ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 9ης Μαρτίου 1995 *

Στην υπόθεση C-345/93,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Supremo Tribunal Administrativo προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Fazenda Pública,

Ministério Público

και

Américo João Nunes Tadeu,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 9, 12 και 95 της Συνθήκης ΕΟΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. C. Moitinho de Almeida, δικαστή, προεδρεύοντα του τμήματος, D. A. O. Edward και J.-P. Puissochet (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο Américo João Nunes Tadeu, δικηγόρος·

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Luis Fernandes, διευθυντή της Νομικής Υπηρεσίας της Γενικής Διευθύνσεως Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τη Maria Luisa Duarte, νομικό σύμβουλο στην ίδια Διεύθυνση·

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Νικόλαο Μαυρίκα, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και τον Δημήτριο Αναστασόπουλο, δικαστικό αντιπρόσωπο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους·

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο του Υπουργείου Εξωτερικών·

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Enrico Traversa και Francisco de Sousa Fialho, μέλος της νομικής της υπηρεσίας·

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Παναγιώτη Καμαρινέα, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 17ης Νοεμβρίου 1994,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Δεκεμβρίου 1994,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 26ης Μαΐου 1993, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Ιουλίου 1993, το Supremo Tribunal Administrativo υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 9, 12 και 95 της Συνθήκης ΕΟΚ.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Nunes Tadeu και των πορτογαλικών φορολογικών αρχών (της Fazenda Pública), εκ των οποίων ο πρώτος ζητεί την επιστροφή του φόρου αυτοκινήτων τον οποίον εξόφλησε κατά την εισαγωγή στην Πορτογαλία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου από άλλο κράτος μέλος.

3 Στις 10 Αυγούστου 1990, ο Nunes Tadeu αγόρασε στο Βέλγιο ένα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο όχημα, τύπου Peugeot 205 XS, αντί ποσού 200 000 βελγικών φράγκων (BFR). Το όχημα ενεγράφη για πρώτη φορά στα βελγικά μητρώα στις 11 Φεβρουαρίου 1987. Στις 20 Αυγούστου 1990, ο Nunes Tadeu επέστρεψε στην Πορτογαλία με το όχημα αυτό με πινακίδες προσωρινής κυκλοφορίας και εξεπλήρωσε τις διατυπώσεις για την οριστική του εισαγωγή.

4 Τον Μάιο του 1991, το Τελωνείο του Porto απαίτησε από τον Nunes Tadeu την καταβολή φόρου αυτοκινήτων ύψους 271 665 πορτογαλικών εσκούδων (ESC), τον οποίο υπολόγισε σύμφωνα με το άρθρο 1 του Decreto-lei 152/89, της

10ης Μαΐου 1989 *(Díario da República*, σειρά I, αριθ. 107, της 10ης Μαΐου 1989, σ. 1858, στο εξής: Decreto-lei), το οποίο, με την τροποποιημένη μορφή του, κατά τον κρίσιμο χρόνο όριζε τα εξής:

«1. Ο φόρος αυτοκινήτων είναι εσωτερικός φόρος, ο οποίος βαρύνει τα ελαφρά επιβατηγά οχήματα, είτε αυτά εισάγονται, καινούργια ή μεταχειρισμένα, είτε συναρμολογούνται ή κατασκευάζονται στην Πορτογαλία, όταν εγγράφονται στα μητρώα.

2. (...)

3. Ο φόρος αυτός είναι ειδικός, καταβάλλεται εφ' άπαξ και ορίζεται σε συνάρτηση προς τον κυλινδρισμό, σύμφωνα με τον πίνακα που είναι προσαρτημένος στο παρόν νομοθέτημα, του οποίου αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα.

4. Το ύψος του φόρου που εκκαθαρίζεται επί των οχημάτων που εισάγονται μεταχειρισμένα και έχουν συμπληρώσει δύο έτη από της πρώτης τους εγγραφής στα μητρώα υπόκειται σε μείωση 10 % επί των τιμών που προκύπτουν από την εφαρμογή του πίνακα που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο.»

5 Ο Nunes Tadeu κατέβαλε μεν τον φόρο, ζήτησε όμως, τον Δεκέμβριο του 1991, την επιστροφή του ενώπιον του Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto. Ισχυρίστηκε πως ο φόρος αντέβαινε προς τα άρθρα 5, 85 και 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, καθ' ό μέτρο εφαρμοζόταν στα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα. Καθ' ότι το Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto δέχτηκε, με απόφαση της 3ης Απριλίου 1992, τις αξιώσεις του Nunes Tadeu, οι πορτογαλικές φορολογικές αρχές (η Fazenda Pública), υποστηριζόμενες από την πορτογαλική εισαγγελική αρχή, άσκησαν έφεση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo, το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εμποδίζει το άρθρο 95, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης της Ρώμης την επιβολή του φόρου αυτοκινήτων, με τα προεκτεθέντα χαρακτηριστικά, επί της εισαγωγής στην Πορτογαλία μεταχειρισμένων ελαφρών αυτοκινήτων

οχημάτων από το Βέλγιο, όταν, στην ίδια χώρα, τα άλλα μεταχειρισμένα οχήματα, είτε εισάγονται καινούργια είτε είναι συναρμολογημένα ή κατασκευασμένα στην Πορτογαλία, δεν υπόκεινται στον φόρο αυτόν;

2) Μπορεί ο εν λόγω φόρος να θεωρηθεί ως επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εισαγωγικό δασμό, απαγορευόμενη από τα άρθρα 9 και 12 της ίδιας Συνθήκης;»

6 Πρέπει κατ' αρχάς να σημειωθεί ότι ο επίδικος φόρος, τον οποίον έκρινε ήδη το Δικαστήριο με την απόφασή του της 16ης Ιουλίου 1992, υπόθεση C-343/90, Lourenço Dias (Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψεις 53 και 54), εφαρμόζεται χωρίς διάκριση τόσο επί των συναρμολογουμένων και κατασκευαζομένων στην Πορτογαλία αυτοκινήτων όσο και επί των εισαγομένων αυτοκινήτων, καινούργιων ή μεταχειρισμένων, και αποτελεί μέρος ενός γενικού συστήματος εσωτερικών φόρων οι οποίοι βαρύνουν κατηγορίες προϊόντων δυνάμει αντικειμενικού κριτηρίου, και συγκεκριμένα του κυλινδρισμού. Ο φόρος αυτός έχει χαρακτήρα εσωτερικού φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ.

7 Πρέπει, επομένως, να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα ευθύς εξ αρχής η απάντηση ότι ένας φόρος αυτοκινήτων που εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο στα οχήματα που συναρμολογούνται ή κατασκευάζονται στο κράτος μέλος όπου εισπράττεται όσο και στα οχήματα που εισάγονται καινούργια ή μεταχειρισμένα δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως δασμός ή επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης.

8 Με το πρώτο ερώτημα, το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η εκ μέρους κράτους μέλους είσπραξη φόρου επί των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος, ενώ ένας τέτοιος φόρος δεν επιβαρύνει τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που αγοράζονται εντός της επικρατείας του, συμβιβάζεται με το άρθρο 95 της Συνθήκης.

9 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης φρονεί ότι αυτή η διαφορά μεταχειρίσεως είναι αντίθετη προς το άρθρο 95 της Συνθήκης, διότι ο επίδικος φόρος έχει ως

αποτέλεσμα να καθιστά ακριβότερα τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα και, κατά συνέπεια, να ευνοεί την εγχώρια αγορά μεταχειρισμένων οχημάτων.

10 Όπως διαπιστώθηκε, ο επίδικος φόρος βαρύνει κατά σύστημα, αδιακρίτως και σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, τόσο τα οχήματα που συναρμολογούνται ή κατασκευάζονται στην Πορτογαλία όσο και εκείνα που εισάγονται καινούργια ή μεταχειρισμένα. Ο φόρος αυτοκινήτων δεν εφαρμόζεται επί των εγχωρίων συναλλαγών που συντελούνται επί μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, εφόσον εισπράττεται άπαξ μόνον, κατά την πρώτη εγγραφή του οχήματος στα μητρώα της χώρας, ένα μέρος δε του φόρου αυτού εξακολουθεί να παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη εγγραφεί στα μητρώα και αγορασθεί στην πορτογαλική αγορά.

11 Δέον να προστεθεί ότι, στο παρόν στάδιο, το κοινοτικό δίκαιο δεν περιέχει κανένα κανόνα κωλύοντα ένα κράτος μέλος να θεσπίζει γενικό καθεστώς εσωτερικής φορολογίας βαρύνουσας, σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, μία συγκεκριμένη κατηγορία εμπορευμάτων, όπως η επίδικη.

12 Για την εφαρμογή όμως του άρθρου 95 και, ειδικότερα, χάριν συγκρίσεως μεταξύ του καθεστώτος φορολογήσεως των αυτοκινήτων που εισάγονται μεταχειρισμένα και εκείνου των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που αγοράζονται επιτοπίως, τα οποία αποτελούν ομοειδή ή ανταγωνιστικά προϊόντα, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη — όπως έκρινε το Δικαστήριο ιδίως με την απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1990, υπόθεση C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψη 18) — όχι μόνο ο συντελεστής του εσωτερικού φόρου που επιβάλλεται άμεσα ή έμμεσα στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα, αλλά και η βάση επιβολής καθώς και οι λεπτομέρειες της εισπράξεώς του.

13 Συναφώς είναι αδιαμφισβήτητο ότι για τα αυτοκίνητα που εισάγονται μεταχειρισμένα, ασχέτως της παλαιότητας και του βαθμού φθοράς τους, ο εισπραττόμενος βάσει του Decreto-lei φόρος δεν μπορεί σε καμμία περίπτωση να είναι κατώτερος του 90 % του φόρου που εισπράττεται επί καινούργιου αυτοκινή-

του, ενώ το κατάλοιπο του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που αγοράζεται εντός της επικρατείας ενδέχεται να είναι μικρότερο απ' αυτό το ποσό, δεδομένου ότι η εναπομένουσα αξία του φόρου φθίνει αναλογικώς προς τη μείωση της αξίας του οχήματος.

14 Επομένως, η είσπραξη φόρου αυτοκινήτων επί των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, ο οποίος ανέρχεται σε 90 % τουλάχιστον του φόρου που επιβαρύνει τα καινούργια αυτοκίνητα, συνιστά, κατά κανόνα, κατάφωρη υπερφορολόγηση αυτών των οχημάτων σε σχέση προς το κατάλοιπο του φόρου που εναπομένει στα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που είναι ήδη εγγεγραμμένα στα πορτογαλικά μητρώα και αγοράζονται στην πορτογαλική αγορά.

15 Κατά συνέπεια, πρέπει να διαπιστωθεί ότι ένας κανόνας, όπως ο του άρθρου 1, παράγραφος 4, του Decreto-lei, ο οποίος περιορίζει σε 10 % τη μείωση επί του ποσού του φόρου που εισπράττεται επί των καινούργιων αυτοκινήτων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την πραγματική απόσβεση της αξίας του οχήματος, συνεπάγεται δυσμενή διάκριση κατά τη φορολόγηση των αυτοκινήτων που εισάγονται μεταχειρισμένα.

16 Το συμπέρασμα αυτό δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι, όπως επεσήμανε η Ολλανδική Κυβέρνηση, ο φόρος αυτοκινήτων δεν υπολογίζεται βάσει μιας κατ' αποκοπήν οριζομένης φορολογητέας αξίας, αλλά σε συνάρτηση προς τον κυλινδρισμό του αυτοκινήτου. Και τούτο διότι, ενώ το κατάλοιπο του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που έχει αγορασθεί στην πορτογαλική επικράτεια μειώνεται αυτομάτως παράλληλα με την απόσβεση της αξίας του οχήματος, αντιθέτως το ποσό του φόρου που εισπράττεται επί των αυτοκινήτων που εισάγονται μεταχειρισμένα δεν μπορεί, όπως ελέχθη προηγουμένως, σε καμμία περίπτωση να είναι κατώτερο του 90 % του ποσού του φόρου που εισπράττεται επί των καινούργιων αυτοκινήτων.

17 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση διατείνεται ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς αποσκοπεί απλώς στην εξασφάλιση μιας κατ' αρχήν ισότητας μεταξύ της εμπορικής αξίας των εγχωρίων μεταχειρισμένων και της των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων. Κατά την Πορτογαλική Κυβέρνηση, το καθεστώς αυτό δεν μπορεί να συνιστά δυσμενή διάκριση ή προστατευτισμό, εφόσον το τίμημα ενός οχήματος που εισάγεται μεταχειρισμένο, ακόμη και μετά την προσθήκη του φόρου αυτοκινήτων, είναι κατώτερο του τιμήματος ενός ισοδυνάμου μεταχειρισμένου οχήματος της εγχώριας αγοράς.

18 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Ένα εθνικό φορολογικό καθεστώς το οποίο τείνει να εξαλείψει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα το οποίο διαθέτουν τα εισαγόμενα προϊόντα έναντι των της εγχωρίας αγοράς είναι προδήλως αντίθετο προς το άρθρο 95, το οποίο επιδιώκει να διασφαλίσει την απόλυτη ουδετερότητα των εσωτερικών φόρων έναντι του ανταγωνισμού μεταξύ εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, σκέψη 9).

19 Τέλος, η Πορτογαλική Κυβέρνηση αναφέρθηκε σε ορισμένες πρακτικές δυσχέρειες που συναρτώνται προς την εκτίμηση της πραγματικής αγοραίας αξίας των μεταχειρισμένων οχημάτων, αν πρέπει ο επίμαχος φόρος να υπολογίζεται βάσει αυτής. Και αν ακόμη οι δυσχέρειες αυτές θεωρηθούν αποδεδειγμένες, η ύπαρξή τους δεν δικαιολογεί την εφαρμογή εσωτερικών φόρων — αντιθέτων προς το άρθρο 95 της Συνθήκης — που δημιουργούν διάκριση εις βάρος των προϊόντων που κατάγονται από άλλα κράτη μέλη.

20 Εν όψει του συνόλου των παραπάνω σκέψεων, πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι η εκ μέρους κράτους μέλους είσπραξη φόρου επί των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων προελεύσεως άλλου κράτους μέλους αντιβαίνει προς το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, όταν το ποσό του φόρου, υπολογιζόμενο χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απόσβεση της αξίας του οχήματος, υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων που είναι ήδη εγγεγραμμένα στα μητρώα του πρώτου κράτους.

Επί των δικαστικών εξόδων

21 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Πορτογαλική, η Ελληνική και η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με απόφαση της 26ης Μαΐου 1993, το Supremo Tribunal Administrativo, αποφαίνεται:

1) Ένας φόρος αυτοκινήτων που εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο στα οχήματα που συναρμολογούνται ή κατασκευάζονται στο κράτος μέλος όπου εισπράττεται όσο και στα οχήματα που εισάγονται καινούργια ή μεταχειρισμένα δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως δασμός ή επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης ΕΟΚ.

2) Η εκ μέρους κράτους μέλους είσπραξη φόρου επί των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων προελεύσεως άλλου κράτους μέλους αντιβαίνει προς το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, όταν το ποσό του φόρου, υπολογιζόμενο χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απόσβεση της αξίας του οχήματος, υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων που είναι ήδη εγγεγραμμένα στα μητρώα του πρώτου κράτους.

Moitinho de Almeida Edward Puissochet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 9 Μαρτίου 1995.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο προεδρεύων του πέμπτου τμήματος

J. C. Moitinho de Almeida