ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 17ης Ιουλίου 2008 *

Στην υπόθεση C-426/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Πολωνία) με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Σεπτεμβρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Dariusz Krawczyński

κατά

Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. Tizzano, M. Ilešič (εισηγητή), E. Levits και J.-J. Kasel, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο D. Krawczyński, εκπροσωπούμενος από τον W. Kłoskowski, radca prawny,

— ο Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, εκπροσωπούμενος από τον W. Dziemiach, radca prawny,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Dowgielewicz,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και K. Herrmann,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία, αφενός, του άρθρου 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία), και, αφετέρου, του άρθρου 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του D. Krawczyński και του Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku (διευθυντή του τελωνείου του Białystok) όσον αφορά τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που του επιβλήθηκαν λόγω της πωλήσεως μεταχειρισμένων αυτοκινήτων πριν από την πρώτη ταξινόμησή τους στην Πολωνία.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όριζε 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 υποκείμενων 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 καταχώρισης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει τον 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.»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

4 Το άρθρο 2 του νόμου περί των ειδικών φόρων καταναλώσεως (ustawa o podatku akcyzowym), της 23ης Ιανουαρίου 2004 (*Dz. U* τεύχος 29, αύξων αριθ. 257), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος του 2004), ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, νοείται ως

[…]

11) “ενδοκοινοτική αγορά”: η μεταφορά υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων από το έδαφος κράτους μέλους προς την ημεδαπή·

[…]»

5 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου έχει ως εξής:

«Σε περίπτωση που ο συντελεστής του φόρου εκφράζεται ως ποσοστό επί της βάσεως επιβολής του φόρου, η φορολογική βάση είναι:

1) το τίμημα που οφείλεται από την πώληση, στην ημεδαπή, προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, μειωμένο κατά το ποσό του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών ο οποίος αντιστοιχεί στα εν λόγω εμπορεύματα·

2) σε περίπτωση ενδοκοινοτικής αγοράς, το ποσό που οφείλει να καταβάλει ο αγοραστής για τα εμπορεύματα που υπόκεινται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως·

3) σε περίπτωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών, το ποσό που οφείλεται για την παράδοση εμπορευμάτων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως στο έδαφος κράτους μέλους·

4) σε περίπτωση εισαγωγής, η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων προσαυξημένη με τους καταβλητέους τελωνειακούς δασμούς, λαμβανομένων υπόψη των παραγράφων 6 έως 9.»

6 Το άρθρο 75, παράγραφοι 1 και 3, του νόμου του 2004 προβλέπει τα εξής:

«1. Ο συντελεστής του φόρου επί των μη εναρμονισμένων προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ανέρχεται στο 65 % της φορολογικής βάσεως που ορίζει το άρθρο 10, εξαιρέσει του συντελεστή που εφαρμόζεται στην ηλεκτρική ενέργεια.

[...]

3. Ο Υπουργός Οικονομικών μπορεί, με απόφασή του, να μειώνει τους συντελεστές των παραγράφων 1 και 2, να τους διαφοροποιεί ανάλογα με το είδος του εμπορεύματος, καθώς και να ορίζει τις προϋποθέσεις εφαρμογής τους.»

7 Το άρθρο 79 του ίδιου νόμου ορίζει τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από το ποσό του ειδικού φόρου καταναλώσεως τον ειδικό φόρο καταναλώσεως που αυτός κατέβαλε λόγω φορολογητέας πωλήσεως ή εισαγωγής, κατά τον χρόνο της αγοράς μη εναρμονισμένων προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.»

8 Σύμφωνα με το άρθρο 80, παράγραφοι 1 έως 4, του νόμου του 2004:

«1. Υπόκεινται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως τα οποία δεν έχουν ταξινομηθεί στην ημεδαπή σύμφωνα με τον κώδικα οδικής κυκλοφορίας.

2. Υπόχρεοι στην καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι:

1) όσοι πωλούν αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσεως πριν από την πρώτη ταξινόμησή του στην ημεδαπή·

2) οι εισαγωγείς και όσοι προβαίνουν σε ενδοκοινοτική αγορά.

3. Η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των αυτοκινήτων γεννάται:

1) σε περίπτωση πωλήσεως, από την έκδοση του τιμολογίου και, το αργότερο, εντός επτά ημερών από την παράδοση του εμπορεύματος·

2) σε περίπτωση εισαγωγής, από την ημέρα που γεννάται η τελωνειακή οφειλή υπό την έννοια των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας·

3) σε περίπτωση ενδοκοινοτικής αγοράς, από την ημέρα που αποκτάται το δικαίωμα κυριότητας επί του αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσεως και, το αργότερο, από την ταξινόμηση του στην ημεδαπή σύμφωνα με τον κώδικα οδικής κυκλοφορίας.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών μπορεί, με απόφασή του, να καθορίσει, για τους σκοπούς της εισπράξεως του ειδικού φόρου καταναλώσεως, τα στοιχεία που αφορούν τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, μεταξύ των οποίων το ωφέλιμο επιτρεπτό φορτίο, λαμβάνοντας υπόψη τις λύσεις που εφαρμόζονται με τις ειδικές φορολογικές διατάξεις και την ανάγκη διασφαλίσεως της τακτικής εισπράξεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως.»

9 Το άρθρο 81, παράγραφος 1, του νόμου του 2004 έχει ως εξής:

«Όσοι προβαίνουν σε ενδοκοινοτική αγορά αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσεως το οποίο δεν έχει ταξινομηθεί στην ημεδαπή σύμφωνα με τον κώδικα οδικής κυκλοφορίας υποχρεούνται:

1) να υποβάλουν, κατά την εισαγωγή στην ημεδαπή και εντός πέντε ημερών από την αγορά, απλοποιημένη δήλωση στον διευθυντή του αρμόδιου τελωνείου·

2) να καταβάλουν τον ειδικό φόρο καταναλώσεως το αργότερο κατά την ημερομηνία ταξινομήσεως του εν λόγω οχήματος στην ημεδαπή.»

10 Δυνάμει του άρθρου 82, παράγραφος 3, του νόμου του 2004, σε περίπτωση ενδοκοινοτικής αγοράς αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσεως, τη βάση επιβολής του φόρου αποτελεί το ποσό το οποίο ο αγοραστής υποχρεούται να καταβάλει στον πωλητή.

11 Από το άρθρο 7 της αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών περί μειώσεως του συντελεστή των ειδικών φόρων καταναλώσεως (ozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego), της 22ας Απριλίου 2004 (*Dz. U* 2004 τεύχος 87, αύξων αριθ. 825), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: απόφαση του 2004), και από τα παραρτήματά της 1 και 2 προκύπτει ότι, για αυτοκίνητα καινουργή ή παλαιότητας μέχρι δύο ετών, ο συντελεστής του ειδικού φόρου καταναλώσεως ανέρχεται σε 3,1 % ή σε 13,6 %, ανάλογα με τον κυλινδρισμό, και ότι, αντιθέτως, για αυτοκίνητα που έχουν παλαιότητα πλέον των δύο ετών, ο συντελεστής αυτός υπολογίζεται σύμφωνα με τον τύπο του άρθρου 7, παράγραφος 2, της αποφάσεως του 2004 και διαφοροποιείται ανάλογα με την παλαιότητα του αυτοκινήτου, μπορεί δε να φθάσει μέχρι το 65 % της φορολογικής βάσεως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2005, ο Naczelnik Urzędu Celnego w Białymstoku (προϊστάμενος του τελωνείου του Białystok) καθόρισε σε 11 066 πολωνικά ζλότυ (PLN) το ποσό που όφειλε ο D. Krawczyński λόγω της εντός της Πολωνίας πωλήσεως πέντε αυτοκινήτων, πριν από την πρώτη ταξινόμησή τους εντός της πολωνικής επικρατείας, ως ειδικό φόρο καταναλώσεως τον οποίο ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο όφειλε να δηλώσει και να καταβάλει, πράγμα το οποίο παρέλειψε να πράξει.

13 Ο D. Krawczyński υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής, με αίτημα τον καθορισμό του ειδικού φόρου καταναλώσεως στο συνολικό ποσό των 4 599 PLN, διότι θεωρούσε κατ' ουσίαν ότι είχε δικαίωμα, σύμφωνα με το άρθρο 79 του νόμου του 2004, να εκπέσει από το οφειλόμενο ποσό τον ειδικό φόρο καταναλώσεως που είχε καταβάλει λόγω φορολογητέας πωλήσεως ή εισαγωγής, κατά τον χρόνο της αγοράς μη εναρμονισμένων προϊόντων υποκειμένων σε φόρο καταναλώσεως, ακόμη και αν δεν είχε υποβάλει την προβλεπόμενη προς τούτο δήλωση.

14 Ο Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, με απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, απέρριψε την ένσταση αυτή. Με την εν λόγω απόφαση υπογράμμισε κατ' ουσίαν, αφενός, ότι οφείλουν να καταβάλουν ειδικό φόρο καταναλώσεως όσοι πωλούν αυτοκίνητα εντός της Πολωνίας, πριν από την πρώτη τους ταξινόμηση εντός της πολωνικής επικρατείας, και, αφετέρου, ότι ο υποκείμενος στον φόρο, προκειμένου να έχει το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως, είναι αναγκαίο να υποβάλει στο αρμόδιο τελωνείο δήλωση αφορώσα τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, να υπολογίσει τον οφειλόμενο φόρο και να τον καταβάλει εντός της προβλεπόμενης από την κανονιστική ρύθμιση προθεσμίας.

15 Ο D. Krawczyński άσκησε κατά της τελευταίας αυτής —απορριπτικής της ενστάσεώς του— αποφάσεως προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (διοικητικού πρωτοδικείου της περιφερείας του Białystok). Ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που έχουν ήδη ταξινομηθεί εντός της Πολωνίας, ανεξαρτήτως της παλαιότητάς τους, ενώ η ίδια απαλλαγή δεν ισχύει για τις πωλήσεις των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη. Οι πωλήσεις των τελευταίων αυτών αυτοκινήτων στην Πολωνία πλήττονται με ειδικό φόρο καταναλώσεως το ύψος του οποίου εξαρτάται από την παλαιότητα του αυτοκινήτου. Ο D. Krawczyński συνάγει εξ αυτού ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας υποβάλλει τα

εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη μεταχειρισμένα αυτοκίνητα σε υψηλότερο ειδικό φόρο καταναλώσεως από τον επιβαλλόμενο σε ομοειδή εγχώρια προϊόντα.

16 Αντιθέτως, ο Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku θεωρεί ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας ουδόλως διακρίνει μεταξύ των αυτοκινήτων αναλόγως της προελεύσεώς τους, διότι το αποφασιστικό κριτήριο για την υποβολή τους στον ειδικό φόρο καταναλώσεως έγκειται στη μη ταξινόμηση εντός της πολωνικής επικρατείας και όχι στο ότι τα αυτοκίνητα αυτά προέρχονται από άλλο κράτος μέλος πλην της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί θεσπισθείς από κράτος μέλος ειδικός φόρος καταναλώσεως, όπως ο προβλεπόμενος με τον [νόμο του 2004], ο οποίος πλήττει κάθε πώληση αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσεως πριν από την πρώτη ταξινόμησή του εντός της εθνικής επικρατείας, να θεωρηθεί ότι συνιστά μορφή ανεπίτρεπτου φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας […];

Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

2) Αντιβαίνει ο ειδικός φόρος καταναλώσεως όπως ο επίμαχος στην εκκρεμούσα ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku δίκη, ο οποίος πλήττει κάθε πώληση αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσεως πριν από την πρώτη ταξινόμησή του εντός της εθνικής επικρατείας, προς το άρθρο 90 ΕΚ, το οποίο απαγορεύει ρητώς τις διακρίσεις ή την εφαρμογή, για λόγους προστασίας, του εθνικού φορολογικού συστήματος υπέρ ομοειδών εγχωρίων προϊόντων, δεδομένου ότι η αγορά αυτοκινήτων ήδη ταξινομηθέντων εντός της πολωνικής επικρατείας απαλλάσσεται του φόρου αυτού;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

18 Υπενθυμίζεται εξ αρχής ότι, κατά παγία νομολογία, προκειμένου να κριθεί αν ένας φόρος, ένα δικαίωμα ή τέλος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, πρέπει, μεταξύ άλλων, να εξεταστεί αν έχει ως συνέπεια να διακυβεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), επιβαρύνοντας την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττοντας τις εμπορικές πράξεις κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-283/06 και C-312/06, KÖGÁZ κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-8463, σκέψη 34 και παρατιθέμενη νομολογία).

19 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει συναφώς ότι, εν πάση περιπτώσει, πρέπει να θεωρούνται ως επιβαρύνοντα την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο με τον ΦΠΑ οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυπα με αυτόν (προπαρατεθείσα απόφαση KÖGÁZ κ.λπ., σκέψη 35 και παρατιθέμενη νομολογία).

20 Αντιθέτως, το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ ή τη θέσπιση φόρου που δεν έχει κάποιο από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ (προπαρατεθείσα απόφαση KÖGÁZ κ.λπ., σκέψη 36 και παρατιθέμενη νομολογία).

21 Το Δικαστήριο έχει προσδιορίσει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ. Από τη νομολογία του προκύπτει ότι τα χαρακτηριστικά αυτά είναι τέσσερα: η γενική εφαρμογή του ΦΠΑ επί των πράξεων με αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες, ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, η είσπραξη του φόρου αυτού σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των πράξεων που έχουν προηγηθεί, και η

έκπτωση των καταβληθέντων κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας ποσών από τον ΦΠΑ που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να επιβάλλεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή (προπαρατεθείσα απόφαση KÖGÁZ κ.λπ., σκέψη 37 και παρατιθέμενη νομολογία).

22 Όσον αφορά το πρώτο από τα χαρακτηριστικά αυτά, δηλαδή τη γενική εφαρμογή του ΦΠΑ επί των πράξεων με αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες, υπογραμμίζεται, όπως εξάλλου επισημαίνουν ο Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, η Πολωνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ότι ο επίμαχος στην κύρια δίκη φόρος καταναλώσεως δεν πλήττει, κατά το άρθρο 80, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου του 2004, παρά μόνον τις πωλήσεις αυτοκινήτων πριν από την πρώτη τους ταξινόμηση εντός της πολωνικής επικρατείας.

23 Συνεπώς, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος αυτού, ο εν λόγω ειδικός φόρος καταναλώσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πλήττει γενικώς όλες τις πράξεις με αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες.

24 Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι ο επίμαχος στην κύρια δίκη ειδικός φόρος καταναλώσεως δεν έχει ένα από τα χαρακτηριστικά που εκτίθενται στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, δεν είναι ανάγκη να εξακριβωθεί αν έχει τα τρία άλλα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.

25 Επομένως, προκύπτει ότι φόρος ο οποίος έχει τα χαρακτηριστικά του επίμαχου στην κύρια δίκη ειδικού φόρου καταναλώσεως διακρίνεται από τον ΦΠΑ οπότε δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως φόρος που έχει τη μορφή φόρου κύκλου εργασιών, υπό την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

26 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ειδικό φόρο καταναλώσεως, όπως αυτός τον οποίο προβλέπει στην Πολωνία ο νόμος του 2004,

ο οποίος πλήττει κάθε πώληση αυτοκινήτων πριν από την πρώτη ταξινόμησή τους εντός της εθνικής επικρατείας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

27 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που πλήττει κάθε πώληση αυτοκινήτων πριν από την πρώτη ταξινόμησή τους εντός της εθνικής επικρατείας αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ, κατά το μέτρο που η πώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί εντός της εθνικής επικρατείας απαλλάσσεται από τον φόρο αυτόν.

28 Συνεπώς, πρέπει να εξακριβωθεί αν το σύστημα αυτό καταλήγει σε φορολόγηση των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που εισάγονται από άλλο κράτος μέλος πλην της Δημοκρατίας της Πολωνίας και, κατά συνέπεια, δεν έχουν ταξινομηθεί εντός της πολωνικής επικρατείας βαρύτερη από τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αυτοκίνητων που διατίθενται ήδη στην εγχώρια αγορά και έχουν ταξινομηθεί εντός της Πολωνίας.

29 Κατ' αρχάς, υπογραμμίζεται ότι ένας ειδικός φόρος καταναλώσεως όπως ο θεσπισθείς με την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική κανονιστική ρύθμιση εμπίπτει στο γενικό καθεστώς των εσωτερικών επιβαρύνσεων επί των εμπορευμάτων και, επομένως, πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα το άρθρο 90 ΕΚ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-313/05, Brzeziński, Συλλογή 2007, σ. I-513, σκέψη 24).

30 Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο σύστημα της Συνθήκης ΕΚ, το άρθρο 90 ΕΚ συμπληρώνει τις διατάξεις περί καταργήσεως των τελωνειακών δασμών και των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος. Η διάταξη αυτή έχει σκοπό να εξασφαλίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών υπό φυσιολογικές συνθήκες ανταγωνισμού, με την κατάργηση κάθε μορφής προστασίας που μπορεί να απορρέει από την επιβολή εσωτερικών φόρων που δημιουργούν διακρίσεις εις βάρος των προϊόντων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη (προπαρατεθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 27 και παρατιθέμενη νομολογία).

31 Στον τομέα της φορολογίας των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, το άρθρο 90 ΕΚ σκοπεί στη διασφάλιση της απόλυτης ουδετερότητας των εσωτερικών φόρων όσον αφορά τον ανταγωνισμό μεταξύ των προϊόντων που ήδη διατίθενται στην εγχώρια αγορά και των εισαγόμενων (απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2007, C-74/06, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 2007, σ. I-7585, σκέψη 24 και παρατιθέμενη νομολογία).

32 Εξάλλου, ένα σύστημα φορολογίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με το άρθρο 90 ΕΚ παρά μόνον αν αποδεικνύεται ότι είναι διαμορφωμένο κατά τρόπο που να αποκλείει σε κάθε περίπτωση τη βαρύτερη φορολόγηση των εισαγομένων προϊόντων σε σχέση με τα εγχώρια και ότι, επομένως, σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται αποτελέσματα ενέχοντα δυσμενή διάκριση (προπαρατεθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 40 και παρατιθέμενη νομολογία).

33 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να εξακριβωθεί αν ο επίμαχος στην κύρια δίκη ειδικός φόρος καταναλώσεως πλήττει κατά τον ίδιο τρόπο την πώληση ενός εισαγομένου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου και την πώληση ενός ήδη ταξινομηθέντος εντός της Πολωνίας μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, δεδομένου ότι οι δύο αυτές κατηγορίες αυτοκινήτων αποτελούν ομοειδή προϊόντα, υπό την έννοια του άρθρου 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ.

34 Στο πλαίσιο της συγκρίσεως αυτής, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ δύο κατηγοριών αυτοκινήτων, δηλαδή, αφενός, αυτών που πωλούνται ως μεταχειρισμένα εντός δύο ημερολογιακών ετών από την κατασκευή τους, του έτους κατασκευής θεωρουμένου ως πρώτου ημερολογιακού έτους, και, αφετέρου, αυτών που πωλούνται ως μεταχειρισμένα μετά τη διετία αυτή (προπαρατεθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 34).

35 Όσον αφορά τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως που πωλούνται ως καινουργή ή μεταχειρισμένα κατά τη διάρκεια της εν λόγω διετίας, από την απόφαση του 2004 προκύπτει ότι αυτά υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως υπολογιζόμενο με τον ίδιο συντελεστή (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 35).

36 Όσον αφορά μεταχειρισμένα αυτοκίνητα με παλαιότητα μικρότερη των δύο ετών, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται ειδικότερα να εξακριβώσει, υπό το πρίσμα, ιδίως,

της αποφάσεως του 2004, αν, σε σχέση με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, επιβαρύνονται πράγματι ισόποσα λόγω του ότι το εναπομένον ποσό του φόρου αυτού, που έχει περιληφθεί στην αγοραία αξία των ταξινομηθέντων στην Πολωνία μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, ισούται με το ποσό του ίδιου φόρου που πλήττει τα ομοειδή μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος πλην της Πολωνίας (προπαρατεθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 36).

37 Αντιθέτως, όσον αφορά τον ειδικό φόρο καταναλώσεως που πλήττει τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που πωλούνται μετά την παρέλευση διετίας από την ημερομηνία κατασκευής τους, ο συντελεστής του ειδικού φόρου καταναλώσεως υπολογίζεται σύμφωνα με τον τύπο του άρθρου 7 της αποφάσεως του 2004. Η εφαρμογή του τύπου αυτού οδηγεί στην αύξηση του συντελεστή ανάλογα με την παλαιότητα του αυτοκινήτου (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 37).

38 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν η αύξηση αυτή του εν λόγω συντελεστή πλήττει μόνον τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος εκτός της Δημοκρατίας της Πολωνίας και αν, αντιθέτως, για τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, τα οποία ταξινομήθηκαν ως καινουργή στην Πολωνία, ο συντελεστής του εναπομένοντος ειδικού φόρου καταναλώσεως που έχει περιληφθεί στην αξία του αυτοκινήτου αυτού παραμένει σταθερός (προπαρατεθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 38).

39 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ έχει την έννοια ότι απαγορεύει ειδικό φόρο καταναλώσεως, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, στο μέτρο που το ποσό του φόρου αυτού που πλήττει την πώληση πριν από την πρώτη ταξινόμηση των εισαγομένων από άλλο κράτος μέλος μεταχειρισμένων αυτοκινήτων υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του ίδιου φόρου που έχει περιληφθεί στην αγοραία αξία ομοειδών αυτοκινήτων τα οποία έχουν στο παρελθόν ταξινομηθεί εντός του κράτους που θέσπισε τον φόρο αυτόν. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να ερευνήσει αν η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση και, ιδίως, η εφαρμογή του άρθρου 7 της αποφάσεως του 2004 έχει τέτοιου είδους συνέπεια.

Επί του χρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως

40 Η Πολωνική Κυβέρνηση, με τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε ενώπιον του Δικαστηρίου, ζήτησε, σε περίπτωση που το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, να περιορίσει χρονικά τα αποτελέσματα της αποφάσεως που θα εκδοθεί.

41 Προς στήριξη του αιτήματός της, η εν λόγω κυβέρνηση επικαλείται, αφενός, το γεγονός ότι, κατά τη θέσπιση της επίμαχης στην κύρια δίκη κανονιστικής ρυθμίσεως, έλαβε υπόψη της τις αποφάσεις του Δικαστηρίου, ακόμη και αν αυτές δεν αφορούσαν νομικές και πραγματικές καταστάσεις παρεμφερείς με αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, και, αφετέρου, παρά το γεγονός ότι ορισμένες διατάξεις της αποφάσεως του 2004 δεν είναι σύμφωνες, κατά την Επιτροπή και το Δικαστήριο, με το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, διότι προβλέπουν αύξηση του συντελεστή του ειδικού φόρου καταναλώσεως αναλόγως της παλαιότητας του αυτοκινήτου, η διαπίστωση αυτή δεν ισχύει όσον αφορά τις λοιπές διατάξεις της εν λόγω αποφάσεως. Υπό το πρίσμα των τελευταίων αυτών διατάξεων, το Δικαστήριο θα μπορούσε να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως.

42 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι μόνον κατ' εξαίρεση δύναται το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της σύμφυτης με την κοινοτική έννομη τάξη γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να περιορίσει τη δυνατότητα κάθε ενδιαφερόμενου να επικαλεστεί μια ερμηνευθείσα από το Δικαστήριο διάταξη για να θέσει υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που δημιουργήθηκαν καλόπιστα (απόφαση της 6ης Μαρτίου 2007, C-292/04, Meilicke κ.λπ., Συλλογή 2007, I-1835, σκέψη 35 και παρατιθέμενη νομολογία).

43 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο περιορισμός αυτός μπορεί να επιτραπεί μόνο με την ίδια την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της αιτηθείσας ερμηνείας (προπαρατεθείσα απόφαση Meilicke κ.λπ., σκέψη 36 και παρατιθέμενη νομολογία).

44 Πράγματι, χρειάζεται οπωσδήποτε ένα μοναδικό χρονικό σημείο καθορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αιτηθείσας ερμηνείας που το Δικαστήριο δίδει σε μια διάταξη του κοινοτικού δικαίου. Συναφώς, η αρχή σύμφωνα με την οποία

περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνο με την ίδια την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφαίνεται επί της αιτηθείσας ερμηνείας εγγυάται την ίση μεταχείριση των κρατών μελών και των λοιπών διαδίκων έναντι του δικαίου αυτού και ανταποκρίνεται με τον τρόπο αυτό στις επιταγές που απορρέουν από την αρχή της ασφαλείας δικαίου (προπαρατεθείσα απόφαση Meilicke κ.λπ., σκέψη 37).

45 Η υπό κρίση προδικαστική παραπομπή αφορά, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν συμβιβάζεται με το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ ένας ειδικός φόρος καταναλώσεως που πλήττει την πώληση αυτοκινήτων πριν από την πρώτη τους ταξινόμηση εντός της εθνικής επικρατείας. Συναφώς, από τη σκέψη 41 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Brzeziński προκύπτει ότι το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ έχει την έννοια ότι απαγορεύει ειδικό φόρο καταναλώσεως, στο μέτρο που το ποσό του φόρου αυτού που πλήττει τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα με παλαιότητα μεγαλύτερη των δύο ετών τα οποία αγοράστηκαν σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό που θέσπισε τον εν λόγω φόρο υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του ίδιου φόρου που έχει περιληφθεί στην αγοραία αξία ομοειδών αυτοκινήτων τα οποία έχουν στο παρελθόν ταξινομηθεί εντός του κράτους που θέσπισε τον φόρο αυτόν. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να ερευνήσει αν η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση και, ιδίως, η εφαρμογή του άρθρου 7 της αποφάσεως του 2004 έχει τέτοιου είδους συνέπεια.

46 Από τη σκέψη 62 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Brzeziński προκύπτει ότι το Δικαστήριο δεν περιόρισε τα διαχρονικά αποτελέσματα της εν λόγω αποφάσεως.

47 Κατά συνέπεια, δεν συντρέχει λόγος να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 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 τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ειδικό φόρο καταναλώσεως, όπως αυτός τον οποίο προβλέπει στην Πολωνία ο νόμος περί των ειδικών φόρων καταναλώσεως (ustawa o podatku akcyzowym), της 23ης Ιανουαρίου 2004, ο οποίος πλήττει κάθε πώληση αυτοκινήτων πριν από την πρώτη ταξινόμησή τους εντός της εθνικής επικρατείας.

2) Το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ έχει την έννοια ότι απαγορεύει ειδικό φόρο καταναλώσεως, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, στο μέτρο που το ποσό του φόρου αυτού που πλήττει την πώληση πριν από την πρώτη ταξινόμηση των εισαγομένων από άλλο κράτος μέλος μεταχειρισμένων αυτοκινήτων υπερβαίνει το εναπομένον ποσό του ίδιου φόρου που έχει περιληφθεί στην αγοραία αξία ομοειδών αυτοκινήτων τα οποία έχουν στο παρελθόν ταξινομηθεί εντός του κράτους που θέσπισε τον φόρο αυτόν. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να ερευνήσει αν η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση και, ιδίως, η εφαρμογή του άρθρου 7 της αποφάσεως Υπουργού Οικονομικών περί μειώσεως του συντελεστή των ειδικών φόρων καταναλώσεως (ozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego), της 22ας Απριλίου 2004, έχει τέτοιου είδους συνέπεια.

(υπογραφές)