ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO LA PERGOLA

της 20ής Μαρτίου 1997 *

1. Με τα προδικαστικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, το Δικαστήριο καλείται να εξετάσει μια από τις σημαντικότερες πτυχές της ρυθμίσεως που θεσπίστηκε με την οδηγία 83/182/ΕΟΚ (στο εξής: οδηγία) [1] σε σχέση με τις φορολογικές ατέλειες που ισχύουν για την προσωρινή εισαγωγή ορισμένων μεταφορικών μέσων. Το πρόβλημα που υποβάλλεται στην κρίση του Δικαστηρίου είναι το εξής: μπορεί το ίδιο πρόσωπο να προβαίνει στην ατελή προσωρινή εισαγωγή σε ένα κράτος μέλος που δεν είναι το κράτος κατοικίας του περισσοτέρων του ενός αυτοκινήτων οχημάτων για ιδιωτική ή επαγγελματική χρήση; Εκτός από το ερώτημα αυτό υποβάλλονται και ορισμένα άλλα, τα οποία αφορούν το ζήτημα αν συμβιβάζεται με τις αρχές του κοινοτικού δικαίου το σύστημα κυρώσεων που προβλέπει η ρύθμιση για τη μεταφορά της οδηγίας στην ελληνική νομοθεσία [2].

2. Το άρθρο 1 της οδηγίας ορίζει το πεδίο εφαρμογής της και προβλέπει ότι τα κράτη μέλη χορηγούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, κατά την προσωρινή εισαγωγή από άλλο κράτος μέλος *οδικών οχημάτων με κινητήρα*, ατέλεια από τους φόρους κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και όλους τους άλλους φόρους καταναλώσεως και τους φόρους που απαριθμούνται στο παράρτημα της οδηγίας.

3. Το άρθρο 3 προβλέπει τη χορήγηση φορολογικής ατέλειας — για συνεχές ή όχι χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους έξι μήνες ανά δωδεκάμηνο — κατά την προσωρινή εισαγωγή ορισμένων *μεταφορικών μέσων* για ιδιωτική χρήση. Οι προϋποθέσεις για την ατελή αυτή εισαγωγή είναι κατ' ουσίαν τρεις: πρώτον, ο ιδιώτης που εισάγει *τα μεταφορικά μέσα* πρέπει να έχει τη συνήθη κατοικία του σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος της προσωρινής εισαγωγής· δεύτερον, τα *μεταφορικά μέσα* αυτά πρέπει να χρησιμοποιούνται για ιδιωτική χρήση, δηλαδή να μη χρησιμοποιούνται για σκοπούς συναφείς προς την άσκηση αμειβόμενης ή κερδοσκοπικής δραστηριότητας· τρίτον, *τα μεταφορικά μέσα* δεν επιτρέπεται ούτε να μεταβιβάζονται ούτε να εκμισθώνονται εντός του κράτους προσωρινής εισαγωγής ούτε να αποτελούν αντικείμενο χρησιδανείου προς κάτοικο αυτού του κράτους [3].

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — Οδηγία 83/182/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της Κοινότητας στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων (ΕΕ L 105, σ. 59).

2 — Απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993 στην υπόθεση C-9/92, Επιτροπή κατά Ελλάδος (Συλλογή 1993, σ. I-4467). Γενικότερα, κρίνω σκόπιμο να υπενθυμίσω ορισμένες από τις σπουδαιότερες υποθέσεις στις οποίες το Δικαστήριο αντιμετώπισε, άμεσα ή έμμεσα, προβλήματα αφορώντα το καθεστώς της ατελούς προσωρινής εισαγωγής: αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 1980 στην υπόθεση 823/79, Carciati (Συλλογή τόμος 1980/III, σ. 61), της 11ης Δεκεμβρίου 1984 στην υπόθεση 134/83, Abbink (Συλλογή 1984, σ. 4097), της 3ης Οκτωβρίου 1985 στην υπόθεση 249/84, Profant (Συλλογή 1985, σ. 3237), της 6ης Ιουλίου 1988 στην υπόθεση 127/86, Ledoux (Συλλογή 1988, σ. 3741), και της 23ης Απριλίου 1991 στην υπόθεση C-297/89, Ryborg (Συλλογή 1991, σ. I-1943).

3 — Το άρθρο 4, το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη εν προκειμένω, αφορά τη χορήγηση ατέλειας κατά την προσωρινή εισαγωγή *επιβατικών οχημάτων για επαγγελματική χρήση*. Για την ειδική αυτή περίπτωση τίθενται προϋποθέσεις που είναι από πολλές απόψεις ανάλογες προς τις προβλεπόμενες για την εισαγωγή προς ιδιωτική χρήση: ο ιδιώτης εισαγωγέας πρέπει να έχει τη συνήθη κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος και όχι στο κράτος της προσωρινής εισαγωγής· δεν μπορεί να χρησιμοποιεί *το όχημα* εντός του κράτους μέλους προσωρινής εισαγωγής για τη μεταφορά προσώπων αντί αμοιβής ή άλλων υλικών οφελών ούτε για βιομηχανικές ή εμπορικές μεταφορές εμπορευμάτων με ή χωρίς κόμιστρο· *το επιβατικό όχημα* δεν επιτρέπεται να μεταβιβάζεται, να εκμισθώνεται ή να αποτελεί αντικείμενο χρησιδανείου *εντός του κράτους μέλους προσωρινής εισαγωγής*. Η παράγραφος 2 της εν λόγω διατάξεως προβλέπει επιπλέον ότι η ατέλεια για επαγγελματική χρήση χορηγείται για συνεχές ή μη συνεχές χρονικό διάστημα έξι μηνών ανά δωδεκάμηνο.

Τέλος, η οδηγία περιέχει διατάξεις σχετικά με ορισμένες ιδιαίτερες περιπτώσεις προσωρινής εισαγωγής [4] και ορισμένα ειδικά καθεστώτα [5].

4. Τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως μπορούν να συνοψισθούν ως εξής:

Ο Siegfried Klattner (στο εξής επίσης: προσφεύγων), κάτοικος Γερμανίας, διαμένει τακτικά στην Ελλάδα, όπου είναι ιδιοκτήτης δευτερεύουσας κατοικίας.

Στις 27 Νοεμβρίου 1989 ο Klattner, κάνοντας χρήση της προβλεπόμενης από την ελληνική νομοθεσία φορολογικής ατέλειας, εισήγαγε προσωρινά στην Ελλάδα ένα αυτοκίνητο, το οποίο επανεξήγαγε στις 30 Απριλίου 1990. Κατά το ανωτέρω διάστημα ο Klattner είχε επιστρέψει στη Γερμανία, για να υποβληθεί σε θεραπευτική αγωγή που ήταν αναγκαία λόγω αυτοκινητιστικού ατυχήματός του στη Γιουγκοσλαβία. Κατόπιν της περατώσεως της αγωγής αυτής, επέστρεψε στις 14 Απριλίου 1990 στην Ελλάδα οδηγώντας ένα δεύτερο αυτοκίνητο, το οποίο επανεξήχθη στις 16 Ιουλίου 1991 από τον τελωνειακό σταθμό Ευζώνων. Την ίδια ημέρα όμως ο Klattner εμφάνισε το ίδιο όχημα στον τελωνειακό σταθμό Δοϊράνης, προκειμένου να το επανεισαγάγει ατελώς.

5. Κατά τους ελέγχους του διαβατηρίου (ορθότερα: των διαβατηρίων) του Klattner, τους οποίους διενήργησαν επ' ευκαιρία οι ελληνικές τελωνειακές αρχές, διαπιστώθηκαν δύο παραβάσεις της ελληνικής νομοθεσίας με την οποία έχει μεταφερθεί η οδηγία στην ελληνική έννομη τάξη: το εν λόγω όχημα είχε ήδη τύχει ατέλειας και στη συνέχεια είχε κυκλοφορήσει στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα υπερβαίνον το όριο των δεκαπέντε μηνών που προέβλεπε η ελληνική νομοθεσία· κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της 14ης Απριλίου 1990 και της 30ής Απριλίου 1990 κυκλοφορούσαν εντός της ελληνικής επικράτειας δύο οχήματα που είχε εισαγάγει ο Klattner υπό το ίδιο καθεστώς φορολογικής ατέλειας.

6. Η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Δ-1254/141, της 1ης Νοεμβρίου 1984 [6] (στο εξής επίσης: υπουργική απόφαση), ορίζει ότι η χορηγούμενη ατέλεια δεν μπορεί να

4 — Οι ιδιαίτερες αυτές περιπτώσεις απαριθμούνται στο άρθρο 5. Το εν λόγω άρθρο προβλέπει τη χορήγηση της ατέλειας κατά την προσωρινή εισαγωγή *επιβατικών οχημάτων*: α) για απεριόριστο χρονικό διάστημα, σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως *επιβατικού οχήματος* του οποίου η άδεια κυκλοφορίας έχει εκδοθεί στη χώρα της συνήθους κατοικίας του χρήστη, για τη διαδρομή που διανύει τακτικά στο έδαφος άλλου κράτους μέλους για να πάει από την κατοικία του στον τόπο εργασίας του και να επιστρέψει· αντίθετα, η διάρκεια ισχύος της ατέλειας είναι περιορισμένη στην περίπτωση κατά την οποία ο χρήστης είναι φοιτητής και το *επιβατικό όχημα* έχει άδεια κυκλοφορίας του κράτους μέλους της συνήθους κατοικίας του και το οποίο δεν συμπίπτει με το κράτος στο οποίο πραγματοποιεί τις σπουδές του.

5 — Οι διατάξεις που περιέχονται στο άρθρο 9 («ειδικά καθεστώτα») αναγνωρίζουν τη δυνατότητα των κρατών μελών να διατηρούν σε ισχύ ή/και να προβλέπουν ευνοϊκότερες διατάξεις από τις προβλεπόμενες στην οδηγία. Ειδικότερα, προβλέπεται η δυνατότητα των κρατών να επιτρέπουν, κατόπιν αιτήσεως του εισαγωγέα, την προσωρινή εισαγωγή για μακρότερα χρονικά διαστήματα από τα προβλεπόμενα στην κοινοτική ρύθμιση. Ο νομοθέτης πάντως φρόντισε να θέσει ένα σαφέστατο όριο στη διακριτική αυτή ευχέρεια των κρατών μελών: κατά την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, σε καμιά περίπτωση τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εφαρμόζουν, δυνάμει της οδηγίας, φορολογικές ατέλειες στο εσωτερικό της Κοινότητας που να είναι λιγότερο ευνοϊκές από τις ατέλειες που θα χορηγούσαν για τα μεταφορικά μέσα προελεύσεως τρίτης χώρας.

6 — Η απόφαση αυτή τροποποιήθηκε με την απόφαση Δ-247/13, της 1ης Μαρτίου 1988 (*ΦΕΚ* 1951, Β/6-4-88).

υπερβαίνει τους έξι μήνες (άρθρο 4, παράγραφος 2) — συνεχείς ή όχι — ανά δωδεκάμηνο, αλλά μπορεί να παραταθεί για εννέα ακόμη μήνες (να φτάσει δηλαδή συνολικά τους δεκαπέντε μήνες), και απαγορεύει (άρθρο 8, παράγραφος 4) την εκ μέρους προσώπου που έχει ήδη τύχει φορολογικής ατέλειας εισαγωγή δεύτερου μεταφορικού μέσου υπό το καθεστώς της υπουργικής αποφάσεως.

7. Με καταλογιστική πράξη του τελώνη Δοϊράνης, επιβλήθηκαν στη συνέχεια στον προσφεύγοντα, κατ' εφαρμογήν της εθνικής νομοθεσίας, δασμοί, πρόσθετα τέλη και λοιποί φόροι συνολικού ύψους 21 043 856 δρχ., καθώς και τέλη κυκλοφορίας 29 430 δρχ. Πράγματι, στην περίπτωση άλλων παραβάσεων, πέραν της απλής καθυστερήσεως επανεξαγωγής, η προαναφερθείσα ελληνική ρύθμιση (άρθρο 10, παράγραφος 7) προβλέπει διττή κύρωση: πρώτον, καθίστανται αμέσως απαιτητοί οι δασμοί και λοιποί φόροι (ΦΠΑ, φόροι καταναλώσεως, τέλη κυκλοφορίας) που αναλογούν στα μεταφορικά μέσα κατά την ημέρα διαπιστώσεως της παραβάσεως· δεύτερον, επιβάλλεται πρόσθετο τέλος, ίσο με το 100 % των παραπάνω δασμών και λοιπών φόρων [7].

7 — Όσον αφορά τις κυρώσεις, η υπουργική απόφαση περιέχει μια σύνθετη ρύθμιση, την οποία θα ήθελα να υπενθυμίσω για λόγους πληρότητας. Έτσι, το άρθρο 10, παράγραφος 1, προβλέπει, *σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης επανεξαγωγής*, την επιβολή: α) εφάπαξ πρόσθετου τέλους 10 000 δρχ., β) πρόσθετου τέλους, που αποτελεί συνάρτηση του κυλινδρισμού του οχήματος, για κάθε ημέρα κυκλοφορίας εντός της ελληνικής επικρατείας μετά τη λήξη της προς επανεξαγωγή προθεσμίας, γ) των αναλογούντων για την περίοδο αυτή τελών κυκλοφορίας. *Αν κατά την υποβολή της αιτήσεως χορηγήσεως της ατέλειας προσκομίστηκαν ανακριβή στοιχεία στη διοικητική αρχή*, προβλέπεται (άρθρο 10, παράγραφος 5) η καταβολή των πρόσθετων τελών των στοιχείων α' και β' ανωτέρω για κάθε ημέρα παραμονής του οχήματος εντός της ελληνικής επικράτειας μετά την εισαγωγή του. Τέλος, διευκρινίζεται (άρθρο 10, παράγραφος 8) ότι, σε περίπτωση διαπιστώσεως πλειόνων παραβάσεων, τα πρόσθετα τέλη εισπράττονται ωορευτικά.

8. Ο Klattner άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δικαστηρίου, με αίτημα την ακύρωση της καταλογιστικής πράξεως, ισχυριζόμενος κατ' ουσίαν ότι η ελληνική ρύθμιση με την οποία μεταφέρθηκε η οδηγία αντιβαίνει προς τις διατάξεις της οδηγίας, καθόσον: α) περιορίζει τη δυνατότητα χορηγήσεως ατέλειας σε ένα μόνο όχημα ανά άτομο και β) επιβάλλει στον οδηγούντα το όχημα κυρώσεις που είναι δυσανάλογες σε σχέση με τις παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί σε βάρος του.

9. Το εθνικό δικαστήριο, κρίνοντας ότι οι ερμηνευτικές αμφιβολίες που εξέφρασε ο προσφεύγων είναι βάσιμες, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Κατά την προσωρινή εισαγωγή ορισμένων μεταφορικών μέσων για ιδιωτική χρήση στο εσωτερικό της Κοινότητας, κατά την έννοια του άρθρου 3 της οδηγίας 83/182/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, η ατέλεια χορηγείται για ένα μόνον επιβατικό όχημα ή και για πλείονα του ενός; Η ανωτέρω οδηγία εισάγει πράγματι διάκριση για τον αριθμό των επιβατικών οχημάτων που είναι δυνατόν να εισάγονται προσωρινώς με ατέλειες αναλόγως του εάν προορίζονται για ιδιωτική χρήση ή για επαγγελματική χρήση;

2) Θεσπίζεται από την οδηγία αυτή συγκεκριμένη υποχρέωση για τις αρμόδιες ελληνικές αρχές να μην περιορί-

ζουν νομοθετικά την παράλληλη ή ταυτόχρονη προσωρινή εισαγωγή ατελώς περισσοτέρων του ενός επιβατικών οχημάτων για ιδιωτική χρήση από το ίδιο πρόσωπο; Είναι δυνατή η επίκληση των διατάξεων των άρθρων 3 και 9 της ίδιας οδηγίας έναντι της Διοικήσεως ενώπιον εθνικού δικαστηρίου υπό διοικουμένου, προβάλλοντας ότι είναι ασυμβίβαστη προς αυτές ρύθμιση εμπεριεχομένη σε διάταξη νόμου;

3) Συμβιβάζεται με τον σκοπό και τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας πρόβλεψη του εθνικού νομοθέτη ότι, σε περίπτωση παραβάσεως ορισμένων διατάξεων (όπως εκείνης του άρθρου 8, παράγραφος 4, που δεν επιτρέπει την εισαγωγή δεύτερου μεταφορικού μέσου από το ίδιο πρόσωπο) της υπουργικής αποφάσεως που εκδόθηκε για την εναρμόνιση του εσωτερικού δικαίου με τις διατάξεις της οδηγίας, οφείλονται άμεσα οι αναλογούντες δασμοί και λοιποί φόροι, καθώς και ισόποσο πρόσθετο τέλος, στον βαθμό που αποδεδειγμένα πρόκειται για προσωρινή και όχι για οριστική εισαγωγή επιβατικού οχήματος;

4) Είναι σύμφωνη προς την κοινοτική αρχή της αναλογικότητας η πρόβλεψη επιβολής στην προηγούμενη περίπτωση και πρόσθετου τέλους ίσου με το 100 % των αναλογούντων δασμών και λοιπών φόρων, ανεξάρτητα από τον χρόνο παραμονής του δεύτερου επιβατικού οχήματος στην Ελλάδα;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

10. Το πρώτο ερώτημα περιλαμβάνει δύο υποερωτήματα.

Με το πρώτο υποερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν η φορολογική ατέλεια μπορεί να χορηγείται για ένα μόνο επιβατικό όχημα ή και για πλείονα του ενός· αντίθετα, με το δεύτερο υποερώτημα ερωτάται αν η οδηγία εισάγει πράγματι διάκριση, όσον αφορά τον αριθμό των οχημάτων, ανάλογα με το αν τα ατελώς εισαγόμενα οχήματα προορίζονται για ιδιωτική ή για επαγγελματική χρήση.

Θα προχωρήσω στην εξέταση των ερωτημάτων με τη σειρά που έχουν υποβληθεί στο Δικαστήριο.

11. Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, οι απόψεις αυτών που έχουν υποβάλει παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου είναι σαφέστατες.

12. Η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι το άρθρο 3 της οδηγίας έχει την έννοια ότι η ατέλεια χορηγείται για ένα μόνο όχημα, συναφώς δε προβάλλει διάφορα επιχειρήματα.

Το πρώτο επιχείρημα στηρίζεται στο γράμμα της διατάξεως. Κατά την Ελληνική Δημοκρατία, ο νομοθέτης χρησιμοποίησε τον όρο «μεταφορικό μέσο» στον πληθυντικό για να περιλάβει όλα τα μέσα αυτά, ενώ χρησιμοποίησε τον ενικό αριθμό για να διαχωρίσει από το σύνολο των μεταφορικών μέσων «καθεμία ιδιαίτερη κατηγορία επιβατικών οχημάτων τα οποία ανήκουν σε πρόσωπα που τυγχάνουν ειδικής μεταχειρίσεως» [8].

Η Ελληνική Κυβέρνηση επικαλείται, τέλος, λόγους αναγόμενους στην αποφυγή των φορολογικών απατών. Κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, η οδηγία πρέπει να ερμηνεύεται κυρίως λαμβανομένης υπόψη της απαιτήσεως υπάρξεως στις εθνικές νομοθεσίες αντικειμενικών και ελέγξιμων κριτηρίων για την αποφυγή των φορολογικών απατών, απαιτήσεως την οποία έχει αναγνωρίσει ρητά το Δικαστήριο [9].

Η ατελής εισαγωγή δύο οχημάτων επιτρέπεται σε οριακές μόνον περιπτώσεις.

Δεύτερον, η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, αν ο νομοθέτης ήθελε να επιτρέψει σε οποιονδήποτε να εισάγει περισσότερα του ενός οχήματα, θα είχε ορίσει και ένα ανώτατο όριο. Η δυνατότητα εισαγωγής απεριόριστου αριθμού οχημάτων δεν συμβιβάζεται προφανώς με την ιδιωτική ή επαγγελματική χρήση, η οποία αποτελεί, όπως αναφέρθηκε, αναγκαία προϋπόθεση για τη χορήγηση της ατέλειας.

13. Αντίθετα, ο προσφεύγων, με τον οποίο συμφωνεί η Επιτροπή, ισχυρίζεται ότι το άρθρο 3 αναγνωρίζει το δικαίωμα ατελούς εισαγωγής περισσοτέρων του ενός οχημάτων ανηκόντων στο ίδιο πρόσωπο.

Το τρίτο επιχείρημα στηρίζεται, αντίθετα, στους σκοπούς της οδηγίας. Η ρύθμιση της οδηγίας αποτελεί απλώς ένα στάδιο της διαδικασίας εναρμονίσεως των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών και συνεπώς πρέπει κατ' ανάγκη να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι για το δικαίωμα ατελούς εισαγωγής τίθενται ορισμένα συγκεκριμένα όρια.

14. Το πρώτο επιχείρημα που προβάλλεται και στην περίπτωση αυτή στηρίζεται στο γράμμα της διατάξεως. Η υπό κρίση διάταξη χρησιμοποιεί δηλαδή τον πληθυντικό για να προσδιορίσει τα μεταφορικά μέσα για τα οποία ισχύει η ατέλεια [10]. Αν ο νομοθέτης επιθυμούσε να περιορίσει τον αριθμό των αγαθών για τα οποία χορηγείται η ατέλεια, θα είχε διατυπώσει ρητώς την πρόθεσή του σε ορισμένη διάταξη, η οποία όμως δεν υφίσταται. Το συμπέρασμα

8 — Παρατηρήσεις της Ελληνικής Δημοκρατίας, σ. 17 και 18. Στις παρατηρήσεις αυτές παρατίθενται αφενός το άρθρο 3 («ο ιδιώτης που εισάγει *τα αγαθά αυτά*») και το άρθρο 5, παράγραφος 1 («για την προσωρινή εισαγωγή *επιβατικών οχημάτων*») και αφετέρου το άρθρο 4 («ο ιδιώτης που εισάγει *το επιβατικό όχημα*») και το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β' («κατά τη χρησιμοποίηση *ενός επιβατικού οχήματος*»).

9 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Abbink.

10 — Υπενθυμίζεται η διάταξη του άρθρου 3, στοιχείο α', υποστοιχείο ββ', η οποία διευκρινίζει ότι «ο ιδιώτης που εισάγει τα *αγαθά αυτά* πρέπει (...) να χρησιμοποιεί *αυτά τα μεταφορικά μέσα* για ιδιωτική του χρήση».

αυτό είναι άλλωστε σύμφωνο με τον σκοπό της οδηγίας, δηλαδή τη διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων: η ελευθερία αυτή θα παρεμποδιζόταν από τον περιορισμό του αριθμού των οχημάτων που μπορούν να εισάγονται ατελώς [11].

Όσον αφορά το επιχείρημα περί της ανάγκης προλήψεως της φοροδιαφυγής, η Επιτροπή απαντά ότι ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί με άλλα μέσα, χωρίς να περιορίζεται άνευ λόγου, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, η άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας, το οποίο διασφαλίζεται από την οδηγία.

Νομική εκτίμηση

15. Όπως προκύπτει από την πρώτη αιτιολογική σκέψη, η οδηγία θεσπίστηκε με σκοπό την κατάργηση των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των κατοίκων της Κοινότητας στο εσωτερικό της, τα οποία οφείλονται στα φορολογικά καθεστώτα που εφαρμόζονται στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων ιδιωτικής ή επαγγελματικής χρήσεως, στα οποία ακριβώς περιλαμβάνονται τα αυτοκίνητα οχήματα [12]. Εξάλλου, από διάφορες πράξεις της Επιτροπής προκύπτει ότι ο σκοπός του νομοθέτη ήταν η αποφυγή της διπλής φορολογίας και η απλοποίηση των συνοριακών τελωνειακών διατυπώσεων, ώστε να καταργηθούν τα εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των επιβατικών οχημάτων και να επιλυθεί έτσι ένα σημαντικό πρόβλημα που ετίθετο για την κινητικότητα των πολιτών εντός του κοινοτικού χώρου [13].

16. Η οδηγία δεν περιέχει καμία διευκρίνιση σχετικά με τις ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν τα κράτη μέλη για την αποφυγή των φορολογικών απατών. Είναι επομένως σκόπιμο να υπενθυμιστεί το περιεχόμενο της προπαρατεθείσας αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ελλάδος: τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να λαμβάνουν μέτρα ελέγχου [14]. Εξάλλου η Επιτροπή, με την πρόταση τροποποιήσεως της οδηγίας 83/182, δέχθηκε ρητά ότι, λαμβανομένου υπόψη ότι υφίστανται ακόμη μεγάλες διαφορές ως προς τη φορολόγηση των αυτοκινήτων οχημάτων

11 — Προς στήριξη της απόψεως αυτής αναφέρονται π.χ. τα εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία που θα συνεπαγόταν η αναγνώριση ενός ανωτάτου ποσοτικού ορίου εισαγωγής, στην περίπτωση ακινητοποιήσεως ενός οχήματος κατόπιν αυτοκινητιστικού ατυχήματος ή στην περίπτωση κατά την οποία σε μια οικογένεια υπάρχουν περισσότεροι του ενός χρήστες αυτοκινήτων οχημάτων.

12 — Η πρόταση της Επιτροπής της 24ης Οκτωβρίου 1975, έγγραφο COM(75) 527, αναγνώριζε την ανάγκη ρυθμίσεως της εισαγωγής αυτοκινήτων οχημάτων εντός της εσωτερικής αγοράς λόγω του ότι δεν επαρκούσαν, ενόψει των οικονομικών δεδομένων εντός της Κοινότητας, οι διατάξεις των σχετικών διεθνών συμβάσεων: της Συμβάσεως της Νέας Υόρκης της 4ης Ιουνίου 1954 και της Συμβάσεως της Γενεύης της 18ης Μαΐου 1956, για το φορολογικό καθεστώς των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως που χρησιμοποιούνται για διεθνή κυκλοφορία. Τα κείμενα των συμβάσεων περιέχονται στη Συλλογή Συνθηκών του ΟΗΕ, και συγκεκριμένα η μεν πρώτη στον τόμο 282, σ. 249, η δε δεύτερη στον τόμο 339, σ. 3. Για ενδελεχέστερη εξέταση του περιεχομένου των συμβάσεων βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Carciati, σημείο Β, στοιχείο α' (Συλλογή τόμος 1980/III, σ. 64).

13 — Προπαρατεθείσα πρόταση της Επιτροπής της 24ης Οκτωβρίου 1975, σημείο 1· βλ. επίσης την ανακοίνωση της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 1989, σχετική με την προσωρινή εισαγωγή επιβατικών οχημάτων για επαγγελματική και ιδιωτική χρήση [έγγραφο COM(89) 359 τελικό, σημείο 1].

14 — Προπαρατεθείσα απόφαση στην υπόθεση C-9/92, σκέψη 38· βλ. επίσης την προπαρατεθείσα απόφαση Carciati, σκέψη 9.

στα διάφορα κράτη μέλη, η ύπαρξη ορισμένων περιορισμών είναι δικαιολογημένη [15]. Εξάλλου, η ίδια η Επιτροπή έχει αναγνωρίσει, με ανακοίνωση που εξέδωσε στον επίμαχο εν προκειμένω τομέα, την ύπαρξη μιας εξελικτικής διαδικασίας εντός της Κοινότητας, «η οποία οδηγεί στο να παρασχεθεί στον Ευρωπαίο πολίτη το maximum ελευθερίας διακίνησης», αλλά δεν παρέλειψε να προσθέσει ότι η ελευθερία αυτή παρέχεται «στα όρια της αναγκαιότητας» καταπολέμησης της φοροδιαφυγής [16].

17. Το πρόβλημα ακριβώς είναι να εξακριβωθεί αν η ελληνική ρύθμιση με την οποία η φορολογική ατέλεια παρέχεται μόνο για ένα όχημα — και η οποία μπορεί και πρέπει να ενταχθεί στα υπό ευρεία έννοια μέτρα καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής — είναι σύμφωνη προς τους σκοπούς της οδηγίας και τις γενικές αρχές που έχει θέσει η Συνθήκη σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων [17].

18. Εγώ πάντως νομίζω ότι το υπό κρίση ζήτημα δεν μπορεί να επιλυθεί βάσει του γράμματος της οδηγίας. Η διατύπωση του νομοθέτη επιδέχεται τόσο την ερμηνεία που προτείνει η Ελληνική Δημοκρατία όσο και την αντίθετη ερμηνεία που της προσδίδουν η Επιτροπή και ο Klattner. Δεν νομίζω ότι υπάρχουν βαρύνοντες λόγοι για να προτιμηθεί η μία και όχι η άλλη άποψη. Ούτε στα προπαρασκευαστικά έγγραφα ούτε στην πρόταση που υπέβαλε η Επιτροπή για την τροποποίηση της οδηγίας εκφράζεται σαφώς η πρόθεση περιορισμού του δικαιώματος ατελούς εισαγωγής σε ένα μόνον όχημα, ακόμη και όταν ο όρος που εξειδικεύει το μεταφορικό μέσο χρησιμοποιείται στον ενικό [18].

19. Οι αποφάσεις στις οποίες αναφέρθηκα ανωτέρω αποδεικνύουν συνεπώς ότι αλλού πρέπει να αναζητηθεί η απάντηση. Το κοινοτικό συμφέρον που εξυπηρετεί η οδηγία συνίσταται στη διευκόλυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κατοίκων της Κοινότητας και πρέπει να σταθμιστεί *προς* το θεμιτό επίσης συμφέρον του κράτους μέλους, το

15 — Έγγραφο COM(87) 14 τελικό, της 2ας Ιανουαρίου 1987, το οποίο περιέχει την πρόταση τροποποιήσεως της οδηγίας 83/182/ΕΟΚ, σημείο 1· βλ. επίσης το προαναφερθέν έγγραφο COM(89) 359 τελικό, σημείο 1.

16 — Προαναφερθέν έγγραφο COM(89) 359 τελικό, σημείο 1.

17 — Βλ., μολονότι αφορούσε άμεσα το κατά την έκτη οδηγία ισχύον καθεστώς — δεν είχε ακόμη εκδοθεί η οδηγία 83/182 — την προπαρατεθείσα απόφαση Ledoux, στην οποία διευκρινίζεται ότι τα κράτη μέλη, όταν προσδιορίζουν τις προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των οχημάτων που τελούν υπό το τελωνειακό καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, «πρέπει να λαμβάνουν υπόψη, αφενός, τους στόχους της εναρμόνισης στον τομέα του ΦΠΑ, οι οποίοι είναι (...) η επίτευξη της πραγματικής ελευθερώσεως της κυκλοφορίας των προσώπων και των αγαθών (...) και, αφετέρου, τον στόχο που συνίσταται στην πρόληψη της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεως σε περίπτωση προσωρινής εισαγωγής» (σκέψη 10).

18 — Βλ., ως παράδειγμα και μόνο, την προπαρατεθείσα ανακοίνωση της Επιτροπής, στην οποία (σ. 4 έως 6) χρησιμοποιείται αποκλειστικά και μόνον ο ενικός (όπως άλλωστε και στον ίδιο τον τίτλο της Συμβάσεως): έτσι, τα μέλη της οικογένειας του εισαγωγέα μπορούν να χρησιμοποιούν «*το όχημα*»· ο φοιτητής έχει δικαίωμα προσωρινής απαλλαγής για «*το όχημά του*» κατά τη διάρκεια των σπουδών του· αν «*το όχημά του*» είναι ακινητοποιημένο κατά την παραμονή του στην αλλοδαπή, ο κάτοικος κράτους μέλους μπορεί να χρησιμοποιεί κατά το διάστημα της επισκευής επιβατικό αυτοκίνητο ταξινομημένο σε άλλο κράτος μέλος. Εξάλλου, κρίνω σκόπιμο να επισημάνω ότι η αοριστία αυτή επηρεάζει τη διατύπωση των εθνικών εκτελεστικών διατάξεων, για τις οποίες χρησιμοποιήθηκε αυστηρά ως πρότυπο η διατύπωση της κοινοτικής ρυθμίσεως: βλ., π.χ., την ιρλανδική κανονιστική απόφαση European Communities (Exemption from Import charges of certain vehicles etc., temporarily imported) Regulations του 1983 (SIN 422 του 1993, άρθρο 4, σημείο i, και άρθρο 5, σημείο i), το πορτογαλικό Decreto-Ley 129/90 (DDR αριθ. 90 της 18ης Απριλίου 1990, άρθρα 2 και 4). Όσον αφορά ειδικώς την επιβολή ανωτάτου ορίου, βλ. τη γαλλική εκτελεστική ρύθμιση: η απόφαση της 30ής Δεκεμβρίου 1983, που επιγράφεται: 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* (Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Γαλλικής Δημοκρατίας) της 18ης Ιανουαρίου 1985, σ. 634] ορίζει (άρθρο 5, σημείο 1) ότι η ατελής εισαγωγή ισχύει για ένα μόνον όχημα, αλλά προβλέπει συγχρόνως τη δυνατότητα συστάσεως εγγυήσεως, σε περίπτωση εισαγωγής περισσοτέρων του ενός οχημάτων.

οποίο συνίσταται αντίθετα στην πρόληψη των φορολογικών απατών που ενδέχεται να τελεστούν επ' ευκαιρία της ατελούς εισαγωγής. Πώς μπορούν να συμβιβαστούν τα δύο αυτά συμφέροντα;

20. Κατά την εξέταση του ζητήματος αυτού, πρέπει να ληφθεί υπόψη η πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας. Εννοώ δηλαδή ότι το δικαίωμα ατελούς εισαγωγής προβλέπεται σε συνάρτηση με την πλήρη διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας και ότι μπορεί να ασκηθεί στον βαθμό και μόνο που η κοινοτική ρύθμιση εξυπηρετεί συγκεκριμένα το συμφέρον που δικαιολογεί την παροχή του ανωτέρω δικαιώματος. Αποκλείεται βέβαια η άσκησή του πέραν του βαθμού αυτού.

21. Η ελληνική όμως ρύθμιση είναι πράγματι αντίθετη προς τις διατάξεις της οδηγίας, η οποία εξατομικεύει με επαρκή ακρίβεια το δικαίωμα ατελούς εισαγωγής το οποίο καθιερώνει η ίδια. Η αναγνώριση δηλαδή του δικαιώματος ατελούς εισαγωγής δεν είναι απόλυτη αλλά σχετική: το δικαίωμα αυτό *εξαρτάται* όχι μόνον από τις αναφερθείσες ανωτέρω προϋποθέσεις, αλλά και από την ιδιωτική ή επαγγελματική *χρήση* του αυτοκινήτου.

Το πεδίο εφαρμογής της ρυθμίσεως καθορίζεται βάσει της λειτουργικής χρήσεως για την οποία προορίζεται το όχημα. Η Επιτροπή διευκρίνισε, όταν υπέβαλε την πρόταση οδηγίας, ότι η ατελής εισαγωγή θα επιτρεπόταν *υπό τον όρο* ότι το όχημα δεν θα χρησιμοποιούνταν παρά μόνο για ιδιωτική χρήση [19]. Αυτό σημαίνει, κατά την άποψή μου, ότι η αναγνώριση του δικαιώματος εισαγωγής συσχετίστηκε στενά, *ευθύς εξαρχής*, με τη χρήση του εισαγομένου οχήματος.

22. Το στοιχείο αυτό είναι σημαντικό. Η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων είναι το συμφέρον του οποίου η διασφάλιση επιδιώκεται με την υπό κρίση διάταξη και πρέπει να προστατεύεται μέχρι το σημείο εκείνο μέχρι το οποίο ασκείται πράγματι.

23. Αυτή η ερμηνεία της διατάξεως ανταποκρίνεται προς τους σκοπούς που επιδιώκει ο κοινοτικός νομοθέτης. Η Ελληνική Δημοκρατία, προτείνοντας την άλλη ερμηνεία — η οποία θα μπορούσε να διατυπωθεί ως εξής: one man, one car — δεν λαμβάνει υπόψη της, κατά τη γνώμη μου, την ελαστικότητα που είναι αναγκαία για την πλήρη διασφάλιση της θεμελιώδους ελευθερίας την οποία προστατεύει το κοινοτικό δίκαιο.

24. Κατόπιν των ανωτέρω, απομένει να αποσαφηνιστεί μια σημαντική πλευρά της προκειμένης υποθέσεως, προκειμένου να εξακριβωθεί το βάσιμο των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξα ανωτέρω. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Ελληνική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι η ρύθμιση της χώρας αυτής δεν εξαρτάται «από καμία άποψη» από το δικαίωμα κυριότητας επί του οικείου μεταφορικού μέσου και, επομένως, εφαρμόζεται επί *οιουδήποτε* εισάγει προσωρινά (νομίμως, εννοείται) αυτοκίνητο όχημα στην ελληνική επικράτεια.

19 — Προαναφερθέν έγγραφο COM(75) 527 τελικό, σ. 2.

25. Η διευκρίνιση αυτή είναι σκόπιμη. Η ατελής εισαγωγή δεν εξαρτάται από το αν ο κάτοχος είναι κύριος του αυτοκινήτου, άρα δεν περιορίζεται χωρίς λόγο η άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι δεν περιορίζεται αδικαιολόγητα η ελεύθερη κυκλοφορία ως προς ορισμένες άλλες σημαντικές πτυχές της. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί στο σημείο αυτό η περίπτωση του Klattner. Ο Klattner, αφού επέστρεψε στη Γερμανία για να υποβληθεί στη θεραπευτική αγωγή που ήταν αναγκαία λόγω του ατυχήματός του στη Γιουγκοσλαβία, θέλησε να επιστρέψει στην Ελλάδα οδηγώντας το δεύτερο αυτοκίνητό του. Η επιλογή του όμως αυτή, η οποία νομίζω ότι εντάσσεται σαφώς στα δικαιώματα που παρέχει η νομοθεσία σε κάθε κάτοικο, κατέστη, λόγω των διατάξεων της ελληνικής ρυθμίσεως, απαγορευμένη συμπεριφορά, για την οποία του επιβλήθηκαν κυρώσεις.

26. Αλλά ακόμη και αν δεν ληφθούν υπόψη οριακές περιπτώσεις, όπως η περίπτωση του Klattner, οι οποίες νομίζω ότι μπορούν να χαρακτηριστούν ως περιπτώσεις ανωτέρας βίας, δεν μπορώ να δεχτώ τις — πρακτικής φύσεως, θα έλεγα — συνέπειες που έχει η ερμηνεία στην οποία προβαίνει η Ελληνική Κυβέρνηση. Για παράδειγμα, θα ήταν εξαιρετικά δύσκολη η κατάσταση στην οποία θα μπορούσαν να βρεθούν οι κάτοικοι της Κοινότητας που θα αναγκάζονταν να επιστρέψουν στη χώρα τους με άλλο μεταφορικό μέσο και όχι με αυτό που είχαν εισαγάγει προηγουμένως, αν τους απαγορευόταν να επιστρέψουν με το άλλο αυτό όχημα στη χώρα στην οποία κατοικούν κατά το θέρος. Άλλη μια τέτοια δύσκολη κατάσταση θα είχε να αντιμετωπίσει ο μεθοριακός εργαζόμενος του άρθρου 5 της οδηγίας, αν ένα από τα αυτοκίνητά του ακινητοποιούνταν λόγω ατυχήματος ή μηχανικής βλάβης. Εν πάση δε περιπτώσει, ακόμη και αν οι εθνικές ρυθμίσεις επέτρεπαν την αγτελή εισαγωγή στις εξαιρετικές αυτές περιπτώσεις, είναι βέβαιο ότι η χορήγηση ειδικής ατέλειας θα προϋπέθετε τη διεκπεραίωση των γραφειοκρατικών εκείνων διατυπώσεων, στην αποφυγή των οποίων αποσκοπεί η οδηγία, όπως αναφέρεται στο προπαρατεθέν συνοδευτικό κείμενο.

27. Θα ήθελα, τέλος, να διατυπώσω την εξής γενικότερη παρατήρηση: η απαγόρευση που επιβάλλει η ελληνική νομοθεσία είναι κατά μείζονα λόγο αδικαιολόγητη, αν ληφθεί υπόψη ότι η κυριότητα περισσοτέρων του ενός μεταφορικών μέσων αποτελεί, στη σημερινή Ευρώπη, ολοένα και συνηθέστερο φαινόμενο για πολλούς από τους κατοίκους της Κοινότητας (είναι άλλο το ζήτημα αν η τάση αυτή πρέπει να ενθαρρυνθεί ή όχι). Με άλλα λόγια, πιστεύω ότι η ελευθερία την οποία προστατεύει η οδηγία, δηλαδή το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας, περιλαμβάνει επίσης τη δυνατότητα χρησιμοποιήσεως πλειόνων ενδεχομένως αυτοκινήτων, των οποίων ο ενδιαφερόμενος είναι κύριος [20].

28. Εξάλλου, δεν πιστεύω ότι η ελληνική νομοθεσία δικαιολογείται από την ανάγκη αναχαιτίσεως ή προλήψεως του φαινομένου των φορολογικών απατών. Όπως έχει γίνει σαφέστατα δεκτό με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να έχουν την αρμοδιότητα να πατάσσουν τις φορολογικές απάτες, αλλά πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή κατά τρόπο που να συμβιβάζεται μετην ανάγκη πλήρους διασφαλίσεως της ασκήσεως των ελευθεριών που εγγυάται η

20 — Εξάλλου, η καθημερινή πείρα δείχνει ότι τα αυτοκίνητα μπορεί να έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά και συνεπώς να χρησιμοποιούνται για διαφορετικούς σκοπούς. Για παράδειγμα, η χρήση οχημάτων τύπου τζιπ και τύπου spider — τουλάχιστον γενικά, αν ληφθεί υπόψη η εκπληκτική αύξηση κατά τα τελευταία έτη των τζιπ που κυκλοφορούν στις πόλεις και έχουν τρομακτικά ονόματα — μπορεί να εξυπηρετεί διαφόρους σκοπούς. Σε πολλές περιπτώσεις δηλαδή τα αυτοκίνητα πρέπει να θεωρούνται ως αγαθά που, από οικονομική άποψη, δεν είναι αμοιβαίως υποκαταστατά.

Συνθήκη. Υπάρχουν ορισμένα μέσα για τον έλεγχο του αριθμού των εισαγομένων οχημάτων που δεν αντιβαίνουν προς την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κατοίκων της Κοινότητας και τα οποία συνεπώς πρέπει να προτιμώνται έναντι του μέσου που έχει επιλεγεί στην ελληνική έννομη τάξη. Ένα παράδειγμα περιπτώσεως στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι επρόκειτο περί πλήρως νομίμου μέσου είναι η σφράγιση του διαβατηρίου του χρήστη του αυτοκινήτου [21]. Το μέσο αυτό πρέπει να θεωρηθεί αποτελεσματικό: σε τελική ανάλυση, χάρη σ' αυτόν ακριβώς τον έλεγχο κατέστη δυνατή η διαπίστωση της φερομένης ως παράνομης συμπεριφοράς του Klattner.

29. Τέλος, η οδηγία επιβάλλει σαφείς απαγορεύσεις σε αυτόν που εισάγει το όχημα, είτε για προσωπική είτε για επαγγελματική χρήση, απαγορεύσεις που περιορίζουν σημαντικά τη δυνατότητα συνάψεως δικαιοπραξιών, με σκοπό την τέλεση φορολογικής απάτης. Η αυστηρή τήρηση των απαγορεύσεων αυτών εξυπηρετεί την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει εν προκειμένω η Ελληνική Κυβέρνηση. Υπέρ του συμπεράσματος αυτού συνηγορεί και η απόφαση Carciati — η οποία, επιπλέον, αναφερόταν ρητά στις διατάξεις της οδηγίας 83/137, η οποία βρισκόταν τότε στο στάδιο της απλής προτάσεως της Επιτροπής. Με την εν λόγω απόφαση το Δικαστήριο κατέστησε σαφές ότι οι απαγορεύσεις αυτές συνιστούν «αποτελεσματικό μέτρο για να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή και να διασφαλιστεί ότι οι φόροι καταβάλλονται στη χώρα προορισμού των αγαθών» [22].

30. Κατόπιν της ανωτέρω απαντήσεως στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος, προχωρώ στην εξέταση του δεύτερου. Όσον αφορά τον αριθμό των αυτοκινήτων για τα οποία επιτρέπεται η ατελής εισαγωγή, προβαίνει η οδηγία σε διάκριση μεταξύ των οχημάτων που προορίζονται για ιδιωτική χρήση και των άλλων οχημάτων που προορίζονται, αντίθετα, για επαγγελματική;

31. Νομίζω ότι για το ζήτημα αυτό αρκούν λίγες μόνο παρατηρήσεις. Μεταξύ των διατάξεων του άρθρου 3 και των διατάξεων του άρθρου 4 υφίσταται κατ' ουσίαν αντιστοιχία, όσον αφορά τους σκοπούς, τις προϋποθέσεις και τη δομή.

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 ο νομοθέτης ήθελε να παράσχει το δικαίωμα της ατέλειας σε όποιον χρησιμοποιεί το όχημά του κατά τον επαγγελματικό του βίο, όπως ακριβώς το άρθρο 3 παρέχει το δικαίωμα αυτό σε όποιον χρησιμοποιεί το όχημα για ιδιωτικούς σκοπούς. Το προστατευόμενο συμφέρον είναι συνεπώς η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, πρόκειται δηλαδή για το ίδιο συμφέρον, μόνο που το συμφέρον αυτό εξετάζεται υπό το ειδικότερο πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων. Δεύτερον, οι προϋποθέσεις κατοικίας τις οποίες προβλέπει η ρύθμιση για τη χορήγηση της ατέλειας είναι ακριβώς οι ίδιες. Τέλος, ανάλογοι είναι και οι περιορισμοί στη χρήση του οχήματος — απαγόρευση των μεταβιβάσεων, μισθώσεων ή χρησιδανείων προς κατοίκους του κράτους εισαγωγής — τους οποίους επιβάλλει

21 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδος, σκέψεις 37 και 39.

22 — Προπαρατεθείσα απόφαση Carciati, σκέψη 10.

η οδηγία στον εισάγοντα το όχημα για επαγγελματικούς σκοπούς [23].

Κατόπιν της ανωτέρω διευκρινίσεως, η λύση που επελέγη σε σχέση με τα οχήματα που προορίζονται για ιδιωτική χρήση δεν μπορεί να μην ισχύει και για τα άλλα οχήματα, που προορίζονται για επαγγελματική χρήση.

33. Δεν νομίζω ότι χρειάζεται να ασχοληθώ ιδιαίτερα με το ζήτημα που τίθεται με το πρώτο σκέλος του ερωτήματος, καθόσον θεωρώ ότι καλύφθηκε πλήρως από τις προτάσεις που ανέπτυξα ανωτέρω σε σχέση με το περιεχόμενο των διατάξεων της οδηγίας. Αρκεί συνεπώς να επαναλάβω ότι η υπό εξέταση κοινοτική ρύθμιση απαγορεύει τον περιορισμό του δικαιώματος ατελούς εισαγωγής σε ένα μόνον όχημα ανά άτομο.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

32. Το δεύτερο ερώτημα του δικαστηρίου της Θεσσαλονίκης έχει επίσης δύο σκέλη.

Πρώτον, το Δικαστήριο ερωτάται κατά πόσον η οδηγία θεσπίζει συγκεκριμένη υποχρέωση των ελληνικών αρχών να μην περιορίζουν τον αριθμό των οχημάτων που μπορούν να εισάγονται ατελώς.

34. Νομίζω ότι ούτε το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος παρουσιάζει ιδιαίτερα προβλήματα [24]. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου επί του ζητήματος της απευθείας εφαρμογής, οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται άμεσα τις διατάξεις των οδηγιών, οσάκις το περιεχόμενό τους είναι επαρκώς σαφές και ακριβές και δεν υπόκειται σε αιρέσεις [25].

Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο κατά πόσον οι διατάξεις των άρθρων 3 και 9 της οδηγίας έχουν άμεσα αποτελέσματα.

Με το άρθρο 3 της οδηγίας διαμορφώνεται όμως ένα γνήσιο και αυτοτελές δικαίωμα ατελούς εισαγωγής. Το περιεχόμενο της κοινοτικής διατάξεως είναι σαφές, επακριβές και δεν υπόκειται σε αιρέσεις, άρα ο ιδιώτης που πληροί τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις μπορεί να το επικαλεστεί άμεσα.

23 — Όπως διευκρινίζει η Επιτροπή, από την προσεκτικότερη εξέταση των διατάξεων προκύπτει ότι οι περιορισμοί στη χρήση του οχήματος είναι αυστηρότεροι στην περίπτωση εισαγωγής οχήματος για επαγγελματική χρήση. Πράγματι, τα οχήματα αυτά, αντίθετα από ό,τι συμβαίνει με τα εισαγόμενα για ιδιωτική χρήση οχήματα, δεν μπορούν να χρησιδανείζονται ούτε σε πρόσωπα που δεν έχουν την κατοικία τους στο κράτος εισαγωγής· βλ. άρθρο 3, στοιχείο β': «ούτε και να αποτελέσουν αντικείμενο χρησιδανείου προς κάτοικο αυτού του κράτους μέλους» και άρθρο 4, στοιχείο β': «το επιβατικό όχημα δεν μπορεί (...) να αποτελεί αντικείμενο χρησιδανείου στο κράτος μέλος της προσωρινής εισαγωγής».

24 — Όλοι όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις συμφωνούν ότι το άρθρο 3 της οδηγίας έχει απευθείας εφαρμογή. Η Επιτροπή πάντως, αντίθετα από τους άλλους διαδίκους, θεωρεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεν έχει απευθείας εφαρμογή, καθόσον παρέχει ορισμένη ευχέρεια στα κράτη μέλη.

25 — Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982 στην υπόθεση 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 25).

35. Σε σχέση πάντως με το άρθρο 9 — και επί του σημείου αυτού συμφωνώ επίσης με την Επιτροπή — δεν ισχύει η ίδια ακριβώς συλλογιστική. Η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού παρέχει στα κράτη μέλη τρεις δυνατότητες: «να διατηρούν ή/και να προβλέπουν ευνοϊκότερες διατάξεις από αυτές που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία»· «να επιτρέπουν (...) την προσωρινή εισαγωγή για μεγαλύτερη χρονική περίοδο»· «να επιτρέπουν την εκ νέου μίσθωση, σε κάτοικο του κράτους μέλους εισαγωγής, των επιβατικών οχημάτων (...) προκειμένου να επανεξαχθούν». Οι δυνατότητες αυτές παρέχονται ρητά στα κράτη μέλη, από το κείμενο δε της οδηγίας δεν συνάγονται δικαιώματα που θα μπορούσαν να επικαλούνται άμεσα οι ιδιώτες. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι οι ιδιώτες έχουν προσδοκία δικαιώματος, η οποία θα μπορούσε να μετασχηματιστεί σε δικαίωμα μόνον εφόσον το οικείο κράτος μέλος έχει αναγνωρίσει την ύπαρξη τέτοιας προσδοκίας με τις διατάξεις που έχει εκδώσει προς εφαρμογή της οδηγίας.

36. Διαφορετική είναι η περίπτωση του κανόνα που τίθεται με την παράγραφο 2 του άρθρου 9, ο οποίος απαγορεύει ρητά στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν φορολογικές ατέλειες λιγότερο ευνοϊκές από τις ατέλειες που χορηγούν για τα μεταφορικά μέσα προελεύσεως τρίτης χώρας. Η τελευταία αυτή διάταξη πρέπει όντως να θεωρηθεί ότι έχει απευθείας εφαρμογή υπό την έννοια της προπαρατεθείσας νομολογίας.

Επί του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος

37. Με τα δύο τελευταία ερωτήματα το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο το ζήτημα της νομιμότητας των κυρώσεων που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 7, της ελληνικής ρυθμίσεως για τις άλλες παραβάσεις, πλην της επανεξαγωγής του οχήματος μετά τη λήξη της προθεσμίας παραμονής του. Τα ειδικότερα σημεία που πρέπει να εξεταστούν είναι τα εξής: α) η νομιμότητα της επιβολής των διαφόρων στοιχείων που συναπαρτίζουν τη χρηματική ποινή, β) η απορρέουσα από τις προβλεπόμενες κυρώσεις εξομοίωση της ρυθμίσεως περί προσωρινής εισαγωγής προς οριστική εισαγωγή και γ) το ζήτημα κατά πόσον το προβλεπόμενο από την επίμαχη διάταξη πρόσθετο τέλος ύψους 100 % συμβιβάζεται με την αρχή της αναλογικότητας που έχει διαμορφωθεί στην κοινοτική έννομη τάξη. Από προσεκτικότερη εξέταση των ερωτημάτων προκύπτει ότι με τα ερωτήματα β' και γ' το Δικαστήριο καλείται να κρίνει κατά πόσον είναι εύλογη η διάταξη περί επιβολής των κυρώσεων, καθόσον εξομοιώνει δύο διαφορετικές καταστάσεις, την παράνομη προσωρινή εισαγωγή και την οριστική εισαγωγή, και, γενικότερα, κατά πόσον η διάταξη αυτή είναι ανάλογη προς την διαπραττόμενη παράβαση.

38. Πριν προχωρήσω στην εξέταση της ουσίας του ζητήματος, ενδείκνυται να υπενθυμίσω, πρώτον, τις γενικές αρχές που έχει καθιερώσει το Δικαστήριο ως προς τις κυρώσεις και, δεύτερον, τα στοιχεία που συναποτελούν τη διοικητική κύρωση που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 7, της ελληνικής ρυθμίσεως.

39. Πρώτον, όπως υπενθύμισε το Δικαστήριο, «ελλείψει εναρμονίσεως της κοινοτικής νομοθεσίας στον τομέα των τελωνειακών παραβάσεων, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες [26]». Η επιβολή κυρώσεων στον τελωνειακό τομέα εμπίπτει συνεπώς, *εντός ορισμένων ορίων*, στην αρμοδιότητα των

26 — Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1992 στην υπόθεση C-210/91, Επιτροπή κατά Ελλάδος (Συλλογή 1992, σ. I-6735, σκέψη 19).

κρατών μελών [27]. Η αρμοδιότητα αυτή έχει εξάλλου αναγνωριστεί, στον ειδικότερο τομέα που αποτελεί το αντικείμενο της προκειμένης υποθέσεως, με την προπαρατεθείσα απόφαση Carciati, στην οποία διευκρινίζεται ότι «τα κράτη μέλη διατηρούν (...) ευρεία εξουσία παρεμβάσεως σε θέματα προσωρινής εισαγωγής, ακριβώς προς τον σκοπό να εμποδίσουν τη φοροδιαφυγή [28]».

Τα *όρια* στα οποία αναφέρεται η νομολογία έχουν καθοριστεί με διάφορες αποφάσεις που έχει εκδώσει το Δικαστήριο σχετικά με την έκταση την οποία μπορεί και πρέπει να έχει η εξουσία των κρατών μελών να επιβάλλουν κυρώσεις και ποινές [29]. Όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη πρέπει, κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής, όχι μόνο να τηρούν τις αρχές της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ των παραβάσεων της κοινοτικής νομοθεσίας και των παραβάσεων των ανάλογων ρυθμίσεων του εσωτερικού δικαίου, αλλ' επιπλέον δεν μπορούν να επιβάλλουν καμία κύρωση που να προσκρούει στις γενικές αρχές περί καταλληλότητας, αποτελεσματικότητας και αναλογικότητας της κυρώσεως και να δημιουργεί εμπόδια στις προβλεπόμενες από τη Συνθήκη ελευθερίες, ειδικότερα δε στην ελευθερία κυκλοφορίας των προσώπων [30]: οι κυρώσεις πρέπει να είναι κατάλληλες και απαραίτητες για την επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου [31].

40. Η υπό κρίση διάταξη περί επιβολής κυρώσεων, όπως διευκρινίστηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, συνδέεται προς τις διατάξεις του άρθρου 8, και μάλιστα προς όλες τις διατάξεις του άρθρου αυτού πλην της παραγράφου 1, η οποία προβλέπει την υποχρέωση επανεξαγωγής του οχήματος κατά την ημερομηνία λήξεως του χρονικού διαστήματος της ατέλειας.

Η παράβαση των ανωτέρω διατάξεων έχει δύο συνέπειες. Η πρώτη συνέπεια είναι ότι καθίστανται αμέσως απαιτητοί οι οφειλόμενοι δασμοί και λοιποί φόροι· η δεύτερη συνέπεια είναι ένα πρόσθετο τέλος ίσο με το 100 % του συνόλου των ανωτέρω δασμών και φόρων. Μεταξύ των δύο αυτών νομικών συνεπειών της παραβάσεως υφίσταται πάντως μια ποιοτική διαφορά: η πρώτη εμφανίζεται ως επανορθωτική (ή αντισταθμιστική) κύρωση, η οποία δηλαδή αποβλέπει στην επαναφορά μιας καταστάσεως ουσιαστικής νομιμότητας μέσω της αποκαταστάσεως ενός συμφέροντος — εν προκειμένω, του συμφέροντος του Δημοσίου να πραγματοποιεί φορολογικά έσοδα — το οποίο εθίγη από τη συμπεριφορά του φορολογουμένου· αντίθετα, η δεύτερη συνέπεια έχει τον χαρακτήρα διοικητικής κυρώσεως υπό στενή έννοια: δηλαδή κυρώσεως που έχει, θα μπορούσαμε να πούμε, χαρακτήρα «ποινής» και μόνον, εφόσον σκοπός της δεν είναι η προστασία ή αποκατάσταση ουσιαστικών συμφερόντων που έχουν θιγεί από την παράβαση [32]. Ειδικότερα, αυτή η δεύτερη κύρωση πρέπει να υπαχθεί στην κατηγορία των αναλογικών

27 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988 στην υπόθεση 299/86, Drexl (Συλλογή 1988, σ. 1213, σκέψη 17).

28 — Προπαρατεθείσα απόφαση Carciati, σκέψη 9.

29 — Αποφάσεις της 11ης Νοεμβρίου 1981 στην υπόθεση 203/80, Casati (Συλλογή 1981, σ. 2595, σκέψη 27), και της 31ης Ιανουαρίου 1984 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 286/82 και 26/83, Luisi και Carbone (Συλλογή 1984, σ. 377).

30 — Απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 1991 στην υπόθεση C-7/90, Vandevenne (Συλλογή 1991, σ. I-4371), προπαρατεθείσα απόφαση Drexl (σκέψη 18) και απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 1989 στην υπόθεση 265/88, Messner (Συλλογή 1989, σ. 4209, σκέψη 14).

31 — Βλ., ως τελευταία απόφαση, την απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1997 στην υπόθεση C-29/95, Pastoors (Συλλογή 1997, σ. I-285, σκέψη 24). Από την άποψη αυτή κρίνω επίσης αναγκαίο να υπενθυμίσω ότι, σύμφωνα με όσα ανέφερε η Επιτροπή στο προπαρατεθέν έγγραφο COM(87) 14 τελικό, το άρθρο 11, παράγραφος 3, έπρεπε να τροποποιηθεί με την προσθήκη σαφούς αναφοράς στην ανάγκη συμφωνίας των προβλεπομένων από την εθνική νομοθεσία κυρώσεων προς την αρχή της αναλογικότητας. Η ίδια η Επιτροπή συσχέτιζε την προσθήκη αυτή με την απόφαση Carciati (βλ. σ. 10, 11 και 14 του προαναφερθέντος εγγράφου).

32 — Πρόκειται συνεπώς για «ποινή υπό τεχνική έννοια», σύμφωνα με τον ορισμό που έχει δώσει ο V. Zanobini: *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, σ. 2.

κυρώσεων. Πράγματι, ο νομοθέτης καθόρισε τον πολλαπλασιαστή (100 %), προβλέποντας ταυτόχρονα ότι το ύψος του πολλαπλασιαστέου θα καθορίζεται ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υποθέσεως [33].

Επί της εκτιμήσεως των κατ' ιδίαν στοιχείων της κυρώσεως

41. Όπως συνάγεται από τα λεχθέντα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το άρθρο 10, παράγραφος 7, αποτελεί τη διάταξη βάσει της οποίας η ελληνική διοίκηση εξέδωσε την καταλογιστική πράξη σε βάρος του Klattner. Η διάταξη αυτή αναφέρει σαφώς τα διάφορα στοιχεία που συναποτελούν την κύρωση, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι δασμοί. Όμως, μόνο για τα μεταφορικά μέσα εξωκοινοτικής προελεύσεως εξακολουθούν να οφείλονται δασμοί κατά την εισαγωγή τους στην ελληνική επικράτεια. Αντίθετα, όπως ρητά προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της Συνθήκης, απαγορεύεται η επιβολή δασμών στα μεταφορικά μέσα κοινοτικής προελεύσεως. Εξάλλου, όπως ορθά παρατηρεί η Επιτροπή, ακόμη και για τα εξωκοινοτικής προελεύσεως μεταφορικά μέσα προβλέπεται ειδική ρύθμιση για τις περιπτώσεις προσωρινής εισαγωγής, σύμφωνα με τις σχετικές διεθνείς συμβάσεις [34].

42. Η διάταξη στην οποία στηρίζεται η επιβολή της κυρώσεως εν προκειμένω προσκρούει συνεπώς σε μια σαφέστατη απαγόρευση του κοινοτικού δικαίου. Συγκεκριμένα, τα αυτοκίνητα οχήματα κοινοτικής προελεύσεως δεν υπόκεινται στην καταβολή δασμών. Κατά συνέπεια, η κύρωση που υπολογίστηκε επί των δασμών αυτών είναι παράνομη [35] και πολύ μικρή σημασία έχει αν το ύψος της είναι, όπως τόνισε ο εκπρόσωπος της Ελληνικής Κυβερνήσεως στην επ' ακροατηρίου συζήτηση, μικρότερο σε σχέση με τα άλλα στοιχεία από τα οποία συνίσταται η όλη κύρωση.

Επί της εξομοιώσεως προσωρινής και οριστικής εισαγωγής

43. Το δεύτερο πρόβλημα που πρέπει να εξετάσουμε αφορά τη νομιμότητα της κατ' ουσίαν εξομοιώσεως προσωρινής και οριστικής εισαγωγής, στην οποία προβαίνει η υπό κρίση διάταξη. Συνέπεια δηλαδή των προβλεπόμενων στο άρθρο 10, παράγραφος 7, κυρώσεων είναι να καθίστανται αυτόματα απαιτητές οι φορολογικές επιβαρύνσεις για τις οποίες χορηγείται η απαλλαγή σύμφωνα με το άρθρο 1 της οδηγίας, δηλαδή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, τα τέλη κυκλοφορίας και οι φόροι καταναλώσεως. Το αποτέλεσμα ουσιαστικά είναι ότι,

33 — Πέρα από την κατηγορία των αναλογικών διοικητικών κυρώσεων, υπάρχει η κατηγορία των διοικητικών κυρώσεων για τις οποίες προβλέπεται ένα κατώτατο και ένα ανώτατο όριο και η κατηγορία των χρηματικών ποινών σταθερού ποσού. Όσον αφορά τη θεωρητική ανάλυση του θεσμού, βλ. C. E. Palicro και A. Travi: *Sanzioni amministrative*, στο *EdD*, Μιλάνο, σ. 345.

34 — Βλ. τον κανονισμό (ΕΟΚ) 1855/89 του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 1989, για το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής των μεταφορικών μέσων (ΕΕ L 186, σ. 8).

35 — Το συμπέρασμα αυτό εξάλλου συνάγεται, κατά τη γνώμη μου, από το γεγονός επίσης ότι η προβλέπουσα την κύρωση διάταξη έχει εν μέρει αντισταθμιστική λειτουργία. Δεν νομίζω ότι είναι θεμιτό να χρησιμοποιηθεί ο μηχανισμός αντιδράσεως, τον οποίο κινεί η νομοθεσία σε περίπτωση παράνομης συμπεριφοράς, για να επιβληθεί η καταβολή δασμών για τα οχήματα αυτά. Η συλλογιστική αυτή βασίζεται στο περιεχόμενο της αποφάσεως Watson και Belmann, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι ένα μέτρο απελάσεως προσώπων που προστατεύονταν από το κοινοτικό δίκαιο ήταν ασυμβίβαστο προς την κοινοτική ρύθμιση, «δεδομένου ότι αποτελεί άρνηση αυτού τούτου του δικαιώματος που παρέχει και εξασφαλίζει η Συνθήκη»: απόφαση της 7ης Ιουλίου 1976 στην υπόθεση 118/75 (Συλλογή τόμος 1976, σ. 425, σκέψεις 20 και 21).

όσον αφορά την επιβολή των κυρώσεων, η παράβαση που συνίσταται σε παράνομη προσωρινή εισαγωγή — εφόσον το παράνομο οφείλεται σε άλλους λόγους και όχι στην απλή καθυστέρηση της επανεξαγωγής — εξομοιώνεται προς οριστική εισαγωγή.

Ανταποκρίνεται η εξομοίωση αυτή στα κριτήρια της λογικής, βάσει των οποίων η εθνική αρχή πρέπει να επιλέγει τις κυρώσεις και να εκτιμά αν οι κυρώσεις αυτές είναι οι ενδεδειγμένες σε σχέση με την τελεσθείσα παράβαση;

44. Η Ελληνική Δημοκρατία, επειδή φρονεί ότι ο καθορισμός των παραβάσεων και η επιλογή των σχετικών κυρώσεων υπάγονται στην αποκλειστική δικαιοδοσία των κρατών μελών, δεν θεωρεί αναγκαία καμία ουσιαστική διάκριση μεταξύ του συστήματος των κυρώσεων που προβλέπονται για τις παραβάσεις της ρυθμίσεως περί προσωρινής εισαγωγής και του συστήματος των κυρώσεων που προβλέπονται για τις οριστικές εισαγωγές.

45. Κατά τον Klattner, η προκειμένη εξομοίωση της προσωρινής εισαγωγής προς οριστική έχει ουσιαστικά ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολογία του οχήματος, πρώτα στη χώρα προελεύσεώς του και στη συνέχεια στην Ελλάδα.

46. Κατά τη γνώμη μου, η εξομοίωση αυτή θα μπορούσε να είναι νόμιμη μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η παράβαση της ρυθμίσεως περί προσωρινής εισαγωγής είναι τόσο σοβαρή και προφανής, ώστε να αποδεικνύεται ότι ο ενδιαφερόμενος επιδίωκε την οριστική εισαγωγή του οχήματος. Στην περίπτωση αυτή η εξομοίωση προσωρινής και οριστικής εξαγωγής ανταποκρίνεται στο κριτήριο περί καταλληλότητας της κυρώσεως: το αντισταθμιστικό στοιχείο δηλαδή θα εξυπηρετεί την επανόρθωση του προσβληθέντος συμφέροντος της διοικήσεως, ενώ το πρόσθετο τέλος θα εξυπηρετεί τον σκοπό αποτροπής περαιτέρω παραβάσεων, καθόσον το πρόσθετο αυτό τέλος έχει πολύ περισσότερο τον χαρακτήρα ποινής.

47. Η περίπτωση όμως την οποία ανέφερα αποτελεί, προφανώς, ακραία περίπτωση. Κατ' αρχήν πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υπό κρίση εξομοίωση δεν είναι νόμιμη. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Με την πρόσφατη απόφαση στην υπόθεση Σκαναβή, διευκρινίστηκε ότι «η εξομοίωση του προσώπου που παρέλειψε να προβεί στην αντικατάσταση της αδείας με πρόσωπο που οδηγεί χωρίς άδεια, η οποία συνεπάγεται την επιβολή ποινικών κυρώσεων, έστω και χρηματικής φύσεως (...), θα ήταν επίσης δυσανάλογη προς τη βαρύτητα της εν λόγω παραβάσεως, λαμβανομένων υπόψη των συνεπειών της» [36].

48. Η ελληνική ρύθμιση όμως καταλήγει σε δυσανάλογα αποτελέσματα (τα οποία επικρίνει πάντοτε το Δικαστήριο), καθόσον επιβάλλει ως κύρωση την εφαρμογή των διατάξεων περί οριστικής εισαγωγής ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες δεν υπάρχει αμφιβολία ότι πρόκειται για προσωρινή εισαγωγή, δηλαδή υπάγει στο ίδιο καθεστώς καταστάσεις που δεν μπορούν να συγκριθούν μεταξύ τους [37].

36 — Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996 στην υπόθεση C-193/94 (Συλλογή 1996, σ. I-929, σκέψη 37).

37 — Προπαρατεθείσα απόφαση Drexl.

49. Εξάλλου, το Δικαστήριο, με την απόφαση Ledoux, διευκρίνισε ότι η εισαγωγή πρέπει να χαρακτηρίζεται προσωρινή, όταν από τα πραγματικά περιστατικά συνάγεται ότι το αγαθό πρόκειται να επανεξαχθεί και δεν υπάρχει καμία ένδειξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής [38]. Στην υπόθεση Profant το Δικαστήριο δέχτηκε, κατ' αναλογία, ότι ο χαρακτηρισμός της εισαγωγής ως οριστικής ή προσωρινής εξαρτάται από την κατοικία του ενδιαφερομένου και ότι η εισαγωγή πρέπει να χαρακτηρίζεται οριστική στην περίπτωση κατά την οποία ο ενδιαφερόμενος εγκαθίσταται στο κράτος μέλος υποδοχής κατά τρόπο ο οποίος υποδηλώνει την πρόθεσή του να μην επιστρέψει στο κράτος μέλος καταγωγής [39]. Θα ήθελα όμως να προσθέσω κάτι ακόμη. Μεταξύ των τροποποιήσεων του περιεχομένου της οδηγίας, τις οποίες πρότεινε η Επιτροπή, καταλέγεται η προσθήκη ενός νέου άρθρου 11, κατά την παράγραφο 1 του οποίου τα κράτη μέλη δεν θα μπορούν, όσον αφορά την επιβολή κυρώσεων, να θεωρούν τις παράτυπες προσωρινές εισαγωγές ως οριστικές: εν πάση περιπτώσει, θα πρέπει να δίδεται στον πολίτη η δυνατότητα να αποδείξει ότι έχει ενεργήσει με καλή πίστη [40].

Κατά συνέπεια, τόσο από τη νομολογία όσο και από τις προτάσεις τροποποιήσεως της οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι δεν επιτρέπεται η εξομοίωση προσωρινής και οριστικής εισαγωγής κατ' εφαρμογή ενός αυτόματου και ανελαστικού κριτηρίου όπως είναι το προβλεπόμενο από την ελληνική νομοθεσία. Ο εθνικός νομοθέτης πρέπει να επιτρέπει την κατά περίπτωση εξέταση της πραγματικής προθέσεως του εισαγωγέα.

38 — Προπαρατεθείσα απόφαση Ledoux, σκέψη 15.

39 — Προπαρατεθείσα απόφαση Profant, σκέψη 27.

40 — Βλ. προαναφερθέν έγγραφο της Επιτροπής COM(87) 14 τελικό, σ. 10 και 17.

Επί της αρχής της αναλογικότητας

50. Ας έλθουμε τώρα στο τέταρτο ερώτημα του δικαστηρίου της Θεσσαλονίκης: το Δικαστήριο καλείται να κρίνει αν το πρόσθετο τέλος, ύψους 100 %, το οποίο προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 7, της ελληνικής ρυθμίσεως, είναι σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας.

51. Οι εκτιμήσεις των διαδίκων διαφέρουν όχι μόνον ως προς τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγουν, αλλά και ως προς τα νομικά επιχειρήματα που αναπτύσσουν.

Κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, η υποχρέωση καταβολής πρόσθετου τέλους ίσου με τους αναλογούντες δασμούς και λοιπούς φόρους σε περίπτωση παραβάσεως της εθνικής νομοθεσίας περί ατελούς εισαγωγής μεταφορικών μέσων, ανεξάρτητα από το χρονικό διάστημα για το οποίο εισήχθη το σχετικό μέσο μεταφοράς, δεν αντιβαίνει προς την αρχή της αναλογικότητας. Κατά την Κυβέρνηση αυτή, η κύρωση προσιδιάζει προς τον χαρακτήρα της παραβάσεως για την οποία επιβάλλεται και είναι επιβεβλημένη για τη διασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της αγοράς και για την αποτροπή των κινδύνων καταστρατηγήσεως της νομοθεσίας.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται αντίθετα ότι το πρόσθετο τέλος που του επιβλήθηκε λόγω της μικρής υπερβάσεως (κατά δεκαέξι ημέρες) του χρόνου της ατέλειας ισούται προς το πρόσθετο τέλος που επιβάλλεται σε περίπτωση λαθρεμπορίας και είναι συνεπώς

δυσανάλογο προς την τελεσθείσα παράβαση [41].

52. Η άποψη της Επιτροπής είναι ριζικά διαφορετική. Ένα πρόσθετο τέλος με συντελεστή 100 % δεν είναι, *αυτό καθεαυτό*, αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας. Το πρόσθετο αυτό τέλος όμως προσκρούει στην αρχή αυτή, αν η μέθοδος υπολογισμού της κυρώσεως — εν προκειμένω, ο συντελεστής που εφαρμόζεται επί της βάσεως επιβολής του φόρου — έχει ως συνέπεια τη διαφορετική μεταχείριση των εισαγομένων οχημάτων έναντι των οχημάτων της εγχώριας αγοράς. Κατά την Επιτροπή, τούτο συμβαίνει πράγματι εν προκειμένω. Οι φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν για τα ελληνικά μεταχειρισμένα αυτοκίνητα διαφέρουν σημαντικά από τους ισχύοντες για τα αλλοδαπά. Κατά συνέπεια, το ύψος του προβλεπόμενου από την ελληνική νομοθεσία πρόσθετου τέλους παρουσιάζει μεγάλες διακυμάνσεις, ανάλογα με το είδος του αυτοκινήτου. Εκτός αυτού, η επιβολή πρόσθετου τέλους με συντελεστή 100 %, στις περιπτώσεις στις οποίες ο προκύπτων φόρος είναι υψηλός, καταλήγει κατά κανόνα — όπως άλλωστε αποδεικνύεται εν προκειμένω — στην κατάσχεση του οχήματος: η λύση αυτή αντιβαίνει σαφώς προς το περιεχόμενο της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Drexl [42].

Νομική εκτίμηση

53. Πριν εξετάσω την ουσία του ερωτήματος, θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι το πρόβλημα στο οποίο αναφέρεται η Επιτροπή έχει υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου στο πλαίσιο άλλης υποθέσεως (C-375/95 [43]), η οποία αφορά την ύπαρξη διακρίσεως στη φορολογική αντιμετώπιση των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων εντός της ελληνικής αγοράς, ανάλογα με το αν τα οχήματα αυτά έχουν εισαχθεί ή είναι εγχώρια: κατά την Επιτροπή, η δεύτερη κατηγορία αντιμετωπίζεται ευνοϊκότερα από την πρώτη. Φρονώ ότι δεν χρειάζεται να εξετάσουμε αυτό το ζήτημα εδώ. Επιφυλάσσομαι να αναπτύξω τις προτάσεις μου στο πλαίσιο της άλλης αυτής δίκης.

54. Ας έλθουμε λοιπόν στην εξέταση του ερωτήματος, όπως έχει διατυπωθεί από το αιτούν δικαστήριο, δηλαδή με ρητή αναφορά στο ζήτημα αν το προβλεπόμενο από το άρθρο 10, παράγραφος 7, πρόσθετο τέλος με συντελεστή 100 % συμβιβάζεται με την αρχή της αναλογικότητας.

55. Τι στοιχεία προκύπτουν από τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου;

Στην απόφαση Drexl, κατόπιν συγκρίσεως των κυρώσεων που προέβλεπε η ιταλική ρύθμιση για τις παραβάσεις των διατάξεων περί ΦΠΑ σχετικά με τις εσωτερικές συναλλαγές και για τις παραβάσεις των διατάξεων περί εισαγωγών, έγινε δεκτό ότι, μολονότι οι δύο αυτές κατηγορίες παραβάσεων διαφέρουν σε πολλά σημεία, οι διαφορές αυτές δεν δικαιολογούσαν προφανείς δυσαναλογίες στην αυστηρότητα των προβλεπομένων κυρώσεων [44].

41 — Από την άποψη αυτή νομίζω ότι είναι αναγκαίο να καταδείξω για ποιο λόγο οι παρατηρήσεις του Klattner στηρίζονται σε εσφαλμένη βάση: στο ότι δηλαδή η κύρωση επιβλήθηκε λόγω υπερβάσεως κατά δεκαέξι ημέρες της ημερομηνίας λήξεως του χρόνου ατέλειας. Ο ισχυρισμός αυτός όμως είναι ανακριβής, καθόσον, όπως διευκρινίστηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ελληνική Κυβέρνηση επέβαλε την κύρωση αποκλειστικά βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 7, το οποίο, όπως έχω ήδη αναφέρει, αφορά τις άλλες παραβάσεις και όχι την εκπρόθεσμη επανεξαγωγή, η οποία αντίθετα αποτελεί το αντικείμενο των διατάξεων του άρθρου 10, παράγραφος 1.

42 — Όπ.π.

43 — Υπόθεση Επιτροπή κατά Ελλάδος: η προσφυγή ασκήθηκε στις 10 Νοεμβρίου 1995.

44 — Προπαρατεθείσα απόφαση Drexl, σκέψη 23· βλ., επίσης, την απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993 στην υπόθεση C-276/91, Επιτροπή κατά Γαλλίας (στο εξής: Patron) (Συλλογή 1993, σ. I-4413). Αντικείμενο και της τελευταίας αυτής υποθέσεως ήταν το σύστημα κυρώσεων που προέβλεπε η γαλλική νομοθεσία αφενός για τις παραβάσεις των διατάξεων περί ΦΠΑ για τις πραγματοποιούμενες στο εσωτερικό της χώρας συναλλαγές και αφετέρου για τις παραβάσεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ λόγω εισαγωγής.

Με την απόφαση Σκαναβή, το Δικαστήριο έκρινε ότι η κύρωση που προβλεπόταν από τη γερμανική νομοθεσία ήταν δυσανάλογη, διότι εξομοιώνονταν δύο καταστάσεις — η οδήγηση χωρίς άδεια οδηγήσεως και η οδήγηση με αλλοδαπή άδεια που δεν είχε αντικατασταθεί — οι οποίες διέφεραν ριζικά μεταξύ τους [45].

Τέλος, στην υπόθεση Pastoors η δυσαναλογία της κυρώσεως προέκυπτε από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως. Η εθνική διοίκηση είχε προβάλει ως δικαιολογητικό λόγο για την επιβολή ορισμένου προστίμου την κάλυψη των δικαστικών εξόδων σε περίπτωση αμφισβητήσεως. Αν είχαν τελεστεί περισσότερες της μιας παραβάσεις, το πρόστιμο οφειλόταν για κάθε μία από αυτές. Το Δικαστήριο — λαμβάνοντας υπόψη ότι η ποινική δίκη, σε περίπτωση τελέσεως πλειόνων παραβάσεων, είναι μία και μόνη — έκρινε ότι το πρόστιμο δεν δικαιολογούνταν αντικειμενικά και συνεπώς ήταν αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας [46].

56. Όσον αφορά την προβλεπόμενη από την ελληνική νομοθεσία κύρωση, δεν νομίζω — αν εξαιρεθεί η ανωτέρω εξεταθείσα περίπτωση των ήσσονος σημασίας παραβάσεων της απαγορεύσεως προσωρινής εισαγωγής — ότι μπορεί να χαρακτηριστεί ως αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας. Ακόμη και ένα πρόσθετο τέλος με συντελεστή 100 % μπορεί κάλλιστα, όπως αναγνωρίζει και η ίδια η Επιτροπή, να αποτελεί κύρωση ανάλογη προς την τελεσθείσα παράβαση [47].

45 — Προπαρατεθείσα απόφαση Σκαναβή, σκέψη 37.

46 — Προπαρατεθείσα απόφαση Pastoors, σκέψεις 24 έως 26.

47 — Βλ. παρατηρήσεις της Επιτροπής, σ. 20.

57. Στο σημείο αυτό δεν μπορώ παρά να επαναλάβω τις διευκρινίσεις στις οποίες προέβη ο γενικός εισαγγελέας Trabucchi κατά την ανάπτυξη των προτάσεών του στην υπόθεση Watson και Belmann, καθώς και τα ερωτήματα που έθεσε τότε ο διαπρεπής αυτός νομικός. Με τις εν λόγω προτάσεις διευκρινιζόταν ότι, «σε ένα τομέα (...) όπου η διακριτική εξουσία που πρέπει να αναγνωριστεί στον εθνικό νομοθέτη είναι αναπόφευκτα αρκετά ευρεία, ο έλεγχος του καθορισμού στο κανονιστικό επίπεδο όλων των ποινικών κυρώσεων θα πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή, εκτός των περιπτώσεων προφανούς δυσαναλογίας. (...) Μπορεί βεβαίως να λεχθεί, κατά τελείως υποκειμενική εκτίμηση και αντίδραση, ότι οι ποινές εμφανίζονται αυστηρές και μάλιστα αυστηρότατες· αρκεί όμως αυτό για να θεωρηθεί παράνομη η εθνική ρύθμιση που την προβλέπει; Με ποιο κριτήριο μπορεί να καθοριστεί το επιτρεπτό ανώτατο όριο;» [48]

58. Αν συνεπώς η προβλεπόμενη κύρωση δεν είναι *αυτή καθαυτή* ασυμβίβαστη με την αρχή της αναλογικότητας, απομένει να διασαφηνιστεί ένα σημαντικό σημείο [49]. Πρέπει δηλαδή να εξακριβωθεί κατά πόσον το φορολογικό καθεστώς των ελληνικών μεταχειρισμένων οχημάτων διαφέρει, χωρίς

48 — Προτάσεις στην προπαρατεθείσα υπόθεση Watson και Belmann (Συλλογή τόμος 1976, σ. 433, σημείο 6).

49 — Ακόμη μία παρατήρηση: ο Klattner ισχυρίστηκε ότι ένας μηχανισμός υπολογισμού της κυρώσεως σύμφωνα με τα κριτήρια της ελληνικής νομοθεσίας οδηγεί σε διπλή φορολογία. Στο σημείο αυτό πρέπει να υπομνηστεί ότι, σύμφωνα με τις αποφάσεις της 5ης Μαΐου 1982 στην υπόθεση 15/81, Schul I (Συλλογή 1982, σ. 1409), και της 21ης Μαΐου 1985 στην υπόθεση 47/84, Schul II (Συλλογή 1985, σ. 1491), το κράτος μέλος εισαγωγής πρέπει να λαμβάνει υπόψη τον ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος προελεύσεως, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία του εισαγομένου αγαθού. Φρονώ ότι από τις ανωτέρω αποφάσεις προκύπτει ότι τα κράτη πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τον καταβληθέντα στη χώρα προελεύσεως ΦΠΑ, όταν καθορίζουν το ύψος του καταβλητέου προστίμου, εφόσον το ύψος αυτό εξαρτάται από τον ΦΠΑ που πρέπει να εξοφληθεί στο κράτος μέλος εισαγωγής. Σε αντίθετη περίπτωση, το σύστημα των κυρώσεων θα έβαινε πέραν των σκοπών που προωθιδίζουν στον χαρακτήρα του ως «επανορθώσεως» και «ποινής» και θα κατέληγε να αποτελεί ένα ανεπίτρεπτο εμπόδιο στις εισαγωγές.

να υπάρχει κανείς αντικειμενικός δικαιολογητικός λόγος, από το προβλεπόμενο για τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα καθεστώς. Αν τούτο συνέβαινε πράγματι, η διαφορετική βάση επί της οποίας υπολογίζεται η αναλογική χρηματική ποινή θα συνεπαγόταν τη δυσμενή διάκριση των εισαγομένων στην ελληνική επικράτεια οχημάτων, διάκριση της οποίας η συμφωνία με το κοινοτικό δίκαιο θα έπρεπε να εξεταστεί βάσει της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως.

Στην περίπτωση αυτή θα μπορούσαν να εφαρμοστούν οι αρχές που καθιέρωσε το Δικαστήριο με τις αποφάσεις Drexl και Patron [50]. Αν οι κυρώσεις που προβλέπονται για τις παραβάσεις των διατάξεων περί ΦΠΑ για τις εγχώριες συναλλαγές υπολογίζονταν κατ' αναλογία των προβλεπομένων για τις παραβάσεις των διατάξεων περί εισαγωγής, θα προέκυπταν διαφορετικές κυρώσεις για τις δύο κατηγορίες παραβάσεων και η διαφορά αυτή θα μπορούσε να χαρακτηριστεί δυσανάλογη, σύμφωνα με τα κριτήρια που καθιερώθηκαν με τις ανωτέρω αποφάσεις. Επιπλέον, το πρόσθετο τέλος, το οποίο νομίμως υπολογιζόταν με βάση τους αρκετά επαχθείς φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονταν για τα οχήματα εισαγωγής, οδηγούσε αναπόφευκτα, όπως εν προκειμένω, στην κατάσχεση του οχήματος, πράγμα που θίγει άμεσα τις ελευθερίες που απονέμει η Συνθήκη και τις γενικές αρχές που καθιερώνουν οι διατάξεις ως προς την ουδετερότητα των φορολογικών κανόνων.

Με αυτή την πλευρά του ζητήματος το Δικαστήριο θα κληθεί πάντως να ασχοληθεί στην εκκρεμή ενώπιόν του υπόθεση C-375/95.

Πρόταση

Για τους ανωτέρω εκτεθέντες λόγους, φρονώ ότι στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις:

«1) Η ρύθμιση κράτους μέλους που περιορίζει το δικαίωμα προσωρινής ατέλειας σε ένα μόνο όχημα ανά οδηγό — ανεξάρτητα από το αν το όχημα προορίζεται για επαγγελματική ή ιδιωτική χρήση — αντιβαίνει προς τις

50 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Drexl, σκέψεις 22 και 23, και Επιτροπή κατά Γαλλίας.

διατάξεις των άρθρων 3 και 4 της οδηγίας 83/182/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983.

2) Δεν αντιβαίνει ούτε προς το γράμμα ούτε προς το πνεύμα της οδηγίας η διάταξη που επιβάλλει, για τις παραβάσεις του καθεστώτος ατελούς προσωρινής εισαγωγής, χρηματικές ποινές που ισοδυναμούν με τις οφειλόμενες σε περίπτωση οριστικής εισαγωγής φορολογικές επιβαρύνσεις, εφόσον τα αποτελέσματα των παραβάσεων αυτών μπορούν να εξομοιωθούν προς τα αποτελέσματα της οριστικής εισαγωγής. Αντίθετα, αντιβαίνει προς την κοινοτική ρύθμιση η κύρωση που προβλέπει ότι για την εισαγωγή οχημάτων κοινοτικής προελεύσεως οφείλονται άμεσα δασμοί.

3) Είναι σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας η διάταξη του εθνικού δικαίου που επιβάλλει, για τις παραβάσεις του καθεστώτος ατελούς προσωρινής εισαγωγής, πρόσθετο τέλος ίσο με το 100 % του αναλογούντος φόρου καταναλώσεως και των λοιπών αναλογούντων φόρων. Εντούτοις, αν η φορολογική μεταχείριση των εισαγομένων μεταχειρισμένων οχημάτων είναι διαφορετική από ό,τι των εγχώριων μεταχειρισμένων οχημάτων, πρέπει να εξακριβώνεται κατά πόσον η διαφορά αυτή έχει ως συνέπεια την επιβολή προδήλως δυσανάλογων κυρώσεων για τις παραβάσεις που διαπιστώνονται σε σχέση με οχήματα ανήκοντα αφενός στην πρώτη και αφετέρου στη δεύτερη κατηγορία.»