



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2013*

«Εσωτερικοί φόροι — Άρθρο 110 ΣΛΕΕ — Τέλος ταξινόμησης — Ομοειδή εθνικά προϊόντα — Ουδετερότητα του φόρου έναντι των εισαγόμενων μεταχειρισμένων οχημάτων σε σχέση με ομοειδή οχήματα που βρίσκονται ήδη στην εγχώρια αγορά»

Στην υπόθεση C-437/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *Gerechtshof's-Hertogenbosch* (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Οκτωβρίου 2012, στο πλαίσιο διαδικασίας κινηθείσας από την

X,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. G. Fernlund (εισηγητή), πρόεδρο του ογδού τμήματος, προεδρεύοντα τμήματος, A. Ó Caoimh και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 19ης Σεπτεμβρίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η X, εκπροσωπούμενη από τον M. de Jong, advocaat,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Schillemans, C. Wissels και M. Noort,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Heliskoski,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Barslev καθώς και από τους R. Troosters και R. Lyal,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 110 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας που κίνησε η X, η οποία αποτελεί νομικό πρόσωπο, σχετικά με τον φόρο επιβατικών αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών (belasting personenauto's en motorrijwielen, στο εξής: BPM) τον οποίο αυτή υποχρεώθηκε να καταβάλει για την ταξινόμηση στις Κάτω Χώρες αυτοκινήτου οχήματος προερχόμενου από άλλο κράτος μέλος.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 1 του νόμου του 1992 για τον φόρο επιβατικών αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών (Wet op de belasting personenauto's en motorrijwielen 1992, στο εξής: νόμος BPM), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«1. Με την ονομασία “[BPM]” νοείται ο φόρος που επιβάλλεται σε επιβατικά αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες και ημιφορτηγά.

2. Ο φόρος οφείλεται για την καταχώριση επιβατικών αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και ημιφορτηγών στο μητρώο αριθμών κυκλοφορίας που τηρείται βάσει του Wegenverkeerswet (κώδικα οδικής κυκλοφορίας) του 1994.

[...]»

- 4 Μεταξύ των ετών 2006 και 2009, ο BPM υπολογιζόταν, δυνάμει του άρθρου 9 του νόμου BPM, βάσει ποσοστού επί της «καθαρής τιμής καταλόγου» του οικείου οχήματος, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στη διάταξη αυτή μειώσεων και προσαυξήσεων.

- 5 Όσον αφορά την καθαρή τιμή καταλόγου, το άρθρο 9, σημεία 3 και 6, του νόμου BPM ορίζει τα ακόλουθα:

«3. Ως καθαρή τιμή καταλόγου νοείται η τιμή καταλόγου μειωμένη κατά ποσό που αντιστοιχεί στον περιλαμβανόμενο σε αυτήν [...] φόρο κύκλου εργασιών.

[...]

- 6 Για τα μεταχειρισμένα επιβατικά αυτοκίνητα [...] ισχύει η τιμή καταλόγου κατά τον χρόνο που το αυτοκίνητο τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία. [...]»

- 6 Από 1ης Φεβρουαρίου 2008, η βάση επιβολής του BPM τροποποιήθηκε. Ο φόρος αυτός έπαυσε να υπολογίζεται αποκλειστικά και μόνο βάσει της καθαρής τιμής καταλόγου, αλλά περιέλαβε επιπλέον ένα ποσό εξαρτώμενο από το ποσοστό εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα (στο εξής: CO₂), προσδιοριζόμενο σύμφωνα με την οδηγία 80/1268/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1980, περί προσεγγίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με την κατανάλωση καυσίμων των οχημάτων με κινητήρα (ΕΕ ειδ. έκδ. 13/010, σ. 107). Ως εκ τούτου, στη βάση επιβολής του BPM, το τμήμα που αντιστοιχούσε στην καθαρή τιμή καταλόγου άρχισε σταδιακά να μειώνεται υπέρ του τμήματος που αντιστοιχούσε στις εκπομπές CO₂.

- 7 Κατά τη διάρκεια των ετών 2006 έως 2009, τα ποσοστά της καθαρής τιμής καταλόγου που ελήφθησαν υπόψη στο πλαίσιο καθορισμού της βάσης επιβολής του BPM ήταν τα κατωτέρω:

— από το 2006 έως τις 31 Ιανουαρίου 2008: 45,2 %;

— από 1ης Φεβρουαρίου 2008: 42,3 %, και

— το 2009: 40 %.

- 8 Κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ 1ης Φεβρουαρίου 2008 και 31 Δεκεμβρίου 2009, δυνάμει μεταβατικών διατάξεων, ο BPM που επιβλήθηκε για τα μεταχειρισμένα οχήματα που εισήχθησαν και ταξινομήθηκαν κατά την ίδια αυτή περίοδο και τα οποία τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008 δεν υπολογίστηκε βάσει των εκπομπών CO₂.
- 9 Από 1ης Ιανουαρίου 2010, ο BPM που επιβάλλεται για την ταξινόμηση όλων των οχημάτων, ακόμα και εκείνων που τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008, υπολογίζεται ταυτοχρόνως βάσει της καθαρής τιμής καταλόγου και βάσει του ποσοστού εκπομπών CO₂.
- 10 Όσον αφορά το ποσό του BPM για τα μεταχειρισμένα οχήματα, το άρθρο 10 του νόμου BPM προβλέπει τα εξής:
- «1. [...] το ποσό του φόρου που βαρύνει [το αυτοκίνητο] [...] υπολογίζεται [...] αφού ληφθεί υπόψη ορισμένη μείωση.
2. Η μείωση της παραγράφου 1 αντιστοιχεί στην απομείωση, εκφραζόμενη σε ποσοστό τοις εκατό, της αγοραίας αξίας του οχήματος στις Κάτω Χώρες κατά τον χρόνο της πρώτης θέσης του σε κυκλοφορία. [...]
- [...]»
- 11 Ο νόμος BPM παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να επιλέξει την καταβολή μειωμένου BPM, στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του BPM που θα έπρεπε να έχει επιβληθεί κατά τον χρόνο της πρώτης θέσεως σε κυκλοφορία του οχήματος στις Κάτω Χώρες ως καινούργιο οχήματος, σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις για τη βάση επιβολής του φόρου και τον φορολογικό συντελεστή όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή, είναι χαμηλότερος από το αντίστοιχο ποσό για το 2010.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Στις 11 Ιανουαρίου 2010, η X υπέβαλε δήλωση BPM με σκοπό την ταξινόμηση επιβατικού οχήματος στις Κάτω Χώρες, αναγράφοντας ως οφειλόμενο φόρο το ποσό των 5 766 ευρώ, το οποίο και κατέβαλε. Το εν λόγω όχημα είχε τεθεί σε κυκλοφορία για πρώτη φορά στη Γερμανία στις 30 Μαΐου 2006, με γερμανικές πινακίδες.
- 13 Η X υπέβαλε ένσταση κατά της ανωτέρω πράξης αυτοεκκαθάρισης του BPM. Κατόπιν απορρίψεως της ενστάσεως αυτής από τον voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst, η X άσκησε προσφυγή ενώπιον του Rechtbank Breda. Το δικαστήριο αυτό δέχτηκε εν μέρει την προσφυγή της X και διέταξε να της επιστραφεί ο καταβληθείς BPM μέχρι του ποσού των 1 233 ευρώ.
- 14 Κατά της αποφάσεως που εξέδωσε το Rechtbank Breda, η X άσκησε έφεση ενώπιον του Gerechtshof 's-Hertogenbosch. Η X θεωρεί ότι, προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του οφειλόμενου BPM, πρέπει να χρησιμοποιηθεί ως βάση το ποσό του φόρου που εξακολουθεί να βαρύνει τα ομοειδή μεταχειρισμένα οχήματα τα οποία ταξινομήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου από 1ης Φεβρουαρίου 2008 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2009, στη βάση επιβολής του οποίου δεν είχε ενσωματωθεί το τμήμα που αφορούσε τις εκπομπές CO₂. Ως εκ τούτου, η X ζητεί να της επιστραφεί το ποσό του BPM που κατέβαλε και το οποίο ανέρχεται στα 2 809 ευρώ.

- 15 Η Χ υποστηρίζει ότι ο BPM είναι αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης. Το ποσό του εν λόγω φόρου είναι υψηλότερο από εκείνο που εξακολουθεί να βαρύνει τα ομοειδή μεταχειρισμένα οχήματα τα οποία τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008 και τα οποία, αντιθέτως προς το επίμαχο όχημα, εισήχθησαν και ταξινομήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου από 1ης Φεβρουαρίου 2008 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2009. Κατά συνέπεια, τα μεταχειρισμένα οχήματα που εισήχθησαν μετά την ημερομηνία αυτή υπόκεινται σε υψηλότερο φόρο σε σχέση με τα παρόμοια οχήματα που ταξινομήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.
- 16 Ο voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst εκτιμά ότι, προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του οφειλόμενου BPM, πρέπει να χρησιμοποιηθεί ως βάση το ποσό του φόρου που εξακολουθεί να βαρύνει τα ομοειδή μεταχειρισμένα οχήματα τα οποία, όπως το επίμαχο όχημα, τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία το 2006 και ταξινομήθηκαν κατά το ίδιο αυτό έτος στις Κάτω Χώρες ως καινούργια οχήματα.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί ορισμένες αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του BPM με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ. Διερωτάται ειδικότερα αν πρέπει να κριθεί ότι απαγορεύεται η είσπραξη του φόρου αυτού για την ταξινόμηση του επίμαχου στην κύρια δίκη οχήματος, στο μέτρο που ο εν λόγω φόρος εξαρτάται από τις εκπομπές CO₂. Επιπροσθέτως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το ποσό του BPM το οποίο επιβλήθηκε για την ταξινόμηση του εν λόγω οχήματος το 2010 πρέπει να συγκριθεί με το εναπομένον ποσό του φόρου αυτού που παρέμενε ενσωματωμένο το 2010 στην αξία των ομοειδών αυτοκινήτων, τα οποία εισήχθησαν και ταξινομήθηκαν στις Κάτω Χώρες το 2006 ως καινούργια οχήματα, ή επίσης με το εναπομένον ποσό του ίδιου φόρου που ήταν ενσωματωμένο το 2010 στην αξία των οχημάτων τα οποία, όπως το επίμαχο αυτό όχημα, τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία το 2006 και, εν συνεχεία, εισήχθησαν και ταξινομήθηκαν ως μεταχειρισμένα οχήματα κατά τη διάρκεια της περιόδου από 1ης Φεβρουαρίου 2008 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2009.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές το Gerechtshof's-Hertogenbosch αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει, για την εξέταση, στο πλαίσιο του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, του ερωτήματος αν το ποσό του φόρου που επιβλήθηκε το 2010 για την ταξινόμηση του [επίμαχου οχήματος] υπερβαίνει (ή όχι) το εναπομένον ποσό του φόρου που είναι ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στην ημεδαπή, να θεωρηθούν ως ομοειδή, για τον υπολογισμό του εν λόγω εναπομένοντος ποσού:
- ένα παρόμοιο [όχημα] το οποίο, κατά τον χρόνο της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία του [επίμαχου οχήματος] (δηλαδή το 2006), ήταν ταξινομημένο ως καινούργιο, ή
 - επιπλέον, τα (λοιπά) [οχήματα] τα οποία ήταν διαθέσιμα στην αγορά μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων το 2010 και τα οποία, ακριβώς όπως το [επίμαχο όχημα], τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία στις 30 Μαΐου 2006 και κατά τα λοιπά είναι παρόμοια, αλλά μετά τις 30 Μαΐου 2006 (δηλαδή από τις 30 Μαΐου 2006 μέχρι και το 2009) (εισήχθησαν και) ταξινομήθηκαν ως μεταχειρισμένα επιβατικά αυτοκίνητα, και/ή
 - επιπλέον, τα (λοιπά) [οχήματα] τα οποία ήταν διαθέσιμα στην αγορά μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων το 2010 και τα οποία, σε αντίθεση προς το [επίμαχο όχημα], τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία μετά τις 30 Μαΐου 2006, αλλά κατά τα λοιπά είναι παρόμοια, και τα οποία μετά τις 30 Μαΐου 2006 (δηλαδή από τις 30 Μαΐου 2006 μέχρι και το 2009) (εισήχθησαν και) ταξινομήθηκαν ως καινούργια ή μεταχειρισμένα επιβατικά αυτοκίνητα;
- 2) Πρέπει, για την εξέταση του ερωτήματος αν το άρθρο 110 ΣΛΕΕ απαγορεύει την επιβολή του BPM για την ταξινόμηση [του επίμαχου οχήματος] το 2010, στο μέτρο που ο φόρος αυτός υπολογίζεται βάσει των εκπομπών CO₂ [...], το τμήμα αυτό του φόρου να θεωρηθεί ως νέος φόρος που πρέπει να διακριθεί από τον μέχρι 1ης Φεβρουαρίου επιβαλλόμενο BPM, ο οποίος

αποτελούσε συνάρτηση μόνον της [καθαρής] τιμής καταλόγου, με αποτέλεσμα, στο μέτρο που ο φόρος υπολογίζεται βάσει των εκπομπών CO₂, να μην ασκεί επιρροή η σύγκριση με τα (ομοειδή) μεταχειρισμένα επιβατικά αυτοκίνητα που ταξινομήθηκαν πριν την 1η Ιανουαρίου 2010;

- 3) Σε περίπτωση που δεν μπορεί να γίνει λόγος για νέο φόρο κατά τα προεκτεθέντα στο [δεύτερο] ερώτημα: μήπως, δυνάμει του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, το γεγονός ότι, όσον αφορά τα [οχήματα] που είναι παρόμοια με το [επίμαχο όχημα] και τα οποία τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008 ενώ εισήχθησαν και ταξινομήθηκαν ως μεταχειρισμένα αυτοκίνητα κατά την περίοδο από την 1η Φεβρουαρίου 2008 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2009, δεν επιβλήθηκε φόρος εξαρτώμενος από τις εκπομπές CO₂ [...], μολονότι αυτός ο συναρτώμενος με τις εκπομπές CO₂ φόρος βάρυνε κανονικά τις πραγματοποιηθείσες κατά την ανωτέρω περίοδο ταξινομήσεις επιβατικών αυτοκινήτων τα οποία τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία μετά την 1η Φεβρουαρίου 2008 αλλά κατά τα λοιπά είναι παρόμοια με το [επίμαχο όχημα], εμποδίζει την επιβολή του BPM για την ταξινόμηση επιβατικού αυτοκινήτου το 2010 στο μέτρο που ο φόρος αυτός συναρτάται με τις εκπομπές CO₂ [...]»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 19 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί, αφενός, ποια είναι, στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, τα ομοειδή εθνικά προϊόντα τα οποία πρέπει να θεωρηθούν παρόμοια με μεταχειρισμένο όχημα που τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008 και το οποίο εισήχθη και ταξινομήθηκε στις Κάτω Χώρες το 2010, καθώς και, αφετέρου, αν το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή φόρου όπως ο BPM που ίσχυσε το 2010.

Τα ομοειδή εθνικά προϊόντα

- 20 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι ο φόρος που επιβάλλει ορισμένο κράτος μέλος κατά την ταξινόμηση αυτοκινήτων οχημάτων στο έδαφός του ενόψει της θέσεώς τους σε κυκλοφορία συνιστά εσωτερικό φόρο, οπότε πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 110 ΣΛΕΕ (βλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Απριλίου 2011, C-402/09, Tatu, Συλλογή 2011, σ. I-2711, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 21 Επί του ζητήματος αυτού, υπενθυμίζεται ότι το πρώτο εδάφιο του άρθρου αυτού απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους υψηλότερους από εκείνους που βαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.
- 22 Εκτός αυτού, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα αυτοκίνητα οχήματα που διατίθενται στην αγορά ενός κράτους μέλους είναι «εθνικά προϊόντα» του εν λόγω κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Tatu, σκέψη 55).
- 23 Όταν τα προϊόντα αυτά διατίθενται προς πώληση στην αγορά μεταχειρισμένων οχημάτων του εν λόγω κράτους μέλους, πρέπει να θεωρούνται ως «ομοειδή προϊόντα» σε σχέση με τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα, εφόσον τελούν σε σχέση ανταγωνισμού λόγω των ιδιοτήτων τους και των αναγκών τις οποίες ικανοποιούν. Ο βαθμός ανταγωνισμού μεταξύ δύο μοντέλων εξαρτάται από το κατά πόσον ανταποκρίνονται σε διάφορες απαιτήσεις, ιδίως όσον αφορά την τιμή, το μέγεθος, την άνεση, τις επιδόσεις, την κατανάλωση καυσίμων, την ανθεκτικότητα στον χρόνο και την αξιοπιστία. Ως αυτοκίνητο αναφοράς πρέπει να θεωρείται εκείνο που παρουσιάζει τα πλησιέστερα χαρακτηριστικά με το εισαγόμενο αυτοκίνητο. Τούτο συνεπάγεται ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το μοντέλο, ο τύπος και άλλα χαρακτηριστικά όπως ο τρόπος κίνησης ή ο εξοπλισμός, η παλαιότητα και τα διανυθέντα χιλιόμετρα, η γενική κατάσταση ή η μάρκα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της

19ης Σεπτεμβρίου 2002, C-101/00, Tulliasiamies και Siilin, Συλλογή 2002, σ. I-7487, σκέψεις 75 και 76, καθώς και της 20ής Σεπτεμβρίου 2007, C-74/06, Επιτροπή κατά Ελλάδα, Συλλογή 2007, σ. I-7585, σκέψεις 29 και 37).

- 24 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η πραγματοποιούμενη στην προηγούμενη σκέψη απαρίθμηση των κριτηρίων δεν είναι εξαντλητική ούτε δεσμευτική. Είναι προφανές ότι το όχημα αναφοράς ενδέχεται να διαφοροποιείται αναλόγως των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του εισαγόμενου οχήματος. Δύο οχήματα τα οποία τέθηκαν σε κυκλοφορία κατά την ίδια ημερομηνία δεν είναι αναγκαστικά ομοειδή, καθόσον, για παράδειγμα, έχουν πιθανότατα υποστεί διαφορετική φθορά. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται, αφού συνεκτιμήσει τα χαρακτηριστικά που επισημάνθηκαν με την προηγούμενη σκέψη, να καθορίσει ποια είναι τα εθνικά προϊόντα που παρουσιάζουν τα πλησιέστερα χαρακτηριστικά με το οικείο εισαγόμενο αυτοκίνητο.
- 25 Κατά συνέπεια, ως ομοειδή εθνικά προϊόντα, παρόμοια με μεταχειρισμένο όχημα όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008, ενώ εισήχθη και ταξινομήθηκε στις Κάτω Χώρες το 2010, πρέπει να θεωρηθούν τα οχήματα που βρίσκονταν ήδη στην ολλανδική αγορά και τα οποία παρουσιάζουν τα πλησιέστερα χαρακτηριστικά με το οικείο εισαγόμενο αυτοκίνητο.

Η συμβατότητα του BPM με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ

- 26 Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει σκοπό να εξασφαλίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών υπό συνήθεις συνθήκες ανταγωνισμού. Επιδιώκει δε την κατάργηση κάθε μορφής προστασίας η οποία ενδέχεται να απορρέει από την επιβολή εσωτερικών φόρων εισαγόντων διακρίσεις σε βάρος των προϊόντων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη (προπαρατεθείσα απόφαση Tatu, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Προς τούτο, όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως, το πρώτο εδάφιο του άρθρου αυτού απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους υψηλότερους από εκείνους που βαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.
- 28 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, ένα σύστημα φορολογίας δεν μπορεί να θεωρηθεί συμβατό με το άρθρο 110 ΕΚ παρά μόνον αν αποδεικνύεται ότι είναι διαρρυθμισμένο κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποκλείεται σε κάθε περίπτωση η βαρύτερη φορολογία των εισαγομένων προϊόντων σε σχέση με τα ομοειδή εθνικά και ότι, ως εκ τούτου, δεν συνεπάγεται σε καμία περίπτωση δυσμενείς διακρίσεις (απόφαση της 19ης Μαρτίου 2009, C-10/08, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στον τομέα της φορολογίας οχημάτων αυτοκινήτων, η διάταξη αυτή της Συνθήκης επιδιώκει να διασφαλίσει την απόλυτη ουδετερότητα των εσωτερικών φόρων όσον αφορά τον ανταγωνισμό μεταξύ προϊόντων που βρίσκονται ήδη στην εγχώρια αγορά και εισαγομένων προϊόντων (αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψη 9, και της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, Weigel, Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 66).
- 30 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι, κατά την είσπραξη ενός τέλους ταξινόμησης σε ορισμένο κράτος μέλος, το ποσό του τέλους αυτού ενσωματώνεται στην αξία του οχήματος. Επομένως, όταν ένα όχημα το οποίο έχει ταξινομηθεί στο οικείο κράτος μέλος πωληθεί ακολούθως ως μεταχειρισμένο στο ίδιο κράτος μέλος, η αγοραία αξία του συμπεριλαμβάνει το εναπομένον ποσό του τέλους ταξινόμησης και ισούται με ποσοστό της αρχικής αξίας του, καθοριζόμενο βάσει της απομείωσης της αρχικής αξίας του εν λόγω οχήματος (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2006, C-290/05 και C-333/05, Nádasdi και Németh, Συλλογή 2006, σ. I-10115, σκέψη 54).

- 31 Επομένως, συντρέχει παράβαση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ όταν το ποσό του φόρου αυτού που βαρύνει εισαγόμενο μεταχειρισμένο όχημα προερχόμενο από άλλο κράτος μέλος υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του εν λόγω φόρου το οποίο παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων οχημάτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο οικείο κράτος (αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1995, C-345/93, Nunes Tadeu, Συλλογή 1995, σ. I-479, σκέψη 20, της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-393/98, Gomes Valente, Συλλογή 2001, σ. I-1327, σκέψη 23, καθώς και Tulliasiamies και Siilin, προπαρατεθείσα, σκέψη 55).
- 32 Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που βαρύνει τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του εν λόγω φόρου το οποίο παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων οχημάτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο οικείο κράτος και βρίσκονται στην εγχώρια αγορά, υπάρχει κίνδυνος να ευνοηθεί η πώληση εγχωρίων μεταχειρισμένων οχημάτων και, κατά συνέπεια, να αποθαρρυνθεί η εισαγωγή ομοειδών μεταχειρισμένων οχημάτων.
- 33 Εντούτοις, σκοπός του άρθρου 110 ΣΛΕΕ δεν είναι να εμποδίσει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν νέους φόρους ή να τροποποιούν τους συντελεστές ή τη βάση επιβολής ισχυόντων φόρων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Nadasdi και Németh, σκέψη 49, και Tatu, σκέψη 50).
- 34 Παρά ταύτα, η εξουσία των κρατών μελών να επιβάλλουν νέους φόρους ή να τροποποιούν τους συντελεστές ή τη βάση επιβολής ισχυόντων φόρων δεν είναι απεριόριστη. Η απαγόρευση που προβλέπει το άρθρο 110 ΣΛΕΕ πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια φορολογική επιβάρυνση ενδέχεται να αποθαρρύνει την εισαγωγή προϊόντων προερχομένων από άλλα κράτη μέλη προς όφελος των εγχωρίων προϊόντων (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Tatu, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 35 Συνεπώς, τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα επιβολής νέων ή τροποποίησης υφιστάμενων φόρων οι οποίοι έχουν ως αντικείμενο ή ως αποτέλεσμα την αποθάρρυνση της πώλησης εισαγομένων προϊόντων προς όφελος της πώλησης ομοειδών εθνικών προϊόντων που άρχισαν να διατίθενται στην εγχώρια αγορά πριν από την έναρξη ισχύος των οικείων ρυθμίσεων περί επιβολής ή τροποποίησης των εν λόγω φόρων (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Tatu, σκέψη 53).
- 36 Όσον αφορά τον BPM, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο φόρος αυτός οφείλεται και καταβάλλεται μόνον κατά την πρώτη ταξινόμηση οχήματος επί ολλανδικού εδάφους. Η ολλανδική νομοθεσία τροποποιήθηκε πολλές φορές από το 2006. Πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008, ο εν λόγω φόρος υπολογιζόταν αποκλειστικά και μόνο βάσει ενός ποσοστού επί της καθαρής τιμής καταλόγου. Από την ημερομηνία αυτή και εντεύθεν, η βάση επιβολής του οικείου φόρου περιλαμβάνει επίσης ένα ποσό εξαρτώμενο από το ποσοστό εκπομπών CO₂. Εντός αυτής της βάσης επιβολής του φόρου, το τμήμα που αντιστοιχεί στην καθαρή τιμή καταλόγου σταδιακά μειώθηκε υπέρ του τμήματος που αντιστοιχεί στις εκπομπές CO₂.
- 37 Όπως υπογράμμισαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, είναι φανερό ότι, παρά την αλλαγή του τρόπου υπολογισμού του BPM, η γενεσιουργός αιτία του φόρου αυτού, δηλαδή η πρώτη ταξινόμηση οχήματος στο έδαφος των Κάτω Χωρών, εξακολουθεί να είναι η ίδια, τόσο πριν όσο και μετά την επίμαχη τροποποίηση. Επομένως, στη συγκεκριμένη περίπτωση, πρόκειται για φόρο ίδιο με τον προϊσχύσαντα.
- 38 Ακόμα και αν υποθεθεί ότι πρόκειται για νέο φόρο, η απαγόρευση που προβλέπει το άρθρο 110 ΣΛΕΕ εφαρμόζεται, όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 34 της παρούσας απόφασης, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια φορολογική επιβάρυνση ενδέχεται να αποθαρρύνει την εισαγωγή προϊόντων προερχομένων από άλλα κράτη μέλη προς όφελος των ομοειδών εγχωρίων προϊόντων.
- 39 Στην υπόθεση της κύρια δίκης, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο BPM που επιβλήθηκε στα μεταχειρισμένα οχήματα που τέθηκαν για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008, αλλά εισήχθησαν και ταξινομήθηκαν στις Κάτω Χώρες

κατά τη διάρκεια της περιόδου από 1ης Φεβρουαρίου 2008 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2009, ήταν χαμηλότερος σε σχέση με τον αντίστοιχο που βάρυνε τα ομοειδή μεταχειρισμένα οχήματα τα οποία εισήχθησαν και ταξινομήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 2010, τούτο δε λόγω της απαλλαγής που ίσχυσε όσον αφορά το τμήμα του BPM το συναρτώμενο με το ποσοστό εκπομπών CO₂.

- 40 Στην περίπτωση αυτή, υφίστανται στην εγχώρια αγορά ομοειδή μεταχειρισμένα οχήματα παρόμοια με το επίμαχο στην κύρια δίκη, ως προς τα οποία ισχύει ότι το εναπομένον ποσό του BPM που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία τους είναι χαμηλότερο από το ποσό του φόρου αυτού που βαρύνει το επίμαχο όχημα.
- 41 Αν το τελευταίο αυτό ποσό υπερβαίνει το χαμηλότερο εναπομένον ποσό που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στην ημεδαπή, τότε δεν αποδεικνύεται ούτε ότι η νομοθετική ρύθμιση για τον BPM είναι διαρθρωμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποκλείεται σε κάθε περίπτωση η βαρύτερη φορολογία των εισαγομένων προϊόντων σε σχέση με τα ομοειδή εθνικά ούτε, ως εκ τούτου, ότι η ρύθμιση αυτή δεν συνεπάγεται σε καμία περίπτωση δυσμενείς διακρίσεις.
- 42 Οι δυσμενείς αυτές διακρίσεις μπορούν να αποφευχθούν μόνον αν παρασχεθεί η δυνατότητα επιλογής του χαμηλότερου εναπομένοντος ποσού του φόρου ταξινόμησης το οποίο παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στην ημεδαπή.
- 43 Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν το ποσό του BPM που βαρύνει ένα μεταχειρισμένο όχημα, όπως είναι το επίμαχο στην κύρια δίκη, υπερβαίνει ή όχι το χαμηλότερο εναπομένον ποσό του εν λόγω φόρου το οποίο παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στην ημεδαπή.
- 44 Επομένως, ένας φόρος όπως ο προβλεπόμενος στη νομοθετική ρύθμιση για τον BPM αντίκειται προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, εφόσον και στο μέτρο που το ποσό του φόρου αυτού, με το οποίο βαρύνονται τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα κατά την ταξινόμησή τους στις Κάτω Χώρες, υπερβαίνει το χαμηλότερο εναπομένον ποσό του ίδιου φόρου το οποίο είναι ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο ίδιο αυτό κράτος μέλος.
- 45 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στα υποβληθέντα ερωτήματα είναι η ακόλουθη:
- στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, ως ομοειδή εθνικά προϊόντα, παρόμοια με μεταχειρισμένο όχημα όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008 ενώ εισήχθη και ταξινομήθηκε στις Κάτω Χώρες το 2010, θεωρούνται τα οχήματα που βρίσκονται ήδη στην ολλανδική αγορά και παρουσιάζουν τα πλησιέστερα χαρακτηριστικά με το οικείο εισαγόμενο όχημα, και
 - το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι ένας φόρος, όπως ο BPM, αντίκειται προς το εν λόγω άρθρο, εφόσον και στο μέτρο που το ποσό του φόρου αυτού, με το οποίο βαρύνονται τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα κατά την ταξινόμησή τους στις Κάτω Χώρες, υπερβαίνει το χαμηλότερο εναπομένον ποσό του ίδιου φόρου το οποίο είναι ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο ίδιο αυτό κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπιου που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

Στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, ως ομοειδή εθνικά προϊόντα, παρόμοια με μεταχειρισμένο όχημα όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία πριν την 1η Φεβρουαρίου 2008 ενώ εισήχθη και ταξινομήθηκε στις Κάτω Χώρες το 2010, θεωρούνται τα οχήματα που βρίσκονται στην ολλανδική αγορά και παρουσιάζουν τα πλησιέστερα χαρακτηριστικά με το οικείο εισαγόμενο όχημα.

Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι ένας φόρος, όπως είναι ο ισχύσας το 2010 φόρος επιβατικών αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών (*belasting personenauto's en motorrijwielen*), αντίκειται προς το εν λόγω άρθρο εφόσον και στο μέτρο που το ποσό του φόρου αυτού, με το οποίο βαρύνονται τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα κατά την ταξινόμησή τους στις Κάτω Χώρες, υπερβαίνει το χαμηλότερο εναπομένον ποσό του ίδιου φόρου το οποίο είναι ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο ίδιο αυτό κράτος μέλος.

(υπογραφές)