ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 21ης Ιουνίου 1988 *

Στην υπόθεση 10/87,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

The Queen

και

Commissioners of Customs and Excise ex parte Tattersalls Ltd,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της δέκατης έβδομης οδηγίας του Συμβουλίου, της 16ης Ιουλίου 1985, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας των προσωρινά εισαγόμενων αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων (οδηγία 85/362/ΕΟΚ) (ΕΕ L 192, σ. 20),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους Mackenzie Stuart, πρόεδρο, G. Bosco, O. Due και J. C. Moitinho de Almeida, προέδρους τμήματος, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, T. F. O'Higgins και F. Schockweiler, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. L. Cruz Vilaça
γραμματέας: D. Louterman, υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενη από τους A. Park, QC, και G. Barling, δικηγόρο,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

— η βρετανική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Laws και N. Paines, δικηγόρους,

— η ιρλανδική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. J. Dockery, Chief State Solicitor,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από το νομικό της σύμβουλο J. F. Buhl, και από τον D. Calleja, μέλος της νομικής της υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 4ης Φεβρουαρίου 1988,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Μαρτίου 1988,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με Διάταξη της 18ης Δεκεμβρίου 1986, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Φεβρουαρίου 1987, το High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της δέκατης έβδομης οδηγίας 85/362/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Ιουλίου 1985, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας των προσωρινά εισαγόμενων αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων (ΕΕ L 192, σ. 20) (στο εξής: δέκατη έβδομη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Tattersalls Ltd, πρακτορείου ειδικευμένου στην πώληση με πλειστηριασμό καθαρόαιμων αλόγων, με έδρα το Suffolk, και των Commissioners of Customs and Excise σχετικά με το ευεργέτημα προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από τον ΦΠΑ των αλόγων ιπποδρομιών που έχουν αποκτηθεί στην Ιρλανδία — όπου η παράδοση αλόγων ιπποδρομιών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ — και στη συνέχεια εξήχθησαν προσωρινώς στο Ηνωμένο Βασίλειο.

3 Από τη Διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η Tattersalls Ltd, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, άσκησε προσφυγή ενώπιον του High Court of Justice προκειμένου να αναγνωριστεί με δικαστική απόφαση ότι κακώς επιτρέπεται η προσωρινή εισαγωγή στο Ηνωμένο Βασίλειο των επίμαχων αγαθών με απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι ένα άλογο ιπποδρομιών που έχει αποκτηθεί κατόπιν συμβάσεως απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ στο κράτος εξαγωγής δεν έχει « αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής » [άρθρο 10, στοιχείο γ), και άρθρο 11, στοιχείο β), της δέκατης έβδομης οδηγίας] και εξ αυτού του λόγου δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος εισαγωγής. Αντιθέτως, οι Commissioners of Customs and Excise, καθών της κύριας δίκης, θεωρούν ότι ένα άλογο έχει αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος εξαγωγής όταν οι κανόνες αυτοί ορίζουν ότι η παράδοση του αλόγου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος.

4 Επειδή έκρινε ότι η ενώπιόν του διαφορά δημιουργεί προβλήματα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, το High Court of Justice αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

« 1) Μπορούν οι όροι του άρθρου 10, στοιχείο γ), της οδηγίας 85/362/ΕΟΚ του Συμβουλίου " (τα αγαθά αυτά) ... έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής και δεν έχουν τύχει λόγω της εξαγωγής τους ουδεμίας απαλλαγής από τον ΦΠΑ ", κατά την αληθή τους έννοια, να αφορούν αγαθά η κτήση των οποίων στο κράτος μέλος εξαγωγής απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας;

2) Μπορούν οι όροι του άρθρου 11, παράγραφος 2, στοιχείο β), της οδηγίας 85/362/ΕΟΚ του Συμβουλίου " τα αγαθά που δεν έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής ή λόγω της εξαγωγής τους τυγχάνουν απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας ", κατά την αληθή τους έννοια, να αναφέρονται σε αγαθά η κτήση των οποίων στο κράτος μέλος εξαγωγής απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας; »

5 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, η εξέλιξη της διαδικασίας και οι παρατηρήσεις που έχουν κατατεθεί στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

6 Ενόψει των εν προκειμένω πραγματικών περιστατικών, όπως εκτέθηκαν από το εθνικό δικαστήριο, στην παρούσα υπόθεση τίθεται κατ' ουσία το ερώτημα αν τα αγαθά που έχουν αγοραστεί σε ένα κράτος μέλος με απαλλαγή από τον ΦΠΑ, και εν συνεχεία έχουν εισαχθεί προσωρινώς σε άλλο κράτος μέλος, μπορούν να τύχουν της εφαρμογής, στο τελευταίο αυτό κράτος, της προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή που προβλέπεται στα άρθρα 10 και 11 της δέκατης έβδομης οδηγίας.

7 Πρέπει να υπενθυμιστεί σχετικά ότι, κατ' εφαρμογή του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της δέκατης έβδομης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: έκτη οδηγία), η Ιρλανδία εξακολουθεί να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις καθαρόαιμων αλόγων.

8 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν από το εθνικό δικαστήριο ερώτημα, πρέπει να καθοριστεί αν η έκφραση « έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής », που αναφέρεται στα άρθρα 10 και 11 της δέκατης έβδομης οδηγίας, καλύπτει μόνο την περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ έχει καταβληθεί κατά τη συναλλαγή εντός του κράτους εξαγωγής, υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω αγαθό δεν έχει τύχει, λόγω της εξαγωγής του, απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ή επίσης την περίπτωση κατά την οποία η σχετική με το αγαθό συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί με απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

9 Η Tattersalls θεωρεί ότι τα αγαθά έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής μόνο αν ο ΦΠΑ για την εν λόγω συναλλαγή έχει καταβληθεί κατά την αγορά. Αν, για οποιονδήποτε λόγο, δεν έχει καταβληθεί, η απόκτηση δεν πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ.

10 Οι καθών της κύριας δίκης, με τους οποίους συμφωνούν η βρετανική, η ιρλανδική κυβέρνηση και η Επιτροπή, θεωρούν, αντιθέτως, ότι η εφαρμογή των άρθρων 10 και 11 της δέκατης έβδομης οδηγίας στην οποία έχουν προβεί οι βρετανικές τελωνειακές αρχές είναι ορθή. Ειδικότερα, θεωρούν ότι ένα άλογο έχει αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος εξαγωγής όταν οι εν λόγω κανόνες ορίζουν ότι η παράδοση του αλόγου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος.

11 Πρέπει να αναφερθεί σχετικά ότι το γράμμα των διατάξεων αυτών καθιστά δυνατή τη διαπίστωση ότι η προϋπόθεση την οποία θέτουν είναι ότι τα αγαθά πρέπει να έχουν αποκτηθεί « σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ ». Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις δεν απαιτούν η σχετική με το αγαθό συναλλαγή να έχει υπαχθεί στην είσπραξη του ΦΠΑ. Στην παρούσα κατάσταση εναρμονίσεως του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη, κατ' εφαρμογή ιδίως του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, δικαιούνται, λόγω της μεταβατικής περιόδου, να απαλλάσσουν ορισμένες συναλλαγές που κανονικά έπρεπε να φορολογηθούν. Απ' αυτό συνάγεται ότι, στα κράτη που έχουν επικαλεστεί το εν λόγω δικαίωμα, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που απορρέει από το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των κανόνων που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ.

12 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από τον ίδιο το σκοπό της δέκατης έβδομης οδηγίας. Πράγματι, οι δύο πρώτες αιτιολογικές σκέψεις διευκρινίζουν ότι « είναι σημαντικό να μειωθούν τα φορολογικά εμπόδια στην κυκλοφορία των αγαθών στο εσωτερικό της Κοινότητας, για να διευκολυνθεί η παροχή υπηρεσιών και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να αναπτυχθεί και να ενισχυθεί η εσωτερική αγορά » και ότι « η παροχή όσο το δυνατόν ευρύτερων απαλλαγών από τον ΦΠΑ, για τα προσωρινώς εισαγόμενα σε ένα κράτος μέλος από ένα άλλο κράτος μέλος αγαθά, μπορεί να συντελέσει στην υλοποίηση του στόχου αυτού ».

13 Ενόψει των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα από το εθνικό δικαστήριο ερωτήματα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι οι διατάξεις των άρθρων 10, στοιχείο γ), και 11, στοιχείο β), της δέκατης έβδομης οδηγίας πρέπει να ερμηνευτούν υπό την έννοια ότι το καθεστώς της προσωρινής ατελούς εισαγωγής πρέπει να ισχύει για αγαθά των οποίων η απόκτηση στο κράτος μέλος εξαγωγής νομίμως απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας, εφόσον η απαλλαγή αυτή δεν έχει παρασχεθεί λόγω της εξαγωγής των εν λόγω αγαθών.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με Διάταξη της 18ης Δεκεμβρίου 1986, το High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, αποφαίνεται:

Οι διατάξεις των άρθρων 10, στοιχείο γ), και 11, στοιχείο β), της δέκατης έβδομης οδηγίας πρέπει να ερμηνευτούν υπό την έννοια ότι το καθεστώς της προσωρινής ατελούς εισαγωγής πρέπει να ισχύει για αγαθά των οποίων η απόκτηση στο κράτος μέλος εξαγωγής νομίμως απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας, εφόσον η απαλλαγή αυτή δεν έχει παρασχεθεί λόγω της εξαγωγής των εν λόγω αγαθών.

Mackenzie Stuart Bosco Due Moitinho de Almeida

Everling Bahlmann Galmot O'Higgins Schockweiler

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 21 Ιουνίου 1988.

Ο γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο πρόεδρος

A. J. Mackenzie Stuart