ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ PIETER VERLOREN VAN THEMAAT ΠΟΥ ΑΝΑΠΤΥΧΘΗΚΑΝ ΣΤΙΣ 26 ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ 1984 [1]

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Η υπόθεση Carciati

Όλες οι γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στην προκειμένη υπόθεση ορθώς απέδωσαν μεγάλη σημασία στην απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο στις 9 Οκτωβρίου 1980 στην υπόθεση Carciati (υπόθεση 823/79, Jurispr. 1980, σ. 2773). Στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι: «οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΟΚ για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων επιτρέπουν να υπαγορεύει η εθνική νομοθεσία, επ' απειλή ποινής, στα πρόσωπα που κατοικούν στο έδαφος ενός κράτους μέλους να χρησιμοποιούν αυτοκίνητα οχήματα τα οποία έχουν υπαχθεί σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής και έχουν επομένως απαλλαγεί από το φόρο προστιθέμενης αξίας». Αν το διατακτικό αυτό είχε γενική εφαρμογή, η οποία δεν περιοριζόταν στα περιστατικά της υπόθεσης Carciati, τότε η απάντηση στο ερώτημα του οποίου επιλαμβάνεται σήμερα το Δικαστήριο θα ήταν απλή. Εντούτοις η σκέψη 9 της απόφασης και τα πραγματικά περιστατικά που κρίθηκαν στην υπόθεση Carciati δημιουργούν αμφιβολίες ως προς τη γενική ισχύ της απόφασης. Η προαναφερθείσα σκέψη της απόφασης έχει την ακόλουθη διατύπωση: «Τα κράτη μέλη διατηρούν ευρεία δυνατότητα παρέμβασης σε θέματα προσωρινής εισαγωγής, προκειμένου ακριβώς να αποτραπούν οι φοροδιαφυγές. Εφόσον τα μέτρα που λαμβάνονται για το σκοπό αυτό *δεν είναι υπερβολικά,* τότε συμβιβάζονται με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων» (η υπογράμμιση δική μου). Είναι προφανές ότι η αμφιβολία που εκφράζει το παραπέμπον δικαστήριο, στην υπόθεση Abbink που εξετάζεται σήμερα, ως προς την έννοια της απόφασης Carciati, στηρίζεται έμμεσα στην πιο πάνω σκέψη της απόφασης, όπως φαίνεται και από το ότι παραπέμπει σε απάντηση που έδωσε η Επιτροπή σε ερώτηση μέλους του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

Όσον αφορά τα σημαντικότερα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης Carciati, από την απόφαση συνάγονται τα ακόλουθα. Ο Carciati κατοικούσε στην Ιταλία, από κανένα δε στοιχείο της απόφασης δεν προκύπτει ότι είχε δεύτερη κατοικία στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, όπου βέβαια ήταν εγκατεστημένος ο εργοδότης του. Από την απόφαση προκύπτει απλώς ότι χρησιμοποίησε για επαγγελματικές μετακινήσεις στην Ιταλία αυτοκίνητο με γερμανική άδεια κυκλοφορίας που ο εν λόγω εργοδότης είχε θέσει προφανώς στη διάθεση του Carciati. Η απόφαση δεν περιέχει κανένα στοιχείο για οποιονδήποτε χρονικό περιορισμό της χρήσης αυτής και από το γεγονός ότι ο Carciati κατοικούσε στην Ιταλία μπορεί να συναχθεί ότι κατά τεκμήριο χρησιμοποιούσε τακτικά το αυτοκίνητο και επομένως διέπραξε σοβαρή φοροδιαφυγή ως προς τον ιταλικό φόρο κύκλου εργασιών στον οποίο υπόκεινται τα εισαγόμενα αυτοκίνητα. Τέλος, στην υπόθεση αυτή, δεν είχε τεθεί προφανώς ζήτημα εισαγωγής ή εξαγωγής άλλων εμπορευμάτων, εκτός από το εν λόγω όχημα.

Τόσο το κυρίως διατακτικό όσο και η παρατεθείσα ήδη ένατη σκέψη της απόφασης αυτής πρέπει να εξεταστούν, κατά

1 — Μετάφραση από τα ολλανδικά.

την άποψή μου, ενόψει αυτών των πραγματικών περιστατικών. Από τα εντελώς νέα όμως πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης Abbink ανακύπτει το ζήτημα μήπως, επ' ευκαιρία της υπόθεσης που εξετάζεται σήμερα, πρέπει να διασαφηνιστεί η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Ciarciati.

2. Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης Abbink και το προδικαστικό ερώτημα

Αντίθετα προς τον Carciati, ο Abbink, σύμφωνα με τη δικογραφία, πέρα από την κατοικία του στο Rijnsburg, διαμένει επίσης στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, όπου είναι εγκατεστημένος ο εργοδότης του και όπου, σύμφωνα με τη δικογραφία, διαμένει επί μακρότερο χρόνο από ό,τι στις Κάτω Χώρες. Δύο φορές την εβδομάδα μεταβαίνει από τη Γερμανία στις Κάτω Χώρες με το φορτηγό αυτοκίνητο του εργοδότη του για να αγοράσει άνθη στο Aalsmeer τα οποία, αφού επιστρέψει στη Γερμανία, παραδίδει την επόμενη μέρα στους πελάτες του εργοδότη του, ο οποίος είναι χονδρέμπορος ανθέων. Σύμφωνα με τη δικογραφία, διέρχεται στη Γερμανία τέσσερις νύκτες, δύο πλήρεις εργάσιμες ημέρες και τέσσερις μισές εργάσιμες ημέρες και στις Κάτω Χώρες διέρχεται τρεις μισές εργάσιμες ημέρες και τρεις νύκτες. Μια φορά την εβδομάδα επιστρέφει στη Γερμανία με το επιβατικό αυτοκίνητο του εργοδότη του και σε ένα από αυτά τα ταξίδια επιστροφής, στις 7 Δεκεμβρίου 1981, βεβαιώθηκε σε βάρος του παράβαση του άρθρου 25 του «Beschikking Vrijstellingen — Tariefbesluit 1960», διότι για την εισαγωγή του αυτοκινήτου αυτού δεν είχε καταβληθεί το «οφειλόμενο τέλος εισαγωγής» (με την έκφραση αυτή νοείται προφανώς ο φόρος κύκλου εργασιών). Σύμφωνα με αυτή την έκθεση βεβαιώσεως παραβάσεως, η ολλανδική εφορία του ζήτησε 8 508 φιορίνια ως οφειλόμενα τέλη εισαγωγής (με την έκφραση αυτή νοείται προφανώς ο φόρος κύκλου εργασιών)· αφού απορρίφθηκε η διοικητική του ένσταση, ο Abbink προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του φορολογικού τμήματος του Gerechtshof του Arnhem. Παράλληλα ασκήθηκε ποινική δίωξη κατά του ενδιαφερομένου ενώπιον του Πταισματοδικείου του Arnhem για παράβαση των ολλανδικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων περί προσωρινής εισαγωγής ορισμένων μεταφορικών μέσων εντός της Κοινότητας. Το Πταισματοδικείο αυτό, αφού αναφέρει την απάντηση της Επιτροπής στην ερώτηση υπ' αριθ. 22/82 του Rogalla, μέλους του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (ΕΕ C 262, 1982, σ. 1), υποβάλλει προς το Δικαστήριο το προδικαστικό ερώτημα αν, «ενόψει της παραπάνω απαντήσεως της Επιτροπής, συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης ΕΟΚ για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων η εσωτερική νομοθεσία η οποία απαγορεύει, επ' απειλή ποινής, στα πρόσωπα που κατοικούν στο έδαφος ενός κράτους μέλους να χρησιμοποιούν αυτοκίνητα τα οποία διέπονται από κανονιστική ρύθμιση περί προσωρινής εισαγωγής και τα οποία συνεπώς έχουν εισαχθεί ατελώς, όταν η προσωρινή αυτή χρήση γίνεται χωρίς πρόθεση φοροδιαφυγής». Όσον αφορά τα άλλα στοιχεία της απόφασης παραπομπής και των παραρτημάτων της, παραπέμπω στη συνοπτική τους ανάπτυξη που γίνεται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

3. Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν

Όσον αφορά τις γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν, μπορώ να παραπέμψω και πάλι κατά μέγα μέρος στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Η *ολλανδική κυβέρνηση* θεωρεί ότι η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Carciati περιέχει ήδη σαφή και ακριβή απάντηση για την εξεταζόμενη υπόθεση, άποψη την οποία συμμερίζεται η *δανική κυβέρνηση* με την προφορικές της παρατηρήσεις που ανέπτυξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Ο *κατηγορούμενος* στην κύρια δίκη ισχυρίζεται κυρίως ότι εν προκειμένω επρόκειτο για κανονική «συνοριακή» χρήση αυτοκινήτου που ανήκει στο γερμανό εργοδότη του και το οποίο χρησι-

μοποιεί για την άσκηση της συνήθους επαγγελματικής του δραστηριότητας, η οποία συνίσταται στην εμπορία στη Γερμανία ανθέων που προέρχονται από τις Κάτω Χώρες. Κατά την άποψή του, δεν συντρέχει επ' ουδενί λόγω περίπτωση δολίας εισαγωγής όταν ασκείται επαγγελματική δραστηριότητα η οποία από τη φύση της έχει «συνοριακό» χαρακτήρα. Εξάλλου, η φορολόγηση του εν λόγω οχήματος στις Κάτω Χώρες, προστιθέμενη στη φορολόγηση στη Γερμανία, θα παρεμπόδιζε αισθητά το εμπόριο ανθέων που ασκείται με τον τρόπο που περιγράφεται πιο πάνω. Για το λόγο αυτόν η καταβολή του ολλανδικού φόρου είναι προφανώς αντίθετη προς τις κοινοτικές διατάξεις περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων. Η *Επιτροπή*, τόσο με τις γραπτές της παρατηρήσεις όσο και με τις προφορικές διευκρινίσεις που έκανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ανέφερε μεγάλο αριθμό παραδειγμάτων από την πράξη, από τα οποία προκύπτει ότι οι συνεχώς αυξανόμενες οικογενειακές και επαγγελματικές «συνοριακές» σχέσεις προσκρούουν σε κάθε είδους προσκόμματα λόγω των διατάξεων περί του φόρου κύκλου εργασιών. Όλα αυτά τα πρακτικά προβλήματα πρέπει να αποδοθούν στη θεμελιώδη αρχή των φορολογικών νομοθεσιών, σύμφωνα με την οποία ο κάτοικος του κράτους μέλους Α δεν μπορεί να οδηγεί στο κράτος αυτό ένα αυτοκίνητο με άδεια κυκλοφορίας του κράτους μέλους Β, με σκοπό την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Δεδομένου ότι τα υφιστάμενα συστήματα για την απαλλαγή από το φόρο δεν προσφέρουν λύσεις για τα περισσότερα από αυτά τα πρακτικά προβλήματα, η προαναφερθείσα θεμελιώδης αρχή περί απαγορεύσεως παρεμποδίζει σημαντικά όχι μόνο την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων αλλά επίσης την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και των υπηρεσιών. Εξάλλου, σύμφωνα με ορισμένες απαντήσεις της Επιτροπής σε ερωτήσεις που έθεσε το Δικαστήριο κατά την προφορική διαδικασία, δεν είναι δυνατόν να προεξοφληθεί ότι η οδηγία 83/182/ΕΟΚ της 28ης Μαρτίου 1983 θα συμπληρωθεί σύντομα όσον αφορά τα προβλήματα αυτά. Το βασικό πρόβλημα ανακύπτει από τον αρχικό ορισμό του όρου «εισαγωγή» που περιέχεται στην έκτη οδηγία, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά στην προκειμένη υπόθεση, η Επιτροπή παρατηρεί επίσης ότι διαφέρουν αισθητά από τα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση Carciati. Εν προκειμένω δηλαδή, παρεμποδίζεται σημαντικά και η ελεύθερη κυκλοφορία άλλων εμπορευμάτων εκτός από τα αυτοκίνητα, συγκεκριμένα η εξαγωγή ανθέων από τις Κάτω Χώρες προς την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Τέλος, η Επιτροπή εφιστά την προσοχή στη σημασία που θα μπορούσε να έχει για την προκειμένη υπόθεση η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 15/81 (Schul, Συλλογή 1982, σ. 1409). Λαμβανομένων υπόψη όλων των ελευθεριών οι οποίες θίγονται επίσης στην προκειμένη περίπτωση, καθώς και της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση «Cassis de Dijon» (υπόθεση 129/78, Jurispr. 1979, σ. 649), η Επιτροπή προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

«Κατά το παρόν στάδιο της εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, πρέπει να γίνονται δεκτά τα εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, την άσκηση του δικαιώματος εγκαταστάσεως ή την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, εφόσον είναι αναγκαία για να αντιμετωπιστούν ανάγκες που αφορούν ιδίως την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου. Εντούτοις, η τυφλή απαγόρευση που επιβάλλεται στους κατοίκους ενός κράτους να μην οδηγούν στο κράτος αυτό όχημα με άδεια κυκλοφορίας που έχει εκδοθεί σε άλλο κράτος, βαίνει πέραν του αναγκαίου προς το σκοπό αυτόν μέτρου και επομένως δεν μπορεί να υπερέχει των θεμελιωδών ελευθεριών που προβλέπει η Συνθήκη.»

4. Η προσωπική μου εκτίμηση

Δεν θα ήθελα να ακολουθήσω την άποψη της Επιτροπής για τόσο γενικά διατυπωμένη απάντηση και προτείνω στο Δικαστή-

ριο να περιορίσει αυστηρά την απάντησή του στα ουσιώδη πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, εξεταζόμενα in abstracto, όπως προκύπτουν από την απόφαση παροπομπής και από τα συνημμένα έγγραφα, καθώς και από την υπόλοιπη δικογραφία. Κατά την άποψή μου, το ερώτημα του παραπέμποντος δικαστηρίου μπορεί να αναμορφωθεί υπό την έννοια ότι σημασία έχει η απάντηση στο ερώτημα «αν το άρθρο 38, παράγραφος 2, της Συνθήκης, σε συνδυασμό ιδίως με το άρθρο 34 της Συνθήκης, απαγορεύει την έμμεση παρεμπόδιση της εξαγωγής από το κράτος μέλος Α ενός γεωργικού προϊόντος που υπάγεται σε κοινή οργάνωση αγοράς (εν προκειμένω των ανθέων), παρεμπόδιση η οποία οφείλεται στο ότι στο πλαίσιο μέτρων φορολογικού ελέγχου απαγορεύεται στον υπάλληλο (που κατοικεί στα κράτη μέλη Α και Β) ενός χονδρεμπόρου του γεωργικού αυτού προϊόντος, εγκατεστημένου στο κράτος μέλος Β, να χρησιμοποιεί στο κράτος μέλος Α, χωρίς να καταβάλει εκεί το φόρο κύκλου εργασιών, αυτοκίνητο όχημα του εργοδότη του με άδεια κυκλοφορίας του κράτους μέλους Β, στο οποίο και καταβάλλεται ο φόρος κύκλου εργασιών, ενώ ο υπάλληλος μπορεί να αποδείξει ότι χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο αυτό σε σχέση με τακτικές εξαγωγές του εν λόγω γεωργικού προϊόντος από το κράτος μέλος Α προς το κράτος μέλος Β».

Νομίζω ότι στο ερώτημα αυτό, αν διευκρινιστεί με τον τρόπο αυτόν, ενδείκνυται καταφατική απάντηση για τους ακόλουθους λόγους.

Βάσει πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 34 της Συνθήκης ΕΟΚ στο γεωργικό τομέα, όταν υφίσταται κοινή οργάνωση αγοράς έχει απεριόριστη εφαρμογή ο βασικός κανόνας που περιέχεται στην απόφαση Dassonville. Συνεπώς, κάθε άμεσο ή έμμεσο εμπόδιο στην εξαγωγή γεωργικών προϊόντων που υπάγονται σε κοινή οργάνωση αγοράς πρέπει να θεωρηθεί καταρχήν ότι αντιβαίνει στο άρθρο 34. Επί του σημείου αυτού παραπέμπω στις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις 190/73 (Van Haaster, Jurispr. 1974, σ. 1123), 111/76 (Van den Hazel, Jurispr. 1977, σ. 901), 83/78 (Pigs Marketing Board, Jurispr. 1978, σ. 2347), 177/78 (Pigs and Bacon Commission, Jurispr. 1979, σ. 2161), 94/79 (Pieter Vriend, Jurispr. 1980, σ. 327) και πιο πρόσφατα στην απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Φεβρουαρίου 1984 στην υπόθεση 237/82 (Jongeneel Kaas BV κατά Βασιλείου των Κάτω Χωρών, Συλλογή 1984, σ. 483). Στην υπόθεση Groenveld που αναφέρει η Επιτροπή (υπόθεση 15/79, Jurispr. 1979, σ. 3409) επρόκειτο για προϊόν που δεν υπαγόταν σε κοινή οργάνωση αγοράς και για το λόγο αυτόν το άρθρο 34 ερμηνεύτηκε στενά. Στην προκειμένη υπόθεση όμως πρόκειται για εξαγωγή ανθέων, για τα οποία υπάρχει ως γνωστόν κοινή οργάνωση αγοράς.

Στη σκέψη 8, δεύτερο εδάφιο, της απόφασης «Cassis de Dijon» (υπόθεση 120/78, Jurispr. 1979, σ. 649), στην οποία παραπέμπει επίσης η Επιτροπή, το Δικαστήριο δέχτηκε ιδίως ότι: «πρέπει να γίνονται δεκτά τα εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία ... στο μέτρο που οι διατάξεις αυτές μπορούν να κριθούν απαραίτητες για να αντιμετωπιστούν ανάγκες που αφορούν ιδίως την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου ...». Βάσει της σκέψης αυτής νομίζω ότι είναι επίσης δυνατό να δικαιολογηθούν καθαυτά τα έμμεσα εμπόδια στην εξαγωγή προϊόντων που υπάγονται σε κοινή οργάνωση αγοράς, εμπόδια τα οποία δημιουργούνται από τους φορολογικούς ελέγχους κατά την προσωρινή εισαγωγή αυτοκινήτων. Λόγω της αρχής της αναλογικότητας, την οποία έχει αναπτύξει το Δικαστήριο με πάγια νομολογία, οι περιορισμοί στο ενδοκοινοτικό εμπόριο οι οποίοι απορρέουν από αυτά τα μέτρα φορολογικού ελέγχου ή άλλα καταρχήν νόμιμα μέτρα, συνέπεια των

οποίων είναι η παρεμπόδιση του εμπορίου, δεν μπορούν βέβαια να γίνουν δεκτοί όταν ο επιδιωκόμενος στόχος μπορεί να επιτευχθεί με μέτρα που περιορίζουν λιγότερο το εμπόριο. Επί του σημείου αυτού πρέπει να ληφθούν υπόψη οι εύλογες δυνατότητες που διαθέτει μια διοίκηση με κανονική λειτουργία. Παραπέμπω σχετικά ιδίως στις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις 104/75 (De Peijper, Jurispr. 1976, σ. 613), 2/78 (Επιτροπή κατά Βασιλείου του Βελγίου, Jurispr. 1979, σ. 1761) και 120/78 (Rewe-Zentral AG, Jurispr. 1979, σ. 649). Θεωρώ αναμφισβήτητο ότι, σε περιπτώσεις όπως η υπό εξέταση, επαρκή εγγύηση κατά της φοροδιαφυγής θα παρείχε η δήλωση εκ μέρους αρμόδιας αρχής της χώρας όπου είναι εγκατεστημένος ο εργοδότης, η οποία θα βεβαίωνε την ανάγκη να χρησιμοποιείται το αυτοκίνητο σε άμεση σχέση με τακτικές εξαγωγές ανθέων από τις Κάτω Χώρες προς την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Οι διατάξεις του ουσιαστικού δικαίου περί φορολογίας αυτοκινήτων που τελούν υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής δεν μπορούν κατά μείζονα λόγο να καταλήγουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα, ειδάλως θα οδηγούσαν σε διπλή επιβολή φόρου κύκλου εργασιών επί των αυτοκινήτων που «εισάγονται» υπό τέτοιες συνθήκες, για μερικές ημέρες κάθε φορά. Ως προς το σημείο αυτό παραπέμπω στο σκεπτικό της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schul (υπόθεση 15/81, Συλλογή 1982, σ. 1409, ιδίως σκέψεις 31 έως 34 και 44).

Τα συμπεράσματά μου δεν αντίκεινται άλλωστε ούτε στην οδηγία 83/182/ΕΟΚ (ΕΕ L 105, 1983, σ. 59), την οποία αναφέρει το παραπέμπον δικαστήριο. Πρώτον, η οδηγία αυτή δεν είχε ακόμη εκδοθεί όταν κινήθηκε η ποινική δίωξη. Δεύτερον, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει στις υποθέσεις 104/75 (De Peijper, Jurispr. 1976, σ. 613), 5/77 (Tedeschi, Jurispr. 1977, σ. 1555) και 251/78 (Denkavit, Jurispr. 1979, σ. 3369) ότι οι οδηγίες οι οποίες αποσκοπούν στην εναρμόνιση εθνικών διατάξεων δεν μπορούν να διευρύνουν αλλά μόνο να περιορίζουν τις εξουσίες που παρέχει το άρθρο 36 στα κράτη μέλη ως προς τον περιορισμό του εμπορίου. Τρίτον, είναι ορθό ότι μόνο ο κοινοτικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίσει γενικά διατυπωμένες παρεκκλίσεις από την υποχρεωτική επιβολή φόρου κατά την εισαγωγή. Θεωρώ εντούτοις προφανές ότι μια τόσο εκτεταμένη περιπτωσιολογία σαν αυτή που αναφέρει η Επιτροπή στην προκειμένη δίκη δεν μπορεί να βρει λύση από το νομοθέτη ή μπορεί να βρει λύση μόνο μετά από απαράδεκτα μεγάλο χρονικό διάστημα και θεωρώ ότι τα δικαστήρια είναι τα πλέον ενδεδειγμένα για να επιτελέσουν το έργο αυτό σε περίπτωση συγκρούσεων. Αυτό ισχύει ιδίως όταν σε μια συγκεκριμένη περίπτωση πρέπει να σταθμιστούν τα συμφέροντα των φορολογικών αρχών έναντι των αναγκαστικού δικαίου διατάξεων της Συνθήκης για τη «σύσταση οικονομικής αγοράς που να έχει ανάλογα χαρακτηριστικά με τα χαρακτηριστικά μιας εσωτερικής αγοράς». Ο στόχος αυτός των οδηγιών εναρμονίσεως όσον αφορά τους φόρους κύκλου εργασιών επαναλαμβάνεται στις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 83/182/ΕΟΚ και έχει ήδη αναφερθεί επίσης στην πρώτη οδηγία του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3). Η αναγκαστικού δικαίου διάταξη του άρθρου 8, παράγραφος 7, της Συνθήκης, σύμφωνα με την οποία «η λήξη της μεταβατικής περιόδου αποτελεί το έσχατο χρονικό όριο για την έναρξη της ισχύος του συνόλου των προβλεπομένων κανόνων και για τη θέση σε εφαρμογή του συνόλου των μέτρων που συνεπάγεται η σύσταση της κοινής αγοράς», επαναλαμβάνεται επίσης ρητά στο άρθρο 4 της πρώτης οδηγίας, το οποίο επιβάλλει στην Επιτροπή την υποχρέωση να υποβάλει πριν από το τέλος του έτους 1968 όλες τις αναγκαίες προτάσεις για την εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών. Εντούτοις, ορισμένα στοιχεία που ανακοίνωσε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, απαντώντας σε ερωτήσεις που

της έθεσε το Δικαστήριο, δίνουν την εντύπωση ότι η Επιτροπή έχει εξαιρέσει τις υποχρεώσεις για κατάργηση των εσωτερικών συνόρων, οι οποίες κατά το άρθρο 8, παράγραφος 7, ισχύουν και για την εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών των αυτοκινήτων οχημάτων, ακόμη και από το νέο πρόγραμμα δράσης για την ταχεία ολοκλήρωση της δημιουργίας κοινής αγοράς. Πράγματι, η Επιτροπή δεν μπόρεσε να προσδιορίσει καμιά άλλη προθεσμία όσον αφορά τις άλλες οδηγίες για τη φιλελευθεροποίηση της προσωρινής εισαγωγής αυτοκινήτων, προοπτική στην οποία αναφέρεται η τελευταία αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 83/182/ΕΟΚ.

5. Συμπέρασμα

Συνοψίζοντας, νομίζω ότι, βάσει της αρχής της αναλογικότητας που γίνεται δεκτή στη σκέψη 9 της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Carciati, στην προκειμένη υπόθεση χρειάζεται κάποια διευκρίνιση λόγω των εντελώς διαφορετικών πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, εν προκειμένω σημασία έχει να σταθμιστεί η ανάγκη για την αποτροπή της φοροδιαφυγής κατά την εισαγωγή αυτοκινήτων έναντι της σημασίας που εμφανίζει η δυνατότητα ελεύθερης εξαγωγής γεωργικών προϊόντων που υπάγονται σε κοινή οργάνωση αγοράς. Με βάση την πιο πάνω εκτίμηση των πραγματικών και νομικών στοιχείων του προδικαστικού ερωτήματος, προτείνω τελικά να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 38, παράγραφος 2, σε συνδυασμό ιδίως με το άρθρο 34 της Συνθήκης ΕΟΚ, απαγορεύει την έμμεση παρεμπόδιση της εξαγωγής από το κράτος μέλος Α στο κράτος μέλος Β ενός γεωργικού προϊόντος που υπάγεται σε κοινή οργάνωση αγοράς (εν προκειμένω των ανθέων), παρεμπόδιση η οποία οφείλεται στο ότι στο πλαίσιο μέτρων φορολογικού ελέγχου απαγορεύεται στον υπάλληλο (που κατοικεί και στο κράτος μέλος Α και και στο κράτος μέλος Β) ενός χονδρεμπόρου του γεωργικού προϊόντος αυτού, εγκατεστημένου στο κράτος μέλος Β, να χρησιμοποιεί στο κράτος μέλος Α, χωρίς να καταβάλει εκεί το φόρο κύκλου εργασιών, αυτοκίνητο όχημα του εργοδότη του με άδεια κυκλοφορίας του κράτους μέλους Β, στο οποίο και καταβάλλεται ο φόρος κύκλου εργασιών, ενώ ο υπάλληλος μπορεί να αποδείξει ότι χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο αυτό σε σχέση με τακτικές εξαγωγές του εν λόγω γεωργικού προϊόντος από το κράτος μέλος Α προς το κράτος μέλος Β.»