ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 3ης Ιουνίου 2010 *

Στην υπόθεση C-2/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία) με απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Ιανουαρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Regionalna Mitnicheska Direktsia - Plovdiv

κατά

Petar Dimitrov Kalinchev,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, M. Ilešič (εισηγητή), M. Safjan και M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: N. Nanchev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Φεβρουαρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο P. D. Kalinchev, εκπροσωπούμενος από τον M. Ekimdžiev, advokat,

— η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους A. Ananiev και T. Ivanov,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου και την S. Petrova,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 25 και 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ και 3, παράγραφος 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).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του P. D. Kalinchev και της Regionalna Mitnicheska Direktsia — Plovdiv (Περιφερειακής Διεύθυνσης Τελωνείων του Πλόβντιβ), αντικείμενο της οποίας είναι η άρνηση της εν λόγω διεύθυνσης να μειώσει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που είχε επιβληθεί στον P. D. Kalinchev κατά την εισαγωγή του οχήματός του.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Το άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας 92/12 ορίζει τα εξής:

«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.

Με την προϋπόθεση της τήρησης του ίδιου όρου, τα κράτη μέλη διατηρούν επίσης τη δυνατότητα να εφαρμόζουν φόρους στις παροχές υπηρεσιών που δεν έχουν χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών, περιλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.»

Η εθνική νομοθεσία

4 Κατά το άρθρο 2 του βουλγαρικού νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τις φορολογικές αποθήκες [Zakon za aktsizite i danachnite skladove, *DV* (Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Βουλγαρίας) αριθ. φύλλου 91 της 15ης Νοεμβρίου 2005], κατόπιν της τελευταίας νομοθετικής τροποποίησής του (*DV* αριθ. φύλλου 6 της 23ης Ιανουαρίου 2009, στο εξής: ZADS), στον ειδικό φόρο κατανάλωσης υπόκεινται το οινόπνευμα και τα οινοπνευματώδη ποτά, τα βιομηχανοποιημένα καπνά, τα ενεργειακά προϊόντα και το ηλεκτρικό ρεύμα, καθώς και τα οχήματα με κινητήρα.

5 Κατά το άρθρο 4, σημείο 16, του ZADS:

«Ως καινούριο όχημα θεωρείται το όχημα για το οποίο πληρούται, κατά τον χρόνο της εισαγωγής του ή της υποβολής στις τελωνειακές αρχές της προβλεπόμενης στο άρθρο 76d δήλωσης, μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) να μην έχει παρέλθει χρόνος μεγαλύτερος των έξι μηνών από την πρώτη ταξινόμησή του (έστω και αν η ταξινόμηση αυτή πραγματοποιήθηκε στην αλλοδαπή) ή

b) να μην έχει διανύσει το εν λόγω όχημα περισσότερα από 6 000 χιλιόμετρα (km).»

6 Κατά το άρθρο 18 του ZADS, ως «οχήματα με κινητήρα» θεωρούνται τα καινούρια και τα μεταχειρισμένα «ιδιωτικά αυτοκίνητα» ή «οχήματα μικτής χρήσης» ή «αυτοκίνητα αυτοκινητιστικών αγώνων» τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά εννέα κατ' ανώτατο όριο προσώπων (περιλαμβανομένου και του οδηγού), των οποίων ο κινητήρας έχει ισχύ μεγαλύτερη των 120 κιλοβάτ (kW) σύμφωνα με τα πρότυπα DIN ή των 126 kW σύμφωνα με τα πρότυπα SAE και τα οποία κατατάσσονται στον κωδικό 8703 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας.

7 Το άρθρο 19 του ZADS ορίζει τα εξής:

«1) Στα κατά την έννοια του άρθρου 2 εμπορεύματα, τα οποία δεν έχουν υποβληθεί στη διαδικασία αναστολής της επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, ο φόρος επιβάλλεται:

1.1. κατά τον χρόνο της παραγωγής τους στη Βουλγαρία,

1.2. κατά την είσοδό τους στο βουλγαρικό έδαφος από το έδαφος άλλου κράτους μέλους,

1.3. κατά την εισαγωγή τους στη Βουλγαρία.

2) Ως "εισαγωγή προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης" νοούνται η εισαγωγή στην ημεδαπή μη κοινοτικών προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και η εισαγωγή στην ημεδαπή από μη κοινοτικά εδάφη που αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας κοινοτικών προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

3) Αν τα προϊόντα, κατά την εισαγωγή τους στην ημεδαπή, υποβλήθηκαν σε κάποια τελωνειακή διαδικασία, η εισαγωγή θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε, ανεξάρτητα από την παράγραφο 2, κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο τα προϊόντα τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία.»

8 Κατά το άρθρο 30 του ZADS, η βάση επιβολής του ειδικού φόρου για τα οχήματα με κινητήρα υπολογίζεται ως εξής:

«1) για τα μεταχειρισμένα οχήματα — ο αριθμός των κιλοβάτ, ο οποίος δείχνει την ισχύ του κινητήρα,

2) για τα καινούρια οχήματα — ο αριθμός των κιλοβάτ, ο οποίος δείχνει την ισχύ του κινητήρα, εφόσον ο αριθμός αυτός υπερβαίνει τα 120 kW σύμφωνα με τα πρότυπα DIN ή τα 126 kW σύμφωνα με τα πρότυπα SAE.»

9 Το άρθρο 40 του ZADS ορίζει τα εξής:

«1) Για τα μεταχειρισμένα οχήματα ισχύει ο ακόλουθος φορολογικός συντελεστής:

1. για τα οχήματα των οποίων ο κινητήρας έχει ισχύ από 120 kW μέχρι 150 kW σύμφωνα με τα πρότυπα DIN — 35 λέβα (BGN) ανά kW,

2. για τα οχήματα των οποίων ο κινητήρας έχει ισχύ μεγαλύτερη από 150 kW σύμφωνα με τα πρότυπα DIN — 60 BGN ανά kW,

3. για τα οχήματα των οποίων ο κινητήρας έχει ισχύ από 126 kW μέχρι 157,5 kW σύμφωνα με τα πρότυπα SAE — 33,33 BGN ανά kW,

4. για τα οχήματα των οποίων ο κινητήρας έχει ισχύ μεγαλύτερη από 157,5 kW σύμφωνα με τα πρότυπα SAE — 57,14 BGN ανά kW.

2) Για τα καινούρια οχήματα ισχύει ο ακόλουθος φορολογικός συντελεστής:

1. 700 BGN + 90 BGN για κάθε κιλοβάτ που υπερβαίνει τα 120 kW σύμφωνα με τα πρότυπα DIN,

2. 700 BGN + 85,71 BGN για κάθε κιλοβάτ που υπερβαίνει τα 126 kW σύμφωνα με τα πρότυπα SAE.»

10 Το άρθρο 76d του ZADS ορίζει τα εξής:

«1) Όποιος εισάγει στη βουλγαρική επικράτεια από το έδαφος άλλου κράτους μέλους προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση σύμφωνα με το πρότυπο που προβλέπεται από τις εκτελεστικές διατάξεις του παρόντος νόμου.

2) Η δήλωση που προβλέπεται στην παράγραφο 1 υποβάλλεται στην τελωνειακή αρχή που είναι αρμόδια λόγω της μόνιμης κατοικίας ή της έδρας του ενδιαφερόμενου εντός 14 ημερών από την είσοδο του εμπορεύματος. Η δήλωση υποβάλλεται πριν από την πρώτη ταξινόμηση του οχήματος στη Δημοκρατία της Βουλγαρίας.

3) Οι τελωνειακές αρχές μπορούν να αξιώνουν την προσκόμιση των εμπορευμάτων κατά την υποβολή της δήλωσης της παραγράφου 2.

4) Η αρμόδια τελωνειακή αρχή καθορίζει, με βάση την υποβληθείσα δήλωση, το ύψος του οφειλόμενου ειδικού φόρου κατανάλωσης και το κοινοποιεί στον ενδιαφερόμενο.»

11 Το άρθρο 72a της κανονιστικής απόφασης που εξέδωσε ο Υπουργός Οικονομικών για την εφαρμογή του ZADS (*DV* αριθ. 42 της 23ης Μαΐου 2006) προβλέπει τα εξής:

«1) Στην περίπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 76d του νόμου, υποβάλλεται, εντός 14 ημερών από την είσοδο του οχήματος στο βουλγαρικό έδαφος και πριν από την πρώτη ταξινόμησή του στη Δημοκρατία της Βουλγαρίας, δήλωση σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, σύμφωνα με το πρότυπο που περιλαμβάνεται στο παράρτημα 13a.

2) Με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη δήλωση σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και στα προσκομισθέντα έγγραφα, οι τελωνειακές αρχές προσδιορίζουν και βεβαιώνουν τον φόρο με την τελωνειακή διασάφηση. Το υπ' αριθ. 2 αντίτυπο της δήλωσης που προβλέπεται στην παράγραφο 1 αποτελεί πληροφορία κατά την έννοια του άρθρου 44, παράγραφος 1, σημείο 5, του νόμου.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Στις 13 Φεβρουαρίου 2007 ο προσφεύγων αγόρασε, στη Γαλλία, αυτοκίνητο μάρκας BMW, μοντέλο 530 D, ισχύος 140 kW, το οποίο είχε ταξινομηθεί για πρώτη φορά στις 6 Ιανουαρίου 1999 και είχε ήδη διανύσει 160 000 km.

13 Τον Φεβρουάριο του 2007 ο προσφεύγων εισήγαγε το όχημα αυτό στο βουλγαρικό έδαφος και στις 21 Φεβρουαρίου 2007 το εμφάνισε για ταξινόμηση στην αρμόδια για τον έλεγχο των αυτοκινήτων μέσων μεταφοράς βουλγαρική αρχή.

14 Στις 19 Ιουνίου 2007 ο προσφεύγων υπέβαλε, σύμφωνα με το άρθρο 76d του ZADS, τη δήλωση που απαιτείται κατά την εισαγωγή στη Βουλγαρία από το άλλο κράτος μέλος προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης κατά το άρθρο 2, παράγραφος 5, του ZADS. Κατόπιν της υποβολής της δήλωσης αυτής, του επιβλήθηκε ειδικός φόρος κατανάλωσης ύψους 4 900 BGN, ο οποίος υπολογίστηκε σύμφωνα με τους κανόνες του άρθρου 40, παράγραφος 1, σημείο 1, του ZADS.

15 Με έγγραφο της 29ης Ιουνίου 2007, ο προσφεύγων υπέβαλε ένσταση σχετικά με αυτόν τον υπολογισμό του ειδικού φόρου κατανάλωσης, ισχυριζόμενος ότι έπρεπε να αφαιρεθεί από τον ανωτέρω φόρο ένα ποσό 2 400 BGN, το οποίο ο προσφεύγων θεωρεί ότι δημιουργεί διακρίσεις και αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ.

16 Με απόφαση του διευθυντή του Τελωνείου του Πλόβντβιβ, η οποία επικυρώθηκε από τον Διευθυντή της Regionalna Mitnicheska Direktsia του Πλόβντβιβ, απορρίφθηκε η αίτηση του προσφεύγοντος να μειωθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης για την εισαγωγή του οχήματός του. Με την απόφαση αυτή επιβεβαιώθηκε ότι ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης ανερχόταν στο ποσό των 4 900 BGN, το οποίο είχε υπολογιστεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, παράγραφος 1, σημείο 1, του ZADS.

17 Η διοικητική πράξη των τελωνειακών αρχών προσβλήθηκε ενώπιον του Administrativen sad — Plovdiv (Διοικητικού Πρωτοδικείου του Πλόβντβιβ), το οποίο την ακύρωσε όσον αφορά τη διαφορά μεταξύ των 2 500 BGN και του συνολικώς επιβληθέντος ποσού των 4 900 BGN, δηλαδή έκανε δεκτή την ένσταση του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 2 400 BGN δημιουργεί διακρίσεις.

18 Κατά το Administrativen sad — Plovdiv, ο κατά το άρθρο 40, παράγραφος 1, σημείο 1, του ZADS προσδιορισμός του ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά την εισαγωγή μεταχειρισμένου ιδιωτικού αυτοκινήτου στο βουλγαρικό έδαφος συνιστά διάκριση και αντιβαίνει στο άρθρο 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, το τμήμα του φόρου που δημιουργεί δυσμενή διάκριση ισούται με τη διαφορά μεταξύ του επιβληθέντος ποσού και του ειδικού φόρου κατανάλωσης που θα επιβαλλόταν κατά την εισαγωγή στο βουλγαρικό έδαφος νέου οχήματος με κινητήρα ισχύος 140 kW και ο οποίος θα ανερχόταν μόνο σε 2 500 BGN.

19 Κατά της δικαστικής αυτής απόφασης η Regionalna Mitnicheska Direktsia — Plovdiv άσκησε αναίρεση ενώπιον του Varhoven administrativen Sad, το οποίο δικάζει σε τελευταίο βαθμό.

20 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Varhoven administrativen sad ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπει στα κράτη μέλη το άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12 […] να θεσπίζουν ρύθμιση για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά την εισαγωγή μεταχειρισμένων οχημάτων στο έδαφός τους, φόρου που δεν καταβάλλεται άμεσα κατά τη μεταπώληση των οχημάτων που βρίσκονται ήδη στην ημεδαπή και για τα οποία καταβλήθηκε ειδικός φόρος κατανάλωσης κατά την πρώτη εισαγωγή τους στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους;

2) Ποια είναι η έννοια της φράσης “ομοειδή [εγχώρια] προϊόντα” του άρθρου 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ:

α) Πρόκειται για τα προϊόντα προέλευσης από το κράτος μέλος που επιβάλλει ορισμένους εσωτερικούς φόρους ή

β) πρόκειται για τα προϊόντα που βρίσκονται ήδη, ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, εντός του εδάφους του κράτους μέλους αυτού;

3) Με βάση τις απαντήσεις στα δύο παραπάνω ερωτήματα: Πρέπει τα άρθρα 25 ΕΚ και 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν τη ρύθμιση της επιβολής διαφοροποιημένου ειδικού φόρου κατανάλωσης στα οχήματα, την οποία έχει θεσπίσει η Δημοκρατία της Βουλγαρίας με τα άρθρα 30 και 40 του ZADS και η οποία στηρίζεται στα κριτήρια του έτους κατασκευής του οχήματος και του αριθμού των χιλιομέτρων που έχει ήδη διανύσει;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

21 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ’ ουσίαν το ζήτημα αν αντιβαίνει στο άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12 η εθνική ρύθμιση που, όπως η προβλεπόμενη από τα άρθρα 30 και 40 του ZADS, προσδιορίζει τη βάση επιβολής και τον συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα

οχήματα κατά την εισαγωγή τους στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους, ενώ δεν οφείλεται τέτοιος φόρος κατά τη μεταπώληση των αυτοκινήτων οχημάτων που βρίσκονται ήδη στο έδαφος του κράτους αυτού και για τα οποία καταβλήθηκε ο ειδικός αυτός φόρος κατά την πρώτη εισαγωγή τους στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού.

22 Πρέπει καταρχάς να τονιστεί ότι το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 92/12 ορίζεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, σε συνάρτηση με τρεις κατηγορίες προϊόντων, των οποίων η απαρίθμηση είναι περιοριστική και οι οποίες αντιπροσωπεύουν, όπως προκύπτει από την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής, τα εμπορεύματα τα οποία αντιμετωπίζονται ως προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης «σε όλα τα κράτη μέλη». Η απαρίθμηση αυτή δεν περιλαμβάνει τα αυτοκίνητα, τα οποία επομένως δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας (απόφαση της 26ης Απριλίου 2007, C-392/05, Αλεβίζος, Συλλογή 2000, σ. I-3505, σκέψη 36).

23 Στη συνέχεια, όσον αφορά τα άλλα προϊόντα και όχι αυτά που αφορά το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, τα κράτη μέλη διατηρούν, σύμφωνα με την παράγραφο 3, πρώτο εδάφιο, του άρθρου αυτού, τη δυνατότητα να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν φορολογικές επιβαρύνσεις επί των προϊόντων αυτών, υπό τον όρο ότι οι επιβαρύνσεις αυτές δεν συνεπάγονται, στο μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο, διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διέλευση συνόρων (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, C-145/06 και C-146/06, Fendt Italiana, Συλλογή 2007, σ. I-5869, σκέψη 44).

24 Όπως τόνισε η Βουλγαρική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η μόνη διατύπωση που πρέπει να εκπληρώνεται σχετικά με τη φορολόγηση των οχημάτων που εισάγονται στο βουλγαρικό έδαφος από άλλο κράτος μέλος είναι η προβλεπόμενη από το άρθρο 76d του ZADS, δηλαδή η υποχρέωση όποιου εισάγει στη βουλγαρική επικράτεια από άλλο κράτος μέλος προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης να υποβάλει δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω νόμου.

25 Συναφώς τονίζεται ότι το άρθρο 3, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 δεν μπορεί να έχει εφαρμογή εν προκειμένω παρά μόνον αν η υποχρέωση υποβολής δήλωσης θεωρηθεί ως «διατύπωση που σχετίζεται με τη διέλευση συνόρου» η οποία υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (απόφαση της 18 Ιανουαρίου 2007, C-313/05, Brzeziński, Συλλογή 2007, σ. I-513, σκέψη 45).

26 Η Βουλγαρική Κυβέρνηση εκτιμά ότι η εν λόγω διατύπωση δεν σχετίζεται με τη διέλευση των συνόρων, αλλά μάλλον με τον μεταγενέστερο προσδιορισμό του ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά το χρονικό σημείο της γένεσης της υποχρέωσης εξόφλησής του.

27 Συναφώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να ελέγξει αν η επίδικη στην κύρια δίκη ρύθμιση μπορεί συνολικά να ερμηνευθεί υπό την έννοια που της έδωσε η Βουλγαρική Κυβέρνηση. Συγκεκριμένα, αν η επίμαχη δήλωση πρέπει να κατατεθεί κατά την ενδοκοινοτική αγορά του αυτοκινήτου, και επομένως εν όψει της διέλευσης συνόρου, η διατύπωση αυτή δεν συνδέεται με τη διέλευση συνόρου υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12, αλλά με την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, δεδομένου ότι σκοπός της δήλωσης είναι να εξασφαλισθεί η εξόφληση της οφειλής που αντιστοιχεί στον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η διατύπωση αυτή συνδέεται με τη γενεσιουργό αιτία του (προαναφερθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψεις 47 και 48).

28 Από όλες τις παραπάνω σκέψεις συνάγεται ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 3, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 δεν έχει εφαρμογή σε μια υπόθεση όπως η υπόθεση της κύριας δίκης και δεν απαγορεύει συνεπώς στα κράτη μέλη να θεσπίζουν ρύθμιση για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά την εισαγωγή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων στο έδαφός τους, φόρου για τον οποίο δεν γεννάται άμεση οφειλή κατά τη μεταπώληση των οχημάτων που βρίσκονται ήδη στην ημεδαπή και για τα οποία καταβλήθηκε τέτοιος φόρος κατά την πρώτη εισαγωγή τους στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους, υπό τον όρο ότι η ρύθμιση αυτή δεν συνεπάγεται, στο μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο, διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διέλευση συνόρων.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

29 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσίαν το ζήτημα αν το άρθρο 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι τα εισαγόμενα στη Βουλγαρία μεταχειρισμένα οχήματα πρέπει να θεωρούνται ομοειδή προϊόντα με τα μεταχειρισμένα οχήματα που εισήχθησαν στη Βουλγαρία ως καινούρια, ανεξάρτητα από την καταγωγή τους, με το δεδομένο ότι στη Βουλγαρία δεν υπάρχει εγχώρια παραγωγή αυτοκινήτων.

30 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, πρώτον, το άρθρο 110 ΣΛΕΕ απαγορεύει, σύμφωνα με το γράμμα του, να επιβάλλονται στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικοί φόροι υψηλότεροι από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα ή εσωτερικοί φόροι με τους οποίους προστατεύονται έμμεσα άλλοι κλάδοι παραγωγής (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψη 8).

31 Δεύτερον, στον τομέα της φορολογίας των εισαγόμενων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, το άρθρο 110 ΣΛΕΕ αποσκοπεί στη διασφάλιση της απόλυτης ουδετερότητας των εσωτερικών φόρων όσον αφορά τον ανταγωνισμό μεταξύ αφενός των προϊόντων που ήδη διατίθενται στην εγχώρια αγορά και αφετέρου των εισαγόμενων προϊόντων (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, C-426/07, Krawczyński, Συλλογή 2007, σ. I-6021, σκέψη 31).

32 Τρίτον, υπενθυμίζεται ότι η ύπαρξη εγχώριας παραγωγής αυτοκινήτων οχημάτων στη Βουλγαρία δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη διαπίστωση της ύπαρξης αγοράς μεταχειρισμένων αυτοκινήτων στο κράτος μέλος αυτό. Πράγματι, ένα προϊόν καθίσταται εγχώριο μόλις εισαχθεί και διατεθεί στην αγορά. Τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα και τα επί τόπου αγοραζόμενα αποτελούν ομοειδή ή ανταγωνιστικά προϊόντα. Κατά συνέπεια, όσον αφορά το τέλος ταξινόμησης κατά την εισαγωγή των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 110 ΣΛΕΕ (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, σκέψη 17).

33 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι τα εισαγόμενα στη Βουλγαρία μεταχειρισμένα αυτοκίνητα πρέπει να θεωρούνται ομοειδή προϊόντα με τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που έχουν ήδη ταξινομηθεί στη Βουλγαρία και εισήχθησαν στο κράτος μέλος αυτό ως καινούρια, ανεξάρτητα από την καταγωγή τους.

Επί του τρίτου ερωτήματος

34 Επισημαίνεται ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα άρθρα 30 και 40 του ZADS προβλέπουν ότι η βάση επιβολής του ενιαίου ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα καινούρια και τα μεταχειρισμένα οχήματα και ο συντελεστής του φόρου αυτού υπολογίζονται σε συνάρτηση με την ισχύ του κινητήρα των οχημάτων αυτών. Το κριτήριο της διάκρισης των καινούριων από τα μεταχειρισμένα οχήματα είναι, κατά το άρθρο 4, σημείο 16, του ZADS, το διάστημα που έχει παρέλθει από την πρώτη ταξινόμησή του (έστω και αν η ταξινόμηση αυτή πραγματοποιήθηκε στην αλλοδαπή) και η χιλιομετρική ένδειξη του μετρητή. Θεωρούνται καινούρια τα οχήματα που, κατά την ημερομηνία της εισαγωγής τους στο βουλγαρικό έδαφος, δεν έχουν κυκλοφορήσει περισσότερους από έξι μήνες από την πρώτη ταξινόμησή τους, ανεξάρτητα από την καταγωγή τους, ή δεν έχουν διανύσει περισσότερα από 6 000 km.

35 Κατά συνέπεια, το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου έχει την έννοια ότι ζητείται κατ' ουσίαν να εξακριβωθεί κατά πόσον αντιβαίνει στα άρθρα 30 και 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ η ρύθμιση κράτους μέλους για την επιβολή διαφοροποιημένου ειδικού φόρου κατανάλωσης στα αυτοκίνητα οχήματα, εφόσον συνεπάγεται τη διαφορετική φορολογική επιβάρυνση αφενός των μεταχειρισμένων οχημάτων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη και αφετέρου των μεταχειρισμένων οχημάτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο εν λόγω κράτος μέλος, αφού προηγουμένως είχαν εισαχθεί στο κράτος αυτό ως καινούρια οχήματα.

36 Καταρχάς υπογραμμίζεται ότι ένας ειδικός φόρος κατανάλωσης, όπως ο επιβαλλόμενος με την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, εμπίπτει στο γενικό καθεστώς των εσωτερικών επιβαρύνσεων επί των εμπορευμάτων και, επομένως, πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα το άρθρο 110 ΣΛΕΕ (προαναφερθείσα απόφαση Krawczyński, σκέψη 29).

37 Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ συμπληρώνει τις διατάξεις περί καταργήσεως των τελωνειακών δασμών και των επιβαρύνσεων ισοδύναμου αποτελέσματος. Η διάταξη αυτή έχει σκοπό να εξασφαλίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών υπό φυσιολογικές συνθήκες ανταγωνισμού, με την κατάργηση κάθε μορφής προστασίας που μπορεί να απορρέει από την επιβολή εσωτερικών φόρων που δημιουργούν διακρίσεις σε βάρος των προϊόντων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη (προαναφερθείσες αποφάσεις Brzeziński, σκέψη 27, και Krawczyński, σκέψη 30).

38 Εξάλλου, ένα σύστημα φορολογίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ παρά μόνον αν έχει θεσπιστεί και διαμορφωθεί κατά τρόπο που να αποκλείει σε κάθε περίπτωση τη βαρύτερη φορολόγηση των εισαγόμενων προϊόντων σε σχέση με τα εγχώρια και ότι, επομένως, δεν έχει σε καμία περίπτωση αποτελέσματα ενέχοντα δυσμενή διάκριση (προαναφερθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 40, διάταξη της 10ης Δεκεμβρίου 2007, C-134/07, Kawala, Συλλογή 2007, σ. I-10703, σκέψη 29, και προαναφερθείσα απόφαση Krawczyński, σκέψη 32).

39 Κατά πάγια νομολογία, υπάρχει παράβαση του άρθρου 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, όταν ο φόρος που πλήττει το εισαγόμενο προϊόν και εκείνος που πλήττει το ομοειδές εγχώριο προϊόν υπολογίζονται κατά διαφορετικό τρόπο και σύμφωνα με διαφορετικές μεθόδους, με αποτέλεσμα, σε ορισμένες έστω μόνον περιπτώσεις, τη μεγαλύτερη φορολόγηση του εισαγόμενου προϊόντος (αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-393/98, Gomes Valente, Συλλογή 2001, σ. I-1327, σκέψη 21, της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, Weigel, Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 67, Brzeziński, προαναφερθείσα, σκέψη 29, και της 20ής Σεπτεμβρίου 2007, C-74/06, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 2007, σ. I-7585, σκέψη 25). Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι για την εφαρμογή του άρθρου 110 ΣΛΕΕ πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον ο συντελεστής του εσωτερικού φόρου που επιβάλλεται άμεσα ή έμμεσα στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα, αλλά και η βάση επιβολής του (βλ. αποφάσεις της

22ας Μαρτίου 1977, 74/76, Iannelli&Volpi, Συλλογή τόμος 1977, σ. 143, σκέψη 21, και Επιτροπή κατά Δανίας, προαναφερθείσα, σκέψη 18).

40 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξακριβωθεί αν ο επίμαχος στην κύρια δίκη ειδικός φόρος κατανάλωσης πλήττει κατά τον ίδιο τρόπο τόσο το μεταχειρισμένο όχημα που εισάγεται στη Βουλγαρία όσο και το μεταχειρισμένο όχημα ίδιου τύπου, που έχει τα ίδια χαρακτηριστικά και την ίδια παλαιότητα και το οποίο εισήχθη στη Βουλγαρία ως καινούριο όχημα και έχει ταξινομηθεί ήδη στο κράτος αυτό, καθόσον οι δύο αυτές κατηγορίες οχημάτων αποτελούν «ομοειδή προϊόντα» υπό την έννοια του άρθρου 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

41 Στο πλαίσιο της σύγκρισης αυτής, πρέπει να τονιστεί ότι ο επίδικος στην υπόθεση της κύριας δίκης ειδικός φόρος κατανάλωσης εισπράττεται, για κάθε αυτοκίνητο που πρόκειται να ταξινομηθεί στην Βουλγαρία, μία μόνο φορά, τόσο για τα καινούρια όσο και για τα μεταχειρισμένα οχήματα.

42 Το Δικαστήριο έχει δεχτεί συναφώς ότι, προς αποφυγή κάθε διάκρισης, είναι αναγκαίο οι αντικειμενικές κλίμακες, που καταρτίζονται με νομοθετική, κανονιστική ή διοικητική διάταξη και υπολογίζονται βάσει κριτηρίων όπως η παλαιότητα, τα διανυθέντα χιλιόμετρα, η γενική κατάσταση, ο τρόπος κίνησης, το σήμα ή ο τύπος του αυτοκινήτου, να επιτρέπουν την επίτευξη του σκοπού της επιβολής στα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα φόρου που να μην υπερβαίνει σε καμία περίπτωση το κατάλοιπο του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που είναι ήδη ταξινομημένα στην εθνική επικράτεια (βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Weigel, σκέψη 75). Αυτός ο τρόπος υπολογισμού είναι ειδικότερα αναγκαίος για τη διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας της επίμαχης επιβάρυνσης σε σχέση με τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα.

43 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μια αντικειμενική κλίμακα που, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, βασίζεται στην ισχύ του κινητήρα δεν καθιστά δυνατό τον ουδέτερο υπολογισμό του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα.

44 Ειδικότερα, με τη ρύθμιση αυτή δεν λαμβάνονται υπόψη, για τον υπολογισμό του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, ούτε το έτος κατασκευής ούτε η χιλιομετρική ένδειξη του μετρητή των οχημάτων αυτών κατά την ημερομηνία της εισαγωγής τους στη βουλγαρική επικράτεια. Το διάστημα που έχει παρέλθει από την πρώτη ταξινόμηση του οχήματος (έστω και αν η ταξινόμηση αυτή πραγματοποιήθηκε στην αλλοδαπή) και η χιλιομετρική ένδειξη του μετρητή χρησιμεύουν δηλαδή, σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση, μόνον ως κριτήρια για τη διάκριση των καινούριων από τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα.

45 Στην υπόθεση της κύριας δίκης η βάση επιβολής και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης υπολογίζονται αποκλειστικά σε συνάρτηση με την ισχύ του κινητήρα, δηλαδή με ένα σταθερό χαρακτηριστικό του οχήματος, το οποίο δεν εξαρτάται από την πραγματική παλαιότητά του, ενώ για τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ισχύουν διαφορετικές μέθοδοι από ό,τι για τη φορολόγηση των καινούριων.

46 Με δεδομένο πάντως ότι, σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβάλλεται στο εισαγόμενο εμπόρευμα μία μόνο φορά, ο υπολογισμός του φόρου αυτού για τα καινούρια αυτοκίνητα είναι σε κάθε περίπτωση ευνοϊκότερος από ό,τι για τα μεταχειρισμένα. Αφού τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που κυκλοφορούν ήδη στη βουλγαρική επικράτεια, δηλαδή τα αυτοκίνητα που εισήχθησαν ως καινούρια, φορολογούνται κατά το χρονικό σημείο της εισόδου τους στο βουλγαρικό έδαφος ως καινούρια, η εισαγωγή μεταχειρισμένου αυτοκινήτου από άλλο κράτος μέλος στοιχίζει συγκριτικά περισσότερο από την αγορά στη Βουλγαρία αυτοκινήτου του ίδιου τύπου, το οποίο να έχει την ίδια ισχύ κινητήρα και να έχει διανύσει τον ίδιο αριθμό χιλιομέτρων, δηλαδή να έχει την ίδια παλαιότητα, πράγμα που ενέχει τον κίνδυνο επηρεασμού της επιλογής των καταναλωτών.

47 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντιβαίνει στο άρθρο 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ η ρύθμιση κράτους μέλους για την επιβολή, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, διαφοροποιημένου ειδικού φόρου κατανάλωσης στα αυτοκίνητα οχήματα, εφόσον η ρύθμιση αυτή συνεπάγεται τη διαφορετική φορολογική επιβάρυνση αφενός των μεταχειρισμένων οχημάτων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη και αφετέρου των μεταχειρισμένων οχημάτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο εν λόγω κράτος, αφού προηγουμένως είχαν εισαχθεί στο κράτος αυτό ως καινούρια οχήματα.

Επί του περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της απάντησης του Δικαστηρίου

48 Η Βουλγαρική Κυβέρνηση, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ζήτησε από το Δικαστήριο, σε περίπτωση που διαπιστώσει ότι μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της απόφασης που θα εκδώσει.

49 Προς στήριξη του αιτήματός της, η Βουλγαρική Κυβέρνηση προέβαλε την αβεβαιότητα που ενέχει ο υπολογισμός των ποσών που θα έπρεπε να επιστραφούν, καθώς και τη δύσκολη οικονομική κατάσταση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας. Το Δικαστήριο θα μπορούσε, λαμβάνοντας υπόψη την κατάσταση αυτή, να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας απόφασης.

50 Στο σημείο αυτό επιβάλλεται η υπενθύμιση ότι μόνον όλως κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή της σύμφυτης με την κοινοτική έννομη τάξη γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να περιορίσει τη δυνατότητα κάθε ενδιαφερόμενου να επικαλεστεί μια ερμηνευμένη από το Δικαστήριο διάταξη για να θέσει υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που δημιουργήθηκαν καλόπιστα. Για να μπορέσει να αποφασιστεί ένας τέτοιος περιορισμός, είναι αναγκαίο να πληρούνται δύο ουσιώδεις προϋποθέσεις, δηλαδή να υπάρχει καλή πίστη των ενδιαφερόμενων κύκλων και να υπάρχει κίνδυνος σοβαρών διαταράξεων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-402/03, Skov και Bilka, Συλλογή 2006, σ. I-199, σκέψη 51, και προαναφερθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Ειδικότερα, το Δικαστήριο κατέφυγε στη λύση αυτή μόνον οσάκις συνέτρεχαν πολύ ειδικές περιστάσεις, π.χ. όταν υπήρχε κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων, λόγω κυρίως του μεγάλου αριθμού των εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλόπιστα βάσει ρύθμισης η οποία θεωρούνταν έγκυρη, και όταν ήταν σαφές ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχε συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής των

Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, C-423/04, Richards, Συλλογή 2006, σ. I-3585, σκέψη 42, και προαναφερθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 57).

52 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, οι οικονομικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει για ένα κράτος μέλος μια απόφαση που εκδίδεται κατόπιν προδικαστικής παραπομπής δεν δικαιολογούν καθαυτές τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της απόφασης αυτής (αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Grzelczyk, Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 52, της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar, Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 68, και προαναφερθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 58).

53 Με την υπό εξέταση αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης τίθεται το ζήτημα του συμβατού με το άρθρο 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ ενός ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που εισάγονται στη Βουλγαρία.

54 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Βουλγαρική Κυβέρνηση προσκόμισε αριθμητικά στοιχεία για το ποσό που υπολογίζει ότι θα οφείλει σε περίπτωση καταδίκης της από το Δικαστήριο. Ωστόσο, δεν γνωστοποιήθηκε στο Δικαστήριο πώς αναλύονται τα στοιχεία αυτά, ώστε να εξακριβωθεί το ποσοστό του ανωτέρω συνολικού ποσού που θα έπρεπε να επιστραφεί. Πρέπει να προστεθεί ότι επιστρεπτέα είναι μόνον τα ποσά του ειδικού φόρου κατανάλωσης που υπερβαίνουν τα ποσά που αντιστοιχούν στο κατάλοιπο του φόρου που ενυπάρχει στο ομοειδές μεταχειρισμένο αυτοκίνητο που προέρχεται από το οικείο κράτος μέλος (προαναφερθείσα απόφαση Brzeziński, σκέψη 59).

55 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ύπαρξη κινδύνου σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων, υπό την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στις σκέψεις 51 έως 53 της παρούσας απόφασης, ώστε να δικαιολογείται ο διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της παρούσας απόφασης, δεν μπορεί να θεωρηθεί αποδεδειγμένη.

56 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν είναι αναγκαίο να εξακριβωθεί αν πληρούται το κριτήριο σχετικά με την καλή πίστη των ενδιαφερόμενων κύκλων.

57 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι δεν συντρέχει λόγος να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας απόφασης.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) Το άρθρο 3, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, 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, δεν έχει εφαρμογή σε μια υπόθεση όπως η υπόθεση της κύριας δίκης και δεν απαγορεύει συνεπώς στα κράτη μέλη να θεσπίζουν ρύθμιση για την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά την εισαγωγή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων στο έδαφός τους, φόρου για τον οποίο δεν γεννάται άμεση οφειλή κατά τη μεταπώληση των οχημάτων που βρίσκονται ήδη στην ημεδαπή και για τα οποία καταβλήθηκε τέτοιος φόρος κατά την πρώτη εισαγωγή τους στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους, υπό τον όρο ότι η ρύθμιση αυτή δεν συνεπάγεται, στο μεταξύ των κρατών μελών εμπόριο, διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διέλευση συνόρων.

2) Το άρθρο 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι τα εισαγόμενα στη Βουλγαρία μεταχειρισμένα αυτοκίνητα πρέπει να θεωρούνται ομοειδή προϊόντα με τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που έχουν ήδη ταξινομηθεί στη Βουλγαρία και εισήχθησαν στο κράτος μέλος αυτό ως καινούρια, ανεξάρτητα από την καταγωγή τους.

3) Αντιβαίνει στο άρθρο 110, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ η ρύθμιση κράτους μέλους για την επιβολή, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, διαφοροποιημένου ειδικού φόρου κατανάλωσης στα αυτοκίνητα οχήματα, εφόσον η ρύθμιση αυτή συνεπάγεται τη διαφορετική φορολογική επιβάρυνση αφενός των μεταχειρισμένων οχημάτων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη και αφετέρου των μεταχειρισμένων οχημάτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο εν λόγω κράτος μέλος, αφού προηγουμένως είχαν εισαχθεί στο κράτος αυτό ως καινούρια οχήματα.

(υπογραφές)