

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
ANTONIO TIZZANO  
της 3ης Ιουλίου 2003<sup>1</sup>

1. Με διάταξη της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ'εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, τρία ερωτήματα με τα οποία το δικαστήριο αυτό ερωτά κατ'ουσίαν αν τα άρθρα 12 ΕΚ, 23 ΕΚ, 25 ΕΚ, 39 ΕΚ και 90 ΕΚ ή οι κοινοτικές οδηγίες περί φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) απαγορεύουν ένα εθνικό σύστημα που επιβάλλει φόρο σε εισαγόμενο από άλλο κράτος μέλος αυτοκίνητο κατά την ταξινόμησή του, πλήττοντάς το αναλόγως της καταναλώσεώς του σε καύσιμα, οσάκις το σύστημα αυτό εφαρμόζεται στο αυτοκίνητο ιδιώτη ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από ένα κράτος μέλος προς άλλο για εργασιακούς λόγους.

I — Νομικό πλαίσιο

A — Η κοινοτική νομοθεσία

1) Οι κανόνες της Συνθήκης ΕΚ

2. Το άρθρο 12 ΕΚ προβλέπει, ως γνωστόν, γενική απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης. Η αρχή αυτή τυγχάνει περι-

τέρω εφαρμογής με το άρθρο 39 ΕΚ, κατά το οποίο η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.

3. Όπως είναι επίσης γνωστό, τα άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, τα οποία διέπουν τη λειτουργία της τελωνειακής ενώσεως, απαγορεύουν, στο μεταξύ κρατών μελών εμπόριο, τους εισαγωγικούς δασμούς και κάθε φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος.

4. Στην απαγόρευση αυτή προστίθεται το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, κατά το οποίο κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

## 2. Το παράγωγο δίκαιο

### α) Το σύστημα του ΦΠΑ

5. Δυνάμει του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ<sup>2</sup>, στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

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

2. Οι εισαγωγές αγαθών».

6. Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκειμένων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους

κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρησης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

β) Το σύστημα των φορολογικών ατελειών

7. Η οδηγία 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες<sup>3</sup>, σκοπεί στην εξάλειψη ορισμένων φορολογικών εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων εντός της Κοινότητας. Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής ορίζει το πεδίο εφαρμογής της ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη παρέχουν, υπό τις προϋποθέσεις και στις περιπτώσεις που αναφέρονται κατωτέρω, απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τους άλλους

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ 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: ομοίωμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως ισχύει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — ΕΕ L 105, σ. 64.

φόρους καταναλώσεως οι οποίοι συνήθως επιβάλλονται κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, προσωπικών ειδών προοιουμένου άλλου κράτους μέλους.

2. Η παρούσα οδηγία δεν αφορά τους ειδικούς ή/και τους περιοδικά καταβαλλόμενους φόρους και τέλη που αφορούν τη χρήση των εν λόγω ειδών στο εσωτερικό της χώρας, όπως π.χ. τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, τέλη κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, τέλη τηλεοράσεως.»

## B — Η εθνική νομοθεσία

8. Ο Normverbrauchsabgabegesetz [νόμος περί του Normverbrauchsabgabe (φόρου επί της μέσης καταναλώσεως σε καύσιμα), στο εξής: NoVAG]<sup>4</sup> θεσπίζει τον Normverbrauchsabgabe, ένα φόρο επί της συνήθους καταναλώσεως των αυτοκινήτων σε καύσιμα (στο εξής: NoVA). Ο NoVA επιβάλλεται κατά την αγοραπωλησία αυτοκινήτων μη εισέτι ταξινομηθέντων στην εθνική επικράτεια (άρθρο 1, παράγραφος 1, του NoVAG), κατά την εκμίσθωση αυτοκινήτων για εμπορικούς σκοπούς (άρθρο 1, παράγραφος 2, του NoVAG) ή, εν πάση περιπτώσει, κατά την πρώτη ταξινόμηση ενός αυτοκινήτου στην εθνική επικράτεια (άρθρο 1, παράγραφος 3, του NoVAG).

9. Υπόχρεος προς καταβολή του φόρου είναι ο πωλητής ή ο εκμισθωτής, σε περίπτωση πώλησεως ή εκμισθώσεως για εμπορικούς σκοπούς (άρθρο 4, παράγραφος 1, του NoVAG)· σε περίπτωση πρώτης ταξινομήσεως, υπόχρεος προς καταβολή του φόρου είναι, αντιθέτως, το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου ταξινομείται το όχημα (άρθρο 4, παράγραφος 2, του NoVAG).

10. Η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται στο άρθρο 5 του NoVAG και συνίσταται στην αξία του οχήματος υπολογιζόμενη δυνάμει του άρθρου 4 του Umsatzsteuergesetz 1972 (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), σε περίπτωση αγοραπωλησίας.

11. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, η βάση επιβολής του φόρου προκύπτει από την τρέχουσα αξία του αυτοκινήτου, χωρίς να συνυπολογίζεται ο ΦΠΑ. Η αξία αυτή υπολογίζεται κατ' αρχήν, προκειμένου περί ενδοκοινοτικής εισαγωγής, με αναφορά στους εθνικούς δείκτες Eurotax<sup>5</sup>: πρόκειται επομένως, κατ' ουσίαν, για τη μέση αξία μεταξύ των τιμών αγοράς και πώλησεως (μη περιλαμβανομένων του ΦΠΑ και του NoVA) που αντιστοιχεί κατά κανόνα στην τιμή που θα μπορούσε να επιτευχθεί κατά την πώληση του εισαγομένου αυτοκινήτου σε έναν ιδιώτη στην εθνική επικράτεια.

4 — BGBl. 1991/695.

5 — Εγκύκλιος του αυστριακού Υπουργείου Οικονομικών της 1ης Σεπτεμβρίου 1995.

12. Η τρέχουσα αξία του οχήματος, από πλευράς της επιβολής του NoVA, μπορεί να απέχει από αυτόν τον μέσο δείκτη Eurotax, λαμβανομένων υπόψη των όρων εγγυήσεως και εξυπηρετήσεως μετά την πώληση, των επισκευών που ενδεχομένως χρειάζονται, του εξοπλισμού ή της φθοράς του οχήματος.

13. Η τιμή αγοράς στο εξωτερικό μπορεί να θεωρείται αυτεπαγγέλτως ως τρέχουσα αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο NoVA, αν δεν απέχει περισσότερο από 20 % από τον μέσο δείκτη Eurotax. Σε αντίθετη περίπτωση, ο υπόχρεος προς καταβολή του φόρου οφείλει να δικαιολογεί, κατά περίπτωση, κάθε απόκλιση η οποία υπερβαίνει το 20 % του εν λόγω μέσου δείκτη.

14. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, του NoVAG, ο φορολογικός συντελεστής για τα αυτοκίνητα ποικίλλει αναλόγως της καταναλώσεως σε καύσιμα και ισούται προς την κατανάλωση σε λίτρα καυσίμων, μειωμένη κατά 3 λίτρα (σε περίπτωση αυτοκινήτου με πετρελαιοκινητήρα, κατά 2 λίτρα) και πολλαπλασιαζόμενη επί το 2. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 3, του NoVAG, ο συντελεστής δεν μπορεί πάντως να υπερβαίνει το 16 % της βάσεως επιβολής του φόρου.

15. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 6, του NoVAG, σε περίπτωση που το γενεσιουργό της φορολογικής οφειλής γεγονός δεν υπόκειται σε ΦΠΑ στην Αυστρία –και επομένως το ποσό του ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του NoVA– ο φόρος προσαυξάνε-

ται κατά ποσό ίσο προς το 20 % του βασικού φόρου.

16. Συνεπώς, κατ' ουσίαν, ο NoVA αποτελείται από ένα βασικό φόρο (στο εξής: βασικός NoVA) και από μια ενδεχόμενη προσαύξηση (στο εξής: πρόσθετος NoVA), η οποία οφείλεται οσάκις το γενεσιουργό της φορολογικής οφειλής γεγονός δεν είναι η αγοραπωλησία του αυτοκινήτου, αλλά ένα άλλο γεγονός, μη υποκείμενο στον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων η πρώτη ταξινόμηση του οχήματος στη χώρα.

## Π — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

17. Οι σύζυγοι Weigel, Γερμανοί υπήκοοι οι οποίοι κατοικούσαν αρχικώς στη Γερμανία, μετέφεραν κατά τη διάρκεια του 1996 την κατοικία τους στην Αυστρία, στην περιοχή του Vorarlberg. Η μεταφορά αυτή έγινε κατόπιν του διορισμού του H. Weigel ως διευθυντή της Vorarlberger Landesbibliothek (βιβλιοθήκης του ομόσπονδου κράτους του Vorarlberg).

18. Κατά τη μεταφορά αυτή, έκαστος από τους προσφεύγοντες εισήγαγε ένα επιβατηγό αυτοκίνητο, ζητώντας την ταξινόμησή του στην Αυστρία. Κατά συνέπεια, με απόφαση του Finanzamt Feldkirch της 2ας Οκτωβρίου 1996, επιβλήθηκε στους συζύγους Weigel NoVA για καθένα από τα αυτοκίνητα, δεδομένου ότι, τόσο ως προς το ένα όσο και ως προς το άλλο, επρόκειτο για την πρώτη ταξινόμηση στην εθνική επικράτεια (άρθρο 1, παράγραφος 3, του NoVAG).

19. Ο επιβληθείς στον H. Weigel φόρος αφορούσε ένα αυτοκίνητο «Mitsubishi Space Wagon GLXi», έτους κατασκευής 1995. Η βάση επιβολής του φόρου καθορίστηκε σε 187 000 αυστριακά σελίνια (ATS), σύμφωνα με τις αντικειμενικές εκτιμήσεις του δείκτη Eurotax. Κατόπιν εφαρμογής ενός συντελεστή 14 %, ο NoVA καθορίστηκε σε 26 180 ATS. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 6, του NoVAG, επιβλήθηκε επίσης πρόσθετος NoVA ανερχόμενος στο 20 % του βασικού φόρου, ήτοι σε 5 236 ATS. Συνελίως, το συνολικό ποσό του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνονται ο βασικός NoVA και ο πρόσθετος NoVA καθορίστηκε σε 31 416 ATS.

20. Ο επιβληθείς στην I. Weigel φόρος αφορούσε ένα αυτοκίνητο «Nissan Sunny Y10 L2», έτους κατασκευής 1993. Η βάση επιβολής του φόρου καθορίστηκε σε 71 000 ATS, και πάλι σύμφωνα με τις εκτιμήσεις Eurotax. Κατόπιν εφαρμογής ενός συντελεστή 9 %, υπολογίστηκε NoVA ύψους 6 390 ATS, ο οποίος προσauξήθηκε με πρόσθετο NoVA ύψους 1 278 ATS, ήτοι συνολικός φόρος ύψους 7 668 ATS.

21. Οι σύζυγοι Weigel άσκησαν προσφυγή ενώπιον του Verfassungsgerichtshof (αυστριακού συνταγματικού δικαστηρίου), το οποίο αρνήθηκε να εξετάσει τις προσφυγές και, κατόπιν αιτήματος των προσφευγόντων, διαβίβασε τη δικογραφία στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, το Verwaltungsgerichtshof, ενώπιον του οποίου οι προσφεύγοντες προέβησαν το ασυμβίβαστο του περιγραφέντος φορολογικού καθεστώτος προς το κοινοτικό δίκαιο.

22. Θεωρώντας ότι η επίλυση της διαφοράς προϋποθέτει την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το αυστριακό δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 39 ΕΚ (ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων) ή το άρθρο 12 ΕΚ (διακρίσεις λόγω υπαγενείας) να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή φόρου επί της μέσης καταναλώσεως σε καύσιμα (“Normverbrauchsabgabe”) (βασικού φόρου και προσauξήσεως) σε όχημα το οποίο εισάγεται στην επικράτεια της Δημοκρατίας της Αυστρίας από ένα άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας στο πλαίσιο μεταφοράς της κατοικίας λόγω αλλαγής του τόπου εργασίας;

2) Απαγορεύει το άρθρο 90 ΕΚ [...] ή τα άρθρα 23 [...] και 25 ΕΚ [...] την επιβολή του προαναφερθέντος στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα φόρου επί της μέσης καταναλώσεως σε καύσιμα (βασικού φόρου ή προσauξήσεως);

3) Συνάδει με την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ 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, όπως ισχύει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμ-

πλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), η επιβολή της προσαυξήσεως που καθορίζεται ως μέρος του προαναφερθέντος στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα φόρου επί της μέσης καταναλώσεως σε καύσιμα;»

23. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν οι σύζυγοι Weigel, η Αυστριακή, η Φινλανδική και η Δανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

### III — Νομική εκτίμηση

#### A — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

24. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ή η γενική απαγόρευση των διακρίσεων κατά το άρθρο 12 ΕΚ απαγορεύουν την επιβολή του NoVA σε έναν ιδιώτη ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του στο εσωτερικό της κοινής αγοράς για εργασιακούς λόγους, παίρνοντας μαζί του, κατά τη μεταφορά αυτή, το αυτοκίνητό του. Πάντως, κατόπιν των επιχειρημάτων που ανταλλάχθηκαν στο πλαίσιο της διαδικασίας, ενδείκνυται, όπως θα εκθέσω, να μην περιοριστεί η ανάλυση του αυστρια-

κού μέτρου στις διατάξεις της Συνθήκης που ανέφερε ρητώς το αιτούν δικαστήριο, αλλά να ληφθούν υπόψη και ορισμένες διατάξεις του παραγώγου δικαίου που περιέχονται στην οδηγία 83/183, οι οποίες επιδιώκουν κατ' ουσίαν τον ίδιο σκοπό.

25. Θα ήθελα να παρατηρήσω, κατ' αρχάς, ότι η απάντηση στο υπό κρίση ερώτημα απαιτεί, λογικώς, διαφορετική προσέγγιση όσον αφορά τον βασικό NoVA και όσον αφορά τον πρόσθετο NoVA (βλ. ανωτέρω σημεία 15 και 16). Με τον πρόσθετο NoVA θα ασχοληθώ, ειδικώς από φορολογικής απόψεως, κατά την ανάλυση του δευτέρου ερωτήματος και, επομένως, προς το παρόν μπορώ να περιοριστώ στην εξέταση του βασικού NoVA. Κατωτέρω θα εξετάσω, κατά σειρά, το συμβιβαστό του βασικού NoVA προς το άρθρο 39 ΕΚ και προς την οδηγία 83/183.

1. Ο NoVA και η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων

26. Κατά την άποψη των συζύγων Weigel, το επίμαχο καθεστώς δεν συμβιβάζεται προς το άρθρο 39 ΕΚ, δεδομένου ότι συνεπάγεται πρόδηλη διάκριση εις βάρος των εργαζομένων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, μόνον οι εργαζόμενοι αυτοί υποχρεούνται να καταβάλουν τον NoVA κατά την αλλαγή κατοικίας τους, ενώ ένας εργαζόμενος ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του στο εσωτερικό της χώρας δεν υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αυτόν.

27. Οι κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις συμφωνούν ότι πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα και προβάλλουν προς υποστήριξη του συμπεράσματος αυτού ορισμένα επιχειρήματα τα οποία, επίσης, συμπίπτουν σε μεγάλο βαθμό.

28. Ισχυρίζονται κατ' αρχάς ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μη εισάγοντες διάκριση εθνικοί κανόνες οι οποίοι θέτουν μόνον εμμέσως προϋποθέσεις για την πρόσβαση στην αγορά δεν συνιστούν εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων<sup>6</sup>. Ακριβώς, ο επίμαχος φόρος δεν παράγει κανένα άμεσο αποτέλεσμα ως προς τη δυνατότητα των προερχομένων από άλλα κράτη μέλη εργαζομένων να έχουν πρόσβαση σε εργασία στην Αυστρία.

29. Συνεπώς, ο NoVA πρέπει να θεωρηθεί ως μια από τις πολυάριθμες διατάξεις της εθνικής έννομης τάξεως τις οποίες πρέπει να λάβει υπόψη του ένας διακινούμενος εργαζόμενος ο οποίος εγκαθίσταται εντός άλλου κράτους μέλους και των οποίων τις αρνητικές συνέπειες υφίσταται καμιά φορά λόγω της ελλείψεως κοινοτικής εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών.

30. Εν πάση περιπτώσει, όπως παρατηρεί ειδικά η Αυστριακή Κυβέρνηση, η εισπραξη του NoVA δεν αποτελεί μέτρο που εισάγει δυσμενή διάκριση, δεδομένου ότι η εφαρμογή του σε καταστάσεις όπως η προκειμένη σκοπεί, στην πραγματικότητα, στη διασφάλιση της ίσης φορολογικής

μεταχειρίσεως μεταξύ των ημεδαπών εργαζομένων, οι οποίοι καταβάλλουν τον NoVA κατά την αγορά του αυτοκινήτου τους, και των διακινουμένων εργαζομένων.

31. Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται κατ' ουσίαν περί μέτρου εφαρμοζομένου αδιακρίτως, το προβαλλόμενο εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, ακόμη και αν υπήρχε, θα δικαιολογούνταν από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, όπως είναι η προστασία του περιβάλλοντος, η οδική ασφάλεια και η καταπολέμηση της φαλκιδεύσεως της φορολογητέας ύλης. Συνεπώς, το επίμαχο μέτρο δεν μπορεί να θεωρηθεί αντίθετο προς το άρθρο 39 ΕΚ.

32. Η Επιτροπή ασχολείται μόνον παρεμπιπτόντως με το συμβιβαστό του NoVA προς το άρθρο 39 ΕΚ, δεδομένου ότι, κατά τη γνώμη της, ο φόρος αυτός πρέπει κατ' αρχάς να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα της οδηγίας 83/183.

33. Συγκεκριμένα, κατά την άποψη της Επιτροπής, δεδομένου ότι ο NoVA δεν συμβιβάζεται προς την οδηγία αυτή, καθόσον υπερβαίνει τις διοικητικές δαπάνες για τις διατυπώσεις ταξινόμησης του αυτοκινήτου, είναι περιττό να τεθεί επίσης το ερώτημα αν ο NoVA συμβιβάζεται προς το άρθρο 39 ΕΚ, εκτός αν, προφανώς, το ερώτημα αυτό τεθεί όσον αφορά το μέρος το οποίο δεν υπερβαίνει το κόστος της παρεχομένης υπηρεσίας και το οποίο επομένως δεν είναι ασυμβίβαστο προς την εν λόγω οδηγία.

<sup>6</sup> — Απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, C-190/98, Graf (Συλλογή 2000, σ. I-493, σκέψη 23).

34. Κατά την Επιτροπή, πάντως, ο NoVA δεν αντιβαίνει, κατά το μέτρο αυτό, στο άρθρο 39 ΕΚ. Συγκεκριμένα, και η Επιτροπή θεωρεί ότι οι ενδεχόμενες δυσχέρειες που απορρέουν από τη φορολογία αυτή δεν είναι αποτέλεσμα διακρίσεως μεταξύ ημεδαπών εργαζομένων και εργαζομένων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη, αλλά η αναπόφευκτη συνέπεια της ελλείψεως μέτρων εναρμονίσεως των κανόνων περί της ταξινομήσεως των αυτοκινήτων και, συνεπώς, των διαφορών μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών<sup>7</sup>.

35. Τέλος, δεδομένου ότι ο εν λόγω αυστριακός φόρος δεν συνεπάγεται δυσμενή διάκριση, η Επιτροπή θεωρεί ότι ο φόρος αυτός, πάντοτε κατά το μέτρο που δεν αντιβαίνει στην οδηγία 83/183, δεν μπορεί ωσαύτως να θεωρηθεί αντίθετος προς το άρθρο 12 ΕΚ.

36. Προκειμένου να εξετάσω τις υποστηρικθείσες από τους παρεμβαίνοντες απόψεις, θα ήθελα να παρατηρήσω κατ' αρχάς ότι, κατά παγία νομολογία, «τα άρθρα 7 και 48 [νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 12 ΕΚ και 39 ΕΚ], απαγορεύοντας σε κάθε κράτος να εφαρμόζει, εντός του πεδίου εφαρμογής της Συνθήκης, διαφορετικά το δίκαιό του λόγω ιθαγενείας, δεν αφορούν τις διαφορές μεταχειρίσεως που ενδέχεται να προκύ-

ψουν μεταξύ κρατών μελών από διαφορές που υφίστανται μεταξύ των νομοθεσιών των διαφόρων κρατών μελών, αρκεί οι νομοθεσίες αυτές να επηρεάζουν όλα τα πρόσωπα που υπάγονται στην εφαρμογή τους σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια και ασχέτως της ιθαγενείας τους»<sup>8</sup>.

37. Όπως τα κράτη μέλη που παρενέβησαν στην παρούσα διαδικασία, θεωρώ και εγώ ότι είναι ακριβώς αυτό το οποίο συμβαίνει εν προκειμένω, λόγω της εισπράξεως στην Αυστρία, αλλά όχι σε άλλα κράτη μέλη και ιδίως όχι στη Γερμανία, φόρου επί της καταναλώσεως καυσίμων των αυτοκινήτων. Αυτή η διαφορά προκαλεί σίγουρα, έστω και εμμέσως, μια χειροτέρευση των όρων κυκλοφορίας των προσώπων, η οποία όμως είναι –ακριβώς– αναπόφευκτη συνέπεια της εφαρμογής στον διακινούμενο εργαζόμενο της νομοθεσίας της χώρας προορισμού.

38. Αυτό που πρέπει πάντως να υπογραμμισθεί όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση είναι ότι η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής πραγματοποιείται δυνάμει ενός κριτηρίου, όπως είναι η πρώτη ταξινόμηση ενός αυτοκινήτου στη χώρα, πράγμα το οποίο μπορεί βεβαίως να θεωρηθεί –σύμφωνα με την έκφραση του Δικαστηρίου– ως αντικειμενικό και μη εισάγον δυσμενή διάκριση.

7 — Η Επιτροπή παραθέτει συναφώς τις αποφάσεις της 1ης Φεβρουαρίου 1996, C-177/94, Perfili (Συλλογή 1996, σ. I-161, σκέψη 17), και της 14ης Ιουλίου 1994, C-379/92, Peralta (Συλλογή 1994, σ. I-3453, σκέψη 52), καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F.G. Jacobs στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-451/99, Cura Anlagen (Συλλογή 2002, σ. I-3193, σημεία 37 έως 47).

8 — Βλ., όσον αφορά το άρθρο 48 της Συνθήκης (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39 ΕΚ), αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 1978, 1/78, Kenny (Συλλογή τόμος 1978 σ. 461, σκέψη 18), και της 19ης Μαρτίου 2002, C-393/99 και C-394/99, Hervein κ.λπ. (Συλλογή 2002, σ. I-2829, σκέψεις 50 και 51). Όσον αφορά άλλες πτυχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, βλ. τις αποφάσεις που παραθέτει η Επιτροπή στην υποσημείωση 7.



39. Επομένως, από την προπαρατεθείσα νομολογία προκύπτει ευθέως ότι ένας φόρος όπως ο βασικός NoVA δεν αντιβαίνει στο άρθρο 39 ΕΚ.

## 2) Ο NoVA και η οδηγία 83/183

40. Θα ήθελα τώρα να εξετάσω το ζήτημα αν, όπως ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης και η Επιτροπή, ο επίδικος φόρος αντιβαίνει στην οδηγία 83/183 και ιδίως στο άρθρο 1, παράγραφος 1, αυτής, κατά το οποίο τα κράτη μέλη παρέχουν απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τους άλλους φόρους καταναλώσεως οι οποίοι συνήθως επιβάλλονται κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, προσωπικών ειδών προοριζόμενων άλλου κράτους μέλους.

41. Το ζήτημα αυτό στην πραγματικότητα δεν αποτελεί αντικείμενο ειδικής αιτήσεως εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, αλλά αποτέλεσε ωστόσο τον πυρήνα μιας σημαντικής ανταλλαγής επιχειρημάτων κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, την οποία συνεπώς δεν μπορεί να αγνοήσει το Δικαστήριο. Πράγματι, ως γνωστόν, «αποστολή του Δικαστηρίου είναι να ερμηνεύει όλες τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου που έχουν ανάγκη τα εθνικά δικαστήρια προκειμένου να αποφανθούν επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί, ακόμη και όταν οι διατάξεις αυτές δεν αναφέρονται ρητώς στα ερωτήματα που του υποβάλλουν τα εθνικά δικαστήρια»<sup>9</sup>.

42. Συνεπώς, κατά τη γνώμη των συζύγων Weigel, το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 έχει εφαρμογή και στον NoVA, δεδομένου ότι αυτός στην πραγματικότητα αποτελεί φόρο επί του κύκλου εργασιών.

43. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγει και η Επιτροπή, τουλάχιστον καθόσον ο βασικός NoVA υπερβαίνει τις διοικητικές δαπάνες ταξινομήσεως του αυτοκινήτου. Πράγματι, η διάταξη αυτή της εν λόγω οδηγίας απαγορεύει όχι μόνον τα τέλη που εμποδίζουν άμεσα την εισαγωγή των αγαθών, αλλά και αυτά που πλήττουν τις πράξεις οι οποίες συνδέονται στενά προς αυτή καθαυτή την εισαγωγή, αυτή δε ακριβώς είναι η περίπτωση της ταξινόμησης ενός αυτοκινήτου.

44. Ομοίως, κατά την άποψη της Επιτροπής, δεν μπορεί να γίνει επίκληση κατ' αντιδιαστολή του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 83/183, το οποίο αποκλείει την απαλλαγή από τα «τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση αδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων». Συγκεκριμένα, η προβλεπόμενη από την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου απαλλαγή αποτελεί εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και, επομένως, η εξαίρεση του εν λόγω άρθρου 1, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Ειδικότερα, η έννοια των «τελών που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας» πρέπει να ερμηνεύεται έτσι ώστε να αφορά αποκλειστικώς τα τέλη που προορίζονται για την κάλυψη των δαπανών ταξινόμησης.

<sup>9</sup> — Βλ. αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 1993, C-280/91, Viessmann (Συλλογή 1993, σ. I-971, σκέψη 17), και της 11ης Δεκεμβρίου 1997, C-42/96, Immobiliare SIF (Συλλογή 1997, σ. I-7089, σκέψη 28).

45. Εξάλλου, το γαλλικό και το αγγλικό κείμενο της οδηγίας 83/183 συνηγορούν προς την ερμηνεία αυτή. Συγκεκριμένα, το πρώτο κείμενο αναφέρεται σε «droits» («τέλη») και όχι σε «taxes» («φόρους»)· το δεύτερο κείμενο χρησιμοποιεί τον όρο «fees», ο οποίος δηλώνει τις εισφορές που καταβάλλονται ως αντιπαροχή μιας υπηρεσίας.

46. Θα ήθελα να επισημάνω αμέσως ότι αυτή η κατά γράμμα ερμηνεία δεν με πείθει, ενώ συμφωνώ περισσότερο με το αντίθετο συμπέρασμα, στο οποίο κατέληξαν τα κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις στην υπό κρίση υπόθεση.

47. Συγκεκριμένα, όπως η Αυστριακή, η Δανική και η Φινλανδική Κυβέρνηση, φρονώ ότι επιβαρύνσεις όπως ο βασικός NoVA, οι οποίες εισπράττονται κατά την ταξινόμηση ενός αυτοκινήτου, δεν αποτελούν «φόρο κύκλου εργασιών, [...] ειδικούς φόρους καταναλώσεως και [...] άλλους φόρους καταναλώσεως οι οποίοι συνήθως επιβάλλονται κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, προσωπικών ειδών προελεύσεως άλλου κράτους μέλους» και ότι, κατά συνέπεια, οι επιβαρύνσεις αυτές πρέπει να θεωρηθούν ότι εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής τη οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183.

48. Συγκεκριμένα, θα ήθελα να παρατηρήσω, όπως και η Αυστριακή Κυβέρνηση, ότι ο NoVA προφανώς ουδόλως εμπίπτει στους φόρους «οι οποίοι συνήθως επιβάλλονται κατά την οριστική εισαγωγή» ενός προσωπικού είδους, υπό την έννοια του

άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, διότι ο αυστριακός φόρος επιβάλλεται αντιθέτως ως συνέπεια της ταξινόμησης. Για να γίνει κατανοητή η διαφορετική φύση του NoVA σε σύγκριση προς τους φόρους που λαμβάνει υπόψη της η οδηγία, αρκεί να εξετασθεί η υποθετική περίπτωση της εισαγωγής ενός αυτοκινήτου που αποτελεί συλλεκτικό είδος ή, εν πάση περιπτώσει, ενός αυτοκινήτου μη προοριζόμενου να κυκλοφορεί στο δημόσιο οδικό δίκτυο. Στην περίπτωση αυτή, πράγματι, ουδόλως θα οφείλεται φόρος.

49. Εξάλλου, συμφωνώ με την Φινλανδική Κυβέρνηση η οποία θεωρεί ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 83/183 αποκλείει από την φορολογική απαλλαγή που αφορά την οριστική εισαγωγή των προσωπικών ειδών όλους τους «φόρους και τέλη που αφορούν τη χρήση των εν λόγω ειδών στο εσωτερικό της χώρας». Πράγματι, νομίζω επίσης ότι ο NoVA αφορά ειδικώς τη χρήση ενός αυτοκινήτου στο εσωτερικό της χώρας, αλλά όχι, αντιθέτως, την απλή εισαγωγή του (αρκεί να σκεφθεί κανείς ακριβώς την απαλλαγή, στην οποία μόλις αναφέρθηκα, του αυτοκινήτου το οποίο αποτελεί συλλεκτικό είδος ή το οποίο, για οποιονδήποτε λόγο, δεν προορίζεται για κυκλοφορία).

50. Συνεπώς, κατά τη γνώμη μου, οι επιβαρύνσεις αυτές θα έπρεπε μάλλον να χαρακτηρισθούν ως «ειδικοί ή/και περιοδικά καταβαλλόμενοι φόροι και τέλη που αφορούν τη χρήση των εν λόγω ειδών στο εσωτερικό της χώρας, όπως π.χ. τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, τέλη κυκλοφορίας των αυτοκινήτων», που αποκλείονται ρητώς από την απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας.

51. Θα ήθελα να παρατηρήσω στη συνέχεια, όπως η Αυστριακή και η Φινλανδική Κυβέρνηση, ότι μια ερμηνεία κατά την οποία δεν υπάρχει υποχρέωση των κρατών μελών να χορηγήσουν απαλλαγή από τον NoVA, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες, είναι απολύτως συνεπής προς την πρόταση οδηγίας σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των επιβατικών αυτοκινήτων οχημάτων που μεταφέρονται οριστικά σε άλλο κράτος μέλος σε συνδυασμό με τη μεταφορά της κατοικίας<sup>10</sup>.

52. Συγκεκριμένα, κατά την πρόταση αυτή, η έκδοση οδηγίας απαγορεύοντας στα κράτη μέλη να επιβάλλουν «ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τέλη ταξινόμησης ή/και άλλους φόρους κατανάλωσης, [...] στα επιβατικά αυτοκίνητα οχήματα που είναι ταξινομημένα σε άλλα κράτη μέλη και έχουν εισκομισθεί στο έδαφός τους μόνιμα σε συνδυασμό με τη μεταφορά της συνήθους κατοικίας ενός ιδιώτη» (άρθρο 1) κατέστη αναγκαία ακριβώς λόγω της ανεπαρκείας του συστήματος της οδηγίας 83/183 (τέταρτη, πέμπτη και έβδομη αιτιολογική σκέψη).

53. Πέραν τούτου, φρονώ ότι το Βασίλειο της Δανίας ορθώς υποστηρίζει ότι ο ισχυρισμός της Επιτροπής ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 83/183, εξαιρώντας τα «τέλη που εισπράττονται

κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας», αναφέρεται μόνο στους φόρους που προορίζονται για την κάλυψη των διοικητικών δαπανών, προσδίδει στη διάταξη αυτή εντελώς πλεοναστικό περιεχόμενο. Πράγματι, είναι γνωστό ότι η αναζήτηση των δαπανών από την πραγματοποίηση μιας διοικητικής διατυπώσεως η οποία δεν αντιβαίνει καθεαυτή στο κοινοτικό δίκαιο, όπως εν προκειμένω η ταξινόμηση ενός αυτοκινήτου που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στην εθνική επικράτεια, αποτελεί μέτρο που συμβιβάζεται προς τη Συνθήκη.

54. Τέλος, νομίζω ότι η άποψη της Επιτροπής δύσκολα συμβιβάζεται προς όσα το ίδιο το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να παρατηρήσει — λαμβάνοντας θέση, σημειωτέον, ακριβώς επί του αυστριακού NoVA — με την προπαρατεθείσα πρόσφατη απόφασή του Cura Anlagen. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση εκείνη, τὸ Δικαστήριο επανέλαβε ότι, ελλείψει εναρμονίσεως σε κοινοτικό επίπεδο της φορολογίας των αυτοκινήτων οχημάτων, τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα να ασκούν τη φορολογική τους αρμοδιότητα στον τομέα αυτό, τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο<sup>11</sup>.

55. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι η επιβολή εισφοράς όπως ο βασικός NoVA σε διακινούμενο εργαζόμενο προερχόμενο από άλλο κράτος μέλος, ο οποίος εγκαθίσταται στην Αυστρία και εισάγει στη χώρα αυτή το αυτοκίνητό του, δεν είναι ασυμβίβαστη προς το σύστημα των φορολογι-

10 — Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των επιβατικών αυτοκινήτων οχημάτων που μεταφέρονται οριστικά σε άλλο κράτος μέλος σε συνδυασμό με τη μεταφορά της κατοικίας ή χρησιμοποιούνται προσωρινά σε κράτος μέλος εκτός εκείνου στο οποίο είναι ταξινομημένα, COM (1998) 30 τελικό (EE C 108, σ. 75), όπως τροποποιήθηκε με την COM (1999) 165 τελικό (EE C 145, σ. 6).

11 — Προπαρατεθείσα απόφαση Cura Anlagen, σκέψη 40.

κών ατελειών που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες, το οποίο προβλέπει η οδηγία 83/183 και, ιδίως, το άρθρο 1 αυτής.

επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος, υπό την έννοια των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ. Δεύτερον, ερωτά, κατ' ουσίαν, αν και κατά πόσον η επίμαχη αυστριακή νομοθεσία επιβάλλει εσωτερικό φόρο συνεπαγόμενο δυσμενή διάκριση και, επομένως, αντίθετο προς το άρθρο 90 ΕΚ.

56. Συνεπώς, προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι ένα εθνικό μέτρο συνιστάμενο στην επιβολή φόρου όπως ο βασικός NoVA –ο οποίος οφείλεται κατόπιν της πρώτης ταξινομήσεως στην εθνική επικράτεια ενός αυτοκινήτου και υπολογίζεται βάσει της αξίας του αυτοκινήτου αυτού και της καταναλώσεώς του σε καύσιμα– σε διακινούμενο εργαζόμενο προερχόμενο από άλλο κράτος μέλος, ο οποίος εγκαθίσταται στην Αυστρία και εισάγει στη χώρα αυτή το αυτοκίνητό του, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 39 ΕΚ. Η επιβολή ενός τέτοιου φόρου επίσης δεν αντιβαίνει στο σύστημα των φορολογικών ατελειών που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες, το οποίο προβλέπει η οδηγία 83/183 και, ιδίως, το άρθρο 1 αυτής.

1) Ο NoVA και τα άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ

α) Επιχειρηματολογία των διαδίκων

58. Οι σύζυγοι Weigel προτείνουν, κατά τρόπο όχι πάντοτε σαφή, να δοθεί στο ερώτημα αυτό καταφατική απάντηση, δεδομένου ότι θεωρούν ότι το αυστριακό μέτρο αντιβαίνει στην απαγόρευση των φορολογικών επιβαρύνσεων που ισοδυναμούν προς δασμούς.

**B — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος**

57. Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στην πραγματικότητα δύο αυτοτελή ερωτήματα στο Δικαστήριο, τα οποία πρέπει να εξετασθούν διαδοχικά. Πρώτον, ερωτά αν η επίδικη επιβάρυνση αποτελεί δασμό ή φορολογική

59. Συγκεκριμένα, κατά την άποψή τους, άπαξ ο NoVA πλήττει ένα αυτοκίνητο κατά την πρώτη του ταξινόμηση στην εθνική επικράτεια, επηρεάζει άμεσα την εισαγωγή ενός εμπορεύματος, ισοδυναμεί συνεπώς προς δασμό και έτσι αντιβαίνει στα άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ.

60. Εν πάση περιπτώσει, ο NoVA δεν πρέπει να έχει εφαρμογή στην παρούσα περίπτωση, δεδομένου ότι, δυνάμει του

άρθρου 2 του κανονισμού 918/83<sup>12</sup>, το οποίο αφορά τις τελωνειακές ατέλειες που παρέχονται κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός Κοινότητας, «παρέχεται τελωνειακή ατέλεια για προσωπικά είδη που εισάγονται από φυσικά πρόσωπα τα οποία μεταφέρουν τη συνήθη κατοικία τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας». Συγκεκριμένα, κατά τους συζύγους Weigel, το σύστημα αυτό ατελειών πρέπει να εφαρμόζεται και στην περίπτωση της μεταφοράς της κατοικίας εντός της Κοινότητας, άλλως οι ενδοκοινοτικές μετακινήσεις θα ετύγχαναν, χωρίς δικαιολογία, χειρότερης μεταχείρισης από αυτές που συνεπάγονται εκτελωνισμό στο έδαφος της Κοινότητας.

61. Αντιθέτως, η Αυστριακή και η Φινλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, φρονούν ότι ο NoVA και ο πρόσθετος NoVA δε αποτελούν δασμούς ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος, αλλά αποτελούν μέρος ενός γενικού συστήματος εσωτερικών φόρων. Πράγματι, έχουν εφαρμογή σε όλα τα αυτοκίνητα, είτε αγοράστηκαν ενός του κράτους μέλους είτε εκτός αυτού, πλήττοντάς τα βάσει αντικειμενικών και μη εισαγόντων διάκριση κριτηρίων (εν προκειμένω, της ταξινόμησης στην Αυστρία). Συνεπώς, τόσο το ένα όσο και το άλλο φορολογικό μέτρο δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ και πρέπει, αντιθέτως, να εκτιμηθούν βάσει του άρθρου 90 ΕΚ.

62. Πρέπει να επισημάνω εξ αρχής ότι κατ' εμέ, ο κανονισμός 918/83, τον οποίο επικαλέσθηκαν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης μάλλον δεν αποτελεί ορθή παράμετρο εκτιμήσεως εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, ο κανονισμός αυτός έχει εφαρμογή στο πλαίσιο των εισαγωγών αγαθών που προέρχονται από χώρα εκτός της Κοινότητας και, συνεπώς, ουδόλως προορίζεται να έχει εφαρμογή στο διαφορετικό πλαίσιο της μεταφοράς αγαθών εντός της Κοινότητας.

63. Το ζήτημα το οποίο αντιθέτως πρέπει να εξετασθεί είναι, όπως προεξέθεσα, το αν μια επιβάρυνση όπως ο βασικός NoVA και ο πρόσθετος NoVA πρέπει να χαρακτηριστεί ως δασμός ή ως φορολογική επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος, υπό την έννοια των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, και επομένως αντιβαίνει για τον λόγο αυτό σε μια από τις θεμελιώδεις αρχές της κοινοτικής ολοκληρώσεως, την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων εντός της κοινής αγοράς.

64. Συναφώς, θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι, κατά παγία νομολογία, η απαγόρευση των δασμών και των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος εκτείνεται σε κάθε «χρηματική επιβάρυνση μονομερώς επιβαλλόμενη, ανεξαρτήτως της ονομασίας και της τεχνικής της, η οποία πλήττει τα εμπορεύματα λόγω του ότι αυτά διέρχονται τα σύνορα»<sup>13</sup>.

12 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 918/83 του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών (ΕΕ L 105, σ. 1).

13 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 23ης Απριλίου 2002, C-234/99, Nygård (Συλλογή 2002, σ. I-3657, σκέψη 19).

65. Συνεπώς, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα, είναι αναγκαίο να διαπιστωθεί αν ο NoVA αποτελεί χρηματική επιβάρυνση η οποία πλήττει τα εμπορεύματα λόγω του ότι αυτά διέρχονται τα σύνορα.

66. Από την εν προκειμένω πραγματοποιηθείσα ερμηνεία του αυστριακού φορολογικού καθεστώτος προκύπτει προδήλως ότι ο NoVA, όπως και οι ανάλογοι φόροι που υφίστανται εντός άλλων κρατών μελών<sup>14</sup>, δεν οφείλεται κατά τη διάσχιση των συνόρων, αλλά κατά την αγοραπωλησία ενός αυτοκινήτου προοριζομένου για την οδική κυκλοφορία, μη εισέτι ταξινομηθέντος στην εθνική επικράτεια, κατά την εκμίσθωσή του για εμπορικούς σκοπούς ή κατά την πρώτη του ταξινόμηση. Συνεπώς, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως δασμός, ούτε ως φορολογική επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος, που απαγορεύεται από τα άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, αλλά μάλλον ως μέτρο εντασσόμενο σε ένα γενικό σύστημα εσωτερικών φόρων.

67. Συνεπώς, φρονώ ότι μπορώ να καταλήξω συναφώς ότι φόροι όπως ο βασικός NoVA και ο πρόσθετος NoVA δεν αποτελούν δασμούς ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος, υπό την έννοια των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ.

2) Το αυστριακό καθεστώς και το άρθρο 90 ΕΚ

68. Όσον αφορά το ζήτημα αυτό, οι σύζυγοι Weigel υπενθυμίζουν κατ' αρχάς ότι, κατά την κοινοτική νομολογία, «ένα εθνικό φορολογικό καθεστώς το οποίο τείνει να εξαλείψει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα το οποίο διαθέτουν τα εισαγόμενα προϊόντα έναντι των της εγχώριας αγοράς είναι προδήλως αντίθετο προς το άρθρο 95 [της Συνθήκης], το οποίο επιδιώκει να εξασφαλίσει την απόλυτη ουδετερότητα των εσωτερικών φόρων έναντι του ανταγωνισμού μεταξύ εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων»<sup>15</sup>.

69. Κατά τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης, η επίδικη επιβάρυνση έχει ακριβώς έναν τέτοιο αποτέλεσμα, δεδομένου ότι, πλήττοντας αποκλειστικώς τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη και καθιστώντας επομένως υψηλότερη την τιμή τους, ο NoVA εξαλείφει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα του οποίου θα ετύγχαναν, διαφορετικά, τα αυτοκίνητα αυτά στην αυστριακή αγορά. Κατά συνέπεια, ένας φόρος όπως ο NoVA αντιβαίνει προδήλως προς το άρθρο 90 ΕΚ.

70. Αντιθέτως, κατά την Αυστριακή και τη Φινλανδική Κυβέρνηση, ο NoVA και ο πρόσθετος NoVA αποτελούν μέρος ενός γενικού συστήματος εσωτερικών φόρων διαρθρωμένο έτσι ώστε να διασφαλίζει ότι

14 — Βλ., επί παραδείγματι, σε σχέση με το δανικό τέλος ταξινομήσεως αυτοκινήτων, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Ιουνίου 2003, C-383/01, De Danske Bilimportører (Συλλογή 2003, σ. I-6065, σημείο 36).

15 — Βλ. αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψη 9), και της 9ης Μαρτίου 1995, C-345/93, Nunes Tadeu (Συλλογή 1995, σ. I-479, σκέψη 18).

κάθε ταξινομούμενο στην Αυστρία αυτοκίνητο υποβάλλεται στην ίδια επιβάρυνση. Συνεπώς, αυτό το φορολογικό καθεστώς δεν εισάγει διάκριση, τόσο όσον αφορά τον βασικό NoVA όσο και όσον αφορά τον πρόσθετο NoVA.

71. Πράγματι, ο πρώτος έχει εφαρμογή σε κάθε αυτοκίνητο που ταξινομείται για πρώτη φορά στην Αυστρία, ανεξαρτήτως της καταγωγής του και του τόπου αγοράς του, και συνεπώς είναι βέβαιο ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εισάγων δυσμενή διάκριση.

72. Όσον αφορά, στη συνέχεια, τον πρόσθετο φόρο NoVA, μολονότι είναι αληθές ότι ο φόρος αυτός δεν πλήττει όλα τα αυτοκίνητα, δεδομένου ότι οφείλεται μόνο σε περίπτωση μη επιβολής του βασικού NoVA κατά τον χρόνο της αγοραπωλησίας, έχει πάντως διορθωτική λειτουργία, διότι σκοπεί στη θεραπεία του ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, η βάση επιβολής του NoVA είναι χαμηλότερη, διότι δεν περιλαμβάνει την αξία του ΦΠΑ.

73. Η Επιτροπή, αφού υπενθύμισε γενικότερα ότι ένας φόρος είναι ασυμβίβαστος προς το άρθρο 90 ΕΚ αν πλήττει βαρύτερα τα εισαγόμενα προϊόντα σε σχέση με τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα, εξετάζει χωριστά, υπό το πρίσμα του κριτηρίου αυτού, τον βασικό NoVA και τον πρόσθετο NoVA. Εκτιμά ότι ο βασικός NoVA

συμβιβάζεται κατ' αρχήν με το άρθρο 90 ΕΚ· ο πρόσθετος φόρος αντιθέτως απαγορεύεται από τη διάταξη αυτή διότι συνεπάγεται ως εκ της φύσεώς του δυσμενή διάκριση.

74. Συμμερίζομαι πλήρως την εκτίμηση αυτή για λόγους τους οποίους θα εξηγήσω τώρα.

α) Ο βασικός NoVA

75. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, ο εν λόγω βασικός φόρος συνεπάγεται δυσμενή διάκριση, είναι αναγκαίο να συγκριθεί η επιβάρυνση που επιβάλλεται στα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, με αυτήν που πλήττει τα πανομοιότυπα αυτοκίνητα που βρίσκονται ήδη στην αυστριακή αγορά.

76. Συναφώς, παρατηρώ —όπως και η Επιτροπή— ότι ο NoVA είναι φόρος ο οποίος επιβάλλεται εφάπαξ και ο οποίος πρέπει να καταβληθεί το αργότερο κατά την πρώτη ταξινόμηση. Επομένως, μολονότι είναι αληθές ότι ο αγοραστής μεταχειρισμένου αυτοκινήτου ήδη ταξινομηθέντος στην Αυστρία δεν καταβάλλει άμεσα τον NoVA, γεγονός παραμένει ότι το τίμημα που καταβάλλεται για το αυτοκίνητο αυτό περιλαμβάνει ήδη ένα κατάλοιπο του NoVA, το οποίο μειώνεται αναλόγως της αποσβέσεως της αξίας του αυτοκινήτου λόγω της χρήσεως.

77. Συνεπώς, δεν συντρέχει διάκριση μεταξύ εγχωρίων και εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων σε περίπτωση που ο NoVA ο οποίος επιβάλλεται στα τελευταία αυτά αυτοκίνητα δεν υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του NoVA το οποίο παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός ομοειδούς αυτοκινήτου που μπορεί να βρεθεί στην αυστριακή αγορά.

78. Προς τήρηση της προϋποθέσεως αυτής, είναι αναγκαίο η αξία του εισαγομένου αυτοκινήτου την οποία έλαβε υπόψη της η διοικητική αρχή ως βάση επιβολής του φόρου να αντικατοπτρίζει πιστά την αξία ενός ομοειδούς μεταχειρισμένου αυτοκινήτου στην αυστριακή αγορά.

79. Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης αντιτείνουν ότι η αντικειμενική αξία την οποία χρησιμοποίησε η αυστριακή οικονομική υπηρεσία για τον καθορισμό της αξίας των αυτοκινήτων τους –εν προκειμένω με αναφορά στον δείκτη Eurotax– δεν ανταποκρίνεται στο προαναφερθέν κριτήριο, διότι είχε ως συνέπεια την υπερτίμηση της αξίας αναφοράς και συνεπώς την υπερβολική και εισάγουσα δυσμενή διάκριση φορολογία.

80. Ωστόσο, συναφώς, νομίζω ότι μπορώ να συνταχθώ προς την άποψη της Επιτροπής, η οποία παρατηρεί ότι η χρήση αντικειμενικών τιμοκαταλόγων για τον καθορισμό της αξίας ενός εισαγομένου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου δεν συνεπάγεται από μόνη της δυσμενή διάκριση, υπό την προϋπόθεση ότι οι τιμοκατάλογοι αυτοί αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια –όπως διευκρίνισε η κοινοτική νομολογία– την πραγματική απόσβεση της αξίας του αυτοκινήτου. Πράγματι, μόνον κατά τον

τρόπο αυτόν η φορολογία των εισαγομένων αυτοκινήτων δεν θα «υπερβαίνει, σε καμία περίπτωση, το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων που είναι ήδη εγγεγραμμένα στα μητρώα του οικείου κράτους»<sup>16</sup> και η εν λόγω φορολογία θα μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη προς το άρθρο 90 ΕΚ.

81. Πάντως, στο εθνικό δικαστήριο έγκαιρα να διαπιστώσει αν η μέθοδος που χρησιμοποιεί η αυστριακή διοικητική αρχή, η οποία βασίζεται στις εκτιμήσεις Eurotax, συμβιβάζεται, στην πρακτική εφαρμογή της, προς τις προεκτεθείσες επιταγές.

82. Συνεπώς, φρονώ ότι ένας φόρος όπως ο βασικός NoVA, του οποίου το ποσό υπολογίζεται με τη χρήση αντικειμενικών τιμοκαταλόγων προκειμένου να καθορισθεί η αξία ενός εισαγομένου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου δεν συνεπάγεται από μόνος του δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη από το άρθρο 90 ΕΚ, υπό την προϋπόθεση ότι οι τιμοκατάλογοι αυτοί αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την πραγματική απόσβεση της αξίας του αυτοκινήτου και ότι συνεπώς η καθορισθείσα για το αυτοκίνητο αυτό βάση επιβολής του φόρου αντιστοιχεί ακριβώς στην αξία ενός ομοειδούς μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που μπορεί να βρεθεί στην εγχώρια αγορά. Πάντως, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να διαπιστώσει αν η αντικειμενική μέθοδος την οποία χρησιμοποιεί η αυστριακή διοικητική αρχή ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις αυτές.

16 — Απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-393/98, Gomes Valente (Συλλογή 2001, σ. I-1327, σκέψη 28).



## β) Ο πρόσθετος φόρος NoVA

83. Όσον αφορά τον πρόσθετο φόρο στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 6, παράγραφος 6, του NoVAG, θα ήθελα κατ' αρχάς να παρατηρήσω, όπως και η Επιτροπή, ότι ο φόρος αυτός έχει κυρίως εφαρμογή σε περίπτωση εισαγωγής εκ μέρους ιδιωτών καινούριων ή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων στην Αυστρία και μόνον κατ' εξαίρεση σε αμγώς εσωτερικές πράξεις —επί παραδείγματι, σε περίπτωση συναρμολογήσεως ενός αυτοκινήτου από έναν λάτρη του είδους.

84. Κατά παγία νομολογία, το γεγονός ότι ένας φόρος πλήττει, εκτός από τα εισαγόμενα προϊόντα, και μια εξαιρετικά περιορισμένη εγχώρια παραγωγή, δεν αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 90 ΕΚ<sup>17</sup>.

85. Εξάλλου, όπως έχει ήδη διευκρινίσει το Δικαστήριο, η καθιέρωση ενός συστήματος διαφοροποιημένης φορολογίας για ορισμένα προϊόντα «συμβιβάζ[εται] [...] με το κοινοτικό δίκαιο [μόνον] αν επιδιώκ[ει] στόχους οικονομικής πολιτικής που και αυτοί συμβιβάζονται με τις απαιτήσεις της Συνθήκης και του παραγώγου δικαίου και αν ο τρόπος εφαρμογής [του συστήματος] είναι τέτοιος ώστε να αποφεύγεται κάθε μορφή διακρίσεως, άμεσης ή έμμεσης, έναντι των εισαγωγών από άλλα κράτη μέλη ή προστασίας της ανταγωνι-

στικής εγχώριας παραγωγής»<sup>18</sup>, διευκρινίζοντας συγχρόνως ότι «μια διαφοροποιημένη φορολογία δεν συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο αν τα προϊόντα που φορολογούνται βαρύτερα είναι, ως εκ της φύσεώς τους, εισαγόμενα προϊόντα»<sup>19</sup>.

86. Νομίζω ότι δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η καθιέρωση του πρόσθετου φόρου τον οποίο αφορά το άρθρο 6, παράγραφος 6, του NoVAG συνεπάγεται ένα διαφοροποιημένο φορολογικό καθεστώς των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, υπό την έννοια ότι τα βαρύτερα φορολογούμενα προϊόντα είναι, ακριβώς, τα εισαγόμενα. Εξάλλου, από την ανταλλαγή επιχειρημάτων κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προέκυψε σαφώς ότι οι περιπτώσεις στις οποίες ο πρόσθετος φόρος πλήττει μη εισαγόμενα προϊόντα είναι όλως εξαιρετικές.

87. Συνεπώς, εκτιμώ ότι μπορώ να καταλήξω ότι ένας φόρος όπως ο πρόσθετος NoVA, ο οποίος επιβάλλεται κανονικά στα εισαγόμενα προϊόντα και μόνον κατ' εξαίρεση σε εγχώρια προϊόντα, αποτελεί φόρο συνεπαγόμενο δυσμενή διάκριση και, επομένως, ασυμβίβαστο προς το άρθρο 90 ΕΚ. Θα ήθελα να υπενθυμίσω εξάλλου ότι η Επιτροπή επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι έχει κινήσει διαδικασία λόγω παραβάσεως συναφώς.

17 — Αποφάσεις της 7ης Μαΐου 1987, 193/85, Cooperativa Co-Frutta (Συλλογή 1987, σ. 2085, σκέψεις 11 έως 13), και της 16ης Ιουλίου 1992, C-343/90, Lourenço Dias (Συλλογή 1992, σ. 1-4673, σκέψη 53).

18 — Απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94, Haahr Petroleum (Συλλογή 1997, σ. 1-4085, σκέψη 29).

19 — Αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 1986, 106/84, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1986, σ. 833, σκέψη 21), και Haahr Petroleum, προπαρατεθείσα, σκέψη 30.

88. Συνεπώς, προτείνω να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο, ως προς το δεύτερο ερώτημα, η ακόλουθη απάντηση:

Καθόσον δεν αποτελούν δασμούς ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, φόροι όπως ο NoVA δεν αντιβαίνουν στα άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ.

Ένας φόρος όπως ο βασικός NoVA, του οποίου το ποσό υπολογίζεται με τη χρήση αντικειμενικών τιμοκαταλόγων προκειμένου να καθορισθεί η αξία ενός εισαγομένου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, δεν συνεπάγεται από μόνος του δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη από το άρθρο 90 ΕΚ, υπό την προϋπόθεση ότι οι τιμοκατάλογοι αυτοί αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την πραγματική απόσβεση της αξίας του αυτοκινήτου και ότι συνεπώς η καθορισθείσα για το αυτοκίνητο αυτό βάση επιβολής του φόρου αντιστοιχεί ακριβώς στην αξία ενός ομοειδούς μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που μπορεί να βρεθεί στην εγχώρια αγορά. Πάντως, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να διαπιστώσει αν η αντικειμενική μέθοδος την οποία χρησιμοποιεί η αυστριακή διοικητική αρχή ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις αυτές. Αντιθέτως, συνεπάγεται δυσμενή διάκριση και συνεπώς αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ ο πρόσθετος NoVA, καθόσον επιβάλλεται κανονικά στα εισαγόμενα προϊόντα και μόνον κατ' εξαίρεση στα εγχώρια προϊόντα.

Γ — Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

89. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν

αν ο πρόσθετος φόρος τον οποίο προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 6, του NoVAG συμβιβάζεται προς το εναρμονισμένο σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας που καθιερώθηκε με την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ.

90. Μόνον οι σύζυγοι Weigel προτείνουν να δοθεί αρνητική απάντηση στο υπό κρίση ερώτημα. Συγκεκριμένα, εκτιμούν ότι ο πρόσθετος φόρος NoVA αποτελεί σε τελική ανάλυση συγκαλυμμένο φόρο κύκλου εργασιών· για τον λόγο αυτόν, είναι ασυμβίβαστος προς την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ και ειδικότερα προς το άρθρο 33 αυτής, το οποίο απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ εθνικών φόρων πλην του ΦΠΑ, οι οποίοι έχουν τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών.

91. Αντιθέτως, η Επιτροπή και οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου εκτιμούν ότι ο πρόσθετος NoVA δεν αποτελεί φόρο επί του κύκλου εργασιών και προτείνουν να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα.

92. Θα μπορούσα να μην λάβω θέση επί του ερωτήματος αυτού, δεδομένου ότι πρότεINA να χαρακτηριστεί ο πρόσθετος NoVA ως φόρος απαγορευόμενος από το άρθρο 90 ΕΚ.

93. Εν πάση περιπτώσει, θεωρώ ότι δεν μπορώ να συμμεριστώ την ερμηνεία που προτείνουν οι σύζυγοι Weigel, δεδομένου ότι είμαι της γνώμης ότι ο πρόσθετος NoVA δεν έχει τον χαρακτηρισμό φόρου επί του κύκλου εργασιών.

στάδιο της διαδικασίας της παραγωγής και της διανομής και, τέλος, βαρύνει την προστιθέμενη αξία των αγαθών και των υπηρεσιών, ενώ ο οφειλόμενος φόρος σε κάθε συναλλαγή υπολογίζεται μετά από αφαίρεση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο της προγενέστερης συναλλαγής»<sup>21</sup>.

96. Δεν νομίζω ότι ο πρόσθετος NoVA έχει τα χαρακτηριστικά αυτά.

94. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, σκοπός του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ είναι «η αποφυγή της επιβολής φόρων, δικαιωμάτων ή τελών που θέτουν σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ λόγω του ότι επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο προς τον ΦΠΑ. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να θεωρηθεί ότι επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο προς τον ΦΠΑ οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που παρουσιάζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ»<sup>20</sup>.

97. Κατ' αρχάς, δεν επιβάλλεται γενικά στις συναλλαγές που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, ούτε επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της εμπορίας, δεδομένου ότι πρέπει να καταβάλλεται μόνο για ορισμένες πράξεις που αφορούν ορισμένο είδος προϊόντων, τα αυτοκίνητα, και, μεταξύ των αυτοκινήτων, αποκλειστικά αυτά που δεν έχουν ακόμη ταξινομηθεί εντός της χώρας.

95. Προκειμένου να καθορίσει τα χαρακτηριστικά αυτά, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει επανειλημμένα ότι «ο ΦΠΑ επιβάλλεται γενικά στις συναλλαγές που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, είναι ανάλογος προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, εισπράττεται σε κάθε

98. Επιπλέον, ο πρόσθετος φόρος δεν παρέχει καμία δυνατότητα εκπτώσεως (πράγμα απολύτως λογικό, εξάλλου, δεδομένου ότι πρόκειται, όπως προεκτέθηκε, περί εφάπαξ καταβαλλομένου φόρου) και η βάση επιβολής του αποτελείται όχι από την αξία του εμπορεύματος, αλλά από το ποσό ενός φόρου που καταβάλλεται επ' αυτού του ίδιου εμπορεύματος και επομένως αποκλείεται να πλήττει την προστιθέμενη αξία.

20 — Βλ. απόφαση της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi (Συλλογή 1992, σ. I-2947, σκέψη 9).

21 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi (Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 15), της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 18), της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Giant (Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψεις 11 και 12), της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit και Poulsen Trading (Συλλογή 1992, σ. I-2217, σκέψη 11), Bozzi, προπαρατεθείσα, σκέψη 12, και της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-208/91, Beaulande (Συλλογή 1992, σ. I-6709, σκέψη 14).

99. Όλα τα στοιχεία με οδηγούν στο συμπέρασμα ότι ο πρόσθετος ΝοVA δεν έχει τα χαρακτηριστικά των φόρων επί του κύκλου εργασιών τα οποία εκθέτει η έκτη οδηγία περί ΦΠΑ και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράλληλος φόρος απαγορευόμενος από το άρθρο 33 της εν λόγω οδηγίας.

#### IV — Πρόταση

100. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα υποβληθέντα από το Verwaltungsgerichtshof ερωτήματα τις ακόλουθες απαντήσεις:

«1) Ένα εθνικό μέτρο συνιστάμενο στην επιβολή φόρου όπως ο βασικός ΝοVA –ο οποίος οφείλεται κατόπιν της πρώτης ταξινομήσεως στην εθνική επικράτεια ενός αυτοκινήτου και υπολογίζεται βάσει της αξίας του αυτοκινήτου αυτού και της καταναλώσεώς του σε καύσιμα– σε διακινούμενο εργαζόμενο προερχόμενο από άλλο κράτος μέλος, ο οποίος εγκαθίσταται στην Αυστρία και εισάγει στη χώρα αυτή το αυτοκίνητό του, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 39 ΕΚ.

Το μέτρο αυτό επίσης δεν αντιβαίνει στο σύστημα των φορολογικών ατελειών που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες, το οποίο προβλέπει η οδηγία 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες και, ιδίως, το άρθρο 1 αυτής.

- 2) Καθόσον δεν αποτελούν δασμούς ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος, φόροι όπως ο NoVA δεν αντιβαίνουν στα άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ.

Ένας φόρος όπως ο βασικός NoVA, του οποίου το ποσό υπολογίζεται με τη χρήση αντικειμενικών τιμοκαταλόγων προκειμένου να καθορισθεί η αξία ενός εισαγομένου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου δεν συνεπάγεται από μόνος του δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη από το άρθρο 90 ΕΚ, υπό την προϋπόθεση ότι οι τιμοκατάλογοι αυτοί αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την πραγματική απόσβεση της αξίας του αυτοκινήτου και ότι συνεπώς η καθορισθείσα για το αυτοκίνητο αυτό βάση επιβολής του φόρου αντιστοιχεί ακριβώς στην αξία ενός ομοειδούς μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που μπορεί να βρεθεί στην εγχώρια αγορά. Πάντως, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να διαπιστώσει αν η αντικειμενική μέθοδος την οποία χρησιμοποιεί η αυστριακή διοικητική αρχή ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις αυτές. Αντιθέτως, συνεπάγεται δυσμενή διάκριση και συνεπώς αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ ο πρόσθετος NoVA, καθόσον επιβάλλεται κανονικά στα εισαγόμενα προϊόντα και μόνον κατ' εξαίρεση στα εγχώρια προϊόντα.

- 3) Ένας φόρος όπως ο πρόσθετος NoVA δεν έχει τα χαρακτηριστικά των φόρων επί του κύκλου εργασιών τα οποία εκθέτει η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ 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: ομοίμορφη φορολογική βάση, όπως ισχύει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388, και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράλληλος φόρος απαγορευόμενος από το άρθρο 33 της εν λόγω οδηγίας.»