ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MARCO DARMON της 8ης Δεκεμβρίου 1987 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Με τη νομολογία σας, και συγκεκριμένα με τις δύο αποφάσεις Schul [1] και την απόφαση στην υπόθεση Bergeres-Becque [2], έχετε κατά κάποιον τρόπο απαντήσει ήδη εκ των προτέρων στα δύο πρώτα ερωτήματα που σας έχει υποβάλει το Εφετείο της Γένουας. Στο σημείο αυτό εξάλλου συμφωνούν και ο εφεσείων, η ιταλική κυβέρνηση και η Επιτροπή. Αντίθετα, το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη δώσει λύση, τουλάχιστον άμεσα, στο πρόβλημα που θέτει το τρίτο ερώτημα, έστω και αν στις αποφάσεις του απαντούν ορισμένα στοιχεία που οδηγούν στη λύση που πρέπει να δοθεί.

2. Το ενδιαφέρον της παρούσης υποθέσεως έγκειται επομένως στο τελευταίο αυτό ερώτημα. Με το ερώτημα αυτό το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά κατ' ουσία αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει κάθε διαφοροποίηση τόσο ως προς τη φύση όσο και ως προς τη βαρύτητα των κυρώσεων που προβλέπονται για τη μη καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αφενός και του ΦΠΑ που βαρύνει τις συναλλαγές καθαρά εσωτερικού δικαίου αφετέρου, εφόσον πρόκειται για το ίδιο αγαθό και ο φορολογικός συντελεστής είναι, βάσει του κοινοτικού δικαίου, ο ίδιος και στις δύο περιπτώσεις. Σε αυτό το καταρχήν ερώτημα προστίθεται και ένα άλλο, ειδικότερο, δηλαδή αν η μη καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή μπορεί κατά την εθνική νομοθεσία να χαρακτηριστεί ως λαθρεμπόριο και επομένως έγκλημα για το οποίο προβλέπονται, επειδή πρόκειται για τελωνειακή παράβαση, ποινικές κυρώσεις, ενώ για τη φοροδιαφυγή σε σχέση με τις εσωτερικές συναλλαγές, την οποία το παραπέμπον δικαστήριο χαρακτηρίζει ως « ανάλογη παράβαση », προβλέπονται διαφορετικές κυρώσεις.

3. Στο πλαίσιο της προδικαστικής διαδικασίας το Δικαστήριο δεσμεύεται από τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους προβαίνει το εθνικό δικαστήριο βάσει του εθνικού δικαίου. Συνεπώς το ζήτημα είναι καταρχήν αν στις δύο αυτές περιπτώσεις μπορούν να επιβάλλονται διαφορετικές κυρώσεις.

4. Τόσο ο εφεσείων στην κύρια δίκη όσο και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι όλες οι παραβάσεις σε σχέση με τον ΦΠΑ, ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για αποφυγή της καταβολής του κατά την εισαγωγή ή για φοροδιαφυγή επ' ευκαιρία εσωτερικών συναλλαγών, θα έπρεπε να τιμωρούνται με την επιβολή ίδιων κυρώσεων. Αντίθετα, η ιταλική κυβέρνηση υποστηρίζει ότι μεταξύ των δύο κατηγοριών παραβάσεων υπάρχουν διαφορές που δικαιολογούν την επιβολή αυστηρότερων κυρώσεων στην πρώτη περίπτωση.

5. Πριν όμως εισέλθουμε στην εξέταση του ζητήματος αυτού, πρέπει να δώσουμε απάντηση στα επιχειρήματα της ιταλικής κυβερνήσεως ως προς τις επιπτώσεις που έχει ενδεχομένως το κοινοτικό δίκαιο επί του εσωτερικού ποινικού δικαίου σε σχέση με τη φοροδιαφυγή. Η ιταλική κυβέρνηση υποστηρίζει συγκεκριμένα ότι στο ζήτημα αυτό το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει απλώς την τήρηση των ουσιαστικού δικαίου διατάξεων της Συνθήκης, και συγκεκριμένα του άρθρου 95, και των οδηγιών εναρμονίσεως και ότι επομένως τα ζητήματα που αφορούν τις κυρώσεις που προβλέπει το εθνικό δίκαιο για την παράβαση των διατάξεων αυτών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, αλλά ανήκουν

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

1 — Υπόθ. 15/81, απόφαση της 5ης Μαΐου 1982, Συλλογή 1982, σ. 1409.
Υπόθ. 47/84, απόφαση της 21ης Μαΐου 1985, Συλλογή 1985, σ. 1491.

2 — Υπόθ. 39/85, απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, Συλλογή 1986, σ. 259.

στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατικών οργάνων.

6. Η άποψη αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Οι κοινοτικές φορολογικές διατάξεις δεν είναι άσχετες ούτε με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων ούτε με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Η παράβασή τους, όπως και η παράβαση των εθνικών μέτρων που έχουν θεσπιστεί κατ' εκτέλεσή τους, αφορά άμεσα το κοινοτικό δίκαιο. Μολονότι το κοινοτικό δίκαιο δεν μπορεί βέβαια να καθορίζει το ίδιο τις κυρώσεις, εντούτοις μπορεί να επιβάλλει όρια στην εξουσία των κρατών να καταστέλλουν τις σχετικές παραβάσεις.

7. Ανεξάρτητα από το αν έχει άμεση σχέση εν προκειμένω, η νομολογία του Δικαστηρίου έχει καταστήσει σαφές ότι το ποινικό δίκαιο δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου. Το Δικαστήριο εξάλλου δέχτηκε στην απόφαση SAIL[3] ρητά ότι

« τα αποτελέσματα του κοινοτικού δικαίου δεν μπορούν να ποικίλλουν ανάλογα με τον τομέα του εσωτερικού δικαίου στον οποίο μπορούν να γίνουν αισθητά τα αποτελέσματα αυτά ».

Στην υπόθεση Ratti[4] επίσης το Δικαστήριο δέχτηκε ότι οι διατάξεις του εθνικού δικαίου που δεν έχουν προσαρμοστεί προς τις διατάξεις οδηγίας, παρά τη λήξη της σχετικής προθεσμίας, δεν εφαρμόζονται στο εσωτερικό δίκαιο, έστω και αν προβλέπουν την επιβολή ποινικών κυρώσεων.

8. Το κοινοτικό δίκαιο επηρεάζει το εσωτερικό ποινικό δίκαιο διττά: όταν η διάταξη περί επιβολής απαγορεύσεως ή περί χαρακτηρισμού μιας πράξεως ως αξιόποινης είναι ασυμβίβαστη με το κοινοτικό δίκαιο, αναιρείται ο άδικος χαρακτήρας της πράξης· όταν οι κυρώσεις που προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την παράβαση των κανόνων του κοινοτικού ή του εσωτερικού δικαίου αποτελούν, λόγω της βαρύτητάς τους, πρόσκομμα στην άσκηση μιας ελευθερίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη, οι κυρώσεις αυτές πρέπει είτε να καταργηθούν είτε να γίνουν ηπιότερες[5].

9. Στην απόφαση Casati[6] το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι:

« καταρχήν η ποινική νομοθεσία και οι κανόνες ποινικής δικονομίας εξακολουθούν να εμπίπτουν στη δικαιοδοσία των κρατών μελών ».

Το Δικαστήριο όμως υπενθύμισε παράλληλα τη νομολογία του κατά την οποία

« 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 ».

Στην ίδια απόφαση το Δικαστήριο τόνισε συγκεκριμένα ότι

« 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 απειλούνται για την παράβασή τους κυρώσεις τόσο δυσανάλογες εν σχέσει προς τη βαρύτητα της παραβάσεως ώστε να καθίστανται εμπόδια στην ελεύθερη αυτή κυκλοφορία ».

3 — Υπόθ. 82/71, απόφαση της 21ης Μαρτίου 1972, Rec. 1972, σ. 119, ιδίως σ. 136, σκέψη 5.

4 — Υπόθ. 147/78, απόφαση της 5ης Απριλίου 1979, Rec. 1979, σ. 1629.

5 — Οι αρχές αυτές συνάγονται, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, από τις αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1976 στην υπόθεση 118/75, Watson, Rec. 1976, σ. 1185, της 14ης Ιουλίου 1977 στην υπόθεση 8/77, Sagulo, Rec. 1977, σ. 1495 και της 3ης Ιουλίου 1980 στην υπόθ. 157/79, Pieck, Rec. 1980, σ. 2171, και, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, από τις αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1976 στην υπόθεση 41/76, Donckerwolcke, Rec. 1976, σ. 1921, της 30ής Νοεμβρίου 1977 στην υπόθ. 52/77, Cayrol, Rec. 1977, σ. 2261, και της 28ης Μαρτίου 1979 στην υπόθ. 179/78, Rivoira, Rec. 1979, σ. 1147.

6 — Υπόθ. 203/80, απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 1981, Συλλογή 1981, σ. 2595, ιδίως σ. 2618, σκέψη 27.

Τελικά, κατά τη νομοθεσία του Δικαστηρίου, οι κυρώσεις που προβλέπονται από το εσωτερικό δίκαιο πρέπει να είναι « οι ενδεδειγμένες »[7], « δίκαιες » και « εύλογες »[8], με άλλα λόγια ανάλογες προς τη φύση της παραβάσεως.

10. Οι ίδιες αρχές ισχύουν και όταν πρόκειται για την επιβολή κυρώσεων για την παράβαση των φορολογικών διατάξεων του εσωτερικού δικαίου που αφορούν τον ΦΠΑ. Θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι η έκτη οδηγία[9] προβλέπει την επιβολή του ΦΠΑ τόσο στις συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας όσο και στις εισαγωγές. Θα ήθελα επίσης να υπενθυμίσω ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο ΦΠΑ επί των εισαγωγών δεν αποτελεί επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδύναμου προς δασμό κατά την έννοια των άρθρων 12 και 13 της Συνθήκης ΕΟΚ, αλλά εσωτερικό φόρο που εμπίπτει στο άρθρο 95[10], αυτό δε επανελήφθη στην απόφαση Profant[11] σε σχέση με την εισαγωγή ενός αυτοκινήτου οχήματος, δηλαδή ενός αγαθού που αποτελεί το επίδικο αντικείμενο και στην προκειμένη υπόθεση.

11. Δεν είναι εξάλλου βάσιμη η άποψη που υποστηρίζει η ιταλική κυβέρνηση, ότι δηλαδή η μόνη επίπτωση του κοινοτικού δικαίου στο φορολογικό τομέα συνίσταται στην υποχρέωση τηρήσεως των ουσιαστικού δικαίου κοινοτικών διατάξεων, ενώ εξαιρούνται τα παρεπόμενα ζητήματα που αφορούν την εφαρμογή τους. Ορθώς επομένως η Επιτροπή αναφέρεται στην απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας[12], στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η Ιρλανδία είχε παραβεί τις υποχρεώσεις που υπείχε από το άρθρο 95, παράγραφος 1, της Συνθήκης, επειδή η προθεσμία που έτασσε για την καταβολή των φόρων καταναλώσεως ορισμένων οινοπνευματωδών ποτών που παράγονταν στην Ιρλανδία ήταν ευνοϊκότερη από την προθεσμία που προβλεπόταν για τα ίδια προϊόντα που εισάγονταν από τα άλλα κράτη μέλη. Αντίθετα επομένως από την άποψη της ιρλανδικής κυβερνήσεως, η απαγόρευση των διακρίσεων στο φορολογικό τομέα καλύπτει και παρεπόμενα ζητήματα της επιβολής του φόρου.

12. Προκειμένου να δικαιολογήσει την εξομοίωση της μη καταβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή με τις τελωνειακές παραβάσεις και κατά συνέπεια την εφαρμογή στην περίπτωση αυτή των κυρώσεων που προβλέπονται για τις παραβάσεις αυτές, η ιταλική κυβέρνηση θεωρεί ότι μπορεί να στηριχτεί στην έκτη οδηγία. Συγκεκριμένα επικαλείται το άρθρο 10, παράγραφος 3, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, το άρθρο 11 Β, παράγραφος 2, και το άρθρο 14, παράγραφος 1, τα οποία αφορούν αντιστοίχως τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, τη βάση επιβολής του φόρου και τις φορολογικές απαλλαγές που αντιστοιχούν στις τελωνειακές ατέλειες. Τα δύο πρώτα άρθρα αναγνωρίζουν στα κράτη μέλη την εξουσία να εφαρμόζουν, όσον αφορά τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου, τις διατάξεις που ισχύουν για τους δασμούς και να λαμβάνουν ως βάση επιβολής του φόρου την αξία που ορίζεται στον κοινοτικό κανονισμό περί δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων[13].

13. Ούτε οι διατάξεις αυτές ούτε όμως και η άλλη διάταξη, περί των φορολογικών απαλλαγών, προδικάζουν τη φύση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ή τη φύση της παραβάσεως. Ο συσχετισμός αυτός, ο οποίος είναι καθαρά

7 — Υπόθ. 48/75, Royer, απόφαση της 8ης Απριλίου 1976, Rec. 1976, σ. 497, ιδίως σ. 514, σκέψη 42.

8 — Υπόθ. 8/77, ό.π., ιδίως σ. 1505, σκέψη 6, και σ. 1507, σκέψη 12.

9 — Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

10 — Βλέπε υπόθ. 15/81, ό.π.

11 — Υπόθ. 249/84, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 1985, Συλλογή 1985, σ. 3237.

12 — Υπόθ. 55/79, απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, Rec. 1980, σ. 481.

13 — Πρόκειται για τον κανονισμό 803/68 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 1968, που δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα (μόνο ξενόγλωσσες εκδόσεις) L 148 της 28.6.1968, σ. 6, και αντικαταστάθηκε από τον κανονισμό 1224/80 του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1980, ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 218, ο οποίος τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 3193/80 του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 1980, ΕΕ ειδ. έκδ. 02/010, με τον κανονισμό 320/85 του Συμβουλίου, της 6ης Φεβρουαρίου 1985, ΕΕ L 34 της 7.2.1985, σ. 33, και με τον κανονισμό 1055/85 του Συμβουλίου, της 23ης Απριλίου 1985, ΕΕ L 112 της 25.4.1985, σ. 50.

τεχνικός, δεν έχει καμία σχέση με τον καθορισμό της κυρώσεως. Δεν είναι άλλωστε γενικός, πράγμα που καθίσταται σαφές από το άρθρο 12, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει ότι

« εφαρμοστέος συντελεστής κατά την εισαγωγή αγαθών είναι ο εφαρμοζόμενος στο εσωτερικό της χώρας για την παράδοση ομοίων αγαθών ».

Θα ήθελα επίσης να τονίσω το γεγονός ότι η ιταλική κυβέρνηση δεν υποστηρίζει ότι η τελευταία αυτή διάταξη έχει σχέση με την εκτίμηση του συστήματος των κυρώσεων, ενώ αποδίδει αποφασιστική σχεδόν σημασία στις τρεις διατάξεις που ανέφερα προηγουμένως.

14. Η ιταλική κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι οι διάφορες υποχρεώσεις που βαρύνουν τους υποκειμένους στον εσωτερικό ΦΠΑ, όπως η υποχρέωση υποβολής δηλώσεων, καταβολής του φόρου, εκδόσεως τιμολογίων, καταχωρίσεων, δικαιολογούν την ύπαρξη διαφορετικού συστήματος κυρώσεων από ό,τι για την περίπτωση των εισαγωγών. Δεν αναφέρεται όμως καθόλου στο άρθρο 23 της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο, « όσον αφορά τις εισαγωγές αγαθών, τα κράτη μέλη καθορίζουν τις λεπτομέρειες της δηλώσεως και της συνακολούθου καταβολής ». Η ιδια αυτή διάταξη παρέχει στα κράτη την ευχέρεια να ορίζουν ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή καταβάλλεται μετά την εισαγωγή, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο πληροί τις προϋποθέσεις τις σχετικές με την υποβολή δηλώσεως που να περιλαμβάνει τα αναγκαία στοιχεία για την εξακρίβωση μεταξύ άλλων του ποσού του απαιτητού φόρου, όπως προβλέπει το άρθρο 22, παράγραφος 4, το οποίο αφορά τη δήλωση που υποβάλλουν οι υπόχρεοι του φόρου που υπόκεινται στις « υποχρεώσεις στο εσωτερικό καθεστώς ».

15. Ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν μπορεί να εξομοιωθεί στο ενδοκοινοτικό εμπόριο με δασμό και επομένως δεν μπορούν να επιβάλλονται σε περίπτωση αποφυγής καταβολής του πρώτου οι κυρώσεις που προβλέπονται για τη μη καταβολή του δεύτερου. Το σύστημα που διέπει τις εισαγωγές δεν μπορεί να είναι δυσμενέστερο από το σύστημα που διέπει τις ανάλογες εσωτερικές συναλλαγές. Το να εφαρμόζεται κατά σύστημα η ποινική νομοθεσία, με την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται για τους δασμούς, σε κάθε περίπτωση φοροδιαφυγής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ενώ η αποφυγή της καταβολής του εσωτερικού ΦΠΑ τιμωρείται λιγότερο αυστηρά, σημαίνει ότι αποδίδεται ιδιαίτερη σημασία στη διάβαση των ενδοκοινοτικών συνόρων, πράγμα που είναι ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά.

16. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι υφίστανται διαφορές μεταξύ του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και του ΦΠΑ κατά τη μεταβίβαση αγαθών στο εσωτερικό του κράτους, ιδίως όσον αφορά τους υποκειμένους στο φόρο και τη γενεσιουργό αιτία του φόρου. Οι διαφορές όμως αυτές δεν μου φαίνονται ότι είναι τέτοιες ώστε να δικαιολογούν τη μεγάλη ανομοιογένεια των κυρώσεων που επιβάλλονται σε καθεμία από τις δύο αυτές περιπτώσεις. Οι δυσχέρειες εξακριβώσεως της φοροδιαφυγής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν πρέπει να επηρεάζουν το σύστημα των επιβαλλόμενων κυρώσεων και να έχουν ως αποτέλεσμα να τιμωρείται αυτή η περίπτωση φοροδιαφυγής αυστηρότερα απ' ό,τι η φοροδιαφυγή του εσωτερικού ΦΠΑ.

17. Πράγματι, ο ΦΠΑ είναι « κοινοτικοποιημένος εθνικός φόρος », ένα μέρος του οποίου τροφοδοτεί τον προϋπολογισμό της Κοινότητας. Η Κοινότητα επομένως έχει κάθε συμφέρον να είναι αποτελεσματική η καταστολή της φοροδιαφυγής, είτε στο εσωτερικό της χώρας είτε κατά την εισαγωγή. Το Συμβούλιο άλλωστε, γνωρίζοντας τα προβλήματα που δημιουργούν η φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, εξέδωσε οδηγία σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του ΕΓΤΠΕ καθώς και από γεωργικές εισφορές και δασμούς [14] και την τροποποίησε για να περιλάβει τον ΦΠΑ [15], για το λόγο ότι ο

14 — Οδηγία 76/308 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, ΕΕ ειδ. έκδ. 02/002, σ. 126.

15 — Οδηγία 79/1071 του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 35.

περιορισμός του πεδίου εφαρμογής των εθνικών διατάξεων περί εισπράξεως του εν λόγω φόρου αποτελεί « εμπόδιο στη δημιουργία και τη λειτουργία της κοινής αγοράς » [16]. Ομοίως, με μία οδηγία της 6ης Δεκεμβρίου 1979 [17], το Συμβούλιο επεξέτεινε το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσωνφόρων [18], ώστε να περιλάβει και τον ΦΠΑ, « προκειμένου να εξασφαλιστούν ο σωστός προσδιορισμός και η ορθή είσπραξη » των έμμεσων φόρων [19], το δε Συμβούλιο τόνισε ότι « η επέκταση της αμοιβαίας συνδρομής αποδεικνύεται ιδιαίτερα αναγκαία και επείγουσα όσον αφορά το φόρο προστιθεμένης αξίας, λόγω του χαρακτήρα του ως γενικού φόρου επί της καταναλώσεως και του ρόλου του στο σύστημα ιδίων πόρων της Κοινότητας » [20].

18. Είναι προφανές ότι δεν υπάρχει κανείς βάσιμος λόγος για να τιμωρείται η αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αυστηρότερα από ό,τι η φοροδιαφυγή του εσωτερικού ΦΠΑ. Σε παραβάσεις όμοιας φύσης πρέπει να επιβάλλονται και ανάλογες κυρώσεις.

19. Οι κυρώσεις που επιβάλλονται για τις τελωνειακές παραβάσεις αποτελούν εν γένει αφενός μεν μέτρα καταστολής, αφετέρου δε μέσα αποζημιώσεως, λόγω της ζημίας που προκαλείται στο Δημόσιο Ταμείο [21]. Δεν απαγορεύεται η επιβολή ποινικών κυρώσεων σε περίπτωση μη καταβολής του ΦΠΑ, εφόσον οι ποινές αυτές δεν είναι υπερβολικές ή δυσανάλογες, ώστε να αποτελούν καθεαυτές εμπόδιο στην άσκηση των ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη.

20. Τέλος, θα ήθελα να επιστήσω την προσοχή του παραπέμποντος δικαστηρίου επί της υπάρξεως δύο οδηγιών του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, οι οποίες αναφέρθηκαν κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και αφορούν τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται αφενός στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων [22], αφετέρου δε στις οριστικές εισαγωγές από κράτος μέλος προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες [23].

21. Ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου και των παραπάνω συλλογισμών, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες ερωτήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλε το Εφετείο της Γένουας:

« 1) Το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει την επιβολή ΦΠΑ επί των εισαγωγών από άλλα κράτη μέλη αυτοκινήτων οχημάτων χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής και εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένος στην αξία του εμπορεύματος κατά το χρόνο εισαγωγής.

16 — Δεύτερη αιτιολογική σκέψη.

17 — Οδηγία 79/1070, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 109.

18 — Οδηγία 77/799 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86.

19 — Τρίτη αιτιολογική σκέψη.

20 — Τέταρτη αιτιολογική σκέψη.

21 — Βλέπε π.χ. Pradel J.: Droit pénal, τόμος 1, εκδ. Cujas, 3η έκδ., Παρίσι 1981, σ. 313 και επ., Berr, Cl. J., και Tremeau, H., Le droit douanier, LGDJ, 2η έκδ., Παρίσι 1981, ιδίως σ. 423 και επ.

22 — Οδηγία 83/182 του Συμβουλίου, ΕΕ L 105 της 23.4.1983, σ. 59.

23 — Οδηγία 83/183 του Συμβουλίου, ΕΕ L 105 της 23.4.1983, σ. 64.

2) Ο ΦΠΑ που επιβάλλεται έτσι από το κράτος εισαγωγής συνιστά εσωτερικό φόρο που απαγορεύεται από το άρθρο 95 της Συνθήκης, εφόσον δεν επιβάλλεται ΦΠΑ επί της μεταβιβάσεως αγαθών από ιδιώτη σε ιδιώτη στο κράτος αυτό.

3) Οι διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, και συγκεκριμένα το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, απαγορεύουν την επιβολή, σε περίπτωση αποφυγής καταβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, αυστηρότερων κυρώσεων από ό,τι σε περίπτωση μη καταβολής του ΦΠΑ κατά τη μεταβίβαση ομοειδών αγαθών εντός του κράτους μέλους. »