ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ L. A. GEELHOED

της 5ης Δεκεμβρίου 2002 [1]

I — Εισαγωγή

1. Εν προκειμένω, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Φινλανδική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις της που αφορούν την χρήση πετρελαίου ως καυσίμου στα οχήματα με κινητήρα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή [2], και από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης στα πετρελαιοειδή [3].

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

2 — ΕΕ L 316, σ. 12.

3 — ΕΕ L 316, σ. 19.

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

2. Το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/82 προβλέπει:

«1. Από 1ης Ιανουαρίου 1993, ο ελάχιστος συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης για το πετρέλαιο ντίζελ [...] ορίζεται σε 245 ECU ανά 1 000 λίτρα, [...].

2. Από 1ης Ιανουαρίου 1993, ο ελάχιστος συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης για το πετρέλαιο ντίζελ το χρησιμοποιούμενο για τους σκοπούς που εκτίθενται στο άρθρο 8, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ ορίζεται σε 18 ECU ανά 1 000 λίτρα.»

3. Το άρθρο 2, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81, προβλέπει:

«2. Τα πετρελαιοειδή, εκτός από εκείνα για τα οποία ορίζεται ένα συγκεκριμένο επίπεδο φόρου στην οδηγία 92/82/ΕΟΚ, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εάν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν, προσφέρονται προς πώληση ή χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων. Ο συντελεστής του επιβλητέου φόρου καθορίζεται, ανάλογα με τη χρήση, με βάση τον συντελεστή για το ισοδύναμο καύσιμο θέρμανσης ή καύσιμο κινητήρων.

3. Εκτός από τα φορολογητέα προϊόντα τα οποία [αναφέρονται] στην παράγραφο 1, κάθε προϊόν το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί, προσφέρεται προς πώληση ή χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων ή ως πρόσθετο ή προκειμένου να αυξήσει τον τελικό όγκο του καυσίμου κινητήρων, φορολογείται ως καύσιμο κινητήρων. [...]»

4. Κατά το άρθρο 8 της οδηγίας 92/81:

«1. Εκτός από τις γενικές διατάξεις της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης και με την επιφύλαξη τυχόν άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα κατωτέρω προϊόντα από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό τους όρους τους οποίους αυτά καθορίζουν, προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και καθαρή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να προλάβουν την φοροδιαφυγή, την φοροαποφυγή ή τις καταχρήσεις:

α) τα πετρελαιοειδή τα οποία χρησιμοποιούνται για άλλο σκοπό εκτός από καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης,

[...]

2. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα πετρελαιοειδή τα οποία χρησιμοποιούνται υπό φορολογικό έλεγχο:

[...]

στ) Αποκλειστικά στη γεωργία, την δενδροκομία, τη δασοκομία και την ποτάμια ή λιμναία ιχθυοκαλλιέργεια,

[...]

3. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εφαρμόζουν στο σύνολο ή σε μέρος των παρακάτω βιομηχανικών και εμπορικών χρήσεων μειωμένο φορολογικό συντελεστή στο πετρέλαιο ντίζελ και/ή το υγραέριο και/ή το μεθάνιο και/ή την κηροζίνη που χρησιμοποιούνται υπό φορολογικό έλεγχο εφόσον ο συντελεστής αυτός δεν είναι μικρότερος από τον ελάχιστο συντελεστή που καθορίζεται στην οδηγία 92/82/ΕΟΚ για την προσέγγιση των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα πετρελαιοειδή:

α) κινητήρες σταθερής θέσης,

β) εξοπλισμός και μηχανήματα χρησιμοποιούμενα σε οικοδομές, έργα πολιτικού μηχανικού και δημόσια έργα,

γ) οχήματα που σύμφωνα με τον προορισμό τους χρησιμοποιούνται εκτός οδικών αξόνων ή τα οποία δεν έχουν λάβει άδεια για κύρια χρήση στις δημόσιες οδούς.»

5. Η οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης[4], η οποία καθορίζει το καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και σε άλλους έμμεσους φόρους που πλήττουν άμεσα ή έμμεσα την κατανάλωση των προϊόντων αυτών, εφαρμόζεται, σύμφωνα με το άρθρο της 3, παράγραφος 1, μεταξύ άλλων και στα πετρελαιοειδή. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο διαθέσεως των προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Ωστόσο, σε περίπτωση κατά την οποία προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και έχουν ήδη τεθεί σε κατανάλωση σε ένα κράτος μέλος βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εισπράττονται, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται τα προϊόντα αυτά.

6. Το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12 προβλέπει:

«Για τα προϊόντα που αποκτούν ιδιώτες για δική τους ανάγκη και τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως, η βασική αρχή που διέπει την εσωτερική αγορά ορίζει ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εισπράττονται στο κράτος μέλος όπου τα προϊόντα αυτά αποκτώνται.»

7. Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας αυτής:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 6, 7 και 8, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός όταν τα προϊόντα που έχουν τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος βρίσκονται στην κατοχή κάποιου για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος. Σε αυτή την περίπτωση, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται στο κράτος μέλος όπου βρίσκονται

4 — ΕΕ L 76, σ. 1.

τα προϊόντα και καθίσταται απαιτητός από το πρόσωπο που τα έχει στην κατοχή του.

[...]

3. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να προβλέπουν ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά την απόκτηση ορυκτελαίων τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος, εάν η μεταφορά αυτών των προϊόντων γίνεται με ανορθόδοξους τρόπους από ιδιώτες ή για λογαριασμό τους. Ως ανορθόδοξες μεταφορές πρέπει να θεωρούνται οι μεταφορές καυσίμων κινητήρων όταν τα καύσιμα δεν μεταφέρονται στην δεξαμενή των οχημάτων ή σε κατάλληλο εφεδρικό δοχείο καθώς και η μεταφορά υγρών καυσίμων θέρμανσης όταν δεν γίνεται με βυτιοφόρα επαγγελματιών.»

Β — *Η εθνική ρύθμιση*

8. Στη Φινλανδία ο νόμος 1472/1994, της 29ης Δεκεμβρίου 1994, σχετικά με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως που ισχύει για τα υγρά καύσιμα θερμάνσεως, όπως τροποποιήθηκε εσχάτως με τον νόμο 509/1998 (στο εξής: νόμος 1472/1994), προβλέπει τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που οφείλονται επί του πετρελαίου ντίζελ. Κατά το άρθρο 2 του νόμου αυτού, ως ντίζελ νοείται το πετρέλαιο το οποίο παρέχεται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο σε κινητήρες ντίζελ. Ως μαζούτ νοείται το πετρέλαιο το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για τη θέρμανση και το οποίο χρωματίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του νόμου και με το διάταγμα 1547/1994 το οποίο εκδόθηκε δυνάμει του ανωτέρου άρθρου.

9. Δυνάμει του νόμου 1472/1994, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που εισπράττεται επί του πετρελαίου ντίζελ και επί του μαζούτ αποτελείται από ένα βασικό και από έναν πρόσθετο φόρο. Για το πετρέλαιο ντίζελ, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως ανέρχεται συνολικώς σε 325 ευρώ ανά 1 000 λίτρα, για το μαζούτ σε 64 ευρώ ανά 1 000 λίτρα. Αν το πετρέλαιο χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων, φορολογείται με τον συντελεστή του ειδικού φόρου καταναλώσεως που ισχύει για το πετρέλαιο ντίζελ.

10. Ο νόμος 722/1966 σχετικά με τη φορολόγηση των οχημάτων με κινητήρα προβλέπει, στα άρθρα του 14 έως 22, ότι επιβάλλεται πρόσθετος φόρος σε όλα τα οχήματα με κινητήρα που είναι ταξινομημένα ή χρησιμοποιούνται χωρίς ταξινόμηση στη Φινλανδία τα οποία περιέχουν στο δοχείο τους καυσίμων μαζούτ αντί ντίζελ. Δυνάμει του άρθρου 16 του νόμου αυτού, το ποσό του πρόσθετου φόρου είναι το εικοσαπλάσιο του φόρου επί των οχημάτων με κινητήρα ο οποίος επιβάλλεται στο εν λόγω όχημα.

11. Βάσει των άρθρων 17 και 17α του νόμου αυτού, πρόσθετος φόρος επιβάλλεται επίσης και στους ελκυστήρες και στα μηχανήματα δημοσίων έργων πλην των ελκυστήρων στο μέτρο που χρησιμοποιούνται στη γεωργία και στη δασοκομία ή σε συναφείς δραστηριότητες και των μηχανημάτων δημοσίων έργων στον βαθμό που δεν χρησιμοποιούνται για άλλες δραστηριότητες από αυτές που είναι συμφυείς με τη συνήθη χρήση τους και

οι οποίες επιτελούνται στον τόπο εργασίας ή κατασκευής, ή για τη μεταφορά των δικών τους καυσίμων ή λιπαντικών ή ακόμη κατά τη μετακίνηση τους από τον ένα τόπο εργασίας στον άλλο. Εάν ωστόσο ο ελκυστήρας ή η μηχανή δημοσίων έργων χρησιμοποιείται για τη μεταφορά εμπορευμάτων η χρήση πετρελαίου ντίζελ είναι υποχρεωτική.

12. Σύμφωνα με το άρθρο 25 του νόμου 722/1966, η τήρηση των διατάξεων του νόμου αυτού ελέγχεται από τις αστυνομικές και τελωνειακές αρχές. Σύμφωνα με το άρθρο 28, οι αρχές αυτές έχουν το δικαίωμα να διενεργούν στους χώρους αποθηκεύσεως καυσίμων κινητήρων καθώς και στα οχήματα με κινητήρα τους ελέγχους που είναι αναγκαίοι για την εξέταση της ποιότητας του καυσίμου που χρησιμοποιείται στα οχήματα. Η διάταξη αυτή προβλέπει επίσης τη δυνατότητα να διενεργούνται οδικοί έλεγχοι των οχημάτων. Εάν διαπιστωθεί ότι το δοχείο καυσίμων περιέχει μαζούτ, οι αρχές υποχρεούνται, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ανωτέρω νόμου, να απαγορεύσουν τη χρήση του οχήματος μέχρις ότου επιβληθούν οι προβλεπόμενες κυρώσεις.

13. Ο νόμος 337/1993, για την καταβολή τέλους επί των καυσίμων κινητήρων, όπως τροποποιήθηκε εσχάτως με τον νόμο 234/1998 ο οποίος συμπεριέλαβε τα τουριστικά οχήματα στο πεδίο εφαρμογής του, προβλέπει την είσπραξη τέλους επί των καυσίμων, ήτοι την είσπραξη ενός φόρου για κάθε ημέρα κατά την οποία ένα όχημα χρησιμοποίησε μαζούτ, με ανώτατο όριο τις 60 συναπτές ημέρες. Το ύψος του τέλους ανέρχεται σε 1 000 φινλανδικά μάρκα (FIM) (168,19 ευρώ) για τα οχήματα, 1 500 FIM (252,28 ευρώ) για τα ημιφορτηγά οχήματα, 2 000 FIM (336,38 ευρώ) για τα λεωφορεία και 3 000 FIM (504,56) ευρώ για τα φορτηγά. Το τέλος τριπλασιάζεται οσάκις η χρήση του μαζούτ δεν δηλώνεται εκ των προτέρων στις αρμόδιες φινλανδικές αρχές σύμφωνα με τις διατυπώσεις που προβλέπει το άρθρο 3. Το τέλος οφείλεται για τον αριθμό των ημερών κυκλοφορίας στη Φινλανδία μέχρι της διαπιστώσεως. Εάν η ημερομηνία εισαγωγής του οχήματος δεν μπορεί να προσδιορισθεί, το τέλος που οφείλεται αντιστοιχεί σε 10 τουλάχιστον ημέρες. Επιπλέον, η παράνομη χρήση μαζούτ, ήτοι χωρίς προηγούμενη δήλωση στις φινλανδικές αρχές, συνεπάγεται τη διενέργεια έρευνας και ενδεχομένως την άσκηση ποινικής διώξεως για φοροδιαφυγή. Με δικαστική απόφαση είναι δυνατόν ο παραβάτης να καταδικαστεί σε αποζημίωση ίση προς το ποσό που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ των φόρων που ισχύουν για τα διάφορα είδη πετρελαίου.

14. Κατ' αναλογία προς τις διατάξεις του άρθρου 28 του νόμου 722/1966, το άρθρο 8 του νόμου 337/1993 προβλέπει ότι οι αστυνομικές και τελωνειακές αρχές είναι αρμόδιες για τη διενέργεια των ελέγχων. Το άρθρο 11 του νόμου 337/1993 απαγορεύει την έξοδο από τη χώρα των οχημάτων που είναι ταξινομημένα στην αλλοδαπή και οφείλουν το τέλος επί των καυσίμων λόγω της χρήσεως μαζούτ αντί πετρελαίου ντίζελ.

III — Η διαδικασία

15. Η Επιτροπή ζήτησε με επιστολές της 16ης Ιουλίου 1997 και της 3ης Απριλίου 1997 από τη μόνιμη αντιπροσωπεία της Φινλανδίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση ορισμένες πληροφορίες σχετικά με τη φορολόγηση των πετρελαιοειδών στη Φινλανδία διευκρινίζοντας με τη δεύτερη επιστολή της ότι το ερώ-

τημα αφορούσε ειδικότερα την εφαρμογή των οδηγιών 92/81 και 92/82. Οι φινλανδικές αρχές απάντησαν στα ερωτήματα αυτά με επιστολές της 3ης Οκτωβρίου 1996 και της 5ης Ιουνίου 1997.

16. Η Επιτροπή απηύθυνε στις 3 Δεκεμβρίου 1997 έγγραφο οχλήσεως προς τη Φινλανδική Κυβέρνηση. Η Φινλανδική Κυβέρνηση απάντησε με επιστολές της 26ης Ιανουαρίου 1998 και της 4ης Μαΐου 1998. Στην τελευταία αυτή επιστολή, ο μόνιμος αντιπρόσωπος της Φινλανδίας παρατήρησε ότι ο νόμος 337/1993 είχε τροποποιηθεί. Στη συνέχεια, η Επιτροπή εξέδωσε στις 6 Αυγούστου 1998 αιτιολογημένη γνώμη με την οποία επαναλάμβανε τα επιχειρήματα του εγγράφου οχλήσεως προσθέτοντας ότι οι τροποποιήσεις του νόμου 337/1993 δεν αφορούσαν τη δυνατότητα χρήσεως μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων. Η Φινλανδική Κυβέρνηση απάντησε στην ανωτέρω αιτιολογημένη γνώμη με επιστολή της 22ας Σεπτεμβρίου 1998 εμμένοντας στην αρχική άποψή της ότι η νομοθεσία της ήταν σύμφωνη με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου.

17. Δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν συμμεριζόταν την άποψη της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, άσκησε στις 17 Μαΐου 2000 ενώπιον του Δικαστηρίου την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά της Φινλανδικής Δημοκρατίας. Ακολούθως, το Βασίλειο της Σουηδίας παρενέβη στη δίκη αυτή προς υποστήριξη των αιτημάτων της Επιτροπής. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000 ενώπιον του Δικαστηρίου η Επιτροπή, η Φινλανδική Δημοκρατία καθώς και το Βασίλειο της Σουηδίας εξέθεσαν προφορικά τις απόψεις τους.

IV — Ισχυρισμοί και κύρια επιχειρήματα

18. Η προσφυγή της Επιτροπής αφορά κυρίως το γεγονός ότι, κατά την προσχώρησή της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η Φινλανδική Δημοκρατία δεν απαγόρευσε τη χρήση μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων, αλλά άφησε ανέπαφο το μέχρι τότε ισχύον σύστημα πλην ορισμένων προσαρμογών του. Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 5 της οδηγίας 92/82 απαγορεύει τη χρήση του πετρελαίου θερμάνσεως, επί του οποίου επιβάλλεται μικρότερος ειδικός φόρος καταναλώσεως, ως καυσίμου στα οχήματα με κινητήρα ντίζελ έναντι καταβολής ενός πρόσθετου φόρου και/ή τέλους επί των καυσίμων. Αυτοί οι πρόσθετοι φόροι δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ειδικοί φόροι καταναλώσεως. Με το υπόμνημά της απαντήσεως, η Επιτροπή παρατηρεί ότι, έστω και αν, θεωρητικώς, μπορεί να υποστηριχθεί ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82 δεν απαιτεί, ακριβώς ειπείν, την επιβολή απαγορεύσεως διά νόμου, η εφαρμογή στην πράξη της διατάξεως αυτής το απαιτεί. Άλλως θα είχαν τα πράγματα αν η Φινλανδική Δημοκρατία μπορούσε να εγγυηθεί, σε κάθε περίπτωση, ότι το πετρέλαιο που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων φορολογείται με τουλάχιστον 245 ευρώ τα 1 000 λίτρα. Η Επιτροπή εκτιμά ότι αυτό δεν συμβαίνει.

19. Ακολούθως, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, βάσει του άρθρου 8, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81, μπορεί να επιβληθεί μειωμένος ειδικός φόρος καταναλώσεως στον βαθμό που υπάρχει φορολογικός έλεγχος. Ωστόσο, η Επιτροπή διαπιστώνει ότι το μαζούτ πωλείται ελεύθερα, ιδίως στις αραιοκατοικημένες περιοχές της Φινλανδίας όπου τα πρατήρια καυσίμων μπορούν να πωλήσουν μαζούτ χωρίς κανένα φορολογικό

έλεγχο. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή φρονεί ότι δεν μπορεί να γίνει λόγος για έλεγχο στο επίπεδο της διανομής του μαζούτ, δεδομένου ότι στο επίπεδο του τελικού καταναλωτή ο ετήσιος αριθμός των πραγματοποιουμένων οδικών ελέγχων είναι ανεπαρκής σε σχέση με τον αριθμό των οχημάτων που έχουν κινητήρα ντίζελ ούτως ώστε να μπορούν να θεωρηθούν επαρκείς και αποτελεσματικοί[5]. Από τα ανωτέρω η Επιτροπή συνάγει ότι η Φινλανδική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 8 της οδηγίας 92/81.

20. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και το άρθρο 17α του φινλανδικού νόμου για τη φορολόγηση των οχημάτων με κινητήρα επιτρέπουν τη χρήση μαζούτ για τη γεωργία και τη δασοκομία καθώς και για τα δημόσια έργα. Πέραν αυτού, η Επιτροπή δεν αντιλαμβάνεται με ποιον τρόπο οργανώθηκε ο φορολογικός έλεγχος των εξαιρέσεων αυτών.

21. Η Επιτροπή δεν είναι πεπεισμένη ούτε και για το ότι, όπως δήλωσε η Φινλανδική Δημοκρατία κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία, ένα σύστημα φορολογικών κυρώσεων αποτελεί τη μόνη αποτελεσματική επιλογή για τη Φινλανδική Δημοκρατία.

5 — Σύμφωνα με τα στοιχεία της δικογραφίας, στη Φινλανδία κυκλοφορούν 2 328 990 οχήματα, εκ των οποίων 434 534 έχουν κινητήρα ντίζελ, και 327 792 ελκυστήρες εκ των οποίων 320 843 λειτουργούν με ντίζελ. Ο αριθμός των ετήσιων ελέγχων κυμαίνεται μεταξύ 3 500 και 5 000.

22. Η Επιτροπή τονίζει επίσης τα προβλήματα που αφορούν τον ΦΠΑ καθώς και τα προβλήματα που η Φινλανδική Κυβέρνηση δημιουργεί στο Βασίλειο της Σουηδίας.

23. Η Σουηδική Κυβέρνηση επίσης φρονεί ότι το φινλανδικό νομικό πλαίσιο είναι ανεπαρκές. Υποστηρίζει ότι το σύστημα αυτό καθιστά δυνατή τη χρήση, παράνομη ή νόμιμη, του μαζούτ στα οχήματα με κινητήρα ντίζελ. Στην πρώτη περίπτωση, εισπράττεται ένας υπέρμετρα χαμηλός ειδικός φόρος καταναλώσεως, ήτοι αυτός ο οποίος επιβάλλεται στο μαζούτ. Στη δεύτερη περίπτωση, ήτοι οσάκις η χρήση είναι νόμιμη βάσει προηγούμενης δηλώσεως, οφείλεται πρόσθετος φόρος, ήτοι φόρος ίσος προς το εικοσαπλάσιο του ετήσιου ποσού που οφείλεται ως φόρος επί των οχημάτων με κινητήρα και/ή φορολογική κύρωση για κάθε ημέρα χρήσεως μαζούτ σε όχημα με κινητήρα, ωστόσο οι φόροι αυτοί δεν αποτελούν ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Συγκεκριμένα, οι φόροι αυτοί δεν επιβάλλονται σε συνάρτηση με τη χρησιμοποιούμενη ποσότητα πετρελαίου, αλλά σε συνάρτηση με ορισμένες χρονικές περιόδους. Ως εκ τούτου, η φινλανδική νομοθεσία παραβιάζει τη διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82 η οποία επιβάλλει την είσπραξη ενός ελάχιστου ποσού ειδικού φόρου καταναλώσεως.

24. Στη συνέχεια, η Σουηδική Κυβέρνηση εκθέτει ότι η παράλειψη να προβλεφθεί διά νόμου η απαγόρευση της χρήσεως του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων αποτελεί καθ' εαυτήν παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Έστω και αν το φινλανδικό σύστημα οδηγούσε στην πράξη στην αποχή από τη χρήση του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων στη Φινλανδία, η παράλειψη μιας τέτοιας απαγορεύσεως έχει, ωστόσο, ως συνέπεια τη διαιώνιση του προβλήματος στο διασυνοριακό εμπόριο και το γεγονός ότι προκαλεί, ως εκ τούτου, στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό σε άλλες χώρες της εσωτερικής αγοράς.

Η Σουηδική Κυβέρνηση τονίζει ότι στη Σουηδία απαγορεύεται η χρήση ελαφρού πετρελαίου, το οποίο φορολογείται ελάχιστα, ως καύσιμο κινητήρων. Ωστόσο, το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12 προβλέπει ότι, όσον αφορά τα προϊόντα που αποκτούν ιδιώτες για δική τους ανάγκη και τα οποία μεταφέρουν οι ίδιοι αυτοπροσώπως, οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως εισπράττονται στο κράτος μέλος όπου τα προϊόντα αυτά αποκτώνται. Αυτό σημαίνει ότι το Βασίλειο της Σουηδίας δεν μπορεί να φορολογήσει ένα Σουηδό ο οποίος αγόρασε νομίμως μαζούτ στη Φινλανδία. Η Σουηδική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι το 1996 επέκτεινε την απαγόρευση και στο μαζούτ που αποκτάται στη Φινλανδία. Εντούτοις, δεδομένου ότι η απαγόρευση αυτή αντέβαινε στο άρθρο 8 και στο άρθρο 9, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12, κατάργησε εκ νέου αυτό το μονομερές μέτρο της απαγορεύσεως. Η Σουηδική Κυβέρνηση εκθέτει ότι στη συνέχεια το λαθρεμπόριο φινλανδικού πετρελαίου έλαβε σημαντικές διαστάσεις. Σύμφωνα με την ισχύουσα σουηδική νομοθεσία, επιτρέπεται η κατοχή φινλανδικού πετρελαίου, κόκκινου χρώματος, στο δοχείο καυσίμων του οχήματος ή σε εφεδρικό δοχείο χωρητικότητας 10 λίτρων κατά ανώτατο όριο, εφόσον το πετρέλαιο αυτό εισήχθη στη Σουηδία προσωπικώς από τον ενδιαφερόμενο για την κάλυψη των προσωπικών του αναγκών. Εντούτοις, δυσχερώς μπορεί να αποδειχθεί ότι οι ενδιαφερόμενοι δεν γέμισαν οι ίδιοι το δοχείο καυσίμων τους στη Φινλανδία. Άλλως θα είχαν τα πράγματα αν η φινλανδική δημοκρατία εφάρμοζε εξίσου τη διά νόμου απαγόρευση της χρήσεως του πετρελαίου ως καυσίμου κινητήρων.

25. Η Φινλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η οδηγία 92/82 δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να θεσπίζουν στην εσωτερική τους νομοθεσία διάταξη για την απαγόρευση της χρήσεως του πετρελαίου ως καυσίμου κινητήρων. Σκοπός της οδηγίας είναι η εφαρμογή του ορθού συντελεστή των ειδικών φόρων καταναλώσεως. Η Φινλανδική Κυβέρνηση εκθέτει ότι η νομοθεσία της δεν επιτρέπει εν γένει τη χρήση πετρελαίου ως καυσίμου κινητήρων. Η χρήση αυτή επισύρει φορολογικές «κυρώσεις» διά της επιβολής ενός πρόσθετου φόρου, σύμφωνα με τον νόμο 722/1966, και/ή διά της επιβολής τέλους επί των καυσίμων, σύμφωνα με τον νόμο 337/1993.

26. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι δεν μπορούν να θεωρηθούν ως καταβολή ποσού παρέχουσα το δικαίωμα χρήσεως του μαζούτ αντί του ντίζελ ως καυσίμου κινητήρων. Οι φόροι αυτοί αποτελούν φορολογική κύρωση που έχει ως σκοπό την πρόληψη των καταχρηστικών πρακτικών. Λόγω του ύψους της κυρώσεως αυτής, δεν είναι από οικονομικής απόψεως συμφέρουσα η χρήση του μαζούτ αντί του ντίζελ ως καυσίμου κινητήρων για τις οδικές μεταφορές. Αυτό θα συνεπαγόταν ότι ένα σύνηθες όχημα θα έπρεπε να διανύσει περίπου 5 000 χιλιόμετρα και ένα φορτηγό περίπου 3 000 χιλιόμετρα την ημέρα προκειμένου να αποσβέσει τις πρόσθετες επιβαρύνσεις. Η Φινλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι στη Φινλανδία ουδόλως ή ελάχιστα μόνο χρησιμοποιείται το μαζούτ ως καύσιμο κινητήρων αντί του ντίζελ. Ως προς το σημείο αυτό, τονίζει επίσης ότι η διαπίστωση και μόνον από τις αστυνομικές ή τελωνειακές αρχές ότι το δοχείο καυσίμων περιέχει μαζούτ χρώματος κόκκινου, έστω και σε ελάχιστη ποσότητα, αρκεί για την επιβολή των φορολογικών κυρώσεων.

27. Απαντώντας στην αιτίαση της Επιτροπής, η οποία υποστηρίζει ότι η Φινλανδική Κυβέρνηση, κατά παράβαση του άρθρου 8 της οδηγίας 92/81, δεν τήρησε την υποχρέωσή της να οργανώσει τον φορολογικό έλεγχο κατά το στάδιο της διανομής, η Φινλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η κοινοτική νομοθεσία ουδεμία διεξοδική διάταξη περιλαμβάνει σχετικά με τις επιμέρους λεπτομέρειες αυτού του φορολογικού ελέγχου. Η ρύθμιση αυτή δεν παρέχει τη δυνατότητα καθορισμού του περιεχομένου του

ελέγχου αυτού, δεν υποχρεώνει να υποβάλλεται η πώληση ή η διανομή μαζούτ στον ειδικό έλεγχο μιας αρχής και δεν προβλέπει τις κυρώσεις που πρέπει να επιβάλλονται στη λιανική πώληση. Η Φινλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι το 80 % των 2,7 εκατομμυρίων τόνων μαζούτ που χρησιμοποιούνται ετησίως στη Φινλανδία καταναλώνεται για τη θέρμανση των οικιών και των κτιρίων. Το εναπομένον 20 % χρησιμοποιείται στη γεωργία και στη δασοκομία καθώς και στο πλαίσιο των δημοσίων έργων. Κατά τη Φινλανδική Κυβέρνηση, οι μεγάλες αποστάσεις και οι ακραίες κλιματολογικές συνθήκες που επικρατούν στα βόρεια και αραιοκατοικημένα τμήματα της χώρας επιβάλλουν την πώληση μαζούτ και στα πρατήρια καυσίμων. Υποστηρίζει ότι τυχόν περιορισμοί —πιο αυστηροί— στην υποδομή της ήδη αραιής διανομής θα προκαλούσαν προβλήματα προμήθειας. Τον χειμώνα, ο οποίος χαρακτηρίζεται ενίοτε από εξαιρετικά χαμηλές θερμοκρασίες, η κατάσταση αυτή θα μπορούσε να έχει δραματικές συνέπειες στο αραιοκατοικημένο βόρειο τμήμα της χώρας. Το ουσιώδες εν προκειμένω είναι ότι ο τελικός καταναλωτής δεν χρησιμοποιεί το —με ελάχιστο φόρο επιβαρυνόμενο— μαζούτ ως καύσιμο κινητήρων. Αυτός είναι ο σκοπός που επιδιώκει η φινλανδική νομοθεσία. Σκοπός των ελέγχων, τους οποίους η Φινλανδική Κυβέρνηση θεωρεί επαρκείς, είναι επίσης η επίτευξη του αποτελέσματος αυτού.

V — Εκτίμηση

Α — *Παραδεκτό*

28. Η Φινλανδική Κυβέρνηση τόνισε ότι τα επιχειρήματα της Επιτροπής σχετικά με το λαθρεμπόριο μαζούτ μεταξύ Φινλανδίας και Σουηδίας, η προβαλλόμενη παράλειψη της διενέργειας επαρκούς φορολογικού ελέγχου του χρησιμοποιουμένου στους ελκυστήρες πετρελαίου καθώς και η απώλεια εσόδων από τον ΦΠΑ δεν προβλήθηκαν από την Επιτροπή κατά το προ της ασκήσεως της προσφυγής στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να εξετασθούν διότι είναι απαράδεκτα.

29. Κατά πάγια νομολογία, το αντικείμενο της διαφοράς που υποβάλλεται στο Δικαστήριο οριοθετείται από την αιτιολογημένη γνώμη στον βαθμό που η προσφυγή πρέπει να στηρίζεται στους ίδιους λόγους και ισχυρισμούς με αυτούς της αιτιολογημένης γνώμης [6]. Εν προκειμένω, προσάπτεται στη Φινλανδική Δημοκρατία η αιτίαση ότι δεν τήρησε ή δεν τήρησε επαρκώς τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82 και από το άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81, διότι η φινλανδική νομοθεσία δεν διασφαλίζει ότι επιβάλλονται επί του πετρελαίου οι ορθοί ειδικοί φόροι καταναλώσεως βάσει της χρήσεως και διότι ο φορολογικός έλεγχος που αφορά τη χρήση του μαζούτ δεν διασφαλίζεται αρκούντως στους απαλλασσόμενους των ειδικών φόρων καταναλώσεως τομείς.

30. Από την αιτιολογημένη γνώμη προκύπτει ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής στρέφονται ρητώς και κατά της ανεπάρκειας του φορολογικού ελέγχου που προβλέπει το άρθρο 8 της οδηγίας 92/81. Σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 8, αυτός ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να εκτείνεται και στη χρήση του μαζούτ στη γεωργία, τη δασοκομία και τα δημόσια έργα. Από τα

6 — Βλ., π.χ., την απόφαση της 18ης Ιουνίου 1998, C-35/96, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1998, σ. I-3851, σκέψη 28, και την παρατιθέμενη στη σκέψη αυτή νομολογία).

ανωτέρω συνάγω ότι, εφόσον η Επιτροπή, κατά το προ της ασκήσεως της προσφυγής στάδιο, διατύπωσε ορισμένες αιτιάσεις σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο της χρήσεως του μαζούτ, ο οποίος ήταν κατά την άποψή της ανεπαρκής, μπορεί να συμπεριλάβει στις αιτιάσεις αυτές, στο πλαίσιο της ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασίας, και τον φορολογικό έλεγχο της χρήσεως του μαζούτ σε συγκεκριμένους τομείς.

31. Φρονώ ότι αυτό δεν ισχύει για τα επιχειρήματα που προέβαλε η Επιτροπή όσον αφορά τις συνέπειες του φινλανδικού συστήματος επί της φορολογικής βάσεως του ΦΠΑ. Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, αν η εφαρμογή του φινλανδικού συστήματος επρόκειτο να έχει ως συνέπεια ότι το χρησιμοποιούμενο στα οχήματα με κινητήρα μαζούτ δεν φορολογείται σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, η φορολογική βάση των καθαρών εσόδων από τον ΦΠΑ θα υπονομευόταν. Πράγματι, σύμφωνα με την έκτη οδηγία για τον ΦΠΑ, ο πρόσθετος φόρος επί του φόρου επί των οχημάτων με κινητήρα και ο ειδικός φόρος για τα καύσιμα κινητήρων δεν αποτελούν μέρος της φορολογικής βάσεως του ΦΠΑ όπως την περιγράφει η οδηγία. Ωστόσο, η Επιτροπή ουδεμία αναφορά ή παρατήρηση έκανε επί του θέματος κατά την προ της ασκήσεως της παρούσας προσφυγής διαδικασία. Με το υπόμνημά της απαντήσεως, η Επιτροπή τονίζει ότι η αιτίαση αυτή δεν περιλαμβάνεται στη διαδικασία. Εξάλλου, από το υπόμνημα αντικρούσεως της Φινλανδικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι το στοιχείο αυτό προβλήθηκε σε ένα τελείως διαφορετικό πλαίσιο. Κατόπιν των ανωτέρω, φρονώ ότι τα επιχειρήματα της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογική βάση του ΦΠΑ δεν πρέπει να εξετασθούν στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής.

32. Φρονώ ότι μπορώ να συνάγω τα ίδια συμπεράσματα όσον αφορά τις παρατηρήσεις της Επιτροπής σχετικά με το λαθρεμπόριο μαζούτ μεταξύ Σουηδίας και Φινλανδίας. Ούτε το έγγραφο οχλήσεως ούτε η αιτιολογημένη γνώμη θίγουν το ζήτημα αυτό. Η ίδια η Επιτροπή τόνισε με το υπόμνημά της αντικρούσεως ότι οι παρατηρήσεις αυτές αποτελούν διαπίστωση των συνεπειών ενός γεγονότος και όχι ένα —νέο— ισχυρισμό ή αιτίαση.

33. Τα επιχειρήματα που προβάλλει η Φινλανδική Κυβέρνηση προκειμένου να αμφισβητήσει το παραδεκτό της παρεμβάσεως της Σουηδικής Κυβερνήσεως δεν είναι, κατά την άποψη μου, λυσιτελή.

34. Εν κατακλείδι, η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζει: 1) ότι η Φινλανδική Κυβέρνηση δεν τηρεί ορθώς τις κοινοτικές διατάξεις σχετικά με τους ελάχιστους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που επιβάλλονται στο χρησιμοποιούμενο ως καύσιμο κινητήρων πετρέλαιο και 2) ότι η παράλειψη θεσμοθετήσεως ρητής απαγορεύσεως της χρήσεως του μαζούτ για τη «συνήθη» οδική μεταφορά καθιστά δυσχερή την αποτελεσματική τήρηση της νομοθεσίας με την οποία μεταφέρονται στην εσωτερική έννομη τάξη της Φινλανδίας οι κοινοτικές διατάξεις. Αυτό το τελευταίο σημείο αποτελεί από μόνο του παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

35. Το πρώτο επιχείρημα της Φινλανδικής Κυβερνήσεως είναι εσφαλμένο και ανακριβές. Η Φινλανδική Κυβέρνηση το χρησιμοποιεί για να αποδείξει ότι η άποψη του Βασιλείου της Σουηδίας, ότι η Φινλανδική Δημοκρατία δεν εφαρμόζει ορθώς τις κοινοτικές επιταγές, είναι αντίθετη με την άποψη της Επιτροπής.

36. Πράγματι, όπως τόνισε η Φινλανδική Κυβέρνηση, η Επιτροπή διαπίστωσε με την προσφυγή της ότι οι φινλανδικοί φόροι επί του πετρελαίου που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων είναι υψηλότεροι από τους ελάχιστους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που επιβάλλει το άρθρο 5 της οδηγίας 92/82, ωστόσο η Επιτροπή συνδέει τη διαπίστωση αυτή με τη βασική αιτίασή της κατά του φινλανδικού συστήματος, ήτοι ότι το σύστημα αυτό δεν παρέχει επαρκείς εγγυήσεις ότι το προϊόν που φορολογείται με χαμηλότερο συντελεστή χρησιμοποιείται πράγματι ως μαζούτ, σύμφωνα με τον προορισμό του. Επομένως, οι απόψεις της Επιτροπής και της Σουηδικής Κυβερνήσεως σχετικά με το φινλανδικό σύστημα είναι συγκλίνουσες.

37. Το δεύτερο επιχείρημα είναι επίσης αλυσιτελές. Η Σουηδική Κυβέρνηση δήλωσε χωρίς αμφιβολία ότι η έλλειψη νομοθετικής απαγορεύσεως στο φινλανδικό σύστημα έχει ως συνέπεια ότι σε άλλες χώρες, εντός της εσωτερικής αγοράς, εμποδίζεται η τήρηση των διατάξεων που αφορούν τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και ότι το γεγονός αυτό αποτελεί, καθ' εαυτό, παράβαση, ωστόσο η Σουηδική Κυβέρνηση δεν διατύπωσε την άποψη αυτή ως νέο ισχυρισμό, παρεκκλίνοντας από τα αιτήματα της Επιτροπής. Η βούληση της Σουηδικής Κυβερνήσεως είναι απλώς να δώσει με τον τρόπο αυτό ένα παράδειγμα σχετικά με τις επιπτώσεις του φινλανδικού συστήματος.

38. Σύμφωνα με την νομολογία, το άρθρο 37, τέταρτο εδάφιο, του οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου δεν απαγορεύει στον παρεμβαίνοντα να προβάλει και άλλα επιχειρήματα πέραν αυτών που ανέπτυξε ο διάδικος υπέρ του οποίου παρεμβαίνει, εφόσον τα επιχειρήματα αυτά στηρίζουν τα αιτήματα του διαδίκου αυτού [7]. Αυτό συμβαίνει προδήλως στην περίπτωση της επιχειρηματολογίας της Σουηδικής Κυβερνήσεως σχετικά με τις επιπτώσεις του φινλανδικού συστήματος επί του διασυνοριακού εμπορίου.

B — *Επί της ουσίας*

39. Η παρούσα διαδικασία αφορά κατ' ουσίαν το αν το φινλανδικό νομικό πλαίσιο είναι σύμφωνο με τις απαιτήσεις του άρθρου 5 της οδηγίας 92/82 και του άρθρου 8, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81.

40. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82 προβλέπει ότι ο ελάχιστος ειδικός φόρος καταναλώσεως επί του πετρελαίου που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων είναι 245 ευρώ ανά 1 000 λίτρα. Επομένως, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να μεριμνούν ούτως ώστε το πετρέλαιο που χρησιμοποιείται στην πραγματικότητα ως καύσιμο κινητήρων να φορολογείται τουλάχιστον με τον συντελεστή αυτόν.

41. Ωστόσο, η κατάσταση περιπλέκεται διότι το πετρέλαιο μπορεί να χρησιμοποιηθεί εξίσου και για άλλους σκοπούς πέραν της χρήσεώς του ως καυσίμου κινητήρων για την οδική μεταφορά, όπως π.χ. για τη θέρμανση, για ορισμένες βιομηχανικές εφαρμογές (ηλεκτροκινητήρες), στη ναυσιπλοΐα, στη γεωρ-

7 — Βλ., π.χ., την απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1998, C-150/94, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1998, σ. I-7235, σκέψη 36, και την παρατιθέμενη στη σκέψη αυτή νομολογία).

γία και τη δασοκομία και στον κατασκευαστικό τομέα. Για τις άλλες αυτές εφαρμογές, το σύστημα που καθιερώνουν οι οδηγίες 92/81 και 92/82 προβλέπει ορισμένες απαλλαγές από τον φόρο και ορισμένους μειωμένους ειδικούς φόρους καταναλώσεως —σε σημαντικό βαθμό ενίοτε— σε σχέση με τον φόρο που επιβάλλεται στο πετρέλαιο που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων.

42. Λόγω των μεγάλων διαφορών μεταξύ των ειδικών φόρων καταναλώσεως, διαφορών που παρατηρούνται στην τιμή κόστους του πετρελαίου στο στάδιο του τελικού καταναλωτή, οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως που επιβάλλονται στα καύσιμα —και οι οποίοι είναι οι πλέον υψηλοί— συγκεντρώνουν τις περισσότερες πιθανότητες για τη διάπραξη φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Για την πάταξη των φαινομένων αυτών, το άρθρο 8, παράγραφοι 1, 2 και 3, της οδηγίας 92/81 προβλέπει ότι η χρήση πετρελαίου το οποίο φορολογείται με μειωμένο συντελεστή για τους σκοπούς που περιγράφονται στις διατάξεις αυτές πραγματοποιείται υπό τον έλεγχο των φορολογικών αρχών προκειμένου «να προλάβουν τη φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή ή τις καταχρήσεις».

43. Η οργάνωση πλήρους φορολογικού ελέγχου της χρήσεως τού με μικρότερο συντελεστή φορολογουμένου πετρελαίου αποτελεί μία από τις υποχρεώσεις επιτεύξεως αποτελέσματος που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82, που ορίζει ότι το πετρέλαιο που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων πρέπει να φορολογείται τουλάχιστον με 245 ευρώ ανά 1 000 λίτρα.

44. Οι μεγάλες διαφορές στην τιμή του πετρελαίου που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων και το οποίο φορολογείται με υψηλό συντελεστή, αφενός, και του πετρελαίου το οποίο προορίζεται για άλλες χρήσεις και το οποίο φορολογείται με μικρότερο συντελεστή, αφετέρου, έχουν ως συνέπεια ότι η πρακτική της χρήσεως του πετρελαίου ως καυσίμου κινητήρων —πρακτική η οποία εξαπλώνεται ταχύτατα— ευνοεί τη φοροδιαφυγή. Επομένως, ένα σημαντικό κριτήριο προκειμένου να καθορισθεί αν η προπεριγραφείσα υποχρέωση επιτεύξεως αποτελέσματος τηρείται είναι να εξετάζεται το αν η εθνική νομοθεσία μπορεί να εμποδίσει τη χρήση ως καυσίμου κινητήρων του πετρελαίου το οποίο προορίζεται για άλλες χρήσεις.

45. Αυτό είναι το πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να εξετασθεί η διαφορά μεταξύ της Επιτροπής και της Φινλανδικής Δημοκρατίας: εμποδίζει αποτελεσματικά η φινλανδική νομοθεσία, όπως εφαρμόζεται και διατηρείται σε ισχύ, τη χρήση ως καυσίμου κινητήρων του πετρελαίου το οποίο προορίζεται για άλλες χρήσεις, όπως π.χ. για θέρμανση; Προς τούτο, πρέπει να εξετασθεί η λειτουργία του φινλανδικού συστήματος στο σύνολό του. Επομένως, φρονώ ότι αυτή καθ' εαυτήν η απάντηση στο ερώτημα αν η φινλανδική νομοθεσία περιλαμβάνει ή όχι μια ρητή απαγόρευση και αν αποκλείει ή όχι ορισμένους κρίκους από την αλυσίδα διανομής, όπως είναι τα πρατήρια καυσίμων, είναι πολύ λιγότερο σημαντικό.

46. Το κοινό σημείο του φινλανδικού συστήματος με τα συστήματα των ειδικών φόρων καταναλώσεως των λοιπών κρατών μελών είναι ότι το πετρέλαιο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων και το πετρέλαιο το οποίο προορίζεται για άλλες χρήσεις μπορούν να διακριθούν χάρη στο κόκκινο χρώμα του πετρελαίου, το οποίο προορίζεται για θέρμανση και για άλλες ειδικές χρήσεις. Η ύπαρξη αυτού του «μαζούτ» στο δοχείο καυσίμων των οχημάτων με κινητήρα, έστω και σε μικρές ποσότητες, μπορεί να ανιχνευθεί με μεγάλη ευχέρεια σε περίπτωση ελέγχου.

47. Η χρήση κόκκινου μαζούτ για μη επιτρεπόμενους σκοπούς δεν απαγορεύεται ρητώς στο φινλανδικό σύστημα και δεν επισύρει ποινικές ή διοικητικές κυρώσεις, ωστόσο υπόκειται σε ειδικές φορολογικές εισφορές οι οποίες περιγράφονται ανωτέρω στα σημεία 8 έως 14. Δεν απαγορεύεται ρητώς αυτή καθ' εαυτήν η χρήση, αλλά η χρήση χωρίς προηγούμενη δήλωση.

48. Συνέπεια του συστήματος αυτού είναι ότι η χρήση μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων για τα οχήματα με κινητήρα που είναι ταξινομημένα στη Φινλανδία συνεπάγεται σε κάθε περίπτωση για τον ιδιοκτήτη ή τον κάτοχο του εν λόγω οχήματος την υποχρέωση να καταβάλλει φόρο κυκλοφορίας ο οποίος ισούται με το εικοσαπλάσιο του οφειλομένου ετησίως ποσού (νόμος 722/1966) καθώς και φόρο επί των καυσίμων για κάθε ημέρα χρήσεως του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων (με ανώτατο όριο τις 60 ημέρες). Αυτός ο ειδικός φόρος επί των καυσίμων τριπλασιάζεται αν η χρήση του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων δεν έχει δηλωθεί εμπροθέσμως (νόμος 337/1993).

49. Μόνον ο νόμος 337/1993 εφαρμόζεται στα μη ταξινομημένα στη Φινλανδία οχήματα —είτε πρόκειται για φορτηγά είτε για επιβατικά αυτοκίνητα— τα οποία χρησιμοποιούν μαζούτ. Από τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου αυτού προκύπτει ότι ο νόμος αυτός εκδόθηκε προκειμένου να εμποδίσει την καταστρατήγηση των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των καυσίμων από τα ξένα φορτηγά. Το ύψος αυτού του ειδικού φινλανδικού φόρου οδικής κυκλοφορίας δεν μπορούσε πράγματι να εισπραχθεί. Ακολούθως, η ισχύς του επεκτάθηκε δις. Πρώτον, προκειμένου να αποφευχθεί οποιαδήποτε δυσμενής διάκριση στα ταξινομημένα στη Φινλανδία οχήματα και, στη συνέχεια, στα αυτοκίνητα ξένης προελεύσεως (κυκλοφορία τουριστών).

50. Όπως υποστήριξε η Φινλανδική Κυβέρνηση, χωρίς να υπάρξει αντίκρουση ως προς το σημείο αυτό από την Επιτροπή, το προπεριγραφέν εν συντομία σύστημα —το οποίο συνδυάζει τον ειδικό φόρο οδικής κυκλοφορίας και τους φόρους επί των καυσίμων— έχει αποτρεπτικό από οικονομικής απόψεως χαρακτήρα. Σκοπός του δεν είναι επομένως, όπως φαίνεται να υποθέτει η Σουηδική Κυβέρνηση, να επιτρέψει τη χρήση του μαζούτ χαμηλής φορολογήσεως στην οδική κυκλοφορία, αλλά αντιθέτως να την αποτρέψει.

51. Ο χαρακτήρας των φορολογικών αυτών επιβαρύνσεων ως κυρώσεων διαγράφεται με σαφήνεια στη διάταξη η οποία προβλέπει ότι η μη δηλωθείσα χρήση του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων συνεπάγεται αυτοδικαίως τον τριπλασιασμό του ειδικού φόρου επί των καυσίμων ο οποίος έχει καθ' εαυτόν αποτρεπτικό χαρακτήρα.

52. Από οικονομικής και μόνον απόψεως δεν μπορεί ευλόγως να υποστηριχθεί ότι ο κάτοχος ενός αυτοκινήτου θα επιλέξει τη «νόμιμη» χρήση του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων. Για τον λόγο αυτό, είναι προφανές ότι, οσάκις διαπιστώνεται η ύπαρξη μαζούτ στα αυτοκίνητα, πρόκειται πάντοτε για μία μη δηλωθείσα χρήση η οποία συνεπάγεται την ιδιαίτερα αυστηρή συνέπεια της καταβολής ενός φόρου ο οποίος έχει τον χαρακτήρα κυρώσεως που μπορεί να ανέλθει μέχρι τα 504 ευρώ (για τα επιβατικά αυτοκίνητα) και

τα 1 512 ευρώ (για τα φορτηγά) για κάθε ημέρα «παράνομης» χρήσεως του μαζούτ. Η διάταξη του νόμου 337/1993, η οποία προβλέπει ότι, αν ο αριθμός των ημερών «παράνομης» χρήσεως δεν μπορεί να προσδιορισθεί με βεβαιότητα, λαμβάνεται υπόψη μία ελάχιστη χρονική περίοδος δέκα ημερών, επιτείνει έτι περαιτέρω τον χαρακτήρα του ειδικού αυτού φόρου ως ποινής.

53. Επομένως, το αποτέλεσμα την επίτευξη του οποίου επιβάλλει η οδηγία, ήτοι το να υποβάλλεται το χρησιμοποιούμενο ως καύσιμο κινητήρων πετρέλαιο σε άμεση φορολόγηση ύψους 245 ευρώ ανά 1 000 λίτρα σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82, επιτυγχάνεται κατ' αρχήν εφόσον το φινλανδικό σύστημα εφαρμόζεται και τηρείται με συνέπεια.

54. Τα περί του αντιθέτου επιχειρήματα τα οποία επικαλέστηκαν η Επιτροπή και η Σουηδική Κυβέρνηση, ήτοι ότι το σύστημα αυτό δεν περιέχει καμία απαγορευτική διάταξη και ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, επιτρέπεται η χρήση του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων άνευ καταβολής των ελάχιστων ειδικών φόρων καταναλώσεως ύψους 245 ευρώ ανά 1 000 λίτρα, δεν με πείθουν.

55. Όπως προανέφερα στο σημείο 40, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82, σε συνδυασμό με το άρθρο 8 της οδηγίας 92/81, δεν περιέχει ούτε ρητώς ούτε εμμέσως την υποχρέωση λήψεως ενός απαγορευτικού μέτρου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Μόνον η επίτευξη του αποτελέσματος είναι κρίσιμη, ήτοι η είσπραξη του ελάχιστου ειδικού φόρου καταναλώσεως επί του χρησιμοποιουμένου ως καυσίμου κινητήρων πετρελαίου. Η φινλανδική νομοθεσία, η οποία προβλέπει ένα σύστημα αποτρεπτικών φόρων (που έχουν τον χαρακτήρα κυρώσεως), είναι κατ' αρχήν τουλάχιστον εξίσου αποτελεσματική με κάθε άλλο σύστημα το οποίο στηρίζεται σε μία ρητή απαγόρευση.

56. Θα ήθελα να τονίσω στο σημείο αυτό ότι τα μέτρα εφαρμογής τα οποία στηρίζονται σε ένα σύστημα διοικητικών ή ποινικών απαγορεύσεων δεν αποκλείουν καθ' εαυτά κάθε είδους παράνομης συμπεριφοράς. Το ύψος των χρηματικών κυρώσεων, η ένταση των ελέγχων και η επιμέλεια που επιδεικνύεται για τον κολασμό των παραβάσεων που διαπιστώνονται συμβάλλουν εξίσου στην αποτελεσματικότητα των μέτρων αυτών. Το ύψος των φόρων με χαρακτήρα κυρώσεως τους οποίους προβλέπει το φινλανδικό σύστημα και το γεγονός ότι οι φόροι αυτοί οφείλονται αυτοδικαίως εφόσον διαπιστωθεί μη επιτρεπόμενη χρήση του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων παρέχουν τη δυνατότητα σ' αυτό ακριβώς το σύστημα να είναι και αποτελεσματικό και αποτρεπτικό.

57. Η Σουηδική Κυβέρνηση αντλεί ένα ακόμη επιχείρημα από το άρθρο 3 της οδηγίας 95/60/ΕΟΚ [8]. Κατά την άποψή της, η διάταξη αυτή κωδικοποιεί το σύστημα απαγορεύσεων που καθιερώνει το άρθρο 5 της οδηγίας 92/82. Τονίζω στο σημείο αυτό ότι

8 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, σχετικά με τη φορολογική σήμανση του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου (ΕΕ L 291, σ. 46). Το άρθρο 3 ορίζει ότι τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για να αποφεύγεται η παράνομη χρησιμοποίηση των σημανθέντων προϊόντων και να μη μπορούν τα εν λόγω πετρελαιοειδή να χρησιμοποιούνται ως καύσιμο στους κινητήρες οδικών οχημάτων ή να φυλάσσονται στη δεξαμενή καυσίμων των εν λόγω οχημάτων εκτός εάν οι χρήσεις αυτές επιτρέπονται σε ειδικές περιπτώσεις από τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών. Τα κράτη μέλη προβλέπουν ότι η χρησιμοποίηση των εν λόγω πετρελαιοειδών στις αναφερόμενες στο πρώτο εδάφιο περιπτώσεις στοιχειοθετεί παράβαση της εθνικής τους νομοθεσίας. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται η πλήρης εφαρμογή όλων των διατάξεων της παρούσας οδηγίας και, ιδίως, καθορίζει τις κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης. Οι κυρώσεις αυτές πρέπει να έχουν αποτελεσματικό, ανάλογο προς την παράβαση, και αποτρεπτικό χαρακτήρα.

αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας δεν είναι οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις που απορρέουν από την οδηγία 95/60. Εξάλλου, οι εν λόγω διατάξεις δεν παρέχουν τη δυνατότητα να συναχθεί ότι η φινλανδική νομοθεσία είναι αντίθετη προς αυτές, δεδομένου ότι το σύστημα των φινλανδικών ειδικών φόρων προβλέπει αρκούντως αυστηρές κυρώσεις στην περίπτωση της χρησιμοποιήσεως κόκκινου πετρελαίου κατά παράβαση της οδηγίας 92/82.

58. Τα προβλήματα στο διασυνοριακό εμπόριο τα οποία εκθέτει η Σουηδική Κυβέρνηση σχετικά με το πετρέλαιο κόκκινου χρώματος δεν εμπίπτουν, ακριβώς ειπείν, στο πλαίσιο της παρούσας διαφοράς, όπως παραδέχτηκε η ίδια η Επιτροπή με το υπόμνημά της απαντήσεως. Επί πλέον, θα πρέπει και πάλι να τονισθεί ως προς το σημείο αυτό ότι τα προβλήματα αυτά μπορούν ευχερώς να επιλυθούν μέσω διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φινλανδικών και των σουηδικών διοικητικών αρχών. Επί πλέον, ο Σουηδός αυτοκινητιστής, ο οποίος οδηγεί στη Σουηδία χρησιμοποιώντας ως καύσιμο χρωματισμένο φινλανδικό μαζούτ, είτε έχει καταβάλει τον φινλανδικό ειδικό φόρο επί των καυσίμων —πράγμα το οποίο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει βάσει της σχετικής δηλώσεως— είτε παρανόμως δεν έχει καταβάλει τον σχετικό φόρο. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, είναι υποχρεωμένος να καταβάλει τον φόρο (ο οποίος έχει τον χαρακτήρα κυρώσεως), το ύψος του οποίου είναι αρκετά μεγάλο. Δεδομένου του αποτρεπτικού χαρακτήρα αυτού του φόρου ο οποίος λειτουργεί ως κύρωση, η χρησιμοποίηση χρωματισμένου φινλανδικού μαζούτ θα πρέπει να μπορεί να παταχθεί αποτελεσματικά από τις σουηδικές αρχές σε συνεργασία με τις φινλανδικές αρχές.

59. Το δεύτερο επιχείρημα το οποίο αναπτύσσει η Επιτροπή και η Σουηδική Κυβέρνηση, ήτοι ότι το φινλανδικό σύστημα συνεπάγεται τη δυνατότητα νόμιμης χρήσεως του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων χωρίς καταβολή του οφειλομένου φόρου στηρίζεται, όπως ήδη τόνισα ανωτέρω, σε μία —άκρως— γραμματοπαγή ερμηνεία της σχετικής φινλανδικής νομοθεσίας. Το περιεχόμενο και το πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας αυτής σκοπούν ακριβώς στο αντίθετο.

60. Βάσει των ανωτέρω αναπτύξεων, συνάγω ότι η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να πείσει ότι η εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου μέσω του προβλεφθέντος φινλανδικού νομικού πλαισίου αντιβαίνει στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82.

61. Το συμπέρασμα αυτό με απαλλάσσει από την εξέταση των συναφών επιχειρημάτων, τα οποία αντλούνται από την εθνική έννομη τάξη, τα οποία η Φινλανδική Κυβέρνηση προβάλλει προκειμένου να διατηρήσει σε ισχύ το υφιστάμενο σύστημα των φορολογικών κυρώσεων.

62. Δεν είναι μόνον το εθνικό νομικό πλαίσιο το οποίο καθορίζει την ορθή εφαρμογή της κρίσιμης εν προκειμένω κοινοτικής νομοθεσίας. Εξίσου σημαντικός είναι και ο τρόπος με τον οποίο το σύστημα αυτό —το οποίο αυτό καθ' εαυτό είναι συμβατό με το κοινοτικό δίκαιο— εφαρμόζεται και διατηρείται σε ισχύ προκειμένου να απαντηθεί το ερώτημα αν η Φινλανδική Δημοκρατία τηρεί τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82 και από το άρθρο 8 της οδηγίας 92/81.

63. Η Επιτροπή προσάπτει στη Φινλανδική Κυβέρνηση ότι ο φορολογικός έλεγχος τον οποίο επιτάσσει το άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81 είναι ανεπαρκής στο επίπεδο της διανομής. Κατά την Επιτροπή, η ελεύθερη πώληση του μαζούτ στα πρατήρια καυσίμων ευνοεί τις παράνομες πρακτικές. Τέλος, φρονεί ότι ο έλεγχος των οχημάτων με κινητήρα από τις φινλανδικές αρχές είναι —άκρως— υποβαθμισμένος.

64. Η Φινλανδική Κυβέρνηση, απατώντας στην ανωτέρω αιτίαση, προέβαλε ότι το άρθρο 8 της οδηγίας 92/81 ουδόλως εξειδικεύει το περιεχόμενο αυτού του φορολογικού ελέγχου. Η Φινλανδική Κυβέρνηση επέλεξε να πραγματοποιεί αυτόν τον φορολογικό έλεγχο στο επίπεδο του τελικού καταναλωτή, διότι ο φορολογικός έλεγχος του φινλανδικού συστήματος διανομής σε πολλά επίπεδα θα ήταν δυσχερής και αναποτελεσματικός. Η Φινλανδική Κυβέρνηση τονίζει ότι ο φορολογικός έλεγχος στο επίπεδο της διανομής δεν μπορεί να είναι αρκούντως αποτελεσματικός, διότι το μαζούτ μπορεί με μεγάλη ευχέρεια να απομακρυνθεί από τις δεξαμενές αποθηκεύσεως πετρελαίου για λέβητες θερμάνσεως. Ο ίδιος κίνδυνος υπάρχει και στις προμήθειες που αφορούν τη γεωργία, τη δασοκομία και τα δημόσια έργα.

65. Δεδομένου ότι η οδηγία 92/81 δεν διευκρινίζει ούτε την έννοια του φορολογικού ελέγχου που προβλέπει το άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 3, π.χ. αν ο έλεγχος αυτός θα πρέπει να αφορά οπωσδήποτε το στάδιο της διανομής, η υποχρέωση διενέργειας των ελέγχων αυτών πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη υπέχουν την υποχρέωση να πραγματοποιούν αποτελεσματικούς φορολογικούς ελέγχους. Στο πλαίσιο αυτό, είναι πειστικά τα επιχειρήματα της Φινλανδικής Κυβερνήσεως ότι οι φορολογικοί έλεγχοι με τους οποίους σκοπείται η διαπίστωση της παράνομης χρήσεως του μαζούτ ως καυσίμου κινητήρων είναι αποτελεσματικότεροι όταν διενεργούνται στο επίπεδο του τελικού καταναλωτή. Πράγματι, οι έλεγχοι στο επίπεδο της διανομής δεν αρκούν για να εξαλείψουν την πιθανότητα φοροδιαφυγών και φοροαποφυγών κατά το στάδιο του τελικού καταναλωτή. Η Επιτροπή δεν προβάλει πειστικά επιχειρήματα ούτε και όσον αφορά τους λόγους για τους οποίους οι φορολογικοί έλεγχοι στο επίπεδο της διανομής αποτελούν αναγκαίο συμπλήρωμα των φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται στο στάδιο του τελικού καταναλωτή. Για τον λόγο αυτόν, καταλήγω ότι τα επιχειρήματα της Επιτροπής δεν είναι αρκούντως θεμελιωμένα.

66. Ούτε το δεύτερο επιχείρημα της Επιτροπής στηρίζεται σε πειστικά επιχειρήματα. Η Φινλανδική Κυβέρνηση προέβαλε ακαταμάχητα επιχειρήματα υπέρ της πωλήσεως μαζούτ στα πρατήρια καυσίμων τα οποία βρίσκονται στα βορειότερα τμήματα της χώρας όπου επικρατούν ακραίες κλιματολογικές συνθήκες. Λόγω του ευπαθούς χαρακτήρα της υποδομής της διανομής, η οποία χαρακτηρίζει τις περιοχές αυτές, δικαιολογείται όπως οι τελικοί καταναλωτές είναι σε θέση, εφόσον παρίσταται ανάγκη, να προμηθεύονται μαζούτ από τα πρατήρια καυσίμων. Από τα στοιχεία που προσκόμισε η Φινλανδική Κυβέρνηση, και τα οποία δεν αμφισβήτησε η Επιτροπή, προκύπτει σαφώς ότι πρόκειται για ένα συμπληρωματικό δίκτυο διανομής. Μόνον το 4 % της συνολικής ποσότητας του μαζούτ πωλείται μέσω των πρατηρίων καυσίμων.

67. Τα επιχειρήματα που προέβαλε η Επιτροπή κατά της Φινλανδικής Δημοκρατίας ως προς το σημείο αυτό στερούνται ακριβείας. Αφενός, η Επιτροπή διατυπώνει γενικές και αόριστες αιτιάσεις κατά της διανομής μαζούτ από τα πρατήρια καυσίμων και, αφετέρου, αρκείται σε κάποιες δευτερεύουσας σημασίας παρατηρήσεις ως προς τον διενεργούμενο από τις φινλανδικές αρχές έλεγχο, τον οποίο η Επιτροπή θεωρεί ανεπαρκή.

68. Βάσει των ισχυρισμών που προέβαλε ως προς το σημείο αυτό η Φινλανδική Κυβέρνηση, φρονώ ότι οι γενικές και αόριστες αιτιάσεις που διατύπωσε η Επιτροπή κατά της εντάξεως των πρατηρίων καυσίμων στην αλυσίδα διανομής του μαζούτ δεν είναι πειστικές. Παρεμπιπτόντως, πρέπει να παρατηρήσω ότι και σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, όπως στην Αυστρία, τα πρατήρια καυσίμων αποτελούν μέρος της αλυσίδας διανομής. Η ύπαρξη πρατηρίων καυσίμων στην αλυσίδα διανομής συνεπάγεται ορισμένους κινδύνους φοροδιαφυγής εξ αιτίας των οποίων επιβάλλεται ο ακριβής φορολογικός έλεγχος. Η Επιτροπή θα έπρεπε, ως προς το σημείο αυτό, να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την ανεπάρκεια των ειδικών ελέγχων των φινλανδικών αρχών. Πράγματι, οι γενικές αιτιάσεις που διατύπωσε η Επιτροπή εις βάρος των φινλανδικών φορολογικών ελέγχων —αιτιάσεις τις οποίες θα εξετάσω στη συνέχεια— είναι τελείως αόριστες.

69. Η τρίτη αιτίαση της Επιτροπής αφορά το γενικό επίπεδο ελέγχου κατά το στάδιο του τελικού καταναλωτή στη Φινλανδία. Η Επιτροπή φρονεί ως προς το σημείο αυτό ότι η διενέργεια 3 000 έως 5 000 ελέγχων ετησίως είναι ανεπαρκής.

70. Και ως προς το σημείο αυτό τα επιχειρήματα της Επιτροπής στερούνται πάσης ακριβείας. Κατά την εκτίμηση του επαρκούς ή μη χαρακτήρα του επιπέδου των ελέγχων, δεν μπορεί να λαμβάνεται αποκλειστικά υπόψη ο αριθμός των ελέγχων που διενεργούνται ετησίως.

71. Από τα ανωτέρω μη αντικρουσθέντα στοιχεία προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι το 1999 διενεργήθηκαν 3 943 έλεγχοι. Σε 141 περιπτώσεις κρίθηκε αναγκαία η λήψη δείγματος. 125 από τα δείγματα αυτά αποδείχθηκαν θετικά. Δεδομένου ότι αυτοί οι φορολογικοί έλεγχοι δεν διενεργούνται αυθαιρέτως, αλλά αφορούν κυρίως ορισμένους τομείς στους οποίους παρουσιάζεται αυξημένος αριθμός φοροδιαφυγών, τα αριθμητικά αυτά στοιχεία δεν αποδεικνύουν ότι η παράνομη χρήση του μαζούτ είναι εκτεταμένη στην περίπτωση της οδικής κυκλοφορίας. Αυτό επιβεβαιώνεται και από τα αποτελέσματα ενός γενικού προγράμματος ελέγχου στην οδική κυκλοφορία το οποίο πραγματοποιήθηκε στις 22 Σεπτεμβρίου 1999 σε οχτώ κράτη μέλη. Στο πλαίσιο του προγράμματος αυτού, διαπιστώθηκαν, κατόπιν ελέγχου, φορολογικές παραβάσεις σε 283 οχήματα. Τρεις παραβάσεις διαπιστώθηκαν στη Φινλανδία, εκ των οποίων οι δύο αφορούσαν γεωργικούς ελκυστήρες οι οποίοι μετέφεραν εμπορεύματα σε δημόσια οδό.

72. Ως προς το σημείο αυτό, η Επιτροπή δεν επικαλέστηκε πραγματικά γεγονότα ούτε στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσε να αποδειχθεί ότι ο φορολογικός έλεγχος στη Φινλανδία είναι σε τέτοιο βαθμό ανεπαρκής —τόσο από ποιοτικής όσο και από ποσοτικής απόψεως— ώστε να μην εγγυάται την επίτευξη του αποτελέσματος την οποία επιβάλλει το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας

92/82, ήτοι την είσπραξη ενός ελάχιστου ειδικού φόρου καταναλώσεως ύψους 245 ευρώ ανά 1 000 λίτρα πετρελαίου χρησιμοποιουμένου ως καυσίμου κινητήρων.

73. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι τα επιχειρήματα και οι ισχυρισμοί της Επιτροπής δεν είναι βάσιμα και ότι η προσφυγή της πρέπει να απορριφθεί.

74. Σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 2, και με το άρθρο 69, παράγραφος 4, του κανονισμού διαδικασίας, η Επιτροπή πρέπει να καταδικασθεί στα έξοδα της παρούσας προσφυγής, το δε Βασίλειο της Σουηδίας πρέπει να φέρει τα δικά του έξοδα.

VI — Πρόταση

75. Βάσει των ανωτέρων αναπτύξεων προτείνω στο Δικαστήριο:

1. να απορρίψει την προσφυγή λόγω παραβάσεως που άσκησε η Επιτροπή κατά της Φινλανδικής Δημοκρατίας,

2. να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα και

3. το Βασίλειο της Σουηδίας να φέρει τα έξοδά του.