ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 23ης Ιανουαρίου 1986 *

Στην υπόθεση 39/85,

που έχει ως αντικείμενο αιτήσεις του Tribunal d'instance του Bordeaux προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

G. Bergeres-Becque

και

Chef de service interrégional des douanes του Bordeaux,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 95 της εν λόγω Συνθήκης,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα)

συγκείμενο από τους R. Joliet, πρόεδρο τμήματος, G. Bosco και T. Koopmans, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Darmon
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Bergeres-Becque, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, εκπροσωπούμενη από τον O. de Blay de Gaix, δικηγόρο Bordeaux,

— η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον E. F. Jacobs,

— η γαλλική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. Abraham,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από το νομικό σύμβουλο J. F. Buhl,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Νοεμβρίου 1985,

εκδίδει την ακόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

(Το μέρος που περιέχει τα περιστατικά παραλείπεται)

Σκεπτικό

1 Με απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 1985, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Φεβρουαρίου 1985, το Tribunal d'instance του Bordeaux υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 95 της Συνθήκης, καθώς και των διατάξεων 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).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς η οποία αφορούσε την επιβολή, από τις γαλλικές τελωνειακές αρχές, φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) σε μεταχειρισμένο όχημα το οποίο εισήγαγε από το Βέλγιο υπήκοος του κράτους μέλους αυτού που διέμενε στη Γαλλία. Ο ανωτέρω, στον οποίο επιβλήθηκε ΦΠΑ για το εν λόγω όχημα το οποίο είχε λάβει ως δώρο, άσκησε ανακοπή κατά της αποφάσεως με την οποία η τελωνειακή αρχή υπολόγισε τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή με το συντελεστή που ισχύει στη Γαλλία, δηλαδή 33 1/3 % επί της αξίας του οχήματος σύμφωνα με το σύστημα καθορισμού της τιμής των μεταχειρισμένων που εφαρμόζεται συνήθως στη Γαλλία.

3 Το Tribunal d'instance του Bordeaux, στο οποίο υποβλήθηκε η διαφορά, ανέβαλε την έκδοση οριστικής αποφάσεως και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

« 1) Το άρθρο 95 της Συνθήκης απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλουν ΦΠΑ στις εισαγωγές προϊόντων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη και τα οποία μεταβιβάζονται από ιδιώτες, όταν παρόμοιος φόρος δεν εισπράττεται κατά τη μεταβίβαση ομοειδών προϊόντων από ιδιώτες στο εσωτερικό του κράτους μέλους

εισαγωγής, στο μέτρο που δεν λαμβάνεται υπόψη το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και το οποίο εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά την εισαγωγή. Κατά την εφαρμογή της αρχής αυτής πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ κτήσεως επ' ανταλλάγματι και κτήσεως εκ χαριστικής αιτίας;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, ως βάση για την επιβολή του φόρου πρέπει να λαμβάνεται η αξία του προϊόντος στο κράτος εξαγωγής, συνυπολογιζομένων όλων των φορολογικών επιβαρύνσεων (TTC) και αφαιρουμένου του εναπομένοντος μέρους του ΦΠΑ το οποίο εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής, ή η αφορολόγητη αξία ενός ομοειδούς προϊόντος στο κράτος εισαγωγής;

3) Το μέρος του ΦΠΑ που περιέρχεται στο κράτος εισαγωγής μπορεί να καθοριστεί βάσει ενός διαφορετικού συντελεστή (του συντελεστή που ισχύει στο κράτος εισαγωγής μειωμένου κατά το συντελεστή που ισχύει στο κράτος εξαγωγής) που να επιβάλλεται στην αφορολόγητη αξία η οποία θα καθοριστεί βάσει της απαντήσεως που θα δοθεί στις εναλλακτικές λύσεις του δεύτερου ερωτήματος; Αν όχι, πρέπει το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ, που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και το οποίο εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής, να συνυπολογίζεται στο ποσό του ΦΠΑ που επιβάλλεται κατά την εισαγωγή; Ή μήπως το εναπομένον μέρος πρέπει να αποδίδεται από το κράτος μέλος εξαγωγής; »

4 Παρατηρήσεις κατέθεσαν η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή. Εκπρόσωπος της γαλλικής κυβερνήσεως παρέστη κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

5 Το πρώτο ερώτημα εκκινεί από τη διαπίστωση στην οποία προέβη το Δικαστήριο με την απόφαση της 5ης Μαΐου 1982 (Gaston Schul, υπόθεση 15/81, Συλλογή 1982, σ. 1409), και σύμφωνα με την οποία το άρθρο 95 της Συνθήκης απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ΦΠΑ στις εισαγωγές, από άλλα κράτη μέλη, προϊόντων τα οποία έχουν παραδοθεί από ιδιώτη όταν δεν εισπράττεται τέτοιος φόρος για την παράδοση ομοειδών προϊόντων από ιδιώτη στο εσωτερικό του κράτους μέλους εισαγωγής, στο μέτρο που δεν λαμβάνεται υπόψη το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής και είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής του. Το ερώτημα αυτό αναφέρεται στο ζήτημα αν, για την εφαρμογή του κανόνα αυτού, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ κτήσεως επ' ανταλλάγματι και κτήσεως εκ χαριστικής αιτίας.

6 Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή θεωρούν ότι δεν πρέπει να γίνεται τέτοια διάκριση. Αντιθέτως, η γαλλική κυβέρνηση θεωρεί ότι στον εισαγωγέα πράγματος το οποίο έχει μεταβιβαστεί εκ χαριστικής αιτίας δεν μπορεί να αναγνωριστεί δικαίωμα αφαιρέσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής και βαρύνει ακόμα το πράγμα αυτό, εφόσον ο εν λόγω εισαγωγέας δεν κατέβαλε προσωπικώς το φόρο αυτό κατά την κτήση του πράγματος.

7 Ως προς το θέμα αυτό, παρατηρείται, καταρχάς, ότι κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι « εισαγωγές αγαθών » και ότι, κατά το άρθρο 7 της οδηγίας αυτής, η εισαγωγή αγαθού συνίσταται στην είσοδο του αγαθού αυτού στο εσωτερικό της χώρας. Από τη διάταξη αυτή, το Δικαστήριο, με την προαναφερθείσα απόφαση της 5ης Μαΐου 1982, συνήγαγε ότι, ως προς την εισαγωγή αγαθού, το γενεσιουργό γεγονός του φόρου συνίσταται απλώς στην είσοδο του αγαθού στο έδαφος του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους, « ανεξαρτήτως υπάρξεως συναλλαγής και ασχέτως του αν η συναλλαγή πραγματοποιείται επ' ανταλλάγματι ή εκ χαριστικής αιτίας ».

8 Θα πρέπει, στη συνέχεια, να παρατηρηθεί ότι τα μεταχειρισμένα πράγματα που εισάγονται από ιδιώτη κατόπιν δωρεάς βαρύνονται αναγκαστικά, ακριβώς όπως και τα πράγματα που εισάγονται από ιδιώτη κατόπιν πωλήσεως ή άλλης επαχθούς δικαιοπραξίας, με τον ΦΠΑ που τους έχει επιβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής.

9 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι, για την εφαρμογή του άρθρου 95 της Συνθήκης στην είσπραξη ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πράγματος από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, δεν γίνεται διάκριση αναλόγως του αν η δικαιοπραξία συνεπεία της οποίας έγινε η εισαγωγή πραγματοποιήθηκε επ' ανταλλάγματι ή εκ χαριστικής αιτίας.

10 Το δεύτερο ερώτημα αφορά τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου. Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, με την απόφαση της 21ης Μαΐου 1985 (Gaston Schul, υπόθεση 47/84, Συλλογή 1985, σ. 1491), ότι, σε περίπτωση εισπράξεως ΦΠΑ από κράτος μέλος κατά την εισαγωγή, από άλλο κράτος μέλος, προϊόντος το οποίο έχει παραδοθεί από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, η βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνει το ποσό του ΦΠΑ, ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής, που είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής. Το ερώτημα αφορά το ζήτημα αν η αξία αυτή καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες αποτιμήσεως που ισχύουν στο κράτος μέλος εισαγωγής.

11 Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η αξία κατά την εισαγωγή πρέπει να καθορίζεται βάσει των δεδομένων που ισχύουν στο κράτος μέλος εξαγωγής. Κατά την άποψη της γαλλικής κυβερνήσεως, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πρέπει να υπολογίζεται επί της αφορολόγητης αξίας του εισαγόμενου πράγματος, η οποία εξομοιώνεται προς τη δασμολογητέα αξία, όπως αυτή καθορίζεται βάσει των μεθόδων που εφαρμόζονται συνήθως στη χώρα εισαγωγής.

12 Την απάντηση στο ερώτημα αυτό δίνουν οι ίδιες οι διατάξεις της έκτης οδηγίας. Πράγματι, από το άρθρο 11 Β, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι η βάση επιβολής του φόρου για την είσπραξη ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αγαθού αποτελείται, όταν δεν υπάρχει καταβληθέν ή καταβλητέο τίμημα, από την κανονική αξία του αγαθού, η οποία ορίζεται ως « οτιδήποτε ένας εισαγωγεύς, ευρισκόμενος στο στάδιο της εμπορίας, όπου πραγματοποιείται η εισαγωγή, θα έπρεπε να καταβάλει σε ανεξάρτητο προμηθευτή της χώρας από την οποία προέρχεται το αγαθό, κατά το χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, για να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ».

13 Η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 11 Β επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίσουν ως βάση επιβολής του φόρου τη δασμολογητέα αξία που ορίζει ο κανονισμός 803/68, ο οποίος εν τω μεταξύ αντικαταστάθηκε από τον κανονισμό 1224/80 του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1980, περί της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 218). Τα άρθρα 2 μέχρι 7 του κανονισμού αυτού καθορίζουν τις διάφορες μεθόδους προσδιορισμού της αξίας αυτής· σύμφωνα με τα άρθρα 4 και 5, των οποίων οι διατάξεις έχουν εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, η αξία ορίζεται, ελλείψει καταβληθέντος ή καταβλητέου τιμήματος, από τη συναλλακτική αξία ομοίων ή ομοειδών εμπορευμάτων τα οποία πωλούνται για εξαγωγή με προορισμό την Κοινότητα και εξάγονται κατά το ίδιο χρονικό σημείο ή περίπου κατά το ίδιο χρονικό σημείο με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα.

14 Από αυτά έπεται ότι, σε περίπτωση εισπράξεως ΦΠΑ από κράτος μέλος κατά την εισαγωγή, από άλλο κράτος μέλος, πράγματος το οποίο έχει παραδοθεί από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, η βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνει το ποσό του ΦΠΑ, ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής, που είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του πράγματος κατά το χρόνο της εισαγωγής, όπως η αξία αυτή καθορίζεται βάσει των δεδομένων που ισχύουν στο κράτος μέλος εξαγωγής.

15 Το τρίτο ερώτημα αφορά τον υπολογισμό του εναπομένοντος μέρους ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής και είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά το χρόνο της εισαγωγής του.

16 Ενώ είχε ήδη κινηθεί η παρούσα διαδικασία, το Δικαστήριο απάντησε σε παρόμοιο ερώτημα με την προαναφερθείσα απόφαση της 21ης Μαΐου 1985. Υπό τις συνθήκες αυτές, και δεδομένου ότι δεν προβλήθηκε στο Δικαστήριο κανένα νέο επιχείρημα επί του θέματος αυτού, θα πρέπει να γίνει αναφορά στην απάντηση αυτή.

17 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το ποσό του ΦΠΑ, ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής, που είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του πράγματος κατά το χρόνο της εισαγωγής, ισούται:

— σε περίπτωση μειώσεως της αξίας του πράγματος μεταξύ του χρόνου της τελευταίας είσπραξης ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής και του χρόνου εισαγωγής, με το ποσό του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής, μειωμένο κατ' αναλογία του ποσοστού της σχετικής μείωσης·

— σε περίπτωση αυξήσεως της αξίας του πράγματος κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, με ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που υπέβαλε, με απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 1985, το Tribunal d'instance του Bordeaux, αποφαίνεται ότι:

1) Για την εφαρμογή του άρθρου 95 της Συνθήκης στην είσπραξη ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πράγματος από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο δεν γίνεται διάκριση αναλόγως του αν η δικαιοπραξία συνεπεία της οποίας έγινε η εισαγωγή πραγματοποιήθηκε επ' ανταλλάγματι ή εκ χαριστικής αιτίας.

2) Σε περίπτωση εισπράξεως ΦΠΑ από κράτος μέλος κατά την εισαγωγή, από άλλο κράτος μέλος, πράγματος το οποίο έχει παραδοθεί από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, η βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνει το ποσό του ΦΠΑ, ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής, που είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του πράγματος κατά το χρόνο της εισαγωγής, όπως η αξία αυτή καθορίζεται βάσει των δεδομένων που ισχύουν στο κράτος μέλος εξαγωγής.

3) Το ποσό του ΦΠΑ, ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής, που είναι ακόμα ενσωματωμένο στην αξία του πράγματος κατά το χρόνο της εισαγωγής ισούται:

— σε περίπτωση μειώσεως της αξίας του πράγματος μεταξύ του χρόνου της τελευταίας είσπραξης ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής και του χρόνου εισαγωγής, με το ποσό του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής, μειωμένο κατ' αναλογία του ποσοστού της σχετικής μείωσης·

— σε περίπτωση αυξήσεως της αξίας του πράγματος κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, με ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που έχει πράγματι καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής.

Joliet Bosco Koopmans

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 23 Ιανουαρίου 1986.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος του πρώτου τμήματος

R. Joliet