ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 26ης Απριλίου 2007 *

Στην υπόθεση C-392/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Συμβούλιο της Επικρατείας (Ελλάδα) με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Οκτωβρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

Γεώργιος Αλεβίζος

κατά

Υπουργού Οικονομικών,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Δεκεμβρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Γ. Αλεβίζος, εκπροσωπούμενος από την Π. Δαμουλή, δικηγόρο,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Μ. Απέσσο, Ι. Μπακόπουλο και Κ. Μπόσκοβιτς,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 25ης Ιανουαρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 6 της οδηγίας 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες (ΕΕ L 105, σ. 64), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 89/604/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Νοεμβρίου 1989 (ΕΕ L 348, σ. 28, στο εξής: οδηγία 83/183).

2 Η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Γ. Αλεβίζου και του Υπουργού Οικονομικών σχετικά με ένα ειδικό φόρο κατανάλωσης και ένα εφάπαξ πρόσθετο ειδικό τέλος ταξινόμησης (στο εξής: ειδικό τέλος ταξινόμησης) που κατέβαλε ο Γ. Αλεβίζος κατά την οριστική εισαγωγή στην Ελλάδα του ιδιωτικού αυτοκινήτου του από την Ιταλία.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

Η οδηγία 83/183

3 Η πρώτη και η δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 83/183 έχουν ως εξής:

«[...] Προκειμένου ο πληθυσμός των κρατών μελών να συνειδητοποιήσει εντονότερα την ύπαρξη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, πρέπει να συνεχιστεί υπέρ των ιδιωτών η δράση που έχει ήδη αναληφθεί για να δημιουργηθούν, στην Κοινότητα, συνθήκες ανάλογες προς τις συνθήκες μιας εσωτερικής αγοράς.

[...] Τα φορολογικά μέτρα, που εμποδίζουν τους ιδιώτες να εισάγουν σε ένα κράτος μέλος προσωπικά είδη από άλλο κράτος μέλος, δυσχεραίνουν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μέσα στην Κοινότητα· [...] πρέπει, κατά συνέπεια, να καταργηθούν στο μέτρο του δυνατού με τη θέσπιση φορολογικών ατελειών».

4 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, τα κράτη μέλη παρέχουν, υπό τις προϋποθέσεις και στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην εν λόγω οδηγία, «απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τους άλλους φόρους καταναλώσεως οι οποίοι συνήθως επιβάλλονται κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, προσωπικών ειδών προελεύσεως άλλου κράτους μέλους».

5 Η παράγραφος 2 του άρθρου 1 ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία δεν αφορά τους ειδικούς ή/και τους περιοδικά καταβαλλόμενους φόρους και τέλη που αφορούν τη χρήση των εν λόγω ειδών στο εσωτερικό της χώρας, όπως π.χ. τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, τέλη κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, τέλη τηλεοράσεως.»

6 Το άρθρο 2 της οδηγίας 83/183 προβλέπει τα εξής:

«1. Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, "προσωπικά είδη" θεωρούνται τα είδη που προορίζονται για προσωπική χρήση των ενδιαφερομένων ή για τις ανάγκες του νοικοκυριού τους. Τα είδη αυτά δεν πρέπει να παρουσιάζουν, με το είδος ή την ποσότητά τους, οποιοδήποτε εμπορικό ενδιαφέρον, ούτε να προορίζονται για οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [...].

2. Η ατέλεια του άρθρου 1 παρέχεται για τα προσωπικά είδη τα οποία:

[...]

β) χρησιμοποιούσε πράγματι ο ενδιαφερόμενος πριν από τη μεταφορά της κατοικίας ή τη δημιουργία δευτερεύουσας κατοικίας. Προκειμένου για οδικά οχήματα με κινητήρα (και οχήματα που ρυμουλκούνται από αυτά), τροχόσπιτα, κινητά σπίτια, σκάφη αναψυχής και ιδιωτικά αεροπλάνα, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτήσουν να έχουν χρησιμοποιηθεί από τον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον επί έξι μήνες πριν από τη μεταφορά κατοικίας.

[...]»

7 Η έννοια «συνήθης κατοικία», όπως χρησιμοποιείται στην οδηγία 83/183, ορίζεται ως εξής στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το οποίο αφορά τους «γενικούς κανόνες για τον καθορισμό της κατοικίας»:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, ως "συνήθης κατοικία" νοείται ο τόπος στον οποίο ένα άτομο διαμένει συνήθως, δηλαδή τουλάχιστον 185 ημέρες ανά ημερολογιακό έτος λόγω προσωπικών και επαγγελματικών δεσμών ή, στην περίπτωση ατόμου χωρίς επαγγελματικούς δεσμούς, λόγω προσωπικών δεσμών από τους οποίους προκύπτουν στενοί δεσμοί μεταξύ αυτού του ατόμου και του τόπου στον οποίο κατοικεί.

Εντούτοις, η συνήθης κατοικία ατόμου, του οποίου οι επαγγελματικοί δεσμοί βρίσκονται σε τόπο άλλον από τον τόπο των προσωπικών του δεσμών και το οποίο, για τον λόγο αυτό, υποχρεώνεται να διαμένει διαδοχικά σε διάφορους τόπους που βρίσκονται σε δύο ή περισσότερα κράτη μέλη, θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο των προσωπικών του δεσμών, με την προϋπόθεση ότι επιστρέφει τακτικά στον τόπο αυτό. Ο τελευταίος αυτός όρος δεν απαιτείται όταν το άτομο διαμένει σε ένα κράτος μέλος για την εκτέλεση αποστολής με καθορισμένη διάρκεια. Η φοίτηση σε πανεπιστήμιο ή άλλη σχολή δεν συνεπάγεται τη μεταφορά της συνήθους κατοικίας.»

8 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 83/183, η ατέλεια του άρθρου 1 της ίδιας αυτής οδηγίας παρέχεται για την εισαγωγή προσωπικών ειδών που πραγματοποιείται από ιδιώτη λόγω μεταφοράς της συνήθους κατοικίας του.

Η οδηγία 92/12/ΕΟΚ

9 Η τρίτη, τέταρτη και εικοστή αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1), έχουν ως εξής:

«[...] Πρέπει να προσδιορισθεί η έννοια των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης· [...] μόνο τα εμπορεύματα τα οποία αντιμετωπίζονται σαν τέτοια σε όλα τα κράτη μέλη μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κοινοτικών διατάξεων [...].

[...] Προκειμένου να διασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να είναι ίδιο σε όλα τα κράτη μέλη.

[...]

[...] Λόγω της κατάργησης της αρχής της φορολογίας κατά την εισαγωγή στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών, οι διατάξεις σχετικά με τις απαλλαγές ή τις ατέλειες κατά την εισαγωγή καθίστανται άνευ αντικειμένου για τις σχέσεις με τα κράτη μέλη και [...], συνεπώς, είναι σκόπιμο να καταργηθούν οι εν λόγω διατάξεις και να προσαρμοστούν αναλόγως οι σχετικές οδηγίες».

10 Σκοπός της οδηγίας 92/12 είναι, σύμφωνα με το άρθρο της 1, παράγραφος 1, να «καθορίσει το καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και άλλους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση προϊόντων, εκτός του ΦΠΑ και των φόρων που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα».

11 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται, σε κοινοτικό επίπεδο, στα ακόλουθα προϊόντα όπως ορίζονται στις σχετικές οδηγίες:

— τα ορυκτέλαια,

— το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά,

— τα βιομηχανοποιημένα καπνά.»

12 Το άρθρο 23, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12 προβλέπει τα εξής:

«Οι σχετικές με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης διατάξεις των παρακάτω οδηγιών παύουν να παράγουν αποτελέσματα στις 31 Δεκεμβρίου 1992:

[...]

— οδηγία 83/183/ΕΟΚ [...],

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

13 Η οδηγία 83/183 μεταφέρθηκε στο ελληνικό δίκαιο με την απόφαση Δ.264/23 του Υπουργού Οικονομικών, της 8ης Μαρτίου 1985 (ΦΕΚ Β΄ 139/18.3.1985). Η απόφαση αυτή αντικαταστάθηκε από την απόφαση Δ.245/11 του Υπουργού Οικονομικών, της 1ης Μαρτίου 1988 (ΦΕΚ Β΄ 195/6.4.1988, στο εξής: υπουργική απόφαση Δ.245/11).

14 Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της υπουργικής απόφασης Δ.245/11, «με την απόφαση αυτή καθορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από δασμούς και λοιπούς φόρους για προσωπικά είδη που εισάγονται από ιδιώτες».

15 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της υπουργικής απόφασης Δ.245/11, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 του νόμου 2187/1994 (ΦΕΚ Α΄ 16) κατόπιν της έκδοσης της απόφασης της 2ας Αυγούστου 1993, C-9/92, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 1993, σ. I-4467), δίδει στην έννοια «συνήθης κατοικία» τον ίδιο ορισμό με αυτόν που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183.

16 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της υπουργικής απόφασης Δ.245/11 θέτει την αρχή της απαλλαγής από δασμούς και λοιπούς φόρους των προσωπικών ειδών που εισάγονται από φυσικά πρόσωπα τα οποία μεταφέρουν πραγματικά τη συνήθη κατοικία τους από άλλο κράτος στην Ελλάδα.

17 Το κεφάλαιο Η΄ της υπουργικής απόφασης Δ.245/11 περιελάμβανε το άρθρο 25, το οποίο είχε ως εξής:

«1. Οι απαλλαγές τού άρθρου 3 της απόφασης αυτής χορηγούνται στα προσωπικά είδη που εισάγονται από Έλληνες υπηκόους με συνήθη κατοικία στην Ελλάδα, οι

οποίοι αναχώρησαν από την Ελλάδα για να εργαστούν στο εξωτερικό, όπου παραμένουν εργαζόμενοι με σχέση εξαρτημένης ή όχι εργασίας πάνω από δύο (2) συνεχή χρόνια και μετά τη λήξη της εργασίας τους επιστρέφουν στην Ελλάδα για οριστική εγκατάσταση.

2. Στα δικαιούχα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου υπάγονται και οι Έλληνες δημόσιοι υπάλληλοι (περιλαμβανομένων και των διπλωματικών), οι δικαστικοί υπάλληλοι, οι αξιωματικοί, υπαξιωματικοί και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, των Σωμάτων Ασφαλείας και του Λιμενικού Σώματος, που παραμένουν στο εξωτερικό πάνω από δύο (2) συνεχή χρόνια αποκλειστικά και μόνο για την εκτέλεση της υπηρεσίας τους και με τη λήξη της υπηρεσίας τους επιστρέφουν στην Ελλάδα με μετάθεση ή οριστικά.»

18 Το άρθρο 6, παράγραφος 13, του νόμου 2459/1997, για την κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α΄ 17), κατάργησε, μεταξύ άλλων, το άρθρο 25 της υπουργικής απόφασης Δ.245/11 «που αναφέρεται στην ατέλεια των προσωπικών ειδών των Ελλήνων εργαζομένων στο εξωτερικό, και μόνον όσον αφορά τα μέσα μεταφοράς». Κατά την ίδια αυτή διάταξη, για τα «επιβατικά αυτοκίνητα, τα οποία είχαν στην κατοχή τους στις 31.12.1996 τα πιο πάνω πρόσωπα, σε περίπτωση τελωνισμού τους εντός έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην *Εφημερίδα της Κυβερνήσεως*, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης θα υπολογισθεί με βάση τους συντελεστές του άρθρου 37 του νόμου 1882/1990, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει». Η διάταξη αυτή άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 1997. Δυνάμει του άρθρου 32, παράγραφος 1, του νόμου 2523/1997 (ΦΕΚ Α΄ 179), η προθεσμία που προβλεπόταν στο εν λόγω άρθρο 6, παράγραφος 13, παρατάθηκε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1997.

19 Η οδηγία 92/12 μεταφέρθηκε στο ελληνικό δίκαιο με τον νόμο 2127/1993 «Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των

πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 48).

20 Το άρθρο 75 του νόμου 2127/1993 προβλέπει τα εξής;

«Αυτοκίνητα οχήματα και μοτοσικλέτες, που πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης ΕΟΚ και αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από άλλα κράτη μέλη της Κοινότητας υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης που προβλέπεται για τα εισαγόμενα ή εγχωρίως παραγόμενα αντίστοιχα οχήματα.»

21 Το άρθρο 83 του ίδιου νόμου ορίζει τα εξής:

«Η μερική ή ολική απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, που προβλέπεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, στα οχήματα που εισάγονται οριστικά από τρίτες χώρες εφαρμόζεται και στα οχήματα του άρθρου 75, υπό τους αυτούς όρους και προϋποθέσεις.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

22 Ο Γ. Αλεβίζος, αξιωματικός της Ελληνικής Πολεμικής Αεροπορίας, τοποθετήθηκε, με διαταγή του Υπουργού Εθνικής Άμυνας, για το διάστημα από 12 Ιουλίου 1995

μέχρι 8 Αυγούστου 1997, σε ορισμένη θέση του Αρχηγείου της Οργάνωσης του Βορειοατλαντικού Συμφώνου (του ΝΑΤΟ) στη Νεάπολη της Ιταλίας. Με πράξη του Αρχηγού του Γενικού Επιτελείου Αεροπορίας εγκρίθηκε η μετοίκηση, με έξοδα της υπηρεσίας, της συζύγου και των δύο τέκνων του Γ. Αλεβίζου.

23 Κατόπιν της συμπλήρωσης του προβλεπόμενου χρόνου υπηρεσίας στην προαναφερθείσα θέση, εκδόθηκε από το Γενικό Προξενείο της Ελλάδας στη Νεάπολη της Ιταλίας πιστοποιητικό επιστροφής του Γ. Αλεβίζου και των μελών της οικογένειάς του στην Ελλάδα, με το οποίο ο Γ. Αλεβίζος χαρακτηριζόταν πρόσωπο του κεφαλαίου Η΄ της υπουργικής απόφασης Δ.245/11.

24 Στο πιστοποιητικό αυτό ήταν συνημμένη η δήλωση του ενδιαφερόμενου ότι είχε την πρόθεση να εισαγάγει στην Ελλάδα ένα ιδιωτικό αυτοκίνητο μάρκας Mercedes, μοντέλο Ε 200 (έτους κατασκευής 1996), το οποίο είχε αγοράσει στη Γερμανία στις 17 Δεκεμβρίου 1996 και είχε περιέλθει στην κυριότητά του στις 23 Δεκεμβρίου 1996.

25 Με την επιστροφή του στην Ελλάδα, ο Γ. Αλεβίζος κατέθεσε στο Τελωνείο Ελευσίνας διασάφηση μεταφοράς του παραπάνω αυτοκινήτου.

26 Με πράξη της 28ης Αυγούστου 1997, το τελωνείο αυτό απαίτησε από τον Γ. Αλεβίζο την καταβολή 4 136 413 δραχμών (δρχ.) για ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά το άρθρο 75 του νόμου 2127/1993, με βάση όμως, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 13, του νόμου 2459/1997, τους μειωμένους συντελεστές του ισχύοντος τότε άρθρου 37 του νόμου 1882/1990. Με την ίδια πράξη καταλογίστηκε στον ενδιαφερόμενο και το ειδικό τέλος ταξινόμησης, ύψους 1 470 775 δρχ., κατ' εφαρμογή του άρθρου 15, παράγραφος 7, του νόμου 2367/1953.

27 Ο Γ. Αλεβίζος, αφού κατέβαλε τα ποσά που καλούνταν να καταβάλει για ειδικό φόρο κατανάλωσης και για ειδικό τέλος ταξινόμησης (οι επιβαρύνσεις αυτές θα αναφέρονται στο εξής ως «επίμαχοι φόροι»), άσκησε προσφυγή κατά της πράξης της 28ης Αυγούστου 1997 ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, το οποίο μεταρρύθμισε εν μέρει την εν λόγω πράξη αυξάνοντας το ποσοστό έκπτωσης λόγω φθοράς του αυτοκινήτου από συνήθη χρήση.

28 Ο Γ. Αλεβίζος άσκησε έφεση κατά της παραπάνω απόφασης ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

29 Το Διοικητικό Εφετείο έκρινε, επικυρώνοντας την πρωτόδικη απόφαση, ότι η διαμονή του Γ. Αλεβίζου στη Νεάπολη συνιστούσε υπηρεσιακή αποστολή προκαθορισμένου χρόνου και ότι η συνήθης κατοικία του, κατά την έννοια του

άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 και του άρθρου 2 της υπουργικής απόφασης Δ.245/11, συνέχισε, ενόσω ο ίδιος υπηρετούσε στο ΝΑΤΟ στην πόλη αυτή, να βρίσκεται στην Ελλάδα, όπου είχε το μόνιμο κέντρο των προσωπικών και επαγγελματικών του συμφερόντων, παρά το ότι τα μέλη της οικογένειάς του τον είχαν ακολουθήσει στην Ιταλία.

30 Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών έκρινε συνεπώς ότι η περίπτωση του Γ. Αλεβίζου δεν εμπίπτει στο άρθρο 3 της υπουργικής απόφασης Δ.245/11, αλλά στο άρθρο 25, παράγραφοι 1 και 2, της ίδιας απόφασης και στο άρθρο 6, παράγραφος 13, του νόμου 2459/1997, με το οποίο καταργήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 1997 οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου 25.

31 Κατά της απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ο Γ. Αλεβίζος υπέβαλε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Συμβούλιο της Επικρατείας, επειδή είχε αμφιβολίες για το πώς πρέπει να ερμηνευτεί η έννοια «συνήθης κατοικία» του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Οι δημόσιοι υπάλληλοι και οι αξιωματικοί, υπαξιωματικοί και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, των Σωμάτων Ασφαλείας και του Λιμενικού Σώματος

υπάγονται, όπως και οι λοιποί εργαζόμενοι, στις διατάξεις του άρθρου 6 της οδηγίας 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, δυνάμενοι να αποκτήσουν "συνήθη κατοικία" σε μία άλλη χώρα όπου διαμένουν τουλάχιστον επί 185 ημέρες ανά ημερολογιακό έτος για την εκτέλεση υπηρεσιακής αποστολής με καθορισμένη διάρκεια, ή εξακολουθούν και κατά τη διάρκεια της αποστολής τους στην άλλη χώρα να έχουν τη συνήθη κατοικία τους στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως αν έχουν μεταφέρει στην άλλη χώρα τους προσωπικούς και επαγγελματικούς τους δεσμούς;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

33 Το αιτούν δικαστήριο θέτει με το ερώτημά του κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 πρέπει να ερμηνευτεί με την έννοια ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι και τα μέλη του προσωπικού των Ενόπλων Δυνάμεων, των Σωμάτων Ασφαλείας και του Λιμενικού Σώματος ενός κράτους μέλους που διαμένουν μαζί με τα μέλη της οικογένειάς τους επί 185 τουλάχιστον ημέρες ανά έτος σε άλλο κράτος μέλος για την εκτέλεση υπηρεσιακής αποστολής με καθορισμένη διάρκεια στο άλλο αυτό κράτος μέλος έχουν, κατά τη διάρκεια της αποστολής τους αυτής, τη συνήθη κατοικία τους, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 6, παράγραφος 1, στο άλλο αυτό κράτος μέλος ή, αντίθετα, διατηρούν τη συνήθη κατοικία τους στο πρώτο κράτος μέλος.

34 Πριν δοθεί απάντηση στο παραπάνω ερώτημα, πρέπει να εξακριβωθεί αν η οδηγία 83/183 έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

Επί της δυνατότητας εφαρμογής της οδηγίας 83/183

35 Πρώτον, πρέπει να εξεταστεί, όσον αφορά τη διαχρονική εφαρμογή της οδηγίας 83/183, το επιχείρημα της Ελληνικής Κυβέρνησης ότι οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης είχαν παύσει, δυνάμει της

οδηγίας 92/12, να ισχύουν κατά την ημερομηνία της μεταφοράς του αυτοκινήτου του Γ. Αλεβίζου από την Ιταλία στην Ελλάδα.

36 Συναφώς επισημαίνεται ότι το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 92/12 ορίζεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, σε συνάρτηση με τρεις κατηγορίες προϊόντων, των οποίων η απαρίθμηση είναι περιοριστική και οι οποίες αντιπροσωπεύουν, όπως προκύπτει από την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής, τα εμπορεύματα τα οποία αντιμετωπίζονται ως προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης «σε όλα τα κράτη μέλη». Η απαρίθμηση αυτή δεν περιλαμβάνει τα αυτοκίνητα, τα οποία επομένως δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

37 Όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 33 και 34 των προτάσεών της, για λόγους αναγόμενους κυρίως στην ασφάλεια δικαίου δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι μια συγκεκριμένη διάταξη της οδηγίας 92/12, εν προκειμένω το άρθρο 23, παράγραφος 3, έχει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής, εφόσον δεν υπάρχει καμία ρητή ένδειξη του νομοθέτη προς τούτο, από το γενικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, το οποίο οριοθετείται με το άρθρο 3, παράγραφος 1.

38 Επιπλέον, ενώ, όσον αφορά τα προϊόντα που καλύπτει το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, η εναρμόνιση που πραγματοποιείται με την οδηγία αυτή, κυρίως χάρη στην καθιέρωση ενιαίων κριτηρίων για το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης εντός της Κοινότητας, με σκοπό να διασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (βλ. την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής καθώς και τις αποφάσεις της 2ας Απριλίου 1998, C-296/95, EMU

Tabac κ.λπ., Συλλογή 1998, σ. I-1605, σκέψη 22, της 5ης Απριλίου 2001, C-325/99, Van de Water, Συλλογή 2001, σ. I-2729, σκέψη 39, και της 29ης Απριλίου 2004, C-240/01, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2004, σ. I-4733, σκέψη 36), παρέχει τη δυνατότητα αποφυγής διπλής φορολογίας στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και καθιστά επομένως περιττή την εφαρμογή στα προϊόντα αυτά των διατάξεων της οδηγίας 83/183 για τις απαλλαγές από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης κατά την εισαγωγή (βλ. την εικοστή αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12), δεν συμβαίνει, αντίθετα, το ίδιο με τα άλλα προϊόντα.

39 Συγκεκριμένα, αφού δεν υπάρχουν κοινοτικά μέτρα εναρμόνισης αντίστοιχα με τα μέτρα που προβλέπει η οδηγία 92/12 για τα προϊόντα που απαριθμούνται στο άρθρο της 3, παράγραφος 1, υφίσταται, όσον αφορά τα άλλα αυτά προϊόντα, κίνδυνος διπλής φορολογίας στις ενδοκοινοτικές σχέσεις, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 37 των προτάσεών της. Αν ληφεί υπόψη ο σκοπός της εγκαθίδρυσης της εσωτερικής αγοράς, ο κίνδυνος αυτός δικαιολογεί τη συνέχιση της εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας 83/183 για τις φορολογικές ατέλειες, όσον αφορά τα προϊόντα αυτά.

40 Κατά συνέπεια, το άρθρο 23, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12, κατά το οποίο οι διατάξεις της οδηγίας 83/183 σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης παύουν να παράγουν αποτελέσματα στις 31 Δεκεμβρίου 1992, αφορά τους φόρους αυτούς μόνο σε σχέση με τις τρεις κατηγορίες προϊόντων που απαριθμούνται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12. Οι εν λόγω διατάξεις εξακολουθούσαν συνεπώς να ισχύουν μετά την ημερομηνία αυτή για τα άλλα προϊόντα, όπως τα αυτοκίνητα, τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 92/12.

41 Δεύτερον, πρέπει να εξακριβωθεί, όσον αφορά το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 83/183, αν, όπως υποστηρίζει η Ελληνική Κυβέρνηση, η οδηγία αυτή καλύπτει μόνο τις εισαγωγές αγαθών από εργαζόμενους κατά την έννοια του άρθρου 39 ΕΚ και όχι τις εισαγωγές που πραγματοποιούνται από δημόσιους υπαλλήλους, όπως είναι ο Γ. Αλεβίζος.

42 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ευθύς εξαρχής ότι η οδηγία 83/183 εκδόθηκε βάσει του άρθρου 99 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 93 ΕΚ). Η εν λόγω διάταξη εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων να προβαίνει στην εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών που αφορούν, μεταξύ άλλων, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, στον βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθούν η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 35).

43 Εξάλλου, από τη συνδυασμένη ερμηνεία της πρώτης και της δεύτερης αιτιολογικής σκέψης της οδηγίας 83/183 και των άρθρων 1 και 2 της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι η εν λόγω οδηγία εκδόθηκε υπέρ των «ιδιωτών», με σκοπό τη βελτίωση της ελεύθερης κυκλοφορίας των «προσώπων» εντός της Κοινότητας και την ενίσχυση συνεπώς του αισθήματος των πολιτών ότι ανήκουν στην Κοινότητα, οπότε επιδιώκει να διευκολύνει τις εισαγωγές προσωπικών ειδών, τα οποία ορίζονται ως τα είδη «που προορίζονται για προσωπική χρήση των ενδιαφερομένων ή για τις ανάγκες του νοικοκυριού τους».

44 Επομένως, στο προσωπικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 83/183 δεν εμπίπτουν μόνο οι εργαζόμενοι κατά την έννοια του άρθρου 39 ΕΚ ούτε αποκλείονται όσοι από τους εργαζόμενους αυτούς κατέχουν κάποια θέση στη δημόσια διοίκηση κράτους μέλους.

45 Κατά συνέπεια, οι περιπτώσεις όπως του Γ. Αλεβίζου εμπίπτουν στο προσωπικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 83/183.

46 Πρέπει, τρίτον, να εξεταστεί το καθ' ύλη πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 83/183, όσον αφορά τους επίμαχους στην κύρια δίκη φόρους.

47 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει η εν λόγω διάταξη εμπίπτουν οι «ειδικοί φόροι καταναλώσεως και οι άλλοι φόροι καταναλώσεως οι οποίοι συνήθως επιβάλλονται κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, προσωπικών ειδών προελεύσεως άλλου κράτους μέλους».

48 Εν προκειμένω ο ένας από τους επίμαχους φόρους αποτελεί, σύμφωνα με το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, «ειδικό φόρο κατανάλωσης» (βλ. τη σκέψη 26 της παρούσας απόφασης) και εμπίπτει επομένως κανονικά στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής ατέλειας που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183. Δεδομένου όμως ότι η ονομασία του φόρου στο εθνικό δίκαιο δεν είναι, αυτή καθαυτή, καθοριστική (βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-365/02, Lindfors, Συλλογή 2004, σ. I-7183, σκέψη 24), το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να εξακριβώσει αν ο φόρος αυτός μπορεί να θεωρηθεί ως συνήθως επιβαλλόμενος κατά την οριστική εισαγωγή στην Ελλάδα από άλλο κράτος μέλος ιδιωτικού οχήματος, όπως απαιτείται κατά το εν λόγω άρθρο 1, παράγραφος 1.

49 Όσον αφορά το ειδικό τέλος ταξινόμησης, το οποίο επίσης υποχρεώθηκε να καταβάλει ο ενδιαφερόμενος (βλ. τη σκέψη 26 της παρούσας απόφασης), υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για να εμπίπτει ο οικείος φόρος στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής ατέλειας την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, ο φόρος αυτός πρέπει, κατά το εθνικό δίκαιο, να συνιστά επιβάρυνση συναρτώμενη προς την εισαγωγή καθεαυτή. Αντίθετα, αν κατά τις εθνικές διατάξεις που διέπουν τον εν λόγω φόρο η γενεσιουργός αιτία της οφειλής του είναι ένα άλλο γεγονός και όχι η εισαγωγή, π.χ. η πρώτη ταξινόμηση ή η χρήση του οχήματος στην εθνική επικράτεια, ο εν λόγω φόρος δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, Weigel, Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 47, προπαρατεθείσα απόφαση Lindfors, σκέψη 26, και απόφαση της 16ης Ιουνίου 2005, C-138/04, Επιτροπή κατά Δανίας, που δεν έχει δημοσιευτεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 13).

50 Δεδομένου ότι στον φάκελο της υπόθεσης που έχει τεθεί υπόψη του Δικαστηρίου δεν περιλαμβάνεται καμία ένδειξη για τη γενεσιουργό αιτία του (επίμαχου στην κύρια δίκη) ειδικού τέλους ταξινόμησης, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει, λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία που παρατέθηκε στην προηγούμενη σκέψη, να προβεί στις απαραίτητες εξακριβώσεις σύμφωνα με τις εφαρμοστέες εθνικές διατάξεις.

51 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, όπως είναι οι επίμαχοι στην κύρια δίκη φόροι, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής ατέλειας την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, εφόσον αποδεικνύεται —πράγμα που πρέπει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο— ότι οι φόροι αυτοί επιβάλλονται συνήθως κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, ιδιωτικού οχήματος από άλλο κράτος μέλος. Ένα εφάπαξ πρόσθετο ειδικό τέλος ταξινόμησης, όπως είναι το επίμαχο στην κύρια δίκη, εμπίπτει επίσης στο εν λόγω άρθρο 1, παράγραφος 1, εφόσον αποδεικνύεται —πράγμα που πρέπει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο— ότι συναρτάται προς την εισαγωγή του οχήματος καθεαυτή.

52 Εφόσον αποδειχθεί ότι οι επίμαχοι φόροι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής ατέλειας την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, θα τεθεί το ζήτημα της ερμηνείας του άρθρου 6, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

Επί της ερμηνείας του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183

53 Συναφώς πρέπει, πρώτον, να υπενθυμιστεί ότι ο σκοπός της οδηγίας 83/183, με βάση τον οποίο πρέπει να δοθεί απάντηση στο τιθέμενο ερώτημα, συνίσταται, σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις της, στη διευκόλυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας των ιδιωτών εντός της Κοινότητας. Η εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων κατά την εισαγωγή σε ένα κράτος μέλος προσωπικών ειδών που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος είναι, ενόψει του σκοπού αυτού, ιδιαίτερα αναγκαία για τη δημιουργία συνθηκών ανάλογων με τις συνθήκες που επικρατούν σε μια εσωτερική αγορά (βλ., κατ' αναλογία, την απόφαση της 12ης Ιουλίου 2001, C-262/99, Λουλουδάκης, Συλλογή 2001, σ. I-5547, σκέψη 58).

54 Δεύτερον, όσον αφορά το άρθρο 7 της οδηγίας 83/182/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της Κοινότητας στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων (ΕΕ L 105, σ. 59), το οποίο χρησιμοποιεί για τον ορισμό της έννοιας της συνήθους κατοικίας διατύπωση παρόμοια με τη χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 6 της οδηγίας 83/183, το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι τα κριτήρια καθορισμού της έννοιας αυτής αφορούν τόσο τον επαγγελματικό και προσωπικό δεσμό ενός ατόμου με συγκεκριμένο τόπο όσο και τη διάρκεια αυτού του δεσμού και, συνεπώς, πρέπει

να εξετάζονται σωρευτικώς (βλ. απόφαση της 23ης Απριλίου 1991, C-297/89, Ryborg, Συλλογή 1991, σ. I-1943, σκέψη 19, και προπαρατεθείσα απόφαση Λουλουδάκης, σκέψη 51).

55 Ως συνήθης κατοικία πρέπει να θεωρείται ο τόπος τον οποίο ο ενδιαφερόμενος έχει καταστήσει μόνιμο κέντρο των συμφερόντων του (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσες αποφάσεις Ryborg, σκέψη 19, και Λουλουδάκης, σκέψη 51).

56 Το κριτήριο της μονιμότητας παραπέμπει στην προϋπόθεση ότι ο ενδιαφερόμενος πρέπει να διαμένει συνήθως στον οικείο τόπο τουλάχιστον 185 ημέρες ανά ημερολογιακό έτος. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, πληρούται η προϋπόθεση αυτή, η καθορισμένη διάρκεια της τοποθέτησης του Γ. Αλεβίζου σε θέση του ΝΑΤΟ στην Ιταλία δεν αποκλείει συνεπώς, καθεαυτή, το ενδεχόμενο να είχε ο ενδιαφερόμενος κατά την επίμαχη περίοδο τη συνήθη κατοικία του στο εν λόγω κράτος μέλος.

57 Για να καθοριστεί η συνήθης κατοικία του ενδιαφερόμενου ατόμου με βάση το μόνιμο κέντρο των συμφερόντων του, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα ασκούντα επιρροή πραγματικά στοιχεία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Ryborg, σκέψη 20), δηλαδή, κυρίως, η φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του, η ύπαρξη στέγης, ο πραγματικός τόπος φοίτησης των τέκνων, ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και τους κοινωνικούς φορείς, καθόσον τα στοιχεία αυτά εκφράζουν τη βούληση του συγκεκριμένου ατόμου να προσδώσει ορισμένη μονιμότητα στον τόπο όπου αναπτύσσει τους δεσμούς αυτούς, λόγω της συνέχειας που προκύπτει από μια βιοτική συνήθεια και από την εξέλιξη των συνήθων κοινωνικών και επαγγελματικών σχέσεων (προπαρατεθείσα απόφαση Λουλουδάκης, σκέψη 55).

58 Πρέπει να προστεθεί ότι, αν και, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 83/183, το στοιχείο το σχετικό με τη φοίτηση σε εκπαιδευτικό ίδρυμα δεν συνεπάγεται τη μεταφορά της συνήθους κατοικίας στην περίπτωση που αφορά το ίδιο το ενδιαφερόμενο άτομο, το στοιχείο αυτό μπορεί εντούτοις, εξεταζόμενο σε οικογενειακό πλαίσιο, να αποτελεί ένδειξη τέτοιας μεταφοράς, όταν, όπως επισήμανε ο Γ. Αλεβίζος με τις γραπτές παρατηρήσεις του, αφορά τα τέκνα του (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Λουλουδάκης, σκέψη 56).

59 Όσον αφορά το επιχείρημα της Ελληνικής Κυβέρνησης ότι ο Γ. Αλεβίζος διατήρησε εν προκειμένω, κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας του σε θέση του ΝΑΤΟ στην Ιταλία, τους επαγγελματικούς δεσμούς του με την ελληνική διοίκηση και τους φορολογικούς και κοινωνικούς δεσμούς του με την Ελλάδα, επισημαίνεται, πρώτον, ότι το ενδεχόμενο αυτό δεν αναιρεί το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος άσκησε κατά την περίοδο αυτή την επαγγελματική του δραστηριότητα στην Ιταλία, όπου βρισκόταν τότε, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 66 των προτάσεών της, το κέντρο βάρους των επαγγελματικών δεσμών του.

60 Εξάλλου, από το άρθρο 6, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 83/183 προκύπτει ότι η διάταξη αυτή δίνει μεγαλύτερη βαρύτητα στους προσωπικούς δεσμούς, στην περίπτωση που οι προσωπικοί και επαγγελματικοί δεσμοί του ενδιαφερόμενου δεν είναι συγκεντρωμένοι σε ένα μόνον κράτος μέλος (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Λουλουδάκης, σκέψη 52).

61 Συνεπώς, το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 προβλέπει ότι λαμβάνονται υπόψη τόσο οι επαγγελματικοί όσο και οι προσωπικοί δεσμοί σε συγκεκριμένο τόπο και πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στην περίπτωση κατά την οποία η συνολική εκτίμηση των επαγγελματικών και προσωπικών δεσμών δεν αρκεί για τον προσδιορισμό του μόνιμου κέντρου των συμφερόντων του ενδιαφερόμενου ατόμου, πρέπει να δίδεται προτεραιότητα, για τον προσδιορισμό αυτού του κέντρου, στους προσωπικούς δεσμούς (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Λουλουδάκης, σκέψη 53).

62 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 πρέπει να ερμηνευτεί με την έννοια ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι και τα μέλη του προσωπικού των Ενόπλων Δυνάμεων, των Σωμάτων Ασφαλείας και του Λιμενικού Σώματος ενός κράτους μέλους που διαμένουν μαζί με τα μέλη της οικογένειάς τους επί 185 τουλάχιστον ημέρες ανά έτος σε άλλο κράτος μέλος για την εκτέλεση υπηρεσιακής αποστολής με καθορισμένη διάρκεια στο άλλο αυτό κράτος μέλος έχουν, κατά τη διάρκεια της αποστολής τους αυτής, τη συνήθη κατοικία τους, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 6, παράγραφος 1, στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

Επί των άρθρων 18 ΕΚ και 39 ΕΚ

63 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ισχυρίστηκε ότι η υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί επίσης να εξεταστεί με γνώμονα τα άρθρα 18 ΕΚ και 39 ΕΚ.

64 Συναφώς, μολονότι τυπικά το αιτούν δικαστήριο περιόρισε το ερώτημά του στην ερμηνεία του άρθρου 6 της οδηγίας 83/183, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υπόθεσης της οποίας έχει επιληφθεί, ασχέτως του αν το αιτούν δικαστήριο έχει κάνει σχετική μνεία κατά τη διατύπωση του ερωτήματός του (βλ. αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 1990, C-241/89, SARPP, Συλλογή 1990, σ. I-4695, σκέψη 8, της 4ης Μαρτίου 1999, C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Συλλογή 1999, σ. I-1301, σκέψη 16, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Weigel, σκέψη 44, και Lindfors, σκέψη 32).

65 Εν προκειμένω, αν γίνει δεκτό ότι οι επίμαχοι φόροι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, θα πρέπει να εξεταστούν οι επιπτώσεις της επιβολής των φόρων αυτών για το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας ενός κοινοτικού υπηκόου όπως ο Γ. Αλεβίζος, δικαίωμα που προβλέπεται από τα άρθρα 18 ΕΚ και 39 ΕΚ.

66 Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο καθιερώνει, γενικώς, το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, βρίσκει ειδική έκφραση στο άρθρο 39 ΕΚ όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων (βλ. αποφάσεις της 26ης Νοεμβρίου 2002, C-100/01, Oteiza Olazabal, Συλλογή 2002, σ. I-10981, σκέψη 26, και της 9ης Νοεμβρίου 2006, C-520/04, Turpeinen, που δεν έχει δημοσιευτεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 13). Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστεί καταρχάς αν η υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο άρθρο 39 ΕΚ.

67 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι ο όρος «εργαζόμενος», κατά την έννοια του άρθρου 39 ΕΚ, έχει κοινοτικό περιεχόμενο και δεν πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Ως «εργαζόμενος» πρέπει να θεωρείται κάθε πρόσωπο που ασκεί πραγματική και γνήσια δραστηριότητα, ενώ εξαιρούνται οι δραστηριότητες που είναι τόσο περιορισμένες ώστε να εμφανίζονται ως τελείως επουσιώδεις και δευτερεύουσας σημασίας. Το χαρακτηριστικό της σχέσης εργασίας είναι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός ότι ένα πρόσωπο παρέχει, κατά τη διάρκεια ορισμένου χρόνου, προς άλλο πρόσωπο και υπό τη διεύθυνση αυτού του τελευταίου, υπηρεσίες έναντι των οποίων λαμβάνει αμοιβή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1986, 66/85, Lawrie-Blum, Συλλογή 1986, σ. 2121, σκέψεις 16 και 17, της 23ης Μαρτίου 2004, C-138/02, Collins, Συλλογή 2004, σ. I-2703, σκέψη 26, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-456/02, Trojani, Συλλογή 2004, σ. I-7573, σκέψη 15).

68 Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, η νομική φύση της σχέσης εργασίας δεν έχει αποφασιστική σημασία για την εφαρμογή του άρθρου 39 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu, Συλλογή τόμος 1974, σ. 87, σκέψη 5, της 31ης Μαΐου 1989, 344/87, Bettray, Συλλογή 1989, σ. 1621, σκέψη 16, και Trojani, προπαρατεθείσα, σκέψη 16). Το γεγονός ότι ο εργαζόμενος έχει προσληφθεί ως δημόσιος υπάλληλος ή επίσης ότι η εργασιακή του σχέση δεν διέπεται από το ιδιωτικό αλλά από το δημόσιο δίκαιο δεν έχει καμία σημασία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Sotgiu, σκέψη 5).

69 Επιπλέον, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι η θέση που κατείχε ο Γ. Αλεβίζος στην Ελληνική Αεροπορία πριν από την προσωρινή τοποθέτησή του σε θέση του ΝΑΤΟ καλύπτεται από την έννοια της «απασχολήσεως στη δημόσια διοίκηση» του άρθρου 39, παράγραφος 4, ΕΚ, διότι συνεπάγεται άμεση ή έμμεση συμμετοχή στην άσκηση της δημόσιας εξουσίας και στα καθήκοντα που έχουν ως αντικείμενο τη διασφάλιση των γενικών συμφερόντων του κράτους ή των άλλων δημόσιων οργανισμών (βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 1980, 149/79, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή τόμος 1980/III, σ. 537, σκέψη 10, της 2ας Ιουλίου 1996, C-290/94, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1996, σ. I-3285, σκέψη 2, και της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-47/02, Anker κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-10447, σκέψη 58), πρέπει να υπενθυμιστεί ότι οι παρεκκλίσεις τις οποίες επιτρέπει η διάταξη αυτή δεν μπορούν, αν ληφθεί υπόψη ο θεμελιώδης χαρακτήρας που έχει εντός του συστήματος της Συνθήκης ΕΚ η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων εντός της Κοινότητας, να έχουν περιεχόμενο που να βαίνει πέραν του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε αυτή η ρήτρα περί εξαίρεσης (προπαρατεθείσα απόφαση Sotgiu, σκέψη 4).

70 Ο σκοπός αυτός συνίσταται στην παροχή στα κράτη μέλη της δυνατότητας να περιορίζουν την πρόσβαση των αλλοδαπών σε ορισμένες δραστηριότητες της δημόσιας διοίκησης (προπαρατεθείσα απόφαση Sotgiu, σκέψη 4), για την άσκηση των οποίων προϋπόθεση είναι η ύπαρξη ιδιαίτερης σχέσης αλληλεγγύης με το

κράτος και η αμοιβαιότητα των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που αποτελούν το θεμέλιο του δεσμού της ιθαγένειας (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 10). Το άρθρο 39, παράγραφος 4, ΕΚ δεν μπορεί, αντίθετα, να έχει ως αποτέλεσμα να στερείται ο εργαζόμενος, εφόσον υπηρετεί ήδη στη δημόσια διοίκηση κράτους μέλους, τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 1 έως 3 του εν λόγω άρθρου 39 ΕΚ (βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα απόφαση Sotgiu, σκέψη 4).

71 Εξάλλου, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν συνάγεται εν προκειμένω ότι η επιβολή των επίμαχων φόρων συνδέεται με την ιδιότητα του Γ. Αλεβίζου ως αξιωματικού της Ελληνικής Αεροπορίας. Οι φόροι αυτοί τον πλήττουν για τον λόγο ότι μεταφέρει την κατοικία του από ένα κράτος μέλος σε άλλο.

72 Όσον αφορά την προσωρινή τοποθέτηση του Γ. Αλεβίζου σε θεση του ΝΑΤΟ, αποτελεί πάγια νομολογία ότι ο κοινοτικός υπήκοος που εργάζεται σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος της καταγωγής του δεν χάνει την ιδιότητα του «εργαζομένου», κατά την έννοια του άρθρου 39, παράγραφος 1, ΕΚ, για τον λόγο ότι απασχολείται σε διεθνή οργανισμό (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1989, 389/87 και 390/87, Echternach και Moritz, Συλλογή 1989, σ. 723, σκέψεις 11 και 15, της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-209/01, Schilling και Fleck-Schilling, Συλλογή 2003, σκέψη 28, της 16ης Δεκεμβρίου 2004, C-293/03, My, Συλλογή 2004, σ. I-12013, σκέψη 37, και της 16ης Φεβρουαρίου 2006, C-185/04, Öberg, Συλλογή 2006, σ. I-1453, σκέψη 12).

73 Επομένως, οι υπήκοοι των κρατών μελών, όπως είναι ο Γ. Αλεβίζος, δεν επιτρέπεται να στερούνται τα δικαιώματα ή την προστασία που τους παρέχει το άρθρο 39 ΕΚ (βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα απόφαση Öberg, σκέψη 13).

74 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το σύνολο των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπεί στη διευκόλυνση της άσκησης εκ μέρους των κοινοτικών υπηκόων επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσης στο έδαφος της Κοινότητας (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 94, της 26ης Ιανουαρίου 1999, C-18/95, Terhoeve, Συλλογή 1999, σ. I-345, σκέψη 37, της 27ης Ιανουαρίου 2000, C-190/98, Graf, Συλλογή 2000, σ. I-493, σκέψη 21, και Weigel, προπαρατεθείσα, σκέψη 52).

75 Εν προκειμένω η επιβολή των επίμαχων φόρων θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την επάνοδο του ενδιαφερόμενου στο κράτος μέλος της καταγωγής του, αν, λόγω της νομοθεσίας του κράτους αυτού, η επάνοδος αυτή, μετά την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος, είχε αρνητικές συνέπειες σε σύγκριση με τη φορολογική κατάσταση των εργαζόμενων που δεν έχουν ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας. Οι συνέπειες αυτές θα μπορούσαν δηλαδή να αποθαρρύνουν τον υπήκοο ενός κράτους μέλους να μεταβεί στο έδαφος άλλου κράτους μέλους για να ασκήσει εκεί τη δραστηριότητά του και να κάνει χρήση του δικαιώματός του προς ελεύθερη κυκλοφορία (βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh, Συλλογή 1992, σ. I-4265, σκέψεις 19 και 23, και της 11ης Ιουλίου 2002, C-224/98, D'Hoop, Συλλογή 2002, σ. I-6191, σκέψη 31).

76 Η Συνθήκη ΕΚ δεν εξασφαλίζει πάντως στον εργαζόμενο ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο κατοικούσε προηγουμένως θα είναι ουδέτερη από άποψη φορολογίας. Λόγω των διαφορών μεταξύ των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών, η μεταφορά αυτή μπορεί, ανάλογα με την περίπωση, να συνεπάγεται για τον πολίτη ορισμένα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα από άποψη έμμεσης φορολογίας. Κατά συνέπεια, το ενδεχόμενο να χειροτερεύσει η θέση του εν λόγω εργαζόμενου σε σχέση με τις συνθήκες υπό τις οποίες ασκούσε τις δραστηριότητές του πριν από την εν λόγω μεταφορά δεν αντιβαίνει καταρχήν στο άρθρο 39 ΕΚ, υπό την προϋπόθεση όμως ότι η επίμαχη νομοθεσία δεν περιάγει τον εν λόγω εργαζομενο σε δυσμενέστερη θέση από τη θέση στην οποία βρίσκονται τα πρόσωπα τα οποία υπόκεινται ήδη στη φορολογία αυτή (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Weigel, σκέψη 55, και Lindfors, σκέψη 34).

77 Υπό τις συνθήκες αυτές, το συμβατό των επίμαχων φόρων με το άρθρο 39 ΕΚ θα εξαρτηθεί από τον συντελεστή των εν λόγω φόρων και τους τρόπους επιβολής τους (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, σκέψη 16).

78 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να εξακριβώσει αν οι εθνικές διατάξεις που διέπουν τους επίμαχους φόρους βασίζονται σε αντικειμενικά κριτήρια και εγγυώνται ότι, όσον αφορά ιδίως την λαμβανόμενη υπόψη πραγματική μείωση της αξίας του φορολογούμενου οχήματος (βλ. συναφώς αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψεις 19 έως 22, Weigel, προπαρατεθείσα, σκέψη 70, και της 5ης Οκτωβρίου 2006, C-290/05 και C-333/05, Nádasdi και Németh, που δεν έχει δημοσιευτεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψεις 47 και 51 έως 57), ο Γ. Αλεβίζος δεν περιάγεται σε δυσμενέστερη θέση από τη θέση στην οποία βρίσκονται οι εργαζόμενοι που κατοικούν μόνιμα στην Ελλάδα (βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα απόφαση Lindfors, σκέψη 35).

79 Αν το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι ο Γ. Αλεβίζος περιάγεται σε τέτοια δυσμενέστερη θέση, θα πρέπει τότε να εξετάσει αν αυτή η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από αντικειμενικούς λόγους, οι οποίοι να είναι ανεξάρτητοι της κατοικίας των ενδιαφερομένων και ανάλογοι προς τον σκοπό που επιδιώκει θεμιτώς το εθνικό δίκαιο (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις D'Hoop, σκέψη 36, και Lindfors, σκέψη 35).

80 Δεδομένου ότι η υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο άρθρο 39 ΕΚ, το Δικαστήριο δεν χρειάζεται να αποφανθεί ως προς την ερμηνεία του άρθρου 18 ΕΚ (βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα απόφαση Oteiza Olazabal, σκέψη 26).

81 Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

— Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη φόροι, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής ατέλειας την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, εφόσον αποδεικνύεται —πράγμα που πρέπει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο— ότι οι φόροι αυτοί επιβάλλονται συνήθως κατά την οριστική εισαγωγή, από

ιδιώτες, ιδιωτικού οχήματος από άλλο κράτος μέλος. Ένα εφάπαξ πρόσθετο ειδικό τέλος ταξινόμησης, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο 1, παράγραφος 1, εφόσον αποδεικνύεται —πράγμα που πρέπει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο— ότι συναρτάται προς την εισαγωγή του οχήματος καθεαυτή.

— Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 πρέπει να ερμηνευτεί με την έννοια ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι και τα μέλη του προσωπικού των Ενόπλων Δυνάμεων, των Σωμάτων Ασφαλείας και του Λιμενικού Σώματος ενός κράτους μέλους που διαμένουν μαζί με τα μέλη της οικογένειάς τους επί 185 τουλάχιστον ημέρες ανά έτος σε άλλο κράτος μέλος για την εκτέλεση υπηρεσιακής αποστολής με καθορισμένη διάρκεια στο άλλο αυτό κράτος μέλος έχουν, κατά τη διάρκεια της αποστολής τους αυτής, τη συνήθη κατοικία τους, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 6, παράγραφος 1, στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

— Εφόσον αποδειχθεί, κατόπιν των εξακριβώσεων του αιτούντος δικαστηρίου, ότι οι επίμαχοι στην κύρια δίκη φόροι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής ατέλειας την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, το δικαστήριο αυτό θα πρέπει να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις του άρθρου 39 ΕΚ, αν η εφαρμογή του εθνικού δικαίου που διέπει τους φόρους αυτούς μπορεί να διασφαλίσει ότι το πρόσωπο που, κατά τη μεταφορά της κατοικίας του, εισάγει όχημα στο κράτος μέλος καταγωγής του δεν περιάγεται, όσον αφορά τους εν λόγω φόρους, σε δυσμενέστερη θέση από ό,τι οι μόνιμοι κάτοικοι του κράτους μέλους αυτού και, σε περίπτωση που αυτό δεν διασφαλίζεται, αν για τη διαφορετική αυτή μεταχείριση συντρέχουν αντικειμενικοί δικαιολογητικοί λόγοι, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι της κατοικίας των ενδιαφερομένων και ανάλογοι προς τον σκοπό που επιδιώκει θεμιτώς το εθνικό δίκαιο.

Επί των δικαστικών εξόδων

82 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη φόροι, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής ατέλειας την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 89/604/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Νοεμβρίου 1989, εφόσον αποδεικνύεται —πράγμα που πρέπει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο— ότι οι φόροι αυτοί επιβάλλονται συνήθως κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, ιδιωτικού οχήματος από άλλο κράτος μέλος. Ένα εφάπαξ πρόσθετο ειδικό τέλος ταξινόμησης, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο 1, παράγραφος 1, εφόσον αποδεικνύεται —πράγμα που πρέπει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο— ότι συναρτάται προς την εισαγωγή του οχήματος καθεαυτή.

Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 πρέπει να ερμηνευτεί με την έννοια ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι και τα μέλη του προσωπικού των Ενόπλων Δυνάμεων, των Σωμάτων Ασφαλείας και του Λιμενικού Σώματος ενός κράτους μέλους που διαμένουν μαζί με τα μέλη της οικογένειάς τους επί 185 τουλάχιστον ημέρες ανά έτος σε άλλο κράτος μέλος για την εκτέλεση υπηρεσιακής αποστολής με καθορισμένη διάρκεια στο άλλο αυτό κράτος μέλος έχουν, κατά τη διάρκεια της αποστολής τους αυτής, τη συνήθη κατοικία τους, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 6, παράγραφος 1, στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

Εφόσον αποδειχθεί, κατόπιν των εξακριβώσεων του αιτούντος δικαστηρίου, ότι οι επίμαχοι στην κύρια δίκη φόροι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής ατέλειας την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, το δικαστήριο αυτό θα πρέπει να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις του άρθρου 39 ΕΚ, αν η εφαρμογή του εθνικού δικαίου που διέπει τους φόρους αυτούς μπορεί να διασφαλίσει ότι το πρόσωπο που, κατά τη μεταφορά της κατοικίας του, εισάγει όχημα στο κράτος μέλος καταγωγής του δεν περιάγεται, όσον αφορά τους εν λόγω φόρους, σε δυσμενέστερη θέση από ό,τι οι μόνιμοι κάτοικοι του κράτους μέλους αυτού και, σε περίπτωση που αυτό δεν διασφαλίζεται, αν για τη διαφορετική αυτή μεταχείριση συντρέχουν αντικειμενικοί δικαιολογητικοί λόγοι, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι της κατοικίας των ενδιαφερομένων και ανάλογοι προς τον σκοπό που επιδιώκει θεμιτώς το εθνικό δίκαιο.

(υπογραφές)