τηρούν τους θεμελιώδεις σκοπούς στους οποίους αποβλέπει η προσπάθεια εναρμονίσεως στον τομέα αυτό, όπως, ιδίως, η προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και των εμπορευμάτων και η πρόληψη των περιπτώσεων διπλής επιβολής φόρου. Γι' αυτό, προκειμένου περί αυτοκινήτων οχημάτων που χρησιμοποιούνται από φοιτητές οι οποίοι προέρχονται από άλλα κράτη μέλη, οι εν λόγω αρχές υποχρεούνται να εφαρμόζουν την έννοια της προσωρινής εισαγωγής κατά τρόπο ώστε να μη θίγεται, με τη διπλή επιβολή φόρου στα εν λόγω οχήματα, η ελευθερία των υπηκόων των κρατών μελών να φοιτούν στο κράτος μέλος της επιλογής τους. Από αυτό έπεται ότι οι κανόνες του κοινοτικού δικαίου, ειδικότερα δε οι κανόνες που θεσπίζει η έκτη οδηγία, εμποδίζουν τα κράτη μέλη να εισπράττουν φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή αυτοκινήτου οχήματος, το οποίο έχει αγοραστεί σε άλλο κράτος μέλος όπου έχει καταβληθεί ο φόρος και το όχημα έχει λάβει άδεια κυκλοφορίας, όταν το όχημα αυτό χρησιμοποιείται από υπήκοο του δεύτερου αυτού κράτους μέλους, ο οποίος έχει κατοικία στο κράτος αυτό αλλά παρακολουθεί σπουδές στο πρώτο κράτος μέλος, στο οποίο είναι εγγεγραμμένος, για την περίοδο των σπουδών του, στα μητρώα αλλοδαπών. Στην περίπτωση αυτή δεν έχει σημασία αν το εν λόγω άτομο είναι έγγαμο ή όχι.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ PIETER VERLOREN VAN THEMAAT της 10ης Ιουλίου 1985 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

I. Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης

I.1. *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

Η υπό κρίση υπόθεση αφορά το καθεστώς ΦΠΑ που εφαρμόζεται σε αυτοκίνητο που ανήκει σε φοιτητή, υπήκοο και κάτοικο Λουξεμβούργου, ο οποίος, όμως, είναι προσωρινά εγγεγραμμένος στα μητρώα αλλοδαπών στο Βέλγιο, λόγω του ότι παρακολουθεί στη χώρα αυτή πανεπιστημιακές σπουδές. Ο φοιτητής αυτός διέμενε στο Βέλγιο με τη σύζυγό του (αρχικά γαλλίδα υπήκοο και, αργότερα, επίσης υπήκοο Λουξεμβούργου) η οποία εργαζόταν στη χώρα αυτή. Με τη λήξη των σπουδών του, ο φοιτητής επέστρεψε στο Λουξεμβούργο. Η υπό κρίση υπόθεση παρουσιάζει έμμεσα μεγάλη σημασία για όλους τους φοιτητές που παρακολουθούν πρόσκαιρα σπουδές σε άλλο κράτος μέλος, αν και η σημασία αυτή έχει μειωθεί από την έναρξη της ισχύος της οδηγίας 83/182/ΕΟΚ, την οποία θα εξετάσω αργότερα. Όπως είναι γνωστό, η Κοινότητα ήδη από πολλών ετών και όλο και περισσότερο ευνοεί την πρόσκαιρη φοίτηση σε άλλο κράτος μέλος. Η υπό κρίση υπόθεση αποκτά, έτσι, εμμέσως ιδιαίτερη σημασία για όλους τους πανεπιστημιακού επιπέδου σπουδαστές που έχουν ιθαγένεια Λουξεμβούργου. Είναι γνωστό ότι οι φοιτητές αυτοί παρακολουθούν συνήθως πανεπιστημιακές σπουδές σε άλλα κράτη μέλη, κατά γενικό δε κανόνα σε πανεπιστήμια που βρίσκονται αρκετά κοντά στο Λουξεμβούργο, ώστε να μπορούν τακτικά (τα Σαββατοκύριακα και στις διακοπές) να επιστρέφουν στην κατοικία τους στο Λουξεμβούργο.

Συχνά κάνουν τη διαδρομή μεταξύ της κατοικίας τους και του πανεπιστημίου με αυτοκί-

* Μετάφραση από τα ολλανδικά.

νητα τα οποία έχουν άδεια κυκλοφορίας Λουξεμβούργου και για τα οποία έχει καταβληθεί ΦΠΑ επίσης στο Λουξεμβούργο. Όπως προκύπτει από τα παραδείγματα που ανέφερε η Επιτροπή στην υπόθεση Abbink (υπόθεση 143/83, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1984, Συλλογή 1984, σ. 4097), με τον τρόπο αυτό οι ενδιαφερόμενοι φοιτητές μπορούν, μεταξύ άλλων, να αποφεύγουν να διαπράττουν παραβάσεις στο Λουξεμβούργο, χρησιμοποιώντας αυτοκίνητα με βελγικές πινακίδες κυκλοφορίας.

Στην υπό κρίση υπόθεση τίθεται ουσιαστικά το ερώτημα κατά πόσο είναι δυνατό, χωρίς να παραβιάζεται το κοινοτικό δίκαιο, να μη χορηγηθεί η απαλλαγή από το ΦΠΑ λόγω προσωρινής εισαγωγής, η οποία προβλέπεται στο Βέλγιο για τις περιπτώσεις του είδους αυτού, όταν ο φοιτητής έχει δεύτερη προσωρινή διαμονή (ή τη συνήθη διαμονή του) στο Βέλγιο και ζει με τη σύζυγό του (η οποία ασκεί προσωρινά στο Βέλγιο επαγγελματική δραστηριότητα). Ως προς το θέμα αυτό έχουν σημασία και άλλα συγκεκριμένα στοιχεία για την εκτίμηση της υποθέσεως.

Η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει ουσιωδώς από την υπόθεση Carciati (υπόθεση 839/79, Rec. 1980, σ. 2773), η οποία διαδραμάτισε επίσης αποφασιστικό ρόλο στην προαναφερθείσα υπόθεση Abbink, κατά το ότι δεν αφορά την επαγγελματική χρήση αυτοκινήτου το οποίο εισάγει προσωρινώς άτομο που έχει την κατοικία του στη χώρα εισαγωγής.

Για την εκτίμηση της υπό κρίση υπόθεσης έχει σημασία τόσο η σχετική βελγική ρύθμιση περί ΦΠΑ και η εφαρμογή της στην πράξη, όσο και τα άλλα πραγματικά περιστατικά, στα οποία βασίζεται η διαδικασία ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Κατά τα λοιπά, η διαδικασία ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων δεν αφορά την είσπραξη ΦΠΑ για την εισαγωγή αυτοκινήτου στο Βέλγιο. Είναι, αντιθέτως, ποινική διαδικασία. Ως προς τα ουσιώδη σημεία, παραθέτω τα σχετικά πραγματικά περιστατικά που αναφέρονται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Έχω λάβει, πάντως, υπόψη μου ως προς το θέμα αυτό τις διευκρινίσεις που παρέσχε η βελγική κυβέρνηση. Προσθέτω, περαιτέρω, τις εξηγήσεις που δόθηκαν με αφορμή την ερώτηση του Δικαστηρίου σχετικά με τα έξοδα σπουδών και διαμονής του κατηγορουμένου της κύριας δίκης.

Το γεγονός ότι, όπως ανέφερα, παραθέτω τα στοιχεία που περιέχονται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση, παρουσιάζει χωρίς αμφιβολία το πλεονέκτημα ότι η εκτίμηση της υποθέσεως βασίζεται σε έκθεση των πραγματικών περιστατικών, επί της οποίας όχι μόνο συμφωνούν ο εισηγητής δικαστής και ο γενικός εισαγγελέας, αλλά και η οποία λαμβάνει επίσης υπόψη τις παρατηρήσεις των διαδίκων επί της εκθέσεως για την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

I.2. *Η επίμαχη βελγική νομοθεσία*

Στο Βέλγιο, το άρθρο 2 του κώδικα περί φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος θεσπίστηκε με νόμο της 3ης Ιουλίου 1969, ορίζει τον ΦΠΑ ως φόρο ο οποίος πλήττει « τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιεί υποκείμενος στο φόρο κατά την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας (...) ». Κατά το άρθρο 3 του κώδικα, « υπόκεινται επίσης στο φόρο οι παρ' οιουδήποτε πραγματοποιούμενες εισαγωγές αγαθών ». Ως εισαγωγή νοείται, σύμφωνα με το άρθρο 23 του κώδικα, « η είσοδος αγαθού στο βελγικό έδαφος (...) ». Ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τη στιγμή της εισαγωγής του αγαθού στο βελγικό έδαφος (άρθρο 24, εδάφιο 1, του κώδικα).

Το άρθρο 40, παράγραφος 1, του κώδικα προβλέπει τη δυνατότητα απαλλαγής από τον ΦΠΑ της προσωρινής εισαγωγής ορισμένων αγαθών. Έτσι, το άρθρο 23 του βασιλικού διατάγματος αριθ. 7 της 27ης Δεκεμβρίου 1977, περί της εφαρμογής του ΦΠΑ στην εισαγωγή αγαθών (Moniteur belge της 31.12.1977), το οποίο θεσπίστηκε σε εκτέλεση του προαναφερθέντος άρθρου 40 του κώδικα ορίζει ότι επιτρέπεται η προσωρινή ατελής ως προς τον ΦΠΑ

εισαγωγή: των αγαθών που απαριθμούνται σε παράρτημα του διατάγματος· στο παράρτημα αυτό αναφέρεται, στην περίπτωση 2, « τα μεταφορικά μέσα ». Η εν λόγω ατέλεια χορηγείται, σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 2, του βασιλικού διατάγματος, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις που διέπουν την ατέλεια ως προς τους εισαγωγικούς δασμούς.

Κατά το άρθρο 25, παράγραφος 3, στοιχείο α), της υπουργικής απόφασης της 17ης Φεβρουαρίου 1960 περί ατελείας ως προς τους εισαγωγικούς δασμούς, ατέλεια χορηγείται μόνο σε μεταφορικά μέσα που « εισάγουν φυσικά πρόσωπα έχοντα τη συνήθη διαμονή τους στην αλλοδαπή, τα χρησιμοποιούν δε για ιδιωτική τους χρήση ». Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, θεωρούνται, μεταξύ άλλων, ως έχοντα τη συνήθη διαμονή τους στην αλλοδαπή τα άτομα που ασκούν το επάγγελμά τους στο Βέλγιο, στο Λουξεμβούργο ή στις Κάτω Χώρες αλλά επιστρέφουν στην αλλοδαπή τουλάχιστον μια φορά το μήνα όταν διατηρούν στέγη στην αλλοδαπή, ή, ελλείψει στέγης, είναι εγγεγραμμένα σε δημοτολόγια της αλλοδαπής [άρθρο 25, παράγραφος 3, στοιχείο δ)]. Κατά την παράγραφο 3 γ), στοιχείο α), του προαναφερθέντος άρθρου 25, ως στέγη νοείται, για τους εγγάμους, ο τόπος όπου βρίσκεται η συζυγική τους κατοικία.

Από τη δικογραφία προκύπτει ότι δυνάμει του άρθρου 25 της προαναφερθείσας υπουργικής αποφάσεως, οι βελγικές αρχές χορηγούν, κατά γενικό κανόνα, στους λουξεμβούργιους φοιτητές που έχουν την κατοικία τους στο Μεγάλο Δουκάτο και φοιτούν σε εκπαιδευτικό ίδρυμα του Βελγίου, το ευεργέτημα της ατελούς εισαγωγής των αυτοκινήτων οχημάτων τους που έχουν άδεια κυκλοφορίας του Μεγάλου Δουκάτου. Πάντως, οι αρχές δεν χορηγούν το ευεργέτημα αυτό στους έγγαμους φοιτητές, διότι θεωρούν ότι οι φοιτητές αυτοί λογίζονται ότι διατηρούν στέγη και, επομένως, τη συνήθη διαμονή τους στο Βέλγιο.

I.3. *Άλλα σημαντικά πραγματικά περιστατικά*

Ο Venceslas Profant, υπήκοος Λουξεμβούργου, ήλθε το 1976 στο Βέλγιο για να σπουδάσει ζωολογία στο πανεπιστήμιο της Λιέγης. Κατά τη διάρκεια των σπουδών του, τις οποίες τελείωσε το 1981, ήταν εγγεγραμμένος, από τις 21 Οκτωβρίου 1976, στα μητρώα αλλοδαπών της Λιέγης. Παρέμεινε, πάντως, εγγεγραμμένος στο δημοτολόγιο του δήμου του Diekirch (Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου), θεωρούμενος ότι έχει ως τόπο κατοικίας την κατοικία της μητέρας του στο δήμο αυτό.

Στις 15 Σεπτεμβρίου 1978, ο Profant τέλεσε γάμο με τη Charlotte Kaiser, γαλλίδα υπήκοο, η οποία σήμερα έχει πολιτογραφηθεί υπήκοος Λουξεμβούργου, και από την ημερομηνία αυτή διέμεινε στη Λιέγη με τη σύζυγό του, η οποία ήταν εγγεγραμμένη, από τις 6 Οκτωβρίου 1977, στα μητρώα αλλοδαπών της πόλης αυτής, όπου και εργαζόταν ως αδελφή νοσοκόμος από τις 3 Ιανουαρίου 1978. Οι δύο σύζυγοι ενεγράφησαν μαζί στα μητρώα αλλοδαπών της Λιέγης, ο δε Profant παρέμεινε εγγεγραμμένος στο δημοτολόγιο του δήμου του Diekirch, κατοικίας της μητέρας του. Εξάλλου, όπως προκύπτει από απάντηση σε ερώτηση που τέθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι γονείς του εξακολούθησαν να του παρέχουν οικονομική βοήθεια για τις σπουδές και τη διαμονή του στη Λιέγη και μετά το γάμο του (15 000 βελγικά φράγκα το μήνα). Αυτοί επίσης πλήρωσαν το αυτοκίνητο το οποίο αγόρασε. Όταν, το 1981, ο Profant τελείωσε τις σπουδές του επέστρεψε με τη σύζυγό του στο Λουξεμβούργο.

Για να κάνει τη διαδρομή μεταξύ της πόλης της Λιέγης και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, ο Profant χρησιμοποίησε, από το 1978, διαδοχικά δύο αυτοκίνητα, τα οποία αγόρασε στο Μεγάλο Δουκάτο όπου κατέβαλε τον ΦΠΑ του Λουξεμβούργου, και τα οποία έλαβαν άδεια κυκλοφορίας στο Λουξεμβούργο. Το πρώτο αυτοκίνητο, μάρκας Alfa Romeo, το επώλησε και το απέστειλε στο Μεγάλο Δουκάτο το 1979· το δεύτερο αυτοκίνητο, μάρκας Volkswagen, το έφεραν πίσω οι σύζυγοι Profant όταν, το 1981, επέστρεψαν στο Λουξεμβούργο.

Το 1980, η φορολογική αρχή του Βελγίου ανακοίνωσε στον Profant ότι, επειδή από την

ημέρα του γάμου του το 1978 είχε τη συνήθη διαμονή του στη Λιέγη, υποχρεούτο να καταβάλει ΦΠΑ για καθένα από τα δύο αυτά αυτοκίνητα. Λαμβάνοντας όμως υπόψη ότι η Alfa Romeo είχε μεταπωληθεί το 1979, η φορολογική αρχή πρότεινε στον Profant να καταβάλει πρόστιμο 1 500 βελγικών φράγκων. Όσον αφορά το Volkswagen, ζητήθηκε από τον Profant να καταβάλει ως ΦΠΑ ποσοστό 25 % επί της αξίας του, δηλαδή 42 238 βελγικά φράγκα. Δεδομένου ότι ο Profant αρνήθηκε να δεχτεί το διακανονισμό αυτό, του κοινοποιήθηκε πράξη επιβολής φόρου, το ποσό του οποίου ανερχόταν σε 100 000 βελγικά φράγκα περίπου. Επειδή ο Profant δεν κατέβαλε το ποσό αυτό μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, η φορολογική αρχή άσκησε προσφυγή ενώπιον του tribunal de première instance της Λιέγης, προκειμένου να επιτύχει τη δήμευση των δύο αυτοκινήτων ή, επικουρικά, την καταβολή του αντιτίμου της αξίας τους, δηλαδή ποσού 61 565 και 168 950 βελγικών φράγκων αντιστοίχως. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή αυτή στο σύνολό της. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε στην κατ' έφεση δίκη, το Δεκέμβριο του 1983, από το Cour d'appel της Λιέγης.

Το Μάιο του 1984, το Cour de cassation ακύρωσε την απόφαση του Cour d'appel της Λιέγης με την αιτιολογία ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν ανέφερε, ούτε στο ίδιο το σκεπτικό της ούτε με αναφορά στην πρωτοβάθμια απόφαση, τις εφαρμοστέες νομικές διατάξεις. Η υπόθεση παραπέμφθηκε στο Cour d'appel των Βρυξελλών, το οποίο εξέδωσε, τον Ιούλιο του 1984, ερήμην απόφαση, σύμφωνη με την απόφαση του Cour de cassation. Ο Profant άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής ανακοπή ενώπιον του ίδιου δικαστηρίου. Με απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1984, το Cour d'appel των Βρυξελλών έκρινε το αίτημα της φορολογικής αρχής απαράδεκτο, στο μέτρο που αφορούσε τη χρήση του αυτοκινήτου Alfa Romeo στο Βέλγιο, διότι ως προς το θέμα αυτό είχε επέλθει παραγραφή του αξιόποινου από τις 14 Αυγούστου 1984.

Κρίνοντας ότι, όσον αφορά τη χρήση του αυτοκινήτου Volkswagen, ανακύπτουν ζητήματα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, το Cour d'appel αποφάσισε, με απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1984, να αναβάλει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, την έκδοση οριστικής αποφάσεως, μέχρις ότου το Δικαστήριο αποφανθεί προδικαστικώς επί του εξής ερωτήματος:

« Οι διατάξεις του βελγικού νόμου της 3ης Ιουλίου 1969, με τον οποίο θεσπίζεται ο κώδικας του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Υπουργείο Οικονομικών, δεν είναι αντίθετες, εν προκειμένω, προς την κοινοτική ρύθμιση σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών κατά το ότι αυτές οι διατάξεις, και ιδίως τα άρθρα 23 και 24, έχουν δημιουργήσει υπό την ονομασία του φόρου προστιθέμενης αξίας έναν πραγματικό δασμό; »

Από το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής προκύπτει ότι το Cour d'appel των Βρυξελλών διερωτάται, κυρίως, μήπως η διπλή επιβολή ΦΠΑ που πλήττει τους Λουξεμβούργιους, οι οποίοι αγοράζουν το αυτοκίνητό τους στο Λουξεμβούργο, αλλά το χρησιμοποιούν κυρίως στο Βέλγιο, αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο.

II. Οι παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

Ο *Profant, κατηγορούμενος στην κύρια δίκη*, υποστηρίζει ότι ο φόρος που του επιβλήθηκε εν προκειμένω δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ΦΠΑ. Πρόκειται, κατά τη γνώμη του, μάλλον για φόρο ο οποίος πλήττει την εισαγωγή αγαθού, και πρέπει, για το λόγο αυτό, να θεωρηθεί ως συγκεκαλυμμένος δασμός. Όμως, λαμβανομένων υπόψη των ειδικών περιστάσεων της υπό κρίση περιπτώσεως, η επιβολή τέτοιου δασμού καταφανώς αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.

Η *βελγική κυβέρνηση* παρατηρεί, καταρχάς, ότι, μετά τα επίμαχα πραγματικά περιστατικά, το Συμβούλιο θέσπισε, στις 28 Μαρτίου 1983, την οδηγία 83/182/ΕΟΚ για τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της Κοινότητας στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων (ΕΕ 1983, L 105, σ. 59). Κατά το άρθρο 10 της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη θεσπίζουν τα νομοθετικά και

κανονιστικά μέτρα που είναι αναγκαία προκειμένου να συμμορφωθούν προς την οδηγία το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1984. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο β), της οδηγίας, ατέλεια από ορισμένους φόρους, μεταξύ των οποίων και ο ΦΠΑ, χορηγείται για την προσωρινή εισαγωγή, από φοιτητή, ενός επιβατικού σχήματος, η άδεια κυκλοφορίας του οποίου έχει εκδοθεί στο κράτος μέλος της συνήθους διαμονής του, στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο ο φοιτητής διαμένει αποκλειστικά και μόνο για τις σπουδές του. Η βελγική κυβέρνηση προσθέτει ότι παρόμοια διάταξη έχει εισαχθεί στη βελγική νομοθεσία περί ΦΠΑ, θεωρεί όμως ότι η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση διότι, από την ημέρα του γάμου του, ο Profant δεν διέμεινε στο Βέλγιο αποκλειστικά και μόνο για τις σπουδές του και, επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι είχε τη συνήθη διαμονή του στο Βέλγιο.

Περαιτέρω, η βελγική κυβέρνηση, αναφερόμενη στην απόφαση του Δικαστηρίου της 19ης Ιουνίου 1973 (υπόθεση 77/72, Capolongo, Rec. 1973, σ. 611), υποστηρίζει ότι η είσπραξη ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την επιβολή δασμού, δεδομένου ότι ο φόρος αυτός αποτελεί τμήμα ενός γενικού συστήματος εσωτερικής φορολογίας, το οποίο πλήττει συστηματικά και με τα αυτά κριτήρια και τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα.

Τέλος, η βελγική κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το κοινοτικό δίκαιο, και ειδικότερα το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, δεν αντιτίθεται εν προκειμένω στην είσπραξη ΦΠΑ για αυτοκίνητο, για το οποίο έχει ήδη καταβληθεί ΦΠΑ στη χώρα καταγωγής του. Μολονότι το Δικαστήριο έκρινε με την απόφασή του της 5ης Μαΐου 1982 (υπόθεση 15/81, Schul, Συλλογή 1982, σ. 1409) ότι ο φόρος που επιβάλλεται κατά την εισαγωγή πρέπει να λαμβάνει υπόψη το εναπομένον μέρος του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής, προσέθεσε, εντούτοις, ότι η αντιστάθμιση αυτή δεν είναι υποχρεωτική εφόσον για το επίμαχο προϊόν υπάρχει εκ του νόμου δυνατότητα εκπτώσεως του κατά την εξαγωγή φόρου. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, ο Profant θα μπορούσε να είχε ζητήσει από τις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου να του χορηγήσουν απαλλαγή από τον ΦΠΑ λόγω άμεσης εξαγωγής.

Ενόψει των παρατηρήσεων αυτών, η βελγική κυβέρνηση προτείνει να δώσει το Δικαστήριο την εξής απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το Cour d'appel των Βρυξελλών: Η είσπραξη ΦΠΑ κατά την εισαγωγή οχήματος, το οποίο έχει αγοραστεί σε άλλο κράτος μέλος όπου έχει καταβληθεί ΦΠΑ, δεν αποτελεί φορολογική επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου με δασμό, ούτε συνιστά φορολογία του αλλοδαπού προϊόντος υψηλότερη από τη φορολογία που πλήττει το ομοειδές εγχώριο προϊόν, στο μέτρο που η διπλή αυτή επιβάρυνση μπορεί να αποφευχθεί είτε με την επιστροφή του φόρου κατά την εξαγωγή του προϊόντος από τη χώρα καταγωγής, είτε με την ατελή εισαγωγή του στη χώρα προορισμού.

Η *Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, αναφερόμενη στην απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Μαΐου 1982 (προαναφερθείσα υπόθεση Schul), και ειδικότερα στις σκέψεις 21 και 22, παρατηρεί, καταρχάς, ότι ο ΦΠΑ αποτελεί τμήμα ενός γενικού συστήματος εσωτερικής φορολογίας, η συμφωνία του οποίου με το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να κρίνεται στο πλαίσιο των φορολογικών διατάξεων της Συνθήκης και όχι στο πλαίσιο των διατάξεων περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.

Στη συνέχεια, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι στην υπό κρίση υπόθεση ανακύπτουν δύο ζητήματα αρχής που πρέπει να εξεταστούν, δηλαδή:

α) Οι έγγαμοι φοιτητές θεωρούνται κάτοικοι της χώρας όπου φοιτούν, ανεξάρτητα από την πρόθεσή τους να επιστρέψουν στη χώρα καταγωγής τους μετά το τέλος των σπουδών τους;

β) Μέχρι ποιου σημείου εκτείνεται το δικαίωμα των κρατών μελών να εισπράττουν ΦΠΑ επί των προσωρινών εισαγωγών που πραγματοποιούνται από μη μόνιμους κατοίκους;

Η Επιτροπή υπενθυμίζει σχετικά ότι η έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), προβλέπει στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ), απαλλαγή από το φόρο για την «προσωρινή εισαγωγή» αγαθών στο έδαφος κράτους μέλους. Θεωρεί ότι η έννοια αυτή έχει κοινοτικό περιεχόμενο, το οποίο θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα κράτη μέλη κατά την εφαρμογή της έκτης οδηγίας, ούτως ώστε οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ να μην ποικίλλουν από χώρα σε χώρα. Για το λόγο αυτό, ούτε οι συναφείς έννοιες όπως η «προσωρινή διαμονή» μπορούν να ερμηνεύονται με αποκλειστική αναφορά στο εθνικό δίκαιο.

Προκειμένου να καθορίσει το κοινοτικό περιεχόμενο των δύο αυτών εννοιών, η Επιτροπή αναφέρεται στην προαναφερθείσα οδηγία 83/182 του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983. Αν το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής επιτρέπει στους φοιτητές να εισαγάγουν προσωρινά ένα όχημα στη χώρα στην οποία φοιτούν, το άρθρο 7, που περιέχει τους γενικούς κανόνες για τον καθορισμό της κατοικίας, ορίζει ότι «η φοίτηση σε πανεπιστήμιο ή άλλη σχολή δεν συνεπάγεται τη μεταφορά της συνήθους κατοικίας (διαμονής)». Κατά την Επιτροπή, δύσκολα μπορεί να γίνει δεκτό ότι το γεγονός και μόνο ότι ο φοιτητής είναι έγγαμος και ζει με τη σύζυγό του επιφέρει απώλεια της φοιτητικής ιδιότητας και, για το λόγο αυτό, απώλεια της ιδιότητας του μη μονίμου κατοίκου. Στη συνέχεια, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο καθορισμός της κατοικίας που περιέχει η προαναφερθείσα οδηγία 83/182 ίσχυε ήδη στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, η οδηγία 83/182 έχει σε πολλά σημεία απλώς και μόνο δηλωτικό χαρακτήρα.

Από αυτό έπεται ότι, ενόψει των σκοπών που επιδιώκει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι ο Profant πραγματοποίησε προσωρινή εισαγωγή αγαθών. Κατά συνέπεια, δεν έπρεπε να επιβληθεί βελγικός ΦΠΑ στο επίμαχο όχημα.

Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, σε περίπτωση που το Δικαστήριο θεωρήσει ότι ο Profant είχε τη συνήθη διαμονή του στο Βέλγιο και οφείλει το βελγικό ΦΠΑ, θα πρέπει να του αναγνωριστεί το δικαίωμα να προτείνει να ληφθεί υπόψη ο ΦΠΑ τον οποίο έχει ήδη καταβάλει στο Λουξεμβούργο. Οποιαδήποτε άλλη λύση θα είχε ως αποτέλεσμα τη δημιουργία καταφανούς αδικίας και τη μείωση της σημασίας της απόφασης που εξέδωσε το Δικαστήριο στις 5 Μαΐου 1982 (προαναφερθείσα υπόθεση Schul), και η οποία απέβλεπε κυρίως στην αποφυγή της διπλής φορολογικής επιβάρυνσης.

Καταλήγοντας, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το Cour d'appel των Βρυξελλών:

«Ο ΦΠΑ αποτελεί γενικό σύστημα εσωτερικής φορολογίας, η συμφωνία του οποίου με την κοινοτική νομοθεσία κρίνεται βάσει των φορολογικών διατάξεων της Συνθήκης ΕΟΚ και όχι βάσει των διατάξεων περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων. Η είσπραξη ΦΠΑ επί των εισαγωγών που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής μιας από τις περιπτώσεις απαλλαγής που θεσπίζονται στην έκτη οδηγία, συμβιβάζεται με το άρθρο 95 μόνο εφόσον λαμβάνεται υπόψη το εναπομένον ποσό του ΦΠΑ το οποίο έχει ήδη καταβληθεί στο κράτος μέλος εξαγωγής.»

Όταν θα επιχειρήσω να απαντήσω στο υποβληθέν ερώτημα, θα αναφέρω ορισμένες περαιτέρω διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση όσον αφορά τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο.

III. Νέα διατύπωση του υποβληθέντος ερωτήματος και απάντηση στο ερώτημα αυτό

III.1. *Η διατύπωση του ερωτήματος*

Όπως εύλογα παρατηρεί η Επιτροπή, ο τρόπος με τον οποίο το παραπέμπον δικαστήριο διατύπωσε εν προκειμένω το υποβληθέν ερώτημα δεν είναι τόσο επιτυχής. Με τη διατύπωση που επέλεξε, το παραπέμπον δικαστήριο δίνει κυρίως την εντύπωση ότι στην προκειμένη περίπτωση ζητεί από το Δικαστήριο μόνο ερμηνεία των άρθρων του τίτλου I της Συνθήκης ΕΟΚ που πρέπει να ληφθούν υπόψη, και ειδικότερα των άρθρων 12 και 13. Για τους λόγους που αναφέρονται στις σκέψεις 18 μέχρι 21 της πρώτης απόφασης Schul του Δικαστηρίου (υπόθεση 15/81, Συλλογή 1982, σ. 1409), τα άρθρα 12 και 13 της Συνθήκης ΕΟΚ δεν εφαρμόζονται σε περιπτώσεις όπως η προκειμένη.

Όμως, ενόψει της ιδιαιτερότητας του προβλήματος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστή, είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι ο δικαστής αυτός ερωτά το Δικαστήριο αν, σε περιπτώσεις όπως η προκειμένη, ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), τον οποίο εισπράττει κράτος μέλος λόγω εισαγωγής αυτοκινήτου οχήματος από άλλο κράτος μέλος, είναι σύμφωνος με το κοινοτικό δίκαιο, συμπεριλαμβανομένων και των οδηγιών του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών.

Επομένως, βασιζόμενη στα στοιχεία της δικογραφίας, η απάντηση του Δικαστηρίου θα πρέπει εν προκειμένω να περιλαμβάνει χωρίς αναφορά σε συγκεκριμένη περίπτωση, τα εξής πραγματικά περιστατικά:

α) πρόκειται για διέλευση από τα σύνορα του κράτους μέλους Α, ενός επιβατικού αυτοκινήτου το οποίο έχει αγοραστεί στο κράτος μέλος Β όπου έχει καταβληθεί για το αυτοκίνητο αυτό ΦΠΑ, το αυτοκίνητο δε έχει άδεια κυκλοφορίας του δευτέρου αυτού κράτους·

β) τη διέλευση από τα σύνορα πραγματοποιεί υπήκοος του κράτους μέλους Β, ο οποίος έχει και μόνιμη κατοικία στο κράτος αυτό·

γ) επειδή παρακολουθεί προσωρινά πανεπιστημιακές σπουδές στο κράτος μέλος Α, ο ενδιαφερόμενος είναι επίσης εγγεγραμμένος στα μητρώα αλλοδαπών του κράτους αυτού, αλλά επιστρέφει στο κράτος μέλος Β μετά τη λήξη των σπουδών του·

δ) πριν από την αγορά του επίμαχου αυτοκινήτου, ο ενδιαφερόμενος συνάπτει στο κράτος μέλος Β, γάμο με υπήκοο του κράτους Γ (στη συνέχεια υπήκοο του κράτους Β λόγω πολιτογραφήσεως), η οποία επίσης είναι εγγεγραμμένη στα μητρώα αλλοδαπών του κράτους μέλους Α, εργάζεται στο κράτος αυτό ως μισθωτή, το δε εισόδημά της συνεπάγεται υπαγωγή του ενδιαφερομένου στο φόρο εισοδήματος του κράτους μέλους Α σύμφωνα με το νόμο περί φόρου εισοδήματος της χώρας αυτής, ο οποίος εφαρμόζεται στην περίπτωση του ενδιαφερομένου·

ε) πάντως, τα έξοδα σπουδών και διαμονής του εν λόγω φοιτητή στο κράτος μέλος Α καταβάλλονται εν όλω ή κατά μεγάλο μέρος, τόσο πριν όσο και μετά το γάμο του, από τους γονείς του που κατοικούν στο κράτος μέλος Β.

III.2. *Απάντηση στο ερώτημα όπως διευκρινίστηκε πιο πάνω*

III.2.1. *Επιχειρήματα αρυόμενα από τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου που εφαρμόζονται στην προκειμένη περίπτωση*

Κατά τη γνώμη μου, τα προβλήματα αυτού του είδους, οφείλονται κυρίως στον υπερβολικά ευρύ ορισμό του πεδίου εφαρμογής του εναρμονισμένου φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος περιέχεται στα άρθρα 2 και 7 της έκτης οδηγίας περί του εν λόγω φόρου (οδηγία 77/388, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής ορίζει ότι

« Στο φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2) οι εισαγωγές αγαθών. »

Το άρθρο 7 διευκρινίζει σχετικά ότι « εισαγωγή αγαθού θεωρείται η είσοδος του αγαθού αυτού στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια του άρθρου 3 ».

Όσον αφορά τη χρήση των αυτοκινήτων, ο ευρύς αυτός ορισμός θα είχε φυσικά ως αποτέλεσμα να υπάγεται στον εν λόγω φόρο κάθε διαδρομή κατά την οποία πραγματοποιείται διέλευση των συνόρων κράτους μέλους, αν δεν υπήρχαν ορισμένες απαλλαγές, οι οποίες προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 14 της έκτης οδηγίας. Λαμβανομένων υπόψη των στόχων της εναρμονίσεως των φόρων κύκλου εργασιών, τους οποίους θα συνοψίσω αργότερα, οι απαλλαγές αυτές θα πρέπει, λόγω του πολύ ευρέως ορισμού της έννοιας « εισαγωγή » να ερμηνεύονται κατά τρόπο επαρκώς ευρύ, ώστε να μη δημιουργούν εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ των κρατών. Θα εξετάσω αργότερα με λεπτομέρειες αυτό το σημείο αφετηρίας για την υπό κρίση υπόθεση.

Εν πάση περιπτώσει, δικαίως οι γραπτές ή προφορικές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ή αναπτύχθηκαν κατά την παρούσα διαδικασία αφορούν κυρίως τη ζητούμενη ερμηνεία του άρθρου 14.

Το *άρθρο 14, παράγραφος 1*, υποχρεώνει τα κράτη μέλη, μεταξύ άλλων, « με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, να απαλλάξουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και η απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση:

γ) τις εισαγωγές αγαθών, τα οποία εδηλώθησαν ότι τίθενται υπό τελωνειακό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής και απολαύουν, ως εκ τούτου, απαλλαγής εκ των δασμών ή θα ετύγχαναν παρόμοιας απαλλαγής, εάν εισήγοντο από τρίτη χώρα. »

Επικουρικά εν προκειμένω, *το άρθρο 14, παράγραφος 2*, ορίζει:

« Η Επιτροπή υποβάλλει στο Συμβούλιο, το ταχύτερο δυνατόν, προτάσεις για τον καθορισμό κοινοτικών φορολογικών κανόνων, με τις οποίες θα προσδιορίζεται το πεδίο εφαρμογής των αναφερομένων στην παράγραφο 1 απαλλαγών, καθώς και οι πρακτικές λεπτομέρειες της εφαρμογής τους.

Μέχρι την έναρξη της ισχύος των κανόνων αυτών, τα κράτη μέλη δύνανται:

— να διατηρούν τις εν ισχύι εθνικές τους διατάξεις στο πλαίσιο των ανωτέρω διατάξεων,

— να τις προσαρμόζουν, προς τον σκοπό μειώσεως των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και, ειδικότερα, των προκαλουμένων από την μη φορολόγηση ή την διπλή φορολόγηση εξ απόψεως του φόρου προστιθεμένης αξίας στο εσωτερικό της Κοινότητος,

— να χρησιμοποιούν τις διοικητικές διαδικασίες, τις οποίες κρίνουν ως πλέον κατάλληλες για να επιτευχθεί η απαλλαγή. »

Όπως προκύπτει από την επισκόπηση της βελγικής νομοθεσίας επί του θέματος, που έκανα προηγουμένως, οι « εν ισχύι εθνικές διατάξεις » υπό την έννοια της πρώτης περιπτώσεως του άρθρου 14, παράγραφος 2, και, ιδίως, οι διατάξεις της προαναφερθείσας υπουργικής αποφάσεως της 17ης Φεβρουαρίου 1960 περί ατελείας ως προς τους εισαγωγικούς δασμούς έχουν εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση. Παρεμπιπτόντως, παρατηρώ σχετικά ότι, πιθανώς, αυτός ακριβώς ο τίτλος της προαναφερθείσας υπουργικής αποφάσεως να οδήγησε το παραπέμπον δικαστήριο να διατυπώσει το προδικαστικό του ερώτημα με όχι απολύτως ακριβείς όρους.

Στην προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 14, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας θεμελιώνει, κυρίως, η βελγική κυβέρνηση την άποψή της, σύμφωνα με την οποία ο ενδιαφερόμενος υπέκειτο εν προκειμένω στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

Όμως, καθώς η διάταξη αυτή ορίζει μόνο ότι τα κράτη μέλη « δύνανται να διατηρούν τις εν ισχύι εθνικές τους διατάξεις *στο πλαίσιο των ανωτέρω διατάξεων* » (η υπογράμμιση δεν υπάρχει στο πρωτότυπο κείμενο), η Επιτροπή ευλόγως κρίνει ότι, προκειμένου να δοθεί

απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, έχει σημασία και η παράγραφος 1 του άρθρου 14. Εν προκειμένω, σημασία έχει ιδίως η ερμηνεία της έννοιας « προσωρινή εισαγωγή ».

Η Επιτροπή θεωρεί ότι, προκειμένου να δοθεί η ερμηνεία της έννοιας αυτής, εξίσου σημαντικά είναι και τα άρθρα 5 και 7 της οδηγίας 83/182 του Συμβουλίου για τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της Κοινότητας στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων (ΕΕ 1983, L 105, σ. 59). Τα εν λόγω άρθρα 5 και 7 της προαναφερθείσας οδηγίας επιτρέπουν στους φοιτητές να εισάγουν προσωρινά όχημα στη χώρα όπου φοιτούν, το δε άρθρο 7 ορίζει ότι « η φοίτηση σε πανεπιστήμιο ή άλλη σχολή δεν συνεπάγεται τη μεταφορά της συνήθους κατοικίας (διαμονής) ». Κατά την Επιτροπή, τα άρθρα αυτά έχουν καθαρά δηλωτικό χαρακτήρα και μπορούν, επομένως, να εφαρμοστούν και σε περιστατικά που συνέβησαν πριν από την έναρξη της ισχύος της εν λόγω οδηγίας.

Μολονότι, κατά τη γνώμη μου, η άποψη αυτή είναι μέχρις ενός σημείου βάσιμη, δεν νομίζω ότι είναι πολύ χρήσιμο να υιοθετήσει την άποψη αυτή το Δικαστήριο προκειμένου να απαντήσει στο υποβληθέν ερώτημα. Πράγματι, το Δικαστήριο θα πρέπει, κυρίως, να επαναλάβει, στο σκεπτικό της αποφάσεως, τα ίδια τα επιχειρήματα της βελγικής κυβερνήσεως, τα οποία είναι εξίσου σημαντικά και όταν το Δικαστήριο βασίζεται αποκλειστικά στην έννοια της « προσωρινής εισαγωγής » που αναφέρεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1. Αυτό ακριβώς παρατήρησε και ο εκπρόσωπος της βελγικής κυβερνήσεως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

III.2.2. *Εκτίμηση της άποψης του Βελγίου όσον αφορά την έννοια της « προσωρινής εισαγωγής »*

Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η βελγική κυβέρνηση θεμελίωσε την άποψή της, όσον αφορά το φορολογήσιμο του εισαχθέντος οχήματος, κυρίως στις ακόλουθες περιστάσεις:

α) από απόψεως φόρου εισοδήματος, οι σύζυγοι είχαν επιλέξει ως κατοικία το Βέλγιο·

β) για τους συζύγους το Βέλγιο ήταν ο τόπος της συνήθους διαμονής της οικογένειας και, κατά το βελγικό δίκαιο, ο τόπος διαμονής της οικογένειας υπερισχύει της ενδεχομένως υπάρχουσας δεύτερης κατοικίας του σπουδάζοντος συζύγου σε άλλο κράτος μέλος·

γ) θεωρήθηκε ότι οι δύο σύζυγοι κατέστησαν με το γάμο τους οικονομικά ανεξάρτητοι από τους εκατέρωθεν γονείς· σήμερα ο ενδιαφερόμενος φοιτητής (κύριος και « εισαγωγέας » του αυτοκινήτου) συντηρείται οικονομικά κυρίως από τη σύζυγό του.

Από την άλλη πλευρά, η βελγική κυβέρνηση, τόσο κατά τη διαδικασία ενώπιον του παραπέμποντος δικαστή όσο και κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, παραδέχτηκε ότι το επίμαχο βελγικό σύστημα απαλλαγών θα είχε εξακολουθήσει να εφαρμόζεται αν ο ενδιαφερόμενος φοιτητής δεν είχε συνάψει γάμο αλλά διατηρούσε ελεύθερο δεσμό με τη σύντροφό του. Από τη δεύτερη σκέψη της Διάταξης περί παραπομπής, στη σελίδα 4, προκύπτει ότι το παραπέμπον δικαστήριο έκρινε εξίσου σημαντική τη διαπίστωση αυτή. Θεωρώ ότι τα τρία προαναφερθέντα επιχειρήματα, τα οποία προτείνονται προς στήριξη της απόψεως της βελγικής κυβερνήσεως, δεν είναι πειστικά.

Κατά τη γνώμη μου, η έννοια της κατοικίας από απόψεως φόρου εισοδήματος δεν μπορεί να θεωρηθεί καθοριστική για την έννοια της κατοικίας από απόψεως φόρου προστιθέμενης αξίας (όταν, μάλιστα, εν προκειμένω η επίμαχη έννοια δεν είναι η έννοια της κατοικίας αλλά η έννοια της « προσωρινής εισαγωγής »). Το γεγονός ότι όλα τα πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα σε μια χώρα και έχουν επίσης σ' αυτή τη χώρα τη συνήθη διαμονή τους λόγω της δραστηριότητας αυτής, θεωρούνται κατά τη νομοθεσία της χώρας αυτής περί φόρου εισοδήματος ως υποκείμενα στο φόρο, βασίζεται πιθανώς στην ιδέα ότι το εισόδημα πρέπει κατά το δυνατό να υπάγεται στη φορολογία της χώρας όπου βρίσκεται η πηγή του εν λόγω εισοδήματος. Το γεγονός, όμως, ότι, σύμφωνα με τη βασική αυτή ιδέα, είτε αυτή είναι ορθή είτε όχι, η σύζυγος φοιτητού, η οποία ασκεί επαγγελματική δραστη-

ριότητα κρίνει ότι η ίδια ή ο φοιτητής σύζυγός της υπόκειται στη φορολογία του κράτους όπου πραγματοποιείται το εισόδημα αυτό, δεν επιτρέπει ακόμα να συναχθεί ότι ο φοιτητής σύζυγος έχει στη χώρα αυτή και κατοικία όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας που οφείλεται λόγω προσωρινής εισαγωγής αυτοκινήτου, οπότε η ύπαρξη κατοικίας θα είχε ως αποτέλεσμα αιφνιδίως να μην εφαρμόζεται πλέον η απαλλαγή που χορηγείται στους αλλοδαπούς φοιτητές.

Όσον αφορά το δεύτερο επιχείρημα, καταρχάς δεν αντιλαμβάνομαι καλά γιατί ένας έγγαμος φοιτητής, του οποίου η γυναίκα ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα (όταν οι δύο σύζυγοι κατάγονται από άλλο κράτος μέλος), θα πρέπει να υποστεί διαφορετική μεταχείριση από ένα φοιτητή, η γυναίκα του οποίου είναι επίσης φοιτήτρια (όταν και ο μεν και η δε επίσης κατάγονται από άλλο κράτος μέλος). Στη συνέχεια, δεν βλέπω γιατί ο κίνδυνος αποφυγής του ΦΠΑ (υπό την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας) είναι μεγαλύτερος στην περίπτωση του εγγάμου φοιτητή από ό, τι στην περίπτωση φοιτητή που ζει εν παλλακεία.

Τέλος, όπως προκύπτει από τις διαβεβαιώσεις του δικηγόρου του φοιτητή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το τρίτο επιχείρημα της βελγικής κυβέρνησης, το οποίο είναι πιθανώς και το σημαντικότερο, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική κατάσταση, δεδομένου ότι τα έξοδα της συντήρησης (και του αυτοκινήτου) του φοιτητή φέρουν εν όλω ή εν μέρει οι γονείς του και όχι η σύζυγος που ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα. Το Δικαστήριο δεν μπορεί βεβαίως να αποφανθεί με την προδικαστική απόφαση επί της ακρίβειας των διαβεβαιώσεων αυτών. Πάντως, για να μη δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα απάντηση με ευρύτερο περιεχόμενο από όσο είναι αναγκαίο στην υπό κρίση υπόθεση, προτείνω να περιλάβει το Δικαστήριο στην απάντησή του, ως όρο, αφηρημένη υπόθεση βασιζόμενη στις διαβεβαιώσεις αυτές.

III.2.3. *Τελικές παρατηρήσεις και πρόταση*

Στις τελικές παρατηρήσεις μου στην υπόθεση αυτή ξεκινώ από τη σκέψη ότι στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται για ποινική δίκη. Μπορώ να υποθέσω ότι κατά την εκτίμηση του ζητήματος του πταίσματος και κατά την επιμέτρηση της ποινής, το αρμόδιο βελγικό δικαστήριο θα λάβει υπόψη του όλες τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, συμπεριλαμβανομένων και των αμφιβολιών που γεννούν η κοινοτική ρύθμιση που ανέπτυξα και η άποψη της Επιτροπής περί του αν υπάρχει εν προκειμένω αξιόποινη πράξη. Κατά τη γνώμη μου, αυτό ισχύει επίσης και για την περίπτωση που το Δικαστήριο θα συμφωνούσε με την άποψη της βελγικής κυβέρνησης. Αντίθετα από την Επιτροπή, η οποία επικαλέστηκε ακόμα, για την περίπτωση αυτή, την αρχή της αναλογικότητας που έχει αναπτύξει η νομολογία του Δικαστηρίου, δεν νομίζω επίσης ότι είναι απαραίτητο να εξεταστεί χωριστά το ζήτημα της δυνατότητας εφαρμογής της αρχής αυτής.

Ούτε θεωρώ ευκταίο να προτείνω στο Δικαστήριο να εφαρμόσει, επικουρικώς, όπως προτείνει η Επιτροπή, τη θεωρία που συνάγεται από τις δύο αποφάσεις Schul προκειμένου να απαντήσει στο υποβληθέν ερώτημα. Καταρχάς, η αναπληρωματική αυτή πρόταση έχει, πιθανώς, περιορισμένη μόνο σημασία στην ποινική δίκη που αφορά η υπό κρίση υπόθεση. Εξάλλου, θα δημιουργούσε ανάγκη διευκρινίσεως της πρώτης απόφασης Schul, πράγμα το οποίο, κατά τη γνώμη μου, θα μπορούσε να γίνει μόνο από την ολομέλεια του Δικαστηρίου και θα απαιτούσε επανάληψη της διαδικασίας. Για το λόγο που ανέφερα πιοπάνω δεν μπορώ να συστήσω στο Δικαστήριο να επαναλάβει τη διαδικασία.

Η οριστική άποψή μου στην υπόθεση αυτή βασίζεται πρώτον στις δύο πρώτες αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών

μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3). Η πρώτη αιτιολογική σκέψη υπενθυμίζει ότι « βασικός σκοπός της συνθήκης είναι η δημιουργία στο πλαίσιο μιας οικονομικής ενώσεως, μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς ».

Στη συνέχεια, με τη δεύτερη αιτιολογική σκέψη επιβεβαιώνεται ότι « η πραγματοποίηση αυτού του σκοπού προϋποθέτει την προηγούμενη εφαρμογή εντός των κρατών μελών νομοθεσιών σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίες δεν νοθεύουν τους όρους ανταγωνισμού και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και υπηρεσιών εντός της κοινής αγοράς ».

Αντίθετα από τις προαναφερθείσες υποθέσεις Carciati και Abbink, στην υπό κρίση υπόθεση δεν αμφισβητούνται πράξεις που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας και οι οποίες ευνοούνται τεχνητώς, σε σχέση με τους ανταγωνιστές, λόγω της ατελούς εισαγωγής. Οι φοιτητές, όπως αυτός που αφορά η υπό κρίση υπόθεση, δεν αποκομίζουν οφέλη στο θέμα του ανταγωνισμού κατά την έννοια του πρώτου σκοπού τον οποίο επιδιώκει η εναρμόνιση των νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών στα κράτη μέλη, και ο οποίος συνοψίζεται στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας. Όταν θίγεται και η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων (εν προκειμένω των φοιτητών), ο δεύτερος κύριος σκοπός που ανέφερα προηγουμένως (η ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών) μπορεί οπωσδήποτε να διαδραματίσει αποφασιστικό ρόλο σε αμφισβητούμενες περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά τον προσδιορισμό του κράτους μέλους που δικαιούται να εισπράξει ΦΠΑ.

Για τους λόγους αυτούς, πιστεύω ότι σε περιπτώσεις όπως η προκειμένη δικαιολογείται ευρεία ερμηνεία του άρθρου 14 της έκτης οδηγίας, όπως πρότεινε και η Επιτροπή με τις κύριες, τόσο γραπτές όσο και προφορικές παρατηρήσεις της. Όπως παρατήρησα προηγουμένως, πρόκειται, στην περίπτωση αυτή, αφενός, για την έννοια της « προσωρινής εισαγωγής » που περιέχεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, για το άρθρο 14, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίπτωση, της προαναφερθείσας οδηγίας. Δυνάμει της τελευταίας αυτής διατάξεως, οι εν ισχύι εθνικές διατάξεις μπορούν να διατηρηθούν (μόνο) « *στο πλαίσιο* των ανωτέρω διατάξεων ». Επομένως, δεν μπορούν να αντιβαίνουν στο άρθρο 14, παράγραφος 1, όπως έχει ερμηνευτεί από το Δικαστήριο.

Προτείνω, συνεπώς, στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο ερώτημα που του υπέβαλε ο παραπέμπων δικαστής και του οποίου τη διατύπωση τροποποίησα πιο πάνω:

« Το άρθρο 14, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της εν λόγω οδηγίας, έχει την έννοια ότι ο κανόνας αυτός δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν τις εθνικές τους διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας κατά τρόπον ώστε η εισαγωγή επιβατικού αυτοκινήτου από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος να μη θεωρείται ως προσωρινή εισαγωγή κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ), παρά το γεγονός ότι:

α) ο κύριος και εισαγωγέας του αυτοκινήτου το έχει αγοράσει στο άλλο κράτος μέλος, το αυτοκίνητο δε έχει λάβει άδεια κυκλοφορίας στο άλλο αυτό κράτος μέλος όπου έχει καταβληθεί και ο ΦΠΑ·

β) ο κύριος του αυτοκινήτου είναι μόνιμος κάτοικος του άλλου αυτού κράτους μέλους·

γ) ο κύριος του αυτοκινήτου παρακολουθεί προσωρινά πανεπιστημιακές σπουδές στο πρώτο κράτος μέλος, διαμένει προσωρινά στο κράτος μέλος αυτό μόνο για το σκοπό αυτό και επιστρέφει στη συνέχεια στο άλλο κράτος μέλος·

δ) τα έξοδα σπουδών και διαμονής του κυρίου του αυτοκινήτου στο πρώτο κράτος μέλος καταβάλλονται εν όλω ή κατά μεγάλο μέρος από τους γονείς του ή καλύπτονται από υποτροφία.

Όταν συγκεντρώνονται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται πιο πάνω, το αν ο εν λόγω φοιτητής ζει, εγγάμως ή όχι, στο πρώτο κράτος μέλος, κατά τη διάρκεια της παραμονής του στο κράτος αυτό, με υπήκοο κράτους μέλους άλλου από αυτό που αναφέρθηκε στην αρχή δεν έχει σημασία, έστω και αν η άλλη αυτή υπήκοος έχει επίσης στο κράτος αυτό εισοδήματα βάσει των οποίων ο εν λόγω φοιτητής υπάγεται ή δεν υπάγεται στο φόρο εισοδήματος.»