ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER της 30ής Απριλίου 1998 *

1. Με το ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο, το Hoge Raad των Κάτω Χωρών ερωτά αν η είσοδος σε κράτος μέλος πλοίου που βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία σε μία από τις υπερπόντιες χώρες και εδάφη (στο εξής: ΥΧΕ) υπόκειται, κατ' αρχήν, στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

2. Το προδικαστικό αυτό ερώτημα ανέκυψε στο πλαίσιο της προσφυγής που άσκησε ο πλοιοκτήτης κατά της πράξεως πληρωμής ΦΠΑ που του απηύθυνε η φορολογική αρχή των Κάτω Χωρών λόγω της εισαγωγής του εν λόγω πλοίου που προερχόταν από τις Ολλανδικές Αντίλλες.

Τα περιστατικά, η διαδικασία της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

3. Τα περιστατικά που αποτέλεσαν την αφορμή για τη γένεση της διαφοράς της κύριας δίκης εκτίθενται στη διάταξη περί παραπομπής ως ακολούθως:

— Το Motor ship «Joshua», αλιευτικό σκάφος που ναυπηγήθηκε το 1964 στο Haarlem, πωλήθηκε το 1984 στην Caribbean Chartering & Sales Ltd, στο Nassau (Μπαχάμες). Ως εκ τούτου, εξήλθε του τελωνειακού εδάφους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Το 1985 και 1986 μετασκευάστηκε στις Κάτω Χώρες σε κρουαζιερόπλοιο.

— Στις 22 Απριλίου 1993, το πλοίο πωλήθηκε στον A. J. van der Kooy, ο οποίος είναι αναιρεσείων της κύριας δίκης και κάτοικος Κάτω Χωρών, και στον J. Wielinga, κάτοικο Curaçao. Από τις 15 Μαΐου 1993 το πλοίο αυτό, που φέρει βρετανική σημαία, βρισκόταν στο λιμάνι του Scheveningen, όπου στις 20 Μαΐου 1993 εντοπίστηκε από υπαλλήλους του τελωνείου του Hoofddorp. Επί του πλοίου βρισκόταν ο A. J. van der Kooy.

— Η ολλανδική φορολογική αρχή εξέδωσε την επίμαχη πράξη πληρωμής ΦΠΑ ύψους 157 500 ολλανδικών φιορινίων (HFL) λόγω εισαγωγής του πλοίου υπό την έννοια του άρθρου 18 του Wet op de omzetbelasting 1968 (ολλανδικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών) για την οποία δεν ισχύει καμία από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 21 του νόμου.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

— Ο A. J. van der Kooy άσκησε τότε προσφυγή κατά της πράξεως πληρωμής ενώπιον του Gerechtshof του Άμστερνταμ, το οποίο απέρριψε την προσφυγή για τον λόγο ότι το έδαφος των Ολλανδικών Αντιλλών, από όπου προερχόταν το πλοίο, «δεν αποτελεί τμήμα του εδάφους κράτους μέλους για τους σκοπούς της έκτης οδηγίας».

4. Ο A. J. van der Kooy άσκησε τότε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Gerechtshof του Άμστερνταμ ενώπιον του Hoge Raad των Κάτω Χωρών. Το Hoge Raad ανέστειλε τη διαδικασία για να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, όσον αφορά την εισαγωγή πλοίου προερχομένου από την ελεύθερη κυκλοφορία στις Ολλανδικές Αντίλλες, ιδίως υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 132, παράγραφος 1, και 227 της Συνθήκης ΕΚ, την έννοια ότι η είσοδος αυτού στις Κάτω Χώρες πρέπει να θεωρηθεί ως είσοδος στην Κοινότητα αγαθού μη πληρούντος τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης ΕΚ;»

Το παραδεκτό της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

5. Η Γαλλική Κυβέρνηση, στις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε, προβάλλει ότι, ενόψει της εξαιρετικά συνοπτικής διατυπώσεώς τους, τα πραγματικά στοιχεία που αναφέρονται στη διάταξη περί παραπομπής [1] δεν καθιστούν δυνατό να προσδιοριστεί σαφώς η φύση της διαφοράς της κύριας δίκης και, κατά συνέπεια, το Δικαστήριο θα πρέπει να κηρύξει την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως απαράδεκτη.

6. Συγκεκριμένα, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, τα πραγματικά στοιχεία που περιέχονται στη διάταξη περί παραπομπής δεν καθιστούν δυνατό να κατανοηθεί γιατί το αιτούν δικαστήριο υποστηρίζει ότι υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ του εν λόγω πλοίου και μιας ΥΧΕ, ούτε να εξακριβωθεί τι σημαίνει εν προκειμένω η έκφραση «προερχομένου από την ελεύθερη κυκλοφορία στις Ολλανδικές Αντίλλες», με την οποία το αιτούν δικαστήριο χαρακτηρίζει το εν λόγω πλοίο. Το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει επίσης την εκ μέρους του A. J. van der Kooy χρήση του πλοίου στις Κάτω Χώρες: το χρησιμοποιεί για ιδιωτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή απλώς σταθμεύει στο κράτος αυτό;

7. Η Γαλλική Κυβέρνηση θωρεί ότι οι παραλείψεις αυτές ως προς την καταγωγή και τη χρησιμοποίηση του πλοίου εμποδίζουν το Δικαστήριο να προβεί σε ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου επωφελή για τη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης. Εμποδίζουν επιπλέον τα κράτη μέλη και τα άλλα ενδιαφερόμενα θεσμικά όργανα να διατυπώσουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με το άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου. Κατ' αυτήν, οι περιστάσεις αυτές, αναλυόμενες υπό το φως των αποφάσεων Meilicke [2] και Saddik [3], θα πρέπει να ωθήσουν το Δικαστήριο να κηρύξει την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως απαράδεκτη.

1 — Η Ολλανδική Κυβέρνηση, στις γραπτές της παρατηρήσεις, παρατηρεί και αυτή ότι στη διάταξη περί παραπομπής το εθνικό δικαστήριο περιγράφει υπερβολικά περιληπτικά το σύνολο των περιστατικών της διαφοράς.

2 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91 (Συλλογή 1992, σ. I-4871).

3 — Διάταξη της 23ης Μαρτίου 1995, C-485/93 (Συλλογή 1995, σ. I-511).

8. Ως προς εμέ, θεωρώ ότι η διάταξη περί παραπομπής, καίτοι θα ήταν ευκταίο να εκθέτει πλέον λεπτομερώς τα περιστατικά, περιέχει εντούτοις τα ουσιώδη στοιχεία της διαφοράς. Καίτοι οι αμφιβολίες που διατύπωσε η Γαλλική Κυβέρνηση είναι βάσιμες, εναπόκειται στο Δικαστήριο να στηριχθεί στα περιστατικά που το αιτούν δικαστήριο κρίνει αποδεδειγμένα και δεν χρειάζεται να ελέγξει τα αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία πηγάζει η απόδειξη αυτή.

9. Επομένως, δεν νομίζω ότι χρειάζεται να γίνουν δεκτές οι αντιρρήσεις που προβάλλει η Γαλλική Κυβέρνηση ως προς το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Αντιθέτως, πρέπει να θεωρηθεί ότι τα δεδομένα στα οποία στηρίχθηκε το αιτούν δικαστήριο είναι αναμφισβήτητα. Ένα από αυτά είναι ο προηγούμενος σύνδεσμος του πλοίου με μία ΥΧΕ. Το Hoge Raad θεωρεί αποδεδειγμένο ότι το πλοίο είχε τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός των Ολλανδικών Αντιλλών και το ερώτημά του αφορά ακριβώς τη διευκρίνιση του ζητήματος αν η είσοδος ενός πλοίου στις Κάτω Χώρες υπό τις συνθήκες αυτές συνιστά ή όχι εισαγωγή κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

10. Ούτε η πρόταση αναδιατυπώσεως στην οποία προέβη μονομερώς ο αναιρεσείων μου φαίνεται σκόπιμη. Με την πρόταση αυτή ο εν λόγω διάδικος επιδιώκει στην πραγματικότητα να υποκαταστήσει το αιτούν δικαστήριο ως προς την αίτησή του εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως. Πράγματι, αφού προσήψε στο Hoge Raad ότι έκρινε πεπλανημένως την προέλευση του πλοίου [4], ο αναιρεσείων προτείνει στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι πλοίο που κατάγεται από κράτος μέλος διατηρεί την ιδιότητα αυτή εσαεί και, επομένως, πληροί τις προϋποθέσεις που διατυπώνονται στο άρθρο 9 της Συνθήκης.

11. Το αιτούν δικαστήριο ουδόλως αναφέρεται σ' αυτήν την πτυχή της υποθέσεως, που δεν αποτελεί παρά ένα από τα πραγματικά στοιχεία της διαφοράς της κύριας δίκης και ουδόλως αποτελεί το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος. Επομένως, δεν χρειάζεται να αναδιατυπωθεί το ερώτημα, δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη κρίνει (και πρόσφατα επιβεβαιώσει) [5] «(...) ότι σύμφωνα με την κατανομή των αρμοδιοτήτων που καθιερώνει το άρθρο 177 της Συνθήκης στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικών αποφάσεων εναπόκειται αποκλειστικά στο εθνικό δικαστήριο να προσδιορίσει το αντικείμενο των ερωτημάτων που προτίθεται να υποβάλει στο Δικαστήριο. Το Δικαστήριο δεν δύναται, κατόπιν αιτήματος ενός εκ των διαδίκων της διαφοράς στην κύρια δίκη, να εξετάσει ερωτήματα που δεν του υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο. Σε περίπτωση κατά την οποία, ενόψει της εξελίξεως της διαφοράς, το εθνικό δικαστήριο κρίνει αναγκαίο να λάβει συμπληρωματικά στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, σ' αυτό εναπόκειται να απευθυνθεί εκ νέου στο Δικαστήριο (αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 1985 στην υπόθεση 311/84, CBEM, Συλλογή 1985, σ. 3261, σκέψη 10· της 9ης Ιανουαρίου 1990 στην υπόθεση C-337/88, SAFA, Συλλογή 1990, σ. I-1, σκέψη 20, και της 11ης Οκτωβρίου 1990 στην υπόθεση C-196/89, Nespoli και Crippa, Συλλογή 1990, σ. I-3647, σκέψη 23)».

4 — Η άποψη του αναιρεσείοντος συνίσταται στο ότι το πλοίο, δεδομένου ότι είχε κατασκευαστεί στις Κάτω Χώρες, κατάγεται από κράτος μέλος και δεν χάνει την ιδιότητα αυτή σε καμιά περίπτωση. Καταλήγει ότι το πλοίο πληροί ανά πάσα στιγμή τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 9 της Συνθήκης, έστω και αν εγκατέλειψε το κοινοτικό έδαφος.

5 — Απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 1997, C-189/95, Franzén (Συλλογή 1997, σ. I-5909, σκέψη 79).

Οι εφαρμοστέες κοινοτικές διατάξεις

i) *Διατάξεις που αφορούν τον ΦΠΑ*

12. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [6] (στο εξής: έκτη οδηγία), ορίζει ότι οι εισαγωγές αγαθών υπόκεινται στο ΦΠΑ.

13. Το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας [7] ορίζει, στο πλαίσιο των φορολογητέων πράξεων, ότι:

«1. Ως "εισαγωγή αγαθού" θεωρείται:

α) η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης (...)

β) η είσοδος στο εσωτερικό της Κοινότητας ενός αγαθού προερχομένου από τρίτο έδαφος, εκτός των αγαθών που προβλέπονται στο στοιχείο α'.»

14. Το άρθρο 3 της έκτης οδηγίας [8], το οποίο ορίζει το γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, νοείται ως:

— "έδαφος κράτους μέλους": το εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3·

— "Κοινότητα" και "έδαφος της Κοινότητας": το εσωτερικό των κρατών μελών, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3·

— "τρίτο έδαφος" και "τρίτες χώρες": κάθε έδαφος εκτός απ' όσα ορίζονται στις

6 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

7 — Όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 384, σ. 47).

8 — Όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1).

παραγράφους 2 και 3 ως εσωτερικό κράτους μέλους.

2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παρούσας οδηγίας, ως "εσωτερικό της χώρας" νοείται το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227.

(...)»

ii) *Διατάξεις που αφορούν τις ΥΧΕ*

15. Το άρθρο 227 της Συνθήκης καθορίζει το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της. Στην παράγραφο 3 το επεκτείνει στις ΥΧΕ που αναφέρονται στο παράρτημα IV και διευκρινίζει ότι για τις εν λόγω υπερπόντιες χώρες και εδάφη «ισχύει το ιδιαίτερο καθεστώς συνδέσεως που ορίζεται στο τέταρτο μέρος της Συνθήκης». Από το 1964, οι Ολλανδικές Αντίλλες περιλαμβάνονται στις ΥΧΕ.

16. Το άρθρο 3, στοιχείο ρ', της Συνθήκης ΕΚ [9] ορίζει ότι η δράση της Κοινότητας περιλαμβάνει, σύμφωνα με τους όρους και με το χρονοδιάγραμμα που προβλέπει η εν λόγω Συνθήκη, «τη σύνδεση με τις υπερπόντιες χώρες και εδάφη, με σκοπό την αύξηση των συναλλαγών και την προώθηση με κοινή προσπάθεια της οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης».

17. Το τέταρτο μέρος της Συνθήκης (που περιλαμβάνει τα άρθρα 131 έως 136) φέρει τον τίτλο «Η σύνδεση των υπερποντίων χωρών και εδαφών». Σύμφωνα με το άρθρο 131, σκοπός της συνδέσεως αυτής είναι η προώθηση της οικονομικής και κοινωνικής αναπτύξεως των χωρών και εδαφών και της δημιουργίας στενών οικονομικών σχέσεων μεταξύ αυτών και της Κοινότητας στο σύνολό της.

18. Το άρθρο 132 της Συνθήκης ορίζει:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις εμπορικές τους συναλλαγές με τις χώρες και εδάφη το καθεστώς που διέπει τις μεταξύ τους σχέσεις δυνάμει της παρούσας Συνθήκης.

(...)»

9 — Όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο Ζ, σημείο 3, στοιχείο ε', της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

19. Το άρθρο 133 της Συνθήκης ορίζει:

«1. Καταργούνται πλήρως οι δασμοί κατά την εισαγωγή στα κράτη μέλη των καταγομένων εμπορευμάτων από τις χώρες και εδάφη, σύμφωνα με την προοδευτική κατάργηση των δασμών μεταξύ των κρατών μελών, όπως προβλέπεται στην παρούσα Συνθήκη.

2. Οι εισαγωγικοί δασμοί που επιβάλλει κάθε χώρα και έδαφος επί προϊόντων των κρατών μελών και των άλλων χωρών και εδαφών καταργούνται προοδευτικώς κατά τα άρθρα 12, 13, 14, 15 και 17.

(...)»

20. Τέλος, το άρθρο 136 της Συνθήκης ορίζει:

«Κατά τη διάρκεια μιας πρώτης περιόδου πέντε ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσας Συνθήκης, οι τρόποι και η διαδικασία της συνδέσεως των χωρών και εδαφών με την Κοινότητα καθορίζονται από τη σχετική σύμβαση εφαρμογής που προσαρτάται στην παρούσα Συνθήκη.

Προ της λήξεως της προβλεπομένης στην ανωτέρω παράγραφο συμβάσεως, το Συμβούλιο καθορίζει ομοφώνως, βάσει των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων και των αρχών της παρούσας Συνθήκης, τις διατάξεις που πρέπει να προβλεφθούν για μια νέα περίοδο.»

21. Η απόφαση που ίσχυε, ratione temporis, κατά την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η επίμαχη εισαγωγή ήταν η απόφαση 91/482/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1991, σχετικά με τη σύνδεση των υπερποντίων χωρών και εδαφών με την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα [10] (στο εξής: απόφαση 91/482 ή έκτη απόφαση), η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 241, άρχισε να ισχύει στις 20 Σεπτεμβρίου 1991. Η απόφαση αυτή όριζε εντούτοις, στην παράγραφο 1 του άρθρου 240 αυτής, ότι θα εφαρμοζόταν για περίοδο δέκα ετών «από την 1η Μαρτίου 1990» [11].

22. Προς τον σκοπό αυτό, το άρθρο 101 της εν λόγω αποφάσεως ορίζει:

«1. Τα προϊόντα καταγωγής των ΥΧΕ εισάγονται στην Κοινότητα άνευ δασμών και φόρων ισοδυνάμου αποτελέσματος.

10 — ΕΕ L 263, σ. 1· διορθωτικό στην ΕΕ 1991, L 331, σ. 23.

11 — Επί των προβλημάτων αναδρομικότητας που θέτει η διάταξη αυτή, βλ. τα σημεία 24 έως 43 των προτάσεων που ανέπτυξα στην υπόθεση C-310/95, Road Air, στις οποίες παραπέμπει η σκέψη 47 της αποφάσεως που εξέδωσε το Δικαστήριο στις 22 Απριλίου 1997 στην υπόθεση αυτή (Συλλογή 1997, σ. I-2229).

2. Τα προϊόντα που δεν κατάγονται από τις ΥΧΕ βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία στις ΥΧΕ και επανεξάγονται ως έχουν προς την Κοινότητα, εισάγονται στην Κοινότητα απαλλαγμένα από δασμούς και φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος υπό την προϋπόθεση ότι:

— έχουν καταβληθεί στην οικεία ΥΧΕ δασμοί ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος του ιδίου ύψους ή μεγαλύτεροι από τους δασμούς που επιβάλλονται στην Κοινότητα κατά την εισαγωγή αυτών των ιδίων προϊόντων, καταγωγής τρίτων χωρών, στα οποία εφαρμόζεται η ρήτρα του πλέον ευνοουμένου κράτους,

— δεν έχουν τύχει απαλλαγής ή επιστροφής, ολικώς ή μερικώς, δασμών ή φορολογικών επιβαρύνσεων,

— συνοδεύονται από πιστοποιητικό εξαγωγής.

(...)»

Η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα

23. Σκιαγραφώ την επιχειρηματολογία που προτίθεμαι να αναπτύξω:

α) θα αναπτύξω, πρώτον, το νομικό καθεστώς που ισχύει στις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ της Κοινότητας και των ΥΧΕ (εν προκειμένω των Ολλανδικών Αντιλλών), που θεσπίστηκε με τη Συνθήκη και ερμηνεύθηκε με την πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου·

β) στη συνέχεια, θα αναλύσω τις έννοιες της εισαγωγής και «της εισόδου, στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενός αγαθού» στο πλαίσιο του εδαφικού πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας·

γ) τέλος, θα καταλήξω ότι, όταν ένα αγαθό εισάγεται στο έδαφος της Κοινότητας προερχόμενο από ΥΧΕ, όπου βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία, πληρούνται δε όλες οι άλλες προϋποθέσεις, πραγματοποιείται «είσοδος [ενός αγαθού] στο εσωτερικό της Κοινότητας» και επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας, εισαγωγή του για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

i) *Οι εμπορικές συναλλαγές μεταξύ ΥΧΕ και Κοινότητας*

24. Στις προτάσεις που ανέπτυξα στην υπόθεση Road Air υπογράμμισα ότι, για να διευκρινιστεί το νομικό καθεστώς που διέπει τις σχέσεις μεταξύ των ΥΧΕ και της Κοινότητας, αυτό που έχει σημασία είναι να διευκρινισθεί «(...) κατά πόσο όλες οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΟΚ έχουν εφαρμογή στις ΥΧΕ, ενόψει του περιεχομένου των άρθρων της 131 έως 136».

25. Το Δικαστήριο απάντησε γενικώς στο ερώτημα αυτό με την απόφαση που εξέδωσε στις 12 Φεβρουαρίου 1992 στην υπόθεση Leplat: «Η σύνδεση αυτή [των ΥΧΕ με την Κοινότητα] αποτελεί αντικείμενο καθεστώτος που ορίζεται στο τέταρτο μέρος της Συνθήκης (άρθρα 131 έως 136), οπότε οι γενικές διατάξεις της Συνθήκης δεν έχουν εφαρμογή στις ΥΧΕ χωρίς ρητή μνεία» [12].

26. Επομένως, η σύνδεση των ΥΧΕ με την Κοινότητα συνεπάγεται ότι το κοινοτικό δίκαιο, τόσο το πρωτογενές όσο και το παράγωγο, δεν έχει άμεση και αυτόματη εφαρμογή σ' αυτές [13]: αντιθέτως, θα πρέπει να αναλύεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, υπό το φως των άρθρων 131 έως 136 της Συνθήκης ΕΚ, ποιες κοινοτικές διατάξεις έχουν εφαρμογή σ' αυτές και σε ποια έκταση.

27. Στην υπόθεση Road Air έπρεπε να διευκρινισθεί το ζήτημα αν, κατά τον χρόνο των περιστατικών που αφορούσε η διαδικασία της κύριας δίκης (δηλαδή τον Ιούνιο του 1991), οι διατάξεις του τετάρτου μέρους της Συνθήκης ΕΟΚ εμπόδιζαν την είσπραξη δασμών λόγω της εισαγωγής, εντός της Κοινότητας, εμπορευμάτων καταγομένων από την ίδια χώρα που βρίσκονταν σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός των Ολλανδικών Αντιλλών.

28. Το Δικαστήριο απάντησε ότι οι διατάξεις αυτές δεν εμπόδιζαν την επιβολή δασμών και διευκρίνισε ότι η επιβολή αυτή έπρεπε να πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διατυπώνονται στην απόφαση 91/482, την οποία παρέθεσα ήδη ανωτέρω, πράξη που εγκύρως εξέδωσε το Συμβούλιο στο πλαίσιο των εξουσιών που του παρέχει το άρθρο 136 της Συνθήκης.

29. Για να καταλήξει στην απάντηση αυτή το Δικαστήριο στηρίχθηκε, συνοπτικά, στα ακόλουθα νομικά ερείσματα:

α) Οι ΥΧΕ δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και οι εμπορικές τους ανταλλαγές με αυτήν δεν απολαύουν του ίδιου καθεστώτος όπως οι

12 — Υπόθεση C-260/90 (Συλλογή 1992, σ. I-643, σκέψη 10).

13 — Στη σκέψη 62 της γνωμοδοτήσεως 1/78 της 4ης Οκτωβρίου 1979 (Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 428) και στη σκέψη 17 της γνωμοδοτήσεως 1/94 της 15ης Νοεμβρίου 1994 (Συλλογή 1994, σ. I-5267), το Δικαστήριο αποφάνθηκε, όσον αφορά τις ΥΧΕ, ότι πρόκειται για χώρες και εδάφη που εξαρτώνται από τα κράτη μέλη, αλλά δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου.

ανταλλαγές μεταξύ των κρατών μελών. Σε αντίθεση προς τις ανταλλαγές αυτές, που αποτελούν ενδοκοινοτικές πράξεις, το εμπόριο μεταξύ των ΥΧΕ και της Κοινότητας συνιστούν κατά κυριολεξία εισαγωγές.

β) Το άρθρο 133, παράγραφος 1, της Συνθήκης δεν έχει εφαρμογή στα προϊόντα τα οποία, αφού εισαχθούν στις ΥΧΕ, επανεξάγονται στη συνέχεια προς ένα από τα κράτη μέλη.

γ) Κάθε άλλη ερμηνεία, όπως αυτή που θα συνεπαγόταν κατ' ανάγκη το να αναγνωρισθεί στις ΥΧΕ, όσον αφορά αυτό το είδος προϊόντων, καθεστώς ανάλογο προς αυτό που αναγνωρίζουν τα κράτη μέλη μεταξύ τους, θα συνεπαγόταν ότι «(...) οι ΥΧΕ αποτελούσαν τμήμα της κοινής τελωνειακής ζώνης, πράγμα το οποίο υπερακοντίζει κατά πολύ τα προβλεπόμενα από τη Συνθήκη» [14].

δ) Πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να λαμβάνονται ως βάση οι κανόνες που διατυπώνονται στις αποφάσεις που θέσπισε το Συμβούλιο ως προς το οικείο χρονικό διάστημα βάσει του άρθρου 136 της Συνθήκης.

30. Ούτε το τέταρτο μέρος της Συνθήκης ούτε οι αποφάσεις που θέσπισε το Συμβούλιο σύμφωνα με το άρθρο 136 της Συνθήκης αυτής περιέχουν κανόνες αφορώντες την εφαρμογή του ΦΠΑ στις εισαγωγές που προέρχονται από τις ΥΧΕ. Το ειδικό καθεστώς συνδέσεως των ΥΧΕ δεν συνεπάγεται, επομένως, καμία ιδιομορφία ως προς τον ΦΠΑ.

31. Κατά το άρθρο 101, παράγραφος 1, της αποφάσεως 91/482, τα προϊόντα καταγωγής των ΥΧΕ εισάγονται στην Κοινότητα άνευ δασμών και φόρων ισοδυνάμου αποτελέσματος. Η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται ομοίως στα προϊόντα που δεν κατάγονται από τις ΥΧΕ, βρίσκονται όμως σε ελεύθερη κυκλοφορία στις ΥΧΕ, και επανεξάγονται ως έχουν προς την Κοινότητα υπό την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί, εντός της οικείας ΥΧΕ, δασμοί ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος του ιδίου ύψους ή μεγαλύτερου από τους δασμούς που επιβάλλονται εντός της Κοινότητας.

32. Καμία από τις δύο αυτές απαλλαγές δεν μπορεί εντούτοις να έχει εφαρμογή στον ΦΠΑ, εφόσον το φορολογικό αυτό μέσο δεν είναι ούτε δασμός ούτε φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος. Το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί συναφώς με την απόφαση που εξέδωσε στις 5 Μαΐου 1982 στην υπόθεση Schul [15]. Επομένως, δεν είναι δυνατόν να τύχει επικλήσεως κατ' αναλογία η δυνατότητα επεκτάσεως σε ένα έμμεσο φόρο, όπως ο ΦΠΑ, διατάξεων που έχουν εφαρμογή μόνο στους δασμούς ή στις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος.

14 — Σκέψη 34 της αποφάσεως Road Air, προπαρατεθείσας στην υποσημείωση 11.

15 — Υπόθεση 15/81 (Συλλογή 1982, σ. 1409, σκέψη 21).

ii) *Η φορολογητέα πράξη «εισαγωγή αγαθών» σύμφωνα με την έκτη οδηγία και το πεδίο εφαρμογής αυτής*

33. Από τις διατάξεις των άρθρων 3 και 7 της έκτης οδηγίας σε συνδυασμό με το άρθρο 227 της Συνθήκης προκύπτει ότι, όταν ένα αγαθό εισάγεται στην Κοινότητα προερχόμενο από τις ΥΧΕ, υπάρχει κατ' αρχήν, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, εισαγωγή αγαθού (δηλαδή η «είσοδος [του αγαθού αυτού] στο εσωτερικό της Κοινότητας»). Αυτό οφείλεται σε δύο λόγους.

34. Πρώτον, οι ΥΧΕ δεν αποτελούν μέρος του «εσωτερικού κράτους μέλους» ή του «εσωτερικού μιας χώρας», υπό την έννοια που δίδει το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας στις εκφράσεις αυτές. Η παραπομπή της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου στις παραγράφους 2 και 3 του ίδιου άρθρου καθιστά φανερό ότι η έννοια «εσωτερικό της χώρας» είναι αυτή που καθορίζεται για κάθε κράτος μέλος με το άρθρο 227 της Συνθήκης, το οποίο δεν προβλέπει ότι η Συνθήκη μπορεί να έχει εφαρμογή στις ΥΧΕ και ορίζει, αντιθέτως, ότι γι' αυτές ισχύει το ιδιαίτερο καθεστώς συνδέσεως στο οποίο ήδη αναφέρθηκα.

35. Δεύτερον, το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας δεν συμπίπτει με όλο το «εσωτερικό» κάθε χώρας ή κράτους μέλους. Ορισμένα εθνικά εδάφη [16] των κρατών μελών — στα οποία, σε αντίθεση προς ό,τι συμβαίνει με τις ΥΧΕ, η Συνθήκη έχει σαφώς εφαρμογή, πλήρως ή εν μέρει, αναλόγως της περιπτώσεως — δεν έχουν επομένως ούτε την ιδιότητα του «εσωτερικού της χώρας» για τους σκοπούς της έκτης οδηγίας [17].

36. Ως συμπέρασμα συνάγεται ότι η έκτη οδηγία δεν επιτρέπει να χαρακτηρίζεται η είσοδος αγαθών προερχομένων από τις ΥΧΕ ως ενδοκοινοτική πράξη, αλλά αντιθέτως τη χαρακτηρίζει ως πραγματική εισαγωγή. Οι ΥΧΕ, δεδομένου ότι δεν αποτελούν μέρος της κοινοτικής τελωνειακής ζώνης ούτε εμπίπτουν στο εδαφικό πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης — με εξαίρεση τις διατάξεις της Συνθήκης που έχουν εφαρμογή σ' αυτές δυνάμει του ειδικού καθεστώτος συνδέσεως που προβλέπεται με το άρθρο 226, παράγραφος 3, αυτής —, δεν αποτελούν το «εσωτερικό κράτους μέλους» για τους σκοπούς της εφαρμογής του ΦΠΑ.

37. Επιπλέον, το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από τον σκοπό της έκτης οδηγίας. Πράγματι, εφόσον ορισμένα εθνικά εδάφη στα οποία η Συνθήκη έχει κατ' αρχήν εφαρμογή θεωρούνται αυτά καθεαυτά ως «τέτοιες

16 — Είναι η περίπτωση της νήσου της Ελγολάνδης και της περιοχής Büsingen, όσον αφορά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας· για τις Ceuta, Melilla και τα Κανάρια Νησιά, όσον αφορά το Βασίλειο της Ισπανίας· των Livigno, Campione d'Italia και των χωρικών υδάτων της λίμνης του Λουγγάνο, όσον αφορά την Ιταλική Δημοκρατία· των υπερποντίων διαμερισμάτων, όσον αφορά τη Γαλλική Δημοκρατία, και του όρους Άθως, όσον αφορά την Ελληνική Δημοκρατία.

17 — Ο λόγος για τον αποκλεισμό αυτό διατυπώνεται στις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 92/111, ήδη παρατεθείσες στην υποσημείωση 7· «(...) για την εξασφάλιση της ουδετερότητας του κοινού συστήματος των φόρων κύκλου εργασιών σε ό,τι αφορά την προέλευση των αγαθών, θα πρέπει να διατυπωθεί πληρέστερα ο ορισμός της εισαγωγής ενός αγαθού και η έννοια του τρίτου εδάφους· (...) ορισμένα τμήματα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας θεωρούνται τρίτα εδάφη προς τον σκοπό της εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας· (...) συνεπώς, οι συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών και των εν λόγω εδαφών υπόκεινται στις ίδιες αρχές επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας οι οποίες ισχύουν για κάθε πράξη μεταξύ της Κοινότητας και τρίτων χωρών (...)».

περιοχές» για τους σκοπούς του ΦΠΑ, θα πρέπει κατά μείζονα λόγο να ισχύει το ίδιο για τις ΥΧΕ, οι οποίες παρουσιάζουν βαθμό συνδέσεως, με τη Συνθήκη, μικρότερο απ' ό,τι τα εν λόγω εθνικά εδάφη.

38. Την άποψη αυτή συμμερίζονται τόσο η Επιτροπή και η Γαλλική και Ολλανδική Κυβέρνηση όσο και το αιτούν δικαστήριο [18]. Ο αναιρεσείων της κύριας δίκης παραδέχθηκε επίσης ότι το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας δικαιολογεί, κατ' αρχήν, την επιβολή του ΦΠΑ στην εισαγωγή που πραγματοποιήθηκε εν προκειμένω. Το γεγονός ότι με τις παρατηρήσεις που κατέθεσε στο Δικαστήριο βάλλει κατά της πράξεως επιβολής ΦΠΑ δεν οφείλεται στο ότι ο αναιρεσείων αμφισβητεί ότι η είσοδος στις Κάτω Χώρες πλοίου καταγόμενου από μία ΥΧΕ έχει τον χαρακτήρα εισαγωγής ή στο ότι το πλοίο βρισκόταν εκεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, αλλά σε έναν τελείως διαφορετικό λόγο: κατά τον αναιρεσείοντα, το πλοίο δεν αποτελούσε, στην περίπτωση αυτή, εμπόρευμα που πληρούσε τις προϋποθέσεις που διατυπώνονται στα άρθρα 9 και 10 της Συνθήκης ΕΟΚ.

39. Το πρόβλημα αυτό, το οποίο μνημόνευσα ήδη προηγουμένως [19], δεν εθίγη από το αιτούν δικαστήριο και, κατ' εμέ, το Δικαστήριο δεν μπορεί να το εξετάσει αυτό καθεαυτό. Πράγματι, αφενός, το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε τη μη κοινοτική προέλευση του πλοίου ως αποδεδειγμένο γεγονός και απέρριψε ρητώς την επιχειρηματολογία που ανέπτυξε συναφώς ο αναιρεσείων [20]. Αφετέρου, η ανεπάρκεια των πραγματικών δεδομένων τα οποία παρέσχε το αιτούν δικαστήριο σε σχέση με τις ατυχείς συγκυρίες της νομικής καταστάσεως του πλοίου κατά τη διάρκεια των ετών εμποδίζει το Δικαστήριο να αποφανθεί με πλήρη ασφάλεια.

40. Η βασική θέση που υποστήριξε ο αναιρεσείων με τις γραπτές του παρατηρήσεις συνίσταται, πράγματι, στο ότι το πλοίο, δεδομένου ότι κατασκευάστηκε στις Κάτω Χώρες, κατάγεται από κράτος μέλος και ουδέποτε έχασε την ιδιότητα αυτή, η οποία δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ότι το πλοίο εισήχθη. Η διάταξη περί παραπομπής στηρίζεται ακριβώς στην αντίθετη άποψη. Βρισκόμαστε εδώ ενώπιον μιας σειράς γνωστών παραγόντων (ήτοι ότι το πλοίο εγκατέλειψε το κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, ότι πωλήθηκε σε μία εταιρία στις Μπαχάμες, κ.λπ.) και συγχρόνως προσκρούομε σε ορισμένο αριθμό αγνώστων παραμέτρων που συνδέονται με άλλους παράγοντες που δεν εμφαίνονται στη δικογραφία. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει και τους μεν και τις δε και να προβεί στον σχετικό νομικό

18 — «Το Hoge Raad θεωρεί όπως και το Gerechtshof ότι το έδαφος των ολλανδικών Αντιλλών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως "έδαφος κράτους μέλους" υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 227 της Συνθήκης ΕΚ, και ότι, ελλείψει σχετικών εκτελεστικών μέτρων, δεν μπορεί ούτε να εξομοιωθεί με αυτό βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ για την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών.»

19 — Βλ. τα σημεία 10 και 11 ανωτέρω.

20 — Βλ. το σημείο 3.3 της διατάξεως περί παραπομπής που αφορά την «κρίση των λόγων αναιρέσεως».

χαρακτηρισμό υπό το φως των εφαρμοστέων διατάξεων [21] και όχι στο Δικαστήριο στο πλαίσιο αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

41. Το ίδιο ισχύει και για τις δύο απόψεις που διατύπωσε επικουρικώς ο αναιρεσείων, υποστηρίζοντας, με την πρώτη, ότι το πλοίο πληρούσε ήδη τις προϋποθέσεις που προβλέπει με το άρθρο 10 της Συνθήκης και, με τη δεύτερη, ότι το άρθρο 101, παράγραφος 2, της προαναφερθείσας αποφάσεως 91/482 πρέπει να εφαρμοσθεί αναλογικώς.

42. Όσον αφορά την πρώτη από τις δύο αυτές επικουρικώς προβαλλόμενες απόψεις, αρκεί να λεχθεί ότι από κανένα δεδομένο δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι το πλοίο βρισκόταν ήδη σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός κράτους μέλους πριν από την εισαγωγή του στις Κάτω Χώρες.

43. Όσον αφορά την κατ' αναλογία εφαρμογή του άρθρου 101, παράγραφος 2, της αποφάσεως 91/482 (που επιτρέπει την έκπτωση των δασμών που εφαρμόζονται κατά την εισαγωγή του αγαθού στην Κοινότητα από το ποσό των δασμών που καταβλήθηκαν για τον ίδιο λόγο εντός μιας ΥΧΕ πριν από την επανεξαγωγή του αγαθού στην Κοινότητα), εξέθεσα ήδη ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής των δασμών — ή των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος — δεν παρουσίαζαν καμία ομοιότητα με τις προϋποθέσεις εφαρμογής του ΦΠΑ, πράγμα που εμποδίζει οποιαδήποτε κατ' αναλογία εφαρμογή [22].

44. Ας μου επιτραπεί να υπογραμμίσω ότι, εν πάση περιπτώσει, το αιτούν δικαστήριο δεν έθιξε κανένα από τα ζητήματα αυτά ως προς την καταγωγή του εισαχθέντος αγαθού ούτε ως προς την ενδεχόμενη έκπτωση ενός υποθετικού φόρου αναλόγου προς τον ΦΠΑ που θα προέβλεπε το ίδιο το φορολογικό σύστημα των Ολλανδικών Αντιλλών ο οποίος και θα εφαρμοζόταν στο αγαθό αυτό. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι το Δικαστήριο θα έπρεπε να περιοριστεί να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα, επαναλαμβάνοντας τις λέξεις με τις οποίες έχει διατυπωθεί.

21 — Ιδίως του σημείου 8 του άρθρου 4 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1): «(...) Με την επιφύλαξη των άρθρων 163 και 164, τα κοινοτικά εμπορεύματα χάνουν τον τελωνειακό τους χαρακτηρισμό από τη στιγμή που μεταφέρονται εκτός τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας».

22 — Προς στήριξη της απόψεώς του, ο αναιρεσείων επικαλείται την απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο στις 21 Μαΐου 1985 στην υπόθεση 47/84, Schul (Συλλογή 1985, σ. 1491). Μια τέτοια αναφορά στερείται εννοίας, εφόσον η απόφαση αυτή αφορά διαφορετικό πρόβλημα το οποίο, εξάλλου, αναγόταν σε χρονικό διάστημα προηγούμενο της τροποποιήσεως του ΦΠΑ όσον αφορά ενδοκοινοτικές πράξεις: είχε ζητηθεί να διευκρινίσει το Δικαστήριο αν, όταν ένας ιδιώτης εισάγει σε κράτος μέλος αγαθό προερχόμενο από άλλο κράτος μέλος, το ύψος του ΦΠΑ που είχε ήδη καταβάλει στο κράτος εξαγωγής έπρεπε να περιληφθεί στη βάση επιβολής του ΦΠΑ ή δεν αποτελούσε μέρος της βάσεως αυτής.

Πρόταση

45. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα που του υπέβαλε Hoge Raad των Κάτω Χωρών ως εξής:

«Η είσοδος στις Κάτω Χώρες πλοίου προερχομένου από τις Ολλανδικές Αντίλλες, όπου βρισκόταν σε ελεύθερη κυκλοφορία και το οποίο δεν ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις που προβλέπονται με τα άρθρα 9 και 10 της Συνθήκης ΕΚ, πρέπει να χαρακτηρισθεί ως είσοδος στο εσωτερικό της Κοινότητας και, επομένως, ως εισαγωγή αγαθού για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 7 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση.»