

**Υπόθεση C-508/22**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

27 Ιουλίου 2022

**Αιτούν δικαστήριο:**

Curtea de Apel Braşov (Ρουμανία)

**Ημερομηνία της απόφασεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

22 Ιουνίου 2022

**Αιτούντες την αναθεώρηση της απόφασης:**

KL

PO

**Καθής η αίτηση:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braşov

---

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αίτηση αναθεώρησης που υπέβαλε η [αιτούσα την αναθεώρηση της απόφασης], AX, την οποία διαδέχθηκαν οι κληρονόμοι της, KL και PO, κατά της απόφασης του Curtea de Apel Braşov (εφετείου Braşov, Ρουμανία), της 5ης Απριλίου 2022.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως**

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία του άρθρου 110 ΣΛΕΕ.

**Προδικαστικά ερωτήματα**

Έχει το δίκαιο της Ένωσης (άρθρο 110 ΣΛΕΕ) την έννοια ότι το ποσό ενός φόρου ο οποίος απαγορεύεται από το δίκαιο της Ένωσης ενσωματώνεται στην αξία του οχήματος και ότι [η απαίτηση βάσει του εν λόγω φόρου] μπορεί να

συμμεταβιβαστεί με το δικαίωμα κυριότητας επί του οχήματος αυτού σε τρίτους που αποκτούν το όχημα;

Αντιτίθεται η ερμηνεία [του άρθρου] 110 ΣΛΕΕ σε εθνική ρύθμιση, όπως το άρθρο 1 της ΟΥΓ αριθ. 52/2017, κατά την οποία φόρος ο οποίος απαγορεύεται από το δίκαιο της Ένωσης μπορεί να επιστραφεί μόνο στον φορολογούμενο που τον κατέβαλε και όχι στους μεταγενέστερους αποκτώντες το όχημα για το οποίο καταβλήθηκε ο φόρος, σε περίπτωση που ο φόρος δεν έχει επιστραφεί στο πρόσωπο που τον κατέβαλε;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και σχετική νομολογία**

Άρθρο 110 ΣΛΕΕ

Απόφαση της 7ης Απριλίου 2011, Tatu (C-402/09, σκέψη 40)

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 52 privind restituirea sumelor reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, taxa pe poluare pentru autovehicule, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și timbrul de mediu pentru autovehicule (πράξη νομοθετικού περιεχομένου 52 σχετικά με την επιστροφή των ποσών που συνιστούν τον ειδικό φόρο επί των ιδιωτικών αυτοκινήτων και μηχανοκίνητων οχημάτων, τον φόρο λόγω ρύπανσης από μηχανοκίνητα οχήματα, τον φόρο λόγω ρυπογόνων εκπομπών από μηχανοκίνητα οχήματα και τον περιβαλλοντικό φόρο επί των μηχανοκίνητων οχημάτων), της 4ης Αυγούστου 2017· στο εξής: ΟΥΓ αριθ. 52/2017: άρθρο 1, παράγραφος 1:

«Οι φορολογούμενοι που κατέβαλαν τον ειδικό φόρο επί των ιδιωτικών αυτοκινήτων και μηχανοκίνητων οχημάτων, ο οποίος προβλέπεται στα άρθρα 214<sup>1</sup> έως 214<sup>3</sup> του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του Φορολογικού Κώδικα), όπως συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε, τον φόρο λόγω ρύπανσης από μηχανοκίνητα οχήματα, ο οποίος προβλέπεται στην Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (πράξη νομοθετικού περιεχομένου 50/2008 περί επιβολής φόρου λόγω ρύπανσης από μηχανοκίνητα οχήματα), η οποία εγκρίθηκε με τον Legea nr. 140/2011 (νόμο 140/2011), τον φόρο λόγω ρυπογόνων εκπομπών από μηχανοκίνητα οχήματα, ο οποίος προβλέπεται στον Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule (νόμο 9/2012 περί επιβολής φόρου λόγω ρυπογόνων εκπομπών από μηχανοκίνητα οχήματα), όπως τροποποιήθηκε, καθώς και τον περιβαλλοντικό φόρο επί των αυτοκινήτων οχημάτων, ο οποίος προβλέπεται στην Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule (πράξη νομοθετικού περιεχομένου 9/2013 περί επιβολής περιβαλλοντικού φόρου στα μηχανοκίνητα οχήματα), η οποία εγκρίθηκε, κατόπιν τροποποιήσεων και συμπληρώσεων, με τον Legea nr. 37/2014 (νόμο 37/2014),

όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε, και οι οποίοι φόροι δεν έχουν τύχει της επιστροφής μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας Ordonanța de urgență a Guvernului (πράξης νομοθετικού περιεχομένου) μπορούν να ζητήσουν τη σχετική επιστροφή, συμπεριλαμβανομένων των οφειλόμενων τόκων για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία είσπραξης έως την ημερομηνία επιστροφής, με αίτηση που υποβάλλεται στην αρμόδια κεντρική φορολογική αρχή. Το επιτόκιο που εφαρμόζεται είναι το επιτόκιο που προβλέπεται στο άρθρο 174, παράγραφος 5, του Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (νόμου 207/2015 περί θεσπίσεως του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε».

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Στις 3 Μαρτίου 2008 η SC Zilex Corn SRL απέκτησε δυνάμει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) ένα αυτοκίνητο όχημα μάρκας Toyota, κατασκευής 2007.
- 2 Για την ταξινόμηση του αυτοκινήτου οχήματος, η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης BCR Leasing IFN SA κατέβαλε στο δημόσιο ταμείο ειδικό φόρο ύψους 5 359,86 ρουμανικών λεί (RON), πλέον 1 018,37 ρουμανικά λεί (RON) ως ΦΠΑ, φόρος ο οποίος καταβλήθηκε στη συνέχεια στην εταιρία αυτή από την SC Zilex Corn SRL.
- 3 Το δικαίωμα κυριότητας επί του αυτοκινήτου οχήματος μεταβιβάστηκε στην SC Zaral SRL, κατόπιν της ταξινόμησής του στο όνομα της εν λόγω εταιρίας στις 12 Νοεμβρίου 2012, ενώ η AX απέκτησε το δικαίωμα κυριότητας επί του αυτοκινήτου οχήματος στις 16 Μαΐου 2016.
- 4 Με αίτηση που καταχωρίστηκε στην Administrația Județeană a Finanțelor Publice (Περιφερειακή υπηρεσία δημοσίων οικονομικών Βρασόβ, Ρουμανία) στις 28 Αυγούστου 2018, η AX ζήτησε την επιστροφή του ειδικού φόρου ταξινόμησης ύψους 6 378,23 ρουμανικών λεί (RON), ο οποίος καταβλήθηκε για την ταξινόμηση του εν λόγω αυτοκινήτου.
- 5 Με απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, η αίτηση που υπέβαλε η AX απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι υποβλήθηκε από πρόσωπο άλλο από τον υποκείμενο στον φόρο, ενώ η διοικητική ένσταση που υποβλήθηκε κατά της απόφασης της 5ης Μαρτίου απορρίφθηκε με απόφαση της 29ης Ιουλίου 2019.
- 6 Με προσφυγή κατά της καθής η προσφυγή και νυν καθής η αίτηση Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braşov (Περιφερειακής υπηρεσίας δημοσίων οικονομικών Βρασόβ), που εγγράφηκε στο πινάκιο του Tribunalul Braşov (πρωτοδικείου Βρασόβ, Ρουμανία) στις 7 Φεβρουαρίου 2020, οι τότε προσφεύγοντες, AX και YC, ζήτησαν να ακυρωθούν οι αποφάσεις της 5ης Μαρτίου και της 29ης Ιουλίου 2019 της εν λόγω υπηρεσίας και να υποχρεωθεί αυτή να εκδώσει απόφαση περί επιστροφής του φόρου και καταβολής των

σχετικών τόκων, σύμφωνα με την αίτηση που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες στις 28 Αυγούστου 2018.

- 7 Με απόφαση της 23ης Δεκεμβρίου 2020, το Tribunalul Braşov (πρωτοδικείο Braşov) έκανε δεκτή την ένσταση έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης του προσφεύγοντος ΥC, ενώ, όσον αφορά την ΑΧ, απέρριψε την προσφυγή, καθόσον έκρινε ότι η ΑΧ δεν είχε δικαίωμα επιστροφής, στο μέτρο που, κατά τις διατάξεις του άρθρου 1, παράγραφοι 1, 2 και 5, της ΟUG αριθ. 52/2017, το εν λόγω δικαίωμα ανήκε αποκλειστικά στον οφειλέτη του φόρου και όχι στους μεταγενέστερους αποκτώντες.
- 8 Η ΑΧ άσκησε έφεση κατά της εν λόγω απόφασης ενώπιον του Curtea de Apel Braşov (εφετείου Braşov), ισχυριζόμενη ότι η απόφαση αυτή αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Προς στήριξη της έφεσής της, η ΑΧ ισχυρίστηκε ότι κατά τη σκέψη 40 της απόφασης της 7ης Απριλίου 2011, Tatu (C-402/09), το ποσό του φόρου ταξινομήσεως ενσωματώνεται στην αξία του οχήματος, καθόσον η αγοραία αξία του περιλαμβάνει το εναπομένον ποσό του φόρου, υπολογιζόμενο ως ποσοστό της αρχικής αξίας του, σε συνάρτηση προς την απομείωση της αρχικής αξίας του εν λόγω οχήματος.
- 9 Στις 5 Απριλίου 2022 το Curtea de Apel Braşov (εφετείο Braşov) απέρριψε την έφεση με την αιτιολογία ότι η ΑΧ δεν απέδειξε ότι κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης από την SC Zaral SRL του δικαιώματος κυριότητας επί του αυτοκινήτου οχήματος, συµµεταβιβάστηκε και η απαίτηση για το ποσό των 6 370,23 ρουμανικών λεί (RON), το οποίο κατέβαλε η SC Zilex Corn SRL ως φόρο λόγω ρυπογόνων εκπομπών.
- 10 Κατά της μη δυνάμενης να προσβληθεί απόφασης της 5ης Απριλίου 2022 η ΑΧ υπέβαλε αίτηση αναθεώρησης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, Curtea de Apel Braşov (εφετείου Braşov), ζητώντας τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης απόφασης, την επανεξέταση της έφεσης και, παράλληλα, την υποβολή στο Δικαστήριο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 11 Η ΑΧ υποστήριξε ότι η απόφαση για την απόρριψη της έφεσης ελήφθη κατά παραβίαση της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης και ότι βασίστηκε σε εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 110 ΣΛΕΕ από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, κατά παραβίαση της νομολογίας του Δικαστηρίου. Μνημονεύει, συναφώς, τις αποφάσεις Amministrazione delle Finanze dello Stato κατά San Giorgio (199/82), και Comateb κ.λπ. κατά Directeur général des douanes et droits indirects (C-192/95 έως C-218/95).
- 12 Κατά την ΑΧ, τα εθνικά δικαστήρια θα πρέπει να διαπιστώσουν εάν ο φόρος που απαγορεύεται από το δίκαιο της Ένωσης έχει μετακυλιστεί, εν όλω ή εν μέρει, από τον επιχειρηματία σε άλλους. Στη σκέψη 40 της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Tatu, C-402/09, το Δικαστήριο έκρινε ότι κατά την είσπραξη ενός

φόρου ταξινομήσεως σε ορισμένο κράτος μέλος, το ποσό του φόρου αυτού ενσωματώνεται στην αξία του οχήματος· συνεπώς, συµμεταβιβάζεται στη συνέχεια µε το δικαίωµα κυριότητας επί του οχήµατος.

- 13 Η Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braşov (Περιφερειακή υπηρεσία δημοσίων οικονομικών Βραşov) αντιτίθεται στην παραπομπή στο Δικαστήριο.

### Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 14 Το Curtea de Apel Braşov (εφετείο Βραşov) επιλαμβάνεται της υπόθεσης ως δικαστήριο τελευταίου βαθµού δικαιοδοσίας, στο πλαίσιο του έκτακτου ενδίκου µέσου της αναθεώρησης που ασκήθηκε δυνάµει του άρθρου 21, παράγραφος 1, του Legea nr. 554/2004 (νόµου 554/2004), κατά το οποίο συνιστά λόγο αναθεώρησης η έκδοση µη δυνάµενων να προσβληθούν αποφάσεων κατά παραβίαση της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο, εξετάζοντας τις διατάξεις της ΟΥΓ αριθ. 52/2017, διαπιστώνει, αφενός, ότι, κατά το προοίµιό της, η εν λόγω ordonanța de urgență a Guvernului (πράξη νοµοθετικού περιεχοµένου) εκδόθηκε κατόπιν της έκδοσης των αποφάσεων της 9ης Ιουνίου 2016, Budişan (C-586/14, EU:C:2016:421), της 30ής Ιουνίου 2016, Câmprean (C-200/14, EU:C:2016:494), καθώς και της 30ής Ιουνίου 2016, Ciur (C-288/14, µη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:495), µε τις οποίες το Δικαστήριο έκρινε ότι αντιβαίνουν στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ, διάφοροι φόροι λόγω ρύπανσης οι οποίοι επιβάλλονται στα αυτοκίνητα οχήµατα και οι οποίοι θεσπίστηκαν στη Ρουµανία, µεταξύ των οποίων ο επίµαχος φόρος στην υπό κρίση υπόθεση.
- 16 Αφετέρου, επισηµαίνει ότι από το γράµµα του άρθρου 1 της Ordonanța de urgență a Guvernului (πράξης νοµοθετικού περιεχοµένου) προκύπτει ότι το ρουµανικό κράτος αναγνώρισε το δικαίωµα επιστροφής του φόρου αποκλειστικά στον υποκείµενο στον φόρο που τον κατέβαλε, ενώ δεν αµφισβητείται ότι κατά τα 11 έτη που µεσολάβησαν από τη θέσπιση, το 2006, του πρώτου φόρου που αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης έως την έκδοση, το 2017, της Ordonanța de urgență a Guvernului (πράξης νοµοθετικού περιεχοµένου), τα οχήµατα έχουν αποτελέσει αντικείμενο πράξεων µεταβίβασης, µε αποτέλεσµα να µην ανήκουν πλέον στην κυριότητα του φορολογούµενου που κατέβαλε τον φόρο, και ότι, δεδοµένου ότι δεν αναγνωρίζεται η µεταβίβαση της απαίτησης στον σηµερινό χρήστη, η ανάκτηση του φόρου είναι αδύνατη.
- 17 Ως εκ της φύσεώς του, ο εν λόγω φόρος, αφού καταβληθεί, ενσωματώνεται στην αγοραία αξία του ταξινοµηµένου οχήµατος, συµπέρασµα το οποίο προκύπτει από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Tatu (C-402/2009). Στην πράξη, τα οχήµατα για τα οποία καταβλήθηκε ο φόρος κατά την πώληση είχαν υψηλότερη τιμή σε σχέση µε τα οχήµατα χωρίς τον φόρο, µε αποτέλεσµα ο φορολογούµενος που κατέβαλε τον φόρο να τον εισπράττει έµµεσα επί της τιμής πώλησης.

- 18 Λαμβανομένης επίσης υπόψη της απόφασης του Δικαστηρίου στις υποθέσεις C-192/95 έως C-218/95, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο τρόπος με τον οποίο η ΟΥΓ αριθ. 52/2017 ρύθμισε τη διαδικασία επιστροφής φόρου συνεπάγεται περιορισμό της δυνατότητας λήψης της εν λόγω επιστροφής και, ως εκ τούτου, καθιστά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης.
- 19 Κατά το Curtea de Apel Braşov (εφετείο Braşov), το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από τις πρόσφατες νομοθετικές εξελίξεις, ιδίως από την ΟΥΓ αριθ. 93/2022, η οποία, καταργώντας την ΟΥΓ αριθ. 52/2017, προβλέπει νέα διαδικασία επιστροφής [φόρου] που περιλαμβάνει τη δυνατότητα επιστροφής του φόρου στον αποκτώντα όχημα δυνάμει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, όταν ο φόρος έχει καταβληθεί από την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης.