ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 29ης Απριλίου 2004 *

Στην υπόθεση C-387/01,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Harald Weigel,

Ingrid Weigel

και

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 12 ΕΚ, 23 ΕΚ, 25 ΕΚ, 39 ΕΚ και 90 ΕΚ, καθώς και 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 ισχύει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen και την N. Colneric (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano,
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— οι σύζυγοι Weigel, εκπροσωπούμενοι από τον W. Weh, Rechtsanwalt,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Dossi,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Molde και J. Bering Liisberg,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. Bygglin,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των συζύγων Weigel, εκπροσωπούμενων από τους W. Weh και W. Simmer, Rechtsanwalt, της Αυστριακής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον F. Sutter, της Δανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. Molde, της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την T. Pynnä, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον K. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 10ης Απριλίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 3ης Ιουλίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Οκτωβρίου 2001, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 12 ΕΚ, 23 ΕΚ, 25 ΕΚ, 39 ΕΚ και 90 ΕΚ, καθώς και 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 ισχύει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των συζύγων Weigel και της Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, όσον αφορά τον φόρο επί της μέσης καταναλώσεως ενός οχήματος σε καύσιμα («Normverbrauchsabgabe», στο εξής: NoVA) ο οποίος τους επιβλήθηκε λόγω του ότι ταξινόμησαν στην Αυστρία αυτοκίνητα οχήματα της κυριότητάς τους κατά τη μεταφορά της κατοικίας τους στο εν λόγω κράτος μέλος.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

Οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ

3 Κατά το άρθρο 12, πρώτο εδάφιο, ΕΚ:

«Εντός του πεδίου εφαρμογής της παρούσας Συνθήκης και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεών της, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας.»

4 Το άρθρο 23, παράγραφος 1, ΕΚ ορίζει τα εξής:

«Η Κοινότητα βασίζεται επί τελωνειακής ενώσεως που εκτείνεται στο σύνολο των εμπορευματικών συναλλαγών και περιλαμβάνει την απαγόρευση των εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών και όλων των φορολογικών επιβαρύν-

σεων ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και την υιοθέτηση κοινού δασμολογίου στις σχέσεις τους με τις τρίτες χώρες.»

5 Το άρθρο 25 ΕΚ προβλέπει τα εξής:

«Οι εισαγωγικοί και εξαγωγικοί δασμοί ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος απαγορεύονται μεταξύ των κρατών μελών. Η απαγόρευση αυτή ισχύει και για τους δασμούς ταμευτικού χαρακτήρα.»

6 Το άρθρο 39 ΕΚ ορίζει τα εξής:

«1. Εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Κοινότητας.

2. Η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.

3. Με την επιφύλαξη των περιορισμών που δικαιολογούνται για λόγους δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων περιλαμβάνει το δικαίωμά τους:

α) να αποδέχονται κάθε πραγματική προσφορά εργασίας,

β) να διακινούνται ελεύθερα για τον σκοπό αυτόν εντός της επικρατείας των κρατών μελών,

γ) να διαμένουν σε ένα από τα κράτη μέλη με τον σκοπό να ασκούν εκεί ορισμένη εργασία σύμφωνα με τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που διέπουν την απασχόληση των εργαζομένων υπηκόων αυτού του κράτους μέλους,

δ) να παραμένουν στην επικράτεια ενός κράτους μέλους και μετά την άσκηση σ' αυτό ορισμένης εργασίας, κατά τους όρους που θα αποτελέσουν αντικείμενο κανονισμών εφαρμογής που θα εκδώσει η Επιτροπή.

4. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται προκειμένου περί απασχολήσεως στη δημόσια διοίκηση.»

7 Το άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ ορίζει τα εξής:

«Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.»

Το παράγωγο δίκαιο

8 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

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

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

9 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας παρέχει, στις περιπτώσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή, δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισφορών.

10 Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των 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 καταχώρησης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

11 Η οδηγία 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες (ΕΕ L 105, σ. 64), σκοπεί στην εξάλειψη των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής ορίζει το πεδίο εφαρμογής της ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη παρέχουν, υπό τις προϋποθέσεις και στις περιπτώσεις που αναφέρονται κατωτέρω, απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τους άλλους φόρους καταναλώσεως οι οποίοι συνήθως επιβάλλονται κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, προσωπικών ειδών προελεύσεως άλλου κράτους μέλους.

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

12 Σύμφωνα με το άρθρο 2 του κανονισμού (ΕΟΚ) 918/83 του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών (ΕΕ L 105, σ. 1), με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 3 έως 10 του ίδιου κανονισμού, παρέχεται τελωνειακή ατέλεια για προσωπικά είδη που εισάγονται από φυσικά πρόσωπα τα οποία μεταφέρουν τη συνήθη κατοικία τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας.

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

13 Ο Abgabenänderungsgesetz 1991 (φορολογικός τροποποιητικός νόμος του 1991, BGBl. αριθ. 695/1991) εισήγαγε στην αυστριακή έννομη τάξη τον Normverbrauchsabgabegesetz (νόμο περί του φόρου επί της μέσης καταναλώσεως σε καύσιμα, στο εξής: NoVAG). Ο NoVAG, ο οποίος τροποποιήθηκε για

τελευταία φορά το 1995 (BGBl. αριθ. 21/1995), έχει εφαρμογή, σύμφωνα με το άρθρο του 15, παράγραφος 1, σε πραγματικά περιστατικά μεταγενέστερα της 31ης Δεκεμβρίου 1991.

14 Το άρθρο 1 του NoVAG ορίζει τα εξής:

«Στον NoVA [«Normverbrauchsabgabe»] υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

1. Η παράδοση μη εισέτι ταξινομηθέντων στην εθνική επικράτεια αυτοκινήτων οχημάτων, καθώς και οχημάτων επιδείξεως, η οποία πραγματοποιείται στην εθνική επικράτεια εξ επαχθούς αιτίας εκ μέρους επιχειρηματία [...] στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του [...].

2. Η για εμπορικούς σκοπούς εκμίσθωση, στην εθνική επικράτεια, μη εισέτι ταξινομηθέντων αυτοκινήτων οχημάτων [...].

3. Η πρώτη ταξινόμηση στην εθνική επικράτεια αυτοκινήτων οχημάτων, εξαιρουμένων των οχημάτων επιδείξεως, εφόσον δεν έχει ήδη επιβληθεί φόρος στα εν λόγω οχήματα δυνάμει των σημείων 1 ή 2 ή εφόσον καταβλήθηκε αντιπαροχή υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, μετά την υπαγωγή στον φόρο.

[...]»

15 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 1, σημείο 4, του NoVAG, υπάγονται στον NoVA, μεταξύ άλλων, η παράδοση, η ιδιόχρηση που συνίσταται στη χρησιμοποίηση αυτοκινήτου εταιρίας για ιδιωτικούς σκοπούς («Eigenverbrauch durch Entnahme») και η μεταβολή της προνομούχου χρήσεως οχημάτων απαλλασσομένων δυνάμει του άρθρου 3, σημείο 3, του νόμου αυτού.

16 Κατά το άρθρο 2, σημεία 1 και 2, του NoVAG, θεωρούνται ως αυτοκίνητα οχήματα οι μοτοσικλέτες και τα επιβατηγά αυτοκίνητα σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στις λεπτομερέστερες θέσεις της δασμολογικής κατατάξεως της συνδυασμένης ονοματολογίας.

17 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, σημείο 1, του NoVAG, υπόχρεος για την καταβολή του NoVA, στις περιπτώσεις της παραδόσεως (άρθρο 1, σημεία 1 και 4, του νόμου αυτού) και της κατ' επάγγελμα εκμισθώσεως (άρθρο 1, σημείο 2), της ιδιοχρήσεως και της μεταβολής της χρήσεως (άρθρο 1, σημείο 4), είναι ο υποκείμενος στον φόρο που προβαίνει στην παράδοση ή στην κατ' επάγγελμα εκμίσθωση ή σε μια από τις λοιπές πράξεις που προβλέπει το άρθρο 1, σημείο 4, του εν λόγω νόμου. Σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 2, του νόμου αυτού, υπόχρεος προς καταβολή του εν λόγω φόρου στην περίπτωση της πρώτης ταξινομήσεως (άρθρο 1, σημείο 3, του NoVAG) είναι το πρόσωπο εξ ονόματος του οποίου ταξινομείται το όχημα.

18 Το άρθρο 5 του NoVAG ορίζει τη βάση επιβολής του NoVA ως εξής:

«(1) Σε περίπτωση παραδόσεως (άρθρο 1, σημεία 1 και 4), ο NoVA επιβάλλεται επί της αντιπαροχής, υπό την έννοια του άρθρου 4 του UStG ["Umsatzsteuergesetz"] 1972 [νόμου του 1972 περί του φόρου κύκλου εργασιών].

(2) Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις (άρθρο 1, σημεία 2, 3 και 4), ο φόρος επιβάλλεται επί της τρέχουσας αξίας του οχήματος, χωρίς να συνυπολογίζεται ο ΦΠΑ.

(3) Ο NoVA δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου.»

19 Το έτος 2000, το άρθρο 5, παράγραφος 2, του NoVAG συμπληρώθηκε με την ακόλουθη περίοδο (BGBl. I αριθ. 142/2000):

«Σε περίπτωση ενδοκοινοτικής αγοράς του οχήματος από εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, η αγοραία αξία του οχήματος συνίσταται στην τιμή αγοράς του.»

20 Η τρέχουσα αξία του οχήματος συνίσταται, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, του Bewertungsgesetz 1955 (νόμου του 1955 περί της αξιολογήσεως των αγαθών, BGBl. αριθ. 148/1955, στο εξής: BewG), στην τιμή πωλήσεως που θα μπορούσε να επιτευχθεί, υπό συνήθεις εμπορικές σχέσεις, βάσει της φύσεως του αγαθού.

21 Το σημείο 5.2 της εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών της Αυστρίας, της 1ης Σεπτεμβρίου 1995, περί τροποποιήσεως των κατευθυντηρίων γραμμών του NoVA (Υπουργείο Οικονομικών, τμήμα IV, GZ. 14 0609/8 IV/11/95, στο εξής: εγκύκλιος της 1ης Σεπτεμβρίου 1995), διευκρινίζει τα εξής, όσον αφορά τον υπολογισμό του NoVA:

«5.2 — Τρέχουσα αξία:

Σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες η φορολογική οφειλή δεν γεννάται κατά την παράδοση (επί παραδείγματι: leasing, εισαγωγή εκ μέρους ιδιώτη, μεταβολή καταστάσεως συνδεόμενη προς τη μεταβολή της χρήσεως του αγαθού, ιδιόχρηση), η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τρέχουσα αξία, μη περιλαμβανομένων του ΦΠΑ και του NoVA (βλ. άρθρο 5, παράγραφος 3, του NoVAG). Η τρέχουσα αξία υπολογίζεται σύμφωνα με το άρθρο 10 του BewG και εξαρτάται από το στάδιο εμπορίας στο οποίο βρίσκεται ο υπόχρεος προς καταβολή του φόρου [...].

Μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εξής μέθοδοι:

5.2.1 Ενδοκοινοτική εισαγωγή:

Η τρέχουσα αξία βασίζεται στους εθνικούς δείκτες Eurotax. Συνίσταται στη μέση αξία μεταξύ των τιμών αγοράς και πωλήσεως του αντιπροσώπου (μη περιλαμβανομένων του ΦΠΑ και του NoVA). Αυτός ο μέσος όρος αντιστοιχεί κατά γενικό κανόνα στην τιμή που θα μπορούσε να επιτευχθεί κατά την πώληση του εισαγομένου οχήματος σε ιδιώτη στην εθνική επικράτεια (= τιμή πωλήσεως προς ιδιώτη, υπό την έννοια του άρθρου 10 του BewG). Συγκεκριμένα, η τρέχουσα αξία μπορεί να απέχει από αυτόν τον μέσο όρο, λόγω διαφορών ως προς τους όρους εγγυήσεως και εξυπηρετήσεως μετά την πώληση, ως προς τις επισκευές που ενδεχομένως χρειάζονται, ως προς τον εξοπλισμό ή τη φθορά του οχήματος. Η τιμή αγοράς στο εξωτερικό μπορεί να θεωρείται αυτεπαγγέλτως ως τρέχουσα αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο NoVA αν δεν απέχει περισσότερο από 20 % από τον μέσο δείκτη Eurotax. Ο υπόχρεος προς καταβολή του φόρου οφείλει να αποδεικνύει, κατά περίπτωση, κάθε απόκλιση που υπερβαίνει το 20 %.»

22 Ο συντελεστής του NoVA διέπεται από το άρθρο 6 του NoVAG. Ο αυξημένος συντελεστής, τον οποίο αφορά η παράγραφος 6 του άρθρου αυτού, εφαρμόσθηκε ως προς τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης.

23 Το άρθρο 6 του NoVAG ορίζει τα εξής:

«(1) [...]

(2) Ο φορολογικός συντελεστής για τα λοιπά μηχανοκίνητα οχήματα ανέρχεται σε 2 % πολλαπλασιαζόμενο επί τα λίτρα των καυσίμων που καταναλώνονται, μειωμένα κατά 3 λίτρα (2 λίτρα για τα οχήματα με πετρελαιοκινητήρα), η δε συνολική κατανάλωση υπολογίζεται βάσει του κύκλου της MVEG [«Motor Vehicle Emissions Group» (ομάδας εργασίας

για τις εκπομπές των μηχανοκίνητων οχημάτων)], σύμφωνα με την οδηγία 80/1268, όπως ισχύει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 93/116. Για μια μέση κατανάλωση που δεν υπερβαίνει τα 3 λίτρα (2 λίτρα για τα οχήματα με πετρελαιοκινητήρα), ο συντελεστής ανέρχεται σε 0 %.

(3) Ο κατά τα άνω υπολογιζόμενος συντελεστής στρογγυλοποιείται προς άνω ή προς τα κάτω. Ο φόρος ανέρχεται κατ' ανώτατο όριο στο 16 % της βάσεως επιβολής του.

[...]

(6) Ο φόρος προσαυξάνεται κατά 20 % στις περιπτώσεις που ο NoVA δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ.»

24 Σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 3, του NoVAG, η φορολογική υποχρέωση γεννάται την ημέρα της ταξινομήσεως, για τις περιπτώσεις τις οποίες αφορά το άρθρο 1, σημείο 3, του νόμου αυτού.

25 Από τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του NoVAG προκύπτει ότι κατά την πρώτη ταξινόμηση στην Αυστρία δεν επιβάλλεται NoVA οσάκις, λόγω της παραδόσεως ή της εισαγωγής, έχει επιβληθεί στα οχήματα ΦΠΑ ποσοστού 32 % χωρίς ο προς ον η παράδοση ή ο υπέρ ου η εισαγωγή να έχει δικαίωμα εκπτώσεως.

Η διαφορά της κύριας δίκης

26 Οι σύζυγοι Weigel, προσφεύγοντες της κύριας δίκης, είναι Γερμανοί υπήκοοι οι οποίοι, στα μέσα του 1996, μετέφεραν την κατοικία τους στην Αυστρία. Αφού είχε εργασθεί μέχρι τότε στη Γερμανία, ο H. Weigel διορίστηκε τότε διευθυντής της Vorarlberger Landesbibliothek. Μέχρι τη γέννηση του τέκνου τους, η σύζυγός του, I. Weigel, είχε επίσης εργασθεί στη Γερμανία.

27 Έκαστος των συζύγων Weigel εισήγαγε στην Αυστρία ένα επιβατηγό αυτοκίνητο ως προσωπικό του είδος. Κατόπιν της μετακομίσεώς τους, έπρεπε να ταξινομήσουν τα εν λόγω οχήματα στο ως άνω κράτος μέλος. Αφού συμμορφώθηκαν προς την επιταγή αυτή, οι σύζυγοι Weigel υποβλήθηκαν στον NoVA, με αποφάσεις του Finanzamt Feldkirch της 2ας Οκτωβρίου 1996, ο οποίος ανερχόταν, για το αυτοκίνητο του H. Weigel, σε 31 416 αυστριακά σελίνια (ATS) και, για το αυτοκίνητο της συζύγου του, σε 7 668 ATS.

28 Ο επιβληθείς στον H. Weigel φόρος αφορούσε ένα αυτοκίνητο Mitsubishi Space Wagon GLXi, έτους κατασκευής 1995. Το αυτοκίνητο αυτό είχε αξία 187 000 ATS κατά τον δείκτη Eurotax, αξία η οποία χρησίμευσε ως βάση υπολογισμού του NoVA. Κατόπιν της εφαρμογής ενός συντελεστή 14 %, ο φόρος αυτός καθορίστηκε σε 26 180 ATS (στο εξής: βασικός φόρος). Στη συνέχεια εφαρμόσθηκε προσαύξηση 20 % επί του βασικού φόρου, ήτοι επιπλέον ποσό 5 236 ATS, και επομένως το συνολικό ποσό του φόρου ανήλθε σε 31 416 ATS.

29 Ο επιβληθείς στην I. Weigel φόρος αφορούσε ένα αυτοκίνητο Nissan Sunny Y10 L2, έτους κατασκευής 1993. Το αυτοκίνητο αυτό είχε αξία 71 000 ATS κατά τον δείκτη Eurotax, αξία η οποία χρησίμευσε ως βάση υπολογισμού του NoVA. Κατόπιν της εφαρμογής ενός συντελεστή 9 %, ο φόρος αυτός καθορίστηκε σε 6 390 ATS όσον αφορά τον βασικό φόρο. Στη συνέχεια εφαρμόσθηκε προσαύξηση 20 % επί του φόρου αυτού, ήτοι επιπλέον ποσό 1 278 ATS, και επομένως το συνολικό ποσό του φόρου ανήλθε σε 7 668 ATS.

30 Η Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, στην οποία προσέφυγαν οι σύζυγοι Weigel, επιβεβαίωσε τον NoVA που επέβαλε το Finanzamt. Προς στήριξη των αποφάσεών της, η αρχή αυτή επικαλέσθηκε το γενεσιουργό της οφειλής του φόρου γεγονός το οποίο προβλέπει το άρθρο 1, σημείο 3, του NoVAG.

31 Οι σύζυγοι Weigel άσκησαν προσφυγή κατ' αυτών των επιβεβαιωτικών αποφάσεων ενώπιον του Verfassungsgerichtshof (Αυστρία). Το δικαστήριο αυτό αρνήθηκε να εξετάσει την εν λόγω προσφυγή και τη διαβίβασε, κατόπιν αιτήματος των ενδιαφερομένων, στο Verwaltungsgerichtshof.

Η διάταξη περί παραπομπής και τα προδικαστικά ερωτήματα

32 Το Verwaltungsgerichtshof εκθέτει ότι ο NoVA αποτελεί ρυθμιστικό φόρο ο οποίος έχει ως σκοπό να ευνοεί την αγορά αυτοκινήτων χαμηλής καταναλώσεως σε καύσιμα. Το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της υπό κρίση υποθέσεως, το οποίο αφορά το άρθρο 1, σημείο 3, του NoVAG, έγκειται στο ότι το γενεσιουργό της οφειλής του εν λόγω φόρου γεγονός αποτελεί η εκ μέρους υπηκόων άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως εισαγωγή αυτοκινήτων, λόγω της μεταφοράς της κατοικίας τους στην Αυστρία, κατόπιν μεταβολής του τόπου εργασίας.

33 Το Verwaltungsgerichtshof, υπενθυμίζοντας ότι ο NoVA αποτελεί κατ' αρχήν μέρος της βάσεως υπολογισμού του ΦΠΑ, εκθέτει ότι η προσαύξηση του άρθρου 6, παράγραφος 6, του NoVAG θεσπίστηκε προς αντιστάθμιση της μη υποβολής στον ΦΠΑ, στις περιπτώσεις που ο NoVA δεν περιλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ. Ο NoVA δεν περιλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ ιδίως οσάκις, σε περίπτωση εισαγωγής αυτοκινήτων, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή έχει καταβληθεί και, στο πλαίσιο αυτό, ο NoVA, ο οποίος οφείλεται μόνον κατά την επακόλουθη ταξινόμηση των αυτοκινήτων, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 1, σημείο 3, του NoVAG, δεν αποτελούσε ακόμη μέρος της βάσεως επιβολής του εν λόγω φόρου.

34 Όσον αφορά το πρώτο του ερώτημα, το Verwaltungsgerichtshof απορρίπτει τους ισχυρισμούς των συζύγων Weigel περί δυσμενούς διακρίσεως την οποία ισχυρίζονται ότι υπέστησαν. Κατά το δικαστήριο αυτό, ο εργαζόμενος ο οποίος αλλάζει κατοικία εντός της Αυστρίας πρέπει, κατόπιν της αγοράς ενός αυτοκινήτου, μη ταξινομημένου εισέτι εντός του κράτους μέλους αυτού, να καταβάλει τόσο τον NoVA όσον και τον ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο δέχεται ωστόσο ότι ο προερχόμενος από άλλο κράτος μέλος εργαζόμενος που εγκαθίσταται στην Αυστρία δεν βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με τον ημεδαπό, δεδομένου ότι ο τελευταίος δύναται, αντιθέτως προς τον πρώτο, κατά την αγορά του αυτοκινήτου του, να επιλέξει ένα μοντέλο που καταναλώνει λιγότερα καύσιμα και συνεπώς πλήττεται με χαμηλότερο NoVA.

35 Το Verwaltungsgerichtshof επίσης δεν αποκλείει ότι είναι δυνατόν η επιβολή πρόσθετου φόρου επί του εισαγομένου αυτοκινήτου, ο οποίος οφείλεται μόνο λόγω της για επαγγελματικούς λόγους μεταφοράς της κατοικίας του αγοραστή, να θεωρηθεί ως παράβαση του άρθρου 39 ΕΚ.

36 Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημά του, το Verwaltungsgerichtshof θεωρεί ότι ο NoVA καθώς και η προσαύξησή του αποτελούν χρηματική επιβάρυνση που απορρέει από το γενικό σύστημα εσωτερικών φόρων και επομένως αποκλείεται να συντρέχει παράβαση των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ. Εντούτοις, λόγω του ότι η προσαύξηση αφορά όντως, κατά κύριο λόγο, πράξεις συνδεόμενες προς τη διέλευση των συνόρων από τα εμπορεύματα, δεν αποκλείεται να θεωρηθεί ως επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος απαγορευόμενη από τις διατάξεις αυτές.

37 Όσον αφορά το άρθρο 90 ΕΚ, το Verwaltungsgerichtshof διερωτάται, αφενός, αν διά της λήψεως ως βάσεως της τρέχουσας αξίας που απορρέει από τις συνθήκες της εγχώριας αγοράς, λαμβάνονται επαρκώς υπόψη οι αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1990, σ. I-4509), και της 9ης Μαρτίου 1995, C-345/93, Nunes Tadeu (Συλλογή 1995, σ. I-479). Αφετέρου, δεδομένου ότι, όσον αφορά την προσαύξηση, δεν προβλέπεται καμία δυνατότητα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι η εισαγωγή αυτοκινήτων πλήττεται με υψηλότερο φόρο σε περίπτωση που η πράξη αυτή πραγματοποιείται για λογαριασμό επιχειρήσεως δικαιουμένης εκπτώσεως. Έτσι, υπό το φως, επί παραδείγματι, της αποφάσεως της 15ης Μαρτίου 2001, C-265/99,

Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-2305, σκέψη 40), η προσαύξηση θα μπορούσε να είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 90 ΕΚ.

38 Όσον αφορά το τρίτο του ερώτημα, το Verwaltungsgerichtshof επισημαίνει ότι η δημιουργία της εσωτερικής αγοράς και η οδηγία 91/680 κατάργησαν προπάντων τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή στις μεταξύ κρατών μελών σχέσεις. Δεδομένου ότι η προσαύξηση σκοπεί στην αντικατάσταση των φόρων κύκλου εργασιών που θα ήσαν άλλως απαιτητοί, θα μπορούσε να αντιβαίνει στις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

39 Οι σκέψεις αυτές ώθησαν το Verwaltungsgerichtshof να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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

2) Απαγορεύει το άρθρο 90 ΕΚ (μη επιβολή υψηλότερων φόρων στα προϊόντα άλλων κρατών μελών) ή τα άρθρα 23 (τελωνειακή ένωση) και 25 ΕΚ (απαγόρευση των δασμών ή των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών) την επιβολή του προαναφερθέντος στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα φόρου επί της μέσης καταναλώσεως σε καύσιμα (βασικού φόρου ή προσαυξήσεως);

3) Συνάδει με την έκτη οδηγία [...], όπως ισχύει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 91/680 [...], η επιβολή της προσαυξήσεως που καθορίζεται ως μέρος του προαναφερθέντος στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα φόρου επί της μέσης καταναλώσεως σε καύσιμα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

40 Πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από το σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής, ο επίμαχος στην κύρια δίκη φόρος επί της καταναλώσεως αποτελείται από ένα βασικό φόρο (στο εξής: βασικός NoVA) και από μια ενδεχόμενη προσαύξηση (στο εξής: πρόσθετος φόρος ποσοστού 20 %). Αυτός ο πρόσθετος φόρος, σύμφωνα με τις εξηγήσεις του αιτούντος δικαστηρίου, σκοπεί στην αντιστάθμιση της μη υποβολής του οικείου αυτοκινήτου στον ΦΠΑ, οσάκις το γενεσιουργό της φορολογικής οφειλής γεγονός αποτελεί πράξη που δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, ιδίως η πρώτη ταξινόμηση του εν λόγω αυτοκινήτου στην Αυστρία.

41 Το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα έχουν δύο σκέλη, εκ των οποίων το πρώτο αφορά τον βασικό NoVA και το δεύτερο τον πρόσθετο φόρο ποσοστού 20 %.

Όσον αφορά τον βασικό NoVA

Επί του πρώτου σκέλους του πρώτου ερωτήματος

42 Με το πρώτο σκέλος του πρώτου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 39 ΕΚ ή το άρθρο 12 ΕΚ απαγορεύει να υποβάλλεται σε φόρο επί της καταναλώσεως όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη βασικός

NoVA ένας ιδιώτης ο οποίος προέρχεται από ένα κράτος μέλος και εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος λόγω της μεταβολής του τόπου εργασίας του και ο οποίος, κατά τη νέα αυτή εγκατάσταση, εισάγει το αυτοκίνητό του στο τελευταίο αυτό κράτος.

43 Πριν ελεγχθεί αν η επιβολή φόρου με τα χαρακτηριστικά του βασικού NoVA συνιστά ενδεχομένως παράβαση των άρθρων 39 ΕΚ και 12 ΕΚ, πρέπει να εξετασθεί το μέτρο αυτό από πλευράς των διατάξεων της οδηγίας 83/183. Συγκεκριμένα, όπως παρατήρησε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, δεν υπάρχει λόγος να εξετασθεί η ενδεχόμενη παραβίαση των κανόνων αυτών της Συνθήκης, εφόσον μια διάταξη της οδηγίας αυτής απαγορεύει ήδη την επιβολή φόρου όπως ο βασικός NoVA σε πρόσωπα τελούντα στην κατάσταση των συζύγων Weigel.

44 Το γεγονός ότι το ζήτημα της εφαρμογής της οδηγίας 83/183 συζητήθηκε μόνον από τους συζύγους Weigel και από την Επιτροπή, ενώ δεν υποβλήθηκε καθαυτό στην κρίση του Δικαστηρίου από το αιτούν δικαστήριο δεν εμποδίζει την εξέταση αυτή. Πράγματι, καίτοι τυπικώς το αιτούν δικαστήριο περιόρισε το ερώτημά του στην ερμηνεία των άρθρων 39 ΕΚ και 12 ΕΚ, το Δικαστήριο δεν κωλύεται να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο κάθε στοιχείο ερμηνείας σχετικό με το κοινοτικό δίκαιο που μπορεί να του είναι χρήσιμο για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ασχέτως αν έγινε μνεία συναφώς κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 1990, C-241/89, SARPP, Συλλογή 1990, σ. I-4695, σκέψη 8, της 2ας Φεβρουαρίου 1994, C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, αποκαλούμενη υπόθεση «Clinique», Συλλογή 1994, σ. I-317, σκέψη 7, και της 4ης Μαρτίου 1999, C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Συλλογή 1999, σ. I-1301, σκέψη 16).

— Επί της οδηγίας 83/183

45 Κατά την Επιτροπή, της οποίας τη γνώμη συμμερίζονται κατ' ουσίαν οι σύζυγοι Weigel, ο βασικός NoVA απαγορεύεται από το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183, τουλάχιστον καθόσον αυτός υπερβαίνει τις διοικητικές δαπάνες ταξινομήσεως του αυτοκινήτου. Πράγματι, η προβλεπόμενη από τη

διάταξη αυτή απαλλαγή έχει εφαρμογή όχι μόνο στις επιβαρύνσεις που πλήττουν άμεσα την εισαγωγή των αγαθών, αλλά και σ' αυτές που πλήττουν πράξεις οι οποίες συνδέονται στενά προς την εισαγωγή αυτή, όπως η ταξινόμηση ενός αυτοκινήτου. Η Επιτροπή φρονεί ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, το οποίο αποκλείει την απαλλαγή από τα «τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων», δεν έχει εφαρμογή επί του βασικού NoVA. Η εξαίρεση την οποία αφορά η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Ειδικότερα, η έννοια των «τελών που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων» πρέπει να περιλαμβάνει μόνον τα τέλη που σκοπούν στην κάλυψη των δαπανών ταξινομήσεως. Η Επιτροπή παραπέμπει στη διατύπωση, αφενός, του κειμένου της οδηγίας στα γαλλικά, το οποίο αναφέρεται στα «droits perçus lors de l'immatriculation» και όχι στους «taxes perçues lors de l'immatriculation» («φόρους που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των οχημάτων»), και, αφετέρου, στο κείμενο της οδηγίας στα αγγλικά, όπου χρησιμοποιείται ο όρος «fees», ο οποίος αφορά μόνον τις εισφορές και όχι τους φόρους.

46 Η επιχειρηματολογία της Επιτροπής κατά την οποία το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 έχει εφαρμογή στον βασικό NoVA δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

47 Μια επιβάρυνση όπως ο βασικός NoVA πρέπει να θεωρείται ότι αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183. Πράγματι, η διάταξη αυτή αφορά ορισμένα είδη φόρων τα οποία αναφέρει και τα οποία συνήθως απαιτούνται σε περίπτωση οριστικής εισαγωγής. Αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής, ένας φόρος επί της καταναλώσεως, όπως ο βασικός NoVA, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιβάρυνση συνδεόμενη με την εισαγωγή καθεαυτή. Πράγματι, από τον συνδυασμό των σημείων 1 έως 4 του άρθρου 1 του NoVAG προκύπτει ότι το γενεσιουργό γεγονός της οφειλής του NoVA δεν είναι η εισαγωγή. Όσον αφορά το επίμαχο στην κύρια δίκη σημείο 3 του άρθρου αυτού, το γενεσιουργό γεγονός της οφειλής του NoVA είναι η πρώτη ταξινόμηση στην εθνική επικράτεια, η οποία δεν συνδέεται οπωσδήποτε προς την πράξη της εισαγωγής.

48 Δεδομένου ότι ένας φόρος με τα χαρακτηριστικά του βασικού NoVA δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 83/183 και ότι, για τον λόγο αυτόν, δεν μπορεί να χορηγηθεί καμία φορολογική απαλλαγή κατ' εφαρμογήν της οδηγίας αυτής, δεν είναι ανάγκη να εξετασθεί αν ο φόρος αυτός αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας κατά το άρθρο της 1, παράγραφος 2.

49 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η οδηγία 83/183 δεν απαγορεύει την εφαρμογή ενός φόρου όπως ο βασικός NoVA σε ιδιώτη ο οποίος προέρχεται από ένα κράτος μέλος και εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος λόγω της μεταβολής του τόπου εργασίας του και ο οποίος, κατά τη νέα αυτή εγκατάσταση, εισάγει το αυτοκίνητό του στο τελευταίο αυτό κράτος.

— Επί του άρθρου 39 ΕΚ

50 Το άρθρο 39, παράγραφος 2, ΕΚ ορίζει ρητώς ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας.

51 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 39 ΕΚ απαγορεύει επίσης τις εθνικές κανονιστικές ρυθμίσεις οι οποίες, έστω και αν εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας των οικείων εργαζομένων, ενέχουν εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία αυτών (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 96).

52 Πράγματι, όλες οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων αποσκοπούν στη διευκόλυνση της ασκήσεως, εκ μέρους των κοινοτικών υπηκόων, επαγγελματικών δραστηριοτήτων οποιασδήποτε φύσεως στο έδαφος της Κοινότητας και αποκλείουν μέτρα που θα

μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους εν λόγω υπηκόους όταν αυτοί επιθυμούν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Bosman, προπαρατεθείσα, σκέψη 94, της 26ης Ιανουαρίου 1999, C-18/95, Terhoeve, Συλλογή 1999, σ. I-345, σκέψη 37, και της 27ης Ιανουαρίου 2000, C-190/98, Graf, Συλλογή 2000, σ. I-493, σκέψη 21).

53 Μια κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη έχει εφαρμογή, ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του οικείου εργαζομένου, σε όλους όσοι ζητούν την ταξινόμηση αυτοκινήτου στην Αυστρία και, επομένως, εφαρμόζεται αδιακρίτως.

54 Είναι αληθές ότι η ρύθμιση αυτή μπορεί να επηρεάσει αρνητικά την απόφαση των διακινουμένων εργαζομένων να ασκήσουν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας.

55 Εντούτοις, η Συνθήκη δεν εγγυάται στον εργαζόμενο ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο κατοικούσε μέχρι τότε είναι ουδέτερη από φορολογικής απόψεως. Λαμβανομένων υπόψη των διαφορών μεταξύ των νομοθεσιών των κρατών μελών στον οικείο τομέα, μια τέτοια μεταφορά μπορεί να είναι, κατά περίπτωση, κατά το μάλλον ή ήττον ευνοϊκή ή δυσμενής για τον εργαζόμενο από απόψεως έμμεσης φορολογίας. Εντεύθεν συνάγεται ότι, κατ' αρχήν, ένα ενδεχόμενο μειονέκτημα, σε σχέση με τις συνθήκες υπό τις οποίες ο εργαζόμενος ασκούσε τη δραστηριότητά του πριν από την εν λόγω μεταφορά, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 39 ΕΚ, αν η νομοθεσία αυτή δεν θέτει τον εν λόγω εργαζόμενο σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με αυτούς που υπάγονταν ήδη προηγουμένως σ' αυτήν (βλ., όσον αφορά την κοινωνική ασφάλιση, απόφαση της 19ης Μαρτίου 2002, C-393/99 και C-394/99, Hervein κ.λπ., Συλλογή 2002, σ. I-2829, σκέψη 51).

56 Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τούτο συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης.

— Επί του άρθρου 12 ΕΚ

57 Το άρθρο 12 ΕΚ, το οποίο καθιερώνει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, μπορεί να εφαρμοσθεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των διακρίσεων (βλ. αποφάσεις της 26ης Νοεμβρίου 2002, C-100/01, Oteiza Olazabal, Συλλογή 2002, σ. I-10981, σκέψη 25, και της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-289/02, AMOK, Συλλογή 2003, σ. I-15059, σκέψη 25).

58 Όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, η αρχή αυτή τέθηκε σε εφαρμογή και συγκεκριμενοποιήθηκε με το άρθρο 39 ΕΚ.

59 Συνεπώς, παρέλκει η κρίση επί του άρθρου 12 ΕΚ, καθόσον η υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 ΕΚ.

60 Έτσι, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 39 ΕΚ και 12 ΕΚ δεν απαγορεύουν να υποβάλλεται σε φόρο επί της καταναλώσεως, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη βασικός NoVA, ένας ιδιώτης ο οποίος προέρχεται από ένα κράτος μέλος και εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος λόγω της μεταβολής του τόπου εργασίας του και ο οποίος, κατά τη νέα αυτή εγκατάσταση, εισάγει το αυτοκίνητό του στο τελευταίο αυτό κράτος.

Επί του πρώτου σκέλους του δευτέρου ερωτήματος

61 Με το πρώτο σκέλος του δευτέρου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει κατ' ουσίαν δύο αυτοτελή ερωτήματα στο Δικαστήριο, με τα οποία ερωτά αφενός αν ο βασικός NoVA αποτελεί δασμό ή φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, υπό την έννοια των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, και

αφετέρου αν και κατά πόσον ο φόρος αυτός αποτελεί εσωτερικό φόρο συνεπαγόμενο δυσμενή διάκριση και, επομένως, αντίθετο στο άρθρο 90 ΕΚ.

62 Κατ' αρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν οι σύζυγοι Weigel, από το άρθρο 2 του κανονισμού 918/83 προκύπτει ότι αυτός δεν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Πράγματι, στο πεδίο εφαρμογής του κανονισμού αυτού εμπίπτουν μόνον τα προσωπικά είδη που εισάγονται από φυσικά πρόσωπα τα οποία μεταφέρουν τη συνήθη κατοικία τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Οι σύζυγοι Weigel μετακόμισαν από το κράτος μέλος κατοικίας τους προς άλλο κράτος μέλος.

63 Εξάλλου, όσον αφορά τα πεδία εφαρμογής των άρθρων 25 ΕΚ και 90 ΕΚ αντιστοίχως, από παγία νομολογία προκύπτει ότι οι διατάξεις περί επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος καθώς και οι διατάξεις περί συνεπαγομένων δυσμενή διάκριση εσωτερικών φόρων δεν εφαρμόζονται σωρευτικώς, οπότε ο ίδιος φόρος δεν είναι δυνατόν, στο πλαίσιο του συστήματος της Συνθήκης, να εμπίπτει, ταυτοχρόνως, και στις δύο αυτές κατηγορίες (βλ. αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2002, C-234/99, Nygård, Συλλογή 2002, σ. I-3657, σκέψη 17, της 19ης Σεπτεμβρίου 2002, C-101/00, Tulliasiamies και Siilin, Συλλογή 2002, σ. I-7487, σκέψη 115, και της 17ης Ιουνίου 2003, C-383/01, De Danske Bilimportører, Συλλογή 2003, σ. I-6065, σκέψη 33).

— Επί των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ

64 Από παγία νομολογία προκύπτει ότι (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94, Haahr Petroleum, Συλλογή 1997, σ. I-4085, σκέψη 20, και της 2ας Απριλίου 1998, C-213/96, Outokumpu, Συλλογή 1998, σ. I-1777, σκέψη 20) κάθε χρηματική επιβάρυνση μονομερώς επιβαλλόμενη, ανεξαρτήτως της ονομασίας της και της τεχνικής της, η οποία πλήττει τα εμπορεύματα λόγω του ότι αυτά διέρχονται τα σύνορα, όταν δεν αποτελεί δασμό κατά κυριολεξία, συνιστά φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος υπό την έννοια των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ. Η επιβάρυνση αυτή, ωστόσο, δεν αποτελεί

επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς αν εντάσσεται σε γενικό σύστημα εσωτερικής φορολογίας που πλήττει συστηματικώς κατηγορίες προϊόντων σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, τα οποία εφαρμόζονται ανεξαρτήτως καταγωγής των προϊόντων, οπότε εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 90 ΕΚ (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Nygård, σκέψη 19).

65 Εν προκειμένω, ο βασικός NoVA έχει προδήλως φορολογικό χαρακτήρα και επιβάλλεται όχι λόγω της διασχίσεως των συνόρων του κράτους μέλους που τον καθιέρωσε, αλλά λαμβανομένων υπόψη άλλων γενεσιουργών πραγματικών περιστατικών, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η πρώτη ταξινόμηση του αυτοκινήτου στο έδαφος του κράτους αυτού. Συνεπώς, πρέπει να θεωρηθεί ότι εμπίπτει σε ένα γενικό σύστημα εσωτερικών εισφορών επί των εμπορευμάτων και, συνεπώς, να εξετασθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 90 ΕΚ (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση De Danske Bilimportører, σκέψη 34).

— Επί του άρθρου 90 ΕΚ

66 Στον τομέα της φορολογίας των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 90 ΕΚ επιδιώκει να διασφαλίσει την απόλυτη ουδετερότητα των εσωτερικών φόρων έναντι του ανταγωνισμού μεταξύ προϊόντων που βρίσκονται ήδη στην εγχώρια αγορά και εισαγομένων προϊόντων (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Δανίας, σκέψη 9, Nunes Tadeu, σκέψη 18, καθώς και Tulliasiamies και Siilin, σκέψη 52).

67 Κατά παγία νομολογία, συντρέχει παράβαση του άρθρου 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ οσάκις ο φόρος που επιβάλλεται στο εισαγόμενο προϊόν και εκείνος που επιβάλλεται σε ομοειδές εγχώριο προϊόν υπολογίζονται κατά διαφορετικό τρόπο και σύμφωνα με διαφορετικές μεθόδους, καταλήγοντας, έστω και σε ορισμένες μόνον περιπτώσεις, σε μεγαλύτερη επιβάρυνση του εισαγομένου προϊόντος (βλ. αποφάσεις της 23ης Οκτωβρίου 1997, C-375/95, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1997, σ. I-5981, σκέψεις 20 και 29, Outokumpu, προπαρατεθείσα, σκέψη 34, και της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-393/98, Gomes Valente, Συλλογή 2001, σ. I-1327, σκέψη 21).

68 Από μια σύγκριση μεταξύ του καθεστώτος φορολογήσεως των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, και του καθεστώτος φορολογήσεως των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που αγοράζονται επί τόπου, τα οποία αποτελούν ομοειδή ή ανταγωνιστικά προϊόντα, προκύπτει ότι ο βασικός NoVA πλήττει αδιακρίτως τις δύο αυτές κατηγορίες αυτοκινήτων. Μολονότι αληθεύει ότι όποιος αγοράζει μεταχειρισμένο αυτοκίνητο ήδη ταξινομημένο στην Αυστρία δεν καταβάλλει άμεσα τον βασικό NoVA, γεγονός παραμένει ότι το καταβληθέν για το αυτοκίνητο αυτό τίμημα περιέχει ήδη ένα κατάλοιπο του βασικού NoVA, το οποίο μειώνεται κατά τρόπο ανάλογο προς την απόσβεση της αξίας του αυτοκινήτου λόγω της χρήσεως.

69 Οι δύο αυτές κατηγορίες μεταχειρισμένων αυτοκινήτων υφίστανται την ίδια φορολογική επιβάρυνση μόνον εφόσον το ποσό ενός φόρου επί της καταναλώσεως όπως ο βασικός NoVA, το οποίο επιβάλλεται στα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα προελεύσεως ενός από τα άλλα κράτη μέλη, δεν υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του βασικού NoVA που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός ομοειδούς μεταχειρισμένου αυτοκινήτου ήδη ταξινομημένου στην εθνική επικράτεια (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Nunes Tadeu, σκέψη 20, και Gomes Valente, σκέψη 23).

70 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι αντιβαίνει στο άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ η επιβολή φόρου επί των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων υπολογιζομένου βάσει αξίας υψηλότερης από την πραγματική αξία του οχήματος, με αποτέλεσμα να φορολογούνται τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα βαρύτερα απ' ό,τι τα διαθέσιμα στην εγχώρια αγορά (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, σκέψη 22). Συνεπώς, για τη φορολογία των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απόσβεση της αξίας τους.

71 Προκειμένου να αποφευχθεί η συνεπαγόμενη δυσμενή διάκριση φορολογία, η αξία του εισαγομένου αυτοκινήτου την οποία λαμβάνει υπόψη της η διοικητική αρχή ως βάση επιβολής του φόρου πρέπει να αντικατοπτρίζει πιστά την αξία ενός ομοειδούς αυτοκινήτου ήδη ταξινομημένου στην εθνική επικράτεια.

72 Από τη δικογραφία και ιδίως από την εγκύκλιο της 1ης Σεπτεμβρίου 1995 προκύπτει ότι, για τον καθορισμό της αξίας των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων επί της οποίας υπολογίζεται ο βασικός NoVA, η αυστριακή οικονομική αρχή χρησιμοποιεί την τρέχουσα αξία των αυτοκινήτων αυτών. Η αξία αυτή είναι αντικειμενική, βασίζεται στους δείκτες Eurotax και, κατά γενικό κανόνα, αντιστοιχεί στην τιμή που θα μπορούσε να επιτευχθεί κατά την πώληση του εισαγομένου οχήματος σε ιδιώτη στην εθνική επικράτεια.

73 Όσον αφορά την αξιολόγηση αυτή, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι, μολονότι η πραγματική απόσβεση της αξίας των οχημάτων μπορεί να ληφθεί υπόψη μόνο μέσω εκτιμήσεως ή πραγματογνωμοσύνης για κάθε όχημα, ένα κράτος μέλος μπορεί, για να αποφύγει τις εγγενείς σε ένα τέτοιο σύστημα δυσχέρειες, να προσδιορίζει, μέσω αντικειμενικών κλιμάκων, οριζομένων με νομοθετική, κανονιστική ή διοικητική διάταξη και υπολογιζομένων βάσει κριτηρίων όπως η παλαιότητα, τα διανυθέντα χιλιόμετρα, η γενική κατάσταση, το σύστημα προωθήσεως, το σήμα ή ο τύπος του οχήματος, μια αξία των μεταχειρισμένων οχημάτων που, κατά τεκμήριο, θα βρίσκεται πολύ κοντά στην πραγματική (προπαρατεθείσα απόφαση Gomes Valente, σκέψη 24).

74 Το Δικαστήριο έχει επίσης δεχθεί ότι, κατά την κατάρτιση των κλιμάκων αυτών, οι αρχές ενός κράτους μέλους μπορούν να αναφέρονται σε ευρετήριο, στο οποίο εμφαίνονται οι μέσες τιμές των μεταχειρισμένων οχημάτων στην εγχώρια αγορά ή σε κατάλογο των μέσων τρεχουσών τιμών που χρησιμοποιούνται ως αναφορά για τον κλάδο (προπαρατεθείσα απόφαση Gomes Valente, σκέψη 25).

75 Προς αποφυγή κάθε δυσμενούς διακρίσεως είναι αναγκαίο, κατά συνέπεια, οι αντικειμενικοί τιμοκατάλογοι που καταρτίζονται κατ' εφαρμογήν των δεικτών Eurotax να αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την πραγματική απόσβεση της αξίας των αυτοκινήτων και να επιτρέπουν την επίτευξη του σκοπού που έγκειται σε μια φορολογία των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων η οποία ουδόλως υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που είναι ήδη ταξινομημένα στην εθνική επικράτεια.

76 Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν η βασιζόμενη στην τρέχουσα αξία μέθοδος τηρεί τις απαριθμούμενες στην προηγούμενη σκέψη προϋποθέσεις.

77 Προκειμένου να αντιταχθούν στον υπολογισμό του βασικού NoVA σύμφωνα με την τρέχουσα αξία, οι σύζυγοι Weigel ισχυρίζονται, ιδίως, ότι οι τιμές των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ήσαν χαμηλότερες στη Γερμανία απ' ό,τι στην Αυστρία. Αναφερόμενοι στη σκέψη 18 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Nunes Tadeu, εκτιμούν, μεταξύ άλλων, ότι ο εν λόγω φόρος εξαλείφει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα του οποίου θα ετύγχαναν, ελλείψει του φόρου αυτού, τα εν λόγω αυτοκίνητα στην αυστριακή αγορά.

78 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ένα εθνικό φορολογικό καθεστώς το οποίο τείνει να εξαλείψει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα το οποίο διαθέτουν τα εισαγόμενα προϊόντα έναντι των προϊόντων της εγχώριας αγοράς είναι προδήλως αντίθετο προς το άρθρο 90 ΕΚ (προπαρατεθείσα απόφαση Nunes Tadeu, σκέψη 18).

79 Από τη δικογραφία και ιδίως από την εγκύκλιο της 1ης Σεπτεμβρίου 1995 προκύπτει ότι η τρέχουσα αξία είναι αντικειμενική αξία η οποία αντιστοιχεί κατά γενικό κανόνα στην τιμή που θα μπορούσε να επιτευχθεί κατά την πώληση του εισαγομένου οχήματος σε ιδιώτη στην εθνική επικράτεια. Έτσι, ο βασικός NoVA ο οποίος πλήττει τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα τείνει να αντιστοιχεί στο κατάλοιπο του NoVA που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που είναι ήδη ταξινομημένα στην εθνική επικράτεια.

80 Υπό τις συνθήκες αυτές, ένας φόρος επί της καταναλώσεως όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη βασικός NoVA δεν είναι ικανός να εμποδίσει έναν επιχειρηματία να αντλήσει πλεονέκτημα από τις διαφορές των τιμών που ισχύουν για τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα στα κράτη μέλη.

81 Από τις ανωτέρω σκέψεις συνάγεται ότι στο πρώτο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος πρέπει να δοθούν οι εξής απαντήσεις:

— ένας φόρος επί της καταναλώσεως όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη βασικός NoVA αποτελεί εσωτερικό φόρο του οποίου το συμβιβαστό προς το κοινοτικό δίκαιο δεν πρέπει να εξετάζεται από πλευράς των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, αλλά του άρθρου 90 ΕΚ,

— το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει έναν φόρο επί της καταναλώσεως όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη βασικός NoVA, κατά το μέτρο που τα ποσά του αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την πραγματική απόσβεση της αξίας των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων τα οποία εισάγει ιδιώτης και επιτρέπουν την επίτευξη του σκοπού που έγκειται σε μια φορολογία των εν λόγω αυτοκινήτων η οποία ουδόλως υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που είναι ήδη ταξινομημένα στην εθνική επικράτεια.

Όσον αφορά τον πρόσθετο φόρο ποσοστού 20 %

Επί του δευτέρου σκέλους του δευτέρου ερωτήματος

82 Όσον αφορά τον πρόσθετο φόρο ποσοστού 20 %, στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 6, παράγραφος 6, του NoVAG, πρέπει να εξετασθεί πρώτα το δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος.

— Επί των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ

83 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι αυτός ο πρόσθετος φόρος ποσοστού 20 % πλήττει μόνον όλως εξαιρετικώς τις αμιγώς εσωτερικές πράξεις. Εντούτοις, υπενθυμίζεται ότι ο φόρος που πλήττει τόσο τα εισαγόμενα όσο και τα εγχώρια προϊόντα, ο οποίος όμως, στην πράξη, επιβάλλεται αποκλειστικώς επί των εισαγομένων προϊόντων, επειδή η υφισταμένη εγχώρια παραγωγή είναι εξαιρετικά περιορισμένη, δεν συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικούς δασμούς, υπό την έννοια των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, εάν εντάσσεται σε γενικό σύστημα εσωτερικών φόρων που πλήττουν συστηματικώς κατηγορίες προϊόντων βάσει αντικειμενικών κριτηρίων που εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της καταγωγής των προϊόντων. Στην περίπτωση αυτή έχει χαρακτήρα εσωτερικού φόρου, υπό την έννοια του άρθρου 90 ΕΚ (αποφάσεις της 7ης Μαΐου 1987, 193/85, Cooperativa Co-Frutta, Συλλογή 1987, σ. 2085, σκέψη 14, και της 16ης Ιουλίου 1992, C-343/90, Lourenço Dias, Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψη 53).

84 Το ίδιο ισχύει όσον αφορά τον πρόσθετο φόρο ποσοστού 20 %. Επομένως, ένας τέτοιος φόρος πρέπει να εξετασθεί όχι από πλευράς των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, αλλά του άρθρου 90 ΕΚ.

— Επί του άρθρου 90 ΕΚ

85 Πρέπει να υπομνησθεί ότι το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών να θεσπίζουν σύστημα διαφοροποιημένης φορολογίας για ορισμένα προϊόντα, έστω και ομοειδή υπό την έννοια του άρθρου 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Τέτοιου είδους διαφοροποιήσεις συμβιβάζονται ωστόσο με το κοινοτικό δίκαιο μόνον αν επιδιώκουν σκοπούς οικονομικής πολιτικής που και αυτοί συμβιβά-

ζονται με τις επιταγές της Συνθήκης και του παραγώγου δικαίου και αν ο τρόπος εφαρμογής τους είναι τέτοιος ώστε να αποφεύγεται κάθε μορφή διακρίσεως, άμεσης ή έμμεσης έναντι των εισαγωγών από άλλα κράτη μέλη, ή προστασίας της ανταγωνιστικής εγχώριας παραγωγής (βλ., υπό την έννοια αυτή αποφάσεις της 7ης Απριλίου 1987, 196/85, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1987, σ. 1597, σκέψη 6, και Outokumpu, προπαρατεθείσα, σκέψη 30).

86 Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να θεωρείται ότι συμβιβάζεται με την απαγόρευση των διακρίσεων του άρθρου 90 ΕΚ ένα κριτήριο προσαυξήσεως του φόρου το οποίο, εξ ορισμού, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να έχει εφαρμογή στα ομοειδή εγχώρια προϊόντα. Ένα τέτοιο καθεστώς έχει ως αποτέλεσμα τον εκ των προτέρων αποκλεισμό των εγχωρίων προϊόντων από το σύστημα βαρύτερης φορολογίας (βλ. απόφαση της 15ης Μαρτίου 1983, 319/81, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1983, σ. 601, σκέψη 17). Ομοίως, έχει κρίνει ότι η διαφοροποιημένη φορολογία δεν συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο αν τα βαρύτερα φορολογούμενα προϊόντα είναι, ως εκ της φύσεώς τους, εισαγόμενα (βλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 1986, 106/84, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1984, σ. 833, σκέψη 21).

87 Ο πρόσθετος φόρος ποσοστού 20 % υπολογίζεται εν γένει μόνον επί του βασικού NoVA ο οποίος πλήττει τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα και μόνον εξαιρετικώς εφαρμόζεται επί του βασικού NoVA που πλήττει τις αμιγώς εσωτερικές πράξεις. Κατά το μέτρο που αυτός ο πρόσθετος φόρος ποσοστού 20 % σκοπεί στην αποφυγή των προβαλλομένων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, πρέπει να υπομνησθεί ότι ένας φόρος ο οποίος τείνει να εξαλείψει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα το οποίο διαθέτουν τα εισαγόμενα προϊόντα έναντι των προϊόντων της εγχώριας αγοράς είναι προδήλως αντίθετος προς το άρθρο 90 ΕΚ.

88 Έτσι, δεν μπορεί παρά να διαπιστωθεί ότι φόρος όπως ο πρόσθετος φόρος ποσοστού 20 % δεν συμβιβάζεται προς το άρθρο 90 ΕΚ.

89 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή, σε περίπτωση που ένας ιδιώτης εισάγει μεταχειρισμένο αυτοκίνητο προελεύσεως άλλου κράτους μέλους, προσαυξήσεως ποσοστού 20 % επί φόρου με τα χαρακτηριστικά του επίμαχου στην κύρια δίκη βασικού ΝοVA.

Επί του δευτέρου σκέλους του πρώτου ερωτήματος και επί του τρίτου ερωτήματος

90 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο σκέλος του πρώτου ερωτήματος και στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

91 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Αυστριακή, η Δανική και η Φινλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, που 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 (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 20ής Σεπτεμβρίου 2001 το Verwaltungsgerichtshof, αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 39 ΕΚ και 12 ΕΚ δεν απαγορεύουν να υποβάλλεται σε φόρο επί της καταναλώσεως, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη βασικός «Normverbrauchsabgabe», ένας ιδιώτης ο οποίος προέρχεται από ένα κράτος μέλος και εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος λόγω της μεταβολής του τόπου εργασίας του και ο οποίος, κατά τη νέα αυτή εγκατάσταση, εισάγει το αυτοκίνητό του στο τελευταίο αυτό κράτος.**

2) **Ένας φόρος επί της καταναλώσεως όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη βασικός «Normverbrauchsabgabe» αποτελεί εσωτερικό φόρο του οποίου το συμβιβαστό προς το κοινοτικό δίκαιο δεν πρέπει να εξετάζεται από πλευράς των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, αλλά του άρθρου 90 ΕΚ.**

3) **Το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει έναν φόρο επί της καταναλώσεως όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη βασικός «Normverbrauchsabgabe», κατά το μέτρο που τα ποσά του αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την πραγματική απόσβεση της αξίας των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων τα οποία εισάγει ιδιώτης και επιτρέπουν την επίτευξη του σκοπού που έγκειται σε μια**

φορολογία των εν λόγω αυτοκινήτων η οποία ουδόλως υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που είναι ήδη ταξινομημένα στην εθνική επικράτεια.

4) **Το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή, σε περίπτωση που ένας ιδιώτης εισάγει μεταχειρισμένο αυτοκίνητο προελεύσεως άλλου κράτους μέλους, προσαυξήσεως ποσοστού 20 % επί φόρου με τα χαρακτηριστικά του επίμαχου στην κύρια δίκη βασικού «Normverbrauchsabgabe».**

Skouris Gulmann Puissochet

Schintgen Colneric

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Απριλίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

V. Skouris