FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

fremsat den 20. marts 1997 *

1. Med de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Diikitiko Protodikio, Thessaloniki, anmodes Domstolen om at tage stilling til et vigtigt aspekt af ordningen vedrørende afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af transportmidler ifølge direktiv 83/182/EØF (herefter »direktivet«) [1]. Det problem, der er forelagt Domstolen, er følgende: Kan én og samme borger midlertidigt til en medlemsstat, der er en anden end bopælsmedlemsstaten, afgiftsfrit indføre flere køretøjer, der er bestemt til privat eller erhvervsmæssig brug? Ud over dette spørgsmål stilles der andre, der drejer sig om, hvorvidt sanktionssystemet i gennemførelsesordningen for direktivet i græsk ret er foreneligt med principperne i fællesskabsretten [2].

2. Direktivets artikel 1 fastlægger anvendelsesområdet for bestemmelsen om, at medlemsstaterne på visse betingelser ved midlertidig indførsel fra en anden medlemsstat af *motorkøretøjer* skal indrømme fritagelse for omsætningsafgifter, punktafgifter og enhver anden forbrugsafgift samt de afgifter, der er anført i bilaget til direktivet.

3. Artikel 3 foreskriver indrømmelse af afgiftsfritagelse — i en vis sammenhængende eller ikke-sammenhængende periode på seks måneder pr. periode af tolv måneder — ved midlertidig indførsel af visse *transportmidler* til privat brug. Der gælder herfor i det væsentlige følgende tre betingelser: For det første skal den privatperson, der indfører *transportmidlerne*, have sædvanligt opholdssted i en anden medlemsstat end den, i hvilken den midlertidige indførsel finder sted, for det andet skal han anvende disse *transportmidler* til privat brug og følgelig ikke i forbindelse med udførelse af lønnet arbejde eller med økonomisk gevinst for øje, og for det tredje må *transportmidlerne* hverken overdrages eller udlejes i den medlemsstat, i hvilken den midlertidige indførsel finder sted, eller udlånes til en person med bopæl i denne stat [3].

* Originalsprog: italiensk.

1 — Rådets direktiv af 28.3.1983 om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler (EFT L 105, s. 59).

2 — Dom af 2.8.1993, sag C-9/92, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4467. Mere generelt henviser jeg til en række af de ledende domme, hvori Domstolen direkte eller indirekte har skullet tage stilling til problemer i forbindelse med afgiftsfri midlertidig indførsel, nemlig dom af 9.10.1980, sag 823/79, Carciati, Sml. s. 2773, af 11.12.1984, sag 134/83, Abbink, Sml. s. 4097, af 3.10.1985, sag 249/84, Profant, Sml. s. 3237, af 6.7.1988, sag 127/86, Ledoux, Sml. s. 3741, og af 23.4.1991, sag C-297/89, Ryborg, Sml. I, s. 1943.

3 — Artikel 4, der er en bestemmelse, som har betydning i den foreliggende sag, har som genstand afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af *private køretøjer til erhvervsmæssig brug*. I dette særlige tilfælde er der fastsat betingelser, som i mange henseender ligner dem, der gælder for indførsel til privat brug, nemlig at den person, der indfører det private køretøj, skal have sin sædvanlige bopæl i en anden medlemsstat end den, i hvilken den midlertidige indførsel finder sted, at han i den medlemsstat, i hvilken den midlertidige indførsel finder sted, hverken må benytte *køretøjet* til personbefordring mod vederlag eller andre materielle fordele eller til industriel og kommerciel varetransport mod eller uden vederlag, og at *det private køretøj* ikke må overdrages, udlejes eller udlånes *i den medlemsstat, i hvilken den midlertidige indførsel* finder sted. I stk. 2 hedder det desuden, at afgiftsfritagelsen kun gælder i en sammenhængende eller ikke-sammenhængende periode på seks måneder med henblik på erhvervsmæssig brug inden for en periode af tolv måneder.

Endelig indeholder den pågældende ordning regler om særlige tilfælde af midlertidig [4] indførsel og om særlige ordninger [5].

4. Sagens faktiske omstændigheder kan sammenfattes som følger:

Siegfried Klattner (herefter »sagsøgeren«), der har bopæl i Tyskland, opholder sig regelmæssigt i Grækenland, hvor han har en sommerbolig.

Den 27. november 1989 indførte han midlertidigt til Grækenland et motorkøretøj under benyttelse af afgiftsfritagelsen efter de græske regler og udførte den på ny den 30. april 1990. I denne periode vendte Klattner tilbage til Tyskland for at blive underkastet lægebehandling som følge af en automobilulykke, han havde været udsat for i Jugoslavien. Da lægebehandlingen var afsluttet, vendte han den 14. april 1990 tilbage til Grækenland med en anden bil, som udførtes på ny den 16. juli 1991 ved toldstedet i Evzoni. Samme dag begav Klattner sig dog med sit køretøj til toldstedet i Doirani med henblik på på ny at indføre det og på ny at benytte afgiftsfritagelsen ved indførslen.

5. Ved den kontrol af Klattner's pas (han havde flere pas), som på det tidspunkt blev foretaget af de græske toldmyndigheder, fandtes det, at han havde begået to overtrædelser af den græske gennemførelseslovgivning, idet det pågældende køretøj allerede havde været afgiftsfritaget én gang og følgelig været benyttet i en periode, der overskred femten måneders grænsen ifølge bestemmelserne, ligesom han i perioden fra den 14. april 1990 til den 30. april 1990 på græsk område havde benyttet to køretøjer, der var indført under samme afgiftsfritagelsesordning.

6. Finansministerens bekendtgørelse nr. D-1254/141 af 1. november 1984 [6] (herefter »bekendtgørelsen«) fastsætter nemlig maksimumsperioden for afgiftsfritagelsen til

4 — De særlige tilfælde er omhandlet i artikel 5. Ifølge bestemmelsen er der afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af *private køretøjer*: a) når *et privat køretøj*, der er indregistreret i det land, hvor brugeren har sit sædvanlige opholdssted, benyttes til regelmæssigt at tilbagelægge en strækning på en anden medlemsstats område for at komme frem og tilbage mellem bopælen og den virksomhed, hvor den pågældende arbejder, og der gælder ingen tidsbegrænsninger for denne afgiftsfritagelse, og b) når en person under uddannelse benytter et *privat køretøj*, der er indregistreret i den medlemsstat, hvor han har sit sædvanlige opholdssted, på en anden medlemsstats område, hvor den pågældende udelukkende opholder sig i studieøjemed. Denne afgiftsfritagelse er derimod tidsbegrænset.

5 — Bestemmelserne i artikel 9, »Særlige bestemmelser«, giver medlemsstaterne ret til at opretholde og/eller fastsætte lempeligere ordninger end de i direktivet fastsatte. Der nævnes særlig muligheden for på begæring af den indførende person at tillade midlertidig indførsel for en periode, der er længere end den, der gælder ifølge fællesskabsbestemmelserne. Lovgiver har dog sørget for at fastsætte en klar grænse for det skøn, der overlades medlemsstaterne. Disse kan nemlig (ifølge stk. 2) under ingen omstændigheder medføre, at der ved direktivet gennemføres mindre fordelagtige afgiftsfritagelser inden for Fællesskabet end dem, der indrømmes for transportmidler fra et tredjeland.

6 — Bekendtgørelsen er senere blevet ændret ved bekendtgørelse nr. D-247/13 af 1.3.1988, FEK (*Den Hellenske Republiks Lovtidende* — 1951, B/6 — 4 — 88).

seks måneder (artikel 4, stk. 2) — i en sammenhængende eller ikke-sammenhængende periode — pr. periode af tolv måneder, der kan forlænges med yderligere ni måneder (altså i alt femten måneder) og forbyder (ifølge artikel 8, stk. 4) en person, der allerede har opnået afgiftsfritagelse efter denne ordning, at indføre endnu et transportmiddel.

7. Ved afgiftsafgørelse fra tolddirektoratet i Doirani blev sagsøgeren herefter i medfør af de nationale bestemmelser ikendt en bøde på et samlet beløb af 21 043 856 DR i form af told, tillægsafgifter og andre afgifter og afkrævet 29 430 DR i form af brugsafgift. I tilfælde af andre overtrædelser end alene forsinkelse med hensyn til genudførselsdatoen fastsætter ovennævnte græske bekendtgørelse (artikel 10, stk. 7) nemlig en sanktion, der falder i to dele, nemlig at tolden og de øvrige afgifter, der gælder i det øjeblik, hvor overtrædelsen konstateres (moms, forbrugsafgifter og brugsafgifter), forfalder straks, og en tillægsafgift på 100% af det således beregnede beløb [7].

7 — Hvad sanktionerne angår fastsætter bekendtgørelsen et differentieret regelsæt, som jeg for fuldstændighedens skyld skal nævne her. *I tilfælde af, at genudførslen ikke finder sted inden for de fastsatte frister*, fastsættes der ifølge artikel 10, stk. 1: a) en fast tillægsafgift på 10 000 DR, b) en tillægsafgift, der bestemmes efter slagvolumen og beregnes for hver dag, hvor køretøjet er forblevet på græsk område efter den sidste dag for genudførslen, c) vægtafgift for den samme periode. *I tilfælde af, at der på det tidspunkt, hvor der anmodes om afgiftsfritagelse, er givet urigtige oplysninger til forvaltningen*, foreskrives der (i artikel 10, stk. 5) betaling af de i litra a) og b) ovenfor omhandlede tillægsafgifter, som beregnes efter hver dag, hvor køretøjet har befundet sig på græsk område, fra det øjeblik, hvor det blev indført. Endelig hedder det i artikel 10, stk. 8, at der skal ske kumulativ opkrævning af tillægsafgifterne i tilfælde af flere overtrædelser.

8. Klattner har ved den forelæggende ret anlagt sag med påstand om annullation af afgiftsafgørelsen, idet han i det væsentlige gør gældende, at de græske gennemførelsesregler var i strid med direktivets bestemmelser, for så vidt som de a) begrænser mulighederne for opnåelse af afgiftsfritagelse til alene at omfatte ét køretøj for hver person, og b) hjemler sanktioner mod føreren, der står i misforhold til de overtrædelser, han påstås at have begået.

9. Da den forelæggende ret har fundet de fortolkningstvivl, der er rejst af sagsøgeren, berettigede, har den stillet Domstolen følgende fire præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af visse transportmidler til privat brug inden for Fællesskabet efter artikel 3 i Rådets direktiv 83/182/EØF af 28. marts 1983 indrømmes alene for ét privat køretøj eller for flere køretøjer? Indeholder nævnte direktiv virkelig en sondring med hensyn til antallet af private køretøjer, som kan indføres midlertidigt med afgiftsfritagelse, afhængigt af, om disse er beregnet til privat eller til erhvervsmæssig brug.

2) Foreligger der i henhold til direktivet en konkret forpligtelse for de græske myndigheder, således at disse ikke ved lov

kan fastsætte, at der ikke afgiftsfrit kan foretages parallel eller samtidig indførsel af mere end et køretøj til privat brug af den samme person? Kan en retsundergiven over for de offentlige myndigheder ved en national retsinstans påberåbe sig bestemmelserne i samme direktivs artikel 3 og 9 og gøre gældende, at den i den nationale lov indeholdte ordning strider mod disse direktivbestemmelser?

3) Er det foreneligt med det pågældende direktivs formål og bestemmelser, at det i national lovgivning fastsættes, at der ved overtrædelse af visse bestemmelser (som artikel 8, stk. 4, der forbyder indførsel af mere end et transportmiddel af den samme person) i nævnte ministerielle bekendtgørelse, som blev udstedt for at harmonisere de nationale lovbestemmelser med direktivets bestemmelser, straks skal erlægges gældende told og andre afgifter samt tillægsafgift af samme størrelse, når det er godtgjort, at der er tale om midlertidig og ikke endelig indførsel af et privat køretøj?

4) Er det foreneligt med det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip, at der efter de nationale bestemmelser i ovennævnte tilfælde pålægges supplerende afgifter på 100% uafhængigt af, hvor længe det andet private køretøj er blevet anvendt i Grækenland?«

Det første spørgsmål

10. Det første spørgsmål må deles i to underspørgsmål.

Med det første ønsker den forelæggende ret oplyst, om afgiftsfritagelsen kan indrømmes for samtidig indførsel af to køretøjer eller kun for et enkelt. Med det andet ønskes det ud fra dette synspunkt oplyst, om der i direktivet findes en sondring mellem køretøjer, der afgiftsfrit indføres til privat brug, og køretøjer, der indføres til erhvervsmæssig brug.

Jeg vil gennemgå spørgsmålene i den rækkefølge, hvori de er stillet Domstolen.

11. For så vidt angår det første spørgsmål er parternes stilling helt klar.

12. Den Hellenske Republik gør gældende, at direktivets artikel 3 skal fortolkes således, at fritagelsen kun kan ydes for ét køretøj. Dette har forskellige grunde.

Et første argument ligger i selve teksten. Lovgiver har benyttet udtrykket transportmidler i flertal for at betegne samtlige disse køretøjer, men derimod benyttet entalsformen for inden for samtlige transportmidler at betegne »hver enkelt særlig kategori af køretøjer, der tilhører personer, der er underkastet en særlig ordning« [8].

For det andet gør den græske regering gældende, at lovgiver, dersom han havde ønsket at tillade alle at indføre flere køretøjer, ville have begrænset disses antal. En ubegrænset indførsel af transportmidler ville nemlig være uforenelig med privat eller erhvervsmæssig brug, der, som det ses, er en nødvendig forudsætning for fritagelsen.

Det tredje argument støttes derimod på direktivets formål. Reglerne er en etape på vejen mod harmonisering af medlemsstaternes beskatningsordninger og bør følgelig nødvendigvis fortolkes således, at de kun inden for visse, bestemt angivne grænser giver ret til afgiftsfri indførsel.

Endelig anfører den græske regering de særlige krav inden for bekæmpelsen af afgiftssvig. Direktivet skal læses i snæver sammenhæng med den udtrykkelige af Domstolen anerkendte nødvendighed af, at de nationale lovgivninger fastlægger objektive og konstaterbare kriterier med henblik på bekæmpelse af svig [9].

Afgiftsfri indførsel af to køretøjer kan kun tillades under ekstraordinære omstændigheder.

13. Sagsøgeren, hvis opfattelse Kommissionen tilslutter sig, finder derimod, at der ved artikel 3 er hjemlet afgiftsfritagelse for mere end et køretøj, der tilhører den samme person.

14. Også i dette tilfælde støttes fortolkningen først og fremmest på selve teksten. Den pågældende bestemmelse benytter nemlig flertal med henblik på at betegne de køretøjer, der er afgiftsfritagne [10]. Dersom lovgiver havde ønsket at begrænse de afgiftsfrie goder, ville der have været en udtrykkelig bestemmelse herom, men en sådan findes ikke. Denne slutning stemmer i øvrigt

8 — Den Hellenske Republiks skriftlige indlæg, s. 17 og 18. Der citeres henholdsvis artikel 3 (»den privatperson, der indfører *disse ejendele*«), artikel 5, stk. 1 (»ved midlertidig indførsel af *private køretøjer*«), artikel 4 (»den person, der indfører *det private køretøj*«) samt artikel 5, stk. 1, litra a) og b) (»og benytter *et privat køretøj*«).

9 — Den har henvist til ovennævnte dom i Abbink-sagen.

10 — Sagsøgeren henviser til ordlyden af artikel 3, litra a), underlitra bb), når det heri hedder, at »den privatperson, der indfører *disse ejendele*, skal ... anvende *disse transportmidler* til privat brug«.

overens med direktivets formål, der er at sikre den frie bevægelighed for personer, som ville blive hindret ved en begrænsning af antallet af køretøjer, der afgiftsfrit kunne indføres [11].

For så vidt angår argumentet om nødvendigheden af at hindre afgiftssvig indvender Kommissionen, at dette formål kan forfølges med andre midler uden utilbørligt at begrænse den udøvelse af ret til fri bevægelighed, som beskyttes af direktivet, således som det ville ske i det foreliggende tilfælde.

Retlig bedømmelse

15. Som det fremgår af første betragtning til direktivet, er dette blevet udstedt med henblik på at afskaffe hindringer for den frie bevægelighed for personer, der har bopæl i medlemsstaterne, hidrørende fra afgiftsordninger vedrørende midlertidig indførsel af visse transportmidler til privat eller erhvervsmæssig brug, hvoriblandt netop nævnes motorkøretøjer [12]. Det fremgår endvidere af forskellige dokumenter fra Kommissionen, at det mål, der forfulgtes af lovgiver, var at undgå dobbeltbeskatning og lette toldformaliteterne ved grænserne med henblik på at fjerne hindringerne for den frie bevægelighed for private køretøjer og således løse et betydeligt problem for borgernes bevægelighed inden for Fællesskabet [13].

16. I direktivet nævnes der intet om den aktivitet, som skal udfoldes på nationalt plan med henblik på forebyggelse af afgiftssvig. Det er derfor hensigtsmæssigt at erindre om, hvad Domstolen har udtalt i ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Grækenland, nemlig at medlemsstaterne frit skal kunne fastsætte bestemmelser på kontrolområdet [14]. I sit forslag til ændring af direktiv 83/182 har Kommissionen i øvrigt udtrykkeligt erkendt, at visse restriktioner synes

11 — Til støtte for denne opfattelse anføres eksemplerne på hindringer for den frie bevægelighed, der ville blive en følge af, at man anerkendte en kvantitativ begrænsning af indførslen, i tilfælde af, at et køretøj stod stille som følge af et færdselsuheld, eller hvor en familie har flere medlemmer, der benytter køretøjer.

12 — I Kommissionens forslag af 24.10.1975, KOM(75) 527, endelig udg., erkendtes nødvendigheden af at regulere indførslen af motorkøretøjer til det indre marked på grund af den manglende tilpasning af de økonomiske realiteter i Fællesskabet til bestemmelserne i de internationale konventioner på området, nemlig New York-konventionen af 4.6.1954 og Genève-konventionen vedrørende afgiftsordningen for private køretøjer i international færdsel af 18.5.1956. Teksterne til disse konventioner findes i *United Nations Treaty Series*, i henholdsvis bind 282, s. 249, og bind 339, s. 3. Vedrørende en undersøgelse af konventionernes indhold henvises til ovennævnte dom i Carciatisagen, punkt B, litra a) (Sml. 1980, særlig s. 2775).

13 — Jf. Kommissionens ovennævnte forslag af 24.10.1975, punkt 1. Jf. tillige Kommissionens meddelelse af 28.7.1989 vedrørende midlertidig indførsel af biler til erhvervsmæssig eller privat brug, KOM(89) 359, endelig udg., punkt 1.

14 — Ovennævnte dom af 2.8.1993, Kommissionen mod Grækenland, præmis 38. Jf. tillige ovennævnte dom i Carciatisagen, præmis 9.

berettigede [15], fordi der fortsat er meget betydelige forskelle på afgiftsniveauet fra medlemsstat til medlemsstat. I øvrigt har Kommissionen i en meddelelse vedrørende området vel erkendt, at der sker en vis udvikling i Fællesskabet i retning af at give den europæiske borger den størst mulige bevægelsesfrihed, men ikke undladt at tilføje, at dette niveau for frihed skal være »foreneligt« med nødvendigheden af at bekæmpe afgiftssvig [16].

17. Problemet er netop at afgøre, om den græske bekendtgørelse, hvorved afgiftsfritagelsen begrænses til ét køretøj — der kan og skal kunne opfattes som en foranstaltning til bekæmpelse af svig i bred forstand — er eller ikke er forenelig med direktivets formål og traktatens principper om fri bevægelighed for personer [17].

18. Men det foreliggende spørgsmål forekommer mig ikke at kunne løses på grundlag af selve ordlyden af direktivet. De udtryk, der er benyttet af lovgiver, kan både læses som foreslået af Den Hellenske Republik og modsat, således som foreslået af Kommissionen og Klattner. Jeg finder ikke vægtige argumenter for at foretrække den ene læsemåde frem for den anden. Hverken i forarbejderne eller i det af Kommissionen fremsatte forslag til ændring af direktivet fremgår det klart, at hensigten skulle være at begrænse retten til afgiftsfritagelse til et enkelt køretøj, også i tilfælde hvor betegnelsen af transportmidlet står i ental [18].

19. De domme, jeg har nævnt ovenfor, viser, at svaret følgelig må findes andetsteds. Den fællesskabsinteresse, der forfølges med direktivet, er at fremme den frie bevægelighed for personer med bopæl på Fællesskabets område og skal bedømmes i forhold til medlemsstatens ligeledes berettigede interesse, som består i at forebygge eventuel afgiftssvig

15 — KOM(87) 14, endelig udg., af 2.1.1987, der indeholder forslaget til ændring af direktiv 83/182/EØF, punkt 1. Jf. tillige ovennævnte dokument KOM(89) 359, endelig udg., punkt 1.

16 — Ovennævnte dokument KOM(89) 359, endelig udg., punkt 1.

17 — Jf. dog alene i direkte forbindelse med ordningen ifølge Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) — direktiv 83/182 var endnu ikke blevet udstedt — ovennævnte dom i Ledoux-sagen, hvori det udtrykkeligt hedder, at medlemsstaterne ved fastsættelsen af momsfritagelsen for køretøjer, der midlertidigt indføres, »på den ene side (skal) tage hensyn til formålet med harmoniseringen på momsområdet, der ... er den faktiske gennemførelse af den frie bevægelighed for personer og goder ... og, på den anden side, sikrer forebyggelsen af svig, unddragelse og misbrug i forbindelse med midlertidig indførsel« (præmis 10).

18 — Jf. blot som et enkelt eksempel, ovennævnte meddelelse fra Kommissionen, hvori der på s. 4-6 alene benyttes ental (på samme måde som i konventionens titel): således kan medlemmerne af den indførende persons familie benytte »*køretøjet*«; personer under uddannelse har i studieperioden ret til midlertidig afgiftsfritagelse for »*sit køretøj*«, dersom »*et køretøj*« må efterlades i udlandet, kan en person med bopæl i en medlemsstat, i reparationsperioden benytte et privat køretøj, der er indregistreret i en anden medlemsstat. Det er desuden værd at bemærke, at denne vekslen mellem ental og flertal øver indflydelse på affattelsen af de nationale gennemførelsesregler, der er formuleret under nøje henvisning til forskrifterne i direktivet. Jf. f.eks. European Communities (Exemption from Import charges of certain vehicles etc., temporarily imported), den irske bekendtgørelse af 1983 (S. I. N. 422 af 1983, section 4(i) og 5(i)), og det portugisiske lovdekret nr. 129/90 (DDR n. 90 af 18.4.1990, artikel 2 og 4). Vedrørende en særlig begrænsning henvises til de franske gennemførelsesbestemmelser. Dekret af 30.12.1983, Conditions d'application du régime de l'importation en franchise temporaire de certains moyens de transports et d'autres biens destinés à l'usage personnel des voyageurs non résidents (JORF af 18.1.1985, s. 634) bestemmer derimod i artikel 5, stk. 1, at afgiftsfritagelsen er begrænset til ét køretøj, dog således at der er mulighed for at stille sikkerhed, dersom der indføres flere køretøjer.

i forbindelse med den afgiftsfrie indførsel. Hvorledes skal man forlige de to interesser, der står på spil?

20. Ved denne undersøgelse skal der tages hensyn til første betragtning til direktivet. Jeg vil sige, at retten til afgiftsfri indførsel er fastsat, for at den frie bevægelighed kan komme til fuld udfoldelse og kan gøre dette så langt, som den bagved liggende interesse forfølges konkret af fællesskabsreglerne, men givet ikke længere.

21. De græske regler strider dog faktisk mod direktivets bestemmelser, idet dette med tilstrækkelig klarhed angiver den ret til fritagelse, der er omhandlet i det. Retten til afgiftsfri indførsel anerkendes nemlig ikke absolut, men kun relativt. Foruden af opfyldelsen af ovennævnte betingelser er den *betinget* af indførsel til privat eller erhvervsmæssig *brug* af motorkøretøjet.

Bestemmelsen fastlægger anvendelsesområdet for ordningen på grundlag af den funktion, som køretøjet tjener. Kommissionen fremhævede ved fremsættelsen af direktivforslaget, at den afgiftsfrie indførsel kun skulle være tilladt *på betingelse af*, at køretøjet alene blev brugt privat [19]. Dette synes mig at betyde, at der *allerede fra begyndelsen* skal være en snæver forbindelse mellem anerkendelsen af retten til indførsel og brugen af det indførte køretøj.

22. Dette punkt er vigtigt. Den frie bevægelighed for personer er den interesse, de her omhandlede regler forfølger, og fortjener beskyttelse i den udstrækning, hvori den faktisk udøves.

23. Denne læsning af reglerne stemmer med den, der svarer til de formål, der forfølges af fællesskabslovgiver. Den alternative fortolkning, som Den Hellenske Republik har anlagt — *one man, one car*, som man kunne kalde den — taber, som jeg ser på sagen, den fleksibilitet af syne, som er nødvendig for at sikre udviklingen af den grundlæggende frihed, der er beskyttet ved fællesskabsretten.

24. Når dette er sagt, er det nødvendigt at afklare en vigtig side af den foreliggende sag for at efterprøve grundlaget for de konklusioner, jeg er nået til ovenfor. Den græske regering har under retsmødet udtrykkeligt bemærket, at landets ordning ikke »på nogen måde« er bundet til ejendomsretten over det pågældende transportmiddel, hvorfor den finder anvendelse over for *enhver*, der, naturligvis lovligt, midlertidigt indfører et motorkøretøj på græsk område.

19 — KOM(75) 527, endelig udg., s. 2, jf. ovenfor.

25. Dette er værd at bemærke. Den afgiftsfrie indførsel er ikke afhængig af ejerens *status*, og udøvelsen af retten til fri bevægelighed er således ikke ubehørigt begrænset. Men det står dog fast, at andre vigtige sider af retten til fri bevægelighed uretmæssigt begrænses. Klattner's eksempel er i denne henseende et skoleeksempel. Efter at være vendt tilbage til Tyskland for at underkaste sig fornøden lægebehandling på grund af den ulykke, han havde været udsat for i Jugoslavien, ville han på ny rejse ind i Grækenland som fører af et andet køretøj. Men dette valg, som synes mig at falde klart ind under den ret, som retmæssigt er tillagt den enkelte borger ved retsordenen, blev som følge af forskrifterne i de græske retsregler til en handling, der var forbudt og belagt med sanktioner.

26. Men heller ikke, når man ser bort fra grænsetilfælde som Klattner's, hvor der efter min opfattelse kan ligge et element af force majeure, kan man være enig i de følger, som jeg vil kalde af praktisk karakter, som den græske regering går ind for i sin fortolkning. Man behøver blot at tænke på de uhyre ubekvemme situationer, hvori fællesskabsborgere kunne befinde sig, dersom de blev tvunget til at tage tilbage til deres eget land under brug af et andet køretøj end det, de tidligere havde indført, hvis det derefter var forbudt dem at vende tilbage med dette andet køretøj til det land, hvori de opholder sig om sommeren. Og man kan tillige tænke på situationen for den grænsearbejdstager, der er omhandlet i direktivets artikel 5, dersom et af hans køretøjer må ligge stille som følge af et uheld eller på grund af et mekanisk svigt. Og selv om de nationale ordninger fastsatte undtagelser for sådanne særlige situationer, står det dog fast, at en særlig undtagelse senere ville være underkastet de bureaukratiske formaliteter, som direktivet, således som det ses af den ledsagende tekst, jeg har citeret ovenfor, har til formål at undgå.

27. Jeg afslutter med en bemærkning af mere generel karakter. Forbuddet ifølge den græske lovgivning forekommer mig så meget mere ubegrundet, som dette at eje flere transportmidler i Europa i dag er ved at blive noget sædvanligt — om dette er noget, man skal fremme eller ej, er en anden ting — blandt mange, der har bopæl i Fællesskabet. Jeg finder kort sagt, at den frihedsret, der er beskyttet ved direktivet, nemlig retten til frit at bevæge sig, også omfatter ret til eventuelt at benytte flere motorkøretøjer, som den pågældende er ejer af [20].

28. Ej heller finder jeg de græske regler begrundet i nødvendigheden af at dæmme op for eller forebygge afgiftssvig. Som de anførte domme klart har vist, har medlemsstaterne fortsat beføjelse til at bekæmpe skattesvig, men de skal gøre dette på en måde, der er forenelig med kravet om at sikre, at de ved traktaten hjemlede frihedsrettigheder kan komme til fuld udfoldelse. Der er midler, der gør det muligt at kontrollere antallet

20 — Man kan tillige, som virkeligheden er i dag, bemærke, at motorkøretøjer kan være af forskellige karakter og følgelig benyttes til forskellige formål. Man kan f.eks. tænke på jeeps og sportsvogne, der — i det mindste almindeligvis, når man tager den overraskende stigning af antallet af jeeps med foruroligende betegnelser i bylandskabet i betragtning — kan bruges til flere mulige formål. I mange tilfælde må motorkøretøjer i økonomisk henseende kort sagt betragtes som goder, der ikke er substituerbare.

af køretøjer, der indføres, og som ikke strider mod princippet om den frie bevægelighed for borgere, der opholder sig på området, og som derfor skal foretrækkes frem for den måde, der er benyttet i græsk ret. Et muligt eksempel, som Domstolen har anerkendt som fuldt ud lovligt, er anbringelse af et stempel i brugeren af køretøjets pas [21]. Dette er en måde, der kan anses for effektiv, og det var netop en kontrolforanstaltning af denne art, der gjorde det muligt at konstatere Klattner's påståede ulovlige adfærd.

29. Endelig indeholder direktivet klare forbud for den, der indfører køretøjet, både til personlig og erhvervsmæssig brug, forbud, der betydeligt begrænser muligheden for at benytte ulovlige metoder til gennemførelse af afgiftssvig. En effektiv overholdelse af disse forskrifter kan opfylde det krav, der i det foreliggende tilfælde søges gennemført af den græske regering. I denne retning taler dommen i Carciati-sagen, hvori der i øvrigt udtrykkeligt henvistes til reglerne i direktiv 83/182, der på daværende tidspunkt alene forelå i form af et forslag. Domstolen betonede nemlig ved denne lejlighed, at denne række af forbud er »et effektivt middel til at forhindre skattesvig og til at sikre, at afgifterne erlægges i varernes bestemmelsesland« [22].

30. Efter således at have besvaret første del af spørgsmålet går jeg nu over til den anden del. Sondrer direktivet i henseende til antallet af motorkøretøjer, der tillades indført afgiftsfrit, mellem køretøjer til privat brug og køretøjer til erhvervsmæssig brug?

31. Dette punkt kræver efter min opfattelse kun få kommentarer. Reglerne ifølge artikel 3 og 4 svarer i alt væsentligt i henseende til formålet, betingelserne og opbygningen til hinanden.

Med bestemmelserne i artikel 4 har man ønsket at indrømme afgiftsfrihed for den, der benytter eget køretøj i sit erhverv, og bestemmelsen i artikel 3 tillægger den, der benytter køretøjet til privat formål, denne ret. Den beskyttede interesse er følgelig retten til fri bevægelighed for personer, og den er stadig den samme, selv om den betragtes under den mere specielle synsvinkel med hensyn til arbejdskraftens fri bevægelighed. For det andet er de krav om bopæl, der er fastlagt ved reglerne for opnåelse af fritagelsen, de samme. Endelig er begrænsningerne for brugen af køretøjet — nemlig at den, der indfører køretøjet med

21 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 37 og 39.

22 — Ovennævnte dom i Carciati-sagen, præmis 10.

erhvervsmæssigt formål [23], ikke må overdrage, udleje eller udlåne køretøjet til en person med bopæl i den medlemsstat, i hvilken indførslen finder sted — ligeledes de samme.

Når dette er sagt, må løsningen for så vidt angår køretøjer til privat brug blive den samme også for køretøjer til erhvervsmæssig brug.

33. Jeg finder det ikke nødvendigt at opholde mig ved den første del af spørgsmålet, som jeg mener fuldt ud at have redegjort for i ovenstående konklusioner vedrørende direktivets indhold. Jeg kan kun gentage, at de her omhandlede fællesskabsregler forbyder, at en og samme persons ret til afgiftsfri indførsel begrænses til ét køretøj.

Det andet spørgsmål

32. Også det andet spørgsmål fra retten i Thessaloniki falder i to adskilte dele.

For det første anmodes Domstolen om at afgøre, om direktivet medfører en særlig pligt for de græske myndigheder til ikke at begrænse antallet af køretøjer, der kan indføres afgiftsfrit.

For andet spørger den forelæggende ret Domstolen, om bestemmelserne i direktivets artikel 3 og 9 har umiddelbar virkning.

34. Ej heller forekommer det mig, at den anden del af spørgsmålet giver anledning til særlige problemer [24]. Ifølge Domstolens faste praksis med hensyn til umiddelbar anvendelighed kan bestemmelser i et direktiv umiddelbart påberåbes af borgerne, når de ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise [25].

Direktivets artikel 3 hjemler en egentlig ret til indrømmelse af fritagelsen. Indholdet af fællesskabsbestemmelsen er ubetinget og tilstrækkeligt præcis og kan følgelig umiddelbart påberåbes af enhver, der opfylder de fastsatte betingelser.

23 — Vel at bemærke, som fremhævet af Kommissionen, således at begrænsningerne for brugen af køretøjet er strengere for så vidt angår køretøjer, der indføres til erhvervsmæssig brug. Til forskel fra køretøjer, der indføres til privat brug, kan disse nemlig ikke udlånes til nogen, der ikke har bopæl i indførselsmedlemsstaten, jf. artikel 3, litra b): »eller udlånes til en person med bopæl i denne stat«, og artikel 4, litra b): »det private køretøj må ikke ... udlånes i den medlemsstat, i hvilken den midlertidige indførsel finder sted«.

24 — Der er enighed mellem samtlige procesdeltagere om at betragte bestemmelsen i direktivets artikel 3 som umiddelbart anvendelig. Kommissionen finder derimod i modsætning til de øvrige procesdeltagere ikke artikel 9, stk. 1, umiddelbart anvendelig, fordi den tillægger medlemsstaterne en beføjelse.

25 — Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25.

35. Forholdet er delvis et andet — og jeg er også her enig med Kommissionen — for så vidt angår bestemmelsen i artikel 9. Ifølge stk. 1 i denne artikel har medlemsstaterne nemlig tre muligheder, idet de »kan opretholde og/eller fastsætte lempeligere ordninger end de i dette direktiv fastsatte« eller »tillade midlertidig indførsel for en periode, der er længere ...« eller »tillade genudlejning ... til en person med bopæl i den medlemsstat, i hvilken indførsel finder sted, med henblik på genudførsel«. Disse beføjelser tillægges udtrykkeligt medlemsstaterne, og i direktivets ordlyd findes der ikke rettigheder, som borgerne umiddelbart kan påberåbe sig. Borgernes retsstilling er så at sige en forventning, som alene kan blive en ret, når medlemsstaten har anerkendt den som sådan i sine bestemmelser om gennemførelse af direktivet.

36. Forholdet er et andet for så vidt angår bestemmelsen i artikel 9, stk. 2, der indeholder et udtrykkeligt forbud for medlemsstaterne mod at gennemføre mindre fordelagtige afgiftsfritagelser end dem, de indrømmer for transportmidler fra et tredjeland. Sidstnævnte bestemmelse skal nemlig forstås som værende umiddelbart anvendelig efter ovennævnte retspraksis.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

37. Med de to sidste spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om den ordning, der er omhandlet i artikel 10, stk. 7, i de græske regler om sanktioner over for andre overtrædelser end forsinkelse i forbindelse med genudførsel af et køretøj efter fristens udløb, er lovlig. De vigtigste forhold er følgende: a) lovligheden af de enkelte bestanddele af bøden, b) sidestillingen af ordningen for midlertidig indførsel og endelig indførsel ifølge det fastsatte sanktionssystem og c) foreneligheden af tillægsafgiften på 100% ifølge bestemmelserne med proportionalitetsprincippet, således som dette er hjemlet i Fællesskabets retsorden. Nærmere betragtet anmodes Domstolen ved spørgsmål b) og c) om at bedømme rimeligheden af sanktionssystemet, for så vidt som dette omfatter to forskellige situationer, nemlig ulovlig midlertidig indførsel og endelig indførsel, samt mere generelt dets rimelighed i forhold til den begåede lovovertrædelse.

38. Førend jeg går ind på realiteten i spørgsmålet, vil jeg erindre om dels de principper, der er fastslået af Domstolen på sanktionsområdet, dels de enkelte bestanddele i den administrative sanktion, der er omhandlet i artikel 10, stk. 7, i den græske bekendtgørelse.

39. Først og fremmest er medlemsstaterne som fastslået af Domstolen, »så længe der ikke er gennemført nogen fællesskabsretlig harmonisering hvad angår overtrædelser af toldlovgivningen ... beføjet til at træffe bestemmelse om de sanktioner, som de finder rimelige« [26]. Sanktionerne for overtrædelse af skattelovgivningen henhører således

26 — Dom af 16.12.1992, sag, C-210/91, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6735, præmis 19.

inden for visse grænser under medlemsstaternes kompetence [27]. Denne kompetence er i øvrigt anerkendt netop på det område, vi her beskæftiger os med, i ovennævnte dom i Carciati-sagen, hvori det fastslås, at medlemsstaterne har »bevaret en vidtgående beføjelse for så vidt angår midlertidige indførsler, netop for at de kan forhindre skattesvig« [28].

De *begrænsninger*, der er omhandlet i retspraksis, er således resultatet af flere domme, der er afsagt af Domstolen på det område, hvorpå den medlemsstaterne tillagte beføjelse til at straffe kan og skal udøves [29]. Under udøvelsen af disse beføjelser skal medlemsstaterne som fastslået af Domstolen ikke blot overholde principperne om ligebehandling af overtrædelser af fællesskabslovgivningen og tilsvarende national lovgivning, men kan ikke pålægge nogen sanktion, der strider mod principperne om passende straffe, effektivitet og proportionalitet og skaber hindringer for frihedsrettighederne ifølge traktaten, særlig retten til fri bevægelighed for personer [30]. Sanktionerne skal således være hensigtsmæssige og nødvendige for at nå det ønskede mål [31].

40. Den her omhandlede sanktionsbestemmelse har, som det blev fastslået under retsmødet, forbindelse med bestemmelsen i artikel 8, nærmere betegnet alle bestemmelserne i denne artikel med undtagelse af den bestemmelse i stk. 1, hvori der foreskrives pligt til at genudføre køretøjet ved udløbet af fritagelsesperioden.

Overtrædelsen af disse forskrifter har to følger. Den første er, at tolden og de øvrige skyldige afgifter straks forfalder til betaling, og den anden er en tillægsafgift på 100%, der beregnes af det samlede beløb af tolden og disse afgifter. Men der er en kvalitativ forskel mellem de retlige følger af overtrædelsen af forskriften. Den første fremtræder som en form for afhjælpning, idet den har til formål at genoprette en materielt lovlig situation gennem genoprettelse af en interesse — i den foreliggende sag statens interesse i skatteindtægter — der er blevet krænket ved den pågældendes adfærd, mens den anden har karakter af en administrativ sanktion i snæver forstand, altså en sanktion der — om man vil — er af strafferetlig karakter, idet den ikke har til formål at bevare eller genoprette væsentlige interesser, der er krænket ved overtrædelsen [32]. Sidstnævnte sanktion må nærmere henføres til kategorien relativt bestemte straffe. Lovgiver har nemlig fastsat faktoren (100%) og herefter ladet grundlaget

27 — Dom af 25.2.1988, sag 299/86, Drexl, Sml. s. 1213, præmis 17.

28 — Ovennævnte Carciati-dom, præmis 9.

29 — Dom af 11.11.1981, sag 203/80, Casati, Sml. s. 2595, præmis 27, og af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377.

30 — Dom af 2.10.1991, sag C-7/90, Vandevenne, Sml. I, s. 4371, og ovennævnte dom i Drexl-sagen, præmis 18, samt dom af 12.12.1989, sag C-265/88, Messner, Sml. s. 4209, præmis 14.

31 — Jf. senest dom af 23.1.1997, sag C-29/95, Pastoors, Sml. I, s. 285, præmis 24. Også under denne synsvinkel finder jeg det nødvendigt at erindre om, at artikel 11, stk. 3, ifølge Kommissionens bemærkninger i ovennævnte dokument KOM(87) 14, endelig udg., burde have været ændret ved indsættelse af en udtrykkelig henvisning til kravet om, at de sanktioner, der er hjemlet på nationalt plan, skulle være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Der er tale om en henvisning, som Kommissionen knyttede til Domstolens afgørelse i Carciati-sagen, jf. s. 10, 11 og 14 i dokumentet.

32 — Altså en »straf i teknisk forstand« efter definitionen hos Zanobini i *Le sanzioni amministrative*, Torino 1924, s. 2.

for beregningen afhænge af de konkrete omstændigheder i sagen [33].

Bedømmelsen af sanktionens enkelte bestanddele

41. Artikel 10, stk. 7, er, efter hvad der blev bemærket under retsmødet, den regel, der ligger til grund for den græske forvaltnings afgørelse i sagen mod Klattner. Af denne fremgår klart de enkelte bestanddele i sanktionen, herunder tolden. Men det er alene transportmidler med oprindelse i tredjelande, der er underkastet told ved indførslen til græsk område. Køretøjer med oprindelse i Fællesskabet er derimod fritaget for told i medfør af den udtrykkelige bestemmelse i traktatens artikel 9, stk. 1. Som Kommissionen med rette har bemærket, er der desuden tilladt en undtagelsesordning for transportmidler med oprindelse uden for Fællesskabet i tilfælde af midlertidig indførsel, jf. de internationale konventioner på området [34].

42. Den regel, hvortil den i det foreliggende tilfælde omhandlede sanktion er knyttet, strider således mod et utvetydigt forbud i fællesskabsretten. Der er nemlig ikke lagt told på motorkøretøjer med oprindelse i Fællesskabet. Beregningen af sanktionen på grundlag af denne told er følgelig ulovlig [35], og det er uden betydning, om dens størrelse som bemærket af den græske regerings repræsentant under retsmødet beløbsmæssigt er mindre end sanktionens øvrige bestanddele.

Sidestillingen af midlertidig indførsel og endelig indførsel

43. Det andet problem, der skal behandles, vedrører lovligheden af den materielle sidestilling af midlertidig indførsel og endelig indførsel i den her omhandlede bestemmelse. De i artikel 10, stk. 7, anførte sanktioner bevirker nemlig uden videre, at de forskellige afgifter, for hvilke direktivets artikel 1 hjemler fritagelse, dvs. merværdiafgifter, brugsafgifter og enhver anden forbrugsafgift, skal betales. Resultatet bliver i det væsentlige og med henblik på fastsættelsen af sanktionerne, at overtrædelse i form af ulovlig midlertidig

33 — Man kan nemlig ud over den relativt bestemte straf finde administrative sanktioner, der består i et minimum eller maksimum eller faste bødestraffe. Vedrørende en teoretisk fremstilling af instituttet henvises til C. E. Paliero og A. Travi *Sanzioni amministrative* i EdD, Milano, s. 345.

34 — Jf. Rådets forordning (EØF) nr. 1855/89 af 14.6.1989 om ordningen vedrørende midlertidig indførsel af transportmidler (EFT L 186, s. 8).

35 — Denne konklusion følger efter min opfattelse også af den delvis genoprettende funktion, som skal tillægges sanktionsbestemmelsen. Det forekommer mig ikke berettiget gennem retsordenens system for reaktioner over for en ulovlig adfærd at nå frem til pålæggelse af betaling af told af disse køretøjer. Man kan argumentere i denne retning på grundlag af dommen i sagen Watson og Belmann, hvor en udvisningsforanstaltning iværksat over for borgere, der var beskyttet ved fællesskabsretten, blev fundet i strid med denne, »da en sådan forholdsregel er en negation af selve den ret, som er hjemlet og sikret i traktaten«, dom af 7.7.1976, sag 118/75, Sml. s. 1185, præmis 20 og 21.

indførsel — af andre grunde end ren og skær forsinkelse med hensyn til genudførsel — sidestilles med en endelig indførsel.

Opfylder denne sidestilling de rimelighedskriterier, der bør være vejledende for de nationale myndigheder i valget af sanktionsforanstaltninger og vurderingen af, om sanktionen står i rimeligt forhold til den begåede overtrædelse?

44. Den Hellenske Republik, der har fundet, at fastsættelsen af overtrædelserne og valget af sanktionerne i forbindelse med disse henhører under medlemsstaternes enekompetence, finder det ikke nødvendigt at gøre nogen væsentlig forskel inden for sanktionssystemet for overtrædelser af reglerne vedrørende midlertidig indførsel og ordningen vedrørende endelig indførsel.

45. Ifølge Klattner er det forhold, at man her sidestiller midlertidig og endelig indførsel, i det væsentlige en form for dobbeltbeskatning, nemlig for det første i køretøjets oprindelsesland og herefter i Grækenland.

46. Sidestillingen vil efter min opfattelse kun være lovlig i tilfælde af, at overtrædelsen af forordningen om midlertidig indførsel er så graverende og giver udtryk for, at den pågældende havde til hensigt endeligt at indføre motorkøretøjet. I dette tilfælde opfylder en ensartet behandling af den endelige indførsel og den midlertidige indførsel kriteriet om, at sanktionen skal være rimelig. Den genoprettende bestanddel vil nemlig være egnet til at genoprette den skadelidte administrations interesse, mens tillægsafgiften vil tjene sit afskrækkende formål af mere strafferetlig karakter.

47. Det tilfælde, jeg har behandlet, er naturligvis et grænsetilfælde. Principielt er den her omhandlede sidestilling ikke berettiget. Til støtte for denne opfattelse taler selve Domstolens praksis. I den nylig afsagte dom i Skanavi-sagen fastslås det nemlig, at »sidestilling af en person, der har undladt at ombytte sit kørekort, med en person, som kører uden at have førerret, idet der pålægges samme strafferetlige sanktioner herfor, selv i form af bøde ... ligeledes må anses for at stå i misforhold til overtrædelsens grovhed, når henses til konsekvenserne« [36].

48. De græske regler indeholder uforholdsmæssige bestemmelser, der er underkendt af Domstolen, netop fordi de pålægger samme sanktion som for endelig indførsel i sager, hvor der utvivlsomt foreligger midlertidig indførsel, og fastsætter samme ordning for situationer, der ikke er indbyrdes sammenlignelige [37].

36 — Dom af 29.2.1996, sag C-193/94, Sml. I, s. 929, præmis 37.
37 — Ovennævnte Drexl-dom.

49. For øvrigt har Domstolen i sin dom i Ledoux-sagen fastslået, at indførslen skal betragtes som midlertidig, når det af sagens omstændigheder fremgår, at det pågældende gode senere vil blive genudført, og der ikke foreligger svig [38]. På samme måde har Domstolen i Profant-sagen fundet, at indførslens klassificering som endelig eller midlertidig afhænger af, hvor den pågældende har bopæl, og fastslået, at den er endelig i tilfælde, hvor vedkommende bosætter sig i modtagermedlemsstaten på en sådan måde, at han tilkendegiver, at han ikke vil tage tilbage til oprindelsesmedlemsstaten [39]. Men dette er ikke alt. I de af Kommissionen foreslåede ændringer af direktivets indhold findes indførelse af en ny artikel 11, stk. 1, hvorefter medlemsstaterne ikke med henblik på sanktioner kan betragte ulovlig midlertidig indførsel som endelig. I alle tilfælde skal der gives borgeren mulighed for redeligt at forsvare sin handling [40].

Min konklusion er, at det både i retspraksis og i forslagene til ændringer af reglerne klart fremgår, at man ikke kan sidestille den ene form for indførsel med den anden efter et stift og automatisk virkende kriterium som det i de græske regler omhandlede. Den nationale lovgiver skal åbne mulighed for, at der i hvert enkelt tilfælde skal lægges vægt på den indførendes faktiske hensigt.

38 — Ovennævnte Ledoux-dom, præmis 15.

39 — Ovennævnte Profant-dom, præmis 27.

40 — Jf. ovennævnte dokument KOM(87) 14, endelig udg., s. 10 og 17.

Proportionalitetsprincippet

50. Jeg kommer således til det fjerde spørgsmål fra retten i Thessaloniki. Domstolen anmodes om at fastslå, om tillægsafgiften på 100% ifølge artikel 10, stk. 7, i de græske regler er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

51. Procesdeltagerne har forskellige vurderinger ikke blot i påstandene, men også i de anbringender, de har gjort gældende.

Ifølge den græske regering er pligten til at betale en tillægsafgift af samme størrelse som tolden og de øvrige afgifter, der pålægges i tilfælde af overtrædelse af de nationale regler om afgiftsfri indførsel af transportmidler, uafhængigt af varigheden af indførslen af det pågældende køretøj ikke i strid med proportionalitetsprincippet. Sanktionen er, hævder regeringen, af samme beskaffenhed som den lovovertrædelse, den er rettet imod, og den er nødvendig for at sikre markedets normale funktion og forebygge risici for svig.

Sagsøgeren gør heroverfor gældende, at den tillægsafgift, der er afkrævet ham på grund af en mindre overskridelse af fritagelsesperioden (16 dage) er den samme, som finder anvendelse i tilfælde af smugleri, og at den

som følge heraf står i misforhold til den begåede lovovertrædelse [41].

52. Kommissionens synspunkt er radikalt anderledes. En tillægsafgift på 100%, hævder den, strider ikke *i sig selv* mod proportionalitetsprincippet. Dette er dog tilfældet, dersom beregningsmåden for sanktionen — i det foreliggende tilfælde den faktor, der er anvendt på afgiftsgrundlaget — medfører en forskelsbehandling af indførte køretøjer og køretøjer på det nationale marked, hvilket er tilfældet i den foreliggende sag. De afgiftssatser, der gælder for brugte græske køretøjer og brugte udenlandske køretøjer, er nemlig særdeles forskellige. Som følge heraf er indflydelsen af den tillægsafgift, der er fastsat i de græske regler, stærkt differentieret efter motorkøretøjstypen. Bortset herfra er en tillægsafgift på 100%, i tilfælde hvor afgiftsbeløbet er højt — og det foreliggende tilfælde vidner herom — i det væsentlige ensbetydende med konfiskation af køretøjet, en løsning, som klart strider mod Domstolens resultat i Drexl-sagen [42].

Retlig bedømmelse

53. Førend jeg går ind på realiteten i spørgsmålet, erindrer jeg om, at det af Kommissionen rejste problem i øjeblikket er forelagt Domstolen i en anden sag (C-375/95) [43] vedrørende den påståede beskatningsmæssige forskelsbehandling af brugte biler på det græske marked, alt efter om de er importerede eller af national oprindelse. De første rammes til fordel for de sidste. Jeg finder ikke at burde behandle dette spørgsmål på dette sted. Jeg forbeholder mig min stilling, når jeg fremsætter forslag til afgørelse i ovennævnte sag.

54. Jeg går herefter over til at undersøge spørgsmålet, således som det er forelagt af den nationale ret, det vil sige direkte vedrørende foreneligheden af tillægsafgiften på 100% ifølge artikel 10, stk. 7, med proportionalitetsprincippet.

55. Hvad kan der udledes af Domstolens praksis på dette område?

I dommen i Drexl-sagen har Domstolen sammenlignet sanktionerne ifølge italiensk ret for overtrædelse af den interne momslovgivning og importmomslovgivningen og fastslået, at selv om overtrædelserne var indbyrdes forskellige på grund af forskellige forhold, kunne de ikke begrunde en åbenbar uforholdsmæssig forskel med hensyn til strengheden af de anvendte sanktioner [44].

41 — I denne henseende forekommer det mig nødvendigt at påpege, at Klattner's argumentation bygger på en forkert forudsætning, nemlig at sanktionen er blevet fastsat på grund af en overskridelse på seksten dage af udløbsdatoen for fritagelsen. Dette anbringende forekommer mig urigtigt, for så vidt som sanktionen, således som det blev bemærket under retsmødet, alene er blevet fastsat af den græske forvaltning i medfør af artikel 10, stk. 7, der, som jeg allerede haft anledning til at bemærke, som genstand har overtrædelser, der er forskellige fra den rene forsinkelse, der bedømmes efter bestemmelserne i artikel 10, stk. 1.

42 — Ovennævnte dom i sag 299/86.

43 — Kommissionen mod Grækenland. Stævningen er indgivet den 10.11.1995.

44 — Ovennævnte dom i Drexl-sagen, præmis 23. Jf. ligeledes dom af 2.8.1993, sag C-276/91, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4413. Denne sag vedrørte ligeledes sanktionssystemet i de franske regler i tilfælde af transaktioner, der var pålagt moms, og som foregik i indlandet, og sanktionerne i tilfælde af overtrædelse af reglerne om importmoms.

I dommen i Skanavi og Chryssanthakopoulos-sagen fandtes den sanktion, der var hjemlet i tysk ret, uforholdsmæssig af Domstolen, for så vidt den sidestillede to situationer — nemlig at føre et motorkøretøj uden kørekort og føre et motorkøretøj med et ikke ombyttet udenlandsk kørekort — der var særdeles indbyrdes forskellige [45].

Senest har Domstolen i Pastoors og Trans-Cap-sagen fundet en sanktion uforholdsmæssig på grundlag af de konkrete omstændigheder i sagen. Forvaltningen havde som begrundelse for en bestemt bøde anført dækning af sagsomkostningerne i tilfælde af klage. Når der var tale om flere overtrædelser, skulle der betales bøde for hver enkelt af disse. Domstolen fandt — i betragtning af at en straffesag vedrørende flere lovovertrædelser kun var én sag — ikke bøden objektivt begrundet, hvorfor den stred mod proportionalitetsprincippet [46].

56. Hvad angår den sanktion, som er hjemlet i græsk ret — bortset fra det ovennævnte tilfælde vedrørende »mindre« overtrædelser af forbuddet mod midlertidig indførsel — finder jeg ikke, at dette kan bedømmes som værende i uoverensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Selv en tillægsafgift på 100% kan, som også erkendt af Kommissionen, meget vel være en sanktion, der står i rimeligt forhold til den begåede lovovertrædelse [47].

57. Jeg kan på dette punkt kun erindre om, hvad generaladvokat Trabucchi fremhævede i sit forslag til afgørelse i sagen Watson og Belmann og de spørgsmål, som denne store jurist dengang stillede sig selv. Ved denne lejlighed bemærkede han, at i en situation, »hvor de skønsmæssige beføjelser, som er tillagt den nationale lovgiver, uundgåeligt er temmelig vidtgående, bør der bortset fra tilfælde, hvor der åbenbart foreligger et åbenbart misforhold. ... Ud fra en helt subjektiv bedømmelse kunne man måske sige, at straffene synes strenge og endda meget strenge, men er dette tilstrækkeligt til at anse den pågældende nationale lovgivning for uretmæssig? I medfør af hvilket kriterium skulle vi kunne fastsætte det lovlige maksimum?« [48].

58. Dersom den fastsatte sanktion ikke *i sig selv* er uforenelig med proportionalitetsprincippet, står dog tilbage at afklare et vigtigt punkt [49]. Det er nemlig nødvendigt at fastslå, om den beskatningsordning, der finder anvendelse på brugte græske køretøjer, afviger på en sådan måde, at man ikke kan

45 — Ovennævnte dom i sagen Skanavi og Chryssanthakopoulos, præmis 37.

46 — Ovennævnte dom i sagen Pastoors og Trans-Cap, præmis 24, 25 og 26.

47 — Jf. Kommissionens skriftlige indlæg, s. 20.

48 — Forslag til afgørelse i Watson og Belmann-sagen, punkt 6.

49 — En yderligere side af sagen. Klattner har gjort gældende, at en mekanisk beregningsmåde for sanktionen, der fastsættes efter de retningslinjer, der er angivet i den græske lovgivning, ville føre til dobbelt afgiftspålæggelse. Man må imidlertid erindre, at den medlemsstat, hvortil indførslen sker, ifølge dommene i sagerne Schul I (dom af 5.5.1982, sag 15/81, Sml. s. 1409) og Schul II (dom af 21.5.1985, sag 47/84, Sml. s. 1491) skal tage hensyn til den moms, der er betalt i oprindelsesmedlemsstaten med henblik på at undgå, at det indførte gode på ny beskattes. Det følger efter min opfattelse af det dengang anførte, at medlemsstaterne skal tage hensyn til den moms, der er betalt i oprindelsesmedlemsstaten, ved fastsættelsen af størrelsen af den bøde, der skal betales, når dennes størrelse gøres afhængig af den moms, der skal betales i den medlemsstat, hvortil indførslen sker. I modsat fald ville sanktionssystemet nemlig gå ud over sit genoprettende og straffende formål og føre til en utilladelig hindring for indførslen.

finde objektive begrundelser i forhold til ordningen for indførte køretøjer. Dersom det forholdt sig således, ville forskellen mellem det beskatningsgrundlag, der tjener som udgangspunkt for fastsættelsen af beregningen af den forholdsmæssigt fastsatte bøde, indebære en forskelsbehandling til skade for køretøjer, der indføres til græsk område, hvis forenelighed med fællesskabsretten bør bedømmes efter princippet om ligebehandling.

I så tilfælde kan de principper, der er fastlagt af Domstolen i sagerne Drexl og Kommissionen mod Frankrig [50] tjene til støtte. Dersom de sanktioner, der var fastsat for overtrædelse af momslovgivningen i indlandet, blev beregnet på samme måde som for sanktioner fastsat for overtrædelse af importmomslovgivningen, ville følgen blive et forskelligt sanktionssystem for de to ulovlige handlinger, der kunne anses for uforholdsmæssigt efter de kriterier, der er fastlagt i disse domme. Dette må så meget mere gælde, hvor tillægsafgiften, som i det foreliggende tilfælde skal beregnes efter de meget høje afgiftssatser, der er fastsat for importerede køretøjer, uundgåeligt ville medføre konfiskation af køretøjet med de direkte følger for de frihedsrettigheder, der er anerkendt ved traktaten, og de principper om afgiftsmæssig neutralitet, der er fastlagt i denne.

I øvrigt skal Domstolen tage stilling til disse sider af sagen i sag C-375/95, der i øjeblikket verserer for den.

Forslag til afgørelse

Af de ovenfor anførte grunde finder jeg, at Domstolen bør give den forelæggende ret følgende svar:

»1) En statslig ordning, der begrænser retten til midlertidig indførsel til et enkelt køretøj pr. fører — enten dette er beregnet til privat eller erhvervsmæssig brug — strider mod artikel 3 og 4 i Rådets direktiv 83/182/EØF af 28. marts

50 — Ovennævnte Drexl-dom, præmis 22 og 23, og ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Frankrig.

1983 om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler.

2) En sanktion, hvorved der for overtrædelse af ordningen vedrørende midlertidig afgiftsfri indførsel hjemles bødestraffe, der kan sidestilles med de afgifter, der er fastsat for den endelige indførsel, når de pågældende overtrædelser først og fremmest medfører virkninger, der kan sidestilles med dem, der særligt gælder for endelig indførsel, er ikke i strid med hverken ånden eller bogstavet i direktiv 83/182. En sanktion, der medfører omgående forfald af importtolden på køretøjer med oprindelse i Fællesskabet, er derimod i strid med fællesskabsretten.

3) En national bestemmelse, der for overtrædelser af ordningen for midlertidig afgiftsfri indførsel fastsætter en tillægsafgift på 100% beregnet af forbrugsafgiften og de øvrige afgifter af lignende karakter, er forenelig med proportionalitetsprincippet. Når den afgiftsmæssige behandling af brugte køretøjer, der indføres, og brugte køretøjer med national oprindelse er forskellig, skal det efterprøves, om denne forskel medfører, at sanktioner, der står i åbenbart misforhold til de konstaterede lovovertrædelser, pålægges, hvor køretøjerne hører til de to kategorier.«