ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ
στην υπόθεση 127/86 *

I — Περιστατικά και διαδικασία

1. Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και τη δικογραφία, ο Ledoux, εφεσίβλητος της κύριας δίκης, τεχνικός, κάτοικος Βελγίου και απασχολούμενος από το 1982 από εταιρία εγκατεστημένη στη Γαλλία, χρησιμοποιούσε αυτοκίνητο όχημα που είχε αγοραστεί σύμφωνα με τους όρους της γαλλικής αγοράς, εγγεγραμμένο στο όνομα της εταιρίας αυτής και τεθέν στη διάθεσή του από την εν λόγω εταιρία για να επισκέπτεται την πελατεία και για να καλύπτει τη διαδρομή μεταξύ του τόπου εργασίας στη Γαλλία και της κατοικίας του στο Βέλγιο, καθώς και κατά τον ελεύθερο χρόνο του.

Επειδή δεν κατέβαλε τον ΦΠΑ στο Βέλγιο, ο Ledoux κλήθηκε στις 22 Φεβρουαρίου 1983 να παράσχει εξηγήσεις, ενώ διέβαινε τα σύνορα με το όχημα εκτός της διαδρομής προς την εργασία του· εν συνεχεία κατηγορήθηκε ενώπιον του Tribunal correctionnel (Πλημμελειοδικείο) του Neufchâteau, το οποίο, διαπιστώνοντας ότι η συγκεκριμένη περίπτωσή του δεν διεπόταν από ειδικούς κανόνες, τον απάλλαξε. Ο Υπουργός Οικονομικών του Βασιλείου του Βελγίου άσκησε κατά της απόφασης αυτής έφεση.

Το Cour d'appel της Λιέγης διαπίστωσε ότι η διαφορά έθετε πρόβλημα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου.

Με απόφαση της 12ης Μαρτίου 1986, που πρωτοκολλήθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 26 Μαΐου 1986, το Cour d'appel της Λιέγης ανέστειλε τη διαδικασία και, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, 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; »

2. Η έγγραφη διαδικασία εξελίχθηκε κανονικά. Σύμφωνα με το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του οργανισμού του Δικαστηρίου της ΕΟΚ, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η δανική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Mikaelsen, νομικό σύμβουλο, και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον H. Étienne, κύριο νομικό σύμβουλο.

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

1. Η *δανική κυβέρνηση* παρατηρεί ότι οι κοινοτικοί κανόνες που έχουν εν προκειμένω εφαρμογή περιλαμβάνονται στην 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).

Κατά τη δανική κυβέρνηση, από το άρθρο 3, στοιχείο α), περίπτωση αα), και από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α), περίπτωση αα), σε συνδυασμό με το άρθρο 1 της εν λόγω οδηγίας, προκύπτει ότι η προϋπόθεση για την εισαγωγή οχήματος σε κράτος μέλος, χωρίς το όχημα να υπόκειται σε πληρωμή ΦΠΑ, είναι ότι το πρόσωπο το οποίο εισάγει το όχημα έχει την κανονική του κατοικία σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό της προσωρινής εισαγωγής.

Όσον αφορά το κριτήριο της κατοικίας, η δανική κυβέρνηση αναφέρεται στο άρθρο 7, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας το οποίο ορίζει ότι πρόσωπο του οποίου οι επαγγελματικοί δεσμοί βρίσκονται σε τόπο άλλον από τον τόπο των προσωπικών του δεσμών θεωρείται ότι κατοικεί στον τόπο των προσωπικών του δεσμών.

Τέλος, η δανική κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι, όπως προκύπτει από τα άρθρα 3 και 4, στοιχείο β), της οδηγίας, το όχημα δεν μπορεί να μεταβιβάζεται, να μισθώνεται ή να αποτελεί αντικείμενο χρησιδανείου στο κράτος μέλος της προσωρινής εισαγωγής.

Η δανική κυβέρνηση συνάγει ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές ατελούς προσωρινής εισαγωγής, το κράτος μέλος εισαγωγής μπορεί να απαιτήσει τον ΦΠΑ επί του οχήματος για το οποίο γίνεται λόγος.

Η δανική κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι η λύση αυτή προκύπτει ήδη από τις αποφάσεις που εκδόθηκαν σε παρόμοιες υποθέσεις (υποθέσεις 823/79, Carciati, Rec. 1980, σ. 2773, και 134/83, Abbink, Συλλογή 1984, σ. 4097), με τις οποίες το Δικαστήριο έκρινε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν παρεμποδίζει μια εθνική νομοθεσία να επιβάλει την απαγόρευση, συνοδευόμενη από ποινικές κυρώσεις, σε όσους κατοικούν στο έδαφος κράτους μέλους να χρησιμοποιούν τέτοια αυτοκίνητα οχήματα που έχουν εισαχθεί προσωρινά. Κατά τη δανική κυβέρνηση, εφόσον το κράτος μέλος μπορεί, στην περίπτωση αυτή, να κινήσει την ποινική διαδικασία, κατά μείζονα λόγο μπορεί να απαιτήσει την πληρωμή του ΦΠΑ.

Επομένως, η δανική κυβέρνηση προτείνει στο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν παρεμποδίζει το βελγικό κράτος να απαιτήσει, στη συγκεκριμένη περίπτωση, την πληρωμή του ΦΠΑ επί του οχήματος για το οποίο γίνεται λόγος.

2. Η *Επιτροπή* θεωρεί ότι, εν πάση περιπτώσει, οι προσωρινές χρήσεις που έχουν επιτραπεί υποχρεωτικά και οι προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος προσωρινής χρησιμοποιήσεως όπως προβλέπεται με την οδηγία 83/182 δεν ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις μιας ενιαίας αγοράς, αναφέρει δε ότι ετοιμάζει νέες προτάσεις στον εν λόγω τομέα τις οποίες θα ανακοινώσει προσεχώς.

Θεωρεί ότι οι προσωρινές χρήσεις που δέχθηκε ο κοινοτικός νομοθέτης με την οδηγία 83/182, η οποία δεν επιτρέπει τη χρησιμοποίηση του οχήματος από τους κατοίκους της χώρας προ-

σωρινής εισαγωγής, συνιστούν πάντως το ελάχιστο πλεονέκτημα που οι πολίτες μπορούν να απαιτήσουν και δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεσπίσουν ευνοϊκότερες διατάξεις, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας που ορίζει ότι τα « κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να διατηρούν ή/και να προβλέπουν ευνοϊκότερες διατάξεις από αυτές που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία ». Παρατηρεί σχετικά ότι το Βέλγιο διατήρησε προσωρινό καθεστώς για τους διασυνοριακούς οι οποίοι χρησιμοποιούν για τη διαδρομή μεταξύ της κατοικίας και του τόπου εργασίας όχημα που τέθηκε στη διάθεσή τους από τον εργοδότη ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος (εγκύκλιος της 1ης Μαΐου 1984).

Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η εφαρμογή από τα κράτη μέλη των εθνικών διατάξεων σχετικά με την προσωρινή εισαγωγή, σύμφωνα με το άρθρο 14 της οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου (έκτη οδηγία περί του ΦΠΑ), ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή της προσωρινής εισαγωγής και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, πρέπει, αφενός, να λαμβάνει υπόψη το εφαρμοστέο κοινοτικό δίκαιο και το βαθμό ελευθερώσεως που έχει πράγματι επιτευχθεί και, αφετέρου, να συνίσταται σε μέτρα με τα οποία τηρείται η αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με τους στόχους αυτούς που πρέπει να επιτευχθούν.

Πρώτον, όσον αφορά την τήρηση του κοινοτικού δικαίου και ιδίως το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η χρήση υπηρεσιακού αυτοκινήτου για τη διαδρομή μεταξύ της εργασίας και της κατοικίας, καθώς και κατά τον ελεύθερο χρόνο του υπαλλήλου μιας επιχείρησης, αποτελεί μέρος των αποδοχών που παρέχονται στον εν λόγω εργαζόμενο. Κατά συνέπεια, η απαγόρευση της χρησιμοποίησης του οχήματος, κατ' εφαρμογή της κανονιστικής ρυθμίσεως της χώρας κατοικίας, θα εξουδετέρωνε, στη χώρα κατοικίας, το εν λόγω μέρος των αποδοχών κατά παράβαση της αρχής της ισότητας των αποδοχών που υπάρχει έναντι της χώρας απασχολήσεως μεταξύ των μόνιμων και μη μόνιμων κατοίκων, όπως επιβάλλει το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΟΚ και το άρθρο 7 του κανονισμού 1612/68, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33). Η Επιτροπή θεωρεί εξάλλου ότι τα κράτη μέλη, εφαρμόζοντας τη νομοθεσία τους ως προς την προσωρινή εισαγωγή με θεμιτό σκοπό την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και των ενδεχόμενων καταστρατηγήσεων, οφείλουν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 της Συνθήκης, να διασφαλίσουν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτήν, να απέχουν από μέτρα τα οποία μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο την πραγματοποίηση των σκοπών της Συνθήκης, όπως είναι η άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας και, τέλος, να μη στερούν των αποτελεσμάτων τους τις ενέργειες της Κοινότητας στον τομέα της απασχόλησης στις περιοχές που χαρακτηρίζονται από διαρθρωτική ανεργία, στην περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, η άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, με τη σύναψη διαμεθοριακών συμβάσεων εργασίας, συμβάλλει στη μείωση της ανεργίας.

Δεύτερον, όσον αφορά την αναλογικότητα που θα πρέπει να χαρακτηρίζει τα μέτρα τα οποία θεσπίζουν τα κράτη μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 14 της οδηγίας 77/388, σε σχέση με τους στόχους που δικαιολογούν τα μέτρα αυτά, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (υποθέσεις 823/79, Carciati, και 134/83, Abbink), οι προσωρινές χρήσεις που απαγορεύονται από τις εθνικές νομοθεσίες μπορούν να επισύρουν ποινικές και διοικητικές κυρώσεις, υπό την προϋπόθεση ότι τα σχετικά εθνικά μέτρα δεν είναι υπερβολικά.

Κατά την Επιτροπή, το περιθώριο αυτονομίας που έχουν τα κράτη μέλη στον εν λόγω τομέα πρέπει, πράγματι, να εφαρμόζεται τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, στο πλαίσιο του γενικού σκοπού του κοινού συστήματος ΦΠΑ και των ειδικών επιταγών του άρθρου 14 της έκτης οδηγίας, λαμβάνοντας υπόψη,

αφενός, τη σπουδαιότητα των συμφερόντων δημοσίας τάξεως που πρέπει να προστατευθούν και, αφετέρου, το βαθμό παρακωλύσεως που τα μέτρα τα οποία θεσπίζουν τα κράτη μέλη μπορούν να επιφέρουν στα απορρέοντα από τη Συνθήκη δικαιώματα. Υπογραμμίζει εν προκειμένω ότι ο περιορισμός από την εθνική νομοθεσία του δικαιώματος προσωρινής χρησιμοποιήσεως ενός αυτοκινήτου, προκειμένου να εξυπηρετηθεί το δημόσιο συμφέρον που συνίσταται στην πληρωμή του ΦΠΑ λόγω εισαγωγής, πρέπει να γίνεται αφού ληφθεί υπόψη η απαγόρευση της διπλής φορολογίας στον τομέα αυτό, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση που εξέδωσε στην υπόθεση Abbink. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή του κανόνα αυτού που απαγορεύει τη διπλή φορολογία στον τομέα του ΦΠΑ στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, όπως στη διαφορά της κύριας δίκης, ο συντελεστής του ΦΠΑ στη χώρα εγγραφής του οχήματος είναι υψηλότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται στη χώρα κατοικίας (33,33 % στη Γαλλία έναντι 25 % στο Βέλγιο, με δυνατότητα μειώσεως κατά 50 % σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του οχήματος για ιδιωτικούς και επαγγελματικούς σκοπούς) θα έπρεπε, κατά την Επιτροπή, να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι δεν μπορεί να απαιτείται ΦΠΑ στη χώρα κατοικίας. Στην περίπτωση αυτή, και κατά το μέτρο που δεν έχει αποφευχθεί καμιά φορολογική επιβάρυνση, το κράτος μέλος της προσωρινής εισαγωγής δεν μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο για τη μη πληρωμή τουλάχιστον του ΦΠΑ.

Το ίδιο ισχύει και για τις άλλες κυρώσεις, όπως η κατάσχεση του οχήματος ή η πληρωμή του αντιτίμου του, κυρώσεις στις οποίες υπόκειται ο εφεσίβλητος στο πλαίσιο της κύριας δίκης, τις οποίες η Επιτροπή θεωρεί ως δυσανάλογες, λόγω της ανυπαρξίας ή της ελάχιστης σπουδαιότητας του δημοσίου συμφέροντος που πρέπει να προστατευθεί, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν φορολογικές επιβαρύνσεις η πληρωμή των οποίων έχει αποφευχθεί.

Κατά την Επιτροπή, σε καταστάσεις χαρακτηριζόμενες από σύγκρουση νόμων σχετικά με τον τόπο εγγραφής του οχήματος, όπως στη διαφορά της κύριας δίκης, τα κράτη μέλη έπρεπε να λαμβάνουν τέτοια μέτρα μόνον αφού προσφύγουν στη διαδικασία των επαφών μεταξύ των ενδιαφερόμενων εθνικών διοικήσεων προκειμένου να λάβουν από κοινού τις αναγκαίες αποφάσεις για την επίλυση των δυσχερειών οι οποίες ανακύπτουν από την πρακτική εφαρμογή των κοινοτικών οδηγιών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 83/182.

Με βάση τις προηγούμενες σκέψεις η Επιτροπή προτείνει, στο ερώτημα που υπέβαλε το Cour d' appel της Λιέγης, να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

« Εφόσον, κατ' εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου που ίσχυε κατά το χρόνο των περιστατικών, δεν οφειλόταν φόρος προστιθεμένης αξίας λόγω οριστικής εισαγωγής του οχήματος, η προσωρινή χρησιμοποίηση του οχήματος υπό τις δεδομένες περιστάσεις δεν είχε ως αποτέλεσμα την αποφυγή επιβολής του ΦΠΑ, η οποία θα μπορούσε να δικαιολογήσει ως εκ τούτου το πρόστιμο. Κύρωση όπως η κατάσχεση του οχήματος ή, άλλως, η πληρωμή του αντιτίμου του θα συνιστούσε παράβαση της υποχρέωσης που απορρέει από την αρχή της αναλογικότητας. Οποιοδήποτε πρόστιμο, που θα απέβλεπε στο να διασφαλίσει την τήρηση των εθνικών κανόνων σχετικά με τη φορολογική υπαγωγή των οχημάτων λόγω της εγγραφής τους ή που θα είχε ως σκοπό την προστασία άλλων φορολογικών εσόδων, πρέπει να επιβάλλεται αφού ληφθούν υπόψη οι περιστάσεις που προσιδιάζουν στις συγκρούσεις νόμων που έχουν ως πηγή την άσκηση δικαιωμάτων τα οποία απορρέουν από τη Συνθήκη και που τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να μην παρεμποδίζουν. »

Κ. Κακούρης
εισηγητής δικαστής