ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CHRISTINE STIX-HACKL

της 25ης Οκτωβρίου 2001 [1]

I — Εισαγωγή

1. Η παρούσα υπόθεση αφορά τη φορολογία, σ' ένα κράτος μέλος, ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που αγόρασε ένας ιδιώτης σε άλλο κράτος μέλος. Τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τον φόρο αυτοκινήτων που επιβάλλεται στη Φινλανδία και τον φόρο προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων. Εν προκειμένω, όταν γίνεται λόγος για εισαγωγή στη Φινλανδία, δεν πρόκειται για κατά κυριολεξία «εισαγωγή» κατά την έννοια του ισχύοντος κοινοτικού δικαίου, δηλαδή για εισαγωγή στην Κοινότητα. Αντιθέτως, η κύρια δίκη αφορά αποκλειστικά τη μεταφορά κοινοτικών αγαθών από ένα κράτος μέλος σε άλλο, δηλαδή στη Δημοκρατία της Φινλανδίας. Ωστόσο για λόγους απλούστευσης η μεταφορά στη Φινλανδία θα χαρακτηρίζεται κατωτέρω και ως εισαγωγή.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II — Νομοθετικό πλαίσιο

Α — *Εθνικό δίκαιο*

2. Η παρούσα δίκη αφορά δύο φινλανδικούς φορολογικούς νόμους, τον νόμο περί φόρου αυτοκινήτων (autoverolaki) και τον νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών (arvonlisäverolaki).

1. Ο νόμος περί φόρου αυτοκινήτων (autoverolaki)

3. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου αυτοκινήτων (1482/1994), ο φόρος αυτοκινήτων καταβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, πριν από την εγγραφή στα μητρώα ή τη θέση σε κυκλοφορία, στη Φινλανδία, των επιβατικών

αυτοκινήτων (κατηγορία M1), μικρών φορτηγών αυτοκινήτων (κατηγορία N1) και άλλων οχημάτων με βάρος κάτω των 1 875 kg καθώς και μοτοσυκλετών (κατηγορία L3-L4) και άλλων οχημάτων της κατηγορίας L.

4. Το άρθρο 3 ρυθμίζει τη φορολογία των αυτοκινήτων των οποίων έχουν αντικατασταθεί τα ανταλλακτικά κατά ποσοστό τουλάχιστον 50 %. Τα εισαγόμενα αυτοκίνητα φορολογούνται σαν να έχουν αντικατασταθεί τα ανταλλακτικά τους κατά ποσοστό 25 %.

5. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, τον φόρο αυτοκινήτων οφείλουν ο εισαγωγέας του αυτοκινήτου ή ο κατασκευαστής του αν αυτό κατασκευάζεται στη Φινλανδία.

6. Κατά το άρθρο 5, ο υπόχρεος του φόρου αυτοκινήτων οφείλει να καταβάλει και φόρο προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων για το ποσό που καθορίζει ο νόμος περί φόρου προστιθεμένης αξίας (arvonlisäverolaki). Η Αρχή που εισπράττει τον φόρο αυτοκινήτων καθορίζει και το ποσόν του σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

7. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, ο καταβλητέος φόρος ισοδυναμεί με τη δασμολογητέα αξία του αυτοκινήτου μειωμένη κατά 4 600 φινλανδικά μάρκα (FIM). Είναι όμως πάντα τουλάχιστον ίσος προς το 50 % της αξίας του αυτοκινήτου.

8. Κατά το άρθρο 7, ο φόρος που οφείλεται για εισαγόμενο μεταχειρισμένο όχημα ισοδυναμεί προς τον επιβαλλόμενο επί παρόμοιου καινούργιου οχήματος, μειωμένο κατά τον τρόπο που ορίζει το άρθρο αυτό.

Στα αυτοκίνητα για τα οποία ο οφειλόμενος φόρος καθορίστηκε μετά τις 15 Ιανουαρίου 1999, το άρθρο 7 εφαρμόζεται όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 1160/1998. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, όπως ίσχυε παλαιότερα και όπως έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο φόρος για καινούργιο αυτοκίνητο μειωνόταν κατά 0,5 % ανά πλήρη ημερολογιακό μήνα, μετά τους έξι πρώτους μήνες από την εγγραφή του αυτοκινήτου στα μητρώα ή τη θέση του σε κυκλοφορία. Ο φόρος μειωνόταν μόνο κατά τους πρώτους 150 μήνες χρήσεως του αυτοκινήτου.

Αν δεν υπάρχει παρόμοιο καινούργιο αυτοκίνητο, ο φόρος προσδιορίζεται, κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, βάσει του φόρου για καινούργιο αυτοκίνητο με παραπλήσια τεχνικά ή άλλα χαρακτηριστικά. Αν το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται επί περίοδο βραχύτερη από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, ο φόρος μπορεί να προσδιορισθεί αναλόγως της πραγματικής διάρκειας χρήσεως. Αν ο φόρος που καθορίζεται βάσει της φορολογητέας αξίας του εισαγομένου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου υπερβαίνει τον οφειλόμενο κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, τότε προσδιορίζεται βάσει της φορολογητέας αξίας του αυτοκινήτου.

9. Κατά το άρθρο 10 του νόμου, ένα εισαγόμενο όχημα θεωρείται ως μεταχειρισμένο αν έχει διανύσει άνω των 10 000 km, με βάση αξιόπιστες ενδείξεις, και αν έχει εγγραφεί στα μητρώα στο εξωτερικό πριν από έξι μήνες τουλάχιστον. Η προϋπόθεση της διανυθείσας χιλιομετρικής απόστασης καταργήθηκε με τον νόμο 1160/1998, της 30ής Δεκεμβρίου 1998.

10. Κατά το άρθρο 11, ως βάση για τη φορολογητέα αξία του εισαγομένου αυτοκινήτου λαμβάνεται η συναλλακτική αξία για τον φορολογούμενο, μειωμένη κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 16.

Το άρθρο 11 ορίζει τα ακόλουθα:

«Η συναλλακτική αξία του εισαγομένου αυτοκινήτου είναι:

1. για το αυτοκίνητο που εισάγεται στην Κοινότητα ως μη κοινοτικό εμπόρευμα, κατ' εφαρμογή του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα [κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1)], η δασμολογητέα αξία όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τον εν λόγω κανονισμό καθώς και με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τη θέσπιση ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ L 253, σ. 1) και

2. η αξία του οχήματος που εισάγεται ως κοινοτικό προϊόν, προσδιοριζόμενη σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1.

Στη φορολογική αξία περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που πραγματοποίησε άμεσα ή έμμεσα ο υπόχρεος που αφορούν τη μεταφορά στη Φινλανδία ή στον πρώτο αποθηκευτικό χώρο στη Φινλανδία καθώς και, ενδεχομένως, οι δασμοί.

Η φορολογητέα αξία ενός οχήματος που κατασκευάζεται στο εθνικό έδαφος είναι η τιμή εργοστασίου του οχήματος προσδιοριζόμενη βάσει του κόστους παραγωγής εφόσον ο κατασκευαστής υπόκειται στον φόρο.

Η φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνει πάντως την αξία των συνήθων επισκευών ενόψει πωλήσεως ούτε την αξία του εξοπλισμού που τοποθετείται προς τον σκοπό αυτό, μέχρις ορίου 500 FIM. Δεν περιλαμβάνει εξάλλου τα τέλη εγγραφής στα μητρώα και τα τέλη πινακίδων κυκλοφορίας.»

11. Κατά το άρθρο 12 του ίδιου νόμου, ο ΦΠΑ που καταβάλλει ο υπόχρεος για το όχημα κατ' εφαρμογή του νόμου περί φόρου προστιθεμένης αξίας δεν περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία, η οποία αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου αυτοκινήτων.

12. Το άρθρο 37 ορίζει ότι ο υπόχρεος του φόρου οφείλει να υποβάλει δήλωση ενόψει επιβολής του φόρου αυτοκινήτων, της οποίας και καθορίζει το περιεχόμενο.

13. Ο νόμος που έχει εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της κύριας υπόθεσης είναι ο νόμος περί φορολογίας αυτοκινήτων (1482/1994) πριν τροποποιηθεί με τον νόμο 1160/1998.

2. Ο νόμος περί φόρου προστιθεμένης αξίας (arvonlisäverolaki)

14. Ο κύριος νόμος που διέπει τον φόρο προστιθεμένης αξίας στη Φινλανδία είναι ο arvonlisäverolaki (1501/1993). Ο νόμος αυτός τροποποιήθηκε με τους νόμους 1483/1994, 1486/1994 και 1767/1995.

15. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του εφαρμοστέου νόμου, ο ΦΠΑ εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου. Η παράγραφος 5 του ίδιου άρθρου προβλέπει ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων ρυθμίζεται χωριστά με διατάξεις του νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων (1482/1994).

16. Κατά το άρθρο 102, παράγραφος 1, σημείο 4, του προαναφερθέντος νόμου, ο υπόχρεος έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τον φόρο αυτό από τον φόρο αυτοκινήτων που εισπράττεται βάσει του νόμου.

17. Το άρθρο 102 ter εξαρτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων από την πράξη επιβολής, η οποία εμφαίνει το ποσό του φόρου που οφείλει να καταβάλλει ο υπόχρεος.

18. Κατά το άρθρο 141, παράγραφος 5, οι εκπτώσεις που προβλέπονται στο κεφάλαιο 10 καταλογίζονται στον μήνα κατά τον οποίο εξοφλείται ο σχετικός φόρος κατ' εφαρμογή του άρθρου 102, παράγραφος 1, σημείο 4.

B — *Το κοινοτικό δίκαιο*

19. Οι σχετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου είναι το άρθρο 90 ΕΚ που απαγορεύει τις εσωτερικές επιβαρύνσεις που συνεπάγονται δυσμενείς διακρίσεις καθώς και η 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 [2] (στο εξής: έκτη οδηγία).

20. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας:

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

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

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

21. Από 1ης Ιανουαρίου 1993, ως εισαγωγή θεωρείται μόνον η μεταφορά αγαθών εντός της Κοινότητας και όχι η μεταφορά αγαθών από άλλο κράτος μέλος. Ομοίως και σε όλη την επικράτεια της Κοινότητας, η αγορά μεταχειρισμένου αυτοκινήτου δεν υπόκειται πλέον σε ΦΠΑ στη χώρα προορισμού.

22. Το άρθρο 28α της έκτης οδηγίας προβλέπει παρέκκλιση για την εισαγωγή καινούργιου αυτοκινήτου.

23. Το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο β', ορίζει ότι:

«1. Υπόκεινται επίσης στον ΦΠΑ:

[...]

β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινουργών μεταφορικών μέσων στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που εμπίπτει στην παρέκκλιση του στοιχείου α' δεύτερο εδάφιο ή από οιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο.[...]»

24. Το άρθρο 28α, παράγραφος 2, ορίζει τα ακόλουθα (αποσπάσματα)

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

«2. Για τους σκοπούς του παρόντος τίτλου:

[...]

β) δεν θεωρούνται ως "καινουργή μεταφορικά μέσα": τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στο στοιχείο α' όταν πληρούνται ταυτόχρονα οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

— η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά πάροδο πλέον των τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία. Η περίοδος αυτή καθορίζεται πάντως σε έξι μήνες για τα χερσαία οχήματα με κινητήρα που ορίζονται στο στοιχείο α),

— το μεταφορικό μέσον έχει διανύσει περισσότερα από 6 000 km αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσεις αν πρόκειται για σκάφος, και άνω των 40 ωρών πτήσεις αν πρόκειται για αεροσκάφος.

Τα κράτη μέλη ορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να θεωρούνται αποδεδειγμένα.»

25. Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρήσουν ή να καθιερώσουν ορισμένους φόρους που δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρων κύκλου εργασιών και δεν συνεπάγονται διατυπώσεις για τη διέλευση συνόρων.

III — Τα πραγματικά περιστατικά

26. Ένας από τους αναιρεσείοντες στην κύρια δίκη ο A. Siilin, αγόρασε στις 2 Μαρτίου 1998 ένα επιβατηγό αυτοκίνητο Mercedes Benz 190 2.0 Diesel αντί 7 350 γερμανικών μάρκων (DEM), από κατάστημα πωλήσεως αυτοκινήτων στη Γερμανία. Το αυτοκίνητο κατασκευάστηκε την 1η Ιανουαρίου 1986 και τέθηκε σε κυκλοφορία στις 13 Νοεμβρίου 1986. Είχε ως πρόσθετο εξοπλισμό αυτόματο κιβώτιο ταχυτήτων και μηχανική συρόμενη οροφή. Στις 20 Απριλίου 1998, ο A. Siilin εισήγαγε το αυτοκίνητο αυτό στη Φινλανδία (διανυθείσα χιλιομετρική απόσταση 180 000 km) και υπέβαλε δήλωση ενόψει επιβολής του φόρου αυτοκινήτων.

27. Το τελωνείο του Ελσίνκι (Helsingin piiritullikamari) υπολόγισε την αξία ενός παρόμοιου καινούργιου αυτοκινήτου σε 41 000 DEM στα οποία πρόσθεσε 3 880 DEM για τον πρόσθετο εξοπλισμό. Έτσι προέκυψε ποσό 136 851 FIM περίπου. Από το ποσό αυτό αφαιρέθηκαν ένα κατ' αποκοπή ποσόν 4 600 FIM καθώς και 85 963 FIM λόγω παλαιότητας. Το ποσό του φόρου αυτοκινήτων καθορίστηκε σε 46 288 FIM και το ποσό του ΦΠΑ επί του φόρου αυτού σε 10 183

FIM. Κατά τον A. Siilin, το ποσό του καταβλητέου φόρου καθορίστηκε με βάση την τιμή πωλήσεως καταλόγου, εκτός φόρων, του Φινλανδού εισαγωγέα. Ο A. Siilin κατέβαλε ολόκληρο το ποσό στις 21 Απριλίου 1988.

28. Ο A. Siilin άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως του τελωνείου ενώπιον του Uudenmaan lääninoikeus (αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου).

29. Ο προσφεύγων ζήτησε την ακύρωση της πράξεως επιβολής φορολογίας όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Για το ζήτημα του φόρου αυτοκινήτων ζήτησε να αναπεμφθεί η υπόθεση στο αρμόδιο τελωνείο. Συναφώς υποστήριξε, επικαλούμενος την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Nunes Tadeu [3], ότι το ποσό του φόρου αυτοκινήτων δεν πρέπει να είναι υψηλότερο από το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός αυτοκινήτου που κυκλοφορεί στη φινλανδική αγορά και είναι ανάλογο με το δικό του κατά την ηλικία, τα χαρακτηριστικά και την κατάσταση.

30. Το Uudenmaan lääninoikeus έκρινε ότι το τελωνείο καθόρισε τον φόρο αυτοκινήτων κατά τέτοιο τρόπο ώστε δεν εξακριβώθηκε η πραγματική απομείωση της αξίας και δεν εξέτασε αν ο φόρος που καθόρισε για το αυτοκίνητο του A. Siilin υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός παρομοίου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που είναι εγγεγραμμένο στα μητρώα στη Φινλανδία. Κατά συνέπεια ακύρωσε την απόφαση όσον αφορά τον φόρο και ανέπεμψε την υπόθεση στο αρμόδιο τελωνείο για νέο καθορισμό του φόρου.

31. Όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας, το Uudenmaan lääninoikeus έκρινε ότι δεν πρόκειται για φόρο που εμφανίζει τα χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ούτε για φόρο κύκλου εργασιών που απαγορεύεται από το άρθρο 33. Υπό τις συνθήκες αυτές, η είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων δεν αντιβαίνει στην έκτη οδηγία. Ωστόσο, δεδομένου ότι πρέπει να γίνει νέος υπολογισμός του φόρου, πρέπει επίσης να προσδιορισθεί εκ νέου και το ποσόν του φόρου προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτού.

32. Και ο εκπρόσωπος της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων (tulliasiamies) και ο A. Siilin ζήτησαν από το Korkein hallinto-oikeus (ανώτατο φινλανδικό διοικητικό δικαστήριο) να τους επιτρέψει να ασκήσουν αναίρεση κατά της αποφάσεως του Uudenmaan lääninoikeus. Η αναίρεση του tulliasiamies στρέφεται κατά της αποφάσεως του Uudenmaan lääninoikeus, και για τον φόρο αυτοκινήτων και για τον φόρο προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτού, ενώ η αναίρεση του A. Siilin περιορίζεται στο ζήτημα του καθορισμού του ΦΠΑ επί του φόρου αυτοκινήτων.

3 — Απόφαση της 9 Μαρτίου 1995, C-345/93 (Συλλογή 1995, σ. I-479).

IV — Τα προδικαστικά ερωτήματα

33. Το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε στις 15 Μαρτίου 2000 να υποβάλει αίτηση εκδόσεως προδικαστικής απόφασης στο Δικαστήριο με τα ακόλουθα ερωτήματα:

Ο φόρος αυτοκινήτων

«1) Βάσει του άρθρου 11 του νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων, για τον προσδιορισμό του φόρου αυτοκινήτων επί οχήματος το οποίο εισάγεται από άλλη χώρα της Κοινότητας λαμβάνεται ως βάση για τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας του οχήματος η τιμή της αποκτήσεώς του. Ως τιμή αποκτήσεως θεωρείται η "δασμολογητέα αξία" κατά την έννοια του Τελωνειακού Κώδικα και του κανονισμού εφαρμογής του.

Έχει το άρθρο 95 της Συνθήκης [...] την έννοια ότι μια τέτοια εθνική ρύθμιση περί του καθορισμού της φορολογητέας αξίας επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος αυτοκινήτων δεν εισάγει δυσμενείς διακρίσεις, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του γεγονότος ότι η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται διαφορετικά σε συνάρτηση με το στάδιο (ή το επίπεδο) εμπορίας στο οποίο παρεμβαίνει ο εισαγωγέας του αυτοκινήτου, δηλαδή ανάλογα με το αν ο εισαγωγέας είναι χονδρέμπορος, έμπορος λιανικής πωλήσεως ή καταναλωτής;

2) Κατά το άρθρο 7, πρώτο εδάφιο, του νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων, ως βάση για τον υπολογισμό του βαρύνοντος εισαγόμενο μεταχειρισμένο αυτοκίνητο φόρου λαμβάνεται ο φόρος επί ενός καινούργιου παρομοίου οχήματος, μειωμένος σύμφωνα με ό,τι προβλέπει ο νόμος. Κατά τον νόμο 1482/1994, ο βαρύνων το εισαγόμενο μεταχειρισμένο όχημα φόρος ήταν ο προβλεπόμενος για ένα καινούργιο όχημα, μειωμένος κατά 0,5 % για κάθε πλήρη ημερολογιακό μήνα, μετά τους 6 πρώτους μήνες από της ταξινομήσεως ή της πρώτης θέσεως σε κυκλοφορία του αυτοκινήτου, μόνο για τους 150 πρώτους μήνες χρησιμοποιήσεως. Κατά τον ισχύοντα νόμο 1160/1998, ο φόρος που βαρύνει το εισαγόμενο μεταχειρισμένο όχημα είναι ο προβλεπόμενος για καινούργιο παρόμοιο αυτοκίνητο, μειωνόμενος κατά 0,6 % για κάθε πλήρη ημερολογιακό μήνα, για τους 100 πρώτους μήνες χρησιμοποιήσεως, στη συνέχεια κατά 0,9 % για τους 100 επόμενους μήνες και κατά 0,4 % για το υπόλοιπο διάστημα, η δε μείωση υπολογίζεται επί της απομένουσας αξίας του οχήματος κατά το τέλος του προηγουμένου μήνα. Λαμβάνονται υπόψη ως μήνες χρησιμοποιήσεως οι πλήρεις ημερολογιακοί μήνες που παρέρχονται από την πρώτη θέση σε κυκλοφορία του οχήματος ή από την ταξινόμησή του.

Έχει το άρθρο 95 της Συνθήκης [...] την έννοια ότι μια εθνική νομοθεσία δεν

εισάγει δυσμενείς διακρίσεις, λαμβανομένων ειδικά υπόψη των ακολούθων:

— το στοιχείο που λαμβάνεται ως βάση είναι ο φόρος που προβλέπεται για καινούργιο παρόμοιο αυτοκίνητο·

— κατά την προϊσχύσασα νομοθεσία, ο φόρος μειωνόταν μόνο μετά την πάροδο 6 μηνών·

— τόσο με βάση την ισχύουσα όσο και με βάση την προϊσχύσασα νομοθεσία, ο φόρος μειώνεται γραμμικά κατά τα ανωτέρω;

3) Επιπλέον των βάσεων υπολογισμού που προβλέπει η εθνική νομοθεσία, πρέπει ακόμη να εξετάζονται πάντοτε τα ατομικά χαρακτηριστικά του οχήματος προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι η είσπραξη του φόρου αυτοκινήτων δεν οδηγεί σε ορισμένες περιπτώσεις σε δυσμενείς διακρίσεις αντίθετες προς το άρθρο 90 της Συνθήκης [...];

Ο ΦΠΑ επί του φόρου αυτοκινήτων

4) Έχει [η έκτη οδηγία] την έννοια ότι ένας φόρος που φέρει την ονομασία "φόρος προστιθεμένης αξίας", που επιβάλλεται επί του φόρου αυτοκινήτων κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων και του άρθρου 1, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ, είναι πράγματι φόρος προστιθεμένης αξίας, υπό την έννοια της οδηγίας, λαμβανομένου υπόψη ότι, κατά την εθνική νομοθεσία, επιβάλλεται αποκλειστικά επί του φόρου αυτοκινήτων;

5) Αν η απάντηση στο τέταρτο ερώτημα είναι αρνητική, μπορεί ωστόσο να θεωρηθεί ότι ένας φόρος όπως ο επίδικος επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 33 της οδηγίας ΦΠΑ;

6) Αν οι εν λόγω εθνικές φορολογικές διατάξεις δεν θεωρηθούν αντίθετες προς την έκτη οδηγία, έχει το άρθρο 95 της Συνθήκης [...] την έννοια ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις, όπως αυτές περιγράφονται στο άρθρο αυτό;»

V — Επί των ερωτημάτων που αφορούν τον φόρο αυτοκινήτων

34. Τα τρία πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν διάφορες διατάξεις του νόμου περί φόρου αυτοκινήτων που έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Για τον λόγο αυτό τα ερωτήματα αυτά πρέπει να συνεξετασθούν.

A — *Οι παρατηρήσεις των διαδίκων*

35. Κατά τον A. Siilin, συνιστά διάκριση και κατά συνέπεια αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ η είσπραξη φόρου επί των εισαγομένων αυτοκινήτων. Ο A. Siilin υποστηρίζει ότι, για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης του φόρου εισαγομένου αυτοκινήτου πρέπει να ληφθεί υπόψη η τιμή του καινούργιου αυτοκινήτου εκτός φόρου. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το ποσό του καταβλητέου φόρου είναι υψηλότερο από το ποσό του καταλοίπου του φόρου που πρέπει να καταβληθεί για παρόμοιο μεταχειρισμένο όχημα εγγεγραμμένο στα μητρώα, στη Φινλανδία.

36. Η εφαρμογή του φινλανδικού φορολογικού συστήματος έχει ως συνέπεια ότι ένα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο που εισάγεται από ιδιώτη υπόκειται σε φόρο που είναι τουλάχιστον διπλάσιος αυτού που επιβάλλεται σε μεταχειρισμένο αυτοκίνητο το οποίο εισήχθη ως καινούργιο από επίσημο εισαγωγέα.

37. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου αυτοκινήτων, ο φόρος που επιβάλλεται σε μεταχειρισμένο αυτοκίνητο εισαγωγής ισοδυναμεί με τον επιβαλλόμενο σε παρόμοιο καινούργιο όχημα, πλην όμως μειώνεται κατά τη μέθοδο που ορίζει ο νόμος περί φόρου αυτοκινήτων. Στην περίπτωση εισαγωγής μεταχειρισμένου αυτοκινήτου από ιδιώτη ο φόρος για παρόμοιο καινούργιο αυτοκίνητο αντιστοιχεί στον φόρο που εισπράττεται επί αυτοκινήτου, η βάση επιβολής του οποίου περιλαμβάνει τόσο το περιθώριο κέρδους του πωλητή όσο και τα άλλα σχετικά έξοδα. Αντιθέτως, ο επίσημος εισαγωγέας που εισάγει καινούργιο αυτοκίνητο στη Φινλανδία καταβάλλει φόρο επί της τιμής αγοράς, δηλαδή χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το περιθώριο κέρδους του ούτε τα λοιπά έξοδα. Κατά συνέπεια οι φόροι επί των καινούργιων αυτοκινήτων που εισάγονται στη Φινλανδία από επίσημο εισαγωγέα είναι χαμηλότεροι από αυτούς που καλείται να καταβάλει ο ιδιώτης που εισάγει καινούργιο ή μεταχειρισμένο αυτοκίνητο.

38. Ο A. Siilin υποστηρίζει ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, οι εκπτώσεις για κάθε μήνα που προβλέπει ο νόμος επηρεάζουν πολύ λίγο το ποσό του καταλοίπου του φόρου που εξακολουθεί να περιλαμβάνεται στην αξία ενός παρομοίου αυτοκινήτου. Η βάση επιβολής ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου και ενός παρομοίου καινούργιου αυτοκινήτου που εισάγεται από επίσημο εισαγωγέα είναι διαφορετικές. Κατά την άποψή του, οι κατ' αποκοπήν μειώσεις δεν εξαλείφουν τη διάκριση.

39. Ο A. Siilin συνάγει από την απόφαση στην υπόθεση Nunes Tadeu ότι, για τον υπολογισμό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένος στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που εισπράττεται επί αναλόγου αυτοκινήτου κατά την πρώτη θέση σε κυκλοφορία. Το ποσό αυτό πρέπει να μειώνεται ανάλογα με την πραγματική απομείωση της αξίας του αυτοκινήτου.

40. Όσον αφορά το ζήτημα αν η μείωση φόρου μπορεί να είναι γραμμική, ο A. Siilin επικαλείται την απόφαση στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας [4], από την οποία προκύπτει ότι η μείωση αυτή είναι παράνομη.

41. Τέλος, ο A. Siilin υποστηρίζει ότι από την απόφαση Outokumpu [5] προκύπτει ότι η φορολογική διάκριση, δηλαδή το γεγονός ότι ένα εισαγόμενο προϊόν φορολογείται βαρύτερα από το εγχώριο, έστω και αν αυτή παρατηρείται μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις, αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο.

42. Η Φινλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι ο φόρος αυτοκινήτων δεν αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να υποβάλουν τα εμπορεύματα σε διαφορετική φορολογία αν ο οικείος φόρος υπολογίζεται με αντικειμενικά κριτήρια χωρίς διάκριση. Για να εξετασθεί αν το σύστημα φορολογίας των εισαγομένων αυτοκινήτων εισάγει διακρίσεις πρέπει να γίνει σύγκριση των φόρων που επιβάλλονται στα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη αυτοκίνητα με τους φόρους επί των αυτοκινήτων που βρίσκονται ήδη στη χώρα. Αν, σε ένα κράτος μέλος, ένα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο δεν υπόκειται σε φορολογία όταν αλλάζει ιδιοκτήτη, πρέπει να συγκριθεί ο πρώτος φόρος που επιβάλλεται στο αυτοκίνητο προελεύσεως άλλου κράτους μέλους με το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός αυτοκινήτου που βρίσκεται ήδη στο εθνικό έδαφος.

43. Κατά τη Φινλανδική Κυβέρνηση, για να προσδιορισθούν τα ομοειδή προϊόντα στα οποία στηρίζεται η σύγκριση, πρέπει να ληφθεί υπόψη το οικονομικό πλαίσιο καθώς και τα ουσιώδη χαρακτηριστικά των αυτοκινήτων όπως η μάρκα, το μοντέλο και η ηλικία. Αυτή η προσέγγιση δίνει τη δυνατότητα να ληφθεί ως βάση της συγκρίσεως, για να εκτιμηθεί αν ένας φόρος επί των μεταχειρισμένων εισαγομένων αυτοκινήτων δημιουργεί διακρίσεις, το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός αυτοκινήτου που βρίσκεται ήδη στο οικείο κράτος μέλος, εισήχθη εκεί στο ίδιο στάδιο εμπορίας και εμφανίζει τα ίδια χαρακτηριστικά. Διάκριση υπάρχει μόνο στην περίπτωση που ο φόρος επί των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων υπερβαίνει το κατάλοιπο του φόρου που παραμένει ενσω-

4 — Απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 1997, C-375/95 (Συλλογή 1997, σ. I-5981, σκέψη 22).

5 — Απόφαση της 2ας Απριλίου 1998, C-213/96 (Συλλογή 1998, σ. I-1777, σκέψη 41).

ματωμένος στην αξία ενός παρομοίου αυτοκινήτου που βρίσκεται στο εν λόγω κράτος μέλος και φορολογήθηκε ως καινούργιο στο ίδιο στάδιο εμπορίας.

44. Κατά συνέπεια ο φόρος αυτοκινήτων καθορίζεται με την εφαρμογή αντικειμενικών κριτηρίων και δεν αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ, διότι η αξία που λαμβάνεται ως βάση επιβολής μπορεί να κυμαίνεται αναλόγως των οικονομικών περιστάσεων που συνδέονται με την απόκτηση του αυτοκινήτου.

45. Όσον αφορά τον κανόνα που ισχύει στη Φινλανδία, ότι δηλαδή ο φόρος προσδιορίζεται με βάση τον φόρο για παρόμοιο καινούργιο αυτοκίνητο και κατόπιν γραμμικής μειώσεως, πρέπει να σημειωθεί ότι δεν αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο. Η μείωση αναλόγως της ηλικίας του αυτοκινήτου αντιστοιχεί στην πραγματική απομείωση της αξίας του. Σημειωτέον επί πλέον ότι η πραγματική απομείωση της αξίας του αυτοκινήτου είναι και αυτή γραμμική.

46. Όσον αφορά το ζήτημα αν απαιτείται να ληφθούν υπόψη τα ατομικά χαρακτηριστικά του αυτοκινήτου, η Φινλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαιτεί να εξετάζεται ατομικά κάθε αυτοκίνητο.

47. Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι διατάξεις του νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων κατά τις οποίες ο φόρος αυτός προσδιορίζεται αναλόγως της αξίας παρομοίου καινούργιου αυτοκινήτου δεν αντιβαίνουν καθεαυτές στο άρθρο 90 ΕΚ αν το καινούργιο αυτοκίνητο αντιστοιχεί πλήρως στο εισαγόμενο μεταχειρισμένο και αν το ποσό του φόρου που προκύπτει δεν υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένος στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που είναι ήδη εγγεγραμμένο στα μητρώα του οικείου κράτους μέλους.

48. Εξάλλου η Επιτροπή φρονεί ότι η βάση επιβολής υπερεκτιμάται. Λόγω του ότι το φάσμα των μοντέλων ανανεώνεται ταχέως, είναι δύσκολο, κατά την άποψή της, να ευρεθεί αργότερα κατά τον χρόνο της φορολογήσεως, ένα πανομοιότυπο αυτοκίνητο της ίδιας κατηγορίας. Συγκεκριμένα, αν δεν διατίθεται πλέον προς πώληση τέτοιο αυτοκίνητο κατά τον χρόνο της φορολογήσεως, η Επιτροπή φρονεί ότι το αυτοκίνητο αναφοράς δεν μπορεί παρά να είναι ένα αυτοκίνητο του ίδιου μοντέλου που κυκλοφορούσε παλαιότερα στο εμπόριο. Ο πληθωρισμός μπορεί να ληφθεί υπόψη και να προσαρμοστεί η αξία του αυτοκινήτου αναφοράς.

49. Κατά την Επιτροπή, και άλλες πτυχές της ισχύουσας φινλανδικής νομοθεσίας συνιστούν ενδεχομένως παράβαση του άρθρου 90 ΕΚ. Πρόκειται, μεταξύ άλλων, για το γεγονός ότι λαμβάνονται υπόψη διαφορετικά στάδια εμπορίας πράγμα που μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα ότι ο φόρος για μεταχειρισμένο αντικείμενο διαφέρει από το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παρα-

μένει ενσωματωμένο στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που βρίσκεται ήδη στην εγχώρια αγορά, δηλαδή στη φινλανδική αγορά, και συνεπώς έχει φορολογηθεί στο πλαίσιο αυτής της αγοράς.

50. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι το άρθρο 90 ΕΚ αντίκειται σε μια νομοθεσία κατά την οποία η αξία του αυτοκινήτου μειούται γραμμικά κατά ποσοστό 0,5 % μηνιαίως, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απομείωση της αξίας του αυτοκινήτου. Η Επιτροπή φρονεί ότι η πραγματική απομείωση δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη γενικά διότι εξαρτάται από πολυάριθμους παράγοντες όπως η χώρα, ο τύπος και το μοντέλο του αυτοκινήτου. Η Φινλανδική Κυβέρνηση προσκόμισε μεν μια μελέτη σχετικά με την απομείωση της αξίας του 1998, πλην όμως η Επιτροπή δεν διαθέτει στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσε να προσδιορίσει ποια ήταν η πραγματική απομείωση της αξίας το 1998. Στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ετήσια απομείωση της αξίας υπερβαίνει συνήθως το 5 % και ότι είναι μεγαλύτερη κατά τα πρώτα έτη.

51. Η Επιτροπή παρατηρεί επί πλέον ότι μια φορολογική ρύθμιση που δεν λαμβάνει υπόψη τα ατομικά χαρακτηριστικά αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ, όταν αυτό έχει ως συνέπεια ότι το ποσό του φόρου για εισαγόμενο μεταχειρισμένο αυτοκίνητο διαφέρει από το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός παρομοίου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που είναι ήδη εγγεγραμμένο στα μητρώα, στην αγορά του οικείου κράτους μέλους.

52. Τέλος, ο φόρος αυτοκινήτων εισάγει διακρίσεις διότι αντιμετωπίζει δυσμενώς τους εμπόρους των άλλων κρατών μελών.

Β — *Νομική ανάλυση*

53. Τα τρία πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν διάφορες πτυχές των διατάξεων του φινλανδικού νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων, όπως έχει εφαρμογή στα περιστατικά της κύριας δίκης. Οι πτυχές αυτές εμπίπτουν όλες στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 90 ΕΚ το οποίο, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [6], περιλαμβάνει εκτός από τον συντελεστή της φορολογίας και τον τρόπο εισπράξεως και τη βάση επιβολής του φόρου.

54. Η φινλανδική ρύθμιση που μνημονεύουν οι διάδικοι, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των επισκευών και το ζήτημα αν

6 — Αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 1977, 74/76, Γιαννέλλη και Βόλτη (Συλλογή τόμος 1977, σ. 145), και της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψη 18).

οι διατάξεις αυτές δημιουργούν διακρίσεις δεν αποτελεί αντικείμενο των προδικαστικών ερωτημάτων και δεν ενδιαφέρει την παρούσα διαδικασία.

55. Κατά την εκτίμηση των μέτρων που λαμβάνουν τα κράτη μέλη από τη σκοπιά του άρθρου 90 ΕΚ, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι το άρθρο 90 ΕΚ απαγορεύει να χρησιμεύει ως βάση επιβολής του φόρου μια αξία μεγαλύτερη από την πραγματική αξία του φορολογητέου αγαθού [7]. Για τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων πρέπει συνεπώς να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απομείωση της αξίας τους [8].

56. Επί πλέον, για την εκτίμηση μιας φορολογικής διάταξης όπως η επίδικη στην κύρια δίκη πρέπει, κατά πάγια νομολογία [9], να λαμβάνεται υπόψη το στοιχείο ότι ο οικείος φόρος δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένος στην αξία του φορολογουμένου αγαθού. Στην περίπτωση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, το ποσό αυτό αντιστοιχεί με το κατάλοιπο του φόρου που εισπράχθηκε κατά την εγγραφή στα μητρώα του αυτοκινήτου ως καινούργιου και που παραμένει ενσωματωμένος στην αξία του ως μεταχειρισμένου. Το κατάλοιπο αυτό είναι ανάλογο [10] της απομείωσης της αξίας κατά την έννοια ότι μειώνεται κατά την ίδια αναλογία όπως και η αξία του αυτοκινήτου.

57. Το άρθρο 90 ΕΚ εξασφαλίζει την ουδετερότητα της φορολογίας μεταξύ προϊόντων που βρίσκονται ήδη στην εγχώρια αγορά και εισαγομένων προϊόντων. Το άρθρο αυτό δεν πρέπει πάντως να ερμηνεύεται κατά την έννοια ότι έχει ως στόχο να καθιερώσει ισοδύναμες τιμές πωλήσεως στον τελικό καταναλωτή. Σκοπεί να εξασφαλίσει την ουδετερότητα των φορολογικών διατάξεων των κρατών μελών εφόσον αντίκειται σ' ένα σύστημα που έχει ως σκοπό την εξάλειψη ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων για τα εισαγόμενα προϊόντα [11].

58. Στη συνέχεια θα εξετάσω τις διάφορες πτυχές της ισχύουσας φινλανδικής νομοθεσίας.

1. Το στάδιο εμπορίας στο οποίο τοποθετείται ο αγοραστής

59. Το ζήτημα του σταδίου εμπορίας στο οποίο αναφέρεται το πρώτο ερώτημα είναι βασικά το ζήτημα αν το άρθρο 90 ΕΚ επιτρέπει να λαμβάνονται υπόψη διαφορετικά στάδια εμπορίας των φορολογητέων προϊόντων. Το ερώτημα αυτό εγείρει νομικό ζήτημα κατά την έννοια ότι η βάση επιβολής μπορεί να διαφέρει αναλόγως του σταδίου

7 — Απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 22).

8 — Αποφάσεις Nunes Tadeu (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 20), και της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-393/98, Gomes Valente (Συλλογή 2001, σ. I-1327, σκέψη 23).

9 — Απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 20).

10 — Απόφαση Gomes Valente (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 41).

11 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση Nunes Tadeu (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, παράγραφος 17)· βλ., επίσης, την πολύ πρόσφατη απόφαση Gomes Valente (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 43).

εμπορίας. Αυτό όμως έχει ως συνέπεια την επιβολή φόρων διαφορετικού ύψους και για τον λόγο αυτό η αναφορά στο στάδιο εμπορίας μπορεί σε τελική ανάλυση να δημιουργήσει διάκριση.

60. α) Ως αφετηρία πρέπει να ληφθεί η διαπίστωση ότι το φινλανδικό δίκαιο παραπέμπει στον κοινοτικό τελωνειακό κώδικα όσον αφορά την αξία των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων στα διάφορα στάδια εμπορίας. Επομένως η διαφορετική φορολογική αξία προκύπτει από την εφαρμογή της κοινοτικής ρύθμισης περί δασμολογητέας αξίας όπως περιλαμβάνεται στον τελωνειακό κώδικα και στους κανονισμούς που εκδόθηκαν για την εφαρμογή του.

61. Όσον αφορά τις αμφιβολίες της Επιτροπής ως προς το ζήτημα αν συμβιβάζεται εν πάση περιπτώσει με την εσωτερική αγορά η εφαρμογή σ' αυτήν κανόνων που ισχύουν για τις τρίτες χώρες πρέπει να σημειωθεί ότι με την απόφαση Δούνιας [12], το Δικαστήριο έκρινε ότι η απλή παραπομπή στον κοινοτικό τελωνειακό κώδικα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας δεν αντιβαίνει καθεαυτή στη Συνθήκη ΕΚ.

62. β) Το ερώτημα που ανακύπτει επί πλέον είναι μήπως το στάδιο εμπορίας στο οποίο βρίσκεται το προϊόν ανάγεται στα χαρακτηριστικά του προϊόντος και πρέπει κατά συνέπεια να ληφθεί υπόψη.

63. Το καθοριστικό σημείο για την εκτίμηση ενός φορολογικού συστήματος από την σκοπιά του άρθρου 90 ΕΚ είναι το ζήτημα αν τα εγχώρια και τα αλλοδαπά προϊόντα που πρέπει να συγκριθούν είναι ομοειδή εμπορεύματα [13]. Το ομοειδές προσδιορίζεται αναλόγως των χαρακτηριστικών του προϊόντος, εν προκειμένω του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου και των αναγκών των καταναλωτών [14]. Καίτοι οι δύο αυτές πτυχές περιλαμβάνουν πολυάριθμα στοιχεία στα οποία θα πρέπει να επανέλθω, έχουν ένα κοινό σημείο: πρόκειται για πτυχές που αφορούν το ίδιο το αυτοκίνητο. Αυτό όμως δεν ισχύει και για το στάδιο εμπορίας στο οποίο βρίσκεται και το μεταχειρισμένο αυτοκίνητο.

64. γ) Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, είναι παρόνομο να διαρρυθμίζεται μια εθνική φορολογική νομοθεσία κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο φόρος κύκλου εργασιών να μη λαμβάνεται υπόψη κατά τον ίδιο τρόπο για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής για τα μεταχειρισμένα εγχώρια αυτοκίνητα και για τα μεταχειρισμένα εισαγόμενα αυτοκίνητα [15], όπως επίσης και να μην περιλαμβάνονται ορισμένα έξοδα που αφορούν τα εγχώ-

12 — Απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000, C-228/98 (Συλλογή 2000, σ. I-577, σκέψη 45).

13 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 2001, C-265/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-2305, σκέψη 41).

14 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 42), και της 15ης Ιουνίου 1999, C-421/97, Tarantik (Συλλογή 1999, σ. I-3633, σκέψη 28).

15 — Απόφαση Δούνιας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 48).

ρια μεταχειρισμένα αυτοκίνητα ή να μην προβλέπονται δυνατότητες μειώσεως του φόρου για τα μεταχειρισμένα εισαγόμενα αυτοκίνητα, αντίθετα με ό,τι ισχύει για τα εγχώρια μεταχειρισμένα αυτοκίνητα [16].

65. Κατά συνέπεια, καίτοι πράγματι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι το γεγονός ότι λαμβάνεται υπόψη το στάδιο εμπορίας έχει ως συνέπεια ότι η αξία του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου τείνει να αυξάνεται, αυτό καθεαυτό δεν αποτελεί διάκριση. Η διάκριση έγκειται μάλλον στο γεγονός ότι η αναφορά στα στάδια εμπορίας έχει κατ' αρχήν ως συνέπεια, όπως προκύπτει από τους υπολογισμούς που προσκομίστηκαν στη δικογραφία, ότι το ποσό του φόρου μεταχειρισμένων αυτοκινήτων είναι κατ' αναλογία υψηλότερο σε σχέση με την αξία του αυτοκινήτου από το ποσό του φόρου που είναι ενσωματωμένος στην αξία του καινούργιου αυτοκινήτου.

66. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ένα σύστημα φορολογίας αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ αν δεν αποκλείει τελείως ή «σε κάθε περίπτωση το ενδεχόμενο τα εισαγόμενα προϊόντα να φορολογούνται βαρύτερα από τα εγχώρια» [17]. Κατά συνέπεια είναι παράνομο να φορολογούνται βαρύτερα τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα από τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που βρίσκονται στην εγχώρια αγορά ακόμη και αν η φορολογία αυτή επιβάλλεται μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις. Σύμφωνα με τον φινλανδικό νόμο, αυτό θα συμβεί λόγου χάρη εάν εφαρμοσθεί υψηλότερη βάση επιβολής για ένα εισαγόμενο μεταχειρισμένο αυτοκίνητο παρά για ένα παρόμοιο εγχώριο μεταχειρισμένο αυτοκίνητο.

67. Εν προκειμένω, εφαρμόζονται διαφορετικές βάσεις επιβολής αναλόγως των διαφόρων σταδίων εμπορίας και κατ' αυτόν τον τρόπο ένα αυτοκίνητο που εισάγεται σε στάδιο εμπορίας, στο οποίο θεωρείται ότι έχει μεγαλύτερη αξία, φορολογείται βαρύτερα από ένα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο που εισάγεται σε στάδιο κατά το οποίο θεωρείται ότι έχει μικρότερη αξία ή που βρίσκεται ήδη στο εθνικό έδαφος. Δεδομένου ότι μεταξύ των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που φορολογούνται χαμηλότερα, περιλαμβάνονται εν πάση περιπτώσει και εγχώρια μεταχειρισμένα αυτοκίνητα και μεταξύ των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που φορολογούνται βαρύτερα περιλαμβάνονται εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα δεν υπάρχει διάκριση ως προς αυτό το σημείο.

68. Συγκεκριμένα αυτή η συνέπεια δείχνει σαφώς ότι ένα σύστημα φορολογίας που προβλέπει διαφορετική φορολογία για τα διάφορα στάδια εμπορίας δεν αποκλείει σε κάθε περίπτωση το ενδεχόμενο να φορολογούνται τα εισαγόμενα προϊόντα βαρύτερα σε ορισμένες περιπτώσεις.

16 — Απόφαση της 17ης Ιουνίου 1998, C-68/96, Grundig Italiana (Συλλογή 1998, σ. I-3775, σκέψεις 17 έως 21).

17 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4, σκέψη 29) καθώς και την παρατιθέμενη εκεί νομολογία· βλ., επίσης, την απόφαση Gomes Valente (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 37).

2. Κριτήρια εκτιμήσεως

69. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά ορισμένα επιμέρους σημεία των κριτηρίων εκτιμήσεως των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων. Η απάντηση ενδείκνυται να περιορισθεί στα στοιχεία που, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις του εθνικού δικαίου, παρουσιάζουν ενδιαφέρον για την απόφαση στην κύρια δίκη.

α) Αναφορά: παρόμοιο καινούργιο αυτοκίνητο

70. Μια εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται ως βάση η αξία του καινούργιου αυτοκινήτου είναι νόμιμη υπό ορισμένες προϋποθέσεις: ως αυτοκίνητο αναφοράς πρέπει να ληφθεί ένα παρόμοιο αυτοκίνητο.

71. Το αν πρόκειται για το πλέον παρόμοιο αυτοκίνητο που μπορεί να βρεθεί προσδιορίζεται με σύγκριση των ουσιωδών χαρακτηριστικών του αυτοκινήτου αναφοράς. Μεταξύ των χαρακτηριστικών αυτών είναι, εν πάση περιπτώσει, το μοντέλο, ο τύπος και ορισμένα χαρακτηριστικά όπως η ηλικία, η διανυθείσα απόσταση, ο εξοπλισμός, η κατάσταση και ο τρόπος κινήσεως.

β) Μείωση της αξίας μόνο μετά την πάροδο έξι μηνών

72. Καταρχάς πρέπει να σημειωθεί ότι η παρούσα υπόθεση εμπίπτει στις προγενέστερες νομοθετικές διατάξεις, δηλαδή στις ισχύουσες πριν τις 15 Ιανουαρίου 1999.

73. Με βάση την αρχή ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απομείωση της αξίας, είναι αμφίβολο αν η μείωση της αξίας ενός νέου αυτοκινήτου ενόψει προσδιορισμού της αξίας του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, μόνο μετά την πάροδο έξι μηνών από τη θέση του σε κυκλοφορία ή την εγγραφή του στα μητρώα ανταποκρίνεται στους όρους του άρθρου 90 ΕΚ.

74. Κατά τα λοιπά η καθυστέρηση αυτή στην εφαρμογή της μειώσεως της αξίας δεν συμφωνεί με τα πορίσματα στα οποία καταλήγει η μελέτη που επικαλείται η Φινλανδική Κυβέρνηση.

75. Βεβαίως από τη νομολογία του Δικαστηρίου μόνο προκύπτουν ενδείξεις όσον αφορά την ετήσια απομείωση της τιμής πλην όμως από το γεγονός ότι — σύμφωνα με τα

διαθέσιμα στοιχεία — η απομείωση της τιμής κυρίως κατά τα πρώτα έτη είναι σαφώς μεγαλύτερη του 5 % ετησίως[18], μπορεί να συναχθεί ότι κατά τους έξι πρώτους μήνες παρατηρείται απομείωση τουλάχιστον κατά 2,5 %. Αν η πραγματική απομείωση κατά την προαναφερθείσα περίοδο είναι ακόμη μεγαλύτερη, τότε φαίνεται σαφέστερα ότι δεν είναι ορθή η καθυστέρηση στην εφαρμογή της απομείωσης.

γ) Γραμμική απομείωση

76. Δεδομένου ότι εφαρμογή εν προκειμένω έχει ο νόμος περί φορολογίας αυτοκινήτων που ίσχυε πριν από τις 15 Ιανουαρίου 1999 εφαρμοστέα είναι η γραμμική απομείωση της αξίας κατά 0,5 % μηνιαίως την οποία προβλέπει ο νόμος αυτός.

77. Όπως προκύπτει από τη νομολογία, η πραγματική απομείωση της αξίας των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων «δεν είναι γραμμική»[19]. Συνεπώς, ένας κανόνας που εφαρμόζεται κατά τρόπο τόσο άκαμπτο αντιβαίνει στην αρχή ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απομείωση της αξίας.

18 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4, σκέψη 22)· βλ., επίσης, την παράγραφο 5 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα La Pergola, που φρονεί ότι απομείωση της αξίας που περιορίζεται στο 5 % ετησίως δεν ανταποκρίνεται στην εμπειρία.

19 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4, σκέψη 22).

3. Εκτίμηση γενική ή κατά περίπτωση

78. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ρωτά αν πρέπει να εξετάζονται τα ατομικά χαρακτηριστικά ενός αυτοκινήτου ή αν αρκεί, δηλαδή αν συμβιβάζεται με το άρθρο 90 ΕΚ, μια εκτίμηση βάσει αφηρημένων κριτηρίων.

79. Όσον αφορά το ζήτημα αν πρέπει να εξετάζονται τα χαρακτηρισιτκά του αυτοκινήτου κατά περίπτωση ή αφηρημένα, το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση Gomes Valente ότι το άρθρο 90 ΕΚ δεν αντίκειται στον υπολογισμό βάσει γενικών και αφηρημένων κριτηρίων. Αυτό ισχύει, λόγου χάρη, για τις αντικειμενικές κλίμακες στο πλαίσιο των οποίων η αξία προσδιορίζεται βάσει κριτηρίων όπως η παλαιότητα, η διανυθείσα απόσταση, η γενική κατάσταση, ο τρόπος κινήσεως, η μάρκα ή ο τύπος του αυτοκινήτου. Επιτρεπτή είναι επίσης η αναφορά σε μέσες τιμές[20].

80. Προϋπόθεση πάντως για τέτοιου είδους — αφηρημένο — καθορισμό της αξίας είναι ότι δεν πρέπει να δημιουργούνται διακρίσεις[21]. Το ποσό του φόρου που προκύπτει από τον υπολογισμό αυτό

20 — Βλ. απόφαση Gomes Valente (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψεις 24, 25 και 28).

21 — Όπ.π., σκέψη 26.

δεν πρέπει δηλαδή να υπερβαίνει το κατάλοιπο του φόρου που παραμένει ενσωματωμένος στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που έχει ήδη εγγραφεί στα μητρώα, στο εθνικό έδαφος.

— να καθορίζεται η φορολογητέα αξία κατά τέτοιο τρόπο ώστε να λαμβάνονται υπόψη όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου — έστω και γενικά,

81. Η διαφάνεια ή η δημοσιότητα για τα οποία κάνουν λόγο οι διάδικοι σχετικά με τις κλίμακες αυτές και το ζήτημα, αν κατά τον κρίσιμο χρόνο, η σχετική πρακτική ανταποκρινόταν στις προϋποθέσεις του κοινοτικού δικαίου δεν αποτελούν αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας, δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνονται στα προδικαστικά ερωτήματα. Παραπέμπω απλώς την απόφαση Gomes Valente, κατά την οποία τα κριτήρια βάσει των οποίων υπολογίζεται η κλίμακα πρέπει να γίνονται γνωστά στο κοινό [22].

εκτός εάν αυτό έχει ως συνέπεια ότι η φορολογητέα αξία υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου το οποίο βρίσκεται στην οικεία εγχώρια αγορά και για το οποίο έχει ήδη καταβληθεί φόρος και αν επί πλέον δεν λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απομείωση της αξίας του αυτοκινήτου.

4. Συμπέρασμα

Εξάλλου το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντίκειται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία η φορολογητέα αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου ενόψει επιβολής του φόρου αυτοκινήτων καθορίζεται αναλόγως του σταδίου εμπορίας και δεν μειώνεται παρά μόνον μετά πάροδο έξι μηνών και είναι γραμμική όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης.

82. Συνεπώς στα τρίτα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν αντίκειται σε μια εθνική ρύθμιση κατά την οποία, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου ενόψει επιβολής του φόρου αυτοκινήτων πρέπει:

VI — Τα ερωτήματα που αφορούν τον φόρο προστιθεμένης αξίας

— να λαμβάνεται υπόψη η δασμολογητέα αξία,

83. Το τέταρτο, το πέμπτο και το έκτο ερώτημα αφορούν την εκτίμηση του φόρου

22 — Όπ.π., σκέψη 34.

προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων, δηλαδή τον χαρακτηρισμό του ως φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας καθώς και το ζήτημα αν συμβιβάζεται με το άρθρο 33 της οδηγίας και με το άρθρο 90 ΕΚ [23].

86. Η Φινλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων εισπράττεται επί πλέον και ανεξάρτητα από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Επίσης οφείλεται και σε περιπτώσεις που δεν συνιστούν απόκτηση υποκείμενη στον φόρο προστιθεμένης αξίας δηλαδή όταν ένας καταναλωτής αγοράζει ένα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο από άλλο κράτος μέλος.

A — *Επιχειρήματα των διαδίκων*

84. Σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων, ο A. Siilin παρατηρεί ότι είναι φόρος προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας στην οποία και αντιβαίνει. Κατά την άποψή του, το γεγονός ότι μπορεί να εκπέσει κατ' εφαρμογήν του άρθρου 102, παράγραφος 1, σημείο 4, του φινλανδικού νόμου περί φόρου προστιθεμένης αξίας και ότι είναι φόρος γενικής εφαρμογής στηρίζουν την άποψη ότι πρόκειται για φόρο προστιθεμένης αξίας. Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που αρμόζει στο τέταρτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο πέμπτο και στο έκτο ερώτημα, κατά την άποψή του.

87. Επί πλέον η Φινλανδική Κυβέρνηση επισημαίνει τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, από την οποία προκύπτουν τα βασικά χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας. Αντίθετα με την περίπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας, η γενεσιουργός αιτία του επίδικου εν προκειμένω φόρου είναι αποκλειστικά η πληρωμή του φόρου αυτοκινήτων. Επί πλέον ο επίδικος φόρος δεν εισπράττεται επί της πωλήσεως αγαθών, ούτε επί των εισαγωγών ούτε επί των ενδοκοινοτικών αγορών. Τέλος, εισπράττεται μόνο μια φορά.

85. Κατά την άποψη της Φινλανδικής Κυβέρνησης, ο φόρος προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων παρά την ονομασία του δεν είναι ούτε φόρος προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ούτε φόρος κύκλου εργασιών απαγορευόμενος από το άρθρο 33 της οδηγίας αυτής.

88. Όσον αφορά το πέμπτο ερώτημα, η Φινλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο φόρος του άρθρου 5 του νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων δεν εμφανίζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας και δεν εμποδίζει τη λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ που εφαρμόζεται στην Κοινότητα. Αντιθέτως πρόκειται για φόρο τον οποίο επιτρέπει το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας.

23 — Συνεπώς δεν απαιτείται να εξετάσω ειδικότερα το αν συμβιβάζεται ο φόρος αυτός με τα άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ για το οποίο έκανε λόγο η Επιτροπή.

89. Σχετικά με το έκτο ερώτημα, η Φινλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο φόρος του άρθρου 5 του νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων επιβάλλεται κατά τον ίδιο τρόπο σε όλα τα αυτοκίνητα. Συνεπώς, ως εκ των χαρακτηριστικών του, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ.

90. Κατά την προφορική διαδικασία, η Φινλανδική Κυβέρνηση αντέκρουσε ρητά την άποψη της Επιτροπής ότι ο επίδικος φόρος μπορεί να εκπέσει από τον φόρο αυτοκινήτων. Κατά συνέπεια, υποστηρίζει ότι ο φόρος αυτός είναι ουδέτερος.

91. Κατά την Επιτροπή, ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων συνιστά φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Δεδομένου ότι έχει άλλες γενεσιουργές αιτίες από τις προβλεπόμενες στην οδηγία αυτή, η Επιτροπή φρονεί ότι δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 2 της οδηγίας.

92. Επί πλέον, ο φόρος αυτός δεν πληροί τους όρους των άρθρων 7 και 10 της έκτης οδηγίας όσον αφορά την εισαγωγή αγαθών και τη γενεσιουργό αιτία.

93. Δεν πρόκειται εξάλλου για φόρο επί ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 28α της έκτης οδηγίας.

94. Ακόμη και αν το Δικαστήριο καταλήξει στην κρίση ότι δεν πρόκειται για φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, ο επίδικος φόρος αντιβαίνει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας διότι δεν είναι γενικής φύσεως.

95. Επί πλέον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο επίδικος εν προκειμένω φόρος αντιβαίνει στα άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ και συνεπώς πρέπει να χαρακτηριστεί ως φόρος ισοδυνάμου αποτελέσματος. Συγκεκριμένα, στην πράξη, παρεμποδίζει την εισαγωγή στη Φινλανδία καινούργιων ή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από πρόσωπα που δεν είναι υπόχρεοι του ΦΠΑ.

96. Αν πάντως το Δικαστήριο καταλήξει στην κρίση ότι ο επίδικος εν προκειμένω φόρος δεν αποτελεί ούτε φόρο κύκλου εργασιών ούτε φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, η Επιτροπή παρατηρεί ότι εν πάση περιπτώσει αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ διότι δεν εφαρμόζεται στα εγχώρια μεταχειρισμένα αυτοκίνητα αλλά στα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη. Πράγματι ο τελικός καταναλωτής που αγόρασε μεταχειρισμένο αυτοκίνητο σε άλλο κράτος μέλος δεν έχει το δικαίωμα εκπτώσεως. Τα εγχώρια μεταχειρισμένα αυτοκίνητα εξάλλου δεν υπόκεινται στον φόρο αυτοκινήτων και κατά συνέπεια ούτε στον φόρο προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτού.

Β — *Ανάλυση*

97. Στη συνέχεια θα εξετάσω τον φόρο επί του φόρου αυτοκινήτων από τις σκοπιές του κοινοτικού δικαίου που μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο.

1. Χαρακτηρισμός του επίδικου φόρου ως φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας

98. Πρώτον, ο χαρακτηρισμός του φόρου αυτοκινήτων δεν εξαρτάται από την ονομασία του στα διάφορα κράτη μέλη. Το ζήτημα σε ποιον νόμο περιελήφθη η σχετική διάταξη — στην προκειμένη υπόθεση πρόκειται για διατάξεις περί φόρου προστιθεμένης αξίας του νόμου 1501/1993 — δεν ασκεί ούτε αυτό επιρροή.

99. Αντιθέτως, κρίσιμο σημείο για τον χαρακτηρισμό αυτό είναι το ζήτημα αν ο επίδικος εν προκειμένω φόρος εμφανίζει τα χαρακτηριστικά που έχει διευκρινίσει η νομολογία του Δικαστηρίου.

100. α) Στην κατηγορία αυτή εμπίπτει αφενός η δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου που καταβλήθηκε κατά την προηγηθείσα συναλλαγή. Η φινλανδική νομοθεσία προβλέπει βεβαίως τη δυνατότητα εκπτώσεως, πλην όμως το σύστημα δεν έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση της προστιθεμένης αξίας — όπως απαιτείται για να έχει ένας φόρος τον χαρακτήρα φόρου προστιθεμένης αξίας [24] — αλλά τη συνολική αξία.

101. β) Στη συνέχεια ερωτάται αν ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων «εφαρμόζεται γενικά στις συναλλαγές που έχουν ως αντικείμενο αγαθά ή υπηρεσίες» [25].

102. Ο εν προκειμένω επιβαλλόμενος φόρος είναι γενικός κατά την έννοια ότι επιβάλλεται τόσο στις αγορές που πραγματοποιούνται από επιχειρηματία υπόχρεο του φόρου κύκλου εργασιών όσο και σ' αυτές που πραγματοποιεί ο τελικός καταναλωτής. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων δεν επιβάλλεται σε όλες τις κατηγορίες προϊόντων αλλά μόνο σε ορισμένα αυτοκίνητα. Κατά συνέπεια πρόκειται για φόρο που εισπράττεται αποκλειστικά επί ορισμένων προϊόντων και, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου [26], δεν πρέπει να θεωρηθεί ως φόρος γενικού χαρακτήρα.

24 — Απόφαση της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi (Συλλογή 1992, σ. I-2947, σκέψη 12)· βλ. απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-208/91, Beaulande (Συλλογή 1992, σ. I-6709, σκέψη 18).

25 — Απόφαση Bozzi (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 12 και παρατιθέμενη νομολογία).

26 — Αποφάσεις της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, Giant (Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψη 14), και της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-347/95, UCAL (Συλλογή 1997, σ. I-4911, σκέψη 36), σχετικά με φόρο επί ορισμένων γαλακτοκομικών προϊόντων.

103. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένας τέτοιος φόρος δεν πρέπει να χαρακτηρισθεί ως γενικός φόρος διότι δεν έχει ως αντικείμενο να πλήξει «το σύνολο των οικονομικών συναλλαγών» [27]. Αυτή η διαπίστωση ισχύει για την επίδικη φορολογία κατά την έννοια ότι συνδέεται μόνο με την είσπραξη του φόρου κατά την εγγραφή του αυτοκινήτου στα μητρώα. Συνεπώς δεν πρόκειται για φόρο που προσδιορίζεται αναλόγως του ποσού που οφείλει ο υπόχρεος, δηλαδή αναλόγως του φόρου επί των αυτοκινήτων [28].

104. Σημειωτέον επίσης ότι ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων δεν οφείλεται ούτε λόγω παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ούτε λόγω εισαγωγής κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας.

105. Επί πλέον, ο εν λόγω φόρος δεν καταβάλλεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής [29] — όπως απαιτείται για να έχει ένας φόρος τον χαρακτήρα φόρου προστιθεμένης αξίας. Αντιθέτως, κατά την παράγραφο 5 του νόμου περί φορολογίας αυτοκινήτων, επιβάλλεται αποκλειστικά με την είσπραξη του φόρου αυτοκινήτων.

106. γ) Τέλος πρέπει να εξετασθεί το ερώτημα αν ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων είναι ανάλογος της αξίας του προϊόντος, δηλαδή της αξίας του αυτοκινήτου [30]. Στο σημείο αυτό μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη της Φινλανδικής Κυβέρνησης κατά την έννοια ότι τη βάση επιβολής δεν αποτελεί η αξία του προϊόντος αλλά ο φόρος επί των αυτοκινήτων, πλην όμως ο φόρος αυτοκινήτων υπολογίζεται βάσει της αξίας του προϊόντος. Κατά συνέπεια, ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων στηρίζεται τουλάχιστον έμμεσα στην αξία του προϊόντος. Άρα ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων στηρίζεται τουλάχιστον έμμεσα στην αξία του προϊόντος.

107. Συνεπώς ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων δεν εμφανίζει όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας.

2. Χαρακτηρισμός από τη σκοπιά του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας

108. Από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το κοινοτικό δίκαιο δέχεται,

27 — Αποφάσεις Beaulande (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 16), και της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (Συλλογή 1997, σ. I-5053, σκέψη 17).

28 — Όσον αφορά την εκτίμηση ενός τέτοιου φόρου, βλ. την απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 1998, C-318/96, SPAR (Συλλογή 1998, σ. I-785, σκέψη 25).

29 — Βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot (Συλλογή 1985, σ. 3759, σκέψη 15)· της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW και Wein & Co (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 49), και Bozzi (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 12).

30 — Αποφάσεις Rousseau Wilmot (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 29, σκέψη 15)· της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi (Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 15), και Bozzi (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 12).

υπό ορισμένους όρους, «την ύπαρξη συστημάτων φορολογίας παράλληλα με τον ΦΠΑ» [31]. «Κατά συνέπεια τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν φόρους που δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρων κύκλου εργασιών» [32] ή, με άλλα λόγια, «φόρους, δικαιώματα ή τέλη που δεν παρουσιάζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ» [33].

109. Αφού ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων δεν εμφανίζει όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας δεν αντιβαίνει στις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

3. Χαρακτηρισμός από τη σκοπιά του άρθρου 90 ΕΚ

110. Όσον αφορά το αν συμβιβάζεται ο φόρος προστιθεμένης αξίας επί του φόρου αυτοκινήτων με το άρθρο 90 ΕΚ, θα παρατηρήσω ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται στα αυτοκίνητα που εγγράφονται στα μητρώα της Φινλανδίας. Όπως προαναφέρθηκε και για τον φόρο επί των αυτοκινήτων, στο σημείο αυτό παρατηρείται διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και συγκεκριμένα μεταξύ αυτών που εισάγονται στη Φινλανδία από άλλο κράτος μέλος για να εγγραφούν εκεί στα μητρώα και αυτών που βρίσκονται ήδη στο φινλανδικό έδαφος. Δεδομένου ότι ο φόρος αυτοκινήτων, περιλαμβανομένου και του φόρου επ' αυτού, εισπράχθηκε για τα αυτοκίνητα αυτά όταν ήταν καινούργια, όταν αυτά αγοράζονται ως μεταχειρισμένα αυτοκίνητα στη Φινλανδία δεν υποβάλλονται για δεύτερη φορά στους δύο αυτούς φόρους.

111. Αφού ο φόρος που ονομάζεται «φόρος προστιθεμένης αξίας» εισπράττεται επί του φόρου αυτοκινήτων, πρέπει κατά τα ουσιώδη να αντιμετωπισθεί κατά τον ίδιο τρόπο όπως και ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, εφόσον το ποσό που εισπράττεται επί του φόρου αυτοκινήτων κατά την εγγραφή ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου στα μητρώα υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός εγχωρίου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, ο φόρος αυτός συνιστά διάκριση αντιβαίνουσα στο άρθρο 90 ΕΚ.

112. Συγκεκριμένα, ο φόρος επί του φόρου αυτοκινήτων έχει ως συνέπεια ότι εξαλείφεται το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που εισάγεται από άλλο κράτος μέλος σε σχέση με ένα αυτοκίνητο που βρίσκεται ήδη στο εθνικό έδαφος.

4. Συμπέρασμα

113. Συνεπώς, στο τέταρτο και στο πέμπτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι η έκτη

31 — Νομολογία πάγια μετά την απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt (Συλλογή 1986, σ. 2219).

32 — Απόφαση Giant (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 26, σκέψη 9)· βλ. και απόφαση Rousseau Wilmot (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 29, σκέψη 16).

33 — Απόφαση Bozzi (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 10).

οδηγία έχει την έννοια ότι ο φόρος που χαρακτηρίζεται «φόρος προστιθεμένης αξίας» όπως ο επίδικος στην κύρια δίκη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της οδηγίας αυτής αλλά ως φόρος ή τέλος που επιτρέπεται από το άρθρο 33 της οδηγίας αυτής.

114. Στο έκτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι ο ένας φόρος που ονομάζεται «φόρος προστιθεμένης αξίας» δημιουργεί διακρίσεις κατά την έννοια του άρθρου αυτού εφόσον υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που βρίσκεται ήδη στο οικείο εθνικό έδαφος και για το οποίο έχει καταβληθεί ήδη ο εν λόγω φόρος.

VII — Πρόταση

115. Βάσει των προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Στα τρία πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν αντίκειται σε μια εθνική ρύθμιση, κατά την οποία για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου ενόψει επιβολής του φόρου αυτοκινήτων:

— λαμβάνεται υπόψη η δασμολογητέα αξία,

— καθορίζεται η φορολογητέα αξία κατά τέτοιο τρόπο ώστε να λαμβάνονται υπόψη όλα τα κύρια χαρακτηριστικά του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου — τουλάχιστον γενικά,

εκτός εάν αυτό έχει ως συνέπεια ότι η φορολογητέα αξία υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που βρίσκεται στην εγχώρια αγορά του οικείου κράτους μέλους και για το οποίο έχει ήδη καταβληθεί ο εν λόγω φόρος και αν δεν λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απομείωση της αξίας του αυτοκινήτου.

Τέλος, το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι αντίκειται σε μια εθνική ρύθμιση κατά την οποία η φορολογητέα αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου ενόψει επιβολής του φόρου αυτοκινήτων προσδιορίζεται αναλόγως του σταδίου εμπορίας, μειώνεται μόνο μετά την πάροδο έξι μηνών και είναι γραμμική όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης.

2) Στο τέταρτο και στο πέμπτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι η 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, έχει την έννοια ότι ένας φόρος που ονομάζεται "φόρος προστιθεμένης αξίας", όπως ο επίδικος στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της έκτης οδηγίας αλλά ως φόρος ή τέλος που επιτρέπεται από το άρθρο 33 αυτής.

Στο έκτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 90 ΕΚ έχει την έννοια ότι ένας φόρος που ονομάζεται "φόρος προστιθεμένης αξίας", όπως ο επίδικος στην υπόθεση της κύριας δίκης, δημιουργεί διακρίσεις κατά την έννοια του άρθρου αυτού εφόσον υπερβαίνει το ποσό του καταλοίπου του φόρου που παραμένει ενσωματωμένο στην αξία ενός μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που βρίσκεται ήδη στο οικείο εθνικό έδαφος και για το οποίο έχει καταβληθεί ήδη ο εν λόγω φόρος.»