DE DANSKE BILIMPORTØRER

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 27ης Φεβρουαρίου 2003 [1]

1. Στη Δανία, τα καινούρια επιβατηγά αυτοκίνητα υπόκεινται σε τέλος ταξινομήσεως του οποίου ο συντελεστής είναι ιδιαίτερα υψηλός. Μια ένωση εισαγωγέων αυτοκινήτων έχει αντιρρήσεις ως προς το ύψος του τέλους και το προσέβαλε ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων για ορισμένους λόγους, ισχυριζόμενη ειδικότερα ότι το τέλος αυτό αποτελεί μέτρο αποτελέσματος ισοδυνάμου προς ποσοτικό περιορισμό επί των εισαγωγών, απαγορευόμενο από το άρθρο 28 ΕΚ. Στο πλαίσιο αυτό, το Østre Landsret ζητεί να μάθει i) αν το τέλος αυτό μπορεί να εμπίπτει στην εν λόγω απαγόρευση και, ii) σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν μπορεί παρά ταύτα να δικαιολογείται για κάποιον από τους λόγους οι οποίοι εκτίθενται στο άρθρο 30 ΕΚ ή τους οποίους δέχεται το Δικαστήριο με τη νομολογία του.

Σχετικές διατάξεις της Συνθήκης

2. Η Συνθήκη ΕΚ περιέχει τρία ειδικά σύνολα διατάξεων που απαγορεύουν τα εμπόδια στο μεταξύ κρατών μελών εμπόριο προϊόντων: τα άρθρα 23 και 25· τα άρθρα 28 έως 30, επί των οποίων ζητείται η έκδοση αποφάσεως· και το άρθρο 90. Έχουν εφαρμογή σε διαφορετικά είδη εμποδίων — αντιστοίχως, στους τελωνειακούς δασμούς και στις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, στους ποσοτικούς περιορισμούς και στα μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος και τέλος στους εσωτερικούς φόρους — και οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους διαφέρουν επίσης.

3. Τα άρθρα 23 έως 31 ΕΚ αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Θεσπίζουν τελωνειακή ένωση και προβλέπουν απαγόρευση των ποσοτικών περιορισμών στο εμπόριο.

4. Ειδικότερα, το άρθρο 25 ορίζει 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 ταμιευτικού χαρακτήρα» [2].

5. Το άρθρο 28 ορίζει τα εξής: «Οι ποσοτικοί περιορισμοί επί των εισαγωγών, καθώς και

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Συχνά γίνεται παραπομπή στο άρθρο 25 από κοινού με το άρθρο 23, το οποίο περιέχει την ίδια απαγόρευση, αλλά δεν περιλαμβάνει ρητώς τους «δασμούς ταμιευτικού χαρακτήρα»· χάριν απλουστεύσεως, θα αναφέρομαι μόνο στο άρθρο 25.

όλα τα μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος, απαγορεύονται μεταξύ των κρατών μελών». Το άρθρο 29 περιέχει την ίδια απαγόρευση όσον αφορά τις εξαγωγές.

6. Με την απόφαση Dassonville [3], το Δικαστήριο έκρινε ότι μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος είναι κάθε μέτρο «ικανό να επηρεάσει άμεσα ή έμμεσα, πραγματικά ή δυνητικά το ενδοκοινοτικό εμπόριο».

7. Κατά το άρθρο 30 ΕΚ, ωστόσο, τα άρθρα 28 και 29 δεν αντιτίθενται «στις απαγορεύσεις ή στους περιορισμούς [...] που δικαιολογούνται από λόγους δημοσίας ηθικής, δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας, προστασίας της υγείας και της ζωής των ανθρώπων και των ζώων ή προφυλάξεως των φυτών [...] Οι απαγορεύσεις ή οι περιορισμοί αυτοί δεν δύνανται πάντως να αποτελούν ούτε μέσο αυθαιρέτων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών.»

8. Επιπλέον, το Δικαστήριο εξέδωσε σειρά αποφάσεων, αρχίζοντας με την απόφαση Cassis de Dijon [4], σύμφωνα με τις οποίες «αδιακρίτως εφαρμοστέα» μέτρα (τα οποία εφαρμόζονται κατά τον ίδιο τρόπο επί των εγχωρίων και των εισαγομένων προϊόντων) μπορεί να εμπίπτουν στο άρθρο 28 εφόσον περιορίζουν το εμπόριο, αλλά μπορεί να δικαιολογούνται εφόσον είναι αναγκαία για την ικανοποίηση επιτακτικών αναγκών, όπως είναι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, η προστασία της δημόσιας υγείας, η εντιμότητα των εμπορικών συναλλαγών και η προστασία του καταναλωτή, υπό την προϋπόθεση ότι είναι επίσης ανάλογα προς τον επιδιωκόμενο σκοπό και ότι αποτελούν το μέσο για την επίτευξη του σκοπού αυτού το οποίο κωλύει λιγότερο το εμπόριο.

9. Τα άρθρα 90 έως 93 ΕΚ, στον τίτλο περί κοινών κανόνων για τον ανταγωνισμό, τη φορολογία και την προσέγγιση των νομοθεσιών, αφορούν τις φορολογικές διατάξεις. Το άρθρο 90 ορίζει τα εξής:

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

Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων.»

3 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1974, 8/74 (Συλλογή τόμος 1974, σ. 411).

4 — Απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1979, 120/78, Rewe-Zentral (Συλλογή τόμος 1979/Ι, σ. 321).

Ιστορικό και διαδικασία

10. Όλα τα κράτη μέλη εκτός από τη Γερμανία, τη Γαλλία, το Λουξεμβούργο, τη Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο επιβάλλουν τέλος ταξινομήσεως κατά την αγορά καινούριων επιβατηγών αυτοκινήτων. Στην Ιταλία το ποσό είναι κατ' αποκοπήν, στο Βέλγιο και στην Πορτογαλία τη βάση επιβολής του φόρου αποτελεί ο κυβισμός του αυτοκινήτου και στα λοιπά κράτη τη βάση υπολογισμού αποτελεί η τιμή του αυτοκινήτου. Στην Ισπανία, στην Ελλάδα, στις Κάτω Χώρες, στην Αυστρία και στη Φινλανδία η βάση αυτή είναι η τιμή χωρίς τον ΦΠΑ, ενώ στη Δανία και στην Ιρλανδία περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ. Οι συντελεστές επί τοις εκατό μπορούν να διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών και μπορούν επίσης να ποικίλλουν σύμφωνα με άλλα κριτήρια (όπως είναι ο κυβισμός ή το είδος της χρήσεως) εντός εκάστου κράτους μέλους [5].

11. Μολονότι λοιπόν υπάρχει μεγάλη ποικιλία και η διαφορά στη μέθοδο υπολογισμού μπορεί να καταστήσει δυσχερείς τις συγκρίσεις, το ποσό και η αναλογία του επιβαλλομένου στη Δανία τέλους ταξινομήσεως είναι σημαντικά υψηλότερα απ' ό,τι σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος. Το τέλος επιβάλλεται σε ποσοστό 105 % επί της τιμής αγοράς μέχρι ένα ετησίως καθοριζόμενο ανώτατο όριο — το οποίο, όπως προκύπτει, ανερχόταν περίπου σε 53 000 δανικές κορώνες (DKK) [7 122 ευρώ (EUR)] το 2002 — και σε ποσοστό 180 % επί του υπολοίπου, η δε τιμή η οποία αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει ήδη 25 % ΦΠΑ και μια κατ' αποκοπήν προσαύξηση με συντελεστή 9 % προκειμένου να ληφθεί υπόψη το περιθώριο κέρδους του διανομέα, ανεξαρτήτως του περιθωρίου κέρδους που όντως αυτός επιβάλλει. Έτσι, προφανώς, ένα αυτοκίνητο με βασική τιμή αντιστοιχούσα σε 10 000 EUR μπορεί να στοιχίσει στον αγοραστή του περίπου 30 000 EUR συνολικά, περιλαμβανομένων 17 000 EUR περίπου για το τέλος ταξινομήσεως, και ένα αυτοκίνητο με βασική τιμή 30 000 EUR θα στοιχίσει περίπου 107 000 EUR συνολικά, περιλαμβανομένων 67 000 EUR περίπου για το τέλος ταξινομήσεως.

12. Μια τέτοια συνολική φορολογική επιβάρυνση συχνά υπερβαίνουσα το 200 % δεν απαντά σε κανένα άλλο κράτος μέλος — οι επόμενοι υψηλότεροι φορολογικοί συντελεστές, στη Φινλανδία και στην Ελλάδα, δεν φθάνουν το 100 % για μηχανή κυβισμού κάτω των 2000 cc και η αναλογία του τέλους ταξινομήσεως είναι χαμηλότερη διότι αυτό επιβάλλεται πριν από τον ΦΠΑ. Εντελώς αντίθετα, στο Λουξεμβούργο, η μόνη επιβάρυνση επί της τιμής αγοράς των (καινούριων) αυτοκινήτων είναι 15 % ΦΠΑ και το Βέλγιο, η Γερμανία, η Ελλάδα, η Γαλλία, η Ιταλία, η Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο επιβάλλουν επιβαρύνσεις κάτω του 30 % συνολικά.

13. Όπως προκύπτει, το δανικό τέλος ταξινομήσεως χρονολογείται από το 1924 και αποτελεί προφανώς κοινό τόπο ότι ο σκοπός

5 — Αυτά τα πραγματικά στοιχεία και πολλά άλλα βρίσκονται στην ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο — Για τη φορολογία των επιβατικών αυτοκινήτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση — Επιλογές για δράση σε εθνικό και κοινοτικό επίπεδο [COM(2002) 431 τελικό].

του ήταν πάντοτε κυρίως να αυξάνει τα δημόσια έσοδα, μολονότι και άλλοι λόγοι — όπως η μέριμνα για το περιβάλλον και την οδική ασφάλεια — μπορεί επίσης να ασκούν επιρροή.

14. Η Δανία δεν έχει βιομηχανία παραγωγής αυτοκινήτων και, έτσι, όλα τα καινούρια αυτοκίνητα που εισέρχονται στη δανική αγορά εισάγονται εν τοις πράγμασι από άλλο κράτος μέλος ή από κράτος εκτός της Κοινότητας. Το τέλος επιβάλλεται κατά την πρώτη ταξινόμηση του αυτοκινήτου στη Δανία, αλλά όχι κατά τη μεταγενέστερη μεταπώληση· επιβάλλεται επίσης κατά την εισαγωγή ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου.

15. Πριν από το 1990, το τέλος ταξινομήσεως έπληττε τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα τα οποία εισάγονταν κατά τρόπο μη εμφαίνοντα προσηκόντως τη μείωση της αξίας τους. Η Επιτροπή, κρίνοντας ότι το τέλος τόσο επί των καινούριων όσο και επί των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων δεν συμβιβαζόταν με τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου, άσκησε προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά της Δανίας, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Δεκεμβρίου 1990 [6], με την οποία κρίθηκε ότι, το Βασίλειο της Δανίας, επιβάλλοντας τέλος ταξινομήσεως επί των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που υπολογίζεται γενικά βάσει κατ' αποκοπήν αξίας ανώτερης της πραγματικής αξίας του οχήματος [7], με αποτέλεσμα να φορολογούνται τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα οχήματα βαρύτερα απ' ό,τι τα μεταχειρισμένα που πωλούνται εντός της Δανίας, αφού προηγουμένως ταξινομηθούν στη χώρα αυτή, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το νυν άρθρο 90 ΕΚ.

16. Το Δικαστήριο απέρριψε ωστόσο τον ισχυρισμό περί της παραβάσεως καθόσον αφορούσε τον φόρο επί των καινούριων αυτοκινήτων. Η συλλογιστική του είχε ως εξής [8].

17. Η προσφυγή της Επιτροπής βασιζόταν αποκλειστικώς στο νυν άρθρο 90 ΕΚ και αμφότεροι οι διάδικοι συμφώνησαν ότι το τέλος ήταν εσωτερικός φόρος υπό την έννοια του άρθρου αυτού. Ωστόσο, σκοπός του άρθρου αυτού είναι να διασφαλίζει την απόλυτη ουδετερότητα των εσωτερικών φόρων έναντι των εγχωρίων και των εισαγομένων προϊόντων. Δεν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου αυτού κατά των φόρων που επιβαρύνουν εισαγόμενα προϊόντα, όταν δεν υπάρχει ομοειδής ή ανταγωνιστική εγχώρια παραγωγή· ειδικότερα, εφόσον δεν δημιουργούνται διακρίσεις ούτε υφίσταται προστατευτισμός, δεν μπορεί βάσει του άρθρου αυτού να ασκηθεί κριτική επί της υπερβολικής φορολογίας που ενδέχεται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη σε συγκεκριμένα προϊόντα.

6 — C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1990, σ. I-4509). Κατά τον κρίσιμο στην υπόθεση εκείνη χρόνο, το όριο μεταξύ των συντελεστών 105 % και 180 % ανερχόταν σε 19 750 DKK.

7 — 100 % της τιμής του καινούργιου οχήματος, για οχήματα με παλαιότητα κάτω των έξι μηνών, και 90 % της τιμής αυτής για όλα τα παλαιότερα οχήματα.

8 — Σκέψεις 5 έως 14 της αποφάσεως.

18. Το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι, όπως δέχθηκε με την απόφαση Stier [9], τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν επιβαρύνσεις τόσο υψηλές ώστε να εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων οσάκις, ελλείψει παρεμφερούς εγχώριας παραγωγής, δεν έχουν εφαρμογή οι απαγορεύσεις του άρθρου 90 ΕΚ. Ωστόσο, τέτοιες επιβαρύνσεις μπορούν να εκτιμώνται μόνο βάσει των νυν άρθρων 28 έως 30 ΕΚ και η προσφυγή δεν ασκήθηκε βάσει των άρθρων αυτών [10].

19. Η προσφεύγουσα ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου στην παρούσα δίκη, De Danske Bilimportører (στο εξής: DBI), αποτελεί εμπορική ένωση των εισαγωγέων αυτοκινήτων. Το 1999 αγόρασε ένα καινούριο αυτοκίνητο Audi — μάλλον εισαχθέν από άλλο κράτος μέλος — προκειμένου να το χρησιμοποιεί ο διευθυντής της, αντί συνολικής τιμής (περιλαμβανομένων των δαπανών παραδόσεως) 498 546 DKK, εκ των οποίων 297 456 DKK αποτελούσαν το τέλος ταξινομήσεως.

20. Η DBI άσκησε προσφυγή κατά του δανικού Υπουργείου Φορολογίας με την οποία υποστηρίζει ότι το τέλος είναι παράνομο από πλευράς πλειόνων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου και ζητεί την επιστροφή του.

21. Εκτός από τα προπαρατεθέντα άρθρα 28, 29 και 90 ΕΚ, η DBI αναφέρεται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [11], κατά το οποίο, στη βάση επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να περιλαμβάνονται όλοι οι άλλοι φόροι, δασμοί, δικαιώματα, εισφορές και τέλη, και στο άρθρο 33 της ίδιας οδηγίας, κατά το οποίο, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν σε ισχύ ή να θεσπίζουν φόρους, δικαιώματα και τέλη που δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών μόνον εφόσον δεν συνεπάγονται διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση των συνόρων· στον συνδυασμό των άρθρων 3, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', και 10 ΕΚ, κατά τον οποίο, τα κράτη μέλη πρέπει να απέχουν από κάθε ενέργεια δυνάμενη να θέσει σε κίνδυνο την επίτευξη του ανόθευτου ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά· στο άρθρο 81 ΕΚ, το οποίο απαγορεύει τις συμφωνίες και τις εναρμονισμένες πρακτικές που περιορίζουν ή νοθεύουν τον ανταγωνισμό· και στον κανονισμό 1475/95 [12], ο οποίος εφαρμόζει το άρθρο 81, παράγραφος 3, ΕΚ στις συμφωνίες διανομής αυτοκινήτων εντός της Κοινότητας.

22. Το Østre Landsret, ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η υπόθεση, ζητεί από το Δικαστήριο να το διαφωτίσει ειδικώς ως προς την ερμηνεία του άρθρου 28 ΕΚ· με τη διάταξη περί παραπομπής, δεν εξετάζει τους επικουρικούς ισχυρισμούς που βασίζονται στις άλλες διατάξεις που παρατίθενται στην προηγούμενη παράγραφο. Ανέστειλε τη διαδικασία και ζήτησε την έκδοση προδικαστικής

9 — Απόφαση της 4ης Απριλίου 1968, 31/67 (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 751).

10 — Σκέψη 13.

11 — Έκτη οδηγία 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).

12 — Κανονισμός (ΕΚ) 1475/95 της Επιτροπής, της 28ης Ιουνίου 1995, σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 85, παράγραφος 3, της Συνθήκης [νυν άρθρου 81, παράγραφος 3, ΕΚ] σε ορισμένες κατηγορίες συμφωνιών διανομής, πώλησης και εξυπηρέτησης μετά την πώληση αυτοκινήτων οχημάτων (ΕΕ 1995, L 145, σ. 25).

αποφάσεως επί των ακολούθων ερωτημάτων:

«1) Μπορεί ένας επιβαλλόμενος από κράτος μέλος έμμεσος φόρος (τέλος ταξινομήσεως), ο οποίος αντιστοιχεί για τα καινούργια αυτοκίνητα στο 105 % των 52 800 DKK και στο 180 % του υπολοίπου της φορολογητέας αξίας, να αποτελεί μέτρο αποτελέσματος ισοδυνάμου προς ποσοτικό περιορισμό επί των εισαγωγών και, επομένως, να απαγορεύεται κατά το άρθρο 28 ΕΚ (βλ., συναφώς, την απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψη 13);

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορεί το τέλος ταξινομήσεως να δικαιολογείται από τους λόγους που διατυπώνονται στο άρθρο 30 ΕΚ ή απορρέουν από τη σχετική με το άρθρο 28 ΕΚ νομολογία του Δικαστηρίου [βλ. την απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1979, 120/78, Rewe-Zentral (καλούμενη Cassis de Dijon), Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 321];»

23. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η DBI, η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούσα το καθού της κύριας δίκης Υπουργείο Φορολογίας, η Ιταλική και η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, όλοι δε οι ανωτέρω πλην της Ιταλικής Κυβερνήσεως ανέπτυξαν προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Εκτίμηση

24. Το βασικό ζήτημα εν προκειμένω είναι αν ένα τέλος ταξινομήσεως αυτοκινήτων όπως το περιγραφόμενο μπορεί να εκτιμηθεί από πλευράς του άρθρου 28 ΕΚ· σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, προκύπτει το ενδεχόμενο δικαιολογήσεώς του. Το εθνικό δικαστήριο δεν ζητεί ρητώς διευκρινίσεις επί άλλων διατάξεων — λαμβανομένων υπόψη μάλιστα ορισμένων ισχυρισμών της DBI, μάλλον απέφυγε σαφώς να ζητήσει τέτοιες διευκρινίσεις. Ωστόσο, το άρθρο 28 πρέπει να εξετασθεί εντός του πλαισίου της οικονομίας της Συνθήκης και, επομένως, είναι επίσης αναγκαίο να ληφθούν σε κάποιο βαθμό υπόψη τα άρθρα 25 και 90.

Γενικές παρατηρήσεις επί των άρθρων 25, 28 και 90 ΕΚ

25. Ανωτέρω [13] εξέθεσα συνοπτικώς τις διατάξεις αυτές, αλλά μπορεί να είναι χρήσιμη μια περαιτέρω ανακεφαλαίωση μερικών από τα πιο ουσιώδη στοιχεία τους.

26. Το άρθρο 25 ΕΚ απαγορεύει τους τελωνειακούς δασμούς ή τις φορολογικές επιβα-

13 — Σημεία 3 έως 9.

ρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος. Η έννοια αυτή καλύπτει κάθε επιβάρυνση, όσο μικρή και αν είναι, η οποία πλήττει τα εμπορεύματα λόγω του ότι διέρχονται τα σύνορα [14]. Περιλαμβάνει τις επιβαρύνσεις που συνδέονται με διοικητικές διατυπώσεις όπως είναι η διενέργεια ελέγχων, εκτός αν οι επιβαρύνσεις δεν υπερβαίνουν το πραγματικό κόστος των οικείων διατυπώσεων και εκτός αν οι εν λόγω διατυπώσεις είναι υποχρεωτικές και ομοιόμορφες, προβλέπονται από το κοινοτικό δίκαιο προς το γενικό συμφέρον της Κοινότητας και ευνοούν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, ιδίως εξουδετερώνοντας τα εμπόδια που ενδεχομένως προκύπτουν από μονομερή μέτρα [15]. Κατά τα λοιπά, η απαγόρευση είναι απόλυτη και ανεξάρτητη από κάθε περιοριστικό αποτέλεσμα στο εμπόριο — μολονότι μπορεί να θεωρηθεί ότι κάποιος βαθμός περιοριστικού αποτελέσματος είναι συνήθως εγγενής σε κάθε τέτοια επιβάρυνση. Οσάκις υφίσταται τέτοιο τέλος ή επιβάρυνση, όσο ασήμαντο και αν είναι, η συμμόρφωση προς το άρθρο 25 μπορεί να επιτευχθεί μόνο με την κατάργησή του.

27. Το άρθρο 90 ΕΚ απαγορεύει κάθε εσωτερικό φόρο που εισάγει διάκριση εις βάρος ομοειδών προϊόντων από άλλα κράτη μέλη ή προστατεύει εμμέσως την εγχώρια παραγωγή κατά οποιονδήποτε τρόπο. Το άρθρο αυτό συμπληρώνει το άρθρο 25 και σκοπεί στη διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, υπό κανονικές συνθήκες ανταγωνισμού, με την κατάργηση κάθε μορφής προστατευτισμού που θα μπορούσε να προκύψει από την επιβολή εσωτερικών φόρων που εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις και, έτσι, στη διασφάλιση της απόλυτης ουδετερότητας των εσωτερικών φόρων έναντι των εγχωρίων και των εισαγομένων προϊόντων [16].

28. Όπως και με το άρθρο 25, δεν υπάρχει φορολογική διάταξη η οποία να διαφεύγει την απαγόρευση με δικαιολογητικό λόγο κάποιον κανόνα de minimis. Ωστόσο, η απαγόρευση δεν αφορά τη φορολογία, αλλά τη δυσμενή διάκριση ή τον προστατευτισμό και, επομένως, αρκεί η εξάλειψη του εισάγοντος δυσμενή διάκριση ή προστατευτισμό στοιχείου για τη συμμόρφωση προς το άρθρο. Οσάκις κρίνεται αν συντρέχει δυσμενής διάκριση ή προστατευτισμός, η κατάσταση εξετάζεται σφαιρικά και συνεκτιμώνται αντισταθμιστικοί παράγοντες — αναλόγως των συνθηκών εφαρμογής της, μια κατ' αποκοπήν επιβάρυνση μπορεί όντως να συνεπάγεται δυσμενή διάκριση [17] και δεν είναι αδιανόητη η περίπτωση επιβαρύνσεως πλήττουσας μόνον τα εισαγόμενα προϊόντα, η οποία στην πραγματικότητα αποκαθιστά μια ανισορροπία προκαλούμενη από την επιβολή μιας διαφορετικής επιβαρύνσεως στα εγχώρια προϊόντα σε προηγούμενο στάδιο της παραγωγής.

29. Το άρθρο 28 ΕΚ απαγορεύει όλους τους ποσοτικούς περιορισμούς και τα μέτρα ισο-

14 — Αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 1969, 24/68, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 55, σκέψεις 8 έως 10), και συνεκδικασθείσες υποθέσεις 2/69 και 3/69, Diamantarbeiders (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 59, σκέψεις 15 έως 18)· βλ., ως πλέον πρόσφατη, απόφαση της 23ης Απριλίου 2002, C-234/99, Nygård (Συλλογή 2002, σ. I-3657, σκέψη 19).

15 — Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 18/87, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1988, σ. 5427, σκέψη 8).

16 — Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi (Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 24).

17 — Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 5ης Μαΐου 1970, 77/69, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 305).

δυνάμου αποτελέσματος. Η έννοια αυτή είναι πολύ ευρεία [18] και δεν υπάρχει και πάλι (όπως γίνεται γενικώς δεκτό) κανόνας de minimis [19]. Εντούτοις, αντιθέτως προς τις καταστάσεις που διέπονται από τα άρθρα 25 ή 90, εφόσον ένα εθνικό μέτρο εμπίπτει κατ' αρχήν στο άρθρο 28, μπορεί παρά ταύτα να είναι δικαιολογημένο και έτσι να διαφεύγει την απαγόρευση, για οποιονδήποτε από τους λόγους που εκτίθενται στο άρθρο 30 ΕΚ και στη νομολογία του Δικαστηρίου [20].

30. Σε σύγκριση με τα άρθρα 25 και 90 ΕΚ, το άρθρο 28 έχει σαφώς πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής και λειτουργεί κατά κάποιον τρόπο ως πλέγμα ασφαλείας. Το Δικαστήριο έκρινε ότι αφορά, γενικώς, όλα τα μέτρα τα οποία παρεμποδίζουν τις εισαγωγές και στα οποία δεν αναφέρονται ειδικώς άλλες διατάξεις της Συνθήκης [21]. Σε σχέση με τα άρθρα εκείνα, καθένα από τα οποία αποτελεί lex specialis, το άρθρο 28 έχει χαρακτηρισθεί ως lex generalis [22].

31. Είναι σαφές ότι, λαμβανομένων υπόψη των διαφορετικών συνεπειών που απορρέουν από την εφαρμογή των τριών άρθρων, είναι σημαντικό να γνωρίζει κανείς με ακρίβεια ποιο διέπει κάθε περίπτωση. Αν μια επιβάρυνση εμπίπτει στο άρθρο 25 πρέπει να καταργηθεί, ενώ αν εμπίπτει στο άρθρο 90 πρέπει μόνο να εξαλειφθεί το στοιχείο που εισάγει δυσμενή διάκριση ή προστατευτισμό. Ένα μέτρο το οποίο εμπίπτει στο άρθρο 28 μπορεί να επιτρέπεται αν επιδιώκει ένα ή περισσότερους δικαιολογημένους σκοπούς κατά τρόπο ανάλογο προς την επίτευξή τους, ενώ το πεδίο δικαιολογήσεως βάσει των άρθρων 25 ή 90 είναι πολύ πιο περιορισμένο. Από την άλλη πλευρά, τα δύο αυτά άρθρα έχουν εφαρμογή μόνον υπό περιορισμένο σύνολο προϋποθέσεων, οι οποίες πάντοτε αφορούν επιβάρυνση ή τέλος, ενώ το άρθρο 28 μπορεί να έχει εφαρμογή σε μεγάλη ποικιλία μέτρων ικανών να εμποδίζουν το εμπόριο.

32. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν εκπλήσσει το γεγονός ότι το Δικαστήριο επανειλημμένως επισήμανε ότι υπάρχουν όρια μεταξύ των πεδίων εφαρμογής των τριών άρθρων, μόνον ένα από τα οποία μπορεί να έχει εφαρμογή επί ενός συγκεκριμένου μέτρου.

33. Με την απόφαση Compagnie Commerciale de l'Ouest [23], επί παραδείγματι, το Δικαστήριο παρατήρησε ότι «το πεδίο

18 — Βλ. τον προπαρατεθέντα στο σημείο 6 ορισμό της αποφάσεως Dassonville.

19 — Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 5ης Απριλίου 1984, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 177/82 και 178/82, Van de Haar (Συλλογή 1984, σ. 1797, σκέψη 13), της 13ης Μαρτίου 1984, 16/83, Prantl (Συλλογή 1984, σ. 1299, σκέψη 20), της 14ης Μαρτίου 1985, 269/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1985, σ. 837, σκέψη 10), και της 5ης Ιουνίου 1986, 103/84, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1986, σ. 1759, σκέψη 18). Ωστόσο, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι κάποιοι περιορισμοί μπορεί να έχουν τόσο τυχαία και έμμεσα αποτελέσματα ώστε να μη θεωρούνται ικανοί να παρεμποδίζουν το εμπόριο: βλ. αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 1998, C-266/96, Corsica Ferries France (Συλλογή 1998, σ. I-3949, σκέψη 31), της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-44/98, BASF (Συλλογή 1999, σ. I-6269, σκέψη 16), και της 13ης Ιανουαρίου 2000, C-254/98, TK-Heimdienst (Συλλογή 2000, σ. I-151, σκέψη 30).

20 — Βλ. σημεία 7 και 8 ανωτέρω.

21 — Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση Bergandi, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 33.

22 — Βλ., επί παραδείγματι, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα G. Tesauro στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Μαρτίου 1992, C-78/90 έως C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest (Συλλογή 1992, σ. I-1847, σ. I-1865).

23 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 22, σκέψεις 20 έως 22· βλ., επίσης, ως πιο πρόσφατη επιβεβαίωση της κρίσεως αυτής, απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000, C-228/98, Δούνιας (Συλλογή 2000, σ. I-577, σκέψη 39).

εφαρμογής του άρθρου [28] δεν περιλαμβάνει τα εμπόδια στα οποία αναφέρονται άλλες ειδικές διατάξεις της Συνθήκης, τα δε εμπόδια φορολογικής φύσεως ή ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς που αναφέρονται στα άρθρα [25 και 90] δεν εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου [28]. [...] το Δικαστήριο οφείλει να εξετάσει πρώτον αν ένα μέτρο [...] εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων [25 ή 90], μόνο δε σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως θα πρέπει να εξεταστεί αν το υπό κρίση μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου [28] [...]».

34. Όσον αφορά τα αυτοτελή πεδία εφαρμογής των άρθρων 25 και 90, κατά παγία νομολογία του Δικαστηρίου [24], «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».

Τα άρθρα 25 και 90 ΕΚ όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση

35. Το επίμαχο τέλος ταξινομήσεως είναι σαφώς φορολογικής φύσεως. Βάσει του χαρακτηριστικού αυτού και υπό το πρίσμα της νομολογίας που παρατέθηκε στο σημείο 33 ανωτέρω, μπορεί να πρέπει να εξετασθεί είτε από πλευράς του άρθρου 25 ως φορολογική επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό ή του άρθρου 90 ως εσωτερικό φορολογικό μέτρο.

36. Εντούτοις, το άρθρο 25 έχει εφαρμογή μόνον επί των επιβαρύνσεων που πλήττουν τα εμπορεύματα λόγω της διελεύσεως των συνόρων. Εν προκειμένω, μολονότι το τέλος πιθανώς επιβάλλεται εν τοις πράγμασι λίγο μετά την εισαγωγή, προφανώς το πληττόμενο γεγονός είναι μάλλον η πρώτη ταξινόμηση προς χρήση στο οδικό δίκτυο της Δανίας και όχι η διέλευση των συνόρων. Μολονότι το Δικαστήριο δεν διαθέτει τις πλήρεις λεπτομέρειες του τρόπου εφαρμογής, μπορεί να υποτεθεί ότι το τέλος θα είχε επίσης εφαρμογή αν ένας ζηλωτής κατασκεύαζε το δικό του αυτοκίνητο στη Δανία και επιθυμούσε να χρησιμοποιήσει το οδικό δίκτυο της χώρας αυτής. Αντιστοίχως, φαίνεται πειστικό το επιχείρημα ότι ένα αυτοκίνητο εισαχθέν αποκλειστικώς για να αποτελέσει έκθεμα σε μουσείο ή, ίσως, για να χρησιμοποιηθεί επί ιδιόκτητης εκτάσεως μπορεί να διαφύγει την εισφορά. Εν πάση περιπτώσει δεν προβλήθηκε ο ισχυρισμός, ούτε ενώπιον του Δικαστηρίου ούτε — προφανώς — ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, ότι το τέλος αποτελεί στην πραγματικότητα δασμό ή επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, ότι επιβάλλεται λόγω του ότι τα αυτοκίνητα διέρχονται τα σύνορα ή ότι πρέπει να εκτιμηθεί δυνάμει του άρθρου 25 ΕΚ.

37. Αν αυτές οι υποθέσεις περί της εφαρμογής του τέλους ταξινομήσεως είναι ορθές, επομένως το άρθρο 90 προφανώς αποτελεί τη διάταξη βάσει της οποίας θα κριθεί το

24 — Βλ., ως πλέον πρόσφατη, απόφαση C-234/99, Nygård, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 17.

τέλος αυτό, ακόμη και αν όντως πλήττει μόνον τα εισαγόμενα αυτοκίνητα. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας[25], «μια επιβάρυνση, η οποία πλήττει ένα προϊόν πού εισάγεται από άλλο κράτος μέλος, ενώ υπάρχει ίδιο ή παρεμφερές εθνικό προϊόν, δεν συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, αλλά εσωτερικό φόρο κατά τήν έννοια τού άρθρου [90], αν ανάγεται σ' ενα γενικό σύστημα εσωτερικών εισφορών, στο οποίο εμπίπτουν συστηματικά κατηγορίες προϊόντων σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, που εφαρμόζονται ανεξαρτήτως καταγωγής των προϊόντων».

38. Το επίδικο εν προκειμένω τέλος ταξινομήσεως προφανώς ανταποκρίνεται στον ορισμό αυτό. Έχει συστηματική εφαρμογή σε κατηγορίες αυτοκινήτων σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια. Επιπλέον, τα τέλη ταξινομήσεως έχουν παγίως κριθεί από το Δικαστήριο ως εσωτερικοί φόροι, υπό την έννοια του νυν άρθρου 90 ΕΚ[26]. Στη δε υπόθεση Επιτροπή κατά Δανίας[27], το δανικό τέλος θεωρήθηκε από αμφοτέρους τους διαδίκους και από το Δικαστήριο ως εσωτερικός φόρος, υπό την έννοια του άρθρου αυτού.

39. Εντούτοις, με την απόφαση εκείνη το Δικαστήριο έκρινε σαφέστατα ότι το τέλος επί των καινούριων αυτοκινήτων δεν συνιστούσε παράβαση του άρθρου 90, δεδομένου ότι δεν υπήρχε ομοειδής ή ανταγωνιστική εγχώρια παραγωγή και, επομένως, δεν μπορούσαν να δημιουργηθούν διακρίσεις ούτε μπορούσε να υπάρχει προστατευτισμός. Όσον αφορά τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η Δανία συμμορφώθηκε με την απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας και ότι το εισάγον δυσμενή διάκριση στοιχείο που εντόπισε το Δικαστήριο έχει πλέον εξαλειφθεί.

40. Είναι αληθές ότι η DBI ισχυρίστηκε, σχολιάζοντας άλλα κεφάλαια της προσφυγής της ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, ότι το γεγονός ότι ένα πάγιο ποσοστό 9 % για το περιθώριο κέρδους του διανομέα περιλαμβάνεται αυτομάτως κατά τη φορολόγηση των καινούριων, αλλά όχι των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, και ότι τα ανταλλακτικά και οι επισκευές δεν θίγονται ευνοεί τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα (στη συντριπτική τους πλειονότητα «εγχώρια προϊόντα») έναντι των καινούριων αυτοκινήτων (όλων εισαγομένων) και έτσι εισάγει διάκριση απαγορευόμενη από το άρθρο 90. Εντούτοις, δεδομένου ότι δεν προβλήθηκε κανένας άλλος ισχυρισμός — και δεν υποβλήθηκε κανένα ερώτημα — συναφώς, δεν θεωρώ σκόπιμο να εξετάσει το Δικαστήριο το ζήτημα αυτό.

41. Συνεπώς, στο στάδιο αυτό, θεωρώ αναγκαίο να κριθεί ότι, το επίδικο τέλος ταξινομήσεως, δεδομένου ότι αποτελεί μάλλον μέρος ενός συστήματος εσωτερικών εισφορών και δεν επιβάλλεται λόγω της διελεύσεως των συνόρων, πρέπει να εξετασθεί από πλευράς του άρθρου 25 ΕΚ και όχι του

25 — Απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1981, 90/79 (Συλλογή 1981, σ. 283, σκέψη 14).

26 — Επί παραδείγματι, σε σειρά υποθέσεων που αφορούσαν γαλλικά τέλη επί των αυτοκινήτων· βλ., ως πλέον πρόσφατη, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2001, C-265/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-2305).

27 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6.

άρθρου 90· εντούτοις, δεδομένου ότι δεν περιέχει στοιχείο εισάγον δυσμενή διάκριση ή προστατευτισμό, δεν αντιβαίνει στη διάταξη αυτή.

γορεύσεων των άρθρων 25, 28 και 90 ΕΚ και, δεύτερον, με τη συνολική προσέγγιση του Δικαστηρίου στην ανάλυση του άρθρου 28, ειδικότερα όσον αφορά την έλλειψη κάθε ορίου εφαρμογής και τη φύση των δικαιολογητικών λόγων που γίνονται δεκτοί

Το άρθρο 28 ΕΚ όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση

Αμοιβαίος αποκλεισμός της εφαρμογής των άρθρων 25, 28 και 90 ΕΚ

42. Εφόσον το δανικό τέλος ταξινομήσεως πρέπει να εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 90, είναι αμφισβητήσιμο αν, αφού το τέλος αυτό διέφυγε την απαγόρευση δυνάμει του εν λόγω άρθρου, μπορεί κατόπιν να εξετασθεί βάσει του άρθρου 28. Παρά ταύτα, μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα προδήλως υπερβολικό τέλος, το οποίο σαφώς μπορεί να εμποδίσει το εμπόριο των προϊόντων επί των οποίων έχει εφαρμογή, θα μπορούσε κατ' εξαίρεση να εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 28. Πράγματι, με την απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, το Δικαστήριο επισήμανε ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν επιβαρύνσεις τόσον υψηλές ώστε να εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων οσάκις, ελλείψει παρεμφερούς εγχώριας παραγωγής, δεν έχουν εφαρμογή οι απαγορεύσεις του άρθρου 90 ΕΚ και ότι οι επιβαρύνσεις αυτές μπορούν να εκτιμώνται βάσει του άρθρου 28.

44. Όπως επισήμανα ανωτέρω[28], κατά παγία νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 28 δεν έχει εφαρμογή στα εμπόδια στο εμπόριο τα οποία πρέπει να εκτιμώνται βάσει ειδικών διατάξεων της Συνθήκης και, επομένως, τα εμπόδια που πρέπει να εκτιμώνται βάσει των άρθρων 25 και 90 δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

45. Ο κανόνας αυτός δικαιολογείται από τη διάρθρωση των εν λόγω διατάξεων.

46. Τα άρθρα 25 και 28 είναι σαφώς παράλληλες διατάξεις, προοριζόμενες να καλύπτουν παράλληλες καταστάσεις και όχι να αλληλεπικαλύπτονται. Το ίδιο ισχύει σαφώς για το άρθρο 90, σε σχέση με τα άρθρα αυτά, μολονότι η διατύπωσή του είναι ελαφρώς διαφορετική και το άρθρο αυτό βρίσκεται σε διαφορετικό τίτλο της Συνθήκης.

43. Ωστόσο, έναντι της απόψεως αυτής μπορούν να προβληθούν τουλάχιστον δύο αντιρρήσεις. Η άποψη αυτή φαίνεται ασυμβίβαστη, αφενός, με την οικονομία της Συνθήκης όπως έχει επανειλημμένα τονιστεί με τη νομολογία, συγκεκριμένα δε με τον αμοιβαίο αποκλεισμό της εφαρμογής των απα-

28 — Στο σημείο 33.

47. Ο κανόνας αυτός μπορεί επίσης να δικαιολογηθεί από λόγους ασφαλείας δικαίου.

48. Τα τρία άρθρα σαφώς αφορούν διαφορετικά είδη μέτρων και εφαρμόζουν διαφορετικά κριτήρια εκτιμήσεως. Είναι σημαντικό να γνωρίζουν οι εθνικές αρχές — και οι θιγόμενοι ιδιώτες — σε ποια κριτήρια πρέπει να ανταποκρίνεται κάθε συγκεκριμένο μέτρο. Τα κράτη μέλη πρέπει να είναι σε θέση να καθορίζουν τους τομείς στους οποίους η δημοσιονομική κυριαρχική τους εξουσία μπορεί να ασκείται ελεύθερα και να έχουν επίγνωση των ορίων πέραν των οποίων η εξουσία αυτή περιορίζεται. Επιπλέον, αν ένα φορολογικό εμπόδιο στο εμπόριο το οποίο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής είτε του άρθρου 25 είτε του άρθρου 90, αλλά όχι στις απαγορεύσεις που θεσπίζουν τα άρθρα αυτά, μπορούσε να εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 28, θα μπορούσε κατ' αρχήν να επιτραπεί αν δικαιολογούνταν βάσει ενός από τους λόγους που εκτίθενται στο άρθρο 30 ή στην απόφαση Cassis de Dijon και στη σχετική νομολογία [29]. Αν όμως το εμπόδιο αυτό ενέπιπτε σε κάποια από τις δύο απαγορεύσεις, δεν θα μπορούσε να επιτραπεί βάσει των λόγων αυτών. Δεν φαίνεται λογικό ένα φορολογικό μέτρο θεσπισθέν από κράτος μέλος να εκτιμάται έτσι βάσει εναλλακτικού μέτρου συγκρίσεως.

49. Έτσι, αν αγνοηθούν οι διακρίσεις μεταξύ των τριών συνόλων κανόνων, δημιουργείται ανεπιθύμητη αβεβαιότητα σε τομέα όπου απαιτείται σαφήνεια.

50. Όπως προκύπτει, η μόνη υπόθεση εκτός από την υπόθεση Επιτροπή κατά Δανίας στην οποία το Δικαστήριο έκανε νύξη περί της δυνατότητας εφαρμογής του νυν άρθρου 28 σε έναν εξαιρετικά υψηλό εσωτερικό φόρο ήταν η υπόθεση Stier, η οποία παρατίθεται στην απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας. Σημειώνεται ωστόσο ότι με την απόφαση Stier το Δικαστήριο δεν αναφέρθηκε ειδικά στη διάταξη αυτή, αλλά γενικότερα στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι περιορίζεται λόγω της επιβολής ιδιαιτέρως υψηλών επιβαρύνσεων, «όταν ο φορολογικός συντελεστής βρίσκεται μέσα στο γενικό πλαίσιο του εθνικού φορολογικού συστήματος του οποίου η επίδικη εισφορά αποτελεί αναπόσπαστο μέρος» [30]. Πράγματι, είναι πειστικό το επιχείρημα ότι το Δικαστήριο μπορεί να είχε μάλλον κατά νου το νυν άρθρο 25 ΕΚ [31].

51. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου δεν είχαν εν τέλει ως συνέπεια την εξέταση από πλευράς του άρθρου 28 ούτε στην υπόθεση Stier ούτε στην υπόθεση Επιτροπή κατά Δανίας και πρέπει συνεπώς να θεωρηθούν παρεμπίπτουσες στο πλαίσιο των υποθέσεων αυτών.

52. Είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως εξετάσει από πλευράς του νυν άρθρου 28 ΕΚ φορολογικά μέτρα τα

29 — Βλ. όμως σημεία 64 επ. κατωτέρω.

30 — Απόφαση Stier, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σ. 756.

31 — Βλ. τα επιχειρήματα της Επιτροπής που συνοψίζονται στην ξενόγλωσση έκδοση ([1968] ECR 240) και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Gand, Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 166.

οποία θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως εμπίπτοντα στο άρθρο 90. Στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας [32], επί παραδείγματι, όπως επισήμανε η Επιτροπή, το Δικαστήριο εξέτασε μια φορολογική διευκόλυνση παρεχόμενη στις επιχειρήσεις Τύπου για τις εκδόσεις τους που εκτυπώνουν στη Γαλλία, αλλά όχι στα άλλα κράτη μέλη, και κατέληξε ότι, δεδομένου ότι η διευκόλυνση αυτή ήταν ικανή να περιορίσει τις εισαγωγές, έπρεπε να θεωρηθεί ως μέτρο αποτελέσματος ισοδυνάμου προς ποσοτικό περιορισμό, απαγορευόμενο από το άρθρο 28. Στην υπόθεση Franzén [33], ένα εθνικό σύστημα εγκρίσεως στο οποίο υποβάλλονταν οι εισαγωγείς οινοπνευματωδών ποτών, κατά το οποίο οι έμποροι έπρεπε να καταβάλλουν ένα υψηλό πάγιο τέλος για την υποβολή της αιτήσεως για τη χορήγηση εγκρίσεως και έναν υψηλό ετήσιο φόρο για να διατηρήσουν την έγκριση, εξετάσθηκε από πλευράς του άρθρου 28 και κρίθηκε ασυμβίβαστο προς το άρθρο αυτό. Το σύστημα εκείνο, κατά το Δικαστήριο, συνιστούσε εμπόδιο κατά την εισαγωγή των οινοπνευματωδών ποτών που προέρχονταν από τα λοιπά κράτη μέλη στον βαθμό που συνεπαγόταν για τα εν λόγω ποτά πρόσθετα έξοδα, όπως την καταβολή των τελών και φόρων που απαιτούνταν για τη χορήγηση της αδείας.

53. Ωστόσο, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, στην οποία δεν προβλήθηκε το ενδεχόμενο να αποτελεί το άρθρο 90 καταλληλότερη βάση για την εξέταση του επίδικου μέτρου, έπρεπε να έχει εκδοθεί επί διαφορετικής βάσεως και ότι το είδος της επιβαρύνσεως που αφορούσε η υπόθεση Franzén μπορεί αναμφίβολα να διακριθεί από ένα τέλος που πλήττει προϊόντα και, επομένως, το άρθρο 90 δεν θα ήταν κατάλληλο εν πάση περιπτώσει.

32 — Απόφαση της 7ης Μαΐου 1985, 18/84 (Συλλογή 1985, σ. 1339)· βλ., ειδικότερα, σκέψεις 16 και 17.

33 — Απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 1997, C-189/95 (Συλλογή 1997, σ. I-5909, σκέψεις 67 έως 77).

54. Έτσι, θεωρώ ευκταίο, για τους λόγους που διατύπωσα στα σημεία 45 έως 49 ανωτέρω, να διατηρηθεί μια σαφής διαχωριστική γραμμή μεταξύ των πεδίων εφαρμογής των εν λόγω άρθρων και τα φορολογικά μέτρα να μην εξετάζονται — εκτός αν για κάποιο λόγο δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 ούτε του άρθρου 90 — από πλευράς του άρθρου 28.

Οικονομία και ανάλυση του άρθρου 28 ΕΚ

55. Η προτεινόμενη εκτίμηση ενός εσωτερικού φόρου από πλευράς του άρθρου 28 ΕΚ όχι μόνον αντιβαίνει στην οικονομία της Συνθήκης, αλλά, πράγμα που είναι και το σπουδαιότερο, αντιβαίνει για διαφόρους λόγους στην οικονομία του άρθρου αυτού και στην ανάλυσή του από το Δικαστήριο με την πάγια νομολογία του.

56. Ωστόσο, το εμπόριο οποιουδήποτε προϊόντος περιορίζεται σε κάποιο βαθμό, τουλάχιστον εν δυνάμει, οσάκις το προϊόν πλήττεται με φόρο, σε σύγκριση με το εμπόριο του ιδίου προϊόντος αφορολόγητου. Εντούτοις, πραγματικός ή σημαντικός περιορισμός του εμπορίου δεν είναι πιθανό να προκύψει (εφόσον δεν υπάρχει εναλλακτικό εγχώριο προϊόν) εκτός αν ο συντελεστής του φόρου είναι ιδιαίτερα υψηλός. Αντιστοίχως, υπάρχει σαφής κίνδυνος ένας ιδιαίτερα υψηλός εσωτερικός φόρος, όπως ο

επίδικος εν προκειμένω, να έχει αισθητό αποτέλεσμα στις εισαγωγές.

57. Η εξέταση όμως των φόρων αυτών από πλευράς του άρθρου 28 θα δημιουργούσε δύο σοβαρές δυσχέρειες.

— Αναγκαιότητα της υπάρξεως ορίου

58. Πρώτον, κάθε επιβάρυνση επί εμπορευμάτων των οποίων δεν υπάρχει εγχώρια παραγωγή πρέπει να εμπίπτει στον ορισμό της αποφάσεως Dassonville ως «ικανή να επηρεάσει άμεσα ή έμμεσα, πραγματικά ή δυνητικά το ενδοκοινοτικό εμπόριο». Πλείονα κράτη μέλη δεν έχουν παραγωγή αυτοκινήτων και, επομένως, κάθε τέλος ταξινομήσεως το οποίο επιβάλλουν θα εμπίπτει στον ορισμό, ανεξαρτήτως του ύψους του, μπορεί δε να επιβάλλονται άλλες επιβαρύνσεις σε πολλά είδη εμπορευμάτων μη παραγομένων εντός των κρατών αυτών.

59. Αν όμως θεωρηθεί ότι όλες αυτές οι επιβαρύνσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως του άρθρου 28, εισάγεται μια σημαντικότατη καινοτομία η οποία βαίνει κατά πολύ πέραν των κριθέντων με την απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας.

60. Έτσι, αν η διάταξη αυτή πρέπει να καλύπτει «φόρους τέτοιου ύψους ώστε να διακυβεύεται [...] η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της κοινής αγοράς» [34], πρέπει να τεθεί κάποιο (υψηλό κατά πάσα πιθανότητα) όριο εφαρμογής.

61. Ωστόσο, αφενός, η θέσπιση ενός τέτοιου ορίου είναι αδύνατον να συνάδει με τη γενική άποψη, την οποία αντικατοπτρίζει η παγία νομολογία του Δικαστηρίου, ότι δεν υπάρχει ούτε de minimis εξαίρεση από το άρθρο 28 [35]· αφετέρου, κατά τον καθορισμό του ορίου αυτού είναι προφανώς αδύνατο να πληρούνται οι αναγκαίες προϋποθέσεις της δυνατότητας πρακτικής εφαρμογής και της ασφαλείας δικαίου χωρίς να επιλεγεί ένα εντελώς αυθαίρετο κριτήριο.

62. Προκειμένου να ξεπερασθούν οι δυσχέρειες αυτές, η ορθή προσέγγιση έγκειται μάλλον στο να διευκρινισθεί η Συνθήκη καθαυτή και όχι στη δικαστική παρέμβαση, ιδίως δεδομένου ότι οι συγγραφείς της Συνθήκης προφανώς είχαν ως σκοπό να διέπονται τα αποτελέσματα της εσωτερικής φορολογίας στο ενδοκοινοτικό εμπόριο από το άρθρο 90.

34 — Απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, σκέψη 12.

35 — Βλ., επί παραδείγματι, την παρατιθέμενη ανωτέρω στην υποσημείωση 19 νομολογία· επισημαίνεται ότι το κριτήριο του τυχαίου και εμμέσου αποτελέσματος το οποίο αναφέρει η νομολογία αυτή δεν παρέχει βοήθεια σε υπόθεση όπως η υπό κρίση.

— Είδος της παρεχόμενης δικαιολογήσεως

63. Το δεύτερο σοβαρό πρόβλημα αφορά το γεγονός ότι τα μέτρα που καλύπτονται από το άρθρο 28 δεν μπορούν, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, να δικαιολογούνται από οικονομικούς λόγους, άποψη η οποία συνδέεται ειδικότερα με το δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο.

64. Εάν το δανικό τέλος ταξινομήσεως αυτοκινήτων πρέπει να εξετασθεί βάσει του άρθρου 28 ΕΚ και αν αποδειχθεί ότι εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου αυτού, τότε η απάντηση στο δεύτερο αυτό ερώτημα είναι κατ' αρχήν σαφής. Άπαξ ένας περιορισμός πρέπει να εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 28, μπορούν να προβληθούν οι διάφοροι δικαιολογητικοί λόγοι τους οποίους προβλέπει το άρθρο 30 ή η νομολογία Cassis de Dijon.

65. Εντούτοις, όπως επισήμαναν τόσο η DBI όσο και η Επιτροπή, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι «σκοποί αμιγώς οικονομικής φύσεως δεν μπορούν να δικαιολογήσουν εμπόδια στη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων» [36].

66. Ωστόσο, ο πρωταρχικός σκοπός της φορολογίας είναι εν γένει πάντοτε ο οικονομικός σκοπός της συγκεντρώσεως εσόδων για το Δημόσιο. Μερικές επιβαρύνσεις σκοπούν επίσης να καταστήσουν λιγότερο ενδιαφέρουσα την αγορά ορισμένων προϊόντων τα οποία θεωρούνται ότι έχουν επιβλαβείς ή ανεπιθύμητες συνέπειες, αλλά όχι να διασφαλίσουν την πλήρη απαγόρευσή τους. Ωστόσο, τα εν λόγω προϊόντα συχνά παρουσιάζουν μεγάλη ελαστικότητα ζητήσεως και έτσι παρέχουν σημαντικά έσοδα στο Δημόσιο.

67. Εάν ένα τέλος το οποίο συμβιβάζεται προς το άρθρο 90 ΕΚ εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 28, η εγγενής οικονομική φύση του προφανώς, βάσει της παρατεθείσας νομολογίας, του στερεί κάθε δικαιολόγηση.

68. Ένα τέτοιο αποτέλεσμα είναι άτοπο, δεδομένου ότι επιβάλλει όπως φόροι οι οποίοι δεν απαγορεύονται από το άρθρο 90 ΕΚ υφίστανται, παρά ταύτα, τις συνέπειες του άρθρου 28, χωρίς το Δημόσιο να δικαιούται να προβάλλει ως δικαιολογητικό λόγο τον σκοπό ακριβώς για τον οποίο επιβλήθηκαν, δηλαδή τη συγκέντρωση δημοσίων εσόδων, μολονότι είναι αναμφίβολο ότι ο σκοπός της χρηματοδοτήσεως των δημοσίων δαπανών είναι δικαιολογημένος αφ' εαυτού.

69. Εντούτοις, η νομολογία την οποία παραθέτουν η DBI και η Επιτροπή δεν είναι

36 — Απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-120/95, Decker (Συλλογή 1998, σ. I-1831, σκέψη 39)· βλ. επίσης αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 1961, 7/61, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 635, σ. 643), της 9ης Ιουνίου 1982, 95/81, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1982, σ. 2187, σκέψη 27), και της 7ης Φεβρουαρίου 1984, 238/82, Duphar (Συλλογή 1984, σ. 523, σκέψη 23).

απολύτως αποφασιστική υπέρ μιας τέτοιας κατηγορηματικής απόψεως.

70. Με την απόφαση Duphar [37] το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 30 δεν μπορεί να δικαιολογήσει μέτρα «που επιδιώκουν πρωτίστως στόχο δημοσιονομικό», πράγμα που συνεπάγεται ότι δικαιολόγηση μπορεί να υπάρξει μόνον εφόσον ο πρωταρχικός σκοπός δεν είναι οικονομικός. Με την απόφαση Campus Oil [38] το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, οσάκις τα μέτρα δικαιολογούνται από τις επιταγές της δημόσιας ασφαλείας, το γεγονός ότι καθιστούν επίσης δυνατή την επίτευξη και άλλων σκοπών οικονομικής φύσεως δεν αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 30 — πράγμα το οποίο εξακολουθεί να μην καλύπτει την περίπτωση κατά την οποία οι λόγοι δημοσίου συμφέροντος είναι μόνο δευτερεύοντες. Με την απόφαση Decker [39] το Δικαστήριο αναφέρθηκε μόνο σε «σκοπούς *αμιγώς* οικονομικής φύσεως» [40] και δέχθηκε ότι ο κίνδυνος σοβαρού πλήγματος στη χρηματοοικονομική ισορροπία του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως μπορεί να συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

71. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει προφανώς ότι ένας οικονομικός σκοπός όπως η συγκέντρωση εσόδων για τη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών δεν μπορεί αφ' εαυτού να αποτελεί δικαιολογητικό λόγο βάσει του άρθρου 30 ή της νομολογίας Cassis de Dijon, αλλά ότι η ύπαρξή του δεν αποκλείει την ύπαρξη ενός τέτοιου δικαιολογητικού λόγου δημοσίου συμφέροντος εφόσον i) ο οικονομικός σκοπός είναι δευτερεύων ως προς τον τελευταίο σκοπό ή ii) παρέχει το μέσο επιτεύξεως του σκοπού αυτού. Υπό τις συνθήκες αυτές, πολλές επιβαρύνσεις πιθανώς και πάλι δεν θα μπορούσαν να δικαιολογηθούν.

72. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Δανική Κυβέρνηση δήλωσε ότι το τέλος ταξινομήσεως επιβάλλεται για δημοσιονομικούς λόγους (αντιπροσωπεύει το 9,5 % περίπου όλων των εσόδων του Δημοσίου από εμμέσους φόρους και φόρους καταναλώσεως), αλλά ότι ασκούν επίσης επιρροή λόγοι προστασίας του περιβάλλοντος (προκειμένου να μειωθεί η κυκλοφοριακή συμφόρηση και να ενθαρρυνθεί η χρήση των μέσων μαζικής συγκοινωνίας).

73. Έτσι, ο σκοπός της επιβολής του φόρου προφανώς δεν μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 30 ΕΚ ή στη νομολογία του Δικαστηρίου περί δικαιολογητικού λόγου.

74. Ωστόσο, αν ο ως άνω σκοπός ενέπιπτε στο εν λόγω πεδίο ή στην εν λόγω νομολογία, και πάλι θα έπρεπε κατ' ανάγκη η επιβολή του φόρου να συμβιβάζεται με την αρχή της αναλογικότητας· πρέπει να είναι ανάλογη προς τον επιδιωκόμενο σκοπό [41] και δεν μπορεί να υπαχθεί στην παρέκκλιση αν ο επιδιωκόμενος σκοπός μπορεί να επιτευχθεί κατά τρόπο εξίσου αποτελεσματικό με μέτρα

37 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36.

38 — Απόφαση της 10ης Ιουλίου 1984, 72/83, Campus Oil (Συλλογή 1984, σ. 2727, σκέψεις 35 και 36).

39 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36.

40 — Η υπογράμμιση δική μου.

41 — Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-405/98, Gourmet International Products (Συλλογή 2001, σ. I-1795, σκέψη 28).

λιγότερο περιοριστικά για το ενδοκοινοτικό εμπόριο [42]. Στην περίπτωση αυτή, θα απέκειτο στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει αν ο φόρος συμβιβάζεται με την αρχή της αναλογικότητας.

Τελικές σκέψεις

75. Οι δυσχέρειες τις οποίες συνεπάγεται η καθιέρωση — κατά τρόπο σύμφωνο προς την υφιστάμενη νομολογία — τόσον ενός ορίου η υπέρβαση του οποίου θα συνεπαγόταν την εφαρμογή του άρθρου 28 ΕΚ στους εσωτερικούς φόρους και ενός συστήματος ενδεχόμενων δικαιολογητικών λόγων των φόρων αυτών ενισχύουν κατά την άποψή μου το συμπέρασμα ότι το άρθρο 28 δεν είναι η προσήκουσα διάταξη υπό το πρίσμα της οποίας πρέπει να εξετάζονται τα μέτρα εσωτερικής φορολογίας, ακόμη και αν έχουν ένα de facto περιοριστικό αποτέλεσμα επί του ενδοκοινοτικού εμπορίου.

76. Γνωρίζω ότι το συμπέρασμα αυτό δημιουργεί την εντύπωση ότι υπάρχει ένα απροσδόκητο κενό στη Συνθήκη. Όντως, φαίνεται προδήλως ασυμβίβαστο προς τους σκοπούς της εσωτερικής αγοράς το να είναι ένα κράτος μέλος σε θέση να φορολογεί ορισμένα εισαγόμενα αγαθά σε τέτοιο βαθμό ώστε να θίγεται σημαντικά η ροή του ενδοκοινοτικού εμπορίου.

77. Μπορεί επίσης να φαίνεται οξύμωρο — λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας περί των άρθρων 25 και 90 ΕΚ — ότι η πλέον ασήμαντη επιβάρυνση η οποία πλήττει τα εμπορεύματα επ' ευκαιρία της διελεύσεως των συνόρων αντιβαίνει προς τη Συνθήκη, ενώ ένας υψηλός εσωτερικός φόρος σε πολλές περιπτώσεις δεν αντιβαίνει, ανεξαρτήτως των αποτελεσμάτων εκάστης επιβαρύνσεως επί του ενδοκοινοτικού εμπορίου.

78. Ωστόσο, η απάντηση όσον αφορά αμφότερες αυτές τις φαινομενικές ανωμαλίες μπορεί να έγκειται εν μέρει, οσάκις κρίνεται το συμβιβαστό προς το άρθρο 90, σε έναν πιο προσεκτικό έλεγχο του κατά πόσον κάθε επίμαχος φόρος όντως αποτελεί συνεκτικό μέρος ενός συνήθους συστήματος φορολογήσεως του εν λόγω κράτους μέλους — τέτοιου είδους έλεγχοι έχουν πραγματοποιηθεί στο παρελθόν εντός ενός κάπως διαφορετικού πλαισίου [43]. Για το σκοπό αυτό, μπορεί επίσης να είναι σκόπιμο να εξετασθεί το ύψος του φόρου τόσο σε σχέση προς το ύψος άλλων εθνικών φόρων σε παρόμοιους τομείς, ακόμη δε και σε σχέση προς τους διαφόρους συντελεστές της φορολογίας αυτής εντός άλλων κρατών μελών.

79. Μπορεί τέλος να υπομνησθεί ότι η Επιτροπή υπέβαλε ορισμένες συστάσεις προς το Συμβούλιο και το Κοινοβούλιο με την ανακοίνωση της 6ης Σεπτεμβρίου 2002 [44]. Οι

42 — Βλ., ως πρόσφατο παράδειγμα, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2002, C-121/00, Hahn (Συλλογή 2002, σ. I-9193, σκέψη 39).

43 — Επί παραδείγματι, στην απόφαση της 7ης Μαΐου 1987, 193/85, Co-Frutta (Συλλογή 1987, σ. 2085, σκέψη 12), όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ των άρθρων 25 και 90.

44 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5.

συστάσεις αυτές επιδιώκουν, μεταξύ άλλων, την αναδιάρθρωση και την προσέγγιση των εθνικών φόρων επί των αυτοκινήτων, προκειμένου ιδίως να βελτιωθεί η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να ενθαρρυνθεί η μεγαλύτερη μείωση των εκπομπών CO_2. Δεν εκφέρω γνώμη επί του περιεχομένου των συστάσεων αυτών, αλλά μια νομοθετική πρωτοβουλία είναι κατά τη γνώμη μου καταλληλότερη, από πλευράς φορολογίας, απ' ό,τι μια κατά περίπτωση προσέγγιση δυνάμει του άρθρου 28.

Πρόταση

80. Συνεπώς, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στο Østre Landsret την ακόλουθη απάντηση:

«Επιβάρυνση την οποία επιβάλλει κράτος μέλος κατά την πρώτη ταξινόμηση αυτοκινήτου δεν αποτελεί κατ' αρχήν μέτρο αποτελέσματος ισοδυνάμου προς ποσοτικό περιορισμό επί των εισαγωγών απαγορευόμενο από το άρθρο 28 ΕΚ, αλλά πρέπει να εκτιμάται βάσει του άρθρου 90 ΕΚ ως εσωτερικός φόρος, εκτός αν ο τρόπος επιβολής του είναι τέτοιος ώστε να αποτελεί δασμό ή μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος, υπό την έννοια του άρθρου 25 ΕΚ.»