CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. LA PERGOLA

van 20 maart 1997 *

1. Met de prejudiciële vragen van het Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis wordt het Hof verzocht een belangrijk aspect van de regeling van richtlijn 83/182/EEG [1] (hierna ook: „richtlijn") betreffende belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen te behandelen. Het aan het Hof voorgelegde probleem is het volgende: kan een particulier in een andere Lid-Staat dan zijn woonstaat meerdere voertuigen voor persoonlijk of beroepsmatig gebruik tijdelijk belastingvrij invoeren? Daarnaast worden vragen gesteld over de verenigbaarheid van de in de Griekse omzettingsregeling van de richtlijn bepaalde sancties met de beginselen van gemeenschapsrecht. [2]

2. Volgens artikel 1 van de richtlijn, waarin de werkingssfeer van de richtlijn wordt bepaald, verlenen de Lid-Staten bij de tijdelijke invoer van *motorvoertuigen* uit een andere Lid-Staat onder bepaalde voorwaarden vrijstelling van omzetbelasting, accijnzen en van de in de bijlage bij de richtlijn genoemde belastingen.

3. Krachtens artikel 3 wordt een belastingvrijstelling verleend — voor een al dan niet ononderbroken duur van niet meer dan zes maanden per tijdvak van twaalf maanden — bij de tijdelijke invoer van bepaalde *vervoermiddelen* voor persoonlijk gebruik. In wezen zijn er drieërlei voorwaarden: allereerst dient de particulier die deze *vervoermiddelen* invoert, zijn gewone verblijfplaats te hebben in een andere Lid-Staat dan die van de tijdelijke invoer; in de tweede plaats dienen deze *vervoermiddelen* voor persoonlijk gebruik te worden gebezigd, dus niet voor de uitoefening van activiteiten tegen betaling of met winstoogmerk; in de derde plaats mogen de *vervoermiddelen* niet worden overgedragen noch verhuurd in de Lid-Staat van tijdelijke invoer, noch uitgeleend aan een ingezetene van deze staat. [3]

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — Richtlijn van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap (PB 1983, L 105, blz. 59).

2 — Arrest van 2 augustus 1993 (zaak C-9/92, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1993, blz. I-4467). Meer in het algemeen lijkt het aangewezen, te herinneren aan enkele van de belangrijkste arresten waarin het Hof direct of indirect de problemen betreffende de regeling inzake tijdelijke belastingvrije invoer heeft behandeld: arresten van 9 oktober 1980 (zaak 823/79, Carciati, Jurispr. 1980, blz. 2773); 11 december 1984 (zaak 134/83, Abbink, Jurispr. 1984, blz. 4097); 3 oktober 1985 (zaak 249/84, Profant, Jurispr. 1985, blz. 3237); 6 juli 1988 (zaak 127/86, Ledoux, Jurispr. 1988, blz. 3741), en 23 april 1991 (zaak C-297/89, Ryborg, Jurispr. 1991, blz. I-1943).

3 — Artikel 4, een bepaling die hier van belang is, betreft de vrijstelling bij tijdelijke invoer van *personenvoertuigen voor beroepsmatig gebruik*. De voor dit specifieke geval gestelde voorwaarden komen sterk overeen met die voor de invoer voor persoonlijk gebruik: de particulier moet zijn gewone verblijfplaats in een andere Lid-Staat hebben dan die van de tijdelijke invoer; hij mag het voertuig binnen de Lid-Staat van tijdelijke invoer niet gebruiken voor het vervoer van personen tegen betaling of ander materieel voordeel of voor het industrieel en/of commercieel vervoer van goederen, al dan niet tegen betaling; *het personenvoertuig* mag niet worden overgedragen, verhuurd of uitgeleend *in de Lid-Staat van tijdelijke invoer*. Krachtens lid 2 van dit artikel bedraagt de al dan niet ononderbroken duur van de vrijstelling voor beroepsmatig gebruik zes maanden per tijdvak van twaalf maanden.

De regeling bevat ten slotte nog bepalingen voor bijzondere gevallen van tijdelijke invoer [4] en bijzondere regelingen. [5]

4. De feiten kunnen worden samengevat als volgt.

S. Klattner (hierna: „verzoeker"), die in Duitsland woont, verblijft geregeld in Griekenland waar hij een tweede woning heeft.

Op 27 november 1989 heeft hij een personenvoertuig tijdelijk in Griekenland ingevoerd, waarbij hij de belastingvrijstelling in de zin van de Griekse regeling genoot; op 30 april 1990 voerde hij het weer uit. Tijdens deze periode keerde Klattner terug naar Duitsland voor geneeskundige verzorging in verband met een verkeersongeval in Joegoslavië. Toen hij weer was hersteld, op 14 april 1990, keerde hij naar Griekenland terug met een tweede auto, die op 16 juli 1991 bij het douanekantoor van Evzoni weer is uitgevoerd. Dezelfde dag ging Klattner met zijn auto evenwel naar het douanekantoor van Doïrani om hem opnieuw in te voeren met belastingvrijstelling.

5. Bij de op dat tijdstip door de Griekse douane verrichte controle van het paspoort (meer bepaald van de paspoorten) van Klattner werden twee overtredingen van de Griekse omzettingsregeling vastgesteld: het betrokken voertuig had al een eerste vrijstelling genoten en had dus langer dan de toegestane maximumduur van vijftien maanden gereden; tijdens de periode van 14 april 1990 tot 30 april 1990 had Klattner op het Griekse grondgebied met twee onder dezelfde vrijstellingsregeling ingevoerde voertuigen gereden.

6. Besluit nr. D-1254/141 van het Ministerie van Financiën van 1 november 1984 [6] (hierna: „besluit") stelt namelijk de maximumduur van de vrijstelling op zes — al dan niet opeenvolgende — maanden (arti-

4 — Artikel 5 betreft de bijzondere gevallen. Deze bepaling voorziet in de verlening van de vrijstelling bij tijdelijke invoer van *personenvoertuigen*: a) zonder tijdsbeperking wanneer een *personenvoertuig*, geregistreerd in het land waar de gebruiker zijn gewone verblijfplaats heeft, wordt gebruikt voor de weg die hij regelmatig op het grondgebied van een andere Lid-Staat aflegt om zich van zijn verblijfplaats naar de arbeidsplaats van de onderneming en terug te begeven; daarentegen voor een beperkte tijd, wanneer de gebruiker student is en het *personenvoertuig* is geregistreerd in de Lid-Staat waar hij zijn gewone verblijfplaats heeft, die een andere Lid-Staat is dan die waar hij studeert.

5 — Krachtens de bepalingen van artikel 9 „Bijzondere regelingen" kunnen de Lid-Staten meer liberale regelingen handhaven en/of treffen dan die waarin de richtlijn voorziet. Met name wordt gepreciseerd, dat zij op verzoek van de invoerende persoon de tijdelijke invoer kunnen toestaan voor een langere duur dan waarin de gemeenschapsregeling voorziet. De wetgever heeft deze beoordelingsvrijheid van de Lid-Staten evenwel nauwkeurig begrensd: de Lid-Staten mogen (lid 2) in geen geval krachtens deze richtlijn belastingvrijstellingen binnen de Gemeenschap toepassen die minder gunstig zijn dan die welke zij voor vervoermiddelen uit derde landen zouden verlenen.

6 — Het decreet is vervolgens gewijzigd bij decreet nr. D-247/13 van 1 maart 1988, *Grieks Staatsblad* - 1951, B/6 - 4 - 88).

kel 4, lid 2) per tijdvak van twaalf maanden vast; deze termijn kan met negen maanden worden verlengd (totaal dus vijftien maanden). Artikel 8, lid 4, verbiedt om een tweede vervoermiddel belastingvrij in te voeren.

7. Bij aanslag van de directeur van de douane van Doïrani werd verzoeker vervolgens krachtens de nationale bepalingen een boete opgelegd van 21 043 856 DR aan invoerrechten, extra heffingen en andere belastingen, en van 29 430 DR aan motorrijtuigenbelasting. Voor andere overtredingen dan een gewone overschrijding van de datum van wederuitvoer, voorziet voormelde Griekse regeling namelijk (artikel 10, lid 7) in een tweeledige sanctie: de invoerrechten en andere op het tijdstip van de vaststelling van de overtreding toepasselijke belastingen (BTW, verbruiksbelasting, motorrijtuigenbelasting) worden onmiddellijk verschuldigd, alsmede een extra heffing gelijk aan 100 % van het aldus berekende bedrag. [7]

7 — Volledigheidshalve zij eraan herinnerd, dat het besluit een ingewikkeld strafstelsel invoert. *Bij niet-uitvoer binnen de gestelde termijn* (artikel 10, lid 1) geldt het volgende: a) een forfaitaire extra heffing van 10 000 DR; b) een naar de cilinderinhoud variërende extra heffing voor iedere dag die de auto na afloop van de termijn voor wederuitvoer op het Griekse grondgebied is gebleven; c) de voor dezelfde periode verschuldigde motorrijtuigenbelasting. *Wanneer bij het vrijstellingsverzoek onjuiste inlichtingen zijn verstrekt aan de autoriteiten*, is volgens het besluit (artikel 10, lid 5) de in sub a en b hierboven bedoelde extra heffing verschuldigd voor iedere dag die het voertuig zich vanaf het tijdstip van invoer op het Griekse grondgebied bevond. Ten slotte wordt gepreciseerd (artikel 10, lid 8), dat bij meervoudige overtredingen de extra heffingen cumulatief worden toegepast.

8. Klattner stelde bij de verwijzende rechter beroep tot nietigverklaring van de aanslag in, op grond dat de Griekse omzettingsregeling niet in overeenstemming is met de bepalingen van de richtlijn voor zover zij: a) de vrijstelling tot één voertuig per persoon beperkt, en b) voorziet in sancties voor de bestuurder, die onevenredig zijn aan de verweten overtredingen.

9. Van oordeel dat de door verzoeker opgeworpen twijfel over de uitlegging gegrond was, heeft de nationale rechter het Hof de volgende vier prejudiciële vragen gesteld:

„1) Wordt bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen voor persoonlijk gebruik binnen de Gemeenschap als bedoeld in artikel 3 van richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983, de belastingvrijstelling slechts voor één of voor meer personenvoertuigen verleend? Kent genoemde richtlijn inderdaad een onderscheid ten aanzien van het aantal personenvoertuigen die tijdelijk met belastingvrijstelling mogen worden ingevoerd, al naargelang die voertuigen zijn bestemd voor persoonlijk dan wel voor beroepsmatig gebruik?

2) Bevat de richtlijn een concrete verplichting voor de bevoegde Griekse instanties om de parallelle of gelijktijdige

tijdelijke belastingvrije invoer van meer dan één personenvoertuig voor persoonlijk gebruik door dezelfde persoon niet door regelgeving te beperken? Kan de justitiabele zich voor de nationale rechter tegenover de overheid beroepen op het bepaalde in de artikelen 3 en 9 van de richtlijn, met het argument dat dergelijke regelgeving met deze bepalingen onverenigbaar is?

3) Is met het doel en de bepalingen van genoemde richtlijn verenigbaar een nationale wettelijke bepaling volgens welke in geval van overtreding van bepaalde voorschriften (zoals artikel 8, lid 4, dat de invoer van een tweede vervoermiddel door een zelfde persoon verbiedt) van de ministeriële beschikking die is uitgevaardigd ter aanpassing van het nationale recht aan de richtlijn, de desbetreffende invoerrechten en andere belastingen, alsmede een extra heffing tot hetzelfde bedrag, onmiddellijk verschuldigd zijn, voor zover het aantoonbaar gaat om tijdelijke en niet om definitieve invoer van een personenvoertuig?

4) Is het in overeenstemming met het gemeenschapsrechtelijk evenredigheidsbeginsel, dat in het hiervoor bedoelde geval een extra heffing gelijk aan 100 % van de desbetreffende invoerrechten en andere belastingen wordt opgelegd, ongeacht de duur van het verblijf van het tweede personenvoertuig in Griekenland?"

De eerste vraag

10. De eerste vraag moet in twee subvragen worden opgesplitst.

Met de eerste wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen, of de belastingvrijstelling kan worden verleend voor de gelijktijdige invoer van meerdere motorvoertuigen dan wel alleen voor één enkel; en met de tweede, of de richtlijn in dit opzicht onderscheid maakt tussen belastingvrij ingevoerde voertuigen voor persoonlijk en voor beroepsmatig gebruik.

Ik zal deze vragen bespreken in de volgorde waarin zij aan het Hof zijn gesteld.

11. Ten aanzien van de eerste vraag zijn de standpunten van partijen duidelijk.

12. De Helleense Republiek stelt, dat artikel 3 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de vrijstelling slechts voor één enkel voertuig kan worden verleend, en wel om verschillende redenen.

Een eerste argument is van tekstuele aard. Waar de wetgever de term vervoermiddel in het meervoud gebruikt, worden alle vervoermiddelen bedoeld; het enkelvoud daarentegen dient ter identificatie van „elke bijzondere categorie personenvoertuigen toebehorend aan personen die aan een bijzondere regeling zijn onderworpen". [8]

In de tweede plaats stelt de Griekse regering, dat indien de wetgever de invoer van meerdere voertuigen per particulier had willen toestaan, hij het aantal ervan zou hebben beperkt. Een onbeperkte invoer van vervoermiddelen is immers onverenigbaar met het persoonlijk of beroepsmatig gebruik dat, zoals wij hebben gezien, een vereiste is voor de vrijstelling.

Het derde argument is gebaseerd op het doel van de richtlijn. Zij is een etappe op de weg naar harmonisatie van de belastingregelingen van de Lid-Staten en zij moet dus noodzakelijkerwijs aldus worden uitgelegd, dat slechts binnen bepaalde grenzen recht op belastingvrije invoer bestaat.

Ten slotte wijst de Griekse regering op de eisen van de bestrijding van belastingfraude. De richtlijn moet in nauw verband worden gelezen met de uitdrukkelijk door het Hof erkende noodzaak, dat de nationale wetgevingen objectieve en controleerbare criteria bevatten teneinde fraude te kunnen voorkomen. [9] Dubbele invoer met vrijstelling zou slechts in uitzonderlijke omstandigheden kunnen worden toegestaan.

13. Verzoeker, bij wie de Commissie zich aansluit, is daarentegen van mening, dat artikel 3 het recht op vrijstelling voor meer dan één aan dezelfde persoon toebehorend voertuig erkent.

14. Ook hij beroept zich allereerst op een tekstueel argument. De betrokken bepaling bezigt namelijk het meervoud ter omschrijving van de vervoermiddelen waarvoor de vrijstelling kan worden verleend. [10] Indien de wetgever de voor vrijstelling in aanmerking komende goederen had willen beperken, had hij een uitdrukkelijke bepaling in die zin toegevoegd, hetgeen evenwel niet het geval is.

8 — Opmerkingen van de Griekse regering, blz. 17 en 18. Genoemd worden respectievelijk artikel 3 („de particulier die *deze goederen* invoert"), artikel 5, lid 1 („invoer van *personenvoertuigen*"), artikel 4 („de particulier die het *personenvoertuig* invoert") en artikel 5, lid 1, sub a en b [„wanneer een *personenvoertuig* (...) wordt gebruikt"].

9 — Zij voert het arrest Abbink (reeds aangehaald) aan.

10 — Verzoeker beroept zich op het bepaalde in artikel 3, sub a-bb, dat „de particulier die deze *goederen* invoert (...) deze *vervoermiddelen* [dient] te bezigen voor persoonlijk gebruik".

Deze conclusie strookt voor het overige met de doelstellingen van de richtlijn, die ertoe strekt het vrije verkeer van personen te verzekeren, welke vrijheid zou worden belemmerd indien het aantal belastingvrij in te voeren voertuigen beperkt was. [11]

Tegen het argument betreffende de noodzaak van voorkoming van belastingfraude brengt de Commissie in, dat dit doel met andere middelen kan worden bereikt zonder de door de richtlijn beschermde uitoefening van het vrije verkeer ongerechtvaardigd te beperken, zoals in casu het geval zou zijn.

Beoordeling

15. Zoals blijkt uit de eerste overweging van de considerans van de richtlijn, is zij vastgesteld om in elke Lid-Staat de belemmeringen voor het vrije verkeer van ingezetenen van de Gemeenschap op te heffen die voortvloeien uit de belastingregelingen die worden toegepast bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen voor persoonlijk of beroepsmatig gebruik, waaronder juist de personenvoertuigen. [12] Uit andere handelingen van de Commissie blijkt bovendien, dat de wetgever dubbele belastingheffing wilde voorkomen en de douaneformaliteiten aan de grens beoogde te verlichten, teneinde belemmeringen voor het vrije verkeer van personenvoertuigen op te heffen en aldus een belangrijk probleem voor de mobiliteit van de burger in het kader van de Gemeenschap op te lossen. [13]

16. De richtlijn zegt niets over de op nationaal niveau te nemen maatregelen ter voorkoming van belastingfraude. Het lijkt dus aangewezen, te herinneren aan de verklaring van het Hof in voormeld arrest Commissie/Griekenland: het staat de Lid-Staten vrij controlemaatregelen te nemen. [14] In haar voorstel tot wijziging van richtlijn 83/182 gaf de Commissie overigens uitdrukkelijk toe, dat gezien de tussen de Lid-Staten nog bestaande verschillen in de tarieven van de belastingen op voertuigen, bepaalde restric-

11 — Ter illustratie van de belemmeringen die zich bij een kwantitatieve begrenzing van de invoer kunnen voordoen voor het vrije verkeer, noemt hij het geval van een ten gevolge van een verkeersongeval onbruikbaar geworden voertuig of het geval van een gezin waarvan verschillende leden voertuigen gebruiken.

12 — In het voorstel van de Commissie van 24 oktober 1975, document COM(75) 527 def., wordt erkend, dat er behoefte aan regulering van de invoer van automobielen op de interne markt bestaat, omdat de op dit gebied in internationale overeenkomsten vastgestelde bepalingen niet aansluiten bij de economische werkelijkheid: het Verdrag van New York van 4 juni 1954 en de Overeenkomst van Genève van 18 mei 1956 inzake de belastingheffing van wegvoertuigen voor persoonlijk gebruik in internationaal verkeer. De tekst van deze overeenkomsten staat in *UNTS*, deel 282, blz. 249, respectievelijk deel 339, blz. 3. Voor een bespreking van de inhoud van deze overeenkomsten zie arrest Carciati (reeds aangehaald, punt B, sub a, Jurispr. 1980, vooral blz. 2775).

13 — Voorstel van de Commissie van 24 oktober 1975 (reeds aangehaald, nr. 1); zie ook de mededeling van de Commissie van 28 juli 1989 betreffende de tijdelijke invoer van personenvoertuigen voor beroepsmatig en particulier gebruik, document COM(89) 359 def., punt 1.

14 — Arrest Commissie/Griekenland (reeds aangehaald, r. o. 38); zie ook arrest Carciati (reeds aangehaald, r. o. 9).

ties gerechtvaardigd kunnen zijn. [15] Voorts merkte de Commissie in een mededeling ter zake weliswaar op, dat binnen de Gemeenschap een ontwikkeling op gang was gekomen, die ertoe moest leiden de Europese burger de grootst mogelijke bewegingsvrijheid te geven, doch zij voegde meteen eraan toe, dat dit niveau van vrijheid verenigbaar moest zijn met de noodzaak belastingfraude te bestrijden. [16]

17. Het probleem is nu juist, of de Griekse maatregel die de vrijstelling tot één enkel voertuig beperkt — welke maatregel kan en moet worden opgevat als maatregel ter bestrijding van fraude in ruime zin — al dan niet verenigbaar is met de doelstellingen van de richtlijn en met de beginselen van het Verdrag inzake het vrije verkeer van personen. [17]

18. Deze vraag kan mijns inziens evenwel niet worden opgelost op basis van de letter van de richtlijn. De door de Helleense Republiek voorgestelde lezing van de door de wetgever gebezigde bewoordingen is even goed mogelijk als de tegenovergestelde die door de Commissie en Klattner wordt bepleit. Ik vind geen doorslaande argumenten voor het ene dan wel het andere standpunt. Noch de voorbereidende documenten, noch het voorstel van de Commissie tot wijziging van de richtlijn bevatten duidelijke aanwijzingen, dat het recht op vrijstelling slechts voor één enkel voertuig was bedoeld, ook al wordt het enkelvoud gebezigd om het vervoermiddel aan te duiden. [18]

19. Uit de hierboven aangehaalde arresten blijkt, dat het antwoord dus elders moet worden gezocht. Het door de richtlijn nagestreefde gemeenschapsbelang is de bevordering van het vrije verkeer van de ingezetenen en dit moet worden afgemeten *aan* het even rechtmatige belang van de Lid-Staat, belastingfraude bij de invoer met vrijstelling te voorkomen. Hoe kunnen deze twee belangen

15 — Document COM(87) 14 def. van 2 februari 1987, met het voorstel tot wijziging van richtlijn 83/182, punt 1; zie ook document COM(89) 359 def. (reeds aangehaald, punt 1).

16 — Document COM(89) 359 def. (reeds aangehaald, punt 1).

17 — Zie ook, al wordt daarin rechtstreeks verwezen naar de regeling die van kracht is in de zin van de Zesde richtlijn [77/388/EEG] van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) — daar richtlijn 83/182 nog niet was vastgesteld — het arrest Ledoux (reeds aangehaald), waarin wordt gepreciseerd dat de door de Lid-Staten gestelde voorwaarden voor BTW-vrijstelling van onder de douaneregeling voor tijdelijke invoer geplaatste voertuigen, „in de eerste plaats rekening [moeten] houden met de doelstellingen van de harmonisatie op het gebied van de BTW — dit zijn (...) de voortgang van de daadwerkelijke vrijmaking van het personen- en goederenverkeer (...) — en in de tweede plaats met het doel fraude, ontwijking en misbruik in geval van tijdelijke invoer te voorkomen" (r. o. 10).

18 — Zie in die zin, bijvoorbeeld, voormelde mededeling van de Commissie, waarin (blz. 4-6) uitsluitend het enkelvoud wordt gebezigd (net zoals in de titel zelf van de overeenkomst): de gezinsleden van de invoerder kunnen aldus *„het voertuig"* gebruiken; de student heeft gedurende de duur van zijn studie recht op tijdelijke vrijstelling voor „zijn personenvoertuig"; indien *„zijn eigen voertuig"* tijdens zijn verblijf in het buitenland in het ongerede is geraakt, mag de inwoner van een Lid-Staat gedurende de tijd voor reparatie een in een andere Lid-Staat geregistreerde personenwagen gebruiken. Anderzijds is het van belang erop te wijzen, dat deze onduidelijkheid wordt weerspiegeld in de tekst van de nationale omzettingsbepalingen waarvan de formulering nauw aansluit bij de bepalingen van de gemeenschapsregeling. Zie bijvoorbeeld de Ierse European Communities (Exemption from Import charges of certains vehicles etc., temporarily imported) Regulations van 1983 [S. I. N. 422 van 1983, sections 4(i) en 5(i)]; het Portugese Decreto-Ley nr. 129/90 (DDR nr. 90 van 18 april 1990, artikelen 2 en 4). Voor een specifieke beperking, zie de Franse omzettingsregeling. Het decreet van 30 december 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* van 18 januari 1985, blz. 34) beperkt namelijk de vrijstelling tot één voertuig (artikel 5, lid 1), doch met de mogelijkheid van zekerheidstelling indien meerdere voertuigen worden ingevoerd.

met elkaar in overeenstemming worden gebracht?

20. Ter beantwoording van deze vraag moet worden uitgegaan van de eerste overweging van de considerans van de richtlijn. Ik wil daarmee zeggen, dat het recht op belastingvrije invoer is bedoeld om het vrije verkeer tot volle ontwikkeling te brengen, en zolang gelding heeft als het belang waardoor het wordt gerechtvaardigd, concreet door de gemeenschapsregeling wordt nagestreefd, en zeker niet verder.

21. De Griekse regeling houdt evenwel helemaal geen rekening met de bepalingen van de richtlijn, die het recht op de vrijstelling voldoende nauwkeurig karakteriseert. Het recht op belastingvrije invoer is namelijk niet absoluut, doch relatief: afgezien van de voormelde vereisten is het *afhankelijk van het* persoonlijk of beroepsmatig *gebruik* van de auto.

De werkingssfeer van de regeling wordt bepaald op basis van de functionele bestemming van het voertuig. De Commissie preciseerde in het richtlijnvoorstel, dat belastingvrije invoer werd toegestaan *op voorwaarde dat* geen ander dan een persoonlijk gebruik van het voertuig werd gemaakt. [19] Dit betekent mijns inziens, dat *van meet af aan* een nauw verband tussen de erkenning van het recht van invoer en het gebruik van het ingevoerde voertuig is gelegd.

22. Dit punt is belangrijk. Het vrije verkeer van personen is het belang dat de betrokken regeling nastreeft, en het verdient bescherming zolang het daadwerkelijk wordt uitgeoefend.

23. Deze lezing van de regeling beantwoordt aan de door de gemeenschapswetgever nagestreefde doelstellingen. De alternatieve uitlegging van de Hellenese Republiek — *one man, one car*, zou men kunnen zeggen —, mist mijns inziens de flexibiliteit die nodig is om de ontwikkeling van de door het gemeenschapsrecht beschermde fundamentele vrijheid te garanderen.

24. Er is nog een belangrijk aspect van het onderhavige geval, dat wij moeten bezien om de juistheid van de hierboven getrokken conclusie te controleren. De Griekse regering preciseerde ter terechtzitting, dat haar regeling „op geen enkele manier" aanknoopt bij het eigendomsrecht van het betrokken vervoermiddel en dus geldt voor *eenieder* die — wel te verstaan wettig — een voertuig tijdelijk in Griekenland invoert.

19 — Document COM(75) 527 def. (reeds aangehaald, blz. 2).

25. Deze precisering is op haar plaats. De belastingvrije invoer is niet gebonden aan de *status* van eigenaar van het voertuig en in zoverre wordt de uitoefening van het vrije verkeer dus niet ongeoorloofd beperkt. Toch worden andere belangrijke aspecten van het vrije verkeer ongeoorloofd beperkt. Daarvan is het geval van Klattner illustratief. Deze wilde na zijn terugkeer naar Duitsland voor geneeskundige verzorging in verband met het ongeluk dat hem in Joegoslavië was overkomen, met zijn tweede auto weer naar Griekenland terugkomen. Deze keuze, die mij duidelijk lijkt te vallen binnen hetgeen de rechtsorde de particulieren toestaat, is in de Griekse regeling een verboden en strafbare gedraging.

26. Ook buiten grensgevallen als dat van Klattner, waarin mijns inziens bestanddelen van overmacht zijn aan te wijzen, heeft de uitlegging van de Griekse regering evenwel praktische gevolgen die onaanvaardbaar zijn. Aldus kunnen gemeenschapsingezetenen die naar hun land moeten terugkeren met een ander vervoermiddel dan zij hadden ingevoerd, in een uiterst moeilijke situatie komen, indien zij vervolgens niet met die andere auto het land binnen mogen waar zij in de zomer verblijven. Ook valt te denken aan de situatie van de in artikel 5 van de richtlijn bedoelde grensarbeider, indien een van de auto's waarvan hij eigenaar is, door een ongeval of pech onbruikbaar is geworden. En ook al zouden de nationale regelingen geen invloed op deze uitzonderlijke situaties hebben, gaat de verkrijging van een specifieke vrijstelling in elk geval toch gepaard met bureaucratische formaliteiten die de richtlijn beoogt te voorkomen, zoals te lezen valt in de hierboven aangehaalde begeleidende tekst.

27. Tot slot een opmerking van meer algemene aard: het verbod van de Griekse wetgeving is mijns inziens te meer ongerechtvaardigd, omdat het bezit van verscheidene vervoermiddelen in het Europa van vandaag voor veel gemeenschapsingezetenen gemeengoed is geworden — of dit moet worden gestimuleerd, is een andere kwestie. De door de richtlijn beschermde vrijheid, te weten de vrijheid zich vrij te verplaatsen, houdt mijns inziens eigenlijk ook de mogelijkheid in om eventueel meerdere auto's te gebruiken die aan dezelfde persoon toebehoren. [20]

28. Anderzijds wordt de Griekse regeling mijns inziens niet gerechtvaardigd door de noodzaak, belastingfraude te beperken of te voorkomen. Zoals de aangehaalde arresten duidelijk hebben gemaakt, blijven de Lid-Staten bevoegd om belastingfraude te bestrijden, doch zij moeten deze bevoegdheid uitoefenen op een wijze die verenigbaar is met het vereiste, de volle ontwikkeling van de bij het Verdrag erkende vrijheden te verzekeren.

20 — Wij zien elke dag, dat auto's verschillende kenmerken kunnen hebben en dus voor verschillende doeleinden kunnen worden gebruikt. Zo kunnen bijvoorbeeld auto's van het type Jeep of Spider — althans over het algemeen, wanneer men kijkt naar de verrassende stijging de laatste jaren van het aantal Jeeps met onrustbarende namen in het straatbeeld — voor verschillende doeleinden worden gebruikt. Veelal moeten de auto's economisch gezien eigenlijk worden beschouwd als goederen die niet onderling vervangbaar zijn.

Er zijn middelen om het aantal ingevoerde auto's te controleren, die het beginsel van het vrij verkeer van ingezetenen niet aantasten en die derhalve boven de door de Griekse rechtsorde gekozen oplossing zijn te verkiezen. Een middel waarvan het Hof de volledige rechtmatigheid heeft erkend, is het afstempelen van het paspoort van de gebruiker van de auto. [21] Het is een doeltreffend middel, want het vermeende ongeoorloofde gedrag van Klattner is juist bij een dergelijke controle aan het licht gekomen.

29. Ten slotte legt de richtlijn degene die een voertuig voor persoonlijk of beroepsmatig gebruik invoert, duidelijke verboden op waardoor de mogelijkheid om via contractuele bepalingen te frauderen aanzienlijk wordt beperkt. De daadwerkelijke naleving van deze regels kan beantwoorden aan het door de Griekse regering in casu nagestreefde vereiste. Het arrest Carciati, dat overigens uitdrukkelijk verwees naar de bepalingen van richtlijn 83/182, toen nog in de ontwerpfase, pleit in die zin. Bij die gelegenheid preciseerde het Hof namelijk, dat deze groep verbodsbepalingen „een doeltreffend middel [vormt] om belastingfraude te voorkomen en te waarborgen dat de belasting wordt betaald in het land van bestemming der goederen". [22]

30. Nu het eerste onderdeel van de vraag is beantwoord, zal ik thans het tweede onderdeel bespreken. Maakt de richtlijn onderscheid tussen voertuigen voor persoonlijk gebruik en voor beroepsmatig gebruik, wat het aantal auto's betreft waarvoor de vrijstelling kan worden verleend?

31. Op dit punt kan ik kort zijn. Wat het doel, de voorwaarden en de structuur betreft, zijn de artikelen 3 en 4 in grote trekken aan elkaar gelijk.

Artikel 4 schept een recht op vrijstelling voor degene die bij de uitoefening van zijn beroep zijn eigen auto gebruikt, net zoals artikel 3 een vrijstelling verleent aan degene die zijn voertuig voor persoonlijke doeleinden gebruikt. Het beschermde belang is dus dat van het vrije verkeer van personen en het gaat steeds om hetzelfde, zij het bekeken vanuit het meer specifieke oogpunt van het vrije verkeer van werknemers. In de tweede plaats zijn de voor vrijstelling gestelde woonvereisten dezelfde. Ten slotte legt de richtlijn de invoerder ook soortgelijke beperkingen op het gebruik van het voertuig op, wanneer hij zijn voertuig in het kader van zijn beroep gebruikt: onrechtmatigheid van

21 — Zie het arrest Commissie/Griekenland (reeds aangehaald, r. o. 37 en 39).

22 — Arrest Carciati (reeds aangehaald, r. o. 10).

overdracht, verhuur of uitlening aan ingezetenen van de staat van invoer. [23]

Kortom, wat voor de personenvoertuigen voor persoonlijk gebruik geldt, moet evenzeer voor die voor beroepsmatig gebruik gelden.

33. Ik hoef niet stil te staan bij het eerste aspect, dat mijns inziens volledig valt onder hetgeen ik hiervóór over de normatieve inhoud van de richtlijn heb gezegd. Ik kan slechts herhalen, dat de betrokken gemeenschapsregeling verbiedt om het recht op belastingvrije invoer door dezelfde persoon te beperken tot een enkel voertuig.

De tweede vraag

32. Ook de tweede vraag van de rechter van Thessaloniki vertoont twee verschillende aspecten.

Om te beginnen wordt het Hof gevraagd, of de richtlijn de Griekse autoriteiten een specifieke verplichting oplegt om het aantal met vrijstelling in te voeren auto's niet te beperken.

In de tweede plaats verzoekt de rechter a quo om opheldering over de rechtstreekse werking van de bepalingen van de artikelen 3 en 9 van de richtlijn.

34. Het tweede onderdeel van de vraag doet mijns inziens evenmin bijzondere problemen rijzen. [24] Volgens de vaste rechtspraak van het Hof inzake rechtstreekse werking kunnen particulieren zich rechtstreeks op een bepaling van een richtlijn beroepen telkens wanneer deze inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is. [25]

Artikel 3 van de richtlijn geeft een echt recht op de vrijstelling. De inhoud van de gemeenschapsbepaling is duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk en kan dus rechtstreeks worden ingeroepen door de particulier die aan de vereiste voorwaarden voldoet.

23 — Zoals de Commissie preciseert, zijn de aan het gebruik van de wagen gestelde beperkingen wel beschouwd restrictiever voor wagens die voor beroepsmatig gebruik worden ingevoerd. Anders dan die voor persoonlijk gebruik, mogen zij namelijk niet worden uitgeleend aan niet-ingezetenen; zie de artikelen 3, sub b: „noch uitgeleend aan een ingezetene van deze Lid-Staat", en 4, sub b: „het personenvoertuig mag niet worden (...) uitgeleend in de Lid-Staat van tijdelijke invoer".

24 — Alle partijen zijn het erover eens, dat artikel 3 van de richtlijn rechtstreekse werking heeft. Anders dan de andere partijen acht de Commissie artikel 9, lid 1, daarentegen niet rechtstreeks toepasselijk, omdat daarin de Lid-Staten een bevoegdheid wordt toegekend.

25 — Arrest van 19 januari 1982 (zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53, r. o. 25).

35. Een gedeeltelijk verschillende redenering — en ook in dit opzicht deel ik het standpunt van de Commissie — moet ten aanzien van artikel 9 worden gevolgd. Het eerste lid van dit artikel biedt de Lid-Staten namelijk drie mogelijkheden: „meer liberale regelingen handhaven en/of treffen dan die waarin deze richtlijn voorziet" (...) „de tijdelijke invoer toestaan voor een duur die langer is" (...) „toestaan dat de (...) personenvoertuigen met het oog op hun wederuitvoer worden wederverhuurd aan een ingezetene van de Lid-Staat van invoer". Deze mogelijkheden worden de Lid-Staten uitdrukkelijk toegekend en in de tekst van de richtlijn zijn geen rechten te vinden waarop de particulier zich rechtstreeks kan beroepen. De rechtssituatie van laatstgenoemde kan worden omschreven als een van afwachting; een recht verkrijgt hij pas, wanneer de Lid-Staat het als zodanig heeft erkend in de bepalingen ter omzetting van de richtlijn.

36. Dit geldt niet voor artikel 9, lid 2, dat een uitdrukkelijk verbod voor de Lid-Staten bevat belastingvrijstellingen toe te passen die minder gunstig zijn dan die welke zij voor vervoermiddelen uit derde landen zouden verlenen. Deze bepaling moet in de zin van voormelde rechtspraak rechtstreeks toepasselijk worden geacht.

De derde en de vierde vraag

37. Met de twee resterende vragen verzoekt de verwijzende rechter het Hof zich uit te spreken over de rechtmatigheid van de in artikel 10, lid 7, van de Griekse regeling voorziene sancties op andere overtredingen dan de te late wederuitvoer van het voertuig ten opzichte van de uiterste datum. Meer bepaald zijn de volgende aspecten van belang: a) de rechtmatigheid van elk van de bestanddelen van de geldboete en b) van de uit het vastgestelde strafstelsel voortvloeiende gelijkstelling van tijdelijke invoer met definitieve invoer, en c) de verenigbaarheid van de bij de regeling voorziene extra heffing van 100 % met het evenredigheidsbeginsel zoals dat in de communautaire rechtsorde is omschreven. Met de sub b en c bedoelde vragen wordt het Hof eigenlijk verzocht de redelijkheid van de sanctie te beoordelen, voor zover zij twee verschillende situaties betreft, te weten een onrechtmatige tijdelijke invoer en een definitieve invoer, en meer in het algemeen de geschiktheid van de sanctie ten opzichte van de begane overtreding.

38. Alvorens de grond van de vraag te bespreken, zal ik ingaan op de door het Hof ontwikkelde beginselen inzake sancties en op de bestanddelen van de administratieve sanctie van artikel 10, lid 7, van de Griekse regeling.

39. Om te beginnen heeft het Hof verklaard, „dat waar harmonisatie van de gemeenschapswetgeving op het gebied van douaneovertredingen ontbreekt, de Lid-Staten bevoegd zijn de sancties te kiezen die hun passend voorkomen". [26] De strafregeling op fiscaal gebied valt dus, *binnen bepaalde*

26 — Arrest van 16 december 1992 (zaak C-210/91, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1992, blz. I-6735, r. o. 19).

grenzen, binnen de bevoegdheid van de Lid-Staten. [27] Deze bevoegdheid is overigens wat de onderhavige specifieke materie betreft erkend in het arrest Carciati, waarin het Hof preciseerde dat „de Lid-Staten (...) dus een grote vrijheid van handelen inzake tijdelijke invoer [behouden], juist teneinde belastingfraude te voorkomen". [28]

De *grenzen* waarnaar de rechtspraak verwijst, vloeien evenwel voort uit verschillende arresten van het Hof betreffende het kader waarbinnen de aan de Lid-Staten toegekende strafbevoegdheid kan en moet worden uitgeoefend. [29] Het Hof preciseerde, dat de Lid-Staten bij de uitoefening van deze bevoegdheid niet alleen de beginselen van gelijkheid van behandeling tussen de overtredingen van de gemeenschapsregeling en die van soortgelijke nationale regels moeten eerbiedigen, doch ook geen enkele sanctie mogen opleggen die afbreuk doet aan de beginselen van geschiktheid, doeltreffende werking en evenredigheid en een hinderpaal is voor de vrijheden van het Verdrag, inzonderheid het vrije verkeer van personen [30]: de sancties moeten passend en noodzakelijk zijn ter verwezenlijking van het nagestreefde doel. [31]

40. Zoals ter terechtzitting is gepreciseerd, heeft de onderhavige sanctie betrekking op het bepaalde in artikel 8 en in feite op alle bepalingen van dit artikel, behalve lid 1 (verplichting tot wederuitvoer van het voertuig op de vervaldatum van de vrijstellingstermijn).

De overtreding van deze voorschriften heeft twee gevolgen. In de eerste plaats worden de invoerrechten en de andere belastingen onmiddellijk verschuldigd; in de tweede plaats wordt een extra heffing van 100 % over het totaalbedrag van deze rechten en belastingen toegepast. Tussen de twee rechtsgevolgen van de overtreding van de bepaling bestaat evenwel een kwalitatief verschil: het eerste heeft de vorm van een regulerende (of compenserende) sanctie, dat wil zeggen dat het ertoe strekt opnieuw tot een situatie van materiële rechtmatigheid te komen door het herstel van een belang — in casu het belang van de staat de belastingen te innen — dat door de gedragingen van de particulier is geschaad; het tweede daarentegen heeft het karakter van een administratieve sanctie in enge zin: het gaat om een sanctie die alleen als straf is bedoeld, aangezien zij niet strekt tot handhaving of herstel van de door de overtreding geschade wezenlijke belangen. [32] Met name deze tweede sanctie dient te worden ondergebracht in de categorie van de evenredige sancties. De wetgever heeft namelijk de vermenigvuldigingsfactor (100 %) vastgesteld en daarbij gepreciseerd, dat de grondslag voor de berekening ervan wordt

27 — Arrest van 25 februari 1988 (zaak 299/86, Drexl, Jurispr. 1988, blz. 1213, r. o. 17).

28 — Arrest Carciati (reeds aangehaald, r. o. 9).

29 — Arresten van 11 november 1981 (zaak 203/80, Casati, Jurispr. 1981, blz. 2595, r. o. 27), en 31 januari 1984 (gevoegde zaken 286/82 en 26/83, Luisi en Carbone, Jurispr. 1984, blz. 377).

30 — Arresten van 2 oktober 1991 (zaak C-7/90, Vandevenne e. a., Jurispr. 1991, blz. I-4371); Drexl (reeds aangehaald, r. o. 18), en 12 december 1989 (zaak C-265/88, Messner, Jurispr. 1989, blz. 4209, r. o. 14).

31 — Zie laatstelijk het arrest van 23 januari 1997 (zaak C-29/95, Pastoors en Trans-Cap, Jurispr. 1997, blz. I-285, r. o. 24). In dit verband wil ik er ook aan herinneren, dat artikel 11, lid 3, volgens de Commissie in document COM(87) 14 def. (reeds aangehaald) moest worden gewijzigd door toevoeging van een uitdrukkelijke bepaling, dat de nationale sancties in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel moesten zijn. Deze verwijzing hield verband, aldus de Commissie, met het arrest van het Hof in de zaak Carciati; zie blz. 10, 11 en 14 van voormeld document.

32 — Een „straf in technische zin" dus, volgens de definitie van Zanobini, *Le sanzioni amministrative*, Turijn, 1924, blz. 2.

bepaald door de concrete omstandigheden van het geval. [33]

De beoordeling van de individuele bestanddelen

41. Ter terechtzitting is verklaard, dat artikel 10, lid 7, de bepaling is, op basis waarvan de Griekse administratie de maatregel tegen Klattner heeft genomen. Zij bepaalt duidelijk de individuele bestanddelen van de sanctie, waaronder mede de invoerrechten worden begrepen. Bij invoer in Griekenland blijven evenwel alleen de vervoermiddelen van oorsprong buiten de Gemeenschap onderworpen aan invoerrechten. Die van oorsprong uit de Gemeenschap zijn daarentegen krachtens de uitdrukkelijke bepaling van artikel 9, lid 1, van het Verdrag vrijgesteld van deze belasting. Zoals de Commissie terecht opmerkt, kunnen voorts ook vervoermiddelen van oorsprong buiten de Gemeenschap ingevolge internationale overeenkomsten op dit gebied bij tijdelijke invoer vrijstelling genieten. [34]

42. De regel waarop de in casu voorziene sanctie betrekking heeft, is bijgevolg in strijd met een duidelijk verbod van gemeenschapsrecht; de auto's van oorsprong uit de Gemeenschap zijn namelijk niet onderworpen aan invoerrechten. De op basis van die rechten berekende sanctie [35] is dus onrechtmatig. Het is van weinig belang, dat zij, zoals de Griekse regering ter terechtzitting opmerkte, kwantitatief minder zwaar drukt dan de andere bestanddelen van de sanctie.

De gelijkstelling van tijdelijke invoer met definitieve invoer

43. Het tweede te behandelen probleem betreft de rechtmatigheid van de gelijkstelling van de tijdelijke invoer met definitieve invoer, zoals de betrokken bepaling voorschrijft. De sancties van artikel 10, lid 7, houden namelijk in, dat de belastingen waarvan artikel 1 van de richtlijn in vrijstelling voorziet, te weten de belasting over de toegevoegde waarde, de motorrijtuigenbelasting en de verbruiksbelasting, automatisch verschuldigd worden. Dat heeft in wezen tot gevolg, dat de overtreding, bestaande in de onrechtmatige tijdelijke invoer — om andere

33 — Naast de evenredige sanctie kunnen namelijk de types van administratieve sancties met een minimum en een maximum en van de vaste geldboetes worden geïdentificeerd. Voor een theoretische voorstelling van de materie, zie C. E. Paliero, A. Travi, *Sanzioni amministrative*, EdD, Milaan, blz. 345.

34 — Zie verordening (EEG) nr. 1855/89 van de Raad van 14 juni 1989 betreffende de regeling tijdelijke invoer van vervoermiddelen (PB 1989, L 186, blz. 8).

35 — Mijns inziens vloeit deze conclusie overigens voort uit de gedeeltelijk compenserende functie die aan de sanctie moet worden erkend. Het lijkt mij onrechtmatig de betaling van deze rechten op de betrokken wagens af te dwingen via het mechanisme waarmee de rechtsorde op ongecoorloofd gedrag reageert. In die zin kan worden geargumenteerd op basis van het arrest van het Hof in de zaak Watson en Belmann, waarin een maatregel tot uitwijzing van door het Gemeenschapsrecht beschermde personen in strijd met de gemeenschapsregeling werd verklaard, „aangezien die maatregel (...) de ontkenning is van het door het Verdrag verleende en gewaarborgde recht" (arrest van 7 juli 1976, zaak 118/75, Jurispr. 1976, blz. 1185, r. o. 20 en 21).

redenen dan gewone vertraging bij wederuitvoer — voor de sanctie met definitieve invoer wordt gelijkgesteld.

Is deze gelijkstelling in overeenstemming met de redelijke criteria die de nationale autoriteit bij de keuze van de sanctiemaatregelen en de beoordeling van hun geschiktheid ten opzichte van de begane overtreding moeten leiden?

44. Volgens de Helleense Republiek, die de Lid-Staten bij uitsluiting bevoegd acht om de overtredingen te bepalen en de daaraan verbonden sancties te kiezen, is het niet nodig een wezenlijk onderscheid te maken tussen het strafstelsel voor overtredingen van de regeling tijdelijke invoer en dat voor overtredingen van de regeling definitieve invoer.

45. Volgens Klattner brengt de gelijkstelling van de tijdelijke met de definitieve invoer in het onderhavige geval in wezen een dubbele belasting mee, allereerst in het land van oorsprong van het voertuig en vervolgens in Griekenland.

46. Mijns inziens kan de gelijkstelling slechts rechtmatig zijn, wanneer de overtreding van de regeling tijdelijke invoer zo ernstig en duidelijk is, dat daaruit blijkt, dat de betrokken particulier de wagen eigenlijk definitief wilde invoeren. De definitieve en tijdelijke invoer gelijk behandelen voldoet in dat geval aan het criterium van de geschiktheid van de sanctie: in dat geval kan de compenserende component namelijk het geschade belang van de administratie herstellen; de extra heffing zal daarentegen overeenkomstig het daaraan eigen, meer specifiek bestraffende karakter een afschrikkende werking hebben.

47. In casu gaat het evenwel kennelijk om een grensgeval. In beginsel gaat deze gelijkstelling hier niet op. Deze opvatting vindt steun in de vaste rechtspraak van het Hof. In het onlangs in de zaak Skanavi en Chryssanthakopoulos gewezen arrest preciseerde het Hof namelijk, dat „de gelijkstelling van iemand die heeft nagelaten zijn rijbewijs in te wisselen, met iemand die zonder rijbewijs rijdt, waarvoor strafsancties, ook van geldelijke aard, (...) kunnen worden opgelegd, eveneens onevenredig [zou] zijn aan de ernst van de overtreding, gelet op de gevolgen die uit deze sanctie voortvloeien". [36]

48. De Griekse bepalingen vertonen evenwel een volgens het Hof af te keuren wanverhouding, juist omdat zij ook gevallen waarin het tijdelijke karakter van de invoer onbetwistbaar is, als definitieve invoer bestraffen, door op onderling niet te vergelijken situaties dezelfde regeling toe te passen. [37]

36 — Arrest van 29 februari 1996 (zaak C-193/94, Jurispr. 1996, blz. I-929, r. o. 37).

37 — Arrest Drexl (reeds aangehaald).

49. In het arrest Ledoux preciseerde het Hof overigens, dat de invoer als tijdelijk moet worden aangemerkt, wanneer uit feitelijke elementen kan worden afgeleid dat het goed achteraf zal worden wederuitgevoerd en er geen aanwijzing van fraude is. [38] In soortgelijke zin achtte het Hof in het arrest Profant de woonplaats van de betrokken particulier bepalend om de invoer als definitief dan wel als tijdelijk aan te merken, waarbij de invoer als definitief moet worden aangemerkt wanneer de particulier zich in het gastland vestigt met de kennelijke bedoeling niet naar zijn land van oorsprong terug te keren. [39] Er is meer. De door de Commissie voorgestelde inhoudelijke wijzigingen van de richtlijn omvatten een nieuw artikel 11, lid 1, dat de Lid-Staten verbiedt om voor het bepalen van de sanctie de onregelmatige tijdelijke invoer als definitief te beschouwen: de particulier moet zijn goede trouw hoe dan ook kunnen aantonen. [40]

Samengevat blijkt zowel uit de rechtspraak als uit de voorstellen tot wijziging van de regeling duidelijk, dat het ene type invoer niet aan de hand van een star automatisme, zoals in de Griekse wetgeving, met een ander type mag worden gelijkgesteld. De nationale wetgever moet de mogelijkheid scheppen, dat geval per geval de werkelijke bedoeling van de invoerder wordt onderzocht.

38 — Arrest Ledoux (reeds aangehaald, r. o. 15).

39 — Arrest Profant (reeds aangehaald, r. o. 27).

40 — Zie document van de Commissie COM(87) 14 def. (reeds aangehaald, blz. 10 en 17).

Het evenredigheidsbeginsel

50. Ik kom aldus tot de vierde vraag van de rechter van Thessaloniki, of de bij artikel 10, lid 7, van de regeling voorziene extra heffing van 100 % strookt met het evenredigheidsbeginsel.

51. De standpunten van partijen lopen uiteen, niet alleen wat de conclusies, maar ook wat de aangevoerde juridische argumenten betreft.

Volgens de Griekse regering is de verplichting tot betaling van een extra heffing, gelijk aan het bedrag van de invoerrechten en de andere toepasselijke belastingen in geval van overtreding van de nationale wetgeving betreffende de belastingvrije invoer van vervoermiddelen, ongeacht de duur van de invoer van het betrokken vervoermiddel, niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel. De sanctie is van dezelfde aard als de overtreding die zij beteugelt, en is nodig om de normale werking van de markt te verzekeren en het risico van fraude te voorkomen.

Volgens verzoeker daarentegen komt de hem opgelegde extra heffing wegens de lichte overschrijding van de periode van vrijstelling (zestien dagen) overeen met die welke bij

smokkel wordt toegepast en is zij derhalve onevenredig aan de begane overtreding. [41]

52. Het standpunt van de Commissie is volledig verschillend. Zij betoogt, dat een extra heffing van 100 % *op zich* niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel doch zulks wel is indien de berekeningswijze van de sanctie — in casu de op de belastbare grondslag toegepaste vermenigvuldigingsfactor — een verschillende behandeling van ingevoerde wagens en wagens van de nationale markt meebrengt. Dat is in casu het geval. Het op de Griekse tweedehands wagens en op de buitenlandse wagens toegepaste belastingtarief verschilt namelijk aanzienlijk. Bijgevolg verschilt de druk van de bij Griekse regeling opgelegde extra heffing duidelijk naar gelang van het soort voertuig. Afgezien daarvan leidt een extra heffing van 100 % in gevallen waarin de belastingdruk aanzienlijk is — en het onderhavige geval bewijst dit — in wezen tot verbeurdverklaring van het voertuig, hetgeen volledig in strijd is met de beslissing van het Hof in het arrest Drexl. [42]

Beoordeling

53. Alvorens op de kern van de vraag in te gaan, herinner ik eraan, dat het probleem dat de Commissie aan de orde stelt, in een andere procedure (zaak C-375/95) [43] betreffende de vermeende discriminerende fiscale behandeling van tweedehands wagens op de Griekse markt naargelang zij zijn ingevoerd dan wel van nationale oorsprong zijn, thans aan het Hof is voorgelegd: de eerste zouden worden benadeeld ten voordele van de tweede. Mijns inziens hoef ik hier niet op deze vraag in te gaan. Ik zal erop terugkomen in mijn conclusie in die zaak.

54. Ik zal de vraag dan ook bespreken vanuit het door de verwijzende rechter ingenomen gezichtspunt, die rechtstreeks vraagt naar de verenigbaarheid van de bij artikel 10, lid 7, voorziene extra heffing van 100 % met het evenredigheidsbeginsel.

55. Welke aanwijzingen geeft de rechtspraak van het Hof ter zake?

Na een vergelijking van de sancties van de Italiaanse regeling op overtreding van de BTW-regels voor binnenlandse transacties en die voor invoer oordeelde het Hof in het arrest Drexl, dat ofschoon de overtredingen zich door verschillende omstandigheden van elkaar onderscheiden, zij niet een klaarblijkelijk onevenredig verschil in de gestrengheid van de opgelegde sancties rechtvaardigen. [44]

41 — Ik moet er hierbij op wijzen, dat Klattners opmerkingen van een onjuiste veronderstelling uitgaan, te weten dat de sanctie is vastgesteld omdat de vervaldatum van de vrijstelling met zestien dagen is overschreden. Deze bewering lijkt mij evenwel onjuist aangezien de sanctie, zoals ter terechtzitting is gepreciseerd, door de Griekse administratie alleen krachtens artikel 10, lid 7, is vastgesteld dat, zoals gezegd, de andere overtredingen dan gewone vertraging betreft, waarop daarentegen de bepalingen van artikel 10, lid 1, betrekking hebben.

42 — Arrest Drexl (reeds aangehaald).

43 — Arrest Commissie/Griekenland; het beroep is ingesteld op 10 november 1995.

44 — Arrest Drexl (reeds aangehaald, r. o. 23); zie ook arrest van 2 augustus 1993 (zaak C-276/91, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1993, blz. I-4413). Deze zaak had betrekking op het strafstelsel in de Franse wettelijke regeling bij overtreding van de BTW-regels voor binnenlandse transacties en die voor invoer.

In het arrest Skanavi en Chryssanthakopoulos achtte het Hof een sanctie van Duits recht onevenredig, omdat twee onderling heel verschillende situaties — rijden zonder rijbewijs en rijden met een niet-ingewisseld buitenlands rijbewijs — werden gelijkgesteld. [45]

In de zaak Pastoors en Trans-Cap ten slotte leidde het Hof het onevenredig karakter van de sanctie af uit de omstandigheden van de zaak. Ter rechtvaardiging van een bepaalde geldboete had de administratie de dekking van de kosten in geval van een procedure aangevoerd. Bij meervoudige overtredingen was de geldboete voor elke overtreding verschuldigd. Daar bij meervoudige overtredingen één enkele strafprocedure werd gevoerd, achtte het Hof de geldboete niet objectief gerechtvaardigd en bijgevolg in strijd met het evenredigheidsbeginsel. [46]

56. De in de Griekse wettelijke regeling voorziene sanctie — afgezien van het hierboven besproken geval van „kleine" overtredingen van het verbod van tijdelijke invoer — kan mijns inziens niet worden aangemerkt als een schending van het evenredigheidsbeginsel. Een extra heffing van 100 % kan namelijk een sanctie in verhouding tot de begane overtreding zijn en de Commissie zelf erkent dit. [47]

57. Dienaangaande kan ik alleen herinneren aan wat advocaat-generaal Trabucchi in zijn conclusie in de zaak Watson en Belmann opmerkte, en aan de vragen die deze grote jurist zich vervolgens stelde. In die conclusie preciseerde hij dat in een situatie waarin „de nationale wetgever noodzakelijkerwijze een zeer ruime discretionaire bevoegdheid [moet] hebben (...), men bij de beoordeling van een wettelijk vastgelegde strafmaat de grootste terughoudendheid (dient) te betrachten (...) Op grond van een zuiver subjectieve beoordeling en een dito reactie zou men de straffen misschien voor streng en zelfs voor zeer streng kunnen houden, maar is dat voldoende om de betrokken nationale regeling onrechtmatig te noemen? Aan de hand van welk criterium wil men dan het toelaatbare maximum bepalen?" [48]

58. Ook al is de gestelde sanctie *op zich* niet met het evenredigheidsbeginsel onverenigbaar, dient toch nog een ander belangrijk punt te worden verduidelijkt. [49] Het is namelijk van belang na te gaan, of de op de Griekse tweedehands wagens toegepaste belastingregeling zodanig verschilt van die

45 — Arrest Skanavi en Chryssanthakopoulos (reeds aangehaald, r. o. 37).

46 — Arrest Pastoors en Trans-Cap (reeds aangehaald, r. o. 24-26).

47 — Zie de opmerkingen van de Commissie, blz. 20.

48 — Conclusies in de zaak Watson en Belmann (reeds aangehaald, punt 6).

49 — Een bijkomend aspect moet worden onderzocht. Volgens Klattner komt de berekeningswijze van de sanctie volgens de beginselen van de Griekse wetgeving neer op dubbele belastingheffing. Het is evenwel van belang eraan te herinneren dat de Lid-Staat van invoer volgens de arresten Schul I (arrest van 5 mei 1982, zaak 15/81, Jurispr. 1982, blz. 1409), en Schul II (arrest van 21 mei 1985, zaak 47/84, Jurispr. 1985, blz. 1491) rekening moet houden met de in het land van oorsprong betaalde BTW teneinde dubbele belastingheffing van het ingevoerde goed te voorkomen. Gelet op de toentertijd verstrekte preciseringen moeten de Lid-Staten mijns inziens rekening houden met de in het land van oorsprong betaalde BTW bij de vaststelling van het bedrag van de te betalen geldboete, wanneer dit bedrag afhangt van de in de Lid-Staat van invoer te betalen BTW. Anders gaat de sanctieregeling verder dan haar compenserend en punitief doel en wordt zij een ontoelaatbare belemmering voor de invoer.

voor ingevoerde tweedehands wagens, dat daarvoor geen objectieve rechtvaardiging te vinden is. Indien zulks het geval is, leveren de verschillen tussen de grondslag op basis waarvan de evenredige geldboete wordt berekend, namelijk een discriminatie ten nadele van de in Griekenland ingevoerde auto's op, waarvan de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht in het licht van het beginsel van gelijke behandeling zou moeten worden onderzocht.

De in de arresten Drexl en Commissie/Frankrijk [50] door het Hof geformuleerde beginselen kunnen ons in dit geval helpen. Indien de sancties op overtredingen van de BTW-regels voor binnenlandse transacties op dezelfde wijze worden berekend als die op overtredingen van de regels voor invoer, zou er een verschil zijn tussen de bedragen van de sancties voor de twee ongeoorloofde handelingen, dat krachtens de in deze arresten vastgestelde criteria als onevenredig zou kunnen worden beschouwd. Zulks geldt te meer daar de extra heffing, in casu berekend op basis van de voor ingevoerde wagens voorziene heel zware belastingpercentages, onvermijdelijk zou leiden tot verbeurdverklaring van het voertuig, met rechtstreekse gevolgen voor de in het Verdrag erkende vrijheden en de daarin vastgestelde beginselen inzake fiscale neutraliteit.

Het Hof zal dit aspect overigens moeten onderzoeken in de thans aanhangige zaak C-375/95.

Conclusie

Mitsdien stel ik voor, aan de verwijzende rechter te antwoorden als volgt:

„1) Een nationale wettelijke regeling die het recht op tijdelijke vrijstelling beperkt tot één enkel voertuig per bestuurder — ongeacht of het voor persoonlijk of beroepsmatig gebruik is bestemd —, is in strijd met de artikelen 3 en 4 van

50 — Arrest Drexl (reeds aangehaald, r. o. 22 en 23); arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald).

richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap.

2) Een strafbepaling die op overtredingen van de regeling tijdelijke belastingvrije invoer geldboetes stelt die vergelijkbaar zijn met de bij definitieve invoer voorziene belastingen, is, wanneer de eerstgenoemde overtredingen effecten hebben die kunnen worden gelijkgesteld met die bij definitieve invoer, niet in strijd met de letter noch de geest van richtlijn 83/182. Een sanctie, inhoudende dat voor wagens van communautaire oorsprong de invoerrechten onmiddellijk verschuldigd zijn, is daarentegen in strijd met de gemeenschapsregeling.

3) Een nationale bepaling die bij overtredingen van de regeling tijdelijke belastingvrije invoer voorziet in een extra heffing van 100 %, berekend op basis van het bedrag van de verbruiksbelasting en de andere overeenkomstige belastingen, is verenigbaar met het evenredigheidsbeginsel. Wanneer ingevoerde tweedehands wagens en tweedehands wagens van nationale oorsprong echter fiscaal verschillend worden behandeld, moet worden nagegaan, of dit verschil tot gevolg heeft, dat de sancties op overtredingen die met betrekking tot voertuigen van de twee categorieën worden geconstateerd, kennelijk onevenredig zijn."