CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL JULIANE KOKOTT prezentate la 25 ianuarie 2007 [1]

I — Introducere

1. În prezenta cauză, Curtea este sesizată cu o întrebare privind interpretarea noțiunii de *domiciliu stabil* al unei persoane fizice. Această întrebare este adresată în cadrul unui litigiu între domnul Alevizos și administrația fiscală elenă, care are drept obiect acordarea unor eventuale scutiri de taxe cu ocazia importării în Grecia a unui vehicul pentru uz personal. Domnul Alevizos, membru al forțelor armate elene, achiziționase acel autovehicul în cursul perioadei de doi ani în care a fost repartizat la Napoli, la cartierul general al Organizației Tratatului Atlanticului de Nord (NATO) pentru Europa de Sud, situat în acest oraș, și l-a importat în Grecia în 1997, cu ocazia întoarcerii sale în această țară.

2. Noțiunea de domiciliu stabil este importantă în această privință, întrucât Directiva 83/183 [2] prevede anumite scutiri de accize și alte impozite pe consum pentru importul unor proprietăți personale de către o persoană fizică, atunci când acest import este corelat cu un transfer al domiciliului stabil al persoanei fizice dintr-un alt stat membru în statul membru în care se efectuează importul. În acest context, elementul litigios între cele două părți constă în a ști dacă domnul Alevizos și-a păstrat domiciliul stabil în Grecia pe durata celor doi ani în care a fost repartizat la NATO sau dacă acesta l-a transferat în Italia în cursul acestei perioade și ulterior l-a transferat din nou în Grecia. Numai în acest din urmă caz i-ar putea fi acordată o scutire de taxe precum aceea prevăzută de Directiva 83/183.

1 — Limba originală: germana.

2 — Directiva Consiliului din 28 martie 1983 privind scutirile de taxe aplicabile importurilor permanente de proprietăți ale persoanelor fizice dintr-un stat membru (JO L 105, p. 64, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 71), astfel cum a fost modificată prin Directiva 89/604/CEE a Consiliului din 23 noiembrie 1989 (JO L 348, p. 28, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 90).

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

1. Directiva 83/183

3. Domeniul de aplicare al Directivei 83/183 este determinat la articolul 1 din aceasta, după cum urmează:

„(1) Fiecare stat membru scutește, conform condițiilor și în cazurile prevăzute în cele ce urmează, de impozitul pe cifra de afaceri, de accize și de orice alte impozite pe consum care se aplică în mod normal [la] importul permanent [de] proprietăți personale dintr-un stat membru de către persoane fizice.

(2) Drepturile și taxele specifice și/sau periodice legate de folosirea acestor proprietăți în interiorul țării, precum taxele de înregistrare a vehiculelor, taxele de drum și abonamentele TV nu sunt reglementate de prezenta directivă."

4. Potrivit articolului 2 alineatele (2) și (3) și articolului 5 alineatul (2) din Directiva 83/183, autovehiculele figurează de asemenea printre bunurile pentru care se poate acorda o scutire, în conformitate cu articolul 1 din această directivă. Totuși, scutirea cu ocazia importului unor astfel de autovehicule de către o persoană fizică este acordată numai atunci când această persoană fizică „își mută domiciliul stabil în statul membru în care s-a făcut importul" [dispozițiile articolului 5 alineatul (2) coroborate cu dispozițiile articolului 7 alineatul (1) litera (a) din Directiva 83/183] [3].

5. Articolul 6 din Directiva 83/183, intitulat „Norme generale de stabilire a domiciliului", are următorul cuprins:

„(1) În sensul prezentei directive, «domiciliu stabil» înseamnă locul unde o persoană locuiește de obicei, cel puțin 185 de zile în fiecare an calendaristic, din cauza relațiilor sale personale sau profesionale sau, în cazul persoanelor care nu au relații profesionale, ci doar personale, în cazul cărora se pot demonstra legături strânse între respectiva persoană și locul în care locuiește.

3 — Articolele 2-5 coroborate cu articolul 7 alineatul (1) litera (a) din Directiva 83/183 prevăd și alte condiții pentru acordarea scutirilor de taxe, care nu sunt totuși relevante pentru prezenta procedură.

Totuși, domiciliul stabil al unei persoane ale cărei relații profesionale se află într-un alt loc decât cel al relațiilor sale personale și care, drept urmare, locuiește pe rând în mai multe locuri situate în două sau mai multe state membre se consideră a fi locul unde acea persoană are legături personale, cu condiția ca acea persoană să se întoarcă acolo în mod regulat. Această ultimă condiție nu trebuie îndeplinită dacă persoana trăiește într-un stat membru pentru a îndeplini o însărcinare pe o perioadă limitată. Frecventarea unei universități sau a unei școli nu implică transferul domiciliului stabil.

(2) Persoanele dovedesc locul domiciliului stabil prin orice mijloace corespunzătoare, cum ar fi cartea de identitate sau orice alt document valabil.

(3) Dacă autoritățile statului membru în care s-a făcut importul au îndoieli privind valabilitatea unei declarații privind domiciliul efectuate conform alineatului (2) sau în scopul unor controale specifice, acestea pot solicita informații sau dovezi suplimentare."

2. Directivele 91/680 și 92/12

6. În plus, în vederea examinării prezentei proceduri, trebuie atrasă atenția asupra anumitor dispoziții ale Directivelor 91/680 [4] și 92/12 [5].

7. Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 92/12 are următorul cuprins:

„Prezenta directivă stabilește regimurile pentru produsele supuse accizelor și altor taxe indirecte care sunt percepute direct sau indirect pentru consumul acestor produse, cu excepția taxei pe valoarea adăugată și a taxelor impuse de Comunitate."

8. Potrivit articolului 3 din Directiva 92/12:

„(1) Prezenta directivă se aplică la nivel comunitar următoarelor produse, conform definiției din directivele relevante:

4 — Directiva Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110).

5 — Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129).

— uleiuri minerale;

asupra unor produse, altele decât cele enumerate la alineatul (1), cu condiția ca taxele în cauză să nu genereze formalități la trecerea frontierei în cadrul schimburilor comerciale dintre statele membre.

— alcool și băuturi alcoolice;

Sub rezerva aceleiași dispoziții, statele membre își păstrează și dreptul de a percepe taxe asupra furnizării unor servicii care nu pot fi caracterizate ca fiind impozite pe cifra de afaceri, inclusiv asupra celor privind produsele supuse accizelor."

— tutun prelucrat.

9. Articolul 23 alineatul (3) din Directiva 92/12, care figurează sub titlul V, „Scutiri", prevede:

(2) Produsele enumerate la alineatul (1) pot fi supuse altor taxe indirecte în scopuri specifice, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele de impozitare aplicabile accizelor și TVA în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei.

„Dispozițiile privind accizele stabilite în următoarele directive încetează să se mai aplice de la 31 decembrie 1992:

[...]

(3) Statele membre își păstrează dreptul de a introduce sau de a menține taxe percepute

— Directiva 83/183/CEE [...],

[...]"

10. Articolul 2 alineatul (2) din Directiva 91/680 prevede:

„Dispozițiile privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute în următoarele directive încetează să aibă efect de la 31 decembrie 1992:

[...]

— Directiva 83/183/CEE [...], modificată ultima dată de Directiva 89/604/CEE [...]."

„Autovehiculele și motocicletele care îndeplinesc condițiile enunțate la articolele 9 și 10 din Tratatul CEE și sunt expediate sau transportate în țară din alte state membre ale Comunității sunt supuse la plata accizelor prevăzute pentru vehiculele corespunzătoare care sunt importate sau fabricate pe teritoriul național."

12. În plus, articolul 83 din Legea nr. 2127/1993 prevede:

„Scutirea totală sau parțială de la plata accizelor care este prevăzută de dispozițiile relevante în vigoare pentru vehicule importate definitiv din țări terțe se aplică și vehiculelor vizate de articolul 75, în aceleași condiții."

B — *Dreptul național*

1. Legea nr. 2127/1993

11. În Grecia, Directiva 92/12 a fost transpusă prin Legea nr. 2127/1993 [6]. Articolul 75 din această lege are următorul conținut:

2. Ordinul D.245/11

13. Directiva 83/183 a fost transpusă în dreptul elen prin Ordinul D.245/11 al

6 — FEK A' 48.

ministrului de finanțe din 1 martie 1988 [7], în versiunea modificată prin articolul 15 alineatul (1) din Legea nr. 2187/1994 [8]. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Ordinul D.245/11 conține o definiție a domiciliului stabil al cărei mod de formulare corespunde celui de la articolul 6 din Directiva 83/183. Articolul 3 alineatul (1) din acest ordin prevede:

„Sub rezerva articolelor 4-12, sunt scutite de taxe vamale și de alte impozite proprietățile personale importate de persoane fizice care își transferă în mod efectiv domiciliul stabil dintr-o altă țară în Grecia."

14. La origine, Ordinul D.245/11 conținea și un capitol 8, în care figura un articol 25 cu următorul cuprins:

„1. Scutirile prevăzute la articolul 3 [...] sunt acordate pentru proprietățile personale importate de resortisanții greci cu domiciliul stabil în Grecia care au părăsit țara pentru a lucra în străinătate, unde au stat mai mult de doi (2) ani consecutivi pentru a desfășura o muncă salariată sau nesalariată și care, la sfârșitul perioadei de muncă, se întorc în Grecia pentru a se stabili definitiv.

2. Printre persoanele vizate de alineatul precedent figurează [...] ofițerii, subofițerii și soldații forțelor armate [...] care au locuit în străinătate mai mult de doi (2) ani consecutivi, exclusiv în interes de serviciu, și care, la sfârșitul serviciului, revin definitiv în Grecia sau se întorc aici în vederea unei mutări."

15. Cu toate acestea, articolul 25 din Ordinul D.245/11 a fost abrogat prin articolul 6 alineatul 13 prima teză din Legea nr. 2459/1997 [9], care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1997 [10], „însă numai în ceea ce privește mijloacele de transport". În plus, a doua teză din această dispoziție conține o dispoziție tranzitorie cu următorul cuprins:

„Pentru vehiculele destinate transportului de pasageri pe care persoanele menționate anterior le aveau în posesie la 31 decembrie

7 — FEK B' 195.

8 — FEK A' 16.

9 — FEK A' 17.

10 — Potrivit alineatului 14, articolul 6 din Legea nr. 2459/1997 intră în vigoare la 1 ianuarie 1997, „cu excepția bunurilor și a vehiculelor pentru care declarațiile vamale au fost depuse cel mai târziu la 31 decembrie 1996 și care îndeplineau condițiile de acordare a scutirii la data depunerii declarațiilor."

1996, în caz de vămuire în termen de șase (6) luni de la publicarea prezentei legi în *Monitorul Oficial al Republicii Elene*, acciza este calculată pe baza coeficienților definiți la articolul 37 din Legea nr. 1882/1990, astfel cum a fost modificată".

16. Acest din urmă termen a fost ulterior prelungit până la 31 decembrie 1997 [11].

III — Situația de fapt și acțiunea principală

17. Domnul Alevizos este ofițer în aviația militară elenă și între timp a ieșit la pensie. Între 12 iulie 1995 și 8 august 1997 a fost repartizat la Napoli, Italia, la cartierul general al NATO pentru Europa de Sud, situat în acest oraș. În cursul acestei perioade, soția domnului Alevizos și cei doi copii ai lor au trăit împreună cu acesta din urmă în Italia, unde s-au mutat în urma aprobării primite de la angajatorul domnului Alevizos și pe cheltuiala acestuia. La 25 iulie 1997, consulatul general al Greciei a emis un atestat de întoarcere în Grecia a domnului Alevizos și a familiei sale și a constatat în plus că acestuia i se aplica Ordinul D.245/11, capitolul 8.

18. În cursul perioadei în care a fost repartizat la cartierul general al NATO pentru Europa de Sud, domnul Alevizos a achiziționat, în decembrie 1996, în Germania, un vehicul pentru uz personal marca Mercedes E 200, anul de fabricație 1996 [12], pe care l-a înmatriculat inițial în Italia. Cu ocazia întoarcerii domnului Alevizos în Grecia, acest vehicul a fost în cele din urmă importat în această țară, iar importul a fost declarat la 12 august 1997 autorităților elene.

19. Prin decizia de taxare din 28 august 1997, i s-a cerut domnului Alevizos să plătească în Grecia suma de 4 136 413 GRD, cu titlu de acciză prevăzută la articolul 75 din Legea nr. 2127/1993 [13]; în plus, i s-a cerut să plătească suma de 1 470 725 GRD – și suma suplimentară de 50 GRD –, cu titlu de taxă unică de înmatriculare. Domnul Alevizos a achitat suma totală de 5 607 188 GRD la biroul vamal grec din Eleusis [14]. Potrivit indicațiilor furnizate chiar de dom-

11 — Articolul 32 alineatul 1 din Legea nr. 2523/1997 (FEK A' 179).

12 — Potrivit indicațiilor furnizate de domnul Alevizos, această achiziție a avut loc fără plata TVA-ului, conform articolului 14 alineatul (1) litera (g) și articolului 28c partea A litera (a) și partea B litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), în versiunea aflată în vigoare la acea dată.

13 — Această acciză a fost calculată în conformitate cu articolul 6 alineatele 13 și 14 din Legea nr. 2459/1997 coroborat cu articolul 32 alineatul 1 din Legea nr. 2523/1997, pe baza coeficientului redus în sensul articolului 37 din Legea nr. 1882/1990.

14 — Domnul Alevizos susține că, în plus, a trebuit să achite 2 213 450 GRD (6 495,82 euro) în Grecia, cu titlu de TVA. Această sumă i-a fost totuși rambursată în decembrie 1997, în temeiul Ordinului D.1633/721 al ministrului de finanțe din 9 decembrie 1997, după ce serviciul juridic al statului (Νομικό Συμβούλιο του Κράτους) a emis un aviz în acest sens.

nul Alevizos, prețul de catalog al mașinii sale la 16 decembrie 1996 era de 9 286 361 GRD (27 252,71 euro). La 12 august 1997, biroul vamal a stabilit valoarea impozitării vehiculului la 9 192 029 GRD (26 975,87 euro).

20. Domnul Alevizos a introdus o acțiune împotriva acestei decizii de taxare din 28 august 1997. După ce a căzut în pretenții pentru majoritatea motivelor invocate atât în primă instanță la Dioikitiko Protodikeio Athinon [15], cât și în apel la Dioikitiko Efeteio Athinon [16], această cauză se află în prezent pe rolul Symvoulio tis Epikrateias [17], instanța de trimitere.

IV — Întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

21. Prin hotărârea din 30 iunie 2005, Symvoulio tis Epikrateias a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Funcționarii publici și ofițerii, subofițerii și soldații forțelor armate, ai corpurilor de securitate și ai corpului portuar sunt supuși, precum ceilalți lucrători, dispozițiilor articolului 6 din Directiva 83/183/CEE a Consiliului și pot dobândi un «domiciliu stabil» într-o altă țară unde locuiesc cel puțin 185 de zile pe an calendaristic pentru a efectua o misiune de serviciu cu o durată determinată sau aceștia continuă, chiar și pe durata misiunii lor în această altă țară, să aibă domiciliul stabil în Grecia, indiferent de faptul că și-au transferat în această altă țară relațiile personale și profesionale?"

22. În cursul procedurii în fața Curții, domnul Alevizos, guvernul elen și Comisia Comunităților Europene au prezentat observații scrise și orale.

V — Analiză

23. Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă membrii forțelor armate ale unui stat membru care sunt trimiși pentru o anumită perioadă de timp într-un alt stat membru, în care aceștia locuiesc cel

15 — Tribunalul Administrativ de Primă Instanță din Atena.
16 — Curtea Administrativă de Apel din Atena.
17 — Consiliul de Stat.

puțin 185 de zile pe an calendaristic pentru a-și îndeplini misiunea, au domiciliul stabil, în sensul articolului 6 din Directiva 83/183, în acest din urmă stat membru.

24. Această întrebare prezintă importanță pentru acțiunea principală în special întrucât legiuitorul elen a abrogat o dispoziție specială care exista în dreptul național [18] și care scutea de la plata taxelor vamale și a accizelor, printre alții, pe membrii forțelor armate elene cu ocazia întoarcerii acestora după o perioadă de serviciu în străinătate, scutirea fiind acordată chiar și atunci când această perioadă era mai mare de doi ani și independent de un eventual transfer al domiciliului stabil al acestora.

25. Prin urmare, un ofițer al forțelor armate elene, precum domnul Alevizos, nu mai poate beneficia de o scutire de impozit pe consum în sensul Directivei 83/183 decât dacă și-a transferat domiciliul stabil în Italia pe perioada de doi ani în care a lucrat la cartierul general pentru Europa de Sud al NATO, iar ulterior și-a transferat din nou domiciliul stabil în Grecia.

26. Totuși, pentru a da instanței de trimitere toate indicațiile care îi pot fi necesare pentru a se pronunța asupra acțiunii principale, trebuie verificat mai întâi dacă un caz precum acela al domnului Alevizos poate intra, în general, în domeniul de aplicare al Directivei 83/183 (a se vedea mai jos, punctul A). Într-adevăr, numai în acest caz este pertinentă noțiunea de domiciliu stabil utilizată în directiva citată anterior și a cărei interpretare este solicitată Curții (a se vedea mai jos, punctul B). În pus, vom conchide prin câteva observații privind libertățile fundamentale (a se vedea mai jos, punctul C).

A — *Domeniul de aplicare al Directivei 83/183*

1. Domeniul de aplicare *ratione temporis*

27. Primul aspect litigios între părțile din procedura din fața Curții este aplicarea *ratione temporis* a Directivei 83/183. În timp ce domnul Alevizos și Comisia sunt de părere că o cauză precum cea de față intră *ratione temporis* în domeniul de aplicare al Directivei 83/183, guvernul elen susține că dispozițiile relevante ale directivei citate anterior nu mai erau în vigoare la data pertinentă pentru prezenta cauză.

18 — Era vorba de articolul 25 alineatul 2 coroborat cu articolul 3 din Ordinul D.245/11 (a se vedea mai sus, punctele 14 și 15 din aceste concluzii).

28. În detaliu, acest aspect litigios decurge dintr-o dispoziție de modificare adoptată în 1992 în cadrul instituirii pieței interne, și anume articolul 23 alineatul (3) din Directiva 92/12, potrivit căreia „dispozițiile privind accizele" prevăzute de Directiva 83/183 încetează să se mai aplice de la 31 decembrie 1992.

29. Desigur, această dispoziție nu este un exemplu de bună procedură legislativă. Astfel, cuprinsul articolului 23 alineatul (3) din Directiva 92/12 nu indică în mod clar care dispoziții anume ar trebui să înceteze să se mai aplice la data citată anterior și care produse ar trebui să fie afectate de această modificare. În plus, nu se precizează dacă Directiva 83/183 putea continua, în orice caz, să aibă un domeniu de aplicare independent, cu atât mai mult cu cât fusese prevăzut cu puțin timp înainte că dispozițiile privind taxa pe valoarea adăugată din directiva respectivă ar înceta să producă efecte tot de la 31 decembrie 1992 [19].

30. Anumite expresii din preambulul Directivei 92/12, asupra cărora a atras atenția în special guvernul elen, ar putea pleda în favoarea unei interpretări extensive a acestei directive, precum și a dispoziției de modificare în discuție care figurează la articolul 23 alineatul (3). Astfel, directiva se referă în general la „libera circulație a mărfurilor, inclusiv a celor supuse accizelor" [20] și indică printre altele că „în urma eliminării principiului privind taxele la import în relațiile dintre statele membre, dispozițiile privind scutirile de taxe la import și franșizele la import nu se mai aplică în ceea ce privește relațiile dintre statele membre; [...] prin urmare, aceste dispoziții ar trebui abrogate și directivele în cauză ar trebui adaptate în consecință" [21]. În sfârșit, se poate citi în preambul că „taxel[e] la import și [...] scutiril[e] la export în comerțul dintre statele membre [trebuie eliminate]" [22].

31. O examinare izolată a acestor considerente ar putea într-adevăr să dea impresia că Directiva 92/12, și în special articolul 23 alineatul (3), are ca obiectiv eliminarea generală a tuturor dispozițiilor din Directiva 83/183 care privesc accizele, iar aceasta pentru toate produsele.

32. Cu toate acestea, în special contextul normativ în care se integrează această

19 — A se vedea articolul 2 alineatul (2) din Directiva 91/680.

20 — Primul considerent al Directivei 92/12.

21 — Al douăzecilea considerent al Directivei 92/12.

22 — Al douăzeci și treilea considerent al Directivei 92/12.

modificare în cadrul Directivei 92/12 pledează împotriva acestei interpretări. Astfel, articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/12 restrânge în mod expres domeniul de aplicare materială al întregii directive la uleiurile minerale, la alcool și la băuturile alcoolice, precum și la tutunul prelucrat. Și dispoziția de modificare menționată la articolul 23 alineatul (3) din Directiva 92/12 se poate referi în mod util numai la aceste produse. Chiar dacă s-ar invoca preambulul directivei, citat anterior, este dificil să se extindă domeniul de aplicare al acesteia dincolo de uleiuri minerale, de alcool și de băuturi alcoolice, precum și de tutun. Într-adevăr, deși poate preciza conținutul unui act comunitar, preambulul acestuia nu poate fi invocat pentru a deroga de la dispozițiile actului respectiv [23].

33. În plus, având în vedere legătura dintre această regulă și articolul 3 alineatul (1), ar fi contrar principiului securității juridice să se extindă dispoziția de modificare menționată la articolul 23 alineatul (3) din Directiva 92/12 la alte produse decât uleiuri minerale, alcool, băuturi alcoolice și tutun prelucrat. Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul securității juridice constituie un principiu fundamental de drept comunitar care impune în special ca o reglementare să fie clară și exactă, pentru ca justițiabilii să își poată cunoaște fără ambiguitate drepturile și obligațiile și să ia hotărâri în consecință [24]. Acest principiu al securității juridice trebuie respectat cu o rigoare deosebită în prezența unei reglementări care poate avea consecințe financiare [25], astfel cum este cazul reglementării comunitare privind accizele în discuție în speță [26].

34. Nu se poate cere persoanelor impozabile, și în special *persoanelor fizice* vizate în sensul Directivei 83/183, să atribuie modificării care figurează la articolul 23 alineatul (3) din Directiva 92/12 un conținut normativ care să depășească domeniul de aplicare al acestei directive. Dimpotrivă, persoanele impozabile trebuie să poată avea încredere în faptul că, pentru alte produse decât uleiurile minerale, alcoolul, băuturile alcoolice și tutunul prelucrat, dispozițiile Directivei 83/183 privind accizele vor continua să fie valabile și după 31 decembrie 1992 și că persoanele fizice pot continua să le invoce. În cazul în care Consiliul ar fi intenționat să

23 — Hotărârea din 10 ianuarie 2006, IATA și ELFAA (C-344/04, Rec., p. I-403, punctul 76, care conține alte trimiteri).

24 — A se vedea în acest sens jurisprudența constantă și în special hotărârea din 14 aprilie 2005, Belgia/Comisia (C-110/03, Rec., p. I-2801, punctul 30), hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 72), și hotărârea din 26 octombrie 2006, Koninklijke Coöperatie Cosun (C-248/04, Rec., p. I-10211, punctul 79).

25 — A se vedea hotărârea Koninklijke Coöperatie Cosun (citată anterior la nota de subsol 24, punctul 79); a se vedea și hotărârea din 15 decembrie 1987, Țările de Jos/Comisia (326/85, Rec., p. 5091, punctul 24), hotărârea din 12 februarie 2004, Slob (C-236/02, Rec., p. I-1861, punctul 37), și hotărârea din 16 martie 2006, Emsland-Stärke (C-94/05, Rec., p. I-2619, punctul 43).

26 — În cazul domnului Alevizos, consecințele financiare sunt evidente. Este vorba de o sumă totală de 5 607 188 GRD, pe care a plătit-o cu titlu de impozit pentru importul vehiculului său. Această sumă reprezintă mai mult de jumătate din valoarea indicată chiar de domnul Alevizos ca fiind aceea a vehiculului său (a se vedea, în detaliu, punctul 19 din prezentele concluzii).

restrângă domeniul de aplicare al Directivei 83/183 şi pentru alte categorii de mărfuri decât acelea enumerate la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/12, ar fi fost necesar ca acesta să adopte dispoziţii exprese în acest sens.

35. Faptul că dispoziţia de modificare a articolului 23 alineatul (3) din Directiva 92/12 are un conţinut normativ care se limitează la categoria de produse constituită din uleiuri minerale, alcool, băuturi alcoolice şi tutun prelucrat corespunde de asemenea obiectivului acestei directive. Astfel, dispoziţiile de drept comunitar introduse de Directiva 92/12 trebuie aplicate numai mărfurilor care sunt supuse accizelor în *toate statele membre* [27]. Prin urmare, nu sunt vizate toate produsele pentru care se plătesc accize pe plan naţional, ci numai categoriile de produse enumerate concret la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/12.

36. De asemenea, numai în privinţa uleiurilor minerale, alcoolului, băuturilor alcoolice şi tutunului prelucrat normele prevăzute de Directiva 92/12 pot garanta că exigibilitatea este identică în toate statele membre [28]. Directiva 92/12 garantează aşadar că fiecăruia dintre aceste produse i se aplică în general taxa respectivă într-unul dintre statele membre, evitând în acelaşi timp dubla impozitare [29]. Referitor la uleiurile minerale, alcoolul, băuturile alcoolice şi tutunul prelucrat, s-au înregistrat progrese privind armonizarea [30], care fac în prezent ca dispoziţiile Directivei 83/183, mai veche, să apară cu scutiri pe care aceasta le prevede ca nefiind conforme cu sistemul instituit.

37. Situaţia este în schimb diferită pentru toate celelalte mărfuri care nu intră sub incidenţa articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/12. Pentru aceste mărfuri, Directiva 92/12 nu a reuşit să realizeze o armonizare comparabilă. Dimpotrivă, articolul 3 alineatul (3) din aceasta prevede expres că statele membre păstrează posibilitatea de a introduce sau de a menţine impozite aplicate altor produse decât acelea menţionate la alineatul (1), însă cu condiţia ca

27 — Al treilea considerent al Directivei 92/12.

28 — Cu privire la acest ultim aspect, a se vedea hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac şi alţii (C-296/95, Rec., p. I-1605, punctul 22), hotărârea din 5 aprilie 2001, Van de Water (C-325/99, Rec., p. I-2729, punctul 39), hotărârea din 12 decembrie 2002, Cipriani (C-395/00, Rec., p. I-11877, punctul 41), şi hotărârea din 23 noiembrie 2006, Joustra (C-5/05, Rec., p. I-11075, punctul 27).

29 — A se vedea în această privinţă în special articolele 5-10 şi 22 din Directiva 92/12.

30 — Chiar şi pentru produsele în sensul articolului 3 alineatul (1), Directiva 92/12 realizează numai o armonizare parţială; a se vedea hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franţa (C-434/97, Rec., p. I-1129, punctul 17), şi hotărârea din 29 aprilie 2004, Comisia/Germania (C-240/01, Rec., p I-4733, punctul 40). A se vedea în acelaşi sens jurisprudenţa citată la nota de subsol 28, potrivit căreia Directiva 92/12 urmăreşte să stabilească „*un anumit număr* de reguli în ceea ce priveşte deţinerea, circulaţia şi controlul produselor supuse la plata accizelor" (a se vedea, de exemplu, hotărârea Joustra, punctul 27; sublinierea ne aparţine).

aceste impozitări să nu dea loc, în cadrul schimburilor dintre statele membre, unor formalități legate de trecerea unei frontiere [31]. Accizele la care acestea sunt supuse și condițiile de aplicare pot fi în continuare foarte diferite de la un stat membru la altul. Cu atât mai mult, Directiva 92/12 nu poate garanta că acele mărfuri sunt impozitate întotdeauna într-un stat membru, iar nu în mai multe. În aceste circumstanțe, scutirile de taxe prevăzute de Directiva 83/183 nu sunt *a priori* caduce în ceea ce privește alte produse decât uleiurile minerale, alcoolul, băuturile alcoolice și tutunul prelucrat.

38. Nici interzicerea formalităților privind trecerea frontierelor, care a fost introdusă de Directiva 92/12, nu este contrară menținerii scutirilor de taxe precum cele prevăzute de Directiva 83/183 pentru importul definitiv de proprietăți personale de către persoane fizice. Într-adevăr, astfel de scutiri de taxe nu sunt deloc înlocuite printr-o simplă interdicție privind eventuale formalități cu ocazia trecerii frontierei, ci cel mult completate. Obiectivul urmărit de directivă, și anume promovarea liberei circulații a persoanelor [32], continuă să fie aplicat [articolul 3 alineatul (1) litera (c) CE] și nu ar putea fi realizat la fel de ușor de vreme ce în viitor persoanele fizice nu ar mai beneficia de scutirile de taxe prevăzute de Directiva 83/183 atunci când își transferă domiciliul stabil dintr-un stat membru în altul, ci doar ar fi scutite de formalități în momentul trecerii frontierelor în sensul Directivei 92/12. Într-adevăr, o persoană fizică ce își exercită dreptul la libera circulație este afectată, mai mult decât prin astfel de formalități, de faptul că îi sunt impozitate, eventual încă o dată, bunurile și efectele personale, precum mobilierul sau autovehiculele, în momentul importării acestora în țara gazdă.

39. Nici Curtea nu a exclus până în prezent menținerea în timp a dispozițiilor privind accizele menționate în Directiva 83/183 aplicabile altor produse decât uleiurile minerale, alcoolul, băuturile alcoolice și tutunul prelucrat. Dimpotrivă, aceasta a trebuit în mai multe rânduri să judece *pe fond* aplicabilitatea Directivei 83/183 [33].

40. În aceste condiții, ajungem la concluzia că, într-o cauză precum cea în speță, dis-

31 — A se vedea în această privință și al treilea considerent al Directivei 92/12.

32 — Al doilea considerent al Directivei 83/183.

33 — Astfel, în hotărârea din 29 aprilie 2004, Weigel (C-387/01, Rec., p. I-4981, punctele 46-49), și în hotărârea din 15 iulie 2004, Lindfors (C-365/02, Rec., p. I-7183, punctele 26-28), Curtea s-a pronunțat în sensul că Directiva 83/183 nu era aplicabilă *ratione materiae*, însă nu că nu era aplicabilă *ratione temporis*; aceste două cauze erau întemeiate pe fapte care s-au produs *după 31 decembrie 1992* (a se vedea hotărârile Weigel, punctele 26 și 27, și Lindfors, punctele 11 și 12). A se vedea și hotărârea din 16 iunie 2005, Comisia/Danemarca (C-138/04, nepublicată în Recueil, punctele 13-15, denumită în continuare „Comisia/Danemarca III"), întemeiată pe o acțiune în neîndeplinirea obligațiilor introdusă după *31 decembrie 1992*.

poziţiile Directivei 83/183 privind accizele şi-au păstrat validitatea şi, în consecinţă, sunt aplicabile *ratione temporis*.

2. Domeniul de aplicare *ratione personae*

41. În opinia guvernului elen, Directiva 83/183 nu este aplicabilă *ratione personae* pentru motivul că domnul Alevizos, în calitate de membru al forţelor armate elene, nu este un lucrător în sensul definiţiei date la articolul 39 CE. Dimpotrivă, acesta ar fi exercitat o activitate în cadrul administraţiei publice, astfel cum este prevăzut la alineatul (4) al acestui articol.

42. Nu suntem convinşi de acest punct de vedere. Într-adevăr, chiar dacă am presupune că domeniul de aplicare al Directivei 83/183 se inspiră mult din acela al liberei circulaţii a lucrătorilor, excepţia de la articolul 39 alineatul (4) CE nu ar fi relevantă într-un caz precum cel din speţă. Desigur, în temeiul acestei dispoziţii, organismele publice elene ar putea refuza accesul resortisanţilor din alte state membre la anumite funcţii care au legătură cu exercitarea autorităţii publice [34]. Or, calitatea resortisanţilor greci de lucrători în sensul articolului 39 CE nu este deloc afectată atunci când aceştia merg, precum domnul Alevizos, într-un alt stat membru pentru a ocupa un loc de muncă la un alt angajator decât cel pe care îl aveau până în acel moment, şi anume în cadrul unei instituţii internaţionale precum NATO [35].

43. Independent de aceste constatări, Directiva 83/183 oricum nu vizează doar lucrătorii în sensul articolului 39 CE, ci îşi extinde domeniul de aplicare personală la toate *persoanele fizice* („*Privatpersonen*"). Această noţiune este foarte largă. În afară de categoria lucrătorilor salariaţi, aceasta poate cuprinde şi toţi lucrătorii independenţi (numai în afara activităţii lor profesionale) şi, pe de altă parte, poate cuprinde în egală măsură persoane care nu exercită activităţi economice. O comparaţie cu alte versiuni lingvistice ale directivei, în care sunt utilizate

34 — A se vedea în această privinţă hotărârea din 15 martie 1989, Echternach şi Moritz (389/87 şi 390/87, Rec., p. 723, punctul 14), şi hotărârea din 22 noiembrie 1995, Vougioukas (C-443/93, Rec., p. I-4033, punctele 19 şi 20). Cu privire la condiţiile de aplicare menţionate la articolul 39 alineatul (4) CE, a se vedea, de exemplu, hotărârea din 30 septembrie 2003, Anker şi alţii (C-47/02, Rec., p. I-10477, în special punctele 57-63, care conţin alte trimiteri).

35 — Cu privire la calitatea de salariaţi avută de funcţionarii din organizaţiile internaţionale, a se vedea, mai recent, hotărârea din 16 februarie 2006, Rockler (C-137/04, Rec., p I-1441, punctul 15), şi hotărârea Öberg (C-185/04, Rec., p. I-1453, punctul 12); a se vedea, pe de altă parte, hotărârea din 13 iulie 1983, Forcheri (152/82, Rec., p. 2323, punctele 9 şi 19), hotărârea Echternach şi Moritz (citată anterior la nota de subsol 34, punctul 11), precum şi hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling (C-209/01, Rec., p. I-13389, punctul 28), şi hotărârea din 16 decembrie 2004, My (C-293/03, Rec., p. I-12013, punctul 37).

noțiuni la fel de largi, confirmă această impresie [36].

44. Contextul în care este utilizată noțiunea de persoană fizică, precum și sensul și obiectivul Directivei 83/183 pledează de asemenea pentru o interpretare largă a domeniului de aplicare personală al normei respective. Astfel, intenția Directivei 83/183 este aceea de a face în așa fel încât nu doar lucrătorii, ci toată populația statelor membre să devină mai conștientă de existența Comunității Europene și să beneficieze de crearea unor condiții similare celor de pe piața internă [37]. În mod concret, directiva urmărește eliminarea obstacolelor din calea liberei circulații a persoanelor în cadrul Comunității [38], noțiune care, în general, nu înglobează doar libera circulație a lucrătorilor salariați, ci și pe aceea a lucrătorilor independenți în cadrul liberei prestări a serviciilor și a libertății de stabilire, și de asemenea – cel puțin potrivit modului în care aceasta este înțeleasă în prezent – libertatea de circulație a resortisanților comunitari care nu desfășoară o activitate economică (articolul 18 CE).

45. Membrii forțelor armate ale statelor membre, precum domnul Alevizos, fac de asemenea parte din populația Comunității și, prin urmare, din categoria mai largă de persoane care intră sub incidența Directivei 83/183 [39].

46. Având în vedere considerentele de mai sus, ajungem la concluzia că, într-un caz precum cel din speță, Directiva 83/183 se aplică și *ratione personae*.

3. Domeniul de aplicare *ratione materiae*

47. Rămâne de clarificat dacă taxe precum acelea care au fost solicitate domnului Alevizos intră în domeniul de aplicare *ratione materiae* al Directivei 83/183. Numai în acest caz domnul Alevizos ar putea într-adevăr să se prevaleze de exonerările prevăzute la articolul 1 alineatul (1) din această directivă.

36 — Astfel, versiunea lingvistică daneză utilizează noțiunea „privatpersoners", cea greacă vorbește de „ιδιώτες", cea engleză de „individuals", cea franceză de „particuliers", cea italiană de „privati" și cea olandeză de „particulieren".

37 — Primul considerent al Directivei 83/183.

38 — Al doilea considerent al Directivei 83/183.

39 — Se poate deduce din jurisprudența Curții că domeniul forțelor armate nu este exclus *a priori* din domeniul de aplicare al dreptului comunitar și că persoanele fizice respective pot invoca dreptul comunitar în măsura în care nu există motive specifice de derogare [a se vedea în această privință hotărârea din 26 octombrie 1999, Sirdar (C-273/97, Rec., p. I-7403, punctele 15-19 și 23-27), hotărârea din 11 ianuarie 2000, Kreil (C-285/98, Rec., p. I-69, punctele 15-24), și hotărârea din 11 martie 2003, Dory (C-186/01, Rec., p. I-2479, punctele 30-36)].

48. În speță, Curtea nu dispune de indicații detaliate privind condițiile în care, în dreptul elen, sunt percepute impozitele specifice pe consum și taxele speciale de înmatriculare a autovehiculelor. Considerăm în consecință că, pentru acest motiv, Comisia conchide în mod prematur că cele două taxe nu intră sub incidența Directivei 83/183.

49. În cadrul unei proceduri preliminare, nu intră în competența Curții să interpreteze dreptul național sau să verifice aplicabilitatea acestuia în speță. O astfel de interpretare incumbă instanței naționale. În schimb, Curtea este competentă să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare a dreptului comunitar care îi permit acesteia să se pronunțe asupra acțiunii principale [40].

50. Domeniul de aplicare *ratione materiae* al Directivei 83/183 este delimitat atât pozitiv, cât și negativ de articolul 1 din aceasta.

51. În mod pozitiv, articolul 1 alineatul (1) din Directiva 83/183 prevede că statele membre trebuie să scutească de accize și de alte impozite pe consum care pot fi aplicate în mod normal la importul permanent, de către o persoană fizică, al unor proprietăți personale provenind dintr-un alt stat membru. Trebuie considerat că aceste taxe includ numai impozitele *legate de operațiunea de import în sine*; în consecință, faptul care generează taxarea este importul bunului respectiv [41]. Aceasta reprezintă o exprimare a obiectivului Directivei 83/183, de a elimina barierele fiscale din calea liberei circulații a persoanelor care își transferă domiciliul stabil dintr-un stat membru în altul [42]. Persoanele fizice care au achiziționat bunuri într-un alt stat membru în condițiile fiscale aplicabile acolo și care le folosesc ca proprietăți personale sunt protejate de această directivă împotriva oricărei – eventuale noi – impozitări care ar putea fi aplicată atunci când aceste persoane își transferă domiciliul stabil într-un alt stat membru.

52. În mod negativ, articolul 1 alineatul (2) din Directiva 83/183 exclude de la scutire taxele pentru *utilizarea* proprietăților personale, indiferent dacă acestea sunt „specifice" sau „periodice". În ceea ce privește autovehiculele, taxele pentru înmatricularea acestora și taxele de drum sunt, de exemplu, excluse expres din domeniul de aplicare al directivei. Această reglementare ilustrează principiul potrivit căruia dreptul comunitar nu garantează unei persoane fizice că – independent de trecerea frontierei –

40 — Jurisprudență constantă; a se vedea hotărârea din 23 aprilie 1991, Ryborg (C-297/89, Rec., p. I-1943, punctul 21), hotărârea din 18 noiembrie 1999, Teckal (C-107/98, Rec., p. I-8121, punctul 33), hotărârea din 12 iulie 2001, Louloudakis (C-262/99, Rec., p. I-5547, punctul 50 și următoarele), și hotărârea din 19 septembrie 2006, Wilson (C-506/04, Rec, p. I-8613, punctele 34 și 35).

41 — Hotărârile Weigel (punctul 47), Lindfors (punctele 26-28) și Comisia/Danemarca III (punctul 13), citate anterior la nota de subsol 33.

42 — Al doilea considerent al Directivei 83/183; a se vedea și hotărârea Comisia/Danemarca III (citată anterior la nota de subsol 33, punctul 11).

transferul domiciliului său sau al activităților sale într-un alt stat membru nu va avea efecte din punct de vedere fiscal; având în vedere disparitățile dintre legislațiile statelor membre în materie, un astfel de transfer poate fi pe plan fiscal, în funcție de caz, mai mult sau mai puțin avantajos sau dezavantajos pentru persoana respectivă [43].

53. Pentru a stabili dacă un impozit pe consum intră în domeniul de aplicare al Directivei 83/183, factorul determinant este prin urmare faptul generator de impozit [44]; în schimb, denumirea unei taxe în dreptul național nu este decisivă în sine [45].

54. În cazul în care un impozit pe consum este aplicat în privința unui autovehicul la momentul trecerii frontierei sau ca urmare a acestei treceri, acest fapt arată că în momentul impozitării este vizat în primul rând importul vehiculului, iar nu utilizarea ulterioară a acestuia pe teritoriul țării. Într-un astfel de caz, ca regulă generală, se aplică scutirea prevăzută la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 83/183 [46].

55. Sunt mai dificil de evaluat cazurile în care impozitele pe consum sunt percepute numai după un timp relativ scurt de la transferul domiciliului unei persoane fizice în statul membru în cauză, de exemplu, cu ocazia înmatriculării unui autovehicul pentru uz personal importat în această țară.

56. În astfel de cazuri, o importanță decisivă o are faptul dacă perceperea accizei este legată de importul autovehiculului sau numai de utilizarea acestuia pe teritoriul național. Cu alte cuvinte, trebuie verificat dacă această acciză este percepută numai pentru autovehiculele importate din străinătate sau, dimpotrivă, pentru toate autovehiculele înmatriculate în statul membru respectiv. În primul caz, potrivit articolului 1 alineatul (1) din Directiva 83/183, persoanele fizice trebuie scutite de accizele în discuție în speță, în timp ce în cel de al doilea caz ele nu trebuie scutite [47].

43 — A se vedea în acest sens hotărârile Weigel (punctul 55) și Lindfors (punctul 34), ambele citate anterior la nota de subsol 33; a se vedea și hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp (C-403/03, Rec., p. I-6421, punctul 45).

44 — Hotărârile Lindfors (punctul 26) și Comisia/Danemarca III (punctul 13), ambele citate anterior la nota de subsol 33.

45 — Hotărârea Lindfors (citată la nota de subsol 33, punctul 24).

46 — Mai mult decât atât, perceperea unui impozit chiar în momentul intrării în țară ar fi de asemenea ilegală pentru un alt motiv: aceasta ar fi contrară interdicției privind formalitățile de trecere a frontierei menționată la articolul 3 alineatul (3) din Directiva 92/12.

47 — A se vedea în acest sens hotărârile Weigel (punctul 47), Lindfors (punctele 25-28) și Comisia/Danemarca III (punctele 12-15), citate anterior la nota de subsol 33.

4. Concluzie intermediară

57. Aşadar, putem reţine drept concluzie intermediară următoarele:

Directiva 83/183 se aplică – inclusiv după 31 decembrie 1992 – tuturor accizelor şi altor impozite pe consum percepute, cu ocazia transferului de către o persoană fizică a domiciliului stabil dintr-un stat membru în altul, pentru un autovehicul pentru uz personal, în măsura în care acciza sau impozitul respectiv este legat de importul vehiculului, iar nu de utilizarea acestuia pe teritoriul naţional. Această regulă este valabilă şi în cazul membrilor forţelor armate ale statelor membre.

B — *Noţiunea de domiciliu stabil în sensul Directivei 83/183*

58. În ipoteza în care faptul generator al accizei şi al taxei speciale pentru înmatriculare percepute în Grecia de la domnul Alevizos, sau a uneia dintre aceste taxe, era importul vehiculului său în Grecia, trebuie analizată noţiunea de domiciliu stabil în sensul articolului 6 alineatul (1) din Directiva 83/183. Într-adevăr, potrivit articolului 1 alineatul (1) coroborat cu articolul 5 alineatul (2) şi cu articolul 7 alineatul (1) litera (a) din această directivă, domnul Alevizos poate beneficia de scutirea de taxe numai în cazul în care şi-a transferat domiciliul stabil în Italia pe durata misiunii sale la NATO, iar apoi l-a retransferat în Grecia cu ocazia întoarcerii sale în această ţară.

59. Noţiunea de domiciliu stabil este o noţiune de drept comunitar al cărei conţinut nu poate fi modificat de statele membre [48]. Potrivit jurisprudenţei, această noţiune se referă la *centrul de interese permanent* al unei persoane; pentru a determina un astfel de centru de interese, trebuie făcută o apreciere globală a tuturor circumstanţelor din speţă pe baza criteriilor care figurează în dispoziţia pertinentă [49].

60. Potrivit articolului 6 alineatul (1) din Directiva 83/183, prin *domiciliu* se înţelege locul unde o persoană locuieşte de obicei din cauza relaţiilor sale personale şi profesionale. Acest loc devine un domiciliu *stabil* în sensul directivei atunci când o persoană locuieşte aici cel puţin 185 de zile pe an calendaristic.

48 — Hotărârea din 2 august 1993, Comisia/Grecia (C-9/92, Rec., p. I-4467, punctele 8 şi 28).

49 — Hotărârile Ryborg (punctele 19, 20 şi 28, care conţine şi alte indicaţii) şi Louloudakis (punctele 51, 55 şi 57), citate anterior la nota de subsol 40. Desigur, aceste două hotărâri au fost pronunţate cu privire la articolul 7 din Directiva 83/182, însă pot fi aplicate fără restricţii la articolul 6 din Directiva 83/183, a cărei interpretare este solicitată în speţă. Ambele directive sunt strâns legate între ele şi, potrivit considerentelor lor, acestea urmăresc să creeze în Comunitate condiţii similare celor ale unei pieţe interne şi să elimine obstacolele fiscale din calea liberei circulaţii a persoanelor. Dispoziţiile în litigiu privind domiciliul stabil care figurează la articolul 6 din Directiva 83/183 şi la articolul 7 din Directiva 83/182 sunt de asemenea formulate în termeni identici.

61. Întrucât se pare că în speță criteriul temporal privind cele 185 de zile pe an calendaristic este îndeplinit fără probleme, trebuie analizat mai în detaliu numai primul criteriu calitativ, și anume aspectul privind relațiile personale și profesionale [50].

62. Din articolul 6 alineatul (1) din Directiva 83/183 rezultă că domiciliul unei persoane este, în principiu, locul unde aceasta are atât relațiile personale, cât și cele profesionale. Așadar, trebuie efectuată o analiză cumulativă a celor două tipuri de relații [51]. În plus, aceasta corespunde obiectivului acestei dispoziții, care urmărește să stabilească centrul intereselor permanente ale unei persoane [52].

63. În această privință, nu este necesar ca o persoană să reunească *totalitatea* relațiilor personale și profesionale într-un loc determinat. Această constatare se deduce deja din cuprinsul articolului 6 alineatul (1) din Directiva 83/183. Potrivit acestui articol, persoana respectivă trebuie doar să aibă domiciliul în acest loc „din cauza relațiilor sale personale sau profesionale", ceea ce nu exclude ca aceasta să dispună de astfel de relații și în alte locuri din alte state membre [53]. În cazul în care o persoană își exercită dreptul la liberă circulație de care dispune în temeiul Tratatului CE, această persoană va avea chiar, ca regulă generală – cel puțin pentru o perioadă tranzitorie –, relații importante atât în țara sa de origine, cât și în țara gazdă.

64. A considera că domiciliul corespunde centrului de interese al unei persoane înseamnă să se facă o apreciere calitativă a intereselor acestei persoane în ipoteza în care aceasta are relații personale și profesionale în diferite locuri în același timp [54]. Ar fi cu totul contrar obiectivului Directivei 83/183, și anume acela de a crea condiții similare celor ale unei piețe interne și de a facilita libera circulație a persoanelor [55], să se vrea ca o persoană care dorește să își stabilească domiciliul stabil în statul membru gazdă să fie supusă unor condiții prea stricte și să i se ceară sistematic să își transfere *totalitatea* relațiilor personale și profesionale în acest stat membru.

50 — De asemenea, este clar că în acest context Curtea poate da instanței de trimitere numai indicații pentru interpretarea dreptului comunitar care îi pot fi utile pentru a se pronunța în acțiunea principală (a se vedea deja punctul 49 din aceste concluzii).

51 — A se vedea și hotărârea Louloudakis (citată anterior la nota de subsol 40, punctul 53).

52 — A se vedea mai sus, punctul 59 din aceste concluzii.

53 — În hotărârea Loloudakis (citată anterior la nota de subsol 40, punctul 50), se face trimitere și la criteriul celor 185 de zile pe an calendaristic, ceea ce nu ar exclude faptul ca aceeași persoană să își aibă reședința în restul anului calendaristic într-un alt loc, tot din cauza unor relații personale și profesionale.

54 — A se vedea și în această privință hotărârea Louloudakis (citată anterior la nota de subsol 40, punctul 53).

55 — Primul și al doilea considerent ale Directivei 83/183. Astfel cum a arătat Curtea în hotărârea Comisia/Grecia (citată anterior la nota de subsol 48, punctul 6), interpretarea noțiunii de domiciliu stabil prezintă o importanță deosebită: această noțiune „stă la baza sistemului prevăzut de Directiva 83/182. Această constatare este valabilă și pentru Directiva 83/183". A se vedea în același sens hotărârea Louloudakis (citată la nota de subsol 40, punctul 58).

65. În hotărârea Louloudakis, Curtea a enumerat, cu titlu de exemplu, o serie de factori care pot furniza informații privind centrul permanent al intereselor persoanei respective, și anume, „în special, prezența fizică a acesteia, aceea a membrilor familiei sale, posesia unei locuințe, locul unde copiii sunt școlarizați în mod efectiv, locul unde sunt exercitate activitățile profesionale, locul unde sunt situate interesele patrimoniale, cel al legăturilor administrative cu autoritățile publice și cu organismele sociale, în măsura în care respectivele elemente exprimă voința acestei persoane de a da o anumită stabilitate locului de legătură, datorită unei continuități care rezultă dintr-un obicei de viață și din desfășurarea unor raporturi sociale și profesionale normale" [56]. Dacă se consideră că acești factori reprezintă criterii de determinare a relațiilor personale sau profesionale și se aplică unui caz precum cel din speță, se ajunge la următoarea imagine:

66. Un membru al forțelor armate elene, care, cu permisiunea angajatorului său, și-a îndeplinit serviciul în Italia, la sediul unei organizații internaționale precum cartierul general al NATO pentru Europa de Sud, are *relații profesionale* în Italia. În funcție de cadrul relației de muncă pe care o are cu angajatorul său, este foarte posibil ca acesta să păstreze relații profesionale cu țara sa de origine, Grecia. Astfel, guvernul elen a afirmat că, potrivit dreptului elen al funcției publice, persoana interesată se afla în concediu fără plată în perioada în care aceasta își îndeplinea serviciul în străinătate și era în continuare obligată să cotizeze la sistemul de securitate socială din Grecia. În cursul procedurii în fața Curții, acesta a afirmat în plus că domnul Alevizos a fost „detașat" la NATO de către angajatorul său, chiar dacă această detașare a fost făcută la cererea sa. Aceste legături pur administrative cu țara sa de origine sunt totuși mult mai puțin dezvoltate decât legăturile persoanei interesate cu noul său loc de muncă, în care i se cere să fie prezent personal și să își îndeplinească în mod efectiv serviciul. Pe durata misiunii în străinătate, centrul relațiilor profesionale ale persoanei interesate nu se situează, așadar, în țara sa de origine, Grecia, ci în țara gazdă, Italia.

67. În privința *relațiilor personale* ale persoanei interesate, ceea ce contează în primul rând este legătura cu persoane fizice, și anume cu persoane concrete. Faptul că persoana interesată a trăit în țara gazdă împreună cu soția și cu copiii săi minori pe durata serviciului constituie un indiciu important al faptului că relațiile personale ale acesteia au fost transferate în acest stat. Desigur, persoana interesată poate avea relații personale și în statul membru de origine, de exemplu, cu alți membri ai familiei sale. Totuși, centrul relațiilor sale personale trebuie în general căutat în jurul persoanelor care conviețuiesc cu aceasta în mod permanent.

56 — Hotărârea Louloudakis (citată anterior la nota de subsol 40, punctul 55).

68. În plus, astfel cum am indicat deja, Curtea a admis „criteriul legăturilor administrative cu autoritățile publice și cu organismele sociale" drept criteriu eventual care să permită stabilirea centrului intereselor unei persoane; totuși, aceasta a precizat expres că astfel de criterii se aplică numai dacă elementele în cauză exprimă voința persoanei interesate de a conferi o anumită stabilitate locului de legătură datorită continuității și a modului de viață [57]. În general, pentru stabilirea centrului relațiilor personale ale unei anumite persoane, nu ar fi adecvat să se acorde *prioritate* factorilor citați anterior față de relațiile cu persoane care conviețuiesc cu aceasta. Considerăm în consecință că indicațiile furnizate de guvernul elen privind relațiile durabile pe care domnul Alevizos le-a întreținut în special cu angajatorul său grec, privind faptul că acesta continuă să cotizeze la sistemul elen de securitate socială și în special privind naționalitatea greacă a acestuia, nu furnizează elemente adecvate pentru a aprecia *centrul permanent* al *intereselor personale* ale acestuia.

69. Pentru o persoană care se găsește în situația domnului Alevizos, atât centrul relațiilor sale profesionale, cât și centrul intereselor sale personale în perioada în care lucrează în străinătate nu se mai află în țara sa de origine, ci în țara gazdă. În consecință, atât atunci când începe serviciul în străinătate, cât și atunci când se întoarce în țara de origine există un transfer al domiciliului stabil în înțelesul Directivei 83/183.

70. Cu caracter accesoriu, subliniem că, în mod contrar opiniei guvernului elen, articolul 6 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 83/183 nu poate fi aplicat într-un astfel de caz. Această dispoziție presupune că o persoană are relații profesionale într-un loc diferit de cel în care are relațiile personale și că, în consecință, aceasta este obligată să locuiască pe rând în diferite locuri din diferite state membre. Numai în acest caz ar trebui acordată prioritate relațiilor sale personale pentru a determina domiciliul stabil al acesteia [58]. În schimb, alineatul respectiv nu vizează persoane precum domnul Alevizos, ale căror relații profesionale și personale se regăsesc în același loc.

71. Întrucât al doilea paragraf citat anterior nu se aplică așadar într-un caz precum cel în speță, nu are relevanță nici faptul dacă o persoană precum domnul Alevizos s-a deplasat în străinătate *pentru a executa o misiune cu o durată determinată*. Într-adevăr, acest criteriu ar putea avea relevanță cel mult în cadrul celui de al doilea paragraf.

57 — Hotărârea Louloudakis (citată anterior la nota de subsol 40, punctul 55).

58 — Hotărârea Louloudakis (citată anterior la nota de subsol 40, punctele 53 și 60).

În caz contrar, singurul element relevant este acela de a ști dacă persoana respectivă își are reședința într-un loc cel puțin 185 de zile pe an din cauza relațiilor sale personale și profesionale [articolul 6 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 83/183].

72. În consecință, pentru a rezuma:

Un membru al forțelor armate ale unui prim stat membru, care îndeplinește, cu permisiunea angajatorului său, un serviciu de doi ani în cadrul unei organizații internaționale situate într-un al doilea stat membru, în care acesta își are reședința împreună cu soția sa și cu copiii săi cel puțin 185 de zile pe an calendaristic, are domiciliul stabil în sensul articolului 6 din Directiva 83/183 în acest al doilea stat membru pe durata serviciului în străinătate.

C — Cu privire la importanța libertăților fundamentale pentru prezenta cauză

73. În cursul ședinței, Comisia a susținut cu titlu complementar că această cauză ar trebui soluționată ținându-se cont și de dispozițiile tratatului care privesc libera circulație. Chiar dacă instanța de trimitere nu a evocat libertățile fundamentale în cererea acesteia de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Curtea este liberă să adopte o poziție în această privință în hotărârea sa pentru a da instanței naționale toate elementele de interpretare care pot fi utile soluționării acțiunii principale [59].

1. Observații preliminare

74. Măsurile naționale într-un domeniu care face obiectul unei armonizări a dreptului derivat la nivel comunitar ar trebui apreciate pe baza dispozițiilor specifice ale acestor măsuri de armonizare, iar nu pe baza dreptului comunitar primar. Desigur, legalitatea dreptului derivat poate fi examinată, potrivit articolului 220 CE și următoarelor, în lumina dreptului primar de rang superior și acesta trebuie de asemenea interpretat în conformitate cu dreptul primar. Totuși, independent de acest fapt, dreptul derivat este acela care, în domeniile specifice în care este aplicat, constituie criteriul de apreciere a conformității măsurilor naționale cu dreptul comunitar.

59 — Jurisprudență constantă; a se vedea în special hotărârea din 2 februarie 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, denumită „Clinique" (C-315/92, Rec., p. I-317, punctul 7), hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 26), și hotărârea Lindfors (citată anterior la nota de subsol 33, punctul 32).

75. În consecință, în măsura în care instanța de trimitere, după ce a analizat acciza și taxa specială de înmatriculare aplicate domnului Alevizos, ajunge la concluzia că aceste diferite taxe sunt legate de *importul vehiculului,* și nu sunt percepute numai ca urmare a utilizării acestuia pe teritoriul național, aceasta trebuie să aplice în prezenta cauză Directiva 83/183 [60]. În acest caz, nu este necesară invocarea dispozițiilor privind libera circulație [61]. Articolele 23 CE și 25 CE sunt așadar în egală măsură lipsite de relevanță. Într-adevăr, cerințele care rezultă din dispozițiile din Tratatul CE privind libertățile fundamentale într-un astfel de caz sunt deja concretizate în Directiva 83/183.

76. În cazul în care analiza efectuată de instanța de trimitere arată că acciza sau taxa specială de înmatriculare, astfel cum au fost aplicate domnului Alevizos, *nu intră* în domeniul de aplicare *ratione materiae* al Directivei 83/183, aceste taxe trebuie apreciate direct în lumina dispozițiilor din tratat referitoare la libera circulație [62]. Într-adevăr, chiar și în domeniul legislației fiscale care este de competența lor, statele membre trebuie să exercite acea competență cu respectarea dreptului comunitar [63].

77. Printre drepturile la liberă circulație înscrise în tratat, libera circulație a lucrătorilor este cea care constituie criteriul aplicabil în speță. Astfel cum am menționat deja, resortisanții greci sunt lucrători în sensul articolului 39 CE atunci când se deplasează într-un alt stat membru, precum domnul Alevizos la vremea respectivă, pentru a ocupa un post la un alt angajator decât cel inițial, și anume la o organizație internațională precum NATO; articolul 39 alineatul (4) CE nu interzice aceasta [64]. Este clar că, atunci când aceste persoane revin în țara lor de origine, ele se pot prevala de această libertate fundamentală față de autoritățile acestei țări [65].

78. În cazul în care articolul 39 CE este relevant ca dispoziție specială privind libera

60 — A se vedea în această privință, mai sus, punctele 50-56 din aceste concluzii.

61 — Hotărârea Weigel (citată anterior la nota de subsol 33, punctul 43).

62 — A se vedea hotărârile Weigel (punctul 50 și următoarele), Lindfors (punctul 31 și următoarele) și Comisia/Danemarca III (punctul 16), toate citate anterior la nota de subsol 33.

63 — A se vedea în acest sens, de exemplu, jurisprudența constantă privind impozitele directe (hotărârile din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36, și Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 35, ambele conținând și alte trimiteri) și, în special în ceea ce privește impozitarea autovehiculelor, hotărârea din 15 septembrie 2005, Comisia/Danemarca, denumită „Comisia/Danemarca II" (C-464/02, Rec., p. I-7929, punctul 74).

64 — A se vedea în această privință, mai sus, punctul 42 din prezentele concluzii.

65 — Jurisprudență constantă; a se vedea hotărârea din 7 iulie 1992, Singh (C-370/90, Rec., p. I-4265, punctul 23), hotărârea din 31 martie 1993, Kraus (C-19/92, Rec., p. I-1663, punctele 15 și 16), și hotărârea Schilling (citată anterior la nota de subsol 35, punctul 27).

circulație, este exclusă aplicarea dreptului general la libertatea de circulație a cetățenilor Uniunii care rezultă din articolului 18 alineatul (1) CE [66]; totuși, considerentele de mai jos rămân aplicabile și în domeniul articolului 18 CE.

79. În ceea ce privește articolul 90 CE [67], în cursul procedurii din fața Curții nu a apărut niciun element concret care să conducă la concluzia existenței unei impozitări *discriminatorii* a vehiculelor importate în Grecia din alte state membre.

2. Impozitele pe consum aplicate proprietăților personale în cadrul liberei circulații a lucrătorilor (articolul 39 CE)

80. Asemănător tuturor libertăților fundamentale, libera circulație a lucrătorilor astfel cum este prevăzută la articolul 39 CE reprezintă un principiu fundamental al Comunității [68], care conține atât o interzicere a discriminărilor întemeiate pe cetățenie, cât și o interzicere a restricțiilor [69].

81. Pentru ipoteza luată în considerare în speță, și anume că accizele și taxa specială de înmatriculare aplicate domnului Alevizos *nu* sunt legate de importul vehiculului său [70], ci numai de utilizarea acestuia în Grecia, taxele citate anterior nu ar conduce, direct sau indirect, la o *discriminare* a lucrătorilor migranți pe motivul cetățeniei acestora, ci s-ar aplica, dimpotrivă, în același mod tuturor proprietarilor de vehicule stabiliți în Grecia.

82. Ar mai rămâne să fie analizat dacă astfel de taxe interne nediscriminatorii aplicate vehiculelor pot conține o *restricționare* a dreptului la liberă circulație al lucrătorului migrant, interzisă de articolul 39 CE.

83. În această privință, Curtea a constatat deja în hotărârea Weigel, pe de o parte, că și

66 — A se vedea în special hotărârea din 26 noiembrie 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Rec., p. I-10981, punctul 26), și hotărârea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec., p. I-10685, punctele 13 și 17).

67 — Curtea analizează și această dispoziție în hotărârea Weigel (citată anterior la nota de subsol 33, punctele 66-81 și 85-89).

68 — Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman (C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 93).

69 — Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Graf (C-190/98, Rec., p. I-493, punctul 18), și hotărârea Weigel (citată anterior la nota de subsol 33, punctele 51 și 52); a se vedea și hotărârea Bosman (citată anterior la nota de subsol 68, punctul 96).

70 — Dacă taxa era legată de operațiunea de import, ar fi trebuit, astfel cum am indicat deja, să fie evaluată în lumina Directivei 83/183 (a se vedea punctele 50-56 și 75 din prezentele concluzii).

taxele nediscriminatorii aplicate vehiculelor pentru uz personal pot împiedica un lucrător migrant să își exercite dreptul la liberă circulație [71]. Pe de altă parte totuși, Curtea a arătat că tratatul nu garantează unui lucrător că transferul activităților sale într-un alt stat membru decât cel în care avea domiciliul până în acel moment nu va avea efecte din punct de vedere fiscal. Ținând seama de diferențele dintre legislațiile statelor membre în această materie, un astfel de transfer poate fi pe plan fiscal, în funcție de caz, mai mult sau mai puțin avantajos sau dezavantajos pentru lucrător [72]. Am atras deja atenția asupra acestei probleme într-un alt context [73].

84. În opinia noastră, jurisprudența citată anterior arată că faptul de a percepe taxe naționale nediscriminatorii nu conduce, în general, la limitarea liberei circulații [74]. O astfel de consecință s-ar produce numai *în mod cu totul excepțional,* în cazul în care taxele respective, analizate în mod obiectiv, ar avea asupra lucrătorului migrant un efect prohibitiv [75], care ar face excesiv de dificilă exercitarea de către acesta a dreptului la liberă circulație.

85. Întrebarea dacă diferitele taxe au un astfel de efect prohibitiv necesită o analiză detaliată pe baza unor criterii obiective, care includ în special valoarea taxei și modalitățile de aplicare a acesteia [76]. Totuși, în această privință, trebuie acordată o largă putere de apreciere statului care percepe taxa. Astfel, o taxă care reprezintă între 50 % și 60 % din valoarea vehiculului importat nu ar trebui în principiu să fie considerată prohibitivă. Cu toate acestea, este important în acest context să se știe dacă, în momentul perceperii taxei, se ține seama în mod suficient de durata de viață previzibilă de care mai poate beneficia vehiculul. Această indicație poate fi obținută prin calcularea cuantumului taxei pe baza unei valori a vehiculului la data avută în vedere (spre deosebire de prețul de catalog pentru vehiculele noi) sau prin aplicarea unor reduceri ale cuantumului taxei în funcție de anul de fabricație a vehiculului sau de data primei înmatriculări a acestuia (spre deosebire de data primei înmatriculări în statul membru respectiv) [77].

71 — Hotărârea Weigel (citată anterior la nota de subsol 33, punctul 54 coroborat cu punctul 53), confirmată de hotărârea Comisia/Danemarca III (citată anterior la nota de subsol 33, punctul 16).

72 — Hotărârea Weigel (citată anterior la nota de subsol 33, punctul 55); a se vedea și hotărârile Lindfors (citată anterior la nota de subsol 33, punctul 34) și Schempp (citată anterior la nota de subsol 43, punctul 45).

73 — A se vedea punctul 52 din prezentele concluzii.

74 — A se vedea și concluziile noastre din 28 octombrie 2004 în cauza Viacom Outdoor (hotărârea din 17 februarie 2005, C-134/03, Rec., p. I-1167, punctele 64 și 65). A se vedea în același sens hotărârea din 8 septembrie 2005, Mobistar și Belgacom Mobile (C-544/03 și C-545/03, Rec., p. I-7723, punctul 31).

75 — A se vedea și concluziile noastre în cauza Viacom Outdoor (citată anterior la nota de subsol 74, punctele 62 și 63). Ideea caracterului prohibitiv al unei taxe a fost deja evocată în hotărârea din 4 aprilie 1968, Stier (31/67, Rec., p. 347, 352 și în special 361), și în hotărârea din 11 decembrie 1990, Comisia/Danemarca, denumită în continuare „Comisia/Danemarca I" (C-47/88, Rec., p. I-4509, punctul 12), care privește articolul 90 CE (anterior articolul 95 din Tratatul CEE) și libera circulație a mărfurilor.

76 — A se vedea în acest sens hotărârea Comisia/Danemarca III (citată anterior la nota de subsol 33, punctul 16, ultima frază).

77 — Curtea a dezvoltat considerente similare în ceea ce privește domeniul de aplicare al articolului 90 CE, de exemplu, în hotărârea Comisia/Danemarca I (citată anterior la nota de subsol 75, punctul 18) și în hotărârea din 5 octombrie 2006, Nádasdi și Németh (C-290/05 și C-333/05, Rec., p. I-10115, punctele 45-57).

3. Concluzie intermediară

86. Prin urmare, se poate reține următoarea concluzie intermediară:

O taxă pe autovehicule care nu este legată de importul acestora, ci de utilizarea lor pe teritoriul unui stat membru și care nu este percepută în mod discriminatoriu nu presupune, în general, o restricționare a liberei circulații a lucrătorilor conform articolului 39 CE. O astfel de consecință s-ar produce numai în mod excepțional, în cazul în care o astfel de taxă, analizată obiectiv, ar avea asupra lucrătorului migrant un efect prohibitiv, care ar face excesiv de dificilă exercitarea de către acesta a dreptului la liberă circulație.

VI — Concluzie

87. Având în vedere considerentele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Symvoulio tis Epikrateias după cum urmează:

„1) a) Directiva 83/183/CE a Consiliului din 28 martie 1983 privind scutirile de taxe aplicabile importurilor permanente de proprietăți ale persoanelor fizice dintr-un stat membru, astfel cum a fost modificată prin Directiva 89/604/CEE a Consiliului din 23 noiembrie 1989, se aplică – inclusiv după 31 decembrie 1992 – tuturor accizelor și altor impozite pe consum percepute, cu ocazia transferului de către o persoană fizică a domiciliului stabil dintr-un stat membru în altul, pentru un autovehicul pentru uz personal, în măsura

în care acciza sau impozitul respectiv este legat de importul vehiculului, iar nu de utilizarea acestuia pe teritoriul național. Această regulă este valabilă și în cazul membrilor forțelor armate ale statelor membre.

b) Un membru al forțelor armate ale unui prim stat membru, care îndeplinește, cu permisiunea angajatorului său, un serviciu de doi ani în cadrul unei organizații internaționale situate într-un al doilea stat membru, în care acesta își are reședința împreună cu soția sa și cu copiii săi cel puțin 185 de zile pe an calendaristic, are domiciliul stabil în sensul articolului 6 din Directiva 83/183 în acest al doilea stat membru pe durata serviciului în străinătate.

2) O taxă pe autovehicule care nu este legată de importul acestora, ci de utilizarea lor pe teritoriul unui stat membru și care nu este percepută în mod discriminatoriu nu presupune, în general, o restricționare a liberei circulații a lucrătorilor conform articolului 39 CE. O astfel de consecință s-ar produce numai în mod excepțional, în cazul în care o astfel de taxă, analizată obiectiv, ar avea asupra lucrătorului migrant un efect prohibitiv, care ar face excesiv de dificilă exercitarea de către acesta a dreptului la liberă circulație."