

Υπόθεση C-105/22

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

15 Φεβρουαρίου 2022

Αιτούν Δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

27 Απριλίου 2021

Αναιρεσείων:

P.M.

Αναιρεσίβλητος:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

ΔΙΑΤΑΞΗ

27 Απριλίου 2021

Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] [σύνθεση δικαστηρίου]

αφού εξέτασε στις **27 Απριλίου 2021**

σε εν συμβουλίω συνεδρίαση του **Izba Finansowa (τμήματος φορολογικών διαφορών)**

την αίτηση αναίρεσης που άσκησε ο **P. M.**

κατά της απόφασης του **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου Βαρσοβίας, Πολωνία)**

της **9ης Σεπτεμβρίου 2020**

υπ' αριθ. [παραλειπόμενα]

η οποία εκδόθηκε επί της προσφυγής του **P. M.**

κατά της απόφασης του **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (διευθυντή της φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας, Πολωνία)

της **13ης Σεπτεμβρίου 2019** υπ' αριθ. [...]

περί **απόρριψης αιτήσεως για επιστροφή ειδικού φόρου κατανάλωσης**

διατάσσει:

1) υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 [παραλειπόμενα] [ΣΛΕΕ], το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Έχουν το άρθρο 56 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ενοποιημένο κείμενο του 2012 - ΕΕ της 26ης Οκτωβρίου 2012, C 326, σ. 1 επ.) και η αρχή της εφάπαξ επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ως φόρου επί της πραγματικής κατανάλωσης, καθώς και η αρχή της αναλογικότητας, την έννοια ότι αντιτίθενται στην εφαρμογή εθνικής διάταξης, όπως το άρθρο 107, παράγραφος 1, του *ustawa z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym* (νόμου της 6ης Δεκεμβρίου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, Dz.U. του 2020, θέση 722, όπως έχει τροποποιηθεί) κατά το μέτρο που αυτή κωλύει, στην περίπτωση εξαγωγής αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, την επιστροφή στον υποκείμενο στον φόρο της αναλογίας του ειδικού φόρου κατανάλωσης που αντιστοιχεί στην περίοδο χρήσης του αυτοκινήτου αυτού στην ημεδαπή;

2) [παραλειπόμενα] [αναστολή της διαδικασίας]

Σκεπτικό

I. Νομικό πλαίσιο

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

1. Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης [παραλειπόμενα]

Άρθρο 56

Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της Ένωσης απαγορεύονται όσον αφορά τους υπηκόους των κρατών μελών που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο του αποδέκτου της παροχής.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία, δύνανται να επεκτείνουν το ευεργέτημα των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου και σε υπηκόους τρίτου κράτους που παρέχουν υπηρεσίες και είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Ένωσης.

2. Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (EOX) [παραλειπόμενα]

Άρθρο 36

1. Στο πλαίσιο των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών στο έδαφος των συμβαλλομένων μερών, όσον αφορά τους υπηκόους των κρατών μελών της ΕΚ και των κρατών της ΕΖΕΣ, που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος της ΕΚ ή κράτος της ΕΖΕΣ, άλλο από εκείνο του αποδέκτη της παροχής.

2. Οι ειδικές διατάξεις όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνονται στα παραρτήματα ΙΧ ως ΧΙ.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (νόμος της 6ης Δεκεμβρίου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, Dz.U. του 2019, θέση 864, όπως έχει τροποποιηθεί)

Άρθρο 107, παράγραφος 1

Όσοι έχουν την εξουσία να διαθέτουν, ως κύριοι, αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης που δεν έχει ταξινομηθεί στην ημεδαπή σύμφωνα με τον κώδικα οδικής κυκλοφορίας και για το οποίο έχει καταβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης στην ημεδαπή έχουν, στην περίπτωση πραγματοποίησης ενδοκοινοτικής παράδοσης ή εξαγωγής του αυτοκινήτου αυτού από τους ίδιους ή από τρίτους επ' ονόματί τους, δικαίωμα επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, κατόπιν υποβολής αίτησης ενώπιον του προϊσταμένου της αρμόδιας τοπικής φορολογικής αρχής εντός ενός έτους από την παράδοση ή την εξαγωγή.

II. Πραγματικά περιστατικά

Διαδικασία ενώπιον των φορολογικών αρχών

- 1 Στις 5 Μαρτίου 2019 ο P.M., που ασκεί εμπορική δραστηριότητα με τον διακριτικό τίτλο N. (στο εξής: αναιρεσείων), υπέβαλε αίτηση στον Naczelnik Urzędu Skarbowego (προϊστάμενο της φορολογικής αρχής) [...] ζητώντας την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, λόγω εξαγωγής αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης BMW [...] με αριθ. πλαισίου [...], ανερχόμενου στο ποσό των 5 983,00 PLN. Εν προκειμένω διαπιστώθηκε ότι ο αναιρεσείων υπέβαλε τη δήλωση AKC-U στο δημοσιονομικό λογιστικό σύστημα Z. με αριθ. [...] και κατέβαλε τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για την ενδοκοινοτική απόκτηση του εν λόγω αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.

- 2 Ο Naczelnik Urzędu Skarbowego (προϊστάμενος της τοπικής φορολογικής αρχής) [...] με την απόφαση υπ' αριθ. [...] της 29ης Απριλίου 2019 αρνήθηκε την επιστροφή του ως άνω ποσού ειδικού φόρου κατανάλωσης λόγω της εξαγωγής του προμηθευθέντος αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης στη Νορβηγία. Έκρινε ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση μη ταξινόμησης του εν λόγω οχήματος στην ημεδαπή σύμφωνα με τον κώδικα οδικής κυκλοφορίας, επειδή αυτό είχε ταξινομηθεί στην ημεδαπή στις 9 Αυγούστου 2017, ήτοι πριν από την εξαγωγή η οποία έλαβε χώρα στις 7 Μαρτίου 2018.

Ο προϊστάμενος της τοπικής φορολογικής αρχής εκτίμησε ότι «ημερομηνία ταξινόμησης του οχήματος είναι η ημερομηνία αυτεπάγγελτης προσωρινής ταξινόμησης, κατόπιν της υποβολής της αίτησης ταξινόμησης του οχήματος. Η προσωρινή ταξινόμηση αποτελεί μέρος διαδικασίας ταξινόμησης η οποία έχει ως τελικό σκοπό την παροχή άδειας κυκλοφορίας του οχήματος στην ημεδαπή».

- 3 Ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (διευθυντής της περιφερειακής φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας, Πολωνία) με απόφαση της 13ης Αυγούστου 2019 επιβεβαίωσε την απόφαση του πρωτοβάθμιου οργάνου, προσθέτοντας ότι, κατά την άποψή του, ο αναιρεσείων δεν πληρούσε ούτε τις προϋποθέσεις αναφορικά με την εξαγωγή του αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης είτε από τον ίδιο είτε από τρίτο πρόσωπο αλλά για λογαριασμό του (ωστόσο, το εν λόγω ζήτημα δεν αποτελεί αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος προς το Δικαστήριο).

Απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου

- 4 Με απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2020 στην υπόθεση [παραλειπόμενα] το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο Βαρσοβίας) απέρριψε την προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά της απόφασης του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (διευθυντή της περιφερειακής φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας) της 13ης Αυγούστου 2019 περί απόρριψης της αίτησης επιστροφής ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι η δευτεροβάθμια αρχή ευλόγως δέχθηκε στην εν λόγω υπόθεση ότι δεν επιτρεπόταν η επιστροφή στον αναιρεσείοντα του ειδικού φόρου κατανάλωσης λόγω της εξαγωγής του αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, δεδομένου ότι δεν πληρούνταν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, του ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (νόμου της 6ης Δεκεμβρίου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, Dz.U. του 2019, θέση 864, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης). Πράγματι, από τη δικογραφία προκύπτει ότι το αυτοκίνητο είχε ταξινομηθεί στην ημεδαπή, σύμφωνα με τον κώδικα οδικής κυκλοφορίας, πριν από την εξαγωγή στοιχείο που αποτέλεσε, εν προκειμένω, τον λόγο απόρριψης της αίτησης επιστροφής του επίμαχου ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Διαδικασία ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου)

- 5 Ο αναιρεσείων άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω απόφασης, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, παράβαση, εκ μέρους του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, των άρθρων 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 και 37 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΕ της 3ης Ιανουαρίου 119, L 1, σ. 3 επ., στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ) σε συνδυασμό με το άρθρο 1, του ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ratyfikacji Porozumienia w sprawie udziału Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cyprijskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej w Europejskim Obszarze Gospodarczym, podpisanego w Brukseli 14 października 2003 r. (νόμου της 16ης Απριλίου 2004 για την κύρωση της Συμφωνίας για τη συμμετοχή της Τσεχικής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Εσθονίας, της Κυπριακής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Λετονίας, της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας, της Δημοκρατίας της Μάλτας, της Δημοκρατίας της Πολωνίας, της Δημοκρατίας της Σλοβενίας και της Δημοκρατίας της Σλοβακίας στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, που υπεγράφη στις Βρυξέλλες στις 14 Οκτωβρίου 2003, Dz. U. του 2004, αριθ. 130, θέση 1375), σε συνδυασμό με τα άρθρα 9 και 87, παράγραφος 1, του Συντάγματος της Δημοκρατίας της Πολωνίας, λόγω της μη ορθής εφαρμογής τους, ήτοι της μη εφαρμογής τους αντί του άρθρου 107, παράγραφος 1, του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, κατά παραβίαση της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και υπηρεσιών, της αρχής της εφάπαξ επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ως φόρου επί της κατανάλωσης, καθώς και των αρχών της αναλογικότητας και της απαγόρευσης των διακρίσεων, λόγω ανεπίτρεπτου περιορισμού του κύκλου των προσώπων στα οποία μπορεί να επιστραφεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης σε περίπτωση ενδοκοινοτικής παράδοσης ή εξαγωγής αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.

Προς στήριξη του λόγου αυτού αναιρέσεως, ο αναιρεσείων υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η άρνηση επιστροφής έστω και αναλογίας του ειδικού φόρου κατανάλωσης για το εξαχθέν όχημα η οποία να αντιστοιχεί στη διάρκεια της χρήσης του στην ημεδαπή (περίοδος κατανάλωσης) συνιστά παραβίαση της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών (περιλαμβανομένου του εμπορίου) και αντιβαίνει στην αρχή της εφάπαξ επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης καθώς και στην αρχή της αναλογικότητας. Ειδικότερα, ελλείψει επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης στον πωλητή στην ημεδαπή, ο φόρος αυτός θα πρέπει να βαρύνει τον αλλοδαπό αγοραστή ο οποίος, πέραν του ειδικού φόρου κατανάλωσης, οφείλει επίσης να καταβάλει και άλλον ειδικό φόρο κατανάλωσης στη χώρα του. Αυτό έχει προφανώς ως αποτέλεσμα αδικαιολόγητη αύξηση της τιμής του οχήματος και δραστική μείωση της ανταγωνιστικότητας στο πλαίσιο της πώλησης τέτοιου οχήματος στην αλλοδαπή από Πολωνό πωλητή και, ως εκ τούτου, συνεπάγεται παραβίαση της αρχής της ισότητας όσον αφορά τις εμπορικές συναλλαγές.

Κατά συνέπεια, ο αναιρεσείων ζήτησε να αναιρεθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση στο σύνολό της και να γίνει δεκτή η προσφυγή του και, επικουρικός, να αναιρεθεί η εν λόγω απόφαση στο σύνολό της και να αναπεμφθεί η υπόθεση στο πρωτοβάθμιο δικαστήριο.

III. Έκθεση του σκεπτικού της απόφασης του εθνικού δικαστηρίου (NSA [Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου]) περί παραπομπής

- 6 Κατά το NSA (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), για την εκδίκαση της ενώπιόν του αιτήσεως αναιρέσεως είναι αναγκαία η απάντηση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο) στο ερώτημα που αφορά την ερμηνεία και τις αρχές που διέπουν την εφαρμογή του άρθρου 56 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης [παραλειπόμενα] (στο εξής: ΣΛΕΕ), καθώς και την αρχή της εφάπαξ επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ως φόρου επί της πραγματικής κατανάλωσης και την αρχή της αναλογικότητας. Με την αίτηση αναιρέσεως προβάλλεται παράβαση των άρθρων 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 και 37 της Συμφωνίας ΕΟΧ, της οποίας οι κανόνες και ιδίως εκείνοι των άρθρων 36 και 37, περιλαμβάνονται και στα άρθρα 56 και 57 ΣΛΕΕ.

Η Συμφωνία ΕΟΧ εγκρίθηκε εξ ονόματος των τότε Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στις 13 Δεκεμβρίου 1993, εκ μέρους του Συμβουλίου και της Επιτροπής, με ουσιαστική νομική βάση το άρθρο 283 της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν άρθρο 271 ΣΛΕΕ).

- 7 Σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, σε περίπτωση που το ερώτημα αφορά ερμηνεία των Συνθηκών και των πράξεων των θεσμικών οργάνων, των λοιπών οργάνων και των οργανισμών της Ένωσης σε εκκρεμή υπόθεση ενώπιον εθνικού δικαστηρίου του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, το εν λόγω δικαστήριο οφείλει να παραπέμψει το ζήτημα στο Δικαστήριο.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 8 Κατά την εξέταση της αίτησης αναιρέσεως στην υπό κρίση υπόθεση το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με έναν από τους λόγους αναιρέσεως ο οποίος αφορά παράβαση, μέσω της εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και υπηρεσιών (στο πλαίσιο του εμπορίου), όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 56 ΣΛΕΕ (άρθρο 36 της Συμφωνίας ΕΟΧ), το οποίο απαγορεύει κάθε διάκριση εις βάρος προσώπων από άλλα κράτη μέλη, καθώς και κάθε άλλο περιορισμό ο οποίος εμποδίζει, δυσχεραίνει ή καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας παροχής υπηρεσιών.

Ειδικότερα, υπάρχουν αμφιβολίες ως προς το αν τέτοιου είδους ρύθμιση (άρθρο 107, παράγραφος 1, του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης) καθιστά λιγότερο ανταγωνιστικούς τους επαγγελματίες που εξάγουν αυτοκίνητα ιδιωτικής

χρήσης σε τρίτες χώρες (συμπεριλαμβανομένων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων) σε σχέση με επαγγελματίες από άλλα κράτη μέλη που εξάγουν τέτοια οχήματα (ή πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις) για τον μοναδικό λόγο ότι η ταξινόμηση του εξαγόμενου αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης στην ημεδαπή κωλύει την επιστροφή του καταβληθέντος ειδικού φόρου κατανάλωσης, έστω και κατά το μέρος του που αναλογεί στην περίοδο χρήσης του αυτοκινήτου στην ημεδαπή.

Αμφιβολίες προκύπτουν και ως προς το εάν τέτοια ρύθμιση όπως το άρθρο 107, παράγραφος 1, του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης αντιβαίνει στην αρχή της εφάπαξ είσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης και της επιβολής του επί της πραγματικής κατανάλωσης, καθώς και στην αρχή της αναλογικότητας, λόγω της μη επιστροφής, στο πλαίσιο της εξαγωγής ταξινομημένου αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, στον υποκείμενο στον φόρο της αναλογίας του ειδικού φόρου κατανάλωσης η οποία αντιστοιχεί στην περίοδο χρήσης του αυτοκινήτου στην ημεδαπή.

- 9 Τα αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης δεν είναι προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εντούτοις υπόκεινται στον εν λόγω φόρο στην Πολωνία. Νομική βάση για τη φορολόγηση αυτή αποτελεί, μεταξύ άλλων, το άρθρο 1, παράγραφος 3, στοιχείο α', 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 της 14ης Ιανουαρίου 2019, L 9, σ. 12), το οποίο ορίζει ρητά ότι τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρους σε προϊόντα πλην των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό την προϋπόθεση ότι τούτο δεν συνεπάγεται διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Τέτοιου είδους φόρος δεν είναι εναρμονισμένος ειδικός φόρος κατανάλωσης, εντούτοις η θέσπισή του και ο τρόπος είσπραξής του πρέπει να συνάδουν με τις φορολογικές διατάξεις που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης όσον αφορά τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, τον υπολογισμό του, το απαιτητό και τον έλεγχο του, καθώς και την επιστροφή του.

Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση της 27ης Ιουνίου 2006 στην υπόθεση C-242/05 [...] ECLI:EU:C:2006:430 στην σκέψη 23, η φορολόγηση των αυτοκινήτων οχημάτων δεν έχει εναρμονιστεί, επομένως, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να ασκούν τη φορολογική τους αρμοδιότητα στον τομέα αυτό, υπό την προϋπόθεση ότι την ασκούν σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-451/99 [...], Cura Anlagen, I-3193, σκέψη 40).

- 10 Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης στην ημεδαπή καταβάλλεται εφάπαξ, ενώ φορολογούνται και η ενδοκοινοτική απόκτηση, η εισαγωγή και η πρώτη πώληση αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης που δεν έχει ταξινομηθεί στην ημεδαπή. Οι μεταγενέστερες πωλήσεις δεν υπόκεινται, κατ' αρχήν, σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

- 11 Το άρθρο 107 του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης καθορίζει τους βασικούς κανόνες για την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβάλλεται για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, τα οποία στη συνέχεια εξάγονται σε άλλο κράτος μέλος.

Σύμφωνα με το άρθρο 107 του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, δικαίωμα επιστροφής του φόρου έχουν όσοι απέκτησαν την εξουσία να διαθέτουν ως κύριοι αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης για το οποίο έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στην ημεδαπή. Επομένως, η επιστροφή πραγματοποιείται ανεξαρτήτως του αν ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καταβλήθηκε για ενδοκοινοτική απόκτηση, για εισαγωγή ή κατά την πρώτη πώληση στην ημεδαπή. Η βασική προϋπόθεση της επιστροφής, πέραν της καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, είναι η επιβεβαίωση της εξαγωγής του αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.

Ωστόσο, το δικαίωμα επιστροφής δεν γεννάται αν το αυτοκίνητο έχει ήδη ταξινομηθεί κατά την έννοια των διατάξεων του *ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym* (νόμου της 20ης Ιουνίου 1997, κώδικας οδικής κυκλοφορίας, *Dz.U.* του 2020, θέση 110, όπως έχει τροποποιηθεί). Στην πράξη, τούτο αποκλείει το δικαίωμα επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης για οχήματα τα οποία ήταν ταξινομημένα πριν από την εξαγωγή τους, ακόμα και στην περίπτωση που πρόκειται για την προσωρινή ταξινόμηση του άρθρου 74 του *Prawo o ruchu drogowym* (κώδικα οδικής κυκλοφορίας) (για παράδειγμα, προς τον σκοπό εξαγωγής του αυτοκινήτου).

Εντούτοις, δεν πρέπει να λησμονείται ότι η προϋπόθεση αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με την αρχή ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβαρύνει την κατανάλωση και όχι σύμφωνα με τους κανόνες περί ταξινόμησης των οχημάτων, όπως αυτοί απορρέουν από τις διατάξεις του *Prawo o ruchu drogowym* (κώδικα οδικής κυκλοφορίας). Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ταξινόμηση αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης δεν θα έπρεπε να αποτελεί καθ' εαυτήν κώλυμα για την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, αν το επίμαχο αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης δεν χρησιμοποιήθηκε, ούτε προορίζεται να χρησιμοποιηθεί στο έδαφος της Πολωνίας.

- 12 Ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι η ταξινόμηση προσωρινού χαρακτήρα εξομοιούται με έναρξη χρήσης του οχήματος στην ημεδαπή έως την εξαγωγή του, τούτο παρίσταται αντίθετο με το άρθρο 56 ΣΛΕΕ (άρθρου 36 της Συμφωνίας ΕΟΧ), την αρχή της εφάπαξ επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ως φόρου επί της πραγματικής κατανάλωσης και την αρχή της αναλογικότητας, καθώς ο υποκείμενος στον φόρο που κατέβαλε τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στερείται πλήρως της δυνατότητας ανάκτησης του, δεδομένης της έλλειψης ρύθμισης για τη μερική (αναλογική) επιστροφή του φόρου, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου χρήσης (ταξινόμησης) του αυτοκινήτου στην ημεδαπή.

Εάν, παρά την ταξινόμηση, η χρήση (κατανάλωση) αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης δεν πραγματοποιείται στην ημεδαπή ή είναι μικρής διάρκειας, η επιβάρυνση του

οχήματος αυτού με ειδικό φόρο κατανάλωσης στην Πολωνία είναι ασύμβατη όχι μόνο με την αρχή της φορολόγησης των εμπορευμάτων στον τόπο κατανάλωσης, αλλά και με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, εν προκειμένω των αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, στο εσωτερικό της Ένωσης μεταξύ διαφόρων κρατών μελών, καθώς και στο εμπόριο με τρίτες χώρες.

- 13 Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση της 27ης Ιουνίου 2006 στην υπόθεση C-242/05 [...], εθνική νομοθεσία η οποία επιβάλλει την εξόφληση φόρου το ποσό του οποίου δεν είναι ανάλογο της χρησιμοποίησης του οχήματος εντός του οικείου κράτους μέλους, έστω και αν επιδιώκει θεμιτό σκοπό και σύμφωνο προς τη Συνθήκη, αντιβαίνει στα άρθρα 49 ΕΚ έως 55 ΕΚ όταν εφαρμόζεται σε οχήματα μισθωμένα και ταξινομημένα εντός άλλου κράτους μέλους, τα οποία ούτε προορίζονται να χρησιμοποιούνται ουσιαστικά επί μονίμου βάσεως εντός του πρώτου κράτους μέλους ούτε, στην πράξη, χρησιμοποιούνται κατ' αυτόν τον τρόπο, εκτός εάν ο σκοπός της δεν μπορεί να επιτευχθεί με τη θέσπιση φόρου ανάλογου προς τη διάρκεια της χρήσης του οχήματος εντός του εν λόγω κράτους (σκέψη 29).

Η εν λόγω απόφαση αφορά τη μίσθωση αυτοκινήτου, τούτο όμως δεν σημαίνει ότι η αρχή που διατυπώνεται σε αυτήν, η οποία αφορά την ανάγκη διατήρησης του ανάλογου χαρακτήρα φόρου όπως ο ειδικός φόρος κατανάλωσης σε σχέση με τη διάρκεια της χρήσης του οχήματος εντός του οικείου κράτους μέλους, δεν μπορεί να έχει εφαρμογή σε περίπτωση πώλησης αυτοκινήτου.

- 14 Συναφώς, δεν πρέπει να λησμονείται ότι το όχημα, μετά την εξαγωγή του σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, υπόκειται κατ' αρχήν εκεί σε τοπικούς φόρους κατανάλωσης ή σε παρεμφερείς με τον πολωνικό ειδικό φόρο κατανάλωσης επιβαρύνσεις, πράγμα το οποίο, ελλείψει επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης στην Πολωνία, μπορεί να συνιστά παραβίαση της αρχής της εφάπαξ επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Ασφαλώς, τούτο επηρεάζει αυξητικά την τιμή του οχήματος και μειώνει σημαντικά την ανταγωνιστικότητα για τον Πολωνό πωλητή στο πλαίσιο πώλησης τέτοιου οχήματος σε αλλοδαπή αγορά, γεγονός που οδηγεί και στην παραβίαση της αρχής της ισότητας όσον αφορά τις συναλλαγές και αντιβαίνει στο άρθρο 56 ΣΛΕΕ (άρθρο 36 της Συμφωνίας ΕΟΧ). Ειδικότερα, είναι αμφίβολο εάν τέτοιου είδους ρύθμιση, όπως το άρθρο 107, παράγραφος 1, του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, η οποία στερεί κατ' αποτέλεσμα τον υποκείμενο στον φόρο από τον καταβληθέντα ειδικό φόρο κατανάλωσης, λόγω της (ακόμα και προσωρινής) ταξινόμησης του εξαχθέντος οχήματος ιδιωτικής χρήσης, έστω και κατά την αναλογία που αντιστοιχεί στον χρόνο χρήσης του οχήματος στην ημεδαπή, συνεπάγεται, κατά παράβαση του άρθρου 56 ΣΛΕΕ (άρθρου 36 της Συμφωνίας ΕΟΧ) ότι οι ημεδαποί επαγγελματίες εξαγωγείς αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης σε τρίτες χώρες (και όσοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις) καθίστανται λιγότερο ανταγωνιστικοί σε σχέση με τους επαγγελματίες άλλων κρατών μελών που εξάγουν τέτοια οχήματα (ή πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις) ή περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της εμπορίας αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.

- 15 Εν προκειμένω, ο αναιρεσείων υποστηρίζει συναφώς ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, όταν η περίοδος χρησιμοποίησης αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης στο κράτος όπου καταβλήθηκε ο ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι αμελητέα σε σχέση με το σύνολο της περιόδου εκμετάλλευσης και χρήσης του αυτοκινήτου, η μη επιστροφή έστω και μέρους του καταβληθέντος ειδικού φόρου κατανάλωσης, ενώ δεν αμφισβητείται ότι το όχημα εξήχθη εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, παραβιάζει τις προμνημονευθείσες αρχές. Ειδικότερα, είναι κατά την άποψή του εντελώς αδικαιολόγητη η θέση ότι ένα πρόσωπο το οποίο, μετά την εισαγωγή, μεταφέρει αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης στην αλλοδαπή (συμπεριλαμβανομένης της εξαγωγής του) θα πρέπει να υποχρεούται να καταβάλει το σύνολο του ειδικού φόρου κατανάλωσης απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος της ταξινόμησης του αυτοκινήτου αυτού, ανεξάρτητα από τη φύση της ταξινόμησης αυτής και την περίοδο χρήσης (κατανάλωσης) του οχήματος στην ημεδαπή.

Ο αναιρεσείων ισχυρίζεται ότι, όσον αφορά την προβαλλόμενη παράβαση των άρθρων 36 και 37 της Συμφωνίας ΕΟΧ, συμβαλλόμενη στην εν λόγω Σύμβαση είναι και η Νορβηγία, στην οποία εξήχθη το επίμαχο στην υπό κρίση υπόθεση αυτοκίνητο και στην οποία η εισαγωγή του οχήματος αυτού υπόκειται σε φόρο κατανάλωσης παρόμοιο με τον πολωνικό ειδικό φόρο κατανάλωσης. Επομένως, ελλείψει επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης στον Πολωνό πωλητή, ο εν λόγω ειδικός φόρος κατανάλωσης πρέπει να επιβαρύνει τον αλλοδαπό αγοραστή, ο οποίος, εκτός από τον εν λόγω ειδικό φόρο κατανάλωσης, πρέπει να καταβάλει και άλλον φόρο τέτοιου είδους στη χώρα του, γεγονός που αντιβαίνει στην αρχή της εφάπαξ είσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης και έχει ως αποτέλεσμα την αδικαιολόγητη αύξηση της τιμής του οχήματος και τη μείωση της ανταγωνιστικότητας στο πλαίσιο της πώλησης του εν λόγω οχήματος σε αλλοδαπή αγορά από Πολωνό πωλητή και, ως εκ τούτου, παραβιάζει την αρχή της ισότητας όσον αφορά τις εμπορικές συναλλαγές.

- 16 Σε τέτοια περίπτωση, όπως εν προκειμένω, η επιβάρυνση του υποκειμένου στον φόρο με το σύνολο του ειδικού φόρου κατανάλωσης αντιβαίνει στην αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και υπηρεσιών (άρθρο 56 ΣΛΕΕ, άρθρο 36 της Συμφωνίας ΕΟΧ), την αρχή της επιβολής του φόρου επί της πραγματικής κατανάλωσης (εφάπαξ επιβολή του φόρου), καθώς και την αρχή της αναλογικότητας, στον βαθμό που το άρθρο 107, παράγραφος 1, του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, δεν προβλέπει την αναλογικότητα του φόρου (επιστροφή αναλογίας του ειδικού φόρου κατανάλωσης) σε σχέση με την περίοδο χρήσης του αυτοκινήτου στην Πολωνία, στην περίπτωση εισαχθέντος και ταξινομημένου αυτοκινήτου το οποίο στη συνέχεια εξήχθη από την χώρα.
- 17 Εν προκειμένω δεν πρόκειται για τον καθορισμό των κανόνων τους οποίους τα κράτη μέλη θα έπρεπε να εφαρμόζουν για τον προσδιορισμό της αναλογικής αυτής επιστροφής, όμως, κατ' αρχήν, φαίνεται δυνατός ο καθορισμός τέτοιων κριτηρίων από το κράτος τα οποία θα διασφάλιζαν την επίτευξη των σκοπών τέτοιας ρύθμισης, ήτοι τη διασφάλιση της αναλογικότητας της επιβάρυνσης του υποκειμένου στον φόρο με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σε σχέση με την

περίοδο χρήσης του οχήματος στην ημεδαπή, γεγονός που θα διασφάλιζε ταυτόχρονα και τη συμβατότητα με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και υπηρεσιών (άρθρο 56 ΣΛΕΕ, άρθρο 36 της Συμφωνίας ΕΟΧ) και με την αρχή της επιβολής του φόρου επί της πραγματικής κατανάλωσης (εφάπαξ επιβολή του φόρου) και θα έθετε τις προϋποθέσεις αντιμετώπισης και καταπολέμησης της φορολογικής απάτης ως προς τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

- 18 Οι ως άνω αμφιβολίες που σχετίζονται με την ερμηνεία του άρθρου 56 ΣΛΕΕ (άρθρου 36 της Συμφωνίας ΕΟΧ) στο πλαίσιο της αρχής της εφάπαξ επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και της αρχής της αναλογικότητας, δικαιολογούν την υποβολή στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης του προδικαστικού ερωτήματος που διατυπώνεται στην αρχή της παρούσας.
- 19 Για τους λόγους αυτούς, το εθνικό δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, αποφάσισε όσα περιέχονται στο σημείο 1 του διατακτικού.

[παραλειπόμενα] [αναστολή της διαδικασίας]

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΝΙΩΝ