Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 17ης Δεκεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων — Φορολογικές διατάξεις — Εσωτερικοί φόροι — Δασμοί ταμιευτικού χαρακτήρα — Επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος — Διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων — Άρθρο 30 ΣΛΕΕ — Άρθρο 110 ΣΛΕΕ — Οδηγία 92/12/ΕΟΚ — Άρθρο 3, παράγραφος 3 — Οδηγία 2008/118/ΕΚ — Άρθρο 1, παράγραφος 3 — Μη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο — Άμεσο αποτέλεσμα — Επιβολή τέλους ταξινομήσεως σε αυτοκίνητα οχήματα κατά την εισαγωγή τους στο έδαφος κράτους μέλους — Τέλος που συνδέεται με την ταξινόμηση και την ενδεχόμενη θέση σε κυκλοφορία του οχήματος — Απόρριψη της αιτήσεως επιστροφής του τέλους σε περίπτωση μη ταξινομήσεως του οχήματος»

Στην υπόθεση C-402/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Ελλάδα) με απόφαση της 26ης Μαρτίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Αυγούστου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Βιαμάρ — Ελληνική Αυτοκινήτων και Γενικών Επιχειρήσεων ΑΕ

κατά

Ελληνικού Δημοσίου,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο του δεύτερου τμήματος, προεδρεύοντος του τρίτου τμήματος, C. Toader, E. Jarašiūnas (εισηγητή), C. G. Fernlund και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Σεπτεμβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Βιαμάρ — Ελληνική Αυτοκινήτων και Γενικών Επιχειρήσεων ΑΕ, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Χριστοδούλου, τη Σ. Παναγοπούλου και τον Κ. Χριστοδούλου, δικηγόρους,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Γ. Σκιάνη και Β. Στρουμπούλη, καθώς και τον Α. Σπυρόπουλο,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και M. Wasmeier,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 30 ΣΛΕΕ και 110 ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ L 9, σ. 12).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Βιαμάρ — Ελληνική Αυτοκινήτων και Γενικών Επιχειρήσεων ΑΕ (στο εξής: Βιαμάρ) και του Ελληνικού Δημοσίου, το οποίο εκπροσωπείται από τον διευθυντή του Τελωνείου Αθηνών (στο εξής: τελωνείο), σχετικά με την απόρριψη της αιτήσεως της Βιαμάρ για επιστροφή τελών ταξινομήσεως που είχε καταβάλει για την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων στο ελληνικό έδαφος.

Το νομικό πλαίσιο

Τα δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 3 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1):

«1. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται, σε κοινοτικό επίπεδο, στα ακόλουθα προϊόντα όπως ορίζονται στις σχετικές οδηγίες:

— τα ορυκτέλαια,

— το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά,

— τα βιομηχανοποιημένα καπνά.

[...]

3. Τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν φορολογικές επιβαρύνσεις σε προϊόντα άλλα από εκείνα που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 1, υπό τον όρο όμως ότι αυτές οι επιβαρύνσεις δεν συνεπάγονται, κατά τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διάβαση συνόρου.

[...]»

4 Η οδηγία 92/12 καταργήθηκε με την οδηγία 2008/118 από 1ης Απριλίου 2010.

5 Κατά την αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2008/118:

«Για να διασφαλιστεί η ελεύθερη κυκλοφορία, η φορολόγηση των προϊόντων πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης δεν θα πρέπει να συνεπάγεται διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

6 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρους:

α) σε προϊόντα πλην των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης,

β) στις παροχές υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που έχουν σχέση με τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών.

Ωστόσο, η επιβολή αυτών των φόρων δεν μπορεί, κατά το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών, να συνεπάγεται διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Το ελληνικό δίκαιο

7 Το άρθρο 32, παράγραφος 1, του νόμου 2960/2001, Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας (ΦΕΚ Α′ 265, στο εξής: τελωνειακός κώδικας), το οποίο κατά το άρθρο 131 του ίδιου κώδικα εφαρμόζεται ανάλογα και για τις επιβαρύνσεις των κοινοτικών οχημάτων, ορίζει τα εξής:

«Τα ποσά που εισπράχθηκαν από τα Τελωνεία αχρεωστήτως επιστρέφονται άτοκα στο δικαιούχο, εάν, μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία τριών […] ετών από την ημερομηνία βεβαίωσής τους, αυτός υποβάλλει σχετική αίτηση στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή επισυνάπτοντας τα δικαιολογητικά έγγραφα που απαιτούνται.»

8 Το άρθρο 121, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Επιβατικά αυτοκίνητα της δασμολογικής κλάσης 87.03 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας ([Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ L 256, σ. 1)]) υποβάλλονται σε τέλος ταξινόμησης επί της φορολογητέας αξίας όπως αυτή διαμορφώνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 126 του παρόντα [κώδικα] και του άρθρου 4 του [νόμου] 1573/1985 (ΦΕΚ 201 Α′), όπως ισχύουν.»

9 Κατά το άρθρο 128 του τελωνειακού κώδικα:

«1. Η υποχρέωση καταβολής του τέλους ταξινόμησης γεννάται:

για τα κοινοτικά οχήματα και για τα προερχόμενα από τρίτες χώρες κατά την είσοδό τους στο εσωτερικό της χώρας,

για τα εγχωρίως παραγόμενα με την ολοκλήρωση της παραγωγής του οχήματος,

[...]

2. Το τέλος ταξινόμησης καθίσταται απαιτητό και καταβάλλεται πριν τη θέση των οχημάτων σε κυκλοφορία και για τα οχήματα των άρθρων 121, 122 [...] του παρόντα Κώδικα, το αργότερο […] για τα μεταφερόμενα ή αποστελλόμενα από τα λοιπά Κράτη-Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) τη [δέκατη πέμπτη] ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν που γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής του τέλους αυτού [...].»

10 Το άρθρο 130 του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«[...]

2. Για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους ταξινόμησης [...], υποβάλλεται στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ειδική δήλωση μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία το τέλος καθίσταται απαιτητό και οπωσδήποτε πριν από την έκδοση της άδειας κυκλοφορίας. […]

[...]

5. Μετά την είσπραξη του τέλους ταξινόμησης και των λοιπών επιβαρύνσεων [...] εκδίδονται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή αποδεικτικό είσπραξης και πιστοποιητικό ταξινόμησης ή τελωνισμού του οχήματος.

[...]»

11 Το άρθρο 141, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Όπου στις κείμενες διατάξεις και στις κατ' εξουσιοδότηση αυτών εκδοθείσες διοικητικές πράξεις αναφέρεται Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) αυτοκινήτων οχημάτων ή εφάπαξ πρόσθετο τέλος νοείται εφεξής τέλος ταξινόμησης.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Βιαμάρ εισήγαγε στην Ελλάδα, κατά τα έτη 2009 έως 2012, 85 καινούργια αυτοκίνητα οχήματα που είχαν κατασκευαστεί στην Τσεχική Δημοκρατία.

13 Μετά την άφιξη των οχημάτων αυτών στον Πειραιά (Ελλάδα) και την αποθήκευσή τους σε φορολογική αποθήκη μέχρις ότου ολοκληρωθεί ο εκτελωνισμός τους, η Βιαμάρ προέβη στη σύνταξη και υποβολή στην αρμόδια τελωνειακή αρχή της προβλεπόμενης από το άρθρο 130 του τελωνειακού κώδικα δηλώσεως και κατέβαλε το τέλος ταξινομήσεως που αντιστοιχούσε σε κάθε ένα από τα 85 αυτά οχήματα και συνολικά το ποσό των 141 498,89 ευρώ.

14 Τα οχήματα αυτά δεν πωλήθηκαν στην Ελλάδα και επανεξήχθησαν στο Βέλγιο, όπου πωλήθηκαν και τέθηκαν σε κυκλοφορία κατόπιν καταβολής του τέλους ταξινομήσεως στο κράτος μέλος αυτό. Κατόπιν τούτου, η Βιαμάρ με αίτησή της προς το τελωνείο ζήτησε την επιστροφή του τέλους ταξινομήσεως που είχε καταβληθεί στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι τα ως άνω αυτοκίνητα οχήματα δεν ταξινομήθηκαν, ούτε έλαβαν πινακίδες κυκλοφορίας στο εν λόγω κράτος μέλος.

15 Με την από 25 Ιουλίου 2012 απόφασή του, το τελωνείο απέρριψε την ως άνω αίτηση, με την αιτιολογία ότι το τέλος αυτό είχε καλώς εισπραχθεί και δεν ήταν, ως εκ τούτου, δυνατή η εφαρμογή του άρθρου 32 του τελωνειακού κώδικα για την επιστροφή του. Στις 26 Οκτωβρίου 2012 η Βιαμάρ άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

16 Ενώπιον του ως άνω δικαστηρίου η Βιαμάρ υποστηρίζει ότι το επίμαχο τέλος ταξινομήσεως αποτελεί φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος με δασμό, την οποία απαγορεύει το άρθρο 30 ΣΛΕΕ. Κατά τη Βιαμάρ, στην περίπτωση που κριθεί από το Δικαστήριο ότι το τέλος ταξινομήσεως αποτελεί εσωτερικό φόρο κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, για να είναι συμβατό με το άρθρο αυτό, θα πρέπει να επιβάλλεται τόσο στα εγχώρια όσο και στα εισαγόμενα προϊόντα κατά το ίδιο στάδιο της εμπορίας και επί τη βάσει της ίδιας γενεσιουργού αιτίας. Η Βιαμάρ υποστηρίζει εντούτοις ότι η είσπραξη του τέλους αυτού, ως προϋπόθεση ολοκληρώσεως του εκτελωνισμού ενός αυτοκίνητου οχήματος, συνιστά διατύπωση που συνέχεται αναγκαίως με τη διέλευση από τα σύνορα και, ως εκ τούτου, συνιστά μη νόμιμο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων. Η υποχρέωση καταβολής του εν λόγω τέλους, η οποία γεννάται κατά την είσοδο του οχήματος στο εσωτερικό του κράτους μέλους, προσκρούει εξ αυτού του λόγου στο δίκαιο της Ένωσης.

17 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι το επίμαχο τέλος ταξινομήσεως είναι επιβάρυνση φορολογικής φύσεως. Ως εκ τούτου, κατά το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξετασθεί είτε από την πλευρά του άρθρου 30 ΣΛΕΕ ως φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος με δασμό είτε από την πλευρά του άρθρου 110 ΣΛΕΕ ως εσωτερικός φόρος.

18 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει εντούτοις ότι το άρθρο 30 ΣΛΕΕ έχει εφαρμογή μόνον επί των επιβαρύνσεων που πλήττουν τα εμπορεύματα λόγω της διελεύσεως των συνόρων. Αναφέρει συναφώς ότι γενεσιουργός αιτία του επίμαχου στην κύρια δίκη τέλους ταξινομήσεως δεν είναι η διέλευση των οχημάτων από τα ελληνικά σύνορα, αλλά η πρώτη ταξινόμηση προς χρήση στο οδικό δίκτυο στην Ελλάδα, ότι το εν λόγω τέλος επιβάλλεται με αντικειμενικά κριτήρια και ότι εμπίπτει στο γενικό καθεστώς των εσωτερικών φόρων. Ως εκ τούτου, δεν πρόκειται για εισαγωγικό δασμό ή φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την έννοια του άρθρου 30 ΣΛΕΕ.

19 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι τα τέλη ταξινομήσεως θεωρούνται, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εσωτερικοί φόροι κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ. Εντούτοις, το επίμαχο τέλος ταξινομήσεως το οποίο επιβάλλεται στα καινούργια αυτοκίνητα οχήματα δεν εμπίπτει στις απαγορεύσεις του άρθρου αυτού, εφόσον δεν δημιουργούνται διακρίσεις ούτε υφίσταται προστατευτισμός, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης δεν υπήρχε στην Ελλάδα εγχώρια παραγωγή αυτοκινήτων.

20 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει εξάλλου ότι το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 δεν έχει μεταφερθεί στο ελληνικό δίκαιο. Κατά συνέπεια, διερωτάται αν η διάταξη αυτή αναπτύσσει άμεσο αποτέλεσμα και αν οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται απευθείας την υποχρέωση που επιβάλλει αυτή στα κράτη μέλη, δηλαδή την απαγόρευση φόρων συνεπαγόμενων διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

21 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι διατάξεις του εθνικού δικαίου κατά τις οποίες το πιστοποιητικό τελωνισμού των αυτοκινήτων της Ένωσης που εισάγονται στο ελληνικό έδαφος εκδίδεται μετά από την είσπραξη του τέλους ταξινομήσεως, η υποχρέωση καταβολής του οποίου γεννάται κατά την είσοδο των οχημάτων στο εσωτερικό της χώρας, είναι σύμφωνες με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 1 της οδηγίας [2008/118] είναι νομικώς αυτάρκης και τέλεια/ανεπιφύλακτη και επαρκώς σαφής, ώστε, παρ' όλον ότι η συγκεκριμένη διάταξη της οδηγίας αυτής δεν έχει μεταφερθεί στην εσωτερική έννομη τάξη του κράτους μέλους/του ελληνικού κράτους, να αναπτύσσει άμεση ισχύ και να είναι δεκτική επίκλησης από ιδιώτη, που εξαρτά από αυτήν δικαιώματα, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, αυτά δε να οφείλουν να τη λάβουν υπόψη;

2) Σε κάθε περίπτωση οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 130 του [τελωνειακού κώδικα] σε συνδυασμό με αυτές της παραγράφου 1 του άρθρου 128 του ίδιου κώδικα, κατά τις οποίες το πιστοποιητικό τελωνισμού των οχημάτων [της Ένωσης] που εισάγονται στο εσωτερικό της χώρας εκδίδεται μετά την είσπραξη του τέλους ταξινόμησης, η υποχρέωση καταβολής του οποίου γεννάται κατά την είσοδό τους στο εσωτερικό της χώρας, είναι σύμφωνες με τις διατάξεις […] του άρθρου 3[, στοιχείο γ',] ΕΟΚ, με τις οποίες κατοχυρώνεται η εξάλειψη των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

23 Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι πληροί τις προϋποθέσεις για να αναπτύσσει άμεσο αποτέλεσμα, ώστε να είναι δυνατή η επίκλησή του από ιδιώτη ενώπιον εθνικού δικαστηρίου στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του ιδίου και κράτους μέλους.

24 Υπενθυμίζεται κατ' αρχάς ότι η εισαγωγή των επίμαχων αυτοκινήτων οχημάτων στην υπόθεση της κύριας δίκης έγινε κατά το χρονικό διάστημα από το 2009 έως το 2012. Συνεπώς, για ορισμένες από τις εισαγωγές αυτές είχε εφαρμογή η οδηγία 92/12, δεδομένου ότι αυτή καταργήθηκε με την οδηγία 2008/118 από 1ης Απριλίου 2010. Δεδομένου ότι το γράμμα του άρθρου 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12 είναι κατά βάση ταυτόσημο με το γράμμα του άρθρου 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, οι ακόλουθες σκέψεις ισχύουν και για την πρώτη από τις ως άνω διατάξεις.

25 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, ανεπιφύλακτες και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους μέλους, είτε όταν το κράτος αυτό έχει παραλείψει να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε πλημμελή μεταφορά της (βλ. απόφαση Stichting Natuur en Milieu κ.λπ., C-165/09 έως C-167/09, EU:C:2011:348, σκέψη 93 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Εν προκειμένω, αφενός, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 δεν έχει μεταφερθεί στο ελληνικό δίκαιο. Ομοίως, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι το άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12 είχε μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο.

27 Αφετέρου, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 είναι ανεπιφύλακτο και αρκούντως ακριβές, καθόσον, χωρίς να προβλέπει προϋπόθεση ή να καθιστά αναγκαία τη λήψη πρόσθετων μέτρων, επιβάλλει με σαφείς όρους την υποχρέωση στα κράτη μέλη να μεριμνούν ώστε, όταν επιβάλλουν φόρους σε προϊόντα πλην των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, η επιβολή των φόρων αυτών να μην συνεπάγεται, στο πλαίσιο του εμπορίου μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

28 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι πληροί τις προϋποθέσεις για να αναπτύσσει άμεσο αποτέλεσμα, ώστε να είναι δυνατή η επίκλησή του από ιδιώτη ενώπιον εθνικού δικαστηρίου στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του ιδίου και κράτους μέλους.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

29 Υπενθυμίζεται κατ' αρχάς ότι, στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από το άρθρο 267 ΣΛΕΕ διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο τελευταίο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση η οποία να του παρέχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση Brasserie Bouquet, C-285/14, EU:C:2015:353, σκέψη 15 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Εν προκειμένω, από το σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 2008/118. Εντούτοις, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, λαμβανομένου υπόψη ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη εισαγωγές οχημάτων έγιναν μεταξύ των ετών 2009 και 2012, ήτοι τόσο πριν όσο και μετά από την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής την 1η Απριλίου 2010, η οδηγία 92/12 έχει επίσης εφαρμογή ratione temporis στη διαφορά της κύριας δίκης.

31 Από την εν λόγω αίτηση προκύπτει εξάλλου ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την άρνηση των εθνικών αρχών να επιστρέψουν το τέλος ταξινομήσεως που κατέβαλε η Βιαμάρ για αυτοκίνητα οχήματα τα οποία εισήγαγε μεν στην Ελλάδα, αλλά επανεξήχθησαν σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να ταξινομηθούν ή να τεθούν σε κυκλοφορία στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου, το ζήτημα που τίθεται για την επίλυση της διαφοράς αυτής είναι αν το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε τέτοια πρακτική των εθνικών αρχών.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 30 ΣΛΕΕ και 110 ΣΛΕΕ, καθώς και τα άρθρα 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12 και 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε πρακτική κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας δεν επιστρέφεται το τέλος ταξινομήσεως που εισπράττεται κατά την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων προερχόμενων από άλλα κράτη μέλη, μολονότι τα συγκεκριμένα οχήματα τα οποία δεν ταξινομήθηκαν ποτέ στο εν λόγω κράτος μέλος επανεξήχθησαν σε άλλο κράτος μέλος.

33 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το επιβαλλόμενο από ορισμένο κράτος μέλος τέλος ταξινομήσεως κατά την ταξινόμηση αυτοκινήτων οχημάτων στο εν λόγω κράτος ενόψει της θέσεώς τους σε κυκλοφορία δεν συνιστά τελωνειακό δασμό ούτε φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την έννοια των άρθρων 28 ΣΛΕΕ και 30 ΣΛΕΕ. Ένας τέτοιος φόρος αποτελεί εσωτερικό φόρο και πρέπει, ως εκ τούτου, να εξετάζεται υπό το πρίσμα του άρθρου 110 ΣΛΕΕ (απόφαση Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη τέλος ταξινομήσεως, το οποίο προβλέπουν τα άρθρα 121, παράγραφος 1, και 128 του τελωνειακού κώδικα, επιβάλλεται για την πρώτη ταξινόμηση των αυτοκινήτων οχημάτων στην Ελλάδα ενόψει της θέσεώς τους σε κυκλοφορία στο εσωτερικό της χώρας και όχι λόγω της διελεύσεως των συνόρων του κράτους μέλους αυτού.

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως ορθώς επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, φόρος, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη τέλος ταξινομήσεως, πρέπει να θεωρείται εσωτερικός φόρος κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ και δεν αποτελεί αυτός καθ' εαυτόν φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος με δασμό κατά την έννοια του άρθρου 30 ΣΛΕΕ. Το γεγονός και μόνο ότι το τέλος αυτό πρέπει να καταβάλλεται πριν από την ταξινόμηση των οχημάτων στο οικείο κράτος μέλος δεν ασκεί επιρροή ως προς το σημείο αυτό (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, σκέψεις 23 και 24).

36 Όσον αφορά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι δεν μπορεί να γίνει επίκλησή του κατά των εσωτερικών 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 (αποφάσεις Επιτροπή κατά Δανίας, C-47/88, EU:C:1990:449, σκέψη 10, και De Danske Bilimportører, C-383/01, EU:C:2003:352, σκέψη 38).

37 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν υπάρχει στην Ελλάδα εγχώρια παραγωγή αυτοκινήτων οχημάτων και ότι οι διατάξεις του τελωνειακού κώδικα σχετικά με το τέλος ταξινομήσεως δεν διακρίνουν τα αυτοκίνητα οχήματα ανάλογα με την προέλευσή τους ή την ιθαγένεια των ιδιοκτητών τους. Εξάλλου, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι το ποσό του επίμαχου στην κύρια δίκη τέλους ταξινομήσεως είναι τέτοιο ώστε να συνεπάγεται τη μείωση του αριθμού των καινούργιων αυτοκινήτων οχημάτων που εισάγονται και ταξινομούνται στην Ελλάδα και, ως εκ τούτου, να επηρεάζει με τα προστατευτικά αποτελέσματά του την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων αυτών μεταξύ του ως άνω κράτους μέλους και των λοιπών κρατών μελών.

38 Κατά συνέπεια, εφόσον τέλος, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη τέλος ταξινομήσεως, επιβάλλεται για την πρώτη ταξινόμηση των αυτοκινήτων οχημάτων στην Ελλάδα ενόψει της θέσεώς τους σε κυκλοφορία στο εσωτερικό της χώρας, το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε τέτοιο τέλος.

39 Όσον αφορά τις οδηγίες 92/12 και 2008/118, επισημαίνεται ότι τα αυτοκίνητα οχήματα δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως σε όλα τα κράτη μέλη δυνάμει των άρθρων 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 και 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στο καθεστώς του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως. Μολονότι τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν φορολογικές επιβαρύνσεις σε τέτοια προϊόντα, πρέπει εντούτοις να ασκούν την αρμοδιότητά τους στον τομέα αυτό τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (βλ., επ' αυτού, απόφαση Fendt Italiana, C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411, σκέψεις 41 και 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν ως προς το σημείο αυτό όχι μόνον τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ, ιδίως δε των άρθρων 30 και 110 αυτής, αλλά και τις διατάξεις των άρθρων 3, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 και 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, οι οποίες απαγορεύουν, όπως προκύπτει από τη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, η επιβολή φόρου να συνεπάγεται, στο πλαίσιο του εμπορίου μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων (βλ., επ' αυτού, απόφαση Fendt Italiana, C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411, σκέψεις 42 και 44).

41 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν περιλαμβάνουν τέτοιες διατυπώσεις οι διατάξεις του τελωνειακού κώδικα κατά τις οποίες το πιστοποιητικό τελωνισμού των οχημάτων που εισάγονται στο συγκεκριμένο κράτος μέλος εκδίδεται μόνο μετά από την είσπραξη του τέλους ταξινομήσεως, η υποχρέωση καταβολής του οποίου γεννάται κατά την είσοδο των οχημάτων στο εσωτερικό του κράτους μέλους αυτού.

42 Η Ελληνική Κυβέρνηση επισημαίνει συναφώς με τις γραπτές της παρατηρήσεις ότι όλες οι διατυπώσεις που αφορούν την επιβολή και την είσπραξη του τέλους ταξινομήσεως τις οποίες προβλέπει ο τελωνειακός κώδικας συνδέονται με την εφαρμογή των διατάξεων που θεσπίζουν το τέλος αυτό και σκοπό έχουν μέσω της εκδόσεως πιστοποιητικού τελωνισμού μετά από την είσπραξη του τέλους, αφενός, να εξασφαλισθεί η εξόφληση της οφειλής που αντιστοιχεί στο εν λόγω τέλος και, αφετέρου, να καταστεί ευχερής η διαπίστωση ότι το τέλος αυτό όντως καταβλήθηκε. Το αυτό ισχύει και για την

υποχρέωση υποβολής της ειδικής δηλώσεως του άρθρου 130, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, η οποία συνδέεται με τον μεταγενέστερο προσδιορισμό του τέλους ταξινομήσεως και σκοπό έχει να ενημερώνεται η τελωνειακή αρχή για την είσοδο των οχημάτων στο εσωτερικό της χώρας.

43 Τούτου δοθέντος, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά πρακτική κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας δεν επιστρέφεται το τέλος ταξινομήσεως που εισπράττεται κατά την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων από άλλα κράτη μέλη, μολονότι τα συγκεκριμένα οχήματα τα οποία δεν ταξινομήθηκαν ποτέ στο εν λόγω κράτος μέλος επανεξήχθησαν σε άλλο κράτος μέλος.

44 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου κάθε χρηματική επιβάρυνση που επιβάλλεται μονομερώς, ανεξαρτήτως της ονομασίας της και της τεχνικής της, και πλήττει τα εμπορεύματα λόγω του ότι διέρχονται τα σύνορα, όταν δεν είναι κατά κυριολεξία τελωνειακός δασμός, αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την έννοια των άρθρων 28 ΣΛΕΕ και 30 ΣΛΕΕ (βλ. αποφάσεις Nádasdi και Németh, C-290/05 και C-333/05, EU:C:2006:652, σκέψεις 38 και 39, καθώς και Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

45 Μολονότι όμως τέλος ταξινομήσεως, όπως το προβλεπόμενο από την επίμαχη εθνική κανονιστική ρύθμιση, έχει ως γενεσιουργό αιτία την ταξινόμηση αυτοκινήτων οχημάτων σε ορισμένο κράτος μέλος και, αποτελεί, εξ αυτού του λόγου, εσωτερικό φόρο κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, θα έπαυε εντούτοις να έχει αυτόν τον χαρακτήρα, εάν εισπραττόταν και δεν επιστρεφόταν στην περίπτωση που οχήματα εισαχθέντα από άλλα κράτη μέλη δεν ταξινομούνταν ποτέ στο εν λόγω κράτος μέλος. Σε μια τέτοια περίπτωση, στην πραγματικότητα θα εισπραττόταν μόνο λόγω της διελεύσεως των συνόρων κράτους μέλους και θα αποτελούσε ως εκ τούτου φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος απαγορευόμενη από το άρθρο 30 ΣΛΕΕ.

46 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 30 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε πρακτική κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας δεν επιστρέφεται το τέλος ταξινομήσεως που εισπράττεται κατά την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων από άλλα κράτη μέλη, μολονότι τα συγκεκριμένα οχήματα τα οποία δεν ταξινομήθηκαν ποτέ στο εν λόγω κράτος μέλος επανεξήχθησαν σε άλλο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

47 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) Το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, έχει την έννοια ότι πληροί τις προϋποθέσεις για να αναπτύσσει άμεσο αποτέλεσμα, ώστε να είναι δυνατή η επίκλησή του από ιδιώτη ενώπιον εθνικού δικαστηρίου στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του ιδίου και κράτους μέλους.

2) Το άρθρο 30 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε πρακτική κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας δεν επιστρέφεται το τέλος ταξινομήσεως που εισπράττεται κατά την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων από άλλα κράτη μέλη, μολονότι τα συγκεκριμένα οχήματα τα οποία δεν ταξινομήθηκαν ποτέ στο εν λόγω κράτος μέλος επανεξήχθησαν σε άλλο κράτος μέλος.

(υπογραφές)