ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
10 Ιουλίου 1985 *

Στην υπόθεση 16/84,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από το νομικό σύμβουλο D. Gilmour, επικουρούμενο από το δικηγόρο στο Hoge Raad των Κάτω Χωρών H. J. Bronkhorst, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Γεώργιο Κρεμλή, μέλος της νομικής της υπηρεσίας, κτίριο Jean Monnet, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενου από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο του Υπουργείου Εξωτερικών Υποθέσεων, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο την πρεσβεία της, 5, rue C.-M.- Spoo,

καθού,

η οποία έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, μη θεσπίζοντας, εντός των ταχθεισών προθεσμιών, τις απαιτούμενες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις προκειμένου να συμμορφωθεί προς τις διατάξεις του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), παρέβη υποχρέωση που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους Mackenzie Stuart, πρόεδρο, G. Bosco και O. Due, προέδρους τμήματος, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet και T. F. O'Higgins, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Darmon
γραμματέας: P. Heim

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του στη συνεδρίαση της 28ης Μαρτίου 1985,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΑΠΟΦΑΣΗ

(Το μέρος που περιέχει τα περιστατικά παραλείπεται)

Σκεπτικό

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 18 Ιανουαρίου 1984, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, μη θεσπίζοντας, εντός των ταχθεισών προθεσμιών, τις απαιτούμενες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις προκειμένου να συμμορφωθεί προς τις διατάξεις του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49· στο εξής « η έκτη οδηγία ») παρέβη υποχρέωση που υπέχει από τη Συνθήκη.

2 Συγκεκριμένα, η Επιτροπή αιτιάται το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ότι διατήρησε σε ισχύ το άρθρο 8, παράγραφος 3, του « Wet op de omzetbelasting 1968 » (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών) που αφορά τη βάση υπολογισμού του φόρου σε περίπτωση παραδόσεως κινητού πράγματος με ανάληψη πράγματος της ίδιας φύσεως και το οποίο ορίζει ότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, η αξία του αναλαμβανομένου πράγματος δεν περιλαμβάνεται στην αντιπαροχή που πρέπει να καταβάλει ο αγοραστής.

3 Η Επιτροπή θεωρεί ότι η διάταξη αυτή αντίκειται στο άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο τη βάση επιβολής του φόρου συνιστά οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής από τον αγοραστή ή τρίτο πρόσωπο για την παράδοση αγαθού.

4 Πρέπει να υπομνηστεί ότι σχετικά με την επανεισαγωγή μεταχειρισμένου πράγματος στο εμπορικό κύκλωμα έχουν ήδη γίνει πολλές προτάσεις σε κοινοτικό επίπεδο. Για το θέμα αυτό, η πρόταση έκτης οδηγίας (JO 1973, C 80, σ. 1) περιείχε διάταξη που προέβλεπε την ελάφρυνση της φορολογίας μεταχειρισμένων πραγμάτων ώστε να μη θιγεί ορισμένο εμπόριο. Δοθέντος ότι το Συμβούλιο δεν υιοθέτησε τη διάταξη αυτή, στο άρθρο 32 της έκτης οδηγίας προβλέπεται ότι το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, θα θεσπίσει ομοφώνως, πριν από τις 31 Δεκεμβρίου 1977, το κοινοτικό καθεστώς που θα ισχύει, μεταξύ άλλων, στη φορολογία μεταχειρισμένων πραγμάτων

και ότι μέχρι να τεθεί σε εφαρμογή το κοινοτικό αυτό καθεστώς τα κράτη μέλη, τα οποία κατά το χρόνο ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς για τα ανωτέρω πράγματα, μπορούν να το διατηρήσουν. Στις 11 Ιανουαρίου 1978 η Επιτροπή υπέβαλε στο Συμβούλιο πρόταση έβδομης οδηγίας (JO C 26, σ. 2) που προβλέπει κοινά συστήματα φόρου προστιθέμενης αξίας για τον τομέα αυτό, η πρόταση όμως αυτή δεν έγινε ακόμα δεκτή.

5 Αφού έλαβε την όχληση της Επιτροπής, στις 23 Φεβρουαρίου 1981, η ολλανδική κυβέρνηση υποστήριξε, με έγγραφό της της 4ης Ιουνίου 1981, ότι η επίδικη διάταξη συνιστά ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα πράγματα και το οποίο μπορεί να διατηρηθεί, δυνάμει του προαναφερθέντος άρθρου 32 της έκτης οδηγίας. Η κυβέρνηση δήλωσε, πάντως, ότι είναι διατεθειμένη να προβεί σε τροποποιήσεις προκειμένου το ολλανδικό σύστημα να προσεγγίσει προς τα κοινά συστήματα που αναφέρει η Επιτροπή στην πρόταση έβδομης οδηγίας.

6 Στην αιτιολογημένη γνώμη της, της 11ης Ιανουαρίου 1983, η Επιτροπή αμφισβήτησε ότι το άρθρο 32 της έκτης οδηγίας επιτρέπει την εφαρμογή ειδικού καθεστώτος κατά την πώληση καινούριου πράγματος, η πληρωμή του οποίου γίνεται εν μέρει με την ανάληψη μεταχειρισμένου πράγματος. Ως προς τη δυνατότητα τροποποιήσεων του ολλανδικού συστήματος για την οποία έκανε λόγο στο έγγραφό της η ολλανδική κυβέρνηση, η Επιτροπή απάντησε ότι « είναι απαράδεκτο η άρση μιας παραβάσεως να εξαρτάται από προϋποθέσεις συμπληρωματικές σε σχέση με ένα πρόβλημα που είναι βεβαίως συμφυές, αλλ' ωστόσο διαφορετικό ».

7 Στις 24 Φεβρουαρίου 1983, το ολλανδικό Υπουργείο Οικονομικών απεύθυνε έγγραφο προς υπάλληλο της Επιτροπής, ο οποίος υπηρετούσε τότε στο ιδιαίτερο γραφείο του ολλανδού επιτρόπου. Με το έγγραφο αυτό το υπουργείο επιχειρούσε, μεταξύ άλλων, να αποδείξει, με αριθμητικά παραδείγματα, ότι στην πράξη το ολλανδικό σύστημα κατέληγε στα ίδια αποτελέσματα με τα συστήματα που προέβλεπε η πρόταση έβδομης οδηγίας· το υπουργείο επαναλάμβανε, επίσης, ότι ήταν έτοιμο να προβεί σε μεγαλύτερη ακόμη προσαρμογή προς τα εν λόγω συστήματα· πληροφορούσε, τέλος, τον αποδέκτη του εγγράφου ότι το αποτέλεσμα συνομιλίας με υπάλληλο της αρμόδιας υπηρεσίας της Επιτροπής ήταν ότι η Επιτροπή επανεξετάζει την ολλανδική άποψη και ότι ανεστάλη η προθεσμία των δύο μηνών που προέβλεπε η αιτιολογημένη γνώμη για τη

λήψη των αναγκαίων μέτρων. Δεν αμφισβητείται ότι το έγγραφο αυτό περιήλθε στην αρμόδια υπηρεσία της Επιτροπής χωρίς, όμως, να υπάρξει σχετική απάντηση.

Επί του παραδεκτού

8 Αναφερόμενη στο προαναφερθέν έγγραφο της 24ης Φεβρουαρίου 1983, η ολλανδική κυβέρνηση υποστηρίζει ότι μετά από συνομιλίες με υπαλλήλους της Επιτροπής μπορούσε βάσιμα να θεωρεί ότι η προθεσμία των δύο μηνών που έτασσε η αιτιολογημένη γνώμη ανεστάλη μέχρι να περατώσει η Επιτροπή τον έλεγχο των αριθμητικών παραδειγμάτων που υπέβαλε η κυβέρνηση. Αναρωτιέται αν, υπό τις περιστάσεις αυτές, τηρήθηκε η προϋπόθεση του άρθρου 169, σύμφωνα με την οποία προσφυγή ασκείται μόνο εφόσον το κράτος προς το οποίο απευθύνεται η αιτιολογημένη γνώμη δεν συμμορφώθηκε προς αυτήν εντός της προθεσμίας που καθόρισε η Επιτροπή.

9 Η Επιτροπή απαντά ότι οι υπάλληλοί της δεν έδωσαν καμία υπόσχεση σχετικά με τη διακοπή της εν λόγω προθεσμίας και ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν είχαν αρμοδιότητα να το πράξουν. Κατά την άποψη της Επιτροπής δεν υπήρχε λόγος να δοθεί απάντηση στο έγγραφο του ολλανδικού υπουργείου, το οποίο δεν της είχε σταλεί επισήμως και δεν προσέθετε κανένα νέο στοιχείο.

10 Πρέπει σχετικά να γίνει δεκτό ότι η παράλειψη της Επιτροπής να αντιδράσει στο έγγραφο της 24ης Φεβρουαρίου 1983, από το οποίο προέκυπτε σαφώς ότι η ολλανδική κυβέρνηση είχε την πεποίθηση ότι ανεστάλη η προθεσμία που καθόριζε η αιτιολογημένη γνώμη, συνέβαλε πράγματι στη δημιουργία της παρεξηγήσεως. Ωστόσο, η παράλειψη αυτή, όσο και αν είναι κατακριτέα, δεν αρκεί για να θεωρηθεί πλημμελής η διαδικασία του άρθρου 169. Το άρθρο αυτό προβλέπει ρητώς ότι την προθεσμία την καθορίζει η Επιτροπή και σ' αυτήν εναπόκειται να δεχθεί ή όχι το αίτημα κράτους μέλους για αναστολή της προθεσμίας. Κατά συνέπεια, δεν δικαιολογούνται τα κράτη μέλη να θεωρούν, απλώς και μόνο βάσει συνομιλιών που είχαν με υπαλλήλους της Επιτροπής ή από την παράλειψη της τελευταίας να απαντήσει σε έγγραφα που της απέστειλαν, ότι ανεστάλη η προθεσμία που καθορίζει η αιτιολογημένη γνώμη. Εξάλλου, η ολλανδική κυβέρνηση δεν υποστήριξε ούτε, πολύ περισσότερο, απέδειξε ότι η παρεξήγηση αυτή περιόρισε, κατά οιονδήποτε τρόπο, τις δυνατότητές της να αμυνθεί κατά της προσφυγής.

11 Η προσφυγή πρέπει, επομένως, να κριθεί παραδεκτή.

Επί της ουσίας

12 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η αξία του πράγματος που αναλαμβάνει ο προμηθευτής συνυπολογίζεται στην αντιπαροχή που καταβάλλει ο αγοραστής για το παραδιδόμενο πράγμα. Σύμφωνα, επομένως, με το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, η αξία αυτή αποτελεί μέρος της βάσεως υπολογισμού του φόρου που βαρύνει το παραδιδόμενο πράγμα. Το άρθρο 32 αφορά τα ειδικά συστήματα που εφαρμόζονται στα μεταχειρισμένα πράγματα και δεν επιτρέπει καμία απόκλιση από τους κανόνες που καθορίζουν τη βάση επιβολής του φόρου που πρέπει να καταβληθεί για ένα καινούριο πράγμα. Εξάλλου, καμία από τις διατάξεις που προτείνει η Επιτροπή για τη δημιουργία κοινών συστημάτων φορολογίας μεταχειρισμένων πραγμάτων δεν επιτρέπει τέτοια απόκλιση. Αντιθέτως προς τις εν λόγω προτάσεις, το ολλανδικό σύστημα ευνοεί λιγότερο τον τελικό αγοραστή του μεταχειρισμένου πράγματος, από ό,τι τον αγοραστή του καινούριου πράγματος, ο οποίος, κατά το σύστημα αυτό, ωφελείται από τη μείωση του ΦΠΑ.

13 Κατά την ολλανδική κυβέρνηση, το σύστημα που ισχύει στις Κάτω Χώρες επιδιώκει τον ίδιο ακριβώς σκοπό με το άρθρο 32 της έκτης οδηγίας και τις προτάσεις της Επιτροπής προς το Συμβούλιο. Η κυβέρνηση, με τα αριθμητικά της παραδείγματα, απέδειξε ότι στην πράξη, η εφαρμογή του συστήματος αυτού καταλήγει στα ίδια ακριβώς αποτελέσματα με τα συστήματα που προτείνει η Επιτροπή. Στην πραγματικότητα η προσφυγή στηρίζεται μόνο στην τυπολατρική ερμηνεία του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας. Αν η προσφυγή γίνει δεκτή, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών θα υποχρεωθεί να καταργήσει όλα τα ειδικά συστήματα φορολογίας μεταχειρισμένων πραγμάτων, γεγονός που θα ήταν αντίθετο προς τους στόχους του προαναφερθέντος άρθρου 32 και των προτάσεων που η ίδια η Επιτροπή έχει υποβάλει. Ιδίως σε ό,τι αφορά το εμπόριο αυτοκινήτων θα παρουσιαζόταν αύξηση του αριθμού των απευθείας παραδόσεων μεταξύ καταναλωτών εις βάρος των επαγγελματιών εμπόρων.

14 Για να αρθεί αυτή η αμφισβήτηση, πρέπει να εξεταστούν αναλυτικότερα οι δυσχέρειες που παρουσιάζει το σύστημα ΦΠΑ, όπως αυτό προκύπτει από τους γενικούς κανόνες των κοινοτικών οδηγιών, για το εμπόριο μεταχειρισμένων πραγμάτων, καθώς και τα διάφορα μέτρα που προτάθηκαν ή εφαρμόστηκαν για την υπερνίκηση των δυσχερειών αυτών.

15 Η αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται, δυνάμει του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας 67/227 του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται κατά τα στάδια της παραγωγής και της διανομής, προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Ωστόσο, σε κάθε συναλλαγή, ο οφειλόμενος ΦΠΑ προκύπτει μετά την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ, ο οποίος έχει επιβαρύνει κατά τρόπο άμεσο το κόστος των διαφόρων στοιχείων από τα οποία συντίθεται η τιμή. Για τα αγαθά, το γενεσιουργό γεγονός του φόρου είναι η παράδοση του αγαθού που γίνεται επ' ανταλλάγματι από έναν υποκείμενο σε φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, μόνον δε οι υποκείμενοι σε φόρο δικαιούνται να εκπέσουν από το ΦΠΑ που οφείλουν το ΦΠΑ που έχει ήδη επιβαρύνει σε προηγούμενο στάδιο το αγαθό.

16 Αυτό σημαίνει ότι σε κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής το αγαθό φορολογείται, στην πράξη, μόνο βάσει της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό. Κατά την άφιξή του, λοιπόν, στον τελικό καταναλωτή, που δεν υπόκειται σε φόρο, το αγαθό επιβαρύνεται με ένα ποσό ΦΠΑ ανάλογο προς την τιμή που κατέβαλε ο εν λόγω καταναλωτής στον προμηθευτή του.

17 Αν κατόπιν ο καταναλωτής παραδώσει το αγαθό σε άλλο καταναλωτή, μη υποκείμενο σε φόρο, για τη συναλλαγή αυτή ούτε καταβάλλεται ούτε αφαιρείται φόρος. Αν ο καταναλωτής παραδώσει το αγαθό σε έμπορο υποκείμενο σε φόρο, για την παράδοση αυτή δεν καταβάλλεται επίσης φόρος, αν όμως ο υποκείμενος σε φόρο μεταπωλήσει το αγαθό καταβάλλεται ΦΠΑ ανάλογος προς την τιμή μεταπωλήσεως, χωρίς ο υποκείμενος σε φόρο να έχει δικαίωμα οποιασδήποτε εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει ήδη επιβαρύνει το αγαθό σε προηγούμενα στάδια.

18 Επομένως, τα μεταχειρισμένα πράγματα που επανεισάγονται στο εμπορικό κύκλωμα φορολογούνται για δεύτερη φορά, ενώ τα μεταχειρισμένα πράγματα που περνούν απευθείας από τον έναν καταναλωτή στον άλλο εξακολουθούν να επιβαρύνονται μόνο με το φόρο που επιβλήθηκε κατά την πρώτη πώληση σε μη υποκείμενο σε φόρο καταναλωτή. Ιδίως στην περίπτωση υψηλού συντελεστή ΦΠΑ, η διαφορετική αυτή μεταχείριση έχει ως συνέπεια να νοθεύει τον ανταγωνισμό μεταξύ απευθείας πωλήσεων από τον έναν καταναλωτή στον άλλο και συναλλαγών μέσω του κανονικού εμπορικού κυκλώματος και πλήττει έτσι τομείς του εμπορίου για τους οποίους οι συναλλαγές που αφορούν μεταχειρισμένα πράγματα ενέχουν ιδιαίτερη σημασία, όπως συμβαίνει ιδίως με το εμπόριο αυτοκινήτων.

19 Το άρθρο 32 της έκτης οδηγίας προβλέπει τη μεταγενέστερη θέσπιση από το Συμβούλιο κοινού συστήματος με σκοπό την αποφυγή αυτής της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, μέχρι δε της εφαρμογής του κοινού αυτού συστήματος, η εν λόγω διάταξη επιτρέπει τη διατήρηση σε ισχύ των υφισταμένων εθνικών συστημάτων που επιδιώκουν αυτόν το σκοπό.

20 Η Επιτροπή, δίνοντας συνέχεια στο άρθρο 32 της έκτης οδηγίας, υπέβαλε στο Συμβούλιο την πρότασή της για μια έβδομη οδηγία, η οποία προέβλεπε δύο μεθόδους για επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος. Για τα μεταχειρισμένα πράγματα γενικώς η πρόταση προβλέπει ότι, κατά την παράδοση από υποκείμενο σε φόρο μεταπωλητή αγαθού του οποίου την κυριότητα απέκτησε από μη υποκείμενο σε φόρο, τη βάση επιβολής του φόρου αποτελεί ένα κατ' αποκοπή ποσοστό της τιμής μεταπωλήσεως, το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στην αξία που προσέθεσε ο υποκείμενος σε φόρο μεταπωλητής. Για ορισμένα μεταχειρισμένα πράγματα που ο ρόλος τους για το εμπόριο είναι σημαντικός, ιδίως για τα αυτοκίνητα, η πρόταση προβλέπει σύστημα που καταλήγει σε περισσότερο συγκεκριμένα αποτελέσματα. Κατά το σύστημα αυτό, η μεταπώληση παρέχει στον υποκείμενο σε φόρο μεταπωλητή το δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, ο οποίος υπολογίζεται βάσει της τιμής αγοράς του αγαθού από τον μη υποκείμενο σε φόρο. Τα δύο προτεινόμενα συστήματα έχουν, επομένως, το κοινό χαρακτηριστικό ότι το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ, που έχει ήδη επιβαρύνει το προϊόν, λαμβάνεται υπόψη κατά τη μεταπώληση.

21 Το ολλανδικό σύστημα λαμβάνει ήδη υπόψη του το εναπομένον αυτό μέρος του φόρου κατά την απόκτηση της κυριότητας του μεταχειρισμένου πράγματος από τον υποκείμενο σε φόρο, υπό μορφή αναλήψεως. Πράγματι, το σύστημα αυτό μόνο κατά τα φαινόμενα συνεπάγεται μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου που πρέπει να καταβληθεί για το καινούριο αγαθό. Η μείωση είναι απολύτως ανάλογη προς την τιμή που καταβάλλει ο υποκείμενος σε φόρο για το μεταχειρισμένο πράγμα που αγοράζει από μη υποκείμενο σε φόρο και, στην πράξη, αντισταθμίζει το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ που έχει ήδη επιβαρύνει το μεταχειρισμένο πράγμα. Εφόσον, έτσι, ο φόρος που εβάρυνε το αγαθό αυτό εκπίπτει κατά την αγορά του από τον υποκείμενο σε φόρο μεταπωλητή, μπορεί, απολύτως κανονικά, να του επιβληθεί φόρος κατά τη μεταπώλησή του, χωρίς η φορολογία αυτή να νοθεύει τον ανταγωνισμό σε σχέση με τις απευθείας πωλήσεις μεταξύ καταναλωτών.

22 Δεν έχει σημασία, από την άποψη αυτή, ότι, από τυπικής απόψεως, το αντιστάθμισμα αυτό αποβαίνει, κατά τρόπο άμεσο, προς όφελος του αγοραστή του καινούριου αγαθού που είναι ταυτόχρονα πωλητής του μεταχειρισμένου πράγματος, ενώ, στα συστήματα που προτείνει η Επιτροπή, από τη μείωση του φόρου κατά τη μεταπώληση ωφελείται, κατά τρόπο άμεσο, ο μη υποκείμενος σε φόρο αγοραστής του μεταχειρι-

σμένου πράγματος. Όπως αποδεικνύεται από τα αριθμητικά παραδείγματα που υπέβαλε η ολλανδική κυβέρνηση, οι τιμές που συμφωνούν οι αντισυμβαλλόμενοι κατά τις δύο συναλλαγές που αφορούν το εν λόγω αντικείμενο έχουν την τάση να προσαρμόζονται προς το εφαρμοζόμενο σύστημα έτσι ώστε να καταλήγουν, κατά κανόνα, στα ίδια αποτελέσματα τόσο για τους τρεις αντισυμβαλλόμενους που λαμβάνουν μέρος στις εν λόγω συναλλαγές, όσο και για τα έσοδα του Δημοσίου, με μόνες διαφορές το χρόνο κατά τον οποίο εκπίπτει από το μεταχειρισμένο πράγμα το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ και τον τρόπο που αναλύονται οι τιμές. Τα εξεταζόμενα συστήματα έχουν και τα τρία ως αποτέλεσμα να αποκαθιστούν την ουδετερότητα, σε ό,τι αφορά τον ανταγωνισμό, μεταξύ των απευθείας πωλήσεων μεταξύ καταναλωτών και των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μέσω του εμπορικού κυκλώματος.

23 Υπό το φως αυτών των διαπιστώσεων πρέπει, επομένως, να κριθεί αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, το ολλανδικό σύστημα συνιστά απόκλιση από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, η οποία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 32 της εν λόγω οδηγίας. Όπως, όμως, προκύπτει από την πιο πάνω ανάλυση σκοπός του συστήματος αυτού δεν είναι να απαλλάξει από το φόρο ένα μέρος της αντιπαροχής που έλαβε ο υποκείμενος σε φόρο μεταπωλητής για την παράδοση του καινούριου αγαθού, ούτε έχει ένα τέτοιο αποτέλεσμα. Αντιθέτως, σκοπός του ολλανδικού συστήματος και αποτέλεσμά του είναι να αντισταθμίσει το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ που έχει ήδη επιβαρύνει το αναληφθέν μεταχειρισμένο πράγμα, ώστε να μπορεί το αγαθό αυτό να υπαχθεί, κατά τη μεταπώλησή του, στο γενικό σύστημα ΦΠΑ. Από αυτό έπεται ότι, σε ό,τι αφορά τις αρχές που το διέπουν, το ολλανδικό σύστημα καλύπτεται, ως προς τους σκοπούς και τις συνέπειές του, από το άρθρο 32 της έκτης οδηγίας και δεν συνιστά παράβαση του άρθρου 11 της οδηγίας αυτής.

24 Η Επιτροπή διατύπωσε και ορισμένες άλλες αιτιάσεις κατά του ολλανδικού συστήματος. Το σύστημα αυτό δεν αφορά το σύνολο των αγορών μεταχειρισμένων πραγμάτων που πραγματοποιεί ένας υποκείμενος σε φόρο από έναν μη υποκείμενο σε φόρο με σκοπό τη μεταπώλησή τους· καλύπτει καταρχήν, αν όχι και στην πράξη, την ανάληψη καινούριου αγαθού και συνεπάγεται απώλεια ΦΠΑ και, επομένως, μείωση των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων αν το αγαθό μεταπωληθεί σε τιμή μικρότερη από την τιμή αγοράς.

25 Δεν χρειάζεται να εξεταστούν, στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης, οι αιτιάσεις αυτές. Ακριβώς σχετικά με τα σημεία αυτά η ολλανδική κυβέρνηση δήλωσε, κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία, ότι είναι διατεθειμένη να προβεί σε προσαρμογές του συστήματος, δυνατότητα την οποία η Επιτροπή απέρριψε κατηγορηματικά. Η Επιτροπή δεν μπορεί, επομένως, να επικαλείται αυτά τα σημεία της ολλαν-

δικής ρύθμισης στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας. Ως προς το επιχείρημα που προέβαλε η Επιτροπή για πρώτη φορά, σε απάντηση ερωτήματος του Δικαστηρίου, κατά το οποίο το άρθρο 32 της έκτης οδηγίας απαγορεύει κάθε τροποποίηση των ισχυόντων εθνικών συστημάτων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αυτό δεν μπορεί να αφορά τις τροποποιήσεις που μοναδικό σκοπό έχουν να καταστήσουν το εθνικό σύστημα πλήρως σύμφωνο προς το εν λόγω άρθρο, χωρίς να θίγουν καθόλου τις αρχές του συστήματος, όπως το εφάρμοζε το εν λόγω κράτος μέλος κατά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας.

26 Συνεπώς, η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Επί των δικαστικών εξόδων

27 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του κανονισμού διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ηττήθη, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφασίζει:

1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Καταδικάζει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

Mackenzie Stuart Bosco Due Koopmans

Everling Bahlmann Galmot Joliet O'Higgins

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 10 Ιουλίου 1985.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος

A. J. Mackenzie Stuart