FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

föredraget den 20 mars 1997 *

1. Genom de frågor som ställts av Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis för förhandsavgörande får domstolen i uppgift att behandla en viktig del av regleringen av skattebefrielser för transportmedel som tillfälligt införs enligt direktiv 83/182/EEG (nedan även kallat direktivet) [1]. Det problem som domstolen skall utreda är huruvida en och samma person vid tillfällig skattebefriad införsel till en annan medlemsstat än den i vilken han är bosatt samtidigt får införa mer än ett fordon för privat eller yrkesmässigt bruk. I samband med denna fråga uppstår andra frågor angående förenligheten mellan de påföljdsregler som föreskrivs i bestämmelserna om direktivets tillämpning i den grekiska rättsordningen och de gemenskapsrättsliga principerna. [2]

2. I artikel 1 fastställs tillämpningsområdet för den bestämmelse enligt vilken medlemsstaterna, om vissa villkor följs, vid tillfällig införsel av *motorfordon* från en annan medlemsstat skall medge undantag från omsättningsskatt, punktskatter och alla andra konsumtionsskatter och från de skatter som är upptagna i bilagan till direktivet.

3. I artikel 3 föreskrivs att skattebefrielse skall beviljas under en sammanhängande eller inte sammanhängande tid av högst sex månader under en 12-månadersperiod vid tillfällig införsel av vissa *transportmedel* för privat bruk. De nödvändiga villkoren är i huvudsak tre: Först och främst måste den enskilda person som inför *transportmedlen* vara bosatt i en annan medlemsstat än den dit den tillfälliga införseln sker. Vidare måste *transportmedlen* i fråga utnyttjas för privat bruk och följaktligen inte ha något samband med avlönad eller lukrativ verksamhet. Slutligen får *transportmedlen* inte överlåtas eller hyras ut i den medlemsstat dit den tillfälliga införseln skett och inte heller lånas ut till någon som är bosatt i den staten. [3]

* Originalspråk: italienska.

1 — Rådets direktiv 83/182/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielser inom gemenskapen för vissa transportmedel som tillfälligt införs från en annan medlemsstat (EGT L 105, s. 59).

2 — Dom av den 2 augusti 1993 i mål C-9/92, Kommissionen mot Grekland (Rec. 1993, s. I-4467). Mer allmänt kan det vara lämpligt att nämna några av de viktigare domarna där domstolen har måst, direkt eller indirekt, behandla frågor om systemet med skattebefrielser vid tillfällig införsel, det vill säga domar av den 9 oktober 1980 i mål 823/79, Carciati (Rec. 1980, s. 2773), av den 11 december 1984 i mål 134/83, Abbink (Rec. 1984, s. 4097), av den 3 oktober 1985 i mål C-249/84, Profant (Rec. 1985, s. 3237), av den 6 juli 1988 i mål 127/86, Ledoux (Rec. 1988, s. 3741) och av den 23 april 1991 i mål C-297/89, Ryborg (Rec. 1991, s. I-1943).

3 — Artikel 4, som är den bestämmelse som är relevant i sammanhanget, avser skattebefrielse för tillfällig införsel av *privata fordon för affärsmässigt bruk*. För detta fall föreskrivs villkor som på många sätt motsvarar dem som gäller för införsel för privat bruk. Den enskilda person som inför det privata fordonet måste ha sin normala hemvist i en annan medlemsstat än den dit den tillfälliga införseln sker, han får inte använda *fordonet* inom den medlemsstat dit den tillfälliga införseln skett för att frakta passagerare mot hyra eller vederlag av något slag, eller för industriell eller kommersiell transport av gods, vare sig det sker mot betalning eller inte. *Det privata fordonet* får inte överlåtas, hyras ut eller lånas ut *i den medlemsstat dit den temporära införseln skett*. I punkt 2 i bestämmelsen föreskrivs att skattebefrielse för affärsmässigt bruk skall gälla en sammanhängande eller inte sammanhängande tid av sex månader per tolvmånadersperiod.

Regleringen innehåller slutligen bestämmelser för särskilda fall av tillfällig införsel [4] och för särskilda system. [5]

4. Omständigheterna i målet kan sammanfattas enligt följande.

Siegfried Klattner (nedan även kallad sökanden) är bosatt i Tyskland och vistas regelbundet i Grekland, där han äger en andra bostad.

Den 27 november 1989 utnyttjade Siegfried Klattner den skattebefrielse som föreskrivs i de grekiska bestämmelserna och införde tillfälligt ett motorfordon till Grekland. Han utförde det åter den 30 april 1990. Under denna period återvände Siegfried Klattner till Tyskland för att genomgå läkarbehandling som var nödvändig efter en bilolycka som han råkat ut för i Jugoslavien. Sedan behandlingen avslutats återvände han den 14 april 1990 till Grekland med ett andra fordon som återutfördes den 16 juli 1991 vid Evzonis tullstation. Samma dag begav sig emellertid Siegfried Klattner med sitt fordon till tullstationen i Doirani för att åter införa det och på nytt komma i åtnjutande av skattebefrielsen vid införseln.

5. Vid den kontroll av Siegfried Klattners pass (rättare sagt av passen) som härvid gjordes kunde de grekiska tullmyndigheterna konstatera två överträdelser av de grekiska genomförandebestämmelserna. Dels hade fordonet i fråga redan åtnjutit en första skattebefrielse och således körts under en längre period än de femton månader som tillåts i bestämmelserna, dels hade Siegfried Klattner under perioden mellan den 14 april och den 30 april 1990 på grekiskt område kört två fordon som införts enligt samma regler för skattebefrielse.

6. I finansministerns beslut nr D-1254/141 av den 1 november 1984 [6] (nedan kallat dekretet) fastställs den maximala varaktigheten för skattebefrielse till sex månader (arti-

4 — De särskilda fallen av tillfällig införsel anges i artikel 5. I bestämmelsen föreskrivs att *privata fordon* som införs tillfälligt skall vara undantagna från skatt under obegränsad tid när ett privat fordon, registrerat i användarens normala hemviststat regelbundet används för resan från hans bostad till hans arbetsplats vid ett företag på en annan medlemsstats territorium och omvänt. Däremot är tiden för skattebefrielse begränsad när en student använder ett *privat fordon*, som är registrerat i hans bosättningsland, på en annan medlemsstats territorium, i vilken han bor uteslutande för att bedriva sina studier.

5 — Genom bestämmelserna i artikel 9, "Särskilda regler" tillåts medlemsstaterna att bibehålla eller införa förmånligare regler än dem som föreskrivs i direktivet. Särskilt anges möjligheten att, på begäran av importören, tillåta tillfällig införsel under längre tid än vad som avses i gemenskapsbestämmelsen. Lagstiftaren har emellertid bemödat sig att fastställa en bestämd gräns för detta område av fritt skön som medgivits medlemsstaterna: medlemsstaterna får under inga omständigheter (punkt 2) under åberopande av detta direktiv tillämpa skattebefrielser inom gemenskapen som är mindre gynnsamma än dem som de skulle bevilja med avseende på transportmedel som har sitt ursprung i ett tredje land.

6 — Beslutet har senare ändrats genom beslut nr D-247/13 av den 1 mars 1988, *FEK* (*Republiken Greklands officiella tidning* — 1951, B/6 — 4 — 88).

kel 4.2) — sammanhängande eller inte sammanhängande — för en period av tolv månader, som kan förlängas med ytterligare nio månader (således totalt femton månader), och en person som redan har erhållit skattebefrielse förbjuds (artikel 8.4) att enligt dessa regler införa ett andra transportmedel.

7. Genom ett meddelande om pålagor från chefen för tullmyndigheten i Doirani ålades sökanden därefter att med tillämpning av nationella bestämmelser betala böter med sammanlagt 21 043 856 DR bestående av tull, pålagor och tilläggsavgift, och med 29 430 DR i vägtrafikskatt. Vid andra överträdelser än enbart försening beträffande dagen för återutförsel föreskriver nämligen den grekiska lagstiftningen (artikel 10.7) en dubbel påföljd: tullar och andra skatter som enligt gällande rätt skall betalas när överträdelsen konstateras (mervärdesskatt, konsumtionsskatt, vägtrafikskatt) kan omedelbart utkrävas, liksom en tilläggsavgift på 100 procent av det sammanlagda beloppet. [7]

8. Siegfried Klattner har väckt talan vid den hänskjutande domstolen för att erhålla ogiltigförklaring av meddelandet om pålagor och gör i huvudsak gällande att de grekiska bestämmelserna om införlivning stred mot bestämmelserna i direktivet, eftersom de a) inskränkte möjligheten till skattebefrielse till att gälla endast ett fordon per person och b) föreskrev påföljder för föraren vilka inte stod i proportion till de överträdelser för vilka han misstänks.

9. Den nationella domstolen ansåg att sökandens tvivel angående tolkningen var välgrundade och ställde följande fyra frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1) Skall ett eller flera privatfordon undantas från beskattning vid tillfällig införsel av vissa transportmedel för privat bruk inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 3 i rådets direktiv av den 28 mars 1983? Görs i direktivet, med avseende på det antal privatfordon som kan beviljas skattebefrielse vid tillfällig införsel, verkligen skillnad på om dessa fordon är avsedda för privat eller affärsmässigt bruk?

2) Åläggs de behöriga grekiska myndigheterna genom direktivet en konkret skyldighet att inte, genom lagstiftning,

7 — Vad gäller påföljder innehåller beslutet en komplicerad reglering som det för fullständighetens skull bör redogöras för. I artikel 10.1 föreskrivs *för det fall återutförseln inte sker inom föreskriven tid* a) en schablonmässig tilläggsavgift på 10 000 DR; b) en tilläggsavgift vars storlek beror på fordonets cylindervolym för varje dag fordonet befinner sig på grekiskt territorium efter sista datum för återutförseln; c) vägtrafikskatt för samma tidsperiod. *Om det vid begäran om skattebefrielse lämnas felaktiga uppgifter till administrationen* föreskrivs i artikel 10.5 att tilläggsavgifter enligt a och b ovan skall betalas för varje dag fordonet befann sig på grekiskt territorium efter införseln. Slutligen preciseras i artikel 10.8 att det skall ske en kumulerad uppbörd av tilläggsavgifterna ifall flera överträdelser begås.

begränsa möjligheten för en och samma person att, vid tillfällig införsel som är skattebefriad, parallellt och samtidigt införa mer än ett privatfordon för privat bruk? Får den enskilde gentemot myndigheten åberopa artiklarna 3 och 9 i direktivet vid en nationell domstol och göra gällande att bestämmelser i lagtext är oförenliga med dessa bestämmelser i direktivet?

3) Skall en bestämmelse i nationell lagstiftning, i vilken det vid överträdelse av vissa bestämmelser (såsom artikel 8.4 enligt vilken samma person inte tillåts att införa mer än ett transportmedel) i det ministerbeslut genom vilket direktivet har införlivats med nationell rätt föreskrivs att gällande tullar och andra pålagor samt en tilläggsavgift som uppgår till motsvarande belopp omedelbart kan utkrävas, anses förenlig med direktivets syfte och ordalydelse, i den mån det är fastställt att det verkligen rör sig om en tillfällig och inte permanent införsel av ett privatfordon?

4) Är den i det tidigare fallet föreskrivna pålagan avseende en tilläggsavgift som motsvarar 100 procent av gällande tullar och andra pålagor, som skall betalas oavsett hur lång tid som det andra privatfordonet har innehafts på det grekiska territoriet, förenlig med den gemenskapsrättsliga proportionalitetsprincipen?"

Den första frågan

10. Den första frågan består av två delfrågor.

I den första delfrågan vill den hänskjutande domstolen veta om skattebefrielse kan beviljas för samtidig införsel av flera motorfordon eller endast av ett. I den andra undrar den hänskjutande domstolen om det i direktivet görs skillnad mellan fordon som är avsedda för privat bruk och sådana som är avsedda för affärsmässigt bruk när fordon införs med skattebefrielse.

Jag skall behandla frågorna i den ordning de ställts till domstolen.

11. Med avseende på den första frågan är parternas inställningar klart definierade.

12. Republiken Grekland hävdar att artikel 3 i direktivet skall tolkas så, att befrielsen endast kan beviljas för ett fordon. Detta av flera skäl.

Ett första skäl är av bokstavlig natur. Lagstiftaren skulle ha använt ordet transportmedel för att i plural ange alla dessa fordon sammantagna och i singular för att bland samtliga transportmedel urskilja "varje särskild kategori av transportmedel som ingår bland dem som är underkastade en särskild reglering." [8]

För det andra anför den grekiska regeringen att, om lagstiftaren hade velat tillåta samma person att införa flera fordon skulle den ha begränsat antalet. En obegränsad införsel av transportmedel skulle enligt den grekiska regeringen vara oförenlig med privat eller affärsmässig användning, vilken, som vi sett, utgör en nödvändig förutsättning för skattebefrielsen.

Det tredje skälet är grundat på direktivets syfte. Direktivet utgör en etapp i harmoniseringsprocessen av medlemsstaternas skattesystem och skall därför enligt den grekiska regeringen tolkas på så sätt att det endast inom vissa väl definierade gränser tillåter skattebefriad införsel.

Den grekiska regeringen har slutligen gjort gällande nödvändigheten av att bekämpa skattebedrägeri. Direktivet skall enligt denna läsas i nära samband med den av domstolen uttryckligen erkända nödvändigheten av att de nationella lagarna innehåller objektiva och kontrollerbara kriterier ägnade att undvika bedrägerier. [9] En dubbel införsel med skattebefrielse bör tillåtas endast under särskilda omständigheter.

13. Sökanden, till vilken kommissionen ansluter sig, anser däremot att artikel 3 tillåter skattebefrielse för mer än ett fordon tillhörigt samma person.

14. Även i detta fall anförs i första hand ett argument av bokstavlig natur. Bestämmelsen i fråga använder plural för att ange de transportmedel som är föremål för skattebefrielse. [10] Om lagstiftaren hade velat begränsa antalet fordon som kan vara föremål för skattebefrielse hade det funnits en uttrycklig bestämmelse därom, vilket däremot saknas. Denna slutsats överensstämmer enligt sökan-

8 — Republiken Greklands yttrande, s. 17 och 18. I dessa nämns artikel 3 ("privatperson som inför de ovannämnda föremålen"), artikel 5.1 ("vid införsel av privata fordon"), artikel 4 ("privatpersonen som inför privatfordonet") och artikel 5.1 a) och b) ("vid användning av ett privatfordon").

9 — Den ovan nämnda domen i målet Abbink åberopas.

10 — Det hänvisas till bestämmelsen i artikel 3 a) och 3 bb), där det anges att "privatpersonen som inför de ovannämnda *föremålen* måste ... använda de *ovannämnda transportmedlen för privat bruk*".

den med direktivets syfte, som är att säkerställa den fria rörligheten för personer, en frihet som skulle hindras av en begränsning av antalet fordon som kan importeras med skattebefrielse. [11]

Vad beträffar argumentet om nödvändigheten att undvika skattebedrägeri invänder kommissionen att detta mål kan uppnås på andra sätt utan att man otillbörligen, som i detta fall, begränsar den fria rörligheten som skyddas i direktivet.

Rättslig bedömning

15. Som framgår av det första övervägandet antogs direktivet i syfte att undanröja hindren för gemenskapens invånares fria rörlighet inom gemenskapen, hinder som förorsakas av de beskattningsregler som tillämpas på tillfällig införsel av vissa transportmedel för privat eller affärsmässigt bruk, bland annat motorfordon [12]. Det framgår vidare av olika rättsakter från kommissionen att lagstiftarens mål var att undvika dubbelbeskattning och underlätta tullformaliteterna vid gränserna och på så sätt undanröja hindren för privatfordons fria rörlighet och därmed lösa ett ansenligt problem för medborgarens mobilitet inom gemenskapen. [13]

16. Direktivet ger ingen ledning i fråga om vad som skall uträttas på nationell nivå för att undvika skattebedrägerier. Det är därför lämpligt att erinra om vad domstolen har beslutat i ovannämnda dom i målet kommissionen mot Grekland: staterna är fria att vidta åtgärder i fråga om kontroll. [14] I sitt förslag till ändring av direktiv 83/182 har kommissionen för övrigt uttryckligen medgett att, med hänsyn till att det fortfarande finns mycket olika skattenivåer på motorfordon medlemsstaterna emellan, bestämda

11 — Till stöd för denna ståndpunkt anförs sådana exempel på hinder för den fria rörligheten som skulle följa av en kvantitativ begränsning av införseln, till exempel ett fordon som är stillastående till följd av en bilolycka eller när det i en familj finns flera användare av motorfordon.

12 — I kommissionens förslag KOM (75) 527 av den 24 oktober 1975 erkändes behovet av att reglera införseln av personbilar på den inre marknaden på grund av att de internationella konventionerna i ämnet inte var anpassade efter gemenskapens ekonomiska verklighet. Dessa är New Yorkkonventionen av den 4 juni 1954 och konventionen om skattesystemet för privatbilar i internationell trafik, sluten i Genève den 18 maj 1956. Konventionernas texter står att finna i FN:s traktatsamling, volym 282, s. 249 respektive volym 339, s. 3. För en undersökning av konventionernas innehåll, se den ovan nämnda domen i mål 823/79, Carciati, punkt B a) (Rec. 1980, särskilt s. 2775).

13 — Ovan nämnda förslag från kommissionen av den 24 oktober 1975, nr 1. Se även kommissionens meddelande KOM (89)359 slutlig, punkt 1 av den 28 juli 1989 om tillfällig införsel av privatfordon för affärsmässigt och privat bruk.

14 — Den ovannämnda domen av den 2 augusti 1993, kommissionen mot Grekland, punkt 38. Se även den ovannämnda domen, Carciati, punkt 9.

restriktioner förefaller berättigade. [15] För övrigt har kommissionen själv i ett meddelande i ämnet visserligen medgett att det föreligger en utvecklingsprocess inom gemenskapen som syftar till att tillåta gemenskapens medborgare maximal rörelsefrihet, men den har tillagt att nivån på den friheten måste vara "förenlig" med kravet på att bekämpa skattebedrägeri. [16]

17. Problemet är just att avgöra om den grekiska åtgärden som begränsar skattebefrielsen till ett enda fordon — som kan och måste kunna ingå *lato sensu* (i vidsträckt mening) i begreppet bekämpning av bedrägeri — är förenlig med direktivets syften och principerna i fördraget i fråga om fri rörlighet för personer. [17]

18. Nu förefaller det mig inte som om den aktuella frågan skulle kunna besvaras på grundval av direktivets bokstavliga lydelse. De ordalag lagstiftaren har använt är ägnade såväl Republiken Greklands sätt att läsa som det motsatta sätt på vilket kommissionen och Siegfried Klattner läser. Jag finner inga goda argument för att föredra den ena ståndpunkten framför den andra. Varken i förarbetena eller i kommissionens förslag om ändring av direktivet framgår klart avsikten att begränsa rätten till skattebefrielse till ett enda fordon, även när ordet för att ange transportmedlet är i singular. [18]

19. Domarna som jag ovan har nämnt visar att svaret måste sökas någon annanstans. Gemenskapsintresset som direktivet syftar till att uppnå är att främja de i gemenskapen bosattas fria rörlighet och måste bedömas *i förhållande till* medlemsstaternas likaledes legitima intresse att förebygga de skattebedrägerier som eventuellt är förbundna med

15 — KOM (87) 14 slutlig av den 2 januari 1987 om förslag till ändring av direktiv 83/182/CEE, punkt 1. Se även ovan nämnda KOM (89) 359 slutlig, punkt 1.

16 — Det ovannämnda dokumentet KOM (89) 359 slutlig, punkt 1.

17 — Se också, trots att den direkt angår det system som gällde det sjätte direktivet — direktiv 83/182 hade ännu inte antagits —, den ovannämnda domen i målet Ledoux, i vilken det förklaras att medlemsstaterna när de bestämmer villkoren för mervärdesskattebefrielse för fordon som är underkastade systemet för tillfällig införsel "måste ta hänsyn å ena sidan till målet att harmonisera mervärdesskatten, vilket är ... uppnåendet av en faktisk liberalisering av personers och egendoms rörlighet ..., å andra sidan till målet att förebygga bedrägeri, flykt och missbruk av tillfälligt medgivande" (punkt 10).

18 — Se i detta hänseende, som ett enkelt exempel, nämnda meddelande från kommissionen i vilket (s. 4—6) det enbart hänvisas till singular (liksom i själva titeln till kommissionen). Importörens familjemedlemmar kan använda "*fordonet*", studenten har rätt till tillfällig skattebefrielse för "sitt *fordon*" så länge hans studier pågår, en person bosatt i en medlemsstat vars *fordon* blir stillastående under en utlandsvistelse, kan under den tid reparationen tar använda ett privatfordon som är registrerat i en annan medlemsstat. För övrigt är det lämpligt att fästa uppmärksamheten på att denna brist på bestämdhet återverkar på de nationella tillämpningsföreskrifterna som är formulerade med nära hänvisning till vad som föreskrivs i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Se till exempel irländska European Communities (Exemption from Import charges of certain vehicles etc., temporarily imported) Regulations från år 1983 (S. I. N. 422 från 1983, artiklarna 4(i) och 5 (i)) och portugisiska Decreto-Ley nr 129/90 (DDR nr 90 av den 18 april 1990, artiklarna 2 och 4). För en specifik begränsning se de franska genomförandebestämmelserna. I dekretet av den 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 av den 18 januari 1985, s. 634) föreskrivs nämligen i artikel 5.1 att skattebefrielsen är begränsad till ett enda fordon, dock att det finns möjlighet att ställa säkerhet i fall då fler fordon införs.

skattebefriad införsel. Hur skall dessa två intressen sammanjämkas?

20. När denna undersökning företas skall direktivets första övervägande beaktas. Jag vill säga att rätten till skattebefriad införsel är föreskriven för att uppnå full rörelsefrihet och kan ha verkan så långt det intresse som berättigar den konkret fullföljs genom gemenskapsrätten. Självklart inte längre.

21. De grekiska bestämmelserna överensstämmer emellertid inte med direktivets bestämmelser, vilka med tillräcklig exakthet beskriver den rätt till skattebefrielse som föreskrivs i direktivet. Rätten till skattebefriad införsel är nämligen inte erkänd absolut utan i relativ bemärkelse: den är, utöver de rekvisit som ovan nämnts, *villkorad* av den privata eller affärsmässiga *användningen* av personbilen.

Bestämmelsen anger regleringens tillämpningsområde på grundval av fordonets användningsområde. Kommissionen har i förslaget till direktiv preciserat att skattebefriad införsel skulle vara tillåten *på villkor* att fordonet inte används annat än för privat bruk [19]. Detta förefaller mig innebära att det *från början* instiftas ett nära samband mellan erkännandet av rätten till införsel och användningen av det införda fordonet.

22. Punkten är viktig. Den fria rörligheten för personer är det intresse som bestämmelsen som är föremål för undersökning syftar till, och den förtjänar att skyddas så långt den faktiskt utövas.

23. Detta sätt att läsa bestämmelsen är det sätt som svarar mot gemenskapslagstiftarens syften. Republiken Greklands alternativa tolkning — *one man, one car*, skulle man kunna kalla den — förlorar enligt min mening den flexibilitet som är nödvändig för att säkerställa utvecklingen av den grundläggande friheten som är skyddad av gemenskapsrätten.

24. Sedan detta sagts återstår att klargöra en viktig aspekt i förevarande fall för att kontrollera att de slutsatser som dragits ovan är välgrundade. Den grekiska regeringen har vid förhandlingen framhållit att de nationella bestämmelserna "inte på något sätt" är förbundna med äganderätten till transportmedlet i fråga och att de tillämpas så på *var och en* som tillfälligt lagligen inför en personbil till grekiskt territorium.

19 — Ovannämnda dokument KOM (75) 527 slutlig, s. 2.

25. Förklaringen är behövlig. Den skattebefriade införseln är inte begränsad till *statusen* som ägare till personbilen, och på detta sätt är utövandet av den fria rörligheten inte otillbörligen begränsad. Faktum är emellertid att andra viktiga aspekter av den fria rörligheten är otillbörligt begränsade. Siegfried Klattners exempel är ett bra exempel. Han ville, efter att ha återvänt till Tyskland för att genomgå läkarbehandling som var nödvändig till följd av olyckan som han hade råkat ut för i Jugoslavien, återvända till Grekland med sin andra bil. Detta val, som förefaller mig företas inom vad som rättmätigt medges den enskilde av rättsordningen, har till följd av bestämmelsen i den grekiska regleringen blivit ett förbjudet, påföljdsbelagt, beteende.

26. Men även bortsett från gränsfall som Siegfried Klattners, i vilka enligt min åsikt kan urskiljas omständigheter med karaktär av force majeure, kan de praktiska följderna av den grekiska regeringens tolkning inte vinna godkännande. Man kan tänka på de extremt otrevliga situationer som i gemenskapen bosatta kan råka i om de är tvungna att återvända till sitt land med ett annat transportmedel än det som tidigare har införts, om det sedan är förbjudet för dem att återvända med detta andra fordon till landet där de vistas på sommaren. Man kan vidare tänka på gränsarbetaren i artikel 5 i direktivet vars fordon blir stillastående till följd av en olycka eller ett tekniskt fel. Och hur som helst kvarstår, även om de nationella regleringarna skulle göra undantag för sådana exceptionella situationer, att en bestämd skattebefrielse är förbunden med de byråkratiska formaliteter som direktivet är avsett att undvika enligt ovannämnda följetext.

27. För att avsluta med en anmärkning av mer allmän karaktär vill jag påpeka att den grekiska lagstiftningens förbud förefaller mig desto mer oberättigat på grund av att det i dagens Europa blir allt vanligare att i gemenskapen bosatta äger mer än ett transportmedel — om det är ett bruk som skall uppmuntras eller inte är en annan sak. Jag anser alltså att friheten som direktivet skyddar, den att fritt röra sig, även omfattar möjligheten att använda mer än en personbil i samma persons ägo. [20]

28. För övrigt anser jag inte att de grekiska bestämmelserna är motiverade av nödvändigheten att hindra eller förebygga skattebedrägerier. Som tydligt klargörs i de ovannämnda domarna behåller medlemsstaterna behörigheten att bekämpa skattebedrägerier, men de måste utöva den på ett sätt som är förenligt med kravet att säkerställa full utövning av de friheter som ges i fördraget. Det finns instrument som tillåter en kontroll av antalet

20 — För övrigt kan det konstateras i den dagliga verkligheten att privatbilarna kan ha olika egenskaper och följaktligen användas i olika syfte. Tänk till exempel på fordon som jeepar eller spider, vilkas användning — åtminstone i allmänhet, om man ser till den överraskande ökningen av jeepar med oroande namn i stadsbilden — har olika möjliga användningsområden. I många fall måste således privatbilar, i ekonomiska ordalag, anses som föremål som inte är utbytbara sinsemellan.

införda fordon men som inte står i strid med principen om fri rörlighet för i gemenskapen bosatta och därför är att föredra framför det instrument som den grekiska rättsordningen använder. Ett möjligt exempel, vars fulla tillåtlighet domstolen har erkänt, är att sätta en stämpel i bilförarens pass. [21] Det är ett instrument som kan anses effektivt: det var ju just en kontroll av detta slag som gjorde det möjligt att konstatera Siegfried Klattners påstått olagliga beteende.

29. Slutligen innehåller direktivet klara förbud för den som importerar fordon, såväl privat som affärsmässigt, vilka klart begränsar möjligheten att använda juridiska instrument för att begå skattebedrägerier. En effektiv åtlydnad av sådana regler kan uppfylla kravet i vårt fall från den grekiska regeringen. I denna riktning pekar domen i målet Carciati, vari för övrigt uttryckligen hänvisas till bestämmelserna i direktiv 83/182, som då var på förslagsstadiet. Domstolen förklarade nämligen vid det tillfället att denna serie av förbud utgör "ett effektivt medel att förebygga skattebedrägerier och säkerställa att skatterna betalas i egendomens destinationsland". [22]

30. Sedan jag nu gett svaret på den första delfrågan, övergår jag till att undersöka den andra. Gör direktivet vad beträffar antalet bilar som medges skattebefrielse skillnad mellan fordon avsedda för privat bruk och andra som är avsedda för affärsmässigt bruk?

31. På denna punkt räcker ett fåtal anmärkningar. Bestämmelserna i artikel 3 och artikel 4 motsvarar varandra i huvudsak vad beträffar syfte, rekvisit och struktur.

Bestämmelserna i artikel 4 avser att ge rätt till skattebefrielse till den som använder den egna bilen i sitt yrke, liksom bestämmelsen i artikel 3 avser denna rätt beträffande den som använder fordonet för privat bruk. Det intresse som skyddas är alltså det om fri rörlighet för personer, och det är fortfarande detsamma, dock att det beaktas ur den mer specifika aspekten om fri rörlighet för arbetstagare. Vidare är rekvisiten för bosättning som fastställs i bestämmelserna för rätt till skattebefrielse desamma. Slutligen motsvarar begränsningarna för fordonens användning varandra — det är olagligt att överlåta, hyra ut eller låna ut fordonet till

21 — Se den ovannämnda domen i målet C-9/92, kommissionen mot Grekland, punkterna 37 och 39.

22 — Ovannämnd dom i mål 823/79, Carciati, punkt 10.

bosatta i den stat i vilken fordonet införs — i de båda fallen [23].

Med hänsyn härtill kan den lösning som föredragits beträffande bilar för privat bruk inte annat än gälla även dem som är avsedda för affärsmässigt bruk.

33. Det förefaller mig inte nödvändigt att uppehålla mig vid den första aspekten, som jag anser fullständigt omfattad av den slutsats för vilken redogjorts beträffande innehållet i direktivets bestämmelser. Jag kan bara upprepa att de aktuella gemenskapsrättsliga bestämmelserna förbjuder att rätten till skattebefriad import för samma person begränsas till ett enda fordon.

Den andra frågan

32. Även den andra frågan från domstolen i Thessaloniki har två skilda aspekter.

Först begärs att domstolen skall avgöra huruvida i direktivet föreskrivs en konkret skyldighet för de grekiska myndigheterna att inte begränsa antalet fordon som kan införas skattefritt.

Därefter ställer den hänskjutande domstolen en fråga beträffande den direkta effekten av bestämmelserna i artiklarna 3 och 9 i direktivet.

34. Inte heller frågans andra aspekt förefaller mig ge upphov till några särskilda problem. [24] Enligt domstolens fasta rättspraxis vad gäller direkt effekt kan bestämmelserna i ett direktiv åberopas av den enskilde om de med avseende på innehållet är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga. [25]

Artikel 3 i direktivet innehåller en verklig rätt att erhålla skattebefrielse. Vad som föreskrivs i den gemenskapsrättsliga bestämmelsen är klart, precist och ovillkorligt och således direkt tillämpligt för den enskilde som uppfyller föreskrivna krav.

23 — Vid närmare undersökning är, som kommissionen påpekar, begränsningarna mer restriktiva för fordon som införs för affärsmässigt bruk. Till skillnad från dem som införs för privat bruk kan nämligen inte dessa lånas ut till dem som inte är bosatta i landet. Se artiklarna 3 b): "eller lånas ut till någon som är bosatt i den staten" och 4 b): "fordonet inte ... lånas ut i den medlemsstat dit den temporära införseln skett".

24 — Alla parterna är överens om att anse att bestämmelsen i artikel 3 i direktivet är direkt tillämplig. Kommissionen anser däremot, till skillnad från de andra parterna, inte att artikel 9.1 är direkt tillämplig, eftersom denna ger en möjlighet till medlemsstaterna.

25 — Dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (Rec. 1982, s. 53, punkt 25).

35. Ett delvis annat resonemang — även här håller jag med kommissionen — måste föras beträffande bestämmelsen i artikel 9. I den första punkten i denna artikel föreskrivs tre möjligheter för medlemsstaterna: "bibehålla eller införa förmånligare regler än de som föreskrivs i detta direktiv", "tillåta tillfällig införsel under längre tid" och "tillåta att de privata fordon ... återuthyrs till en person bosatt i den medlemsstat där införsel sker i syfte att på nytt utföra dem". Dessa möjligheter tillerkänns uttryckligen medlemsstaterna och i direktivets text finns inte rättigheter som den enskilda kan åberopa direkt. Den rättsliga situationen för den enskilda är, kan man säga, en förväntning som omvandlas till rättighet först när medlemsstaten i genomförandebestämmelserna till direktivet har erkänt den som en sådan.

36. En annan sak är bestämmelsen i artikel 9.2 som innehåller ett uttryckligt förbud för medlemsstaterna att tillämpa skattebefrielser som är mindre gynnsamma än dem som de skulle bevilja med avseende på transportmedel från tredje land. Denna bestämmelse måste anses vara direkt tillämplig i enlighet med ovannämnda rättspraxis.

Den tredje och fjärde frågan

37. I de två återstående frågorna ställer den hänskjutande domstolen frågor till domstolen beträffande bestämmelserna i artikel 10.7 i de grekiska reglerna för att bestraffa andra överträdelser än försenad återutförsel av fordonet. De aspekter som speciellt framhålls är: a) lagenligheten av penningsanktionens olika beståndsdelar, b) lagenligheten av att tillfällig införsel likställs med permanent införsel i sanktionssystemet, c) huruvida en tilläggsavgift som motsvarar 100 procent av gällande tullar och andra pålagor är förenlig med den gemenskapsrättsliga proportionalitetsprincipen. Närmare bestämt ombeds domstolen i frågorna b och c att bedöma rimligheten av en sanktionsbestämmelse som jämställer två olika situationer, såsom otillåten tillfällig införsel och permanent införsel, med varandra och, i mer allmänna ordalag, sanktionens lämplighet beträffande den begångna överträdelsen.

38. Innan frågan undersöks i sak bör det erinras dels om de principer angående sanktioner som domstolen har utarbetat, dels om de olika delar som penningsanktionen i artikel 10.7 i de grekiska bestämmelserna består av.

39. Framför allt har domstolen erinrat om att "i brist på harmonisering av gemenskapsbestämmelserna beträffande tullförseelser är medlemsstaterna behöriga att välja de sanktioner som förefaller dem mest lämpliga". [26] Sanktionssystemet på skatteområdet ingår således *inom vissa gränser* i medlemsstaternas

26 — Dom av den 16 december 1992 i mål C-210/91, Kommissionen mot Grekland (Rec. 1992, s. I-6735, punkt 19).

behörighet. [27] Denna behörighet har för övrigt erkänts i domen i målet Carciati beträffande det specifika ämne som sysselsätter oss. I denna preciseras att "medlemsstaterna behåller ... en vidsträckt behörighet att ingripa i fråga om tillfällig införsel, just för att förhindra skattebedrägerier" [28].

De *gränser* som det hänvisas till i rättspraxis framgår av olika uttalanden som domstolen har gjort beträffande det område inom vilket den bestraffningsmakt som tillerkänns medlemsstaterna kan och skall utövas. [29] Domstolen har preciserat att medlemsstaterna när de utövar denna makt inte bara måste respektera principen om likabehandling mellan överträdelser av gemenskapsbestämmelserna och motsvarande nationella bestämmelser, utan de kan heller inte meddela någon sanktion som åsidosätter principerna om lämplighet, effektivitet och proportionalitet och som skapar hinder för de friheter som ges i fördraget, särskilt den fria rörligheten för personer. [30] Sanktionerna skall vara lämpliga och nödvändiga för att det eftersträvade målet skall uppnås. [31]

40. Sanktionsbestämmelsen som är föremål för undersökning avser, som preciserats vid förhandlingen, bestämmelsen i artikel 8 och mer precist alla bestämmelserna i den artikeln, utom den i punkt 1, som föreskriver skyldigheten att återutföra fordonet vid utgången av tidsperioden för befrielse.

En överträdelse av dessa bestämmelser har två följder. Den första är att tullarna och de andra pålagorna omedelbart kan utkrävas, den andra att en tilläggsavgift på 100 procent beräknad på hela beloppet av dessa tullar och pålagor kan tas ut. Det föreligger en kvalitativ skillnad mellan de rättsliga följderna av en överträdelse av bestämmelserna: Den första ter sig som en reparerande (kompensatorisk) sanktion, det vill säga avsedd att återskapa en materiellt lagenlig situation genom återgäldandet av ett intresse — i förevarande fall statens intresse av skatteinkomster — som kränkts genom personens beteende. Den andra har däremot karaktären av en administrativ sanktion i strikt mening, en sanktion som alltså är endast bestraffande om man så vill, eftersom den inte är avsedd att bevara eller reparera substantiella intressen som kränkts genom överträdelsen. [32] Denna andra sanktion måste närmare bestämt hänföras till kategorin proportionella sanktioner. Lagstiftaren har nämligen fastställt en multiplikator (100 procent) och har låtit basen på vilken uträkningen skall ske bestämmas av de

27 — Dom av den 25 februari 1988 i mål 299/86, Drexl (Rec. 1988, s. 1213, punkt 17).

28 — Den ovannämnda domen i målet Carciati, punkt 9.

29 — Domar av den 11 november 1981 i mål 203/80, Casati (Rec. 1981, s. 2595, punkt 27) och av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone, (Rec. 1984, s. 377).

30 — Dom av den 2 oktober 1991 i mål C-7/90, Vandevenne (Rec. 1991, s. I-4371), citerad dom i mål 299/86, Drexl, punkt 18 och dom av den 12 december 1989 i mål C-265/88, Messner (Rec. 1989, s. 4209 punkt 14).

31 — Se senast dom av den 23 januari 1997 i mål C-29/95, Pastoors och Trans-Cap (REG 1997, s. 1-285, punkt 24). Även från denna synpunkt anser jag det nödvändigt att erinra om att enligt kommissionens anvisningar i redan nämnda dokument KOM (87) 14 slutlig artikel 11.3 borde ha ändrats genom inskjutande av en uttrycklig hänvisning till kravet att sanktionerna som föreskrivs på nationell nivå måste vara förenliga med proportionalitetsprincipen. Det är fråga om samma hänvisning som kommissionen själv förband med vad som beslutats i domen i målet Carciati, se s. 10, 11 och 14 i nämnda dokument.

32 — Således ett "straff i teknisk mening" enligt Zanobinis definition, se *Le sanzioni amministrative*, Turin, 1924, s. 2.

konkreta omständigheterna i det enskilda fallet. [33]

Bedömningen av de olika punkterna

41. Artikel 10.7 utgör enligt vad som anförts vid förhandlingen bestämmelsen med stöd av vilken den grekiska administrationen har beslutat om åtgärden mot Siegfried Klattner. I denna föreskrivs klart sanktionens olika beståndsdelar, bland annat tullar. Emellertid är endast transportmedel med ursprung utanför gemenskapen underkastade betalning av tull vid införseln till grekiskt territorium. Transportmedel med ursprung i gemenskapen är däremot undantagna från denna skyldighet i kraft av den uttryckliga bestämmelsen i artikel 9.1 i fördraget. För övrigt medges, som kommissionen med rätta har påpekat, ett dispenssystem för tillfällig införsel i enlighet med internationella konventioner i ämnet. [34]

42. Bestämmelsen till vilken den i förevarande fall föreskrivna sanktionen knyter an strider således mot ett uttryckligt förbud i gemenskapsrätten. Bilar med ursprung i gemenskapen är nämligen inte underkastade betalning av tullar. Den sanktion som beräknats på tullarna är således olaglig [35], och det har inte så stor betydelse, som representanten för den grekiska regeringen gjorde gällande vid förhandlingen, att denna del av sanktionen ekonomiskt sett utgör ett mindre belopp än de andra delarna av sanktionen.

Jämställandet av tillfällig införsel med permanent införsel

43. Det andra problemet som skall behandlas är huruvida det är lagenligt att i princip jämställa tillfällig införsel med permanent införsel, så som det görs i bestämmelsen som är föremål för undersökning. De sanktioner som föreskrivs i artikel 10.7 gör att de avgiftsposter som är undantagna enligt artikel 1 i direktivet, det vill säga mervärdesskatt, vägtrafikskatt och konsumtionsskatt, automatiskt kan utkrävas. Det materiella resultatet härav är att överträdelser som

33 — Det finns nämligen utöver den proportionella sanktionen administrativa sanktioner som är indelade i ett minimum och ett maximum av fasta penningsanktioner. För en dogmatisk redogörelse för fenomenet se C. E. Paliero, A. Travi, *Sanzioni amministrative* i *EdD*, Milano, s. 345.

34 — Se rådets förordning (EEG) nr 1855/89 av den 14 juni 1989 om tillfällig införsel av transportmedel (EGT L 186, s. 8).

35 — Denna slutsats följer å andra sidan enligt min mening även med hänsyn till den delvis kompensatoriska funktion som måste tillerkännas sanktionsbestämmelsen. Det förefaller mig inte rättsenligt att genom rättsordningens reaktionssystem mot ett olagligt beteende ålägga betalning av sådana pålagor på dessa fordon. Man kan argumentera i denna riktning med utgångspunkt från vad som beslutats i domen i målet Watson och Belmann, i vilket ett beslut om utvisning av personer som är skyddade av gemenskapsrätten ansågs strida mot gemenskapens bestämmelser "eftersom denna åtgärd utgör nekande av den rättighet som ges och garanteras i fördraget"; dom av den 7 juli 1976 i mål 118/75 (Rec. 1976, s. 1185, punkterna 20 och 21).

består i otillåten tillfällig införsel av andra skäl än endast försenad återutförsel vid sanktionen jämställs med permanent införsel.

Svarar detta jämställande mot kriterierna för rimlighet som måste vara ledande för den nationella myndigheten när den väljer sanktionsmedel och när den bedömer deras lämplighet för den begångna överträdelsen?

44. Republiken Grekland anser att det faller inom medlemsstaternas exklusiva kompetens att fastställa överträdelserna och välja sanktioner för dessa och anser det inte nödvändigt att materiellt skilja sanktionssystemet för överträdelser av reglerna om tillfällig införsel från det som i stället gäller för permanent införsel.

45. Enligt Siegfried Klattner skulle ett jämställande av tillfällig och permanent införsel materiellt innebära en dubbel beskattning, först i fordonets ursprungsland och sedan i Grekland.

46. Jämställandet är enligt min åsikt befogat endast i fall då överträdelsen av reglerna om tillfällig införsel är så allvarlig och uppenbar att det framgår att den berörde i stället ville införa fordonet permanent. I det fallet svarar det mot kriteriet om sanktionens lämplighet att behandla permanent och tillfällig införsel på samma sätt. Den kompensatoriska komponenten avser nämligen att återgälda administrationens kränkta intresse. Tilläggsavgiften däremot har snarare ett avskräckande syfte, genom dess mer uttalat bestraffande karaktär.

47. Fallet jag här har diskuterat är emellertid — uppenbarligen — ett gränsfall. I princip håller inte jämställandet i fråga. Det är domstolens rättspraxis som bekräftar denna slutsats. I sitt senaste uttalande i målet Skanavi har den nämligen preciserat att det "med hänsyn till följderna inte heller står i proportion till överträdelsens art att jämställa en person som underlåtit att byta ut sitt körkort med en person som framför ett fordon utan att inneha körkort — vilket utlöser straffrättsliga sanktioner ... — även om påföljden endast skulle vara av ekonomisk karaktär". [36]

48. De grekiska bestämmelserna är oproportionerliga, såsom anförts av domstolen, just därför att de som permanent införsel även bestraffar de fall då det inte kan ifrågasättas att införseln var tillfällig, genom att anta samma regler för situationer som inte är jämförbara sinsemellan. [37]

36 — Dom av den 29 februari 1996 i mål C-193/94 (REG. 1996, s. I-929, punkt 37).

37 — Den ovannämnda domen i målet Drexl.

49. För övrigt har domstolen preciserat i målet Ledoux att införseln skall anses tillfällig när, på grundval av de faktiska omständigheterna, den slutsatsen kan dras att varan senare skall återutföras och det inte föreligger bedrägliga avsikter. [38] I motsvarande mening har domstolen i målet Profant ansett att frågan huruvida införseln är permanent eller tillfällig beror på den berördes bosättning, som anses som permanent ifall denne bosätter sig i en värdmedlemsstat på ett sätt som visar att han inte önskar återvända till sin ursprungsstat. [39] Vidare förekommer i de ändringar av direktivet som kommissionen har föreslagit en ny artikel 11 (1.), enligt vilken medlemsstaterna inte i sanktionshänseende kan betrakta olaglig tillfällig införsel som permanent. I varje fall måste medborgaren ges möjlighet att försvara sitt påstående att han handlat i god tro. [40]

Avslutningsvis framgår det klart både av rättspraxis och av förslagen till ändring av bestämmelserna att man inte kan jämställa den ena typen av införsel med den andra på det strikt automatiska sätt som föreskrivs i de grekiska bestämmelserna. Lagstiftaren måste medge att det från fall till fall ses till importörens faktiska avsikt.

38 — Den ovannämnda domen i målet Ledoux, punkt 15.

39 — Den ovannämnda domen i målet Profant, punkt 27.

40 — Se citerade dokument KOM (87) 14 slutlig, s. 10 och 17.

Proportionalitetsprincipen

50. Vi kommer nu till den fjärde frågan som domstolen i Thessaloniki ställer. Domstolen skall avgöra huruvida en tilläggsavgift på 100 procent, vilket föreskrivs i artikel 10.7 i bestämmelserna, är förenlig med proportionalitetsprincipen.

51. Parternas bedömningar skiljer sig åt inte bara till slutsatsen utan också beträffande de rättsliga argument som de har gjort gällande.

Enligt den grekiska regeringen står skyldigheten att betala en tilläggsavgift som motsvarar gällande tullar och andra pålagor vid överträdelse av den nationella lagstiftningen för skattebefriad införsel av transportmedel, oavsett hur lång tid transportmedlet innehafts på landets territorium, i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen. Sanktionen har enligt den grekiska regeringen samma karaktär som överträdelsen den avser att stävja och är nödvändig för att säkerställa att marknaden fungerar normalt och för att förebygga risk för bedrägerier.

Sökanden gör däremot gällande att den tilläggsavgift han har ålagts att betala till följd av att han under kort tid (16 dagar) har överskridit tidsgränsen för skattebefrielse motsvarar den som tillämpas på fall av smuggling

och följaktligen är oproportionerlig i förhållande till den begångna överträdelsen. [41]

52. Kommissionens åsikt är en helt annan. En tilläggsavgift på 100 procent står inte *i sig* i strid med proportionalitetsprincipen. Det gör den däremot om beräkningssättet för sanktionen — i vårt fall multiplikationskoefficienten tillämpad på skatteunderlaget — medför att införda fordon och fordon på den nationella marknaden behandlas olika. Så är fallet i det aktuella målet. De skattesatser som gäller för grekiska begagnade bilar och de som gäller för utländska bilar är nämligen påtagligt olika. Följaktligen får tilläggsavgiften som föreskrivs i de grekiska bestämmelserna avsevärt olika verkan beroende på fordonsmodell. Bortsett härifrån innebär en tilläggsavgift på 100 procent i de fall skatten blir hög i realiteten att fordonet konfiskeras, vilket visas i förevarande fall. Denna lösning står i klar kontrast till vad domstolen beslutat i domen i målet Drexl [42].

Rättslig bedömning

53. Innan jag kommer till sakfrågan vill jag påminna om att det problem som kommissionen framlägger för närvarande är underkastat domstolens bedömning i ett annat mål (C-375/95) [43] angående påstådd diskriminering i skattehänseende av begagnade bilar på den grekiska marknaden, beroende på om de är importerade eller av nationellt ursprung. De förra skulle vara diskriminerade i förhållande till de senare. Jag anser mig inte här behöva behandla denna fråga. Jag skall senare ge förslag till avgörande i det mål som ovan angivits.

54. Låt oss nu övergå till att utreda frågan så som den ställts av den hänskjutande domstolen, det vill säga beträffande huruvida tilläggsavgiften på 100 procent som föreskrivs i artikel 10.7 är förenlig med proportionalitetsprincipen.

55. Vilken ledning kan man få av domstolens rättspraxis i ämnet?

I domen i målet Drexl, där de italienska sanktionsbestämmelserna för mervärdesskatteöverträdelser inom landet jämfördes med dem för import, klargjordes att överträdelserna, trots att de skilde sig åt på olika sätt, inte motiverade en uppenbart oproportionerlig gradskillnad mellan de ådömda sanktionerna. [44]

41 — Från denna aspekt förefaller det mig nödvändigt att framhålla att Sigfried Klattners anmärkningar är grundade på en felaktig förutsättning, den att sanktionen skulle ha beslutats för att han hade överskridit tidsgränsen för befrielse med 16 dagar. Detta påstående förefaller mig inte korrekt, eftersom sanktionen, såsom framhållits vid förhandlingen, beslutats av den grekiska administrationen uteslutande enligt artikel 10.7, vilken, som jag redan har framhållit, gäller andra överträdelser än enbart försening, som regleras i artikel 10.1.

42 — Den ovannämnda domen i målet Drexl.

43 — Kommissionen mot Grekland. Ansökan inkom den 10 november 1995.

44 — Ovan citerad dom i mål C-299/86, punkt 23. Se även dom av den 2 augusti 1993 i mål C-276/91, kommissionen mot Frankrike-"Patron" (Rec. 1993, s. I-4413). Även det fallet gällde den franska rättsordningens sanktionssystem för överträdelser av momsbestämmelserna begångna inom landet och dem som begås vid import.

I domen i målet Skanavi ansåg domstolen att sanktionen som föreskrevs i den tyska rättsordningen var oproportionerlig, eftersom två helt olika situationer — den att köra utan körkort och den att köra med utländskt körkort som inte var utbytt — jämställdes. [45]

Senare, i målet Pastoors och Trans-Cap, härleddes sanktionens bristande proportionalitet från omständigheterna i målet. Administrationen hade som motivering för en bestämd bötessanktion angivit täckande av rättegångskostnaderna i fall av bestridande. När flera överträdelser hade begåtts skulle böterna betalas för var och en av dessa. Domstolen ansåg, med hänsyn till att flera samtidiga överträdelser leder till endast ett straffrättsligt förfarande, att böterna inte var objektivt motiverade och därför stred mot proportionalitetsprincipen. [46]

56. Vad beträffar den sanktion som föreskrivs i den grekiska lagstiftningen förefaller den mig inte — bortsett från ovan behandlade fall av "mindre" överträdelser av förbudet mot tillfällig införsel — kunna klandras för att vara oförenlig med proportionalitetsprincipen. Även en tilläggsavgift på 100 procent kan, vilket också kommissionen medger, visst vara en sanktion som står i proportion till den begångna överträdelsen. [47]

57. Jag kan på denna punkt inte annat än återkomma till vad som anfördes av generaladvokaten Trabucchi i hans förslag till avgörande i målet Watson och Belmann och till de frågor som den framstående juristen däri ställde sig. Det preciserades då att i en situation "i vilken det område för det fria skön som skall tillerkännas den nationella lagstiftaren oundvikligen är mycket stort, bör största försiktighet iakttagas vid granskning av lagstiftningen angående straffpåföljders storlek, bortsett från fall av uppenbar oproportionerlighet... Man skulle kanske också kunna, på grundval av en helt subjektiv bedömning och reaktion, anse att påföljderna förefaller stränga, till och med mycket stränga. Men kan detta räcka för att de nationella bestämmelserna vari de föreskrivs skall kunna anses olagliga? Med vilket kriterium kan vi bestämma vad som är ett tolerabelt maximum?". [48]

58. Om således den föreskrivna påföljden inte *i sig* är oförenlig med proportionalitetsprincipen, återstår en viktig punkt att klargöra [49]. Det är nämligen nödvändigt att avgöra om det skattesystem som tillämpas på begagnade grekiska bilar skiljer sig på ett sätt som inte objektivt kan motiveras i förhål-

45 — Den ovannämnda domen i målet Skanavi, punkt 37.

46 — Den ovannämnda domen i målet Pastoors och Trans-Cap, punkt 24— 26.

47 — Se kommissionens yttrande, s.20.

48 — Förslag till avgörande i målet Watson och Belmann, punkt 6.

49 — Ytterligare en aspekt. Siegfried Klattner har gjort gällande att ett beräkningssystem för sanktionen som fastställs enligt de linjer den grekiska regeringen har anvisat skulle leda till en dubbel beskattning. Emellertid måste man komma ihåg att den importerande medlemsstaten enligt domarna av den 5 maj 1982 i mål 15/81, Schul I (Rec. 1982, s. 1409) och av den 21 maj 1985 i mål 47/84, Schul II (Rec. 1985, s. 1491) skall ta hänsyn till den moms som betalats i ursprungslandet för att undvika att den införda varan undergår en andra beskattning. Det framgår enligt mitt sätt att se av vad som då sagts att staterna skall ta hänsyn till den mervärdesskatt som inbetalats i ursprungslandet när de fastställer det bötesbelopp som skall betalas när detta belopp beror på den mervärdesskatt som skall betalas i den importerande medlemsstaten. I motsatt fall skulle sanktionssystemet gå utöver sitt kompensatoriska och bestraffande syfte och i stället bli ett oacceptabelt hinder för import.

lande till det som föreskrivs för importerade begagnade bilar. Om det är på det sättet skulle skillnaderna mellan den bas på vilken den proportionella penningsanktionen beräknas medföra en diskriminering i förhållande till de fordon som importeras till det grekiska territoriet, och vilkas förenlighet med gemenskapsrätten borde prövas i enlighet med likabehandlingsprincipen.

I det fallet är de principer som domstolen fastställt i domarna i målen Drexl och kommissionen mot Frankrike [50] till hjälp. Om de sanktioner som föreskrivs för överträdelser av de interna mervärdesskattebestämmelserna skulle beräknas på motsvarande sätt som för överträdelse vid import, skulle därav följa en skillnad i grad mellan sanktionerna avseende två olagligheter som på grundval av de kriterier som fastställts i dessa domar skulle kunna anses icke proportionerlig. Så är i ännu högre grad fallet när, som i förevarande fall, tilläggsavgiften som beräknas på grundval av ganska höga skattesatser som föreskrivs för importerade fordon, oundvikligen medförde konfiskering av fordonet med direkta följder beträffande de friheter som erkänns i fördraget och principerna som däri fastställs i fråga om skatteneutralitet.

Domstolen kommer för övrigt att få ägna sig åt denna aspekt i målet C-375/95 som för närvarande är anhängigt vid denna.

Förslag till avgörande

Med hänsyn till vad ovan anförts anser jag att följande svar skall ges till den hänskjutande domstolen:

1) En nationell lagstiftning som begränsar rätten till tillfällig skattebefrielse till en enda bil per förare, oavsett om bilen är avsedd för affärsmässigt eller privat

50 — Den ovannämnda domen i målet Drexl, punkterna 22 och 23, och den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Frankrike.

bruk, strider mot bestämmelserna i artiklarna 3 och 4 i rådets direktiv 83/182/EEG.

2) En sanktionsbestämmelse som för överträdelser av bestämmelserna om tillfällig skattebefriad införsel föreskriver penningsanktioner som motsvarar de skattebördor som föreskrivs för permanent införsel när dessa överträdelser har verkningar som motsvarar dem som uppstår vid permanent införsel strider inte mot direktivets lydelse och anda. Däremot strider en sanktion som innebär att importtullar för införsel av fordon med ursprung i gemenskapen omedelbart kan utkrävas mot gemenskapens bestämmelser.

3) En nationell bestämmelse som för överträdelser av bestämmelserna om tillfällig skattebefriad införsel föreskriver en tilläggsavgift på 100 procent beräknad på konsumtionsskatten och andra motsvarande avgifter är förenlig med proportionalitetsprincipen. Emellertid måste det, ifall avgifterna på importerade begagnade bilar och inhemska begagnade bilar är olika stora, kontrolleras huruvida denna skillnad har till följd att sanktioner som är uppenbart oproportionerliga i förhållande till de konstaterade överträdelserna ådöms för fordon tillhöriga de båda kategorierna.