

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JEAN MISCHO

της 18ης Σεπτεμβρίου 1990 *

*Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. Κατά το πρώτο άρθρο του κωδικοποιημένου δανικού νόμου αριθ. 13, της 16ης Ιανουαρίου 1985, περί τελών ταξινομήσεως αυτοκινήτων οχημάτων, καταβάλλεται τέλος για τα αυτοκίνητα οχήματα κατά την πρώτη ταξινόμησή τους στη Δανία.

2. Ο συντελεστής του τέλους είναι ανάλογος της φορολογητέας αξίας του οχήματος. Για τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως το τέλος είναι ίσο με το 105 % για το τμήμα της αξίας αυτής μέχρι 19 750 δανικές κορώνες (DKR) και με 180 % για το τμήμα της αξίας που υπερβαίνει το όριο αυτό (άρθρο 4). Η φορολογητέα αξία ενός καινούργιου οχήματος ισούται με την τρέχουσα τιμή, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, στην οποία πωλείται το όχημα αυτό στους ιδιώτες στη Δανία κατά τον χρόνο της ταξινομήσεως (άρθρο 8).

3. Όταν ένα όχημα έχει ήδη ταξινομηθεί στη Δανία και μετά πωλείται, δεν εισπράττεται πλέον τέλος. Αντίθετα, όταν εισάγεται μεταχειρισμένο όχημα, επιβάλλεται τέλος. Στην περίπτωση αυτή η φορολογητέα αξία ισούται είτε με την αρχική τιμή του καινούργιου οχήματος, είτε, αν το όχημα είναι παλαιότερο των έξι μηνών, με το 90 % της τιμής αυτής (άρθρο 11).

4. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η ρύθμιση αυτή είναι αντίθετη προς το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ. Όσον αφορά τα καινούργια αυτοκίνητα, θεωρεί παράνομο το γεγονός ότι το επίπεδο του συντελεστή του τέλους είναι

τόσο υψηλό ώστε θίγει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων εντός της Κοινότητας του γενικού δανικού συστήματος φορολογίας. Για τα μεταχειρισμένα οχήματα, αμφισβητεί τη νομιμότητα του γεγονότος ότι το τέλος υπολογίζεται βάσει κατ' αποκοπήν αξίας που είναι γενικώς υψηλότερη της πραγματικής αξίας του οχήματος.

I — Η φορολογία των καινούργιων οχημάτων

5. Οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι το δανικό τέλος ταξινομήσεως αποτελεί εσωτερικό φόρο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95. Ας υπενθυμιστεί ότι, κατά το άρθρο 95,

« κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, *ανώτερου από εκείνους που επιβαρύνουν* άμεσα ή έμμεσα τα *ομοειδή εθνικά προϊόντα*. Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, *η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων* ».

6. Δεν αμφισβητείται ότι στη Δανία δεν υφίσταται όχι μόνο παραγωγή αυτοκινήτων, δηλαδή « ομοειδές εθνικό προϊόν », αλλά ούτε άλλη παραγωγή, που να είναι δυνατόν να προστατευθεί εμμέσως με το τέλος αυτό. Η Δανική Κυβέρνηση συνάγει το συμπέρασμα ότι το τέλος ταξινομήσεως

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

«αποτελεί εσωτερικό φόρο που δεν δημιουργεί διακρίσεις ούτε έχει προστατευτικά αποτελέσματα. Δεν είναι επομένως αντίθετο στο άρθρο 95 της Συνθήκης» (συμπέρασμα του υπομνήματος αντικρουσώς και ανταπαντήσας).

7. Από την πλευρά της η Επιτροπή¹, δεν αμφισβητεί ότι στην προκειμένη περίπτωση

«δεν εφαρμόζονται οι ρητές απαγορεύσεις του άρθρου αυτού (άρθρο 95) που εξασφαλίζουν τον ανόθευτο ανταγωνισμό με τα εθνικά προϊόντα».

Εξάλλου, αναγνωρίζει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου², ότι,

«σύμφωνα με το σύστημα της Συνθήκης, ο ίδιος φόρος δεν μπορεί να επιτίπτει συγχρόνως στο άρθρο 95 και στα άρθρα 9 και 12 ή στο άρθρο 30».

Η Επιτροπή εντούτοις θεωρεί ότι

«σκοπός του άρθρου 95 καθώς και του άρθρου 30 (όπως και των άρθρων 9 και 12) είναι *σε κάθε περίπτωση*³ η εξασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της Κοινότητας».

Επομένως,

1 — Οι παραπομπές που ακολουθούν προέρχονται από τη σελίδα 14 του γαλλικού κειμένου της απαντήσεως της Επιτροπής.

2 — Βλ. αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 1977, Steinike (78/76, Rec. 1977, σ. 595, 614), και της 4ης Απριλίου 1968, Fink-Frucht GmbH κατά HZA München Landsberger Straße (27/67, Rec. 1968, σ. 327, 341).

3 — Υπογράμμιση του πρώτου τύπου.

«οι θεμελιώδεις αρχές της Συνθήκης (...) πρέπει (...) να καθορίζουν την ερμηνεία του άρθρου 95, ακόμη και όταν οι ρητές απαγορεύσεις του άρθρου αυτού (...) δεν εφαρμόζονται».

8. Πράγματι το Δικαστήριο αποφάνθηκε στην απόφασή του της 5ης Μαΐου 1982, Schul I, σκέψη 33 (15/81, Συλλογή 1982, σ. 1409, 1431) και επανέλαβε στην απόφασή του της 25ης Φεβρουαρίου 1988, Rainer Drexl, σκέψη 24 (299/86, Συλλογή 1988, σ. 1213, 1235), ότι

«για την ερμηνεία του άρθρου 95 πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι σκοποί της Συνθήκης, όπως διατυπώνονται στα άρθρα 2 και 3, μεταξύ των οποίων πρωτεύουσα θέση κατέχει η δημιουργία κοινής αγοράς, στην οποία θα απαλειφθούν όλα τα εμπόδια στο εμπόριο, προκειμένου να συγχωνευθούν οι εθνικές αγορές σε μία ενιαία αγορά που να είναι κατά το δυνατόν όμοια με μία πραγματική εσωτερική αγορά».

9. Εντούτοις στη νομολογία του Δικαστηρίου δεν υπάρχει παρά μία μόνο υπόθεση που αφορά το επίπεδο του συντελεστή εσωτερικού φόρου επιβαλλόμενου μόνο στα εισαγόμενα προϊόντα, ελλείψει αντίστοιχων ή ανταγωνιστικών εθνικών προϊόντων. Πρόκειται για την υπόθεση Stier (απόφαση της 4ης Απριλίου 1968, 31/67, Slg. 1968, σ. 348, 356), στο πλαίσιο της οποίας το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι:

«— το άρθρο 95 δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβαρύνουν τα εισαγόμενα προϊόντα με εσωτερικό φόρο όταν δεν υπάρχουν ομοειδή εγχώρια προϊόντα ή άλλα εγχώρια προϊόντα δεκτικά προστασίας·

— ωστόσο δεν τους επιτρέπεται να επιβαρύνουν τα προϊόντα που, ελλείψει εγχώριας

παρεμφερούς παραγωγής, διαφεύγουν την εφαρμογή των απαγορεύσεων του άρθρου 95, με φόρους τέτοιου ύψους ώστε να διακυβεύεται, όσον αφορά τα εν λόγω προϊόντα, η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της κοινής αγοράς·

ρήσεις σχετικά, ότι τα έσοδα από το τέλος ταξινόμησης ανέρχονται κατά μέσο όρο σε 10 δισεκατομμύρια DKR ετησίως, δηλαδή ισοδυναμούν με το 4 % του συνόλου των κρατικών εσόδων. Είναι επομένως προφανές ότι το τέλος αυτό δεν έχει απαγορευτικό χαρακτήρα.

— πάντως, η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι θίγεται όταν ο φορολογικός συντελεστής βρίσκεται μέσα στο γενικό πλαίσιο του εθνικού φορολογικού συστήματος του οποίου η επίδικη εισφορά αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ».

10. Δεν είναι αναγκαίο να εξεταστεί το πρώτο από τα τρία αυτά σημεία, το οποίο αναπτύσσεται λεπτομερέστερα στην απόφαση, δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί — κατ' αρχήν — το δικαίωμα της Δανίας να φορολογήσει τα αυτοκίνητα οχήματα.

11. Από το δεύτερο σημείο της απόφασης Stier προκύπτει ότι το Δικαστήριο θεωρεί απαράδεκτους τους

« φόρους τέτοιου ύψους ώστε να διακυβεύεται, όσον αφορά τα εν λόγω προϊόντα, η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της κοινής αγοράς ».

12. Από αυτό μπορεί βέβαια να συναχθεί ότι ένας εσωτερικός φόρος τόσο υψηλός ώστε να καθιστά στην πραγματικότητα αδύνατη κάθε εισαγωγή θα ενέπιπτε αυτομάτως στο άρθρο 95. Κάτι τέτοιο όμως δεν υπάρχει κίνδυνος να συμβεί διότι οι έμμεσοι φόροι αποσκοπούν στην τροφοδότηση των προϋπολογισμών των κρατών· καμία χώρα δεν έχει επομένως συμφέρον να καθορίσει το τέλος αυτό σε απαγορευτικό ύψος. Ο εκπρόσωπος της Δανικής Κυβέρνησεως επεσήμανε εξάλλου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς ο εκπρόσωπος της Επιτροπής να προβάλει αντιρ-

13. Απομένει να εξεταστεί αν μπορεί να θεωρηθεί ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των αυτοκινήτων οχημάτων θίγεται από ένα τέλος το οποίο, όπως το δανικό τέλος, δεν καθιστά τις εισαγωγές αδύνατες, αναπτύσσει όμως κάποιο περιοριστικό αποτέλεσμα όσον αφορά τις εισαγωγές. Πράγματι το δανικό σύστημα φορολογίας καταλήγει, μετά από κάποιο όριο, στον τριπλασιασμό της τιμής ενός αυτοκινήτου σε σχέση με την τιμή χωρίς τα τέλη. Ξοδεύοντας τα ίδια χρήματα μία δανική οικογένεια μπορεί να αγοράσει ένα μόνο αυτοκίνητο ενώ μία οικογένεια που διαμένει σε ορισμένα άλλα κράτη θα μπορούσε να αγοράσει δύο, ή ακόμη και ένα τρίτο μικρότερο. Υπάρχουν επομένως ενδεχόμενες εισαγωγές οι οποίες, λόγω του ύψους του δανικού τέλους, δεν λαμβάνουν χώρα.

14. Η Επιτροπή προσκόμισε εξάλλου πίνακες που αποδεικνύουν ότι η αναλογία των αυτοκινήτων είναι μικρότερη στη Δανία από ό,τι σε άλλα κράτη μέλη με αντίστοιχο κατά κεφαλήν εισόδημα.

15. Ο απόλυτος όμως αριθμός των αυτοκινήτων στη Δανία είναι σημαντικός, και όλα αυτά τα αυτοκίνητα έχουν εισαχθεί. Υπό τις συνθήκες αυτές η διαπίστωση ότι στη Δανία θίγονται οι εισαγωγές θα ισοδυναμούσε με υποστήριξη της απόψεως ότι το άρθρο 95 αποσκοπεί όχι μόνο να καταργήσει κάθε αποτέλεσμα των εμμέσων φόρων που δημιουργεί διακρίσεις ή έχει προστατευτική ενέργεια αλλά και να εξασφαλίσει ότι οι εισαγωγές θα φθάσουν το ανώτερο δυνατό επίπεδο, λαμβανομένης υπόψη της αγοραστικής δυνάμεως που

διαθέτουν τα διάφορα κράτη μέλη. Αυτό θα σήμαινε επίσης ότι η «μεγιστοποίηση» της ροής των εμπορευμάτων έπρεπε να υπερισχύσει κάθε άλλου στόχου, και συγκεκριμένα της αναδιανομής του εισοδήματος ή της προστασίας του περιβάλλοντος.

16. Αν η άποψη αυτή ήταν ορθή, οι εσωτερικοί φόροι δεν θα έπρεπε πουθενά να υπερβαίνουν την οριακή τιμή που ο καταναλωτής είναι ακόμη πρόθυμος να καταβάλει χωρίς να αρνηθεί την αγορά του αγαθού που επιθυμεί· στην προκειμένη περίπτωση θα επρόκειτο, ανάλογα με το εισόδημα των προσώπων, για το πρώτο, το δεύτερο ή το τρίτο αυτοκίνητο.

17. Αν όμως ήταν δυνατόν να συναχθεί από το άρθρο 95 της Συνθήκης η υποχρέωση των κρατών μελών να μην πράττουν τίποτα που μπορεί να εμποδίσει τις εισαγωγές να φθάσουν στο «οικονομικό τους απόγειο», ο κανόνας αυτός θα έπρεπε να ισχύει και όταν υφίσταται εγχώρια παραγωγή του ίδιου αγαθού.

18. Όταν όμως υφίσταται εγχώρια παραγωγή, το άρθρο 95 απαγορεύει μόνο τη βαρύτερη φορολόγηση των εισαγομένων αγαθών σε σχέση με τα ομοειδή αγαθά εγχώριας παραγωγής. Εφόσον ο φόρος δεν δημιουργεί διακρίσεις, το ύψος του δεν μπορεί να αμφισβητηθεί. Ας προστεθεί ότι αν στη Δανία υφίστατο εγχώρια παραγωγή αυτοκινήτων, υποκείμενη στους δύο σημερινούς φορολογικούς συντελεστές, οι εισαγωγές θα ήταν ακόμη πιο περιορισμένες διότι οι καταναλωτές θα είχαν τη δυνατότητα να εφοδιάζονται από τους εθνικούς παραγωγούς.

19. Αυτό, κατά την άποψή μου, αποδεικνύει ότι οι συντάκτες της Συνθήκης δεν συνέλαβαν το άρθρο 95 ως όργανο προορισμένο να εξασφαλίσει ότι οι συναλλαγές των εμπορευμάτων θα είναι όσο το δυνατόν περισσότερο αναπτυγμένες.

20. Ας μου επιτραπεί να υπενθυμίσω ότι το Δικαστήριο, στην απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1981, *Chemical Farmaceutici κατά Daf* (140/79, Συλλογή 1981, σ. 1, 15), δέχτηκε ρητά έναν φορολογικό συντελεστή που εμπόδιζε πρακτικά κάθε εισαγωγή συνθετικής αλκοόλης προερχόμενης από άλλα κράτη μέλη στην Ιταλία, στηριζόμενο στο γεγονός ότι με τον συντελεστή αυτό το κράτος μέλος επεδίωκε έναν στόχο οικονομικής πολιτικής που συμβιβαζόταν με τις απαιτήσεις της Συνθήκης και διότι ο συντελεστής αυτός είχε ισοδύναμο οικονομικό αποτέλεσμα στο εθνικό έδαφος, διότι περιόριζε επίσης τη δημιουργία μιας αποδοτικής παραγωγής του ίδιου προϊόντος από την ιταλική βιομηχανία.

21. Εξάλλου, στην απόφαση της 5ης Απριλίου 1990, *Επιτροπή κατά Ελλάδος* (132/88, Συλλογή 1990, σ. I-1567), το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί ενός συστήματος φορολόγησης αυτοκινήτων πολύ αυστηρού⁴, που προέβλεπε συγκεκριμένα μία πολύ σημαντική αύξηση του φόρου λίγο πάνω από το επίπεδο κυλινδρισμού στο οποίο σταματά να υπάρχει εγχώρια παραγωγή. Το Δικαστήριο δεν δέχθηκε ότι το σύστημα αυτό αποτελεί παράβαση του άρθρου 95 διότι δεν αποδείχθηκε ότι ευνοούσε την πώληση αυτοκινήτων εγχωρίας κατασκευής, έστω και αν πρακτικά εμπόδιζε την εισαγωγή αυτοκινήτων μεγάλου κυλινδρισμού κατασκευασμένων στα άλλα κράτη μέλη.

22. Επιπλέον και κυρίως το Δικαστήριο, στην ίδια απόφαση, αποφάνθηκε ότι

« το άρθρο 95 της Συνθήκης δεν επιτρέπει έλεγχο για το αν είναι υπερβολικά υψηλή η φορολογία την οποία επιβάλλουν, ενδεχομένως, τα κράτη μέλη σε ορισμένα προϊόντα

4 — Αυτοκίνητο 1 000 κυβικών εκατοστών: 88 %· αυτοκίνητο 1 600 κυβικών εκατοστών: 166,4 %· αυτοκίνητο 1 800 κυβικών εκατοστών: 187,2 %· αυτοκίνητο 1 900 κυβικών εκατοστών: 288,8 %· αυτοκίνητο 2 632 κυβικών εκατοστών: 400 %.

βάσει εκτιμήσεων που αφορούν την κοινωνική πολιτική» (σκέψη 17).

23. Νομίζω ότι η συλλογιστική αυτή μπορεί να εφαρμοστεί και στην προκειμένη περίπτωση, διότι το δανικό τέλος παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με τον ελληνικό φόρο. Ενώ ο ελληνικός φόρος αυξάνεται σημαντικά από έναν συγκεκριμένο κυλινδρισμό του αυτοκινήτου και πάνω, το δανικό τέλος ανέρχεται από 105 σε 180 % για το τμήμα της τιμής που υπερβαίνει τις 19 750 DKR. Μπορεί επομένως να θεωρηθεί ότι εξυπηρετεί σκοπό αναδιανομής του εισοδήματος, δηλαδή στόχο κοινωνικής πολιτικής, ιδίως αν θεωρηθεί ότι στη Δανία η κοινωνική ασφάλιση χρηματοδοτείται εξ ολοκλήρου από τον φόρο.

24. Για όλους αυτούς τους λόγους, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι το δανικό τέλος ταξινομήσεως των καινούργιων αυτοκινήτων δεν είναι ασυμβίβαστο προς το άρθρο 95 της Συνθήκης.

25. Υπό τις συνθήκες αυτές θεωρώ ότι δεν χρειάζεται να αποδοθεί μεγάλη σημασία στο τρίτο σημείο της αποφάσεως Stier, στο οποίο το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι

« πάντως η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι θίγεται όταν ο φορολογικός συντελεστής βρίσκεται μέσα στο γενικό πλαίσιο του εθνικού φορολογικού συστήματος του οποίου η επίδικη εισφορά αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ».

Το απόσπασμα αυτό σημαίνει, κατά την άποψή μου, ότι σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες ο φόρος δεν είναι σημαντικά υψηλότερος από τους φόρους που επιβαρύνουν άλλα προϊόντα του ίδιου τύπου (παραδείγματος

χάριν προϊόντα διατροφής, προϊόντα μη υποκείμενα σε άμεση φθορά), δεν μπορεί να τεθεί πρόβλημα όσον αφορά τη συμφωνία του με το άρθρο 95. Μόνον όταν ο φόρος είναι πολύ υψηλότερος από κάθε άλλο εσωτερικό φόρο του ίδιου κράτους μέλους πρέπει να υποβληθεί σε λεπτομερή εξέταση, σαν αυτή στην οποία υπέβαλαν το τέλος ταξινομήσεως.

26. Μετά την απόφαση Stier το Δικαστήριο είχε εξάλλου πολλές φορές την ευκαιρία να αποφανθεί σχετικά με συστήματα διαφοροποιημένης φορολογίας και κατά πάγια νομολογία του

« το κοινοτικό δίκαιο στο παρόν στάδιο εξελιχώς του δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών να θεσπίζουν σύστημα διαφοροποιημένης φορολογίας για ορισμένα προϊόντα σύμφωνα με ορισμένα αντικειμενικά κριτήρια. Τέτοιου είδους διαφοροποιήσεις συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο αν επιδιώκουν στόχους οικονομικής πολιτικής που και αυτοί συμβιβάζονται με τις απαιτήσεις της Συνθήκης και του παράγωγου δικαίου και αν ο τρόπος της εφαρμογής τους είναι τέτοιος ώστε να αποφεύγεται κάθε μορφή διακρίσεως άμεσης ή έμμεσης, σε σχέση με εισαγωγές που πραγματοποιούνται από άλλα κράτη μέλη ή προστασίας της ανταγωνιστικής εθνικής παραγωγής (απόφαση της 27ης Μαΐου 1981, Essevi και Salengo, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 142/80 και 143/80, Συλλογή 1981, σ. 1413). Εξάλλου δεν είναι δυνατόν να αμφισβητηθεί ότι, στο πλαίσιο των αναγνωρισμένων συστημάτων ΦΠΑ, τα κράτη μέλη διαθέτουν την ευχέρεια να φορολογούν βαρύτερα ιδίως ορισμένα καταναλωτικά αγαθά που θεωρούνται ως προϊόντα πολυτελείας »⁵.

27. Εξάλλου το Δικαστήριο δέχτηκε ρητά ότι τα αυτοκίνητα οχήματα μπορούν να αποτελέ-

⁵ — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 1983, Επιτροπή κατά Ιταλίας (319/81, Συλλογή 1983, σ. 601, συγκεκριμένα σ. 620).

σουν αντικείμενο διαφορετικού συστήματος φορολογίας, που προστίθεται στον ΦΠΑ. Πράγματι στην απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων 93/88 Wisselink, και 94/88, Abemij (Συλλογή 1989, σ. 2671), το Δικαστήριο δεν καταδίκασε τον «έκτακτο φόρο καταναλώσεως επί των αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως» που εισπράττεται ακόμα στις Κάτω Χώρες, επιπλέον του ΦΠΑ. Ακόμη και αν ο φόρος αυτός είναι σημαντικά χαμηλότερος από το δανικό τέλος, η δομή του είναι ανάλογη με τη δομή του τέλους αυτού [18 % μέχρι την αξία 10 000 φιορινίων (HFL) και 27,3 % για το επιπλέον].

28. Τέλος και κυρίως, στην απόφαση της 5ης Απριλίου 1990, Επιτροπή κατά Ελλάδος, που προαναφέρθηκε, το Δικαστήριο δεν αμφισβήτησε το φορολογικό σύστημα που εφαρμόζει η Ελλάδα κατά την αγορά και εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων. Το σύστημα αυτό, που καθιερώθηκε με ειδικό νόμο περί του φορολογικού καθεστώτος των ιδιωτικών αυτοκινήτων, είναι τελείως διαφορετικό από τα υπόλοιπα ελληνικά συστήματα εμμέσου φορολογίας. Επιβαρύνει τα ιδιωτικά αυτοκίνητα με φόρους πολύ υψηλότερους από αυτούς που επιβαρύνουν τα υπόλοιπα μη υποκείμενα σε άμεση φθορά προϊόντα καταναλώσεως. Οι περισσότεροι από τους συντελεστές του συστήματος αυτού είναι, εξάλλου, υψηλότεροι από τους συντελεστές του δανικού τέλους ταξινόμησης.

29. Στην ίδια απόφαση το Δικαστήριο υπενθύμισε μια αρχή την οποία είχε δεχτεί για πρώτη φορά σχετικά με έναν ετήσιο φόρο (απόφαση της 9ης Μαΐου 1985, Humblot, 112/84, Συλλογή 1985, σ. 1367), δηλαδή ότι,

«κατά το παρόν στάδιο εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι ελεύθερα να υπάγουν προϊόντα όπως τα αυτοκίνητα σε σύστημα φορολογήσεως κατά το οποίο το ποσό του φόρου αυξάνει προοδευτικά βάσει ενός αντικειμενικού κριτηρίου, όπως ο κυλινδρισμός, υπό την προϋπό-

θεση, πάντως, ότι αυτό το σύστημα φορολογήσεως δεν εισάγει δυσμενείς διακρίσεις ούτε έχει προστατευτικό αποτέλεσμα» (σκέψη 17 της αποφάσεως της 5ης Απριλίου 1990).

Νομίζω ότι με τον τρόπο αυτό το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η φορολογική κλίμακα των αυτοκινήτων είναι «ελεύθερη προς τα επάνω», στο μέτρο που πληρούνται οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις. Μολονότι όμως το δανικό τέλος ταξινόμησης δεν αυξάνεται αναλόγως του κυλινδρισμού αλλά αναλόγως της αξίας του προϊόντος και μολονότι έχει οριστεί σε δύο μόνο επίπεδα, είναι αναμφίβολο ότι στηρίζεται σε αντικειμενικό κριτήριο. Εξάλλου, όπως ανέφερα στην αρχή, δεν εισάγει δυσμενείς διακρίσεις ούτε έχει προστατευτικό αποτέλεσμα.

30. Προτείνω επομένως να απορριφθεί η προσφυγή όσον αφορά τη φορολογία των καινούργιων αυτοκινήτων.

II — Η φορολογία των μεταχειρισμένων οχημάτων

31. Αντίθετα, όσον αφορά τη φορολογία των μεταχειρισμένων οχημάτων, συμμερίζομαι πλήρως την άποψη της Επιτροπής σύμφωνα με την οποία το Βασίλειο της Δανίας παραβιάζει το άρθρο 95 της Συνθήκης «λόγω του ότι το τέλος ταξινόμησης των μεταχειρισμένων οχημάτων εισαγωγής υπολογίζεται γενικώς επί κατ' αποκοπήν αξίας ανώτερης από την πραγματική αξία του οχήματος, με συνέπεια να φορολογούνται τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα βαρύτερα απ' ό,τι τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα οχήματα που πωλούνται στη Δανία αφού προηγουμένως ταξινομηθούν στη χώρα αυτή».

32. Βέβαια είναι προφανώς ορθός ο ισχυρισμός της Δανικής Κυβερνήσεως ότι, λόγω του

ύψους του τέλους που επιβάλλεται στα καινούργια αυτοκίνητα, η αξία των αυτοκινήτων αυτών αποσβέννυται με πολύ πιο αργό ρυθμό στη δανική αγορά απ' ό,τι στις χώρες που φορολογούν χαμηλότερα τα αυτοκίνητα. Είναι αναμφισβήτητο ότι στις χώρες στις οποίες τα αυτοκίνητα υποβάλλονται μόνο σε ΦΠΑ ύψους 12 ή 14 % το υπολειπόμενο τμήμα του φόρου αυτού στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου είναι, έπειτα από δύο ή τρία χρόνια, αμελητέο στην πράξη, ενώ αυτό δεν συμβαίνει στη Δανία.

33. Είναι όμως επίσης αλήθεια ότι τα αυτοκίνητα που αγοράζονται καινούργια στη Δανία χάνουν, και αυτά, προοδευτικά την αξία τους και ότι ο κατ' αποκοπήν καθορισμός της φορολογητέας αξίας των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων στο 100 % ή στο 90 % (αν το όχημα είναι ήδη έξι μηνών) της αρχικής τιμής του καινούργιου οχήματος καταλήγει προφανώς σε υπερβολική φορολόγηση των οχημάτων αυτών διότι έχει ως αποτέλεσμα να επιβάλλεται στα οχήματα αυτά φορολογική επιβάρυνση γενικώς ανώτερη από την υπολειπόμενη αξία του φόρου που καταβλήθηκε αρχικά κατά την ταξινόμηση του καινούργιου οχήματος, δηλαδή από το τμήμα του φόρου που είναι ακόμη ενσωματωμένο στην αξία του οχήματος στην εθνική αγορά μεταχειρισμένων αυτοκινήτων.

34. Από τη νομολογία όμως του Δικαστηρίου προκύπτει ότι,

«για την εφαρμογή του άρθρου 95 της Συνθήκης λαμβάνεται υπόψη όχι μόνο ο συντελεστής του εσωτερικού φόρου που επιβάλλεται άμεσα ή έμμεσα στα εθνικά και στα εισαγόμενα προϊόντα αλλά και η *βάση επιβολής* καθώς και οι λεπτομέρειες της εισπράξεώς του»⁶

6 — Βλέπε απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977, Iannelli κατά Meroni, σκέψη 21 (74/76, Rec. 1977, σ. 557, συγκεκριμένα σ. 578).

και ότι

«υπάρχει παράβαση του άρθρου 95, παράγραφος 1, όταν ο φόρος που επιβάλλεται στο εισαγόμενο προϊόν και η επιβάρυνση του ομοειδούς εγχώριου προϊόντος υπολογίζονται κατά διαφορετικό τρόπο και με διαφορετικές μεθόδους με αποτέλεσμα το εισαγόμενο προϊόν — *έστω και σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις* — να υφίσταται μεγαλύτερη επιβάρυνση»⁷.

35. Εξάλλου, για να εκτιμηθεί αν η συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση συμβιβάζεται με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 95, πρέπει να εξακριβωθεί

«αν η επιβάρυνση αυτή μπορεί ή όχι ως εκ της φύσεώς της, να επηρεάσει τη σχετική αγορά, προκαλώντας μείωση της ενδεχόμενης κατανάλωσης των εισαγομένων προϊόντων υπέρ των ανταγωνιστικών τους εγχωρίων προϊόντων»⁸.

Για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής δεν απαιτείται εντούτοις να αποδειχθεί στατιστικά η ύπαρξη προστατευτικού αποτελέσματος, αλλά

«αρκεί να αποδειχθεί ότι ορισμένος φορολογικός μηχανισμός, ενόψει των δικών του χαρακτηριστικών, είναι *ικανός* να επιφέρει το προστατευτικό αποτέλεσμα που αναφέρεται στη Συνθήκη»⁹.

36. Όσον αφορά το επιχείρημα σύμφωνα με το οποίο η απόφαση της 21ης Μαΐου 1985, Schul II (47/84, Συλλογή 1985, σ. 1491), δεν

7 — Βλέπε απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 1977, Schöttle κατά Finanzamt Freudenstadt, σκέψη 20 (20/76, Rec. 1977, σ. 247, συγκεκριμένα σ. 260).

8 — Βλέπε απόφαση της 9ης Ιουλίου 1987, Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 15 (356/85, Συλλογή 1987, σ. 3299, συγκεκριμένα σ. 3325).

9 — Βλέπε απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 10 (170/78, Rec. 1980, σ. 417, συγκεκριμένα σ. 433).

μπορεί να εφαρμοστεί στην προκειμένη περίπτωση, το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να θέσει σε αμφιβολία την ύπαρξη παραβάσεως. Η Επιτροπή δεν στηρίχθηκε στην απόφαση αυτή για να αποδείξει την παράβαση. Αναφέρθηκε απλώς στην μέθοδο υπολογισμού που δέχθηκε στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο για τον υπολογισμό του ποσού ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εξαγωγής και εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο στην αξία του προϊόντος κατά την εισαγωγή του σε άλλο κράτος μέλος, για να καταστήσει φανερή την υπερβολική φορολογία που υφίστανται τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα στη Δανία: πράγματι, όπως είδαμε, τα αυτοκίνητα αυτά φορολογούνται επί φορολογικής βάσεως που καθορίζεται κατ' αποκοπήν και είναι γενικώς ανώτερη από την πραγματική τους αξία. Αντίθετα, αν εφαρμοζόταν η αρχή της αποφάσεως Schul II, θα λαμβανόταν ως αφητηρία το υπολειπόμενο τμήμα του τέλους ταξινομήσεως που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένο σε ένα δανικό μεταχειρισμένο αυτοκίνητο. Αυτό θα ισοδυναμούσε με το ύψος του καταβληθέντος κατά την ταξινόμηση του καινούργιου αυτοκινήτου τέλους, μειωμένου ανάλογα με το ποσοστό πραγματικής μείωσης της αξίας του αυτοκινήτου.

37. Διάφορες μέθοδοι είναι δυνατές για την εφαρμογή της αρχής αυτής. Είναι για παράδειγμα δυνατό να προβλεφθεί σταδιακή μείωση της κατ' αποκοπήν αξίας των οχημάτων αυτών ή να αγνοηθεί πλήρως η αξία του οχήματος και να εισπράττεται τέλος ταξινόμησης υπολογιζόμενο σε απόλυτους αριθμούς, βάσει της υπολειπομένης αξίας του τέλους που θεωρείται ότι περιλαμβάνεται ακόμη στην τιμή αυτοκινήτου του ίδιου τύπου και της ίδιας παλαιότητας που πωλείται στη δανική αγορά μεταχειρισμένων αυτοκινήτων.

38. Πράγματι νομίζω ότι ορθώς η Επιτροπή θεωρεί ότι υφίσταται πράγματι τέτοια αγορά και ότι τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα και τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που αγοράζονται στη Δανία αποτελούν ομοειδή ή ανταγωνιστικά προϊόντα. Είναι αλήθεια ότι τα

μεταχειρισμένα οχήματα που μπορούν να αγορασθούν στην ίδια τη Δανία κατασκευάστηκαν στο εξωτερικό και επομένως, όταν ήταν καινούργια, ήταν εισαγόμενα προϊόντα. Εφόσον όμως εισαχθούν και εκτελωνιστούν, γίνονται εθνικά προϊόντα και στο εξής ανήκουν, τουλάχιστον δυνάμει, στην εθνική αγορά μεταχειρισμένων αυτοκινήτων.

39. Δεν είναι, νομίζω, πειστικό το αντεπιχείρημα της Δανικής Κυβερνήσεως, σύμφωνα με το οποίο πραγματικές σχέσεις ανταγωνισμού υφίστανται μεταξύ των καινούργιων αυτοκινήτων, που είναι πάντοτε εισαγόμενα, και των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων. Η κυβέρνηση ισχυρίζεται

« ότι για να μπορέσει να διατηρήσει την υψηλή απόδοση του τέλους ταξινομήσεως των αυτοκινήτων είναι πολύ σημαντικό να μη θίγονται οι φόροι που επιβαρύνουν τα καινούργια αυτοκίνητα λόγω της εισαγωγής μεταχειρισμένων αυτοκινήτων. Για τον λόγο αυτό η Δανική Κυβέρνηση πρέπει να μπορεί να διατηρήσει ένα σύστημα εισπράξεως των τελών ταξινόμησης επί των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που να μην αποτελεί από οικονομικής πλευράς παρότρυνση — στο επίπεδο του εισπραττομένου τέλους — για εισαγωγή των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και όχι αγορά τους στη Δανία. Στην αντίθετη περίπτωση η εισαγωγή καινούργιων αυτοκινήτων θα αντικατασταθεί σε μεγάλο βαθμό από την εισαγωγή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων » (σημείο 6 του υπομνήματος ανταπαντήσεως).

40. Είναι αλήθεια ότι υπό το πρίσμα αυτό υφίσταται σχέση ανταγωνισμού μεταξύ των καινούργιων αυτοκινήτων και των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων. Συγχρόνως όμως η Δανική Κυβέρνηση γνωρίζει ότι το φορολογικό της σύστημα αποσκοπεί στο να παροτρύνει τους ενδεχόμενους αγοραστές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων να αγοράσουν αυτοκίνητο που έχει ήδη κυκλοφορήσει για

ορισμένο χρόνο στη Δανία και να μην εισαγάγουν μεταχειρισμένο αυτοκίνητο αγορασμένο στο εξωτερικό. Το φορολογικό σύστημα ανα-

πτύσσει επομένως προστατευτικό αποτέλεσμα υπέρ της δανικής αγοράς μεταχειρισμένων οχημάτων.

Πρόταση

41. Βάσει των προηγούμενων παρατηρήσεων προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

- « 1) Το Βασίλειο της Δανίας, λαμβάνοντας ως βάση υπολογισμού του τέλους ταξινομήσεως των οχημάτων που εισάγονται μεταχειρισμένα μία κατ' αποκοπήν αξία που είναι κατά κανόνα υψηλότερη από την πραγματική αξία του οχήματος, με αποτέλεσμα τα οχήματα αυτά να υφίστανται φορολογική επιβάρυνση κατά κανόνα υψηλότερη από την υπολειπόμενη αξία του τέλους που παραμένει ενσωματωμένη στην αξία ενός οχήματος του ίδιου τύπου και της ίδιας παλαιότητας, το οποίο πωλείται στη Δανία, στην οποία είχε ταξινομηθεί όταν ήταν καινούργιο, παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 95 της Συνθήκης.
- 2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.
- 3) Κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά του έξοδα. »