# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ( τέταρτο τμήμα )
της 6ης Ιουλίου 1988 *

Στην υπόθεση 127/86,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Cour d'appel της Λιέγης προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Ministère public** ( Εισαγγελικής Αρχής ),

**Ministre des Finances du royaume de Belgique** ( Υπουργού Οικονομικών του Βασιλείου του Βελγίου )

και

**Yves Ledoux,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως στο φορολογικό τομέα, και ειδικότερα στον τομέα του ΦΠΑ, προκειμένου το εθνικό δικαστήριο να είναι σε θέση να αποφανθεί επί του συμβιβαστού της βελγικής νομοθεσίας περί του φόρου προστιθεμένης αξίας με τις εν λόγω διατάξεις του κοινοτικού δικαίου,

## ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ( τέταρτο τμήμα )

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, πρόεδρο τμήματος, T. Koopmans και K. Κακούρη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: B. Pastor, υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Υπουργός των Οικονομικών του Βασιλείου του Βελγίου, εκκαλών στην κύρια δίκη, εκπροσωπούμενος από τον J. Herbiet, δικηγόρο, και τον Neckebroeck, κατά την προφορική διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

— η δανική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη κατά την έγγραφη και προφορική διαδικασία από τον L. Mikaelsen, νομικό σύμβουλο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη κατά την έγγραφη και την προφορική διαδικασία από τον H. Étienne, κύριο νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 10ης Δεκεμβρίου 1987,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 9ης Φεβρουαρίου 1988,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Με απόφαση της 12ης Μαρτίου 1986, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Μαΐου 1986, το Cour d'appel της Λιέγης υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), προκειμένου να είναι σε θέση να εκτιμήσει αν συμβιβάζεται με την κανονιστική αυτή ρύθμιση η βελγική νομοθεσία περί ΦΠΑ.

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο ποινικής δίκης μεταξύ, αφενός, της Εισαγγελικής Αρχής και του Υπουργείου Οικονομικών του Βασιλείου του Βελγίου, και, αφετέρου, του Yves Ledoux, μεθοριακού εργαζομένου, κατοίκου Βελγίου και υπαλλήλου εταιρίας εγκατεστημένης στη Γαλλία. Η εταιρία αυτή έθεσε στη διάθεση του υπαλλήλου της ένα αυτοκίνητο το οποίο της ανήκε και ήταν εγγεγραμμένο στη Γαλλία όπου είχε καταβληθεί ο ΦΠΑ· βάσει της συμβάσεως εργασίας, ο υπάλληλος χρησιμοποιούσε το αυτοκίνητο αυτό στο πλαίσιο της εκτελέσεως της εν λόγω συμβάσεως, καθώς και κατά τον ελεύθερο χρόνο του.

3 Η βελγική υπηρεσία τελωνείων και ειδικών φόρων ανέχεται από πάρα πολύ καιρό τη χρησιμοποίηση από μεθοριακό εργαζόμενο, ο οποίος έχει την κατοικία του στο

Βέλγιο, αυτοκινήτου που τίθεται στη διάθεσή του από τον εργοδότη του — εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος — στη διαδρομή από τον τόπο εργασίας μέχρι την κατοικία του στο Βέλγιο. Η πρακτική αυτή επικυρώθηκε με την από 1ης Μαΐου 1984 εγκύκλιο της βελγικής διοικήσεως. Εντούτοις, η εν λόγω εγκύκλιος καλύπτει μόνον τη χρήση του αυτοκινήτου για τη μετάβαση στον τόπο εργασίας, αποκλείοντας οποιαδήποτε ιδιωτική χρήση.

4 Κληθείς στις 22 Φεβρουαρίου 1983 να παράσχει εξηγήσεις, ενώ διέβαινε τα σύνορα εκτός της διαδρομής προς την εργασία του, ο Ledoux κατηγορήθηκε για παράνομη εισαγωγή αυτοκινήτου οχήματος, παράβαση τιμωρούμενη με ποινές που συνεπάγονται είτε την κατάσχεση του αυτοκινήτου είτε την πληρωμή του αντιτίμου του.

5 Το Tribunal correctionnel (Πλημμελειοδικείο) του Neufchâteau, κρίνοντας ότι δεν υπήρχαν ειδικοί κανόνες που να ρυθμίζουν την κατάσταση του Ledoux, τον απάλλαξε. Ο Υπουργός Οικονομικών άσκησε έφεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Cour d'appel της Λιέγης, το οποίο, προκειμένου να επιλύσει τη διαφορά αυτή, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

« Η κοινοτική φορολογική ρύθμιση, και ειδικότερα η ρύθμιση περί ΦΠΑ, επιτρέπει στο βελγικό κράτος, στο πλαίσιο του νόμου της 3ης Ιουλίου 1969 που θεσπίζει τον κώδικα περί φόρου προστιθεμένης αξίας, των αποφάσεων περί εφαρμογής και της ερμηνείας που έχει δοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών του Βασιλείου του Βελγίου, σύμφωνα με τη δίωξη που ασκήθηκε κατά του Ledoux Yves, κατοίκου Marcinelle, rue Leroy 32, να επιβάλει φόρο προστιθεμένης αξίας επί οχήματος που ανήκει σε γαλλική εταιρία, με έδρα τη Γαλλία, το οποίο υπόκειται στον ΦΠΑ στη Γαλλία, όπου ο φόρος αυτός είχε πληρωθεί, όταν το εν λόγω όχημα χρησιμοποιείται από υπάλληλο της εν λόγω εταιρίας, που κατοικεί στο Βέλγιο, στο πλαίσιο της εκτέλεσης της σύμβασης εργασίας του και κατά τον ελεύθερο χρόνο του, με την επιπλέον διευκρίνιση ότι το όχημα παραμένει στην κυριότητα του γάλλου εργοδότη και ότι η εισαγωγή στο Βέλγιο είναι μόνον περιορισμένου χρόνου και προσωρινή; »

6 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης, οι σχετικές κοινοτικές και εθνικές διατάξεις, η εξέλιξη της διαδικασίας και οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για να σχηματίσει κρίση το Δικαστήριο.

7 Πρέπει να διευκρινιστεί ότι κατά το χρόνο που επισυνέβησαν τα περιστατικά της κύριας δίκης, η οδηγία 83/182 του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της Κοινότητας στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων ( ΕΕ L 105, σ. 59 ), δεν είχε ακόμη θεσπιστεί. Κατά συνέπεια, η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση που είχε εφαρμογή ήταν η έκτη 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 ), ( στο εξής: έκτη οδηγία ).

8 Με το ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν η οδηγία αυτή εμποδίζει ένα κράτος μέλος να επιβάλλει ΦΠΑ επί αυτοκινήτου οχήματος, το οποίο ανήκει σε εργοδότη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος όπου ο ΦΠΑ έχει καταβληθεί, όταν το εν λόγω όχημα χρησιμοποιείται από μεθοριακό εργαζόμενο, ο οποίος κατοικεί στο πρώτο κράτος μέλος, στο πλαίσιο της σύμβασης εργασίας του, προς εκπλήρωση των καθηκόντων του και κατά τον ελεύθερο χρόνο του.

9 Η έκτη οδηγία ορίζει, στο άρθρο 14, παράγραφος 1, ότι, με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη χορηγούν απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, μεταξύ άλλων, στις εισαγωγές αγαθών τα οποία δηλώθηκαν ότι τίθενται υπό τελωνειακό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής. Στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου προβλέπεται ο μεταγενέστερος καθορισμός των κοινοτικών φορολογικών κανόνων με τους οποίους θα προσδιοριστούν το πεδίο εφαρμογής των αναφερόμενων στην παράγραφο 1 απαλλαγών και οι πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους· μέχρι την έναρξη της ισχύος των κανόνων αυτών, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν σε ισχύ τις εθνικές τους διατάξεις στο πλαίσιο των κανόνων της οδηγίας ή να τις προσαρμόζουν προκειμένου να αποφεύγεται ειδικότερα η διπλή επιβολή του ΦΠΑ στο εσωτερικό της Κοινότητας.

10 Ενόψει των διατάξεων αυτών, οι προϋποθέσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία των κρατών μελών για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των αυτοκινήτων οχημάτων που τελούν υπό τελωνειακό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής πρέπει να λαμβάνουν υπόψη, αφενός, τους στόχους της εναρμόνισης στον τομέα του ΦΠΑ οι οποίοι είναι, όπως αναφέρεται στις αιτιολογικές σκέψεις της έκτης οδηγίας, η κατάργηση των φορολογιών κατά την εισαγωγή και η μη επιβολή ή η επιστροφή των φόρων κατά την εξαγωγή, η συνέχιση της πραγματικής ελευθερώσεως της κυκλοφορίας των προσώπων και των αγαθών, καθώς και η αλληλοδιείσδυση των οικονομιών και, αφετέρου, ο στόχος που συνίσταται στην πρόληψη της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεως σε περίπτωση προσωρινής εισαγωγής.

11 Πρέπει σχετικά να υπομνηστεί ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 1985 ( Profant, 249/84, Συλλογή 1985, σ. 3237 ), η εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπει το άρθρο 14 της έκτης οδηγίας δεν υπάγεται στην απόλυτη διάκριση των αρχών των κρατών μελών, δεδομένου ότι οι αρχές αυτές οφείλουν να τηρούν τους θεμελιώδεις σκοπούς στους οποίους αποβλέπει η προσπάθεια εναρμονίσεως στον τομέα του ΦΠΑ, όπως, ιδίως, η προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και των εμπορευμάτων και η πρόληψη των περιπτώσεων διπλής επιβολής φόρου. Από αυτό προκύπτει ότι η ερμηνεία του άρθρου 14 της έκτης οδηγίας πρέπει να γίνει αφού ληφθεί υπόψη το σύνολο των θεμελιωδών κανόνων της Κοινότητας.

12 Υπό το φως των σκέψεων αυτών, ένα κράτος μέλος θα παρέβαινε τη γενική υποχρέωση συνεργασίας που υπέχουν τα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 5 της Συνθήκης αν συνέβαλλε, με εθνικό μέτρο, στη διατήρηση ή στην παρεμβολή εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων οι οποίοι, μολονότι κατοικούν στο έδαφός του, ασκούν τις δραστηριότητές τους σε άλλο κράτος μέλος.

13 Προκειμένου να εξεταστεί αν πρόκειται για μια τέτοια περίπτωση υπό τις περιστάσεις που αναφέρονται στο προδικαστικό ερώτημα, επιβάλλεται να εξεταστεί καταρχάς η περίπτωση της επαγγελματικής χρήσεως ενός αυτοκινήτου οχήματος από μεθοριακό εργαζόμενο ο οποίος κατοικεί στο κράτος μέλος εισαγωγής.

14 Επιβάλλεται σχετικά η παρατήρηση ότι τα κράτη μέλη, καθορίζοντας τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, για να χορηγούν την προβλεπόμενη από την εν λόγω παράγραφο, στοιχείο γ ), απαλλαγή από τον ΦΠΑ, στην περίπτωση προσωρινής εισαγωγής, οφείλουν να τηρούν το σκοπό της απαλλαγής για την προσωρινή εισαγωγή.

15 Όμως, το γεγονός και μόνον ότι η εισαγωγή του οχήματος έγινε στη χώρα της κατοικίας του χρήστη δεν εξαφανίζει τον προσωρινό χαρακτήρα της εισαγωγής αυτής όταν, αφενός, το όχημα αυτό, για τη διάρκεια της σχέσεως εργασίας, τέθηκε από τον εργοδότη στη διάθεση του μεθοριακού εργαζομένου, ανήκει στον εργοδότη ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο όμορο κράτος όπου ο ΦΠΑ έχει καταβληθεί, επανεξάγεται κανονικά στο εν λόγω κράτος και θεωρείται ότι θα επιστρέψει σ' αυτό οριστικά το αργότερο κατά τη λήξη της σχέσεως εργασίας του μεθοριακού εργαζομένου, και όταν, αφετέρου, δεν υπάρχει καμιά ένδειξη φοροδιαφυγής, καταχρήσεως ή φοροαποφυγής.

16 Είναι αληθές ότι το Δικαστήριο, με τις αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 1980 ( Carciati, 823/79, Rec. 1980, σ. 2773 ) και της 11ης Δεκεμβρίου 1984 ( Abbink, 134/83, Συλλογή 1984, σ. 4097 ), έκρινε ότι, ενόψει της απαλλαγής από ΦΠΑ αυτοκινήτου οχήματος εισαγόμενου προσωρινά, επιτρέπεται στο κράτος μέλος εισαγωγής να απαιτεί, ως προϋπόθεση της απαλλαγής, ο εισαγωγέας να μην κατοικεί στο έδαφος του κράτους· ο κανόνας αυτός δικαιολογείται από το γεγονός ότι, κανονικά, ο κάτοικος του κράτους μέλους εισαγωγής, ο οποίος συνήθως είναι και ο κύριος του οχήματος, το εισάγει οριστικά για προσωπική του χρήση. Πάντως, η δικαιολογία αυτή δεν ισχύει στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο κάτοικος παραμεθόριας περιοχής κράτους μέλους, χωρίς να είναι ο κύριος του οχήματος, πραγματικά το εισάγει προσωρινά στο πλαίσιο της ασκήσεως του επαγγέλματός του.

17 Παραμένουν να εξεταστούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η σύμβαση εργασίας του μεθοριακού εργαζομένου του επιτρέπει, εκτός της επαγγελματικής χρήσεως κατά την προαναφερθείσα έννοια, να χρησιμοποιεί το εισαχθέν προσωρινά αυτοκίνητο όχημα και για μη επαγγελματικούς σκοπούς.

18 Επ' αυτού, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι η μη επαγγελματική χρήση, εφόσον έχει δευτερεύοντα χαρακτήρα σε σχέση με την επαγγελματική, και δεδομένου ότι προβλέπεται με τη σύμβαση εργασίας, αποτελώντας έτσι μέρος, από οικονομική άποψη, της αμοιβής του εργαζομένου, πρέπει να υπαχθεί στο ίδιο καθεστώς με εκείνο της επαγγελματικής χρήσεως. Αντίθετη λύση θα είχε ως συνέπεια να εμποδίζει στην πράξη μεθοριακό εργαζόμενο να απολαύει ορισμένων πλεονεκτημάτων που του παρέχει ο εργοδότης του, λόγω του ότι ο εργαζόμενος αυτός έχει την κατοικία του στο έδαφος του κράτους μέλους της προσωρινής εισαγωγής. Έτσι, ο εργαζόμενος αυτός θα βρισκόταν σε μειονεκτική θέση, ως προς τις συνθήκες εργασίας, σε σχέση με τους συναδέλφους του οι οποίοι κατοικούν στη χώρα του εργοδότη τους, πράγμα που θα επηρέαζε άμεσα την άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας στο εσωτερικό της Κοινότητας.

19 Εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να κρίνει κατά περίπτωση αν η μη αυστηρώς επαγγελματική χρήση είναι δευτερεύουσα, σε σχέση με την επαγγελματική, βάσει του συνόλου των κρίσιμων στην εκάστοτε περίπτωση στοιχείων.

20 Επομένως, στο ερώτημα που υπέβαλε το Cour d'appel της Λιέγης προσήκει η απάντηση ότι η έκτη 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, εμποδίζει κράτος μέλος να επιβάλει ΦΠΑ επί αυτοκινήτου οχήματος, το οποίο ανήκει σε εργοδότη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος όπου ο ΦΠΑ έχει καταβληθεί, όταν το εν λόγω όχημα χρησιμοποιείται από μεθοριακό εργαζόμενο, ο

οποίος κατοικεί στο πρώτο κράτος μέλος, στο πλαίσιο της συμβάσεως εργασίας του, προς εκπλήρωση των καθηκόντων του και, δευτερευόντως, κατά τον ελεύθερο χρόνο του.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

21 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η βελγική και η δανική κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης το χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ( τέταρτο τμήμα ),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 12ης Μαρτίου 1986 το Cour d'appel της Λιέγης, αποφαίνεται:

**Η έκτη 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, εμποδίζει κράτος μέλος να επιβάλει ΦΠΑ επί αυτοκινήτου οχήματος, το οποίο ανήκει σε εργοδότη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος όπου ο ΦΠΑ έχει καταβληθεί, όταν το εν λόγω όχημα χρησιμοποιείται από μεθοριακό εργαζόμενο, ο οποίος κατοικεί στο πρώτο κράτος μέλος, στο πλαίσιο της συμβάσεως εργασίας του, προς εκπλήρωση των καθηκόντων του και, δευτερευόντως, κατά τον ελεύθερο χρόνο του.**

Rodríguez Iglesias Koopmans Κακούρης

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 6 Ιουλίου 1988.

Ο γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο πρόεδρος του τετάρτου τμήματος

G. C. Rodríguez Iglesias