ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 22ας Απριλίου 1993 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Στην παρούσα υπόθεση, ο giudice per le indagini preliminari (δικαστής προκαταρτικών ανακρίσεων) του Tribunale di Milano ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 18 της συμφωνίας ελευθέρων συναλλαγών που συνήφθη και εγκρίθηκε εξ ονόματος της Κοινότητας με τον κανονισμό του Συμβουλίου (ΕΟΚ) 2836/72 της 19ης Δεκεμβρίου 1972 (ΕΕ ειδ. έκδ. 11/003, σ. 3 στο εξής: συμφωνία).

2. Το ερώτημα που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο είναι το ακόλουθο:

«Στο πλαίσιο της Συνθήκης ΕΟΚ-Αυστρίας, συμβιβάζεται με το άρθρο 18 της Συνθήκης αυτής εθνική κανονιστική ρύθμιση που προβλέπει αυστηρότερες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων περί επιβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή απ' ό,τι για τις παραβάσεις των διατάξεων περί ΦΠΑ λόγω μεταβιβάσεως αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η διαφοροποίηση αυτή είναι δυσανάλογη σε σχέση με την ανομοιότητα των δύο κατηγοριών παραβάσεων, αν μάλιστα ληφθεί υπόψη η λύση που δόθηκε σε ανάλογο ζήτημα, σε κοινοτικό επίπεδο, με την απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988 (υπόθεση Drexl) σχετικά με το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ;»

3. Τη διαφορά της κύριας δίκης προκάλεσε μια απόφαση της 3ης Ιουλίου 1991, με την οποία η ιταλική εισαγγελική αρχή διέταξε την κατάσχεση πλακών αλουμινίου βάρους 205 885 χλγ., που εισήγαγε η Metalsa Srl από την Αυστρία, λόγω του ότι η Metalsa δεν κατέβαλε το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την εισαγωγή και, κατά συνέπεια, παρέβη διατάξεις του ιταλικού δικαίου που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ. Η κατάσχεση πλακών αλουμινίου συνιστά προσωρινό μέτρο. Σύμφωνα με το άρθρο 301 του προεδρικού διατάγματος 43 του 1973, οι πλάκες αλουμινίου θα κατασχεθούν αν αποδειχθεί οριστικά ότι η Metalsa παρέβη τις διατάξεις του ιταλικού δικαίου που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ.

4. Η εισαγγελική αρχή, με απόφαση της 13ης Ιουλίου 1991, απέρριψε την αίτηση αποδόσεως των κατασχεθεισών πλακών αλουμινίου, που υπέβαλε η Metalsa. Κατόπιν της αποφάσεως αυτής, η Metalsa ζήτησε την απόδοση των πλακών αλουμινίου από τον δικαστή προκαταρκτικών ανακρίσεων του Tribunale di Milano. Στο πλαίσιο αυτό υποβλήθηκε η παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

5. Το ιταλικό δίκαιο διακρίνει τις παραβάσεις που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και τις παραβάσεις που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ λόγω εσωτερικών μεταβιβάσεων. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 70 του προεδρικού διατάγματος 633 του 1972, οι παραβάσεις που αφορούν την καταβολή φόρων, μεταξύ των οποίων του ΦΠΑ, κατά τις εισαγωγές, τιμωρούνται με τις κυρώσεις που καθορίζει η τελωνειακή νομοθεσία σχετικά με τους δασμούς. Μία

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

από τις κυρώσεις αυτές είναι η δήμευση. Αντίθετα, οι παραβάσεις που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ λόγω εσωτερικών μεταβιβάσεων τιμωρούνται γενικά με λιγότερο αυστηρές κυρώσεις από αυτές που προβλέπει η τελωνειακή νομοθεσία. Στις κυρώσεις αυτές δεν περιλαμβάνεται η δήμευση.

6. Στην υπόθεση 299/86, Drexl (Συλλογή 1988, σ. 1213), που αφορούσε εισαγωγές από άλλα κράτη μέλη, το Δικαστήριο αποφάνθηκε σχετικά με το διπλό αυτό σύστημα κυρώσεων. Το Δικαστήριο έκρινε ως εξής στη δεύτερη παράγραφο του διατακτικού της αποφάσεως:

«Είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 95 της Συνθήκης η εθνική νομοθετική ρύθμιση που προβλέπει αυστηρότερες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων περί επιβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή απ' ό,τι για τις παραβάσεις των διατάξεων περί ΦΠΑ λόγω μεταβιβάσεως αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η διαφοροποίηση αυτή είναι δυσανάλογη σε σχέση με την ανομοιότητα δύο κατηγοριών παραβάσεων.»

Πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το άρθρο 95, πρώτη παράγραφος, της Συνθήκης ορίζει τα εξής:

«Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.»

7. Πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι η νομολογία Drexl αφορά μόνον τις εισαγωγές από άλλα κράτη μέλη [1]. Η Metalsa εντούτοις υποστηρίζει ότι πρέπει να εφαρμοστεί παρόμοιος κανόνας στις εισαγωγές που προέρχονται από την Αυστρία βάσει του άρθρου 18, πρώτη παράγραφος, της συμφωνίας, που ορίζει τα εξής:

«Τα συμβαλλόμενα μέρη απέχουν από κάθε μέτρο ή πρακτική εσωτερικής φορολογικής φύσεως, που εισάγει άμεσα ή έμμεσα διάκριση μεταξύ των προϊόντων του ενός συμβαλλομένου μέρους και των ομοίων προϊόντων καταγωγής του άλλου συμβαλλομένου μέρους.»

8. Κατά την άποψη της Metalsa, το πνεύμα και οι σκοποί της συμφωνίας δικαιολογούν να ερμηνεύσει το Δικαστήριο το άρθρο 18 της συμφωνίας με τον ίδιο τρόπο που ερμήνευσε το άρθρο 95 της Συνθήκης στην υπόθεση Drexl. Η Metalsa υποστηρίζει ότι, δεδομένου ότι το άρθρο 18 καλύπτει κάθε μέτρο ή πρακτική εσωτερικής φορολογικής φύσεως που εισάγει διακρίσεις, καλύπτει και τις ποινικές κυρώσεις που εισάγουν διακρίσεις. Η Επιτροπή και η Ιταλική Κυβέρνηση αμφισβητούν την ορθότητα της απόψεως της Metalsa.

9. Πριν δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, είναι χρήσιμο να εξεταστούν σύντομα η φύση και το περιεχόμενο της συμφωνίας και να υπενθυμιστούν τα γενικά κριτήρια που χρησιμοποιεί το Δικαστήριο για την ερμηνεία των διεθνών συμφωνιών που συνάπτει η Κοινότητα.

1 — Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz στην υπόθεση C-276/91 Επιτροπή κατά Γαλλίας, που αναπτύχθηκαν στις 17 Φεβρουαρίου 1993 (απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993, Συλλογή σ. I-4413, I-4421). Πρέπει να επισημανθεί ότι καθιερώθηκε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1993, ένα νέο καθεστώς σχετικά με την καταβολή του ΦΠΑ. Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό, ο ΦΠΑ δεν επιβάλλεται πλέον στις ενδοκοινοτικές εισαγωγές αλλά στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Βλ. την οδηγία 91/680 του Συμβουλίου για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376 του 1991, σ. 1) και, ιδίως, το νέο άρθρο 28α της οδηγίας 77/388 όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία του Συμβουλίου 92/111 (ΕΕ L 384 του 1992, σ. 47).

10. Ως προς τις κύριες διατάξεις της, η συμφωνία παρουσιάζει εν μέρει αναλογία προς τη Συνθήκη. Τα άρθρα 3 έως 7 της συμφωνίας προβλέπουν την κατάργηση των δασμών και των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος στο εμπόριο μεταξύ της Κοινότητας και της Αυστρίας. Το άρθρο 13 προβλέπει την κατάργηση των ποσοτικών περιορισμών επί των εισαγωγών και των μέτρων ισοδυνάμου αποτελέσματος. Οι διατάξεις αυτές συμπληρώνονται με το άρθρο 18 το οποίο, όπως προαναφέρθηκε, απαγορεύει τα μέτρα ή τις πρακτικές φορολογικής φύσεως που εισάγουν διακρίσεις. Το άρθρο 19 προβλέπει την κατάργηση όλων των περιορισμών που αφορούν τις πληρωμές τις σχετικές προς τις συναλλαγές επί εμπορευμάτων. Το άρθρο 22 ορίζει ότι τα συμβαλλόμενα μέρη απέχουν από κάθε μέτρο που δύναται να θέσει σε κίνδυνο την πραγματοποίηση των στόχων της συμφωνίας και λαμβάνουν όλα τα κατάλληλα γενικά ή ειδικά μέτρα για να εξασφαλίσουν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκ της συμφωνίας. Τα άρθρα 23 και 25 θεσπίζουν κανόνες σχετικά με τον ανταγωνισμό, τις κρατικές ενισχύσεις και το ντάμπινγκ.

11. Τόσο το άρθρο 95 της Συνθήκης όσο και το άρθρο 18 της συμφωνίας καθιερώνουν την αρχή της φορολογικής ισότητας. Πράγματι, η διατύπωση του άρθρου 18, πρώτη παράγραφος, της συμφωνίας, αναφερόμενη σε «κάθε μέτρο ή πρακτική εσωτερικής φορολογικής φύσεως», μπορεί να θεωρηθεί ευρύτερη της διατυπώσεως του άρθρου 95, πρώτη παράγραφος, της Συνθήκης. Οι διατάξεις αυτές είναι όμως ουσιωδώς όμοιες, στο μέτρο που απαγορεύουν κάθε μορφή άμεσης ή έμμεσης φορολογικής διακρίσεως.

12. Λόγω όμως της φαινομενικής ομοιότητας των δύο νομοθετικών κειμένων δεν πρέπει να παραβλέπεται το γεγονός ότι η Συνθήκη ΕΟΚ και η συμφωνία επιδιώκουν ουσιωδώς διαφορετικούς σκοπούς.

13. Ο σκοπός της συμφωνίας, που συνήφθη βάσει του άρθρου 113 της Συνθήκης, είναι, σύμφωνα με το προοίμιό της, να ενισχυθούν και να επεκταθούν οι υφιστάμενες οικονομικές σχέσεις μεταξύ της Κοινότητας και της Αυστρίας και να εξασφαλιστεί, υπό συνθήκες ισότητος των όρων ανταγωνισμού, η αρμονική ανάπτυξη του εμπορίου τους. Προς τούτο τα συμβαλλόμενα μέρη είναι αποφασισμένα να εξαλείψουν προοδευτικά τα εμπόδια στο ουσιώδες μέρος των συναλλαγών τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου, όσον αφορά την ίδρυση ζωνών ελευθέρων συναλλαγών.

14. Σύμφωνα με το άρθρο XXIV, παράγραφος 8, Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου, ως ζώνη ελευθέρων συναλλαγών νοείται:

«Ομάς δύο ή περισσοτέρων τελωνειακών εδαφών, εντός της οποίας οι δασμοί και οι άλλοι περιοριστικοί του εμπορίου κανονισμοί (...) καταργούνται ως προς το κύριον μέρος του εμπορίου μεταξύ των συνιστώντων την ζώνην εδαφών επί προϊόντων καταγομένων εκ των εδαφών τούτων».

15. Αντίθετα, η Συνθήκη ΕΟΚ δεν αποσκοπεί μόνον να καθιερώσει ζώνη ελευθέρων συναλλαγών κατά την έννοια της συμφωνίας, αλλά επιδιώκει να επιτύχει την οικονομική ολοκλήρωση με απώτερο στόχο την εγκαθίδρυση μιας εσωτερικής αγοράς και να συμβάλει, με τις άλλες κοινοτικές συνθήκες, στην ουσιαστική πρόοδο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (βλ. τη γνωμοδότηση 1/91 της 14ης Δεκεμβρίου 1991 επί του σχεδίου συμφωνίας μεταξύ της Κοινότητας, αφενός, και των χωρών της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών, αφετέρου, σχετικά με τη δημιουργία του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, Συλλογή 1991, σ. I-6079, σκέψη 17).

16. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μια διάταξη διεθνούς συμφωνίας πού συνήψε η Κοινότητα πρέπει να ερμηνεύεται στο πλαίσιο και υπό το πρίσμα των σκοπών της (βλ. τη γνωμοδότηση 1/91, σκέψη 14). Επομένως, το γεγονός ότι σε μια συμφωνία ελευθέρων συναλλαγών που συνήψε η Κοινότητα χρησιμοποιούνται όροι όμοιοι με αυτούς ενός άρθρου της Συνθήκης δεν αποτελεί επαρκή λόγο για να μεταφερθεί στις διατάξεις της συμφωνίας η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά το άρθρο αυτό: βλ. την υπόθεση 270/80, Polidor κατά Harlequin Record Shops, Συλλογή 1982, σ. 329. Στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο έπρεπε να ερμηνεύσει τα άρθρα 14 και 23 της συμφωνίας ελευθέρων συναλλαγών μεταξύ της ΕΟΚ και της Πορτογαλίας, που υπογράφηκε στις 22 Ιουλίου 1972, ενώ η Πορτογαλία ήταν μέλος της ΕΖΕΣ. Τα άρθρα 14 και 23 της εν λόγω συμφωνίας ήταν όμοια προς τα άρθρα 30 και 36 της Συνθήκης. Παρά την ομοιότητα αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι ορισμένοι περιορισμοί της ελευθερίας των συναλλαγών για λόγους προστασίας της εμπορικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας ήταν δικαιολογημένοι στο πλαίσιο των διατάξεων περί ελευθέρων συναλλαγών που καθιέρωνε η συμφωνία αυτή, παρόλον ότι τέτοιοι περιορισμοί δεν δικαιολογούνται στο πλαίσιο της Συνθήκης.

17. Μια διάταξη διεθνούς συμφωνίας πρέπει, όμως, να ερμηνεύεται κατά τον ίδιο τρόπο με την αντίστοιχη διάταξη της Συνθήκης, αν αυτό επιβάλλεται από τους σκοπούς της συμφωνίας: βλ. υποθέσεις 17/81, Pabst & Richarz κατά Hauptzollamt Oldenburg (Συλλογή 1982, σ. 1331), και C-163/90, Legros, (Συλλογή 1992, σ. I-4625) [2]. Στην υπόθεση Pabst & Richarz, το Δικαστήριο ερμήνευσε κατά τον ίδιο τρόπο το άρθρο 95 της Συνθήκης και το άρθρο 53, παράγραφος 1, της συμφωνίας συνδέσεως μεταξύ της Κοινότητας και της Ελλάδας, που υπογράφηκε το 1961. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 53, παράγραφος 1, εντασσόταν σ' ένα σύνολο διατάξεων που είχαν ως σκοπό να προετοιμάσουν την είσοδο της Ελλάδας στην Κοινότητα και ότι από τη διατύπωση του άρθρου 53, παράγραφος 1, καθώς και από το αντικείμενο και τη φύση της συμφωνίας συνδέσεως προέκυπτε ότι αντιβαίνει προς τη διάταξη αυτή μία εθνική ρύθμιση απαλλαγών, όπως αυτή για την οποία επρόκειτο στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οποία τα εγχώρια οινοπνευματώδη ετύγχαναν ευνοϊκότερας φορολογικής μεταχειρίσεως από τα εισαγόμενα από την Ελλάδα.

18. Στην υπόθεση Legros, το Δικαστήριο έπρεπε να ερμηνεύσει, μεταξύ άλλων, με το άρθρο 6 της συμφωνίας περί ελευθέρων συναλλαγών που συνήψαν η Κοινότητα και η Σουηδία το 1972, το οποίο απαγορεύει την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς στο εμπόριο μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτέρων συνθηκών της συγκεκριμένης περιπτώσεως, το άρθρο 6 της συμφωνίας έπρεπε να ερμηνευθεί κατά τον ίδιο τρόπο με τις αντίστοιχες διατάξεις της Συνθήκης. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, στο πλαίσιο του σκοπού της εξαλείψεως των εμποδίων στις συναλλαγές μεταξύ της Κοινότητας και της Σουηδίας, η κατάργηση των εισαγωγικών δασμών έπαιξε πρωταρχικό ρόλο. Βάσει αυτού, το Δικαστήριο έκρινε ότι η συμφωνία θα στερούνταν σημαντικού μέρους της πρακτικής της αποτελεσματικότητας αν η έννοια της φορολογικής επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος επρόκειτο να ερμηνευθεί ως έχουσα πεδίο εφαρμογής στενότερο στο πλαίσιο της συμ-

2 — Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro στην υπόθεση C-207/91 Eurim-Pharm, που αναπτύχθηκαν στις 18 Φεβρουαρίου 1993. Η υπόθεση αυτή αφορά την ερμηνεία των άρθρων 13 και 20 της συμφωνίας ελευθέρων συναλλαγών που συνήφθη μεταξύ της Κοινότητας και της Αυστρίας, που είναι αντιστοίχως όμοια προς τα άρθρα 30 και 36 της Συνθήκης. Βλ. επίσης την υπόθεση 65/79, Procureur de République κατά Chatain (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 17).

φωνίας απ' ό,τι στο πλαίσιο της Συνθήκης ΕΟΚ: βλ. τη σκέψη 26 της αποφάσεως.

19. Στην υπόθεση 104/81, Hauptzollamt Mainz κατά Kupferberg (Συλλογή 1982, σ. 3641) το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αν το άρθρο 21, παράγραφος 1, της συμφωνίας περί ελευθέρων συναλλαγών που συνήφθη μεταξύ της ΕΟΚ και της Πορτογαλίας, περιείχε απαγόρευση ανάλογη προς αυτή του άρθρου 95 της Συνθήκης. Πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 21, πρώτη παράγραφος, της συμφωνίας αυτής έχει την ίδια διατύπωση με το άρθρο 18, πρώτη παράγραφος, της συμφωνίας μεταξύ της ΕΟΚ και της Αυστρίας, την οποία αφορά η παρούσα υπόθεση. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ως εξής στις σκέψεις 29 έως 31 της αποφάσεως:

«(...) πρέπει να παρατηρηθεί ότι αν και το άρθρο 21 της συμφωνίας και το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ έχουν τον ίδιο στόχο, καθόσον αποβλέπουν στην εξάλειψη των φορολογικών διακρίσεων, κάθε μια από τις δύο αυτές διατάξεις, που είναι άλλωστε διαφορετικά διατυπωμένες, πρέπει εντούτοις να αντιμετωπίζεται και να ερμηνεύεται στο δικό της πλαίσιο.

Επομένως, όπως έχει ήδη δεχθεί το Δικαστήριο, (...) η Συνθήκη ΕΟΚ και η συμφωνία ελευθέρου εμπορίου επιδιώκουν διαφορετικούς στόχους. Κατά συνέπεια, η ερμηνεία που έχει δοθεί στο άρθρο 95 της Συνθήκης δεν δύναται, απλώς κατ' αναλογία, να μεταφερθεί στη συμφωνία ελευθέρου εμπορίου.

Η απάντηση λοιπόν στο (...) ερώτημα είναι ότι το άρθρο 21, πρώτη παράγραφος, πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το γράμμα του και ενόψει του σκοπού που επιδιώκεται με το άρθρο αυτό στο πλαίσιο του συστήματος ελευθέρου εμπορίου της συμφωνίας.»

20. Είναι επομένως σαφές ότι η αρχή της φορολογικής ισότητας που προβλέπεται στο άρθρο 18, πρώτη παράγραφος, της συμφωνίας που συνήφθη μεταξύ της ΕΟΚ και της Αυστρίας, πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα των σκοπών της συμφωνίας αυτής. Δεδομένου ότι οι σκοποί αυτοί είναι πιο περιορισμένοι από τους σκοπούς της Συνθήκης ΕΟΚ, είναι δυνατόν ορισμένες μορφές φορολογικών διακρίσεων που απαγορεύονται από το άρθρο 95 να μην απαγορεύονται από το άρθρο 18. Πρέπει επομένως να εξεταστεί η ερμηνεία του άρθρου 95 που δέχθηκε το Δικαστήριο στην υπόθεση Drexl και να διερευνηθεί αν η ερμηνεία αυτή μπορεί να μεταφερθεί στο άρθρο 18, πρώτη παράγραφος, της συμφωνίας, θεωρούμενο υπό το πρίσμα των σκοπών της συμφωνίας. Πρέπει ήδη από τώρα να επισημανθεί ότι το άρθρο 18, πρώτη παράγραφος, πρέπει να θεωρηθεί ότι παράγει άμεσα αποτελέσματα. Στην υπόθεση Kupferberg, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, της συμφωνίας ελευθέρων συναλλαγών μεταξύ της ΕΟΚ και της Πορτογαλίας περιείχε ανεπιφύλακτη απαγόρευση των διακρίσεων στον φορολογικό τομέα και, κατά συνέπεια, μπορούσε να παράγει άμεσα αποτελέσματα σε όλη την Κοινότητα. Η ίδια συλλογιστική ισχύει και για το άρθρο 18, πρώτη παράγραφος, της συμφωνίας που συνήφθη μεταξύ της ΕΟΚ και της Αυστρίας, που είναι όμοιο με το άρθρο 21, πρώτη παράγραφος, της συμφωνίας την οποία αφορούσε η υπόθεση Kupferberg.

21. Στην υπόθεση Drexl, το Δικαστήριο εξέτασε αν ένα ποινικό σύστημα που προβλέπει αυστηρότερες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων περί επιβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή απ' ό,τι για παρόμοιες παραβάσεις που αφορούν εσωτερικές συναλλαγές είναι αντίθετο προς το άρθρο 95 της Συνθήκης, καθώς και προς τις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας. Το Δικαστήριο, στις σκέψεις 22 έως 25 της αποφάσεως, έκρινε ως εξής:

«(...) πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι δύο αυτές κατηγορίες παραβάσεων διαφέρουν σε πολλά σημεία, τα οποία αφορούν τόσο την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως

όσο και τις δυσχέρειες που παρουσιάζει η διαπίστωσή της. Πράγματι, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή επιβάλλεται λόγω απλώς της υλικής εισόδου του αγαθού στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους και όχι λόγω μιας συναλλαγής. Αποτέλεσμα των διαφορών αυτών είναι ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν την υποχρέωση να θεσπίζουν το ίδιο ακριβώς σύστημα και για τις δύο κατηγορίες παραβάσεων.

Οι διαφορές όμως αυτές δεν θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν προφανείς δυσαναλογίες στην αυστηρότητα των κυρώσεων που προβλέπονται για τις δύο κατηγορίες παραβάσεων. Τέτοια δυσαναλογία υπάρχει όταν η κύρωση που προβλέπεται στην περίπτωση των εισαγωγών συνίσταται κατά γενικό κανόνα σε ποινή φυλακίσεως και στην κατάσχεση του εμπορεύματος δυνάμει των διατάξεων περί καταστολής του λαθρεμπορίου, ενώ στην περίπτωση παραβάσεως των διατάξεων περί ΦΠΑ σχετικά με τις εσωτερικές συναλλαγές δεν προβλέπονται ή δεν επιβάλλονται γενικά ανάλογες κυρώσεις. Η κατάσταση αυτή θα μπορούσε πράγματι να έχει ως συνέπεια να τεθεί σε κίνδυνο η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της Κοινότητας και επομένως θα ήταν ασυμβίβαστη με το άρθρο 95 της Συνθήκης.

Πράγματι, όπως δέχτηκε το Δικαστήριο με την απόφαση της 5ης Μαΐου 1982 (15/81, Gaston Schul, Συλλογή 1982, σ. 1409), για την ερμηνεία του άρθρου 95 πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι σκοποί της Συνθήκης, όπως διατυπώνονται στα άρθρα 2 και 3, μεταξύ των οποίων πρωτεύουσα θέση κατέχει η δημιουργία κοινής αγοράς, στην οποία θα απαλειφθούν όλα τα εμπόδια στο εμπόριο, προκειμένου να συγχωνευθούν οι εθνικές αγορές σε μία ενιαία αγορά που να είναι κατά το δυνατόν όμοια με μία πραγματική εσωτερική αγορά (...).

Κατά συνέπεια στο (...) ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 95 της Συνθήκης η εθνική νομοθετική ρύθμιση που προβλέπει αυστηρότερες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων περί επιβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή από ό,τι για τις παραβάσεις των διατάξεων περί ΦΠΑ λόγω μεταβιβάσεως αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η διαφοροποίηση αυτή είναι δυσανάλογη σε σχέση με την ανομοιότητα των δύο κατηγοριών παραβάσεων.»

22. Στην υπόθεση Drexl, επομένως, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι υπάρχουν διαφορές μεταξύ των παραβάσεων που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των παραβάσεων που αφορούν την καταβολή του ίδιου φόρου επί των εσωτερικών συναλλαγών και ότι, κατ' αρχήν, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιβάλλουν διαφορετικές κυρώσεις για τις δύο κατηγορίες παραβάσεων. Το Δικαστήριο εντούτοις έκρινε ότι η αρχή της φορολογικής ισότητας που προβλέπεται στο άρθρο 95 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως, ώστε να απαγορεύεται η επιβολή προφανώς δυσανάλογων ποινών για παρεμφερείς παραβάσεις. Το Δικαστήριο ερμήνευσε ευρέως το άρθρο 95 υπό το πρίσμα των σκοπών της Συνθήκης, και ιδίως του σκοπού δημιουργίας εσωτερικής αγοράς.

23. Πρέπει να επισημανθεί ότι, στην υπόθεση Drexl, το Δικαστήριο ενδιαφέρθηκε περισσότερο για την εφαρμογή της αρχής της ισότητας απ' ό,τι για την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας. Στην απόφασή του, το Δικαστήριο εξέτασε αν η δυσανάλογη *διαφορά* μεταξύ των κυρώσεων που προβλέπονται για παραβάσεις που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των κυρώσεων που προβλέπονται για τις παραβάσεις που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ επί των εσωτερικών συναλλαγών μπορούσε να θίξει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Το Δικαστήριο δεν εξέτασε αν οι κυρώσεις που αφορούν την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή από

άλλα κράτη μέλη ήταν οι ίδιες τόσο δυσανάλογες σε σχέση με τη σοβαρότητα των παραβάσεων, ώστε να αποτελούν εμπόδιο για τις ελευθερίες που εγγυάται το κοινοτικό δίκαιο.

24. Η Επιτροπή και η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η ερμηνεία του άρθρου 95 που δέχθηκε το Δικαστήριο στην υπόθεση Drexl δεν μπορεί να μεταφερθεί στο άρθρο 18 της συμφωνίας. Πρώτον, η Επιτροπή και η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι το άρθρο 18 απαγορεύει μόνον τις ουσιώδεις διακρίσεις φορολογικής φύσεως και δεν θίγει την αρμοδιότητα των κρατών μελών στον ποινικό τομέα. Δεύτερον, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι το άρθρο 18 απαγορεύει τις διακρίσεις στον ποινικό τομέα, δεν υπάρχει παραβίαση της απαγορεύσεως αυτής όταν οι εν λόγω παραβάσεις είναι διαφορετικές.

25. Όσον αφορά το πρώτο επιχείρημα, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, στην υπόθεση Drexl, το Δικαστήριο ερμήνευσε ευρέως την αρχή της φορολογικής ισότητος υπό το πρίσμα των σκοπών της Συνθήκης. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η αρχή αυτή δεν μπορεί να ερμηνευθεί εξίσου ευρέως όταν πρόκειται για συμφωνία ελευθέρων συναλλαγών, το περιεχόμενο και οι σκοποί της οποίας είναι πολύ πιο περιορισμένοι. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, υπό το πρίσμα των σκοπών της συμφωνίας, το αντικείμενο του άρθρου 18 είναι η απαγόρευση των διακρίσεων όσον αφορά όλα τα μέτρα και τις πρακτικές επιβολής και εισπράξεως του ΦΠΑ. Επομένως, το άρθρο 18 καλύπτει τη φορολογική βάση του ΦΠΑ, το συντελεστή του καθώς και τον τρόπο καταβολής και εισπράξεως φόρου που μπορούν να έχουν επιπτώσεις στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων που προέρχονται από το έδαφος ενός από τα συμβλλόμενα μέρη. Η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η πλαισίωση των κατασταλτικών αρμοδιοτήτων των κρατών μελών ισχύει μόνον στο πλαίσιο της Κοινότητας, που αποσκοπεί στη δημιουργία εσωτερικής αγοράς και Ευρωπαϊκής Ενώσεως, και όχι στο πλαίσιο μιας συμφωνίας ελευθέρων συναλλαγών. Η Ιταλική Κυβέρνηση υιοθετεί την ίδια άποψη.

26. Όσον αφορά το δεύτερο επιχείρημα, η Ιταλική Κυβέρνηση δηλώνει ότι, ακόμη κι αν γινόταν δεκτό ότι η απαγόρευση φορολογικών διακρίσεων που προβλέπεται στο άρθρο 18 εκτείνεται και στις ποινικές κυρώσεις, η απαγόρευση αυτή θα αφορούσε μόνον την περίπτωση κατά την οποία διαφορετικές κυρώσεις επιβάλλονται για όμοιες παραβάσεις. Οι παραβάσεις όμως που αφορούν τον φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την εισαγωγή είναι διαφορετικές παραβάσεις απ' αυτές που αφορούν τον φόρο προστιθεμένης αξίας επί των εσωτερικών συναλλαγών. Κατά συνέπεια, η επιβολή διαφορετικών κυρώσεων για τις δύο αυτές κατηγορίες παραβάσεων δεν συνιστά φορολογική διάκριση· το σύστημα διαφοροποιημένων κυρώσεων που προβλέπει το ιταλικό δίκαιο δεν είναι, επομένως, αντίθετο προς το άρθρο 18 της συμφωνίας.

27. Κατά την άποψή μου, το άρθρο 18 της συμφωνίας δεν επιβάλλει σύγκριση μεταξύ των κυρώσεων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη για τις φορολογικές παραβάσεις που αφορούν εισαγωγές από την Αυστρία και των κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις που αφορούν εσωτερικές συναλλαγές ή εισαγωγές από άλλα κράτη μέλη. Το δικαίωμα ελευθέρων συναλλαγών που προβλέπει η συμφωνία είναι πιο περιορισμένο από τα δικαιώματα που απορρέουν από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων: θεωρώ συναφώς πειστικές τις απόψεις της Επιτροπής και της Ιταλικής Κυβερνήσεως. Επιπλέον, από την απόφαση του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως Kupferberg προκύπτει σαφώς ότι όλες οι μορφές διακρίσεως που απαγορεύονται από το άρθρο 95 της Συνθήκης δεν απαγορεύονται αναγκαστικά από

το άρθρο 18 της συμφωνίας. Πράγματι, ακόμη και η έννοια των «ομοίων προϊόντων» του άρθρου 18 πρέπει να ερμηνευθεί σχετικά στενά υπό το πρίσμα του αντικειμένου της συμφωνίας: βλ. τις σκέψεις 41 και 42 της αποφάσεως Kupferberg. Θα ήταν αντίθετο προς τη νομολογία του Δικαστηρίου να υιοθετηθεί μια ευρεία ερμηνεία του άρθρου 18, ικανή να επιβάλει τη σύγκριση μεταξύ των κυρώσεων που αφορούν τις εισαγωγές από την Αυστρία και των κυρώσεων που αφορούν εσωτερικές ή ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

28. Κατά συνέπεια, η ερμηνεία του άρθρου 95 της Συνθήκης, που ακολούθησε το Δικαστήριο στην υπόθεση Drexl, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ισχύει και για το άρθρο 18, παράγραφος 1, της συμφωνίας. Θεωρώ εντούτοις ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να τηρούν την αρχή της αναλογικότητας όταν επιβάλλουν κυρώσεις που αφορούν εισαγωγές από την Αυστρία. Η υποχρέωση αυτή δεν απορρέει από το άρθρο 18 που περιορίζεται στην απαγόρευση των διακρίσεων, αλλά μάλλον από το άρθρο 13 της συμφωνίας.

29. Πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το άρθρο 13 της συμφωνίας απαγορεύει τους ποσοτικούς περιορισμούς επί των εισαγωγών ή τα μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος στις συναλλαγές μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Το άρθρο αυτό είναι διατυπωμένο ως εξής:

«1. Ουδείς νέος ποσοτικός περιορισμός επί των εισαγωγών ή μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος εισάγεται στις συναλλαγές μεταξύ της Κοινότητας και της Αυστρίας.

2. Οι ποσοτικοί περιορισμοί επί των εισαγωγών καταργούνται την 1η Ιανουαρίου 1973, και τα μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος προς ποσοτικούς περιορισμούς επί των εισαγωγών, την 1η Ιανουαρίου 1975, το αργότερο.»

Θεωρώ ότι μια κύρωση επιβαλλόμενη στο πλαίσιο εισαγωγών από την Αυστρία και τόσο δυσανάλογη σε σχέση με τη σοβαρότητα της παραβάσεως ώστε να μπορεί να παρακωλύει το δικαίωμα ελευθέρων συναλλαγών που προβλέπει η συμφωνία, θα αποτελούσε μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος αντίθετο προς το άρθρο 13 της συμφωνίας. Το άρθρο 13 πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει άμεσο αποτέλεσμα: βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro στην υπόθεση C-207/91, Eurim-Pharm, που αναφέρθηκε προηγουμένως στην υποσημείωση 2, παράγραφος 14.

30. Είναι αλήθεια ότι η ποινική νομοθεσία αποτελεί τομέα που εμπίπτει κατ' αρχήν στη δικαιοδοσία των κρατών μελών. Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, οι κυρώσεις που επιβάλλει το εθνικό δίκαιο δεν πρέπει, λόγω της αυστηρότητάς τους, να αποτελούν εμπόδιο για την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που προβλέπει η Συνθήκη. Βλ. παραδείγματος χάρη, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, τις υποθέσεις 41/76, Donckerwolcke κατά Procureur de la République, Συλλογή τόμος 1976, σ. 719 και 52/77 Cayrol κατά Rivoira, Συλλογή τόμος 1977, σ. 735 και, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, την υπόθεση 157/79, R κατά Pieck, Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 423. Στην υπόθεση 203/80, Casati, Συλλογή 1981, σ. 2595, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ως εξής στη σκέψη 27 της αποφάσεως:

«Κατ' αρχήν, η ποινική νομοθεσία και οι κανόνες ποινικής δικονομίας εξακολουθούν να εμπίπτουν στη δικαιοδοσία των κρατών μελών. Εντούτοις, από την παγία νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, και σ'αυτόν

τον τομέα, το κοινοτικό δίκαιο θέτει όρια ως προς τα μέτρα ελέγχου που το δίκαιο αυτό επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν εν ισχύι στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και των προσώπων. Τα διοικητικά ή κατασταλτικά μέτρα δεν δύνανται να υπερβαίνουν τα όρια του απολύτως αναγκαίου, οι λεπτομέρειες ασκήσεως του ελέγχου δεν δύνανται να διαμορφώνονται κατά τρόπο ώστε να περιορίζουν την επιθυμητή από τη Συνθήκη ελευθερία και δεν πρέπει να προβλέπονται για την παράβασή τους κυρώσεις τόσο δυσανάλογες εν σχέσει προς τη βαρύτητα της παραβάσεως ώστε να καθίστανται εμπόδια στην ελεύθερη αυτή κυκλοφορία.»

Η συλλογιστική αυτή επιβεβαιώθηκε με τη σκέψη 18 της αποφάσεως Drexl, αν και, όπως ήδη προανέφερα, το Δικαστήριο ασχολήθηκε στην περίπτωση εκείνη με την εφαρμογή της αρχής της ισότητας και όχι με την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας αυτής καθαυτής.

31. Είναι επομένως σαφές ότι, σύμφωνα με την νομολογία του Δικαστηρίου, το σύστημα κυρώσεων που επιβάλλεται από τα κράτη μέλη δεν πρέπει να είναι τόσο δυσανάλογο σε σχέση με τη βαρύτητα της παραβάσεως, ώστε να καθίσταται εμπόδιο για την άσκηση ελευθερίας, την οποία εγγυάται η Συνθήκη. Κατά την άποψή μου, ανάλογες σκέψεις πρέπει να ισχύσουν και όσον αφορά τις διεθνείς συμφωνίες που συνάπτει η Κοινότητα.

32. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 228, τρίτη παράγραφος, της Συνθήκης, οι διεθνείς συμφωνίες που συνάπτει η Κοινότητα δεσμεύουν τα όργανά της και τα κράτη μέλη. Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση 181/73, Haegeman κατά Βελγικού Δημοσίου, Συλλογή 1974, σ. 245, οι διατάξεις των συμφωνιών αυτών αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του κοινοτικού δικαίου. Επιπλέον, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι διατάξεις αυτές μπορούν να παράγουν άμεσα αποτελέσματα (βλ. παραδείγματος χάρη τις υποθέσεις Kupferberg, που προαναφέρθηκε στο σημείο 19, 12/86, Demirel, Συλλογή 1987, σ. 3719, σκέψη 14 της αποφάσεως, C-192/89, S. Z. Sevince κατά Staatssecretaris van Justitie, Συλλογή 1990, σ. I-3461, σκέψη 15 της αποφάσεως). Κατά συνέπεια, ως προς τις έννομες συνέπειές τους, εξομοιώνονται προς τις διατάξεις της Συνθήκης και των λοιπών δεσμευτικών κοινοτικών πράξεων· επιπλέον, η παράβαση των διατάξεων αυτών από τα κράτη μέλη συνεπάγεται την ευθύνη της Κοινότητας. Κατά συνέπεια, η αρχή της αναλογικότητας, που αποτελεί γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, εφαρμόζεται και στις διεθνείς συμφωνίες που συνάπτει η Κοινότητα και, επομένως, μπορεί να χρησιμεύει ως μέσο ερμηνείας των διατάξεων των συμφωνιών αυτών. Πρέπει εντούτοις να υπογραμμιστεί ότι η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας μπορεί να επιφέρει διαφορετικά αποτελέσματα στην περίπτωση διεθνούς συμφωνίας που συνήψε η Κοινότητα, αφενός, και στην περίπτωση της Συνθήκης, αφετέρου.

33. Θεωρώ απαράδεκτη την άποψη της Επιτροπής, σύμφωνα με την οποία οι περιορισμοί της ποινικής δικαιοδοσίας των κρατών μελών εφαρμόζονται μόνον στο πλαίσιο της Κοινότητας και όχι στο πλαίσιο μιας συμφωνίας ελευθέρων συναλλαγών.

34. Αν γινόταν δεκτή η άποψη της Επιτροπής, τα κράτη μέλη θα ήταν ελεύθερα να επιβάλλουν κάθε είδους κυρώσεις για τις παραβάσεις που αφορούν την πληρωμή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων προερχομένων από την Αυστρία, έστω και αν οι εν λόγω κυρώσεις ενδέχεται να αποτελούν δυσανάλογο εμπόδιο για τις ελεύθερες συναλλαγές και να αντιστρατεύονται τους σκοπούς της συμφωνίας. Αυτό θα συνέβαινε, παραδείγματος χάρη, αν ένα κράτος μέλος τιμωρούσε ακόμη και την ακούσια μη

καταβολή του ΦΠΑ με πλήρη συντελεστή κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων προερχομένων από την Αυστρία, επιβάλλοντας ως κύρωση συγχρόνως τη δήμευση και πρόστιμο ίσο με το δεκαπλάσιο της αξίας των εμπορευμάτων. Κατά την άποψή μου, η επιβολή τέτοιων κυρώσεων θα ήταν αντίθετη προς το άρθρο 13 της συμφωνίας, δεδομένου ότι ο κίνδυνος μη τηρήσεως της ισχύουσας ρυθμίσεως και, επομένως, επιβολής των κυρώσεων αυτών θα μπορούσε να αποθαρρύνει την εισαγωγή εμπορευμάτων από την Αυστρία, αντίθετα προς τους σκοπούς της συμφωνίας. Αν γινόταν δεκτό ότι η αρχή της αναλογικότητας δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις αυτές, τα πρόσωπα που απέκτησαν δικαιώματα δυνάμει συμφωνίας που συνήψε η Κοινότητα με τρίτο κράτος, όπως το δικαίωμα εισαγωγής χωρίς άλλους περιορισμούς εκτός από αυτούς που επιτρέπει η συμφωνία, θα στερούνταν της προστασίας που απορρέει από τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου. Δεν βλέπω για ποιο λόγο θα έπρεπε να συμβαίνει αυτό.

35. Η αρχή της αναλογικότητας εφαρμόζεται γενικά, κατά την άποψή μου, σε κάθε διάταξη που διέπει τις συναλλαγές μεταξύ της Κοινότητας και των τρίτων κρατών. Οι ποσοτικοί επομένως περιορισμοί κατά τις εξαγωγές με προορισμό τρίτα κράτη, οι οποίοι επιτρέπονται από το κοινοτικό δίκαιο υπό τους ίδιους όρους που προβλέπει το άρθρο 36 της Συνθήκης, καθώς και οι επιβαλλόμενες κυρώσεις σε περίπτωση παραβάσεως των περιορισμών αυτών πρέπει να είναι ανάλογοι προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς (βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-67/89 Aimé Richardt, Συλλογή 1991, σ. I-4621, και στην υπόθεση C-111/92, Lange, που αναπτύχθηκαν την 1η Απριλίου 1993, σημεία 21 έως 24). Επιπλέον, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι τα μέτρα διασφαλίσεως που περιορίζουν τις συναλλαγές με τα τρίτα κράτη και προβλέπονται από κοινοτικούς κανονισμούς υπόκεινται στην αρχή της αναλογικότητας: βλ. τις υποθέσεις C-26/90, Wünsche, Συλλογή 1991, σ. I-4961, σκέψεις 12 και 13 της αποφάσεως· 112/80, Dürbeck κατά Hauptzollamt am Main-Flughafen, Συλλογή 1981, σ. 1095, σκέψη 40 της αποφάσεως. Δεδομένου ότι η αρχή της αναλογικότητας εφαρμόζεται γενικά στις συναλλαγές με τα τρίτα κράτη, πρέπει κατά μείζονα λόγο να εφαρμοστεί και σε συμφωνία που συνήψε η Κοινότητα για την ίδρυση ζώνης ελευθέρων συναλλαγών.

36. Η επιβολή επομένως από ένα κράτος μέλος, σε περίπτωση παραβάσεως που αφορά την πληρωμή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή από την Αυστρία, μιας κυρώσεως τόσο δυσανάλογης προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως ώστε να αποτελεί εμπόδιο για το δικαίωμα ελευθέρων συναλλαγών που προβλέπει η συμφωνία, είναι κατά την άποψή μου αντίθετη προς τη συμφωνία. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αποφανθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση αν μια κύρωση είναι σε τέτοιο βαθμό δυσανάλογη. Είναι εντούτοις δυνατό να διατυπωθούν δύο αρχές στον τομέα αυτό. Πρώτον, είναι σαφές ότι το δικαίωμα ελευθέρων συναλλαγών που προβλέπει η συμφωνία που συνήψε η Κοινότητα με ένα τρίτο κράτος είναι πιο περιορισμένο από τις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη. Κατά συνέπεια, ένα εθνικό σύστημα κυρώσεων που είναι τόσο δυσανάλογο ώστε να παρακωλύει την πραγματοποίηση της κοινής αγοράς δεν είναι αναγκαστικά τόσο δυσανάλογο ώστε να αποτελεί εμπόδιο για την άσκηση του δικαιώματος ελευθέρων συναλλαγών. Η εξουσία των κρατών μελών μπορεί επομένως να είναι ευρύτερη στην περίπτωση διεθνούς συμφωνίας απ' ό,τι στην περίπτωση της Συνθήκης. Δεύτερον, όταν η κύρωση συνίσταται στη δήμευση των εισαγομένων εμπορευμάτων, πρέπει, κατά την άποψή μου, να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία όπως η καλή ή κακή πίστη του κυρίου των κατασχεθέντων εμπορευμάτων και η αξία των εμπορευμάτων αυτών: βλ. την υπόθεση Aimé Richardt, σκέψη 25 της αποφάσεως.

Πρόταση

37. Θεωρώ κατά συνέπεια ότι πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο:

«Κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, της συμφωνίας ελευθέρων συναλλαγών μεταξύ της ΕΟΚ και της Αυστρίας, δεν απαιτείται σύγκριση των κυρώσεων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη σε περίπτωση φορολογικής παραβάσεως αφορώσας τις εισαγωγές από την Αυστρία και των κυρώσεων που επιβάλλουν σε περίπτωση φορολογικής παραβάσεως αφορώσας εσωτερικές συναλλαγές ή εισαγωγές από άλλα κράτη μέλη. Ωστόσο, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλουν κύρωση λόγω παραβάσεως σχετικής με την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή από την Αυστρία τόσο δυσανάλογη προς τη βαρύτητα της παραβάσεως, ώστε να συνιστά εμπόδιο για την άσκηση του δικαιώματος ελευθέρων συναλλαγών που προβλέπει η συμφωνία.»