τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης ὑποχρέωση νά λαμβάνεται ὑπ' ὄψη, πρός ἐπιβολή φόρου προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῶν εἰσαγομένων προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ὅταν τέτοιος φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς, τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας πού ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά εἶναι ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του.

Ἐπί τοῦ τετάρτου ἐρωτήματος: ἄμεσο ἀποτέλεσμα τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης

45 Σύμφωνα μέ τήν διατύπωσή του, τό τέταρτο ἐρώτημα ἀφορᾶ ἁπλῶς τίς συνέπειες μιᾶς ἐνδεχομένης ἀκυρότητος τοῦ ἄρθρου 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας. Ὡστόσο, ὅπως προκύπτει ἀπό τήν ἀνάλυση του ἐρωτήματος, ὑπό τό φῶς ἰδίως τῶν ἀπαντήσεων πού ἐδόθησαν στά τρία πρῶτα ἐρωτήματα, τό ἐθνικό δικαστήριο ἀναφέρεται κατ' οὐσίαν στό ἄμεσο ἀποτέλεσμα τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης καί στίς συνέπειες τοῦ ἀποτελέσματος αὐτοῦ ἐπί τῶν ἐθνικῶν νομοθεσιῶν καί τῶν προϋποθέσεων ἐφαρμογῆς τους.

46 Σύμφωνα μέ παγία νομολογία τοῦ Δικαστηρίου, ἡ διάταξη αὐτή περιέχει ἀπαγόρευση διακρίσεων, ἡ ὁποία συνιστᾶ σαφῆ, ἀνεπιφύλακτη καί χωρίς ὅρους ὑποχρέωση, τῆς ὁποίας ἡ ἐκτέλεση καί οἱ συνέπειες δέν ἐξαρτῶνται ἀπό τήν θέσπιση καμμιᾶς πράξεως τῶν ὀργάνων τῆς Κοινότητος ἤ τῶν Κρατῶν μελῶν. Ἡ ἀπαγόρευση αὐτή παράγει ἐπομένως ἄμεσα ἀποτελέσματα καί γεννᾶ ὑπέρ τῶν ἰδιωτῶν δικαιώματα πού τά ἐθνικά δικαστήρια ὀφείλουν νά προστατεύουν.

47 Συνεπῶς, κατά τό μέτρο πού ἡ διάταξη αὐτή, σύμφωνα μέ τήν ἑρμηνεία πού ἔδωσε τό Δικαστήριο, περιορίζει τίς προϋποθέσεις ἐπιβολῆς ΦΠΑ κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, τά Κράτη μέλη ὑποχρεοῦνται νά συμμορφώνονται μέ αὐτήν καί νά μή ἐφαρμόζουν ὁποιαδήποτε ἐνδεχομένως ἀντίθετη διάταξη τῆς ἐθνικῆς τους νομοθεσίας.

48 Στό *τέταρτο ἐρώτημα* πρέπει λοιπόν νά δοθεῖ ἡ ἀπάντηση ὅτι τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης ἀπαγορεύει στά Κράτη μέλη νά ἐπιβάλλουν φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῶν εἰσαγωγῶν προϊόντων προελεύσεως ἄλλων Κρατῶν μελῶν, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ὅταν τέτοιος φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς, ἐφ' ὅσον δέν λαμβάνεται ὑπ' ὄψη τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας πού ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά εἶναι ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς.

Ἐπί τῶν δικαστικῶν ἐξόδων

Τά ἔξοδα στά ὁποῖα ὑπεβλήθησαν ἡ ὁλλανδική, γαλλική καί ἰταλική κυβέρνηση, καθώς καί τό Συμβούλιο καί ἡ Ἐπιτροπή πού κατέθεσαν παρατηρήσεις στό Δικαστήριο δέν ἀποδίδονται. Δεδομένου ὅτι ἡ παροῦσα διαδικασία ἔχει ὡς πρός τούς διαδίκους τῆς κυρίας δίκης τόν χαρακτῆρα παρεμπίπτοντος, πού ἀνέκυψε ἐνώπιον τοῦ ἐθνικοῦ δικαστηρίου, σ' αὐτό ἐναπόκειται νά ἀποφανθεῖ ἐπί τῶν δικαστικῶν ἐξόδων.

Διά ταῦτα

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

κρίνοντας ἐπί τῶν ἐρωτημάτων πού τοῦ ὑπέβαλε τό Gerechtshof τοῦ 's-Hertogenbosch, μέ ἀπόφαση τῆς 19ης Δεκεμβρίου 1980, ἀποφαίνεται:

1) Δέν συνιστᾶ ἐπιβάρυνση ἰσοδυνάμου ἀποτελέσματος πρός εἰσαγωγικούς δασμούς, κατά τήν ἔννοια τῶν ἄρθρων 12 καί 13 παράγραφος 2 τῆς συνθήκης, ὁ φόρος προστιθεμένης ἀξίας πού ἕνα Κράτος μέλος εἰσπράττει κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ὅταν ὁ ἐν λόγω φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ κράτους εἰσαγωγῆς.

2) Ὁ φόρος προστιθεμένης ἀξίας πού εἰσπράττει ἕνα Κράτος μέλος κατά τήν εἰσαγωγή προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, παραδιδομένων ἀπό ἰδιώτη, ἐνῶ δέν εἰσπράττεται τέτοιος φόρος κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς, συνιστᾶ ἐσωτερική φορολογία ὑψηλοτέρα ἐκείνης πού πλήττει τά ὁμοειδῆ ἐγχώρια προϊόντα κατά τήν ἔννοια τοῦ ἄρθρου 95 τῆς συνθήκης, ἐφ' ὅσον δέν ἔχει ληφθεῖ ὑπ' ὄψη τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας, τό ὁποῖο ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά παραμένει ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του. Ὁ εἰσαγωγεύς φέρει τό βάρος τῆς ἀποδείξεως τῶν στοιχείων πού δικαιολογοῦν τό νά ληφθεῖ ὑπ' ὄψη ὁ ἐν λόγω φόρος.

3) Τό ἄρθρο 2 σημεῖο 2 τῆς ἕκτης ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, τῆς 17ης Μαΐου 1977, συμβιβάζεται μέ τήν συνθήκη καί εἶναι ἑπομένως ἔγκυρο, δεδομένου ὅτι πρέπει νά ἑρμηνευθεῖ ὑπό τήν ἔννοια ὅτι δέν συνιστᾶ ἐμπόδιο στήν ἀπορρέουσα ἀπό τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης ὑποχρέωση νά λαμβάνεται ὑπ' ὄψη, πρός ἐπιβολή φόρου προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῶν εἰσαγομένων προϊόντων προελεύσεως ἄλλου Κράτους μέλους, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη, ὅταν τέτοιος φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς, τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας πού ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά εἶναι ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του.

4) Τό ἄρθρο 95 τῆς συνθήκης ἀπαγορεύει στά Κράτη μέλη νά ἐπιβάλλουν φόρο προστιθεμένης ἀξίας ἐπί τῶν εἰσαγωγῶν προϊόντων προελεύσεως ἄλλων Κρατῶν μελῶν, τά ὁποῖα παραδίδονται ἀπό ἰδιώτη ὅταν τέτοιος φόρος δέν εἰσπράττεται κατά τήν παράδοση ὁμοειδῶν προϊόντων ἀπό ἰδιώτη ἐντός τοῦ Κράτους μέλους εἰσαγωγῆς, ἐφ' ὅσον δέν λαμβάνεται ὑπ' ὄψη τό ἐναπομένον μέρος τοῦ φόρου προστιθεμένης ἀξίας πού ἔχει καταβληθεῖ στό Κράτος μέλος ἐξαγωγῆς καί ἐξακολουθεῖ νά εἶναι ἐνσωματωμένο στήν ἀξία τοῦ προϊόντος κατά τόν χρόνο τῆς εἰσαγωγῆς του.

Mertens de Wilmars — Bosco — Touffait

Due — Pescatore — Mackenzie Stuart — O'Keeffe

Koopmans — Everling — Χλωρός — Grévisse

Ἐδημοσιεύθη σέ δημοσία συνεδρίαση στό Λουξεμβοῦργο στίς 5 Μαΐου 1982.

Ὁ γραμματεύς

P. Heim

Ὁ πρόεδρος

J. Mertens de Wilmars

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

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Τό Gerechtshof τοῦ 's-Hertogenbosch ὑπέβαλε, κατ' ἐφαρμογήν τοῦ ἄρθρου 177 τῆς συνθήκης τῆς Ρώμης, αἴτηση περί ἐκδόσεως προδικαστικῆς ἀποφάσεως σχετικῶς μέ τό πρόβλημα τῆς ἐπιβολῆς φόρου κύκλου ἐργασιῶν κατά τήν εἰσαγωγή ἐμπορευμάτων πού παραδίδουν ἰδιῶτες στό ἐσωτερικό τῆς χώρας ἤ κατόπιν διελεύσεως τῶν συνόρων.

Τά πραγματικά περιστατικά εἶναι τά ἀκόλουθα:

Ὁ Giovanni Nanni, σουηδικῆς ἰθαγενείας, κάτοικος Μονακό, μέ σύμβαση πού συνῆψε στίς Κάννες τό 1978 ἤ στίς ἀρχές τοῦ 1979, ἐπώλησε τοῖς μετρητοῖς ἀντί τοῦ ποσοῦ 365 000 γαλλικῶν φράγκων στόν Han Van Zanten, ὁλλανδικῆς ἰθαγενείας, κάτοικο Vuren (Κάτω Χῶρες), ἕνα πλοῖο ἀναψυχῆς μεγαλύτερο τῶν ὀκτώ τόννων, τύπου «Nautor», κατασκευῆς 1973-1974, ἐφοδιασμένο μέ ἄδεια ναυσιπλοΐας καί πράξη ἐγγραφῆς του στά γαλλικά νηολόγια. Τό πλοῖο ἦταν παραδοτέο στόν λιμένα τῶν

1 — Μετάφραση ἀπό τά γαλλικά.