



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJA SZPUNARA
της 10ης Φεβρουαρίου 2015¹

Υπόθεση C-76/14

Mihai Manea

κατά

**Instituția Prefectului – județul Brașov - Serviciul public comunitar regim permise de conducere
și înmatriculare a vehiculelor**

[αίτηση του Curte de Apel Brașov (Ρουμανία)

για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων — Φόρος ρυπογόνων εκπομπών επιβαλλόμενος σε αυτοκίνητα οχήματα κατά την πρώτη ταξινόμησή τους ή κατά την πρώτη μεταβίβαση της κυριότητάς τους — Απαλλαγή αυτοκινήτων οχημάτων που έχουν υπαχθεί σε προϊσχύσαντα φόρο — Απαγόρευση εσωτερικού φόρου που εισάγει διακρίσεις κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ — Απαγόρευση διακρίσεων εις βάρος εισαγόμενων από άλλα κράτη μέλη μεταχειρισμένων οχημάτων σε σύγκριση με ομοειδή εγχώρια αυτοκίνητα οχήματα»

Εισαγωγή — Η δημιουργία του προβλήματος και το νομικό πλαίσιο

1. Το ζήτημα της φορολογήσεως των αυτοκινήτων οχημάτων, ιδίως των μεταχειρισμένων οχημάτων, έχει αποτελέσει σύνηθες αντικείμενο εξετάσεως στη νομολογία του Δικαστηρίου². Τα τελευταία έτη, το ρουμανικό σύστημα του εφάπαξ τέλους ταξινομήσεως έχει καταλάβει σημαντική θέση στην εν λόγω νομολογία. Αντικείμενο της υπό εξέταση υποθέσεως αποτελούν κανονιστικές διατάξεις οι οποίες, αφότου με σειρά αποφάσεων διαπιστώθηκε το ασυμβίβαστο του εν λόγω συστήματος προς το δίκαιο της Ένωσης, αποσκοπούν πλέον στην άρση αυτού του ασυμβίβαστου.

2. Η Ρουμανία προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση την 1η Ιανουαρίου 2007. Την ίδια ημέρα τέθηκε σε ισχύ ο ειδικός φόρος για τα αυτοκίνητα και τα μηχανοκίνητα οχήματα βάσει του Legea nr. 343/2006 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 343/2006, της 17ης Ιουλίου 2006, για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση του νόμου 571/2003 περί του φορολογικού κώδικα, στο εξής: νόμος 343/2006)³. Την 1η Ιουλίου 2008 ο εν λόγω φόρος αντικαταστάθηκε από τον φόρο λόγω της ρυπάνσεως από αυτοκίνητα οχήματα που θεσπίστηκε με το Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 din 21 aprilie 2008 pentru

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

2 — Υπενθυμίζω ορισμένες μόνον αποφάσεις που συνδέονται με τα υπό εξέταση ερωτήματα: Επιτροπή κατά Δανίας (C-47/88, EU:C:1990:449), Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66), De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352), Nadasdi και Németh (C-290/05 και C-333/05, EU:C:2006:652), Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33) ή επίσης την πρόσφατη απόφαση X (C-437/12, EU:C:2013:857).

3 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, αριθ. 662.

instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (επείγον διάταγμα 50/2008 της Κυβερνήσεως, της 21ης Απριλίου 2008, περί του φόρου λόγω της ρυπάνσεως από αυτοκίνητα οχήματα, στο εξής: ΟΥΓ 50/2008)⁴. Βάσει αμφότερων των ανωτέρω νομικών πράξεων, η φορολογική υποχρέωση γεννιόταν κατά την πρώτη ταξινόμηση του αυτοκινήτου οχήματος στη Ρουμανία.

3. Ο φόρος που θεσπίστηκε με το ΟΥΓ 50/2008 κρίθηκε με απόφαση του Δικαστηρίου⁵ αντίθετος προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι φόρος επιβαλλόμενος σε βάρος αυτοκινήτων οχημάτων αποκλειστικώς κατά την πρώτη ταξινόμησή τους στο εν λόγω κράτος μέλος, ήτοι, όσον αφορά μεταχειρισμένα οχήματα, αποκλειστικώς σε βάρος εισαγομένων οχημάτων, αποθαρρύνει την κυκλοφορία στο συγκεκριμένο κράτος μέλος μεταχειρισμένων οχημάτων τα οποία αγοράστηκαν σε άλλα κράτη μέλη χωρίς, όμως, να αποθαρρύνει την κτήση στην εγχώρια αγορά μεταχειρισμένων οχημάτων της ίδιας παλαιότητας και φθοράς⁶. Κατόπιν, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε επανειλημμένως την εν λόγω ερμηνεία των διατάξεων του ΟΥΓ 50/2008, όπως ίσχυαν αρχικώς αλλά και όπως ίσχυαν εν συνεχεία, κατόπιν απλώς επουσιωδών τροποποιήσεων⁷.

4. Στις 13 Ιανουαρίου 2012 το ΟΥΓ 50/2008 αντικαταστάθηκε με τον Legea nr. 9/2012 din 6 ianuarie 2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule (νόμος 9/2012, της 6ης Ιανουαρίου 2012, περί του φόρου λόγω ρυπογόνων εκπομπών από αυτοκίνητα οχήματα, στο εξής: νόμος 9/2012). Ο φόρος που θεσπίστηκε με τον εν λόγω νόμο επιβαλλόταν επίσης κατά την πρώτη ταξινόμηση του αυτοκινήτου οχήματος στη Ρουμανία. Ωστόσο, ο νόμος περιείχε επιπλέον τη ρύθμιση του άρθρου 4, παράγραφος 2, η οποία όριζε τα εξής:

«Υποχρέωση καταβολής του φόρου γεννάται επίσης κατά την πρώτη καταχώριση στη Ρουμανία του δικαιώματος κυριότητας επί μεταχειρισμένου αυτοκινήτου οχήματος για το οποίο δεν έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος επί των ιδιωτικής χρήσεως οχημάτων και των αυτοκινήτων οχημάτων τον οποίο προβλέπει ο νόμος 571/2003, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα [μεταξύ άλλων με τον νόμο 343/2006], ούτε ο φόρος λόγω ρυπάνσεως από αυτοκίνητα οχήματα [ήτοι ο φόρος βάσει του ΟΥΓ 50/2008] και το οποίο δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οχημάτων που εξαιρούνται ή απαλλάσσονται από την καταβολή των εν λόγω φόρων δυνάμει των διατάξεων που ισχύουν κατά τον χρόνο ταξινόμησεως.»

5. Βάσει του Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 1/2012 din 30 ianuarie 2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei achitate în conformitate cu prevederile articolului 4 alineatul (2) din lege (επείγοντος κυβερνητικού διατάγματος 1/2012 της 30ής Ιανουαρίου 2012, για την αναστολή της εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του νόμου 9/2012 περί του φόρου λόγω ρυπογόνων εκπομπών από αυτοκίνητα οχήματα και για την επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου)⁸, ανεστάλη η εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 2, του νόμου 9/2012 από την 31η Ιανουαρίου 2012 έως την 1η Ιανουαρίου 2013 και οι φόροι που είχαν ήδη καταβληθεί βάσει του νόμου αυτού έπρεπε να επιστραφούν. Συνεπώς, μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2013 ο φόρος που επιβαλλόταν βάσει του νόμου 9/2012 εξακολουθούσε να αντίκειται στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ, όπως επιβεβαιώθηκε με μεταγενέστερη απόφαση του Δικαστηρίου⁹.

4 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, αριθ. 327.

5 — Απόφαση Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219).

6 — Όπ.π. (διατακτικό).

7 — Απόφαση Nisipeanu (C-263/10, EU:C:2011:466) καθώς και σειρά μεταγενέστερων αποφάσεων.

8 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, αριθ. 97.

9 — Διάταξη Câmpean και Ciocoiu (C-97/13 και C-214/13, EU:C:2014:229).

6. Ο νόμος 9/2012 αντικαταστάθηκε εν συνεχεία στις 15 Μαρτίου 2013 με το *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 din 19 februarie 2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule* (επείγον κυβερνητικό διάταγμα 9/2013 της 19ης Φεβρουαρίου 2013, περί του περιβαλλοντικού φόρου επί των αυτοκινήτων οχημάτων, στο εξής: ΟΥΓ 9/2013)¹⁰. Συνεπώς, το άρθρο 4, παράγραφος 2, του νόμου 9/2012 εφαρμόστηκε μόνον από την 1η Ιανουαρίου έως τη 14η Μαρτίου 2013. Κατά το εν λόγω διάστημα συνέβησαν τα υπό εξέταση στην κύρια δίκη πραγματικά περιστατικά. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά επομένως τη νομική κατάσταση υπό την ισχύ του νόμου 9/2012, ειδικότερα δε του άρθρου 4, παράγραφος 2, αυτού.

Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

7. Ο αναιρεσείων της κύριας δίκης, M. Manea, ζήτησε από την *Instituția Prefectului – județul Brașov – Serviciul public comunitar regim permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor* [αρμόδια αρχή για την ταξινόμηση οχημάτων στο Βραșov (Ρουμανία)], αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης, την ταξινόμηση μεταχειρισμένου οχήματος που αυτός είχε αγοράσει στην Ισπανία. Η εν λόγω υπηρεσία ζήτησε από τον αναιρεσείοντα, με επιστολή της 5ης Μαρτίου 2013, να καταβάλει τον φόρο βάσει του νόμου 9/2012. Ο M. Manea προσέφυγε ενώπιον του *Tribunal Brașov* (πρωτοβαθμίου δικαστηρίου του Βραșov), ζητώντας να ταξινομηθεί το αυτοκίνητο όχημα χωρίς να υποχρεωθεί να καταβάλει τον σχετικό φόρο ο οποίος, κατά τη γνώμη του, αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης. Κατόπιν απορρίψεως της προσφυγής του, ο αναιρεσείων άσκησε αναίρεση ενώπιον του *Curte de Apel Brașov* (δευτεροβαθμίου δικαστηρίου του Βραșov). Το εν λόγω δικαστήριο ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

- «1. Έχοντας υπόψη τις διατάξεις του νόμου 9/2012 και τον σκοπό του φόρου τον οποίο προβλέπει ο εν λόγω νόμος, πρέπει το άρθρο 110 ΣΛΕΕ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στη θέσπιση από κράτος μέλος της Ένωσης φόρου ρυπογόνων εκπομπών επιβαλλόμενου σε όλα τα αλλοδαπής προελεύσεως αυτοκίνητα οχήματα κατά την ταξινόμησή τους στο εν λόγω κράτος, καθώς και κατά τη μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας επί των εγχωρίων αυτοκινήτων οχημάτων, εκτός εάν έχει ήδη καταβληθεί ο εν λόγω ή άλλος ανάλογος φόρος;
2. Έχοντας υπόψη τις διατάξεις του νόμου 9/2012 και τον σκοπό του φόρου τον οποίο προβλέπει ο εν λόγω νόμος, πρέπει το άρθρο 110 ΣΛΕΕ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στη θέσπιση από κράτος μέλος της Ένωσης φόρου ρυπογόνων εκπομπών επιβαλλόμενου σε όλα τα αλλοδαπής προελεύσεως αυτοκίνητα οχήματα κατά την ταξινόμησή τους στο εν λόγω κράτος και ο οποίος, στην περίπτωση των εγχωρίων αυτοκινήτων οχημάτων, οφείλεται μόνο κατά τη μεταβίβαση της κυριότητας του οχήματος, με συνέπεια το αλλοδαπής προελεύσεως όχημα να μην μπορεί να χρησιμοποιηθεί χωρίς καταβολή του φόρου, ενώ το εγχώριο όχημα μπορεί να χρησιμοποιείται για απεριόριστο χρονικό διάστημα χωρίς καταβολή του φόρου μέχρι τον χρόνο μεταβίβασεως της κυριότητας επί του οχήματος, εφόσον μεταβιβαστεί;»

Εκτίμηση

8. Με τα ως άνω ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διαπιστωθεί αν το άρθρο 110 ΣΛΕΕ απαγορεύει σε κράτος μέλος να θεσπίσει εφάπαξ φόρο για αυτοκίνητα οχήματα ο οποίος επιβάλλεται κατά την πρώτη ταξινόμηση αυτοκινήτου οχήματος στο εν λόγω κράτος ή κατά την πρώτη μεταβίβαση, από την ημερομηνία θεσπίσεως του εν λόγω φόρου, του δικαιώματος κυριότητας επί ήδη ταξινομημένου αυτοκινήτου οχήματος και από τον οποίο απαλλάσσονται τα αυτοκίνητα οχήματα για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί παρόμοιος φόρος, ενώ αυτοκίνητα οχήματα τα οποία έχουν ήδη ταξινομηθεί στο εσωτερικό του κράτους αυτού δεν υπόκεινται στον νέο φόρο εφόσον δεν μεταβιβάζεται το δικαίωμα κυριότητας επ' αυτών.

9. Προκειμένου να απαντηθεί το ως άνω ερώτημα πρέπει να διευκρινιστούν τα εξής ζητήματα: πρώτον, το επιτρεπτό της θεσπίσεως φόρου όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης ρουμανικός φόρος, και ειδικότερα το ζήτημα της μη φορολογήσεως αυτοκινήτων οχημάτων ως προς τα οποία δεν υπήρξε μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας, δεύτερον, το επιτρεπτό της απαλλαγής αυτοκινήτων οχημάτων για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί παρόμοιος προϊσχύσας φόρος, και, τρίτον, το επιτρεπτό της εφαρμογής τέτοιας φορολογικής απαλλαγής στην περίπτωση των προϊσχυσάντων ρουμανικών φόρων που όμως έχουν κριθεί ότι αντίκεινται στο δίκαιο της Ένωσης.

Το επιτρεπτό της θεσπίσεως εφάπαξ τέλους ταξινομήσεως για αυτοκίνητα οχήματα

10. Εξαιρουμένου του ζητήματος της απαλλαγής από τον φόρο των αυτοκινήτων οχημάτων για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί παρόμοιος φόρος, ο φόρος ο οποίος θεσπίστηκε στη Ρουμανία βάσει του νόμου 9/2012, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την κύρια δίκη χρόνο, έχει απλούστατη λειτουργία: ο φόρος οφείλεται σε κάθε περίπτωση πρώτης εγγραφής, από την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του φόρου αυτού, του ονόματος του κυρίου στη βεβαίωση ταξινομήσεως¹¹. Καμία επίδραση δεν ασκεί εν προκειμένω αν το αυτοκίνητο όχημα είχε ήδη ταξινομηθεί παλαιότερα και αν τέτοια ταξινόμηση είχε γίνει στη Ρουμανία ή σε άλλο κράτος.

11. Με τη θέσπιση ενός φόρου με την ανωτέρω λειτουργία, η Ρουμανία επεδίωξε να άρει το ασυμβίβαστο προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ του φόρου που ίσχυε βάσει του ΟUG 50/2008. Το εν λόγω ασυμβίβαστο οφειλόταν στο γεγονός ότι ο φόρος επιβαλλόταν αποκλειστικώς κατά την πρώτη ταξινόμηση αυτοκινήτου οχήματος στη Ρουμανία, με αποτέλεσμα να επιβαρύνονται με τον φόρο μεταχειρισμένα οχήματα που εισάγονταν από άλλα κράτη μέλη, ενώ μεταχειρισμένα οχήματα που βρίσκονταν ήδη σε κυκλοφορία στην εγχώρια αγορά δεν επιβαρύνονταν¹². Αντιθέτως, ο φόρος ο οποίος θεσπίστηκε με τον νόμο 9/2012 επιβαρύνει εφάπαξ κάθε αυτοκίνητο όχημα το οποίο μετά την αγορά του ταξινομείται στο όνομα του νέου κυρίου του.

12. Φρονώ ότι η διαμόρφωση αυτή του φόρου δεν δημιουργεί ζήτημα συμβατότητάς του με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ. Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 110 ΣΛΕΕ δεν έχει σκοπό να εμποδίσει ένα κράτος μέλος να επιβάλει νέους φόρους ή να τροποποιήσει τους συντελεστές ή τη βάση επιβολής υπαρχόντων φόρων, εφόσον αυτοί βασίζονται σε αντικειμενικά κριτήρια και δεν συνεπάγονται διακρίσεις εις βάρος των εισαγωγών αγαθών με προέλευση άλλα κράτη μέλη¹³. Σε περίπτωση που φόρος επιβαρύνει αποκλειστικώς εισαγόμενα αυτοκίνητα οχήματα, η δυσμενής διάκριση συνίσταται στο γεγονός ότι ο αγοραστής τέτοιου αυτοκινήτου οχήματος καταβάλλει, εκτός από το τίμημα της αγοραπωλησίας, και τον φόρο, ενώ κατά την αγορά εγχωρίου αυτοκινήτου οχήματος καταβάλλει μόνον το τίμημα της αγοραπωλησίας. Η επέκταση της φορολογήσεως και στα εγχώρια αυτοκίνητα οχήματα αίρει αυτήν τη δυσμενή διάκριση.

13. Εξάλλου, όσον αφορά τα μεταχειρισμένα οχήματα, αναπτύχθηκε στη νομολογία του Δικαστηρίου επιπλέον αρχή με σκοπό τη συμπλήρωση της απαγορεύσεως της δυσμενούς φορολογικής μεταχειρίσεως αγαθών που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, φόρος που επιβάλλεται σε μεταχειρισμένα οχήματα τα οποία εισάγονται από άλλα κράτη μέλη δεν αντίκειται στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ, όταν δεν υπερβαίνει το εναπομένον ποσό παρόμοιου φόρου που είναι ενσωματωμένο στην αξία των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων που υπάρχουν ήδη στην εγχώρια αγορά¹⁴.

11 — Στη ρουμανική νομοθεσία γίνεται εν προκειμένω διάκριση μεταξύ της «ταξινομήσεως», όσον αφορά οχήματα τα οποία δεν έχουν ποτέ προηγουμένως ταξινομηθεί στην Ρουμανία, και της «καταχωρίσεως του δικαιώματος κυριότητας» όσον αφορά ήδη ταξινομημένα αυτοκίνητα οχήματα στο κράτος αυτό (βλ. άρθρο 2, στοιχεία η' και θ', του νόμου 9/2012).

12 — Απόφαση Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, σκέψεις 48 έως 61).

13 — Βλ. ιδίως τις αποφάσεις Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66, σκέψη 11) καθώς και Nadasdi και Németh (C-290/05 και C-333/05, EU:C:2006:652, σκέψεις 49 και 51).

14 — Βλ. ιδίως τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Δανίας (C-47/88, EU:C:1990:449, σκέψη 20), Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, σημείο 2 του διατακτικού) και Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, σκέψη 39).

14. Το Δικαστήριο δεν έχει καθορίσει κάποια δεσμευτική μέθοδο υπολογισμού των φόρων που επιβάλλονται στα αυτοκίνητα οχήματα. Τέτοια μέθοδος πρέπει πάντως να λαμβάνει υπόψη τη μείωση της αξίας σε συνδυασμό με την παλαιότητα και το βαθμό της φθοράς του οχήματος, κατά τρόπο ώστε ο φόρος για μεταχειρισμένα οχήματα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη να μην υπερβαίνει το ως άνω εναπομένον ποσό του φόρου που είναι ενσωματωμένο στην αγοραία αξία των εγχωρίων οχημάτων¹⁵.

15. Το Δικαστήριο εξέτασε διεξοδικά τον φόρο που θεσπίστηκε με το ΟΥΓ 50/2008 και διαπίστωσε ότι πληροί το ανωτέρω κριτήριο¹⁶. Επειδή οι βασικές αρχές υπολογισμού του φόρου που θεσπίστηκε με τον νόμο 9/2012, οι οποίες καθιερώνονται στα άρθρα 6 και 9 του νόμου αυτού, είναι, όπως φαίνεται, παρόμοιες με αυτές του ΟΥΓ 50/2008, είναι πολύ πιθανό να πληρούν και αυτές την προεκτεθείσα προϋπόθεση. Ωστόσο, η διαπίστωση περί αυτού απόκειται εν τέλει στο αιτούν δικαστήριο.

16. Το ζήτημα που τίγεται με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, ήτοι ότι στη Ρουμανία ταξινομούνται αυτοκίνητα οχήματα τα οποία δεν επιβαρύνονται με τον ως άνω φόρο, εφόσον δεν συντελείται μεταβίβαση κυριότητας φρονώ ότι δεν διαφοροποιεί το ανωτέρω συμπέρασμα. Αφενός, όπως ορθά επισημαίνει η Επιτροπή στις παρατηρήσεις που υπέβαλε, στη συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για φόρο όχι επί της χρήσεως του αυτοκινήτου οχήματος αλλά επί της ταξινομήσεώς του και ως εκ τούτου εμμέσως επί της κτήσεως κυριότητας σε αυτό. Αφετέρου, στο σύστημα της Συνθήκης, το άρθρο 110 ΣΛΕΕ συμπληρώνει κατά πάγια νομολογία τις διατάξεις περί καταργήσεως των τελωνειακών δασμών και των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος. Η διάταξη αυτή σκοπό έχει να εξασφαλίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών υπό φυσιολογικές συνθήκες ανταγωνισμού, με την κατάργηση κάθε μορφής προστασίας που ενδέχεται να απορρέει από την επιβολή εσωτερικών φόρων που δημιουργούν διακρίσεις εις βάρος των προϊόντων καταγωγής άλλων κρατών μελών¹⁷. Εντούτοις, το μεταχειρισμένο όχημα αποτελεί προϊόν μόνον όταν προσφέρεται προς πώληση. Η μη φορολόγηση αυτοκινήτων οχημάτων τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορίας δεν συνιστά επομένως διάκριση που αντίκειται στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ.

17. Τέλος, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο εξέδωσε πρόσφατα απόφαση η οποία μάλλον υποδηλώνει ότι η εξέταση του φορολογικού συντελεστή, της βάσεως επιβολής του φόρου καθώς και της μεθόδου υπολογισμού του φόρου είναι δυνατό σε ορισμένες περιπτώσεις να αποδειχθεί ανεπαρκής¹⁸. Συγκεκριμένα, μπορεί να χρειαστεί να αναζητηθεί στην εγχώρια αγορά αυτοκίνητο όχημα με κατά το δυνατόν παρόμοια χαρακτηριστικά με αυτά του επίδικου αυτοκινήτου και να συγκριθεί το ύψος του φόρου για αυτό το δεύτερο αυτοκίνητο όχημα με το εναπομένον ποσό του φόρου που είναι ενσωματωμένο στην αξία του πρώτου αυτοκινήτου. Ωστόσο, η εν λόγω απόφαση είχε ως αντικείμενο συγκεκριμένη κανονιστική διάταξη της ολλανδικής φορολογικής νομοθεσίας κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου υπολογίζεται επί της τιμής καταλόγου, η οποία μειώνεται αναλογικά προς την μείωση της αξίας του μεταχειρισμένου οχήματος¹⁹. Εκτιμώ πως οι διαπιστώσεις αυτής της αποφάσεως δεν είναι γενικεύσιμες, ιδίως όσον αφορά φόρους που λειτουργούν διαφορετικά από τον ολλανδικό φόρο ο οποίος εξετάστηκε σε εκείνη την περίπτωση. Εξάλλου, το Δικαστήριο τελικώς διαπίστωσε ότι ο ολλανδικός φόρος αντίκειται στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ, λόγω μιας τροποποίησης της μεθόδου υπολογισμού του, καθώς ο φόρος δεν υπολογιζόταν πλέον μόνο βάσει της αξίας του αυτοκινήτου οχήματος, αλλά περιλάμβανε και ένα ποσό υπολογιζόμενο σε συνάρτηση με τις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα. με αποτέλεσμα ο φόρος που επιβαλλόταν, κατόπιν της εν λόγω τροποποίησης, στα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη μεταχειρισμένα οχήματα να υπερβαίνει αδιαμφισβήτητα το εναπομένον ποσό του φόρου που ήταν ενσωματωμένο στην αξία ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων που είχαν ταξινομηθεί στην Ολλανδία πριν την τροποποίηση του νόμου²⁰. Συνεπώς, η εν λόγω απόφαση αφορά την περίπτωση κατά την οποία κράτος μέλος αυξάνει ήδη ισχύοντα φόρο και με τον τρόπο αυτόν εισάγει διάκριση εις βάρος εισαγόμενων από άλλα κράτη μέλη αυτοκινήτων οχημάτων.

18. Για τους ανωτέρω λόγους εκτιμώ ότι εφάπαξ φόρος ο οποίος επιβάλλεται κατά την πρώτη ταξινόμηση αυτοκινήτου οχήματος στο κράτος μέλος που θέσπισε τον φόρο ή κατά την πρώτη μεταβίβαση, από την ημερομηνία θεσπίσεως του εν λόγω φόρου, του δικαιώματος κυριότητας επί ήδη ταξινομημένου αυτοκινήτου οχήματος δεν αντίκειται στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ, εφόσον πληρούται το κριτήριο που εκτέθηκε στο σημείο 14 των παρούσων προτάσεων.

15 — Βλ. ιδίως την απόφαση Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, σκέψεις 40 έως 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 — Όπ.π. (σκέψεις 43 έως 47).

17 — Απόφαση Nádasi και Németh (C-290/05 και C-333/05, EU:C:2006:652, σκέψη 45 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 — Απόφαση X (C-437/12, EU:C:2013:857).

19 — Όπ.π. (σκέψεις 3 έως 10 καθώς και σημείο 1 του διατακτικού).

20 — Όπ.π. (σκέψεις 39 έως 41).

Το επιτρεπτό της θεσπίσεως απαλλαγής από τον φόρο για τα αυτοκίνητα οχήματα για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί προϊσχύσας παρόμοιος φόρος

19. Παράλληλα με τη θέσπιση του νέου τέλους ταξινομήσεως για αυτοκίνητα οχήματα, το άρθρο 4, παράγραφος 2, του νόμου 9/2012 θεσπίζει απαλλαγή από τον φόρο για τα αυτοκίνητα οχήματα για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί προϊσχύσας φόρος, ήτοι φόρος βάσει του νόμου 343/2006 καθώς και του ΟΥΓ 50/2008. Όπως εξήγησε η ρουμανική κυβέρνηση στις παρατηρήσεις που υπέβαλε, η εν λόγω απαλλαγή έχει ως σκοπό να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των ίδιων αγαθών. Τίθεται το ερώτημα μήπως η εν λόγω απαλλαγή συνεπάγεται το εκ νέου ασυμβίβαστο του ρουμανικού φόρου προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ.

20. Τέτοια απαλλαγή σημαίνει ότι ο νέος φόρος δεν θα ισχύσει για όλα τα μεταχειρισμένα οχήματα που πωλούνται στην ημεδαπή, αλλά, κατ' αρχήν, για όλα τα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη οχήματα. Αντιθέτως, στην αξία των αυτοκινήτων οχημάτων που απαλλάσσονται από τον νέο φόρο θα είναι ενσωματωμένο το εναπομένον ποσό του προϊσχύσαντος φόρου. Η προϋπόθεση για τη νομιμότητα τέτοιας απαλλαγής είναι συνεπώς ανάλογη προς αυτήν που εκτέθηκε ανωτέρω στο σημείο 14, ήτοι ότι ο νέος φόρος για τα μεταχειρισμένα οχήματα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη δεν πρέπει να υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του προγενέστερου φόρου που είναι ενσωματωμένο στην αξία ομοειδών εγχωρίων αυτοκινήτων οχημάτων.

21. Συνεπώς, κατά τη θέσπιση του φόρου που περιγράφεται στο σημείο 18 των παρούσων προτάσεων, το κράτος μέλος δύναται να απαλλάσσει από τον φόρο αυτόν αυτοκίνητα οχήματα για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί προϊσχύσας φόρος, εφόσον ο νέος φόρος για μεταχειρισμένα οχήματα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη δεν υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του προγενέστερου φόρου που είναι ενσωματωμένο στην εμπορική αξία εγχωρίων αυτοκινήτων οχημάτων.

22. Επειδή, όπως προεκτέθηκε, η μέθοδος υπολογισμού του φόρου που θεσπίστηκε με τον νόμο 9/2012 παρουσιάζει μεγάλες ομοιότητες με τη μέθοδο υπολογισμού του φόρου που θεσπίστηκε με το ΟΥΓ 50/2008 καθώς και του προγενέστερου φόρου που θεσπίστηκε με τον νόμο 343/2006 και λαμβάνει δεόντως υπόψη τη μείωση της αξίας του αυτοκινήτου οχήματος σε συνδυασμό με την παλαιότητα και το βαθμό της φθοράς του οχήματος, φρονώ ότι η εν λόγω προϋπόθεση πληρούται στην υπό κρίση υπόθεση.

Το επιτρεπτό της εφαρμογής της απαλλαγής από τον φόρο στην περίπτωση του ρουμανικού φόρου για αυτοκίνητα οχήματα

23. Πρέπει επιπλέον να εξετασθεί κατά πόσον και σε ποια έκταση εφαρμόζεται η αρχή που εκτέθηκε στο σημείο 21 των παρούσων προτάσεων στη συγκεκριμένη περίπτωση του ρουμανικού φόρου για αυτοκίνητα οχήματα.

24. Όπως επισήμανα εισαγωγικώς, οι διατάξεις του νόμου 9/2012 με τις οποίες θεσπίστηκε ο επίδικος φόρος προβλέπουν απαλλαγή από τον φόρο για αυτοκίνητα οχήματα για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί φόρος βάσει του νόμου 343/2006 ή του ΟΥΓ 50/2008.

25. Με την απόφαση Tatu, της οποίας το σκεπτικό υιοθετήθηκε και από μεταγενέστερες αποφάσεις²¹, ο φόρος που θεσπίστηκε με το ΟΥΓ 50/2008 κηρύχθηκε ασυμβίβαστος προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ επειδή εισήγε διάκριση εις βάρος εισαγόμενων από άλλα κράτη μέλη μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων σε σύγκριση με ομοειδή εγχώρια αυτοκίνητα οχήματα.

21 — Βλ. το σημείο 3 των παρούσων προτάσεων.

26. Ο φόρος που θεσπίστηκε με τον νόμο 343/2006 δεν έχει αποτελέσει αντικείμενο προδικαστικής παραπομπής. Πρέπει όμως να ληφθεί υπόψη ότι στο πλαίσιο της διαδικασίας παραπομπής το Δικαστήριο δεν εξετάζει τη συμβατότητα των συγκεκριμένων ρυθμίσεων της εθνικής νομοθεσίας με το δίκαιο της Ένωσης, αλλά περιορίζεται στην ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, βάσει της οποίας αποφασίζουν εν συνεχεία τα εθνικά δικαστήρια σχετικά με τη συμβατότητα των εθνικών διατάξεων με το δίκαιο της Ένωσης. Όπως φαίνεται, ο φόρος που θεσπίστηκε με τον νόμο 343/2006 εισάγει διακρίσεις όπως οι διαπιστωθείσες στην περίπτωση του φόρου που θεσπίστηκε με το ΟUG 50/2008. Σε τέτοια περίπτωση, θα πρέπει και αυτός ο φόρος να κηρυχθεί ασυμβίβαστος προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, σύμφωνα με την απόφαση Tatu και τη μεταγενέστερη νομολογία των ρουμανικών δικαστηρίων.

27. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα ποσά των εισπραχθέντων κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης φόρων πρέπει να επιστρέφονται εντόκως. Η εν λόγω υποχρέωση αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμουν στους διοικουμένους οι απαγορευόμενες τέτοιους φόρους διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο²².

28. Η απαλλαγή ενός αυτοκινήτου οχήματος από τον νέο φόρο επειδή για το συγκεκριμένο αυτοκίνητο όχημα έχει ήδη καταβληθεί προϊσχύσας φόρος, ο οποίος εν συνεχεία κηρύχθηκε ασυμβίβαστος προς το δίκαιο της Ένωσης, δεν αποτελεί προσήκοντα τρόπο εκπληρώσεως της υποχρέωσης επιστροφής του φόρου. Ο λόγος είναι ότι οι υπόχρεοι καταβολής των εν λόγω δύο φόρων είναι δύο διαφορετικά πρόσωπα. Συγκεκριμένα, δικαιούχος της απαλλαγής από τον φόρο είναι ο αγοραστής του αυτοκινήτου οχήματος ο οποίος απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής του τέλους ταξινόμησης κατά την ταξινόμηση του οχήματος στο όνομά του. Τουναντίον, την επιστροφή του προγενέστερου φόρου που κρίθηκε ασυμβίβαστος προς το δίκαιο της Ένωσης δύναται να αξιώσει αυτός που είχε καταβάλει τον φόρο αυτόν, ήτοι ο νυν πωλητής του αυτοκινήτου οχήματος ή κάποιος από τους προηγούμενους κυρίους του εφόσον το αυτοκίνητο όχημα πωλήθηκε κατά τον χρόνο που μεσολάβησε μεταξύ της ημερομηνίας καταβολής του προγενέστερου φόρου και της ημερομηνίας ενάρξεως ισχύος του νέου φόρου. Επομένως, ακόμη και αν με τον τρόπο αυτόν εξαλείφεται το κέρδος που έχει προκύψει για τον κρατικό προϋπολογισμό από τον ασυμβίβαστο προς το δίκαιο της Ένωσης φόρο, το όφελος που προκύπτει δεν το καρπώνεται το πρόσωπο το οποίο δύναται να αξιώσει την επιστροφή του φόρου αυτού, αλλά κάποιος τρίτος. Ο δικαιούχος ανακτά στην καλύτερη περίπτωση, στην τιμή πώλησεως, το εναπομένον ποσό του φόρου που είναι ενσωματωμένο στην αξία του αυτοκινήτου οχήματος, αυτό όμως σπανίως αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που έχει πράγματι καταβληθεί και ασφαλώς δεν περιέχει τους οφειλόμενους τόκους.

29. Για τους ανωτέρω λόγους, τέτοιος μηχανισμός αποζημίωσης για τον φόρο που επιβλήθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, μέσω της απαλλαγής από τον νέο φόρο, ωσαύτως δεν εξασφαλίζει την επιτασόμενη με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ ουδετερότητα του νέου φόρου. Επομένως, δεδομένου ότι δεν έχει εκπληρωθεί η υποχρέωση επιστροφής του φόρου, ο υπόχρεος του φόρου διατηρεί την αξίωση που του αναλογεί για επιστροφή του φόρου και δύναται συνεπώς να απαιτήσει κατά την πώληση του αυτοκινήτου οχήματος χαμηλότερο τίμημα, στο οποίο να μη συνυπολογίζεται ο προηγούμενος καταβληθείς φόρος. Δεν είναι δυνατό συνεπώς να διαπιστωθεί ότι κάποιο εναπομένον ποσό αυτού του φόρου είναι ενσωματωμένο στην αξία του αυτοκινήτου οχήματος. Τα εισαγόμενα από την αλλοδαπή αυτοκίνητα οχήματα, για τα οποία παραμένει καταβλητέος ο νέος φόρος επειδή εξ ορισμού δεν καταλαμβάνονται από την απαλλαγή από τον φόρο, τίθενται επομένως αυτομάτως σε δυσμενέστερη θέση από απόψεως ανταγωνιστικότητας σε σύγκριση με τα εγχώρια αυτοκίνητα οχήματα για τα οποία έχει καταβληθεί ο προγενέστερος, ασυμβίβαστος προς το δίκαιο της Ένωσης, φόρος.

22 — Βλ. ιδίως την απόφαση Littlewoods Retail Ltd. κ.λπ. (C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψεις 24 έως 26) καθώς και, όσον αφορά τον φόρο που θεσπίστηκε με το ΟUG 50/2008, την απόφαση Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, σκέψεις 27 έως 29).

30. Φρονώ συνεπώς ότι, μολονότι τα κράτη μέλη κατ' αρχήν δύνανται να εφαρμόζουν απαλλαγή από τον φόρο, όπως αυτή εκτέθηκε στο σημείο 21 των παρουσών προτάσεων, ωστόσο τέτοια απαλλαγή δεν είναι δυνατό να χορηγείται με σκοπό την επιστροφή προϊσχύσαντος φόρου ο οποίος κηρύχθηκε μεταγενέστερα ασυμβίβαστος προς το δίκαιο της Ένωσης.

31. Στη συγκεκριμένη διαφορά που ανέκυψε στη Ρουμανία και αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης φρονώ ότι τούτο σημαίνει ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ αντιτίθεται στην προβλεπόμενη στο άρθρο 4, παράγραφος 2, του νόμου 9/2012 απαλλαγή από τον προβλεπόμενο στον νόμο αυτό φόρο για τα αυτοκίνητα οχήματα για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί προϊσχύσας φόρος βάσει του νόμου 343/2006 καθώς και βάσει του ΟΥΓ 50/2008²³.

32. Η ανωτέρω εκτίμηση δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι το Δικαστήριο διαπίστωσε με την απόφαση Tatu ότι ο φόρος που θεσπίστηκε με το ΟΥΓ 50/2008 δεν εισάγει διάκριση εις βάρος των εισαγόμενων από άλλα κράτη μέλη αυτοκινήτων οχημάτων σε σύγκριση με τα αυτοκίνητα οχήματα τα οποία είναι ήδη σε κυκλοφορία στη ρουμανική αγορά, τα οποία είχαν προηγουμένως εισαχθεί και υποβληθεί στον εν λόγω φόρο²⁴. Ο λόγος είναι ότι το Δικαστήριο προέβη στην εν λόγω διαπίστωση προτού συγκρίνει, σε επόμενο σκέλος του σκεπτικού της εν λόγω αποφάσεως, το καθεστώς των εισαγόμενων από άλλα κράτη μέλη αυτοκινήτων οχημάτων με αυτό των αυτοκινήτων οχημάτων για τα οποία δεν είχε καταβληθεί ποτέ τέτοιος φόρος (ήτοι αυτών που είχαν ταξινομηθεί πριν ακόμα θεσπισθεί ο φόρος στη Ρουμανία) και καταλήξει κατόπιν τούτου στη διαπίστωση ότι ο εν λόγω φόρος εισήγε διάκριση εις βάρος των μεταχειρισμένων οχημάτων εν γένει²⁵.

33. Πρέπει ωστόσο να ληφθεί υπόψη ότι οι αποφάσεις του Δικαστηρίου, με τις οποίες διαπιστώθηκε το ασυμβίβαστο προς το δίκαιο της Ένωσης του φόρου που θεσπίστηκε με το ΟΥΓ 50/2008 και οι οποίες —όπως εξέθεσα στο σημείο 26— αφορούν και τον φόρο που θεσπίστηκε με τον νόμο 343/2006, έχουν ακριβώς ως αντικείμενο μεταχειρισμένα οχήματα. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει την εκ μέρους κράτους μέλους επιβολή φόρου σε βάρος αυτοκινήτων οχημάτων κατά την πρώτη ταξινόμησή τους στο εν λόγω κράτος μέλος, αν το φορολογικό αυτό μέτρο λαμβάνεται κατά τρόπο που να αποθαρρύνει την κυκλοφορία στο συγκεκριμένο κράτος μέλος *μεταχειρισμένων οχημάτων* τα οποία αγοράστηκαν σε άλλα κράτη μέλη χωρίς, όμως, να αποθαρρύνει την κτήση στην εγχώρια αγορά *μεταχειρισμένων οχημάτων* της ίδιας παλαιότητας και φθοράς²⁶. Η περίπτωση των καινούριων οχημάτων διαφέρει ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα, δεδομένου ότι κάθε καινούριο όχημα εξ ορισμού ταξινομείται πάντα για πρώτη φορά²⁷, ανεξαρτήτως του αν έχει κατασκευαστεί στο κράτος ταξινόμησεως ή έχει εισαχθεί. Επομένως, φόρος που επιβάλλεται κατά την πρώτη ταξινόμηση αυτοκινήτου οχήματος σε συγκεκριμένο κράτος δεν εισάγει εις βάρος των καινούριων οχημάτων την ίδια διάκριση όπως εις βάρος των μεταχειρισμένων οχημάτων.

23 — Η ρύθμιση αυτή διαφέρει από εκείνη που αποτέλεσε αντικείμενο εξετάσεως στην απόφαση Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285). Η εν λόγω απόφαση είχε ως αντικείμενο ένα μηχανισμό επιστροφής φόρου αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης στο πρόσωπο που είχε καταβάλει τον φόρο αυτόν, ο οποίος μηχανισμός θεσπίστηκε με μεταγενέστερη νομική πράξη, ήτοι με το ΟΥΓ 9/2013 (βλ. το σημείο 6 των παρουσών προτάσεων). Όπως επισήμανα ήδη, αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως αποτελεί η απαλλαγή του νέου κυρίου κάποιου αυτοκινήτου οχήματος λόγω του φόρου που καταβλήθηκε από τον προγενέστερο κύριο αυτού του αυτοκινήτου οχήματος.

24 — Απόφαση Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, σκέψεις 43 έως 47). Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι κατά τον υπολογισμό του φόρου ελήφθη δεόντως υπόψη η μείωση της αξίας του αυτοκινήτου οχήματος, γεγονός που κατά συνέπεια εξασφάλιζε ότι το ποσό του εν λόγω φόρου δεν υπερέβαινε το εναπομένον ποσό του φόρου που ήταν ενσωματωμένο στην αξία ομοειδών μεταχειρισμένων οχημάτων για τα οποία είχε ήδη καταβληθεί αυτός ο φόρος. Βλ. το σημείο 15 των παρουσών προτάσεων.

25 — Απόφαση Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, σκέψεις 52 έως 61).

26 — Όπ.π., διατακτικό (η υπογράμμιση δική μου).

27 — Καινούριο όχημα θεωρείται ότι αποτελεί κάθε αυτοκίνητο όχημα που δεν έχει ακόμα ταξινομηθεί.

34. Ως εκ τούτου εκτιμώ ότι δεν συντρέχει λόγος να θεωρηθεί ασυμβίβαστος προς το δίκαιο της Ένωσης φόρος που επιβάλλεται κατά την ταξινόμηση καινούριων οχημάτων βάσει του νόμου 343/2006 ή βάσει του ΟΥG 50/2008. Επομένως, η απαλλαγή από τον φόρο που θεσπίζεται με το άρθρο 4, παράγραφος 2, του νόμου 9/2012 δεν αντίκειται στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ καθόσον αφορά αυτοκίνητα οχήματα που ταξινομούνται στη Ρουμανία ως καινούρια, εφόσον ασφαλώς πληρούται η εκτεθείσα στο τέλος του σημείου 21 προϋπόθεση.

Πρόταση

35. Βάσει των ανωτέρω συλλογισμών προτείνω στο Δικαστήριο να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το *Curte de Apel Braşov*:

- 1) Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να θεσπίσει εφάπαξ φόρο για αυτοκίνητα οχήματα ο οποίος επιβάλλεται κατά την πρώτη ταξινόμηση αυτοκινήτου οχήματος στο εν λόγω κράτος μέλος ή κατά την πρώτη μεταβίβαση, από την ημερομηνία θεσπίσεως του εν λόγω φόρου, του δικαιώματος κυριότητας επί ήδη ταξινομημένου στην ημεδαπή αυτοκινήτου οχήματος. Ο φόρος αυτός θα πρέπει να έχει τέτοια μορφή ώστε ο φόρος που επιβάλλεται σε εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη μεταχειρισμένα οχήματα να μην υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του φόρου που είναι ενσωματωμένο στην αγοραία αξία των εγχωρίων αυτοκινήτων οχημάτων.
- 2) Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ δεν εμποδίζει κράτος μέλος να απαλλάσσει από τέτοιο φόρο, κατά τη θέσπισή του, τα αυτοκίνητα οχήματα για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί προϊσχύσας φόρος, εφόσον ο νέος φόρος που επιβάλλεται σε εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη μεταχειρισμένα οχήματα δεν υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του προγενέστερου φόρου που είναι ενσωματωμένο στην αγοραία αξία των εγχωρίων αυτοκινήτων οχημάτων.
- 3) Τέτοια απαλλαγή από τον φόρο δεν πρέπει να χορηγείται με σκοπό την επιστροφή προϊσχύσαντος, ασυμβίβαστου προς το δίκαιο της Ένωσης, φόρου.