

**Υπόθεση C-676/21**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

9 Νοεμβρίου 2021

**Αιτούν δικαστήριο:**

Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

2 Νοεμβρίου 2021

**Αναιρεσείων:**

A

**Παρεμβαίνουσα:**

Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως – Άρθρο 267 ΣΛΕΕ – Φορολόγηση μηχανοκίνητων οχημάτων – Άρθρα 28, 30, 34 έως 36 και 110 ΣΛΕΕ – Επιστροφή κατά την εξαγωγή – Ιδιωτικό όχημα – Περιορισμός που αφορά τη διάρκεια χρήσης ενός οχήματος – Ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων – Προσδιορισμός του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων με βάση τη διάρκεια χρήσης οχήματος σε ορισμένο κράτος μέλος – Απαγόρευση φορολογικών επιβαρύνσεων που εισάγουν διακρίσεις

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

Στη διαδικασία που εκκρεμεί ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus [Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Φινλανδία] σχετικά με τη φορολόγηση μηχανοκίνητων οχημάτων, πρέπει να καθοριστεί αν η Verohallinto [φορολογική αρχή, Φινλανδία] μπορούσε να απορρίψει την αίτηση του A περί επιστροφής του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων με το σκεπτικό ότι, δυνάμει του άρθρου 34d, παράγραφος 2, του Autoverolaki [φινλανδικού νόμου περί φόρου μηχανοκίνητων

οχημάτων], ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων δεν επιστρέφεται, εάν από την πρώτη κυκλοφορία του οχήματος έως τον χρόνο εξαγωγής έχουν παρέλθει τουλάχιστον δέκα έτη.

Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, πρέπει να εξετασθεί μήπως ο περιορισμός σχετικά με τη διάρκεια χρήσης του οχήματος, ο οποίος εφαρμόζεται ως προς την επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή, αντιβαίνει στο πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται να επιστραφεί στον Α ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων που αναλογούσε ακόμη στην αξία του οχήματος κατά τον χρόνο της εξαγωγής.

### **Προδικαστικά ερωτήματα**

1. Έχουν οι διατάξεις σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στον τίτλο II του τρίτου μέρους της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή το άρθρο 110 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετικές διατάξεις κράτους μέλους οι οποίες προβλέπουν ότι ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων που περιλαμβάνεται στην αξία οχήματος κατά την έννοια του *Autoverolaki* (1482/1994) δεν επιστρέφεται στον κύριο του οχήματος, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, όταν αυτός εξάγει το όχημα για μόνιμη χρήση σε άλλο κράτος μέλος, και είναι κρίσιμο, συναφώς, το αν επιδιωκόταν το όχημα να χρησιμοποιείται επί μόνιμου βάσεως κυρίως στο έδαφος του κράτους μέλους που έχει επιβάλει τον φόρο μηχανοκίνητων οχημάτων, καθώς και το αν το όχημα όντως χρησιμοποιήθηκε επί μόνιμου βάσεως κυρίως στο εν λόγω κράτος μέλος;
2. Σε περίπτωση που η πρόθεση χρήσης και η πραγματική χρήση του οχήματος είναι κρίσιμη για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, πώς πρέπει να αποδεικνύεται η εν λόγω πρόθεση μη μόνιμης χρήσης και η πραγματική χρήση, στο μέτρο που η διάρκεια χρήσης του ιδιωτικού οχήματος στο κράτος μέλος δεν δύναται να διαπιστωθεί εκ των προτέρων;
3. Σε περίπτωση που η άρνηση χορηγήσεως επιστροφής κατά την εξαγωγή κατά την έννοια του *Autoverolaki* συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, μπορεί ο περιορισμός αυτός να δικαιολογηθεί από τον σκοπό μειώσεως των εξαγωγών παλαιών οχημάτων τα οποία βρίσκονται συχνά σε κακή κατάσταση και ρυπαίνουν το περιβάλλον; Πρέπει η περιοριστική πρόβλεψη χορηγήσεως επιστροφής κατά την εξαγωγή μόνο σε οχήματα παλαιότητας κάτω των δέκα ετών να θεωρηθεί ασυμβίβαστη με το δίκαιο της Ένωσης, για τον λόγο ότι φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων επιβάλλεται και στα εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα ανεξαρτήτως της διάρκειας χρήσης τους;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Άρθρα 28, 30, 34 έως 36 και 110 ΣΛΕΕ

**Σχετική νομολογία του Δικαστηρίου**

Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, σκέψεις 35, 40 και 71

Απόφαση της 23ης Απριλίου 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, σκέψη 38

Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2002, Tulliasiamies και Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, σκέψεις 61, 80 και 110

Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, Επιτροπή κατά Δανίας, C-464/02, EU:C:2005:546, σκέψεις 76, 78 και 79

Διάταξη της 27ης Ιουνίου 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, σκέψεις 27 και 29

Απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, σκέψεις 11 και 25

Διάταξη της 29ης Σεπτεμβρίου 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, σκέψεις 26, 27 και 30

Απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, van Putten κ.λπ., C-578/10 — C-580/10, EU:C:2012:246, σκέψη 54

Απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, σκέψεις 101 και 104

Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, C-552/15, EU:C:2017:698, σκέψεις 84 και 108

Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Βιαμάρ, C-402/14, EU:C:2015:830, σκέψη 46

**Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

*Επιβολή φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων επί μεταχειρισμένου οχήματος εισαγόμενου από άλλο κράτος μέλος*

Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Autoverolaki [φινλανδικού νόμου περί φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων], πριν από την ταξινόμηση επιβατικού αυτοκινήτου (κατηγορία M<sub>1</sub>) στο μητρώο μηχανοκίνητων οχημάτων (στο εξής: μητρώο) ή πριν από την κυκλοφορία του στη Φινλανδία, επιβάλλεται η καταβολή φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων προς το Δημόσιο σύμφωνα με το καθεστώς του εν λόγω νόμου.

Με βάση το άρθρο 4, παράγραφος 1, του Autoverolaki, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων είναι αυτός που καταχωρίζεται ως κύριος του οχήματος στο μητρώο.

Δυνάμει της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, σε περίπτωση οχήματος που τίθεται σε κυκλοφορία χωρίς ταξινόμηση, υποκείμενος στον φόρο είναι εκείνος που το έθεσε σε κυκλοφορία. Εάν το πρόσωπο που έθεσε το όχημα σε κυκλοφορία δεν μπορεί να διαπιστωθεί ή δεν δύναται να καταβάλει τον φόρο, η φορολογική υποχρέωση βαρύνει τον κύριο του οχήματος που τέθηκε σε κυκλοφορία.

Κατά το άρθρο 8α του Autoverolaki, ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων που αναλογεί σε μεταχειρισμένο όχημα το οποίο φορολογείται στη Φινλανδία αντιστοιχεί στο μικρότερο ποσοστό του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων που επιβάλλεται σε όχημα το οποίο είναι ταξινομημένο στη Φινλανδία και πρέπει να θεωρείται ίσης αξίας.

Βάσει του άρθρου 11ε, παράγραφος 1, του Autoverolaki, κατά τον προσδιορισμό της γενικής εμπορικής αξίας ενός οχήματος στη Φινλανδία λαμβάνονται υπόψη τα διαθέσιμα αποδεικτικά στοιχεία σε σχέση με τους παράγοντες που καθορίζουν την εμπορική αξία του οχήματος στην αγορά οχημάτων, καθώς και σε σχέση με την αξία του οχήματος και τα χαρακτηριστικά του τα οποία επηρεάζουν την αξία του, όπως ο κατασκευαστής, το μοντέλο, ο τύπος, ο κινητήρας και ο εξοπλισμός του. Επιπλέον, μπορούν να ληφθούν υπόψη η παλαιότητα, το σύνολο των διανυθέντων χιλιομέτρων και η κατάσταση του οχήματος, καθώς και άλλα εξατομικευμένα χαρακτηριστικά.

Δυνάμει του άρθρου 11δ του Autoverolaki, οχήματα ίσης αξίας μπορούν να θεωρηθούν όσα είναι πανομοιότυπα με βάση τον κατασκευαστή, το μοντέλο και τον εξοπλισμό. Όταν συγκρίνονται οχήματα που έχουν ταξινομηθεί σε διάφορες χώρες, τα οχήματα πρέπει, πέραν των τυπικών στοιχείων, να είναι όντως ίσης αξίας από τεχνικής απόψεως.

*Επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή*

Βάσει του άρθρου 34, παράγραφος 1, του Autoverolaki, ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων επιστρέφεται κατόπιν αιτήσεως όταν όχημα το οποίο φορολογείται στη Φινλανδία εξάγεται για μόνιμη χρήση σε άλλη χώρα (επιστροφή κατά την εξαγωγή).

Κατά την παράγραφο 2 της ίδιας διατάξεως, επιστρέφεται το ποσό του φόρου που θα επιβαλλόταν για όχημα ίσης αξίας, εάν αυτό φορολογούνταν ως μεταχειρισμένο κατά τον χρόνο εξαγωγής του οχήματος από τη Φινλανδία. Το ποσό του φόρου που επιστρέφεται δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί για το όχημα. Δεν επιστρέφεται φόρος, στο μέτρο που η αξία του οχήματος ή ο καταβλητέος φόρος για το όχημα έχει αυξηθεί λόγω τροποποιήσεων ή βελτιώσεων του εξοπλισμού που πραγματοποιήθηκαν μετά τη φορολόγηση. Ομοίως, δεν επιστρέφεται ποσό μικρότερο των 500 ευρώ. Επιπλέον,

δεν επιστρέφεται φόρος για όχημα, εάν από την πρώτη κυκλοφορία του οχήματος έως τον χρόνο εξαγωγής έχουν παρέλθει τουλάχιστον δέκα έτη. Η επιστροφή εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι το όχημα είναι κατάλληλο για κυκλοφορία κατά τη λήξη της χρήσης του στη Φινλανδία. Η επιστροφή προϋποθέτει, επίσης, ότι το όχημα έχει τεθεί εκτός κυκλοφορίας στη Φινλανδία.

Από τα προπαρασκευαστικά έγγραφα του νόμου που διέπει το σύστημα επιστροφής κατά την εξαγωγή προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι προτείνεται να περιληφθεί διάταξη στον νόμο η οποία θα καθιστά δυνατή την επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων που εξακολουθεί να αναλογεί στην αξία του οχήματος, όταν μεταχειρισμένο όχημα εξάγεται για μόνιμη χρήση. Η προτεινόμενη τροποποίηση επιβάλλεται από το δίκαιο της Ένωσης, στο μέτρο που πρόκειται για όχημα μισθωμένο βάσει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως από άλλο κράτος μέλος για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Η επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων που εξακολουθεί να αναλογεί στην αξία του οχήματος κατά τη λήξη της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως και η επιστροφή του οχήματος για χρήση σε άλλο κράτος μέλος λαμβάνει υπόψη τη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως και τη διάρκεια χρήσης του οχήματος στη Φινλανδία. Επομένως, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι το σύστημα επιστροφής πληροί τις σχετικές απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης.

Όσον αφορά τα επιβατικά αυτοκίνητα, η πρόταση συνάδει με το προτεινόμενο σύστημα επιστροφής του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων που περιέχεται στην πρόταση οδηγίας της Επιτροπής [COM(2005) 261 τελικό] και σκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολόγησεως οχημάτων σε διάφορα κράτη μέλη.

Ο φόρος θα πρέπει να επιστρέφεται κατά το μέρος το οποίο εξακολουθεί να περιλαμβάνεται στην αξία του οχήματος κατά τον χρόνο της εξαγωγής. Αν επιστρεφόταν υψηλότερο ποσό φόρου, θα επρόκειτο για απαγορευόμενη από το ενωσιακό δίκαιο εξαγωγική ενίσχυση. Η χορήγηση της επιστροφής προϋποθέτει τον προσδιορισμό τόσο της αξίας του οχήματος όσο και του μέρους του φόρου που περιλαμβάνεται στην αξία. Για λόγους που άπτονται του δικαίου της Ένωσης, καθώς και για διοικητικούς λόγους, ο προσδιορισμός της αξίας είναι σκόπιμο να στηρίζεται στην εφαρμογή των ίδιων κανόνων και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας των εισαγομένων μεταχειρισμένων οχημάτων. Κατ' αυτόν τον τρόπο θα διασφαλιζόταν ότι ο προσδιορισμός της αξίας των μεταχειρισμένων οχημάτων είναι πανομοιότυπος τόσο κατά την εισαγωγή όσο και κατά την εξαγωγή. Ως εκ τούτου, προτείνεται να χρησιμοποιείται ως αξία του οχήματος η γενική εμπορική του αξία κατά την έννοια του *Autoverolaki*. Τούτο δικαιολογείται, επίσης, υπό το πρίσμα της ίσης μεταχειρίσεως των δικαιούχων της επιστροφής.

Επιπλέον, προτείνεται να περιορισθεί η χορήγηση επιστροφής κατά την εξαγωγή μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες το μέρος του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων που περιλαμβάνεται ακόμη στην αξία του οχήματος υπερβαίνει ορισμένο όριο. Στο νομοσχέδιο προτείνεται η μη επιστροφή του φόρου όταν το

ποσό προς επιστροφή είναι μικρότερο των 1 000 ευρώ. Επίσης, η επιστροφή προϋποθέτει ότι από την πρώτη κυκλοφορία του οχήματος δεν έχει παρέλθει περίοδος ανώτερη των δέκα ετών. Επιπλέον, το όχημα πρέπει να είναι κατάλληλο για κυκλοφορία. Ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων, ως εκ της φύσεώς του, δεν συνιστά φόρο συνδεδεμένο με τη διάρκεια χρήσης, αλλά φόρο στηριζόμενο στη θέση σε κυκλοφορία και την ταξινόμηση οχήματος. Ο φόρος δεν επιστρέφεται αν η χρήση του οχήματος παύσει στην ημεδαπή πριν από τη λήξη της προσδοκώμενης διάρκειας χρήσης του, παραδείγματος χάρη λόγω καταστροφής του. Επομένως, δεν θα ήταν επίσης συνεπές να χορηγείται επιστροφή σε περίπτωση εξαγωγής οχήματος χαμηλής αξίας ή εξαγωγής οχήματος που προορίζεται για απόσυρση. Εξάλλου, για περιβαλλοντικούς λόγους, δεν θα ήταν σκόπιμο να δημιουργηθούν κίνητρα εξαγωγής παλαιότερων οχημάτων, διότι τούτο θα μετέθετε απλώς τα σχετικά προβλήματα από μια χώρα σε μια άλλη.

Η επιστροφή προϋποθέτει, περαιτέρω, την καταλληλότητα του οχήματος για κυκλοφορία κατά τη λήξη της χρήσης του στη Φινλανδία και την ταξινόμησή του με σκοπό τη θέση σε κυκλοφορία σε άλλη χώρα πέραν της Φινλανδίας. Αντιθέτως, δεν είναι αναγκαίο να έχει καταβληθεί φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων σε σχέση με την ταξινόμηση σε άλλη χώρα. Η καταλληλότητα για κυκλοφορία μπορεί να αποδειχθεί, για παράδειγμα, από το γεγονός ότι το όχημα υποβλήθηκε επιτυχώς σε τεχνικό έλεγχο.

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

- 1 Στις 20 Ιουλίου 2015, ο Α εισήγαγε στη Φινλανδία μεταχειρισμένο επιβατικό αυτοκίνητο, μοντέλο BMW B3 Alpina Pkw, προερχόμενο από άλλο κράτος μέλος. Το όχημα είχε τεθεί πρώτη φορά σε κυκλοφορία στις 24 Νοεμβρίου 2004.
- 2 Με πράξη επιβολής φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων της 5ης Οκτωβρίου 2015, η φορολογική αρχή επέβαλε φόρο μηχανοκίνητων οχημάτων ύψους 4 146,29 ευρώ όσον αφορά το συγκεκριμένο όχημα. Ο φόρος αυτός καθορίστηκε με βάση την προσδιορισθείσα φορολογητέα αξία του οχήματος, ύψους 16 519,10 ευρώ, και με την εφαρμογή φορολογικού συντελεστή 25,10 %.
- 3 Ο Α πώλησε το όχημα σε άλλο κράτος μέλος και στις 7 Αυγούστου 2017 ζήτησε από τη φορολογική αρχή την επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων. Το όχημα τέθηκε εκτός κυκλοφορίας στη Φινλανδία στις 21 Αυγούστου 2017.
- 4 Με απόφαση της 21ης Αυγούστου 2017 σχετικά με την επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων, η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση του Α. Η απόφαση στηρίχθηκε στο ότι, δυνάμει του άρθρου 34d, παράγραφος 2, του Autoverolaki, ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων δεν επιστρέφεται εάν από την πρώτη κυκλοφορία του οχήματος έως τον χρόνο εξαγωγής έχουν παρέλθει τουλάχιστον δέκα έτη.

- 5 Ο Α άσκησε ένσταση κατά της απόφασεως περί επιστροφής του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή. Προς στήριξη της ενστάσεώς του, ο Α υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η άρνηση επιστροφής κατά την εξαγωγή, όσον αφορά οχήματα παλαιότητας άνω των δέκα ετών, εισάγει δυσμενή διάκριση και αντιβαίνει στη Συνθήκη Προσχωρήσεως στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- 6 Με απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 2018, η φορολογική αρχή απέρριψε την ένσταση του Α. Κατά το σκεπτικό της εν λόγω απόφασεως, ο Α δεν προέβαλε κανέναν λόγο στηριζόμενο στο δίκαιο της Ένωσης, ο οποίος θα επέβαλε την επιστροφή κατά την εξαγωγή σε σχέση με το όχημά του. Επί της ουσίας, δεν αποδείχθηκαν ούτε διαπιστώθηκαν περιστάσεις από τις οποίες να προκύπτει ότι η επιβληθείσα φορολόγηση μηχανοκίνητου οχήματος εισάγει διακρίσεις ή αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης ή στη νομολογία των δικαιοδοτικών οργάνων της Ένωσης.
- 7 Ο Α άσκησε προσφυγή κατά της απόφασεως αυτής ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus [διοικητικού πρωτοδικείου του Ελσίνκι, Φινλανδία].
- 8 Με απόφαση της 6ης Μαρτίου 2019, το Helsingin hallinto-oikeus απέρριψε την προσφυγή με το σκεπτικό ότι ο Α δεν είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων. Στην απόφασή του, το Hallinto-oikeus διαπίστωσε ότι οι διατάξεις σχετικά με την επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή και οι ισχύουσες προθεσμίες είναι ενιαίες για όλους τους υποκειμένους στον φόρο και, ως εκ τούτου, ο χρονικός περιορισμός για την επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή δεν πρέπει να θεωρείται ως αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 9 Ο Α προσέβαλε την απόφαση του Hallinto-oikeus ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus ζητώντας, μεταξύ άλλων, την επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων.

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

- 10 Με την αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus, ο Α υποστήριξε ότι, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή οχημάτων, η φορολόγηση και η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιούνται ομοίως, ανεξαρτήτως της παλαιότητας του οχήματος. Στα εισαγόμενα οχήματα παλαιότητας άνω των δέκα ετών επιβάλλεται φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων, όπως συνέβη και στο επίδικο όχημα του Α το 2015. Εάν δεν χορηγείται επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή οχημάτων παλαιότητας άνω των δέκα ετών, ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων δεν πρέπει να επιβάλλεται ούτε σε αντίστοιχα εισαγόμενα μεταχειρισμένα οχήματα.
- 11 Ο Α διατείνεται ότι κατά τον χρόνο εξαγωγής, το έτος 2017, εξακολουθούσε να αναλογεί στο όχημά του φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων. Επίσης, το όχημα δεν ήταν χαμηλής αξίας και δεν προοριζόταν για απόσυρση.

- 12 Η άρνηση χορηγήσεως επιστροφής κατά την εξαγωγή για οχήματα παλαιότητας άνω των δέκα ετών εισάγει δυσμενή διάκριση και αντιβαίνει στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εφαρμοζόμενη πρακτική περιορίζει το εμπόριο και την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών.
- 13 Η Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö [φορολογική υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων υπέρ των οποίων επιβάλλονται φόροι, Φινλανδία] υποστήριξε, ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus, ότι η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων στο δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει στον εθνικό νομοθέτη να θεσπίζει κανόνες για τα εμπορεύματα με βάση την παλαιότητα. Σκοπός της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων δεν είναι η ίση φορολογική ή νομοθετική μεταχείριση των οχημάτων διαφορετικής παλαιότητας. Το όριο παλαιότητας που ισχύει για την επιστροφή κατά την εξαγωγή δεν αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας.
- 14 Η μη επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων δεν απαγορεύεται ούτε δυνάμει των διατάξεων περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων ή των διατάξεων περί δασμών και φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για φορολόγηση περιπτώσεως διασυννοριακού χαρακτήρα.
- 15 Το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει καμία αρχή βάσει της οποίας ο εθνικός νομοθέτης θα έπρεπε να εξασφαλίζει την επιστροφή μη εναρμονισμένου εθνικού φόρου ή επιβαρύνσεως, όταν αγαθό πωλείται σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, η Φινλανδία είχε τη δυνατότητα να αποκλείσει από την επιστροφή κατά την εξαγωγή τα οχήματα που είχαν ταξινομηθεί πριν από δέκα και πλέον έτη και για τα οποία είχε καταβληθεί φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων, χωρίς τούτο να απαγορεύεται από διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής**

#### ***Προκαταρκτικές παρατηρήσεις***

- 16 Από την προαναφερθείσα νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με οχήματα μισθωμένα βάσει χρηματοδοτικής μισθώσεως ή κοινής μισθώσεως, δανεισμένα και υπηρεσιακά προκύπτει ότι κράτος μέλος δύναται να επιβάλει, υπό την επιφύλαξη των ιδρυτικών Συνθηκών της Ένωσης, φόρο μηχανοκίνητων οχημάτων για τέτοιο όχημα που έχει ταξινομηθεί σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς να απαιτείται το ύψος του φόρου να είναι ανάλογο της διάρκειας χρήσης του οχήματος στο εν λόγω κράτος μέλος, όταν το όχημα προορίζεται για μόνιμη χρήση κυρίως στο οικείο κράτος μέλος ή χρησιμοποιείται όντως μόνιμα σε αυτό. Μολονότι η υπαγωγή στον φόρο, υπό τις συνθήκες αυτές, συνιστά περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας, ο εν λόγω περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων.



- 17 Αντιθέτως, σε περιπτώσεις στις οποίες εισαγόμενα οχήματα, μισθωμένα βάσει χρηματοδοτικής μισθώσεως ή κοινής μισθώσεως, δανεισμένα ή υπηρεσιακά, δεν προορίζονται για κύρια μόνιμη χρήση στο οικείο κράτος μέλος ή δεν χρησιμοποιούνται μόνιμα κυρίως σε αυτό, πρέπει να συντρέχει άλλος δικαιολογητικός λόγος για τον περιορισμό της θεμελιώδους ελευθερίας που απορρέει από την υπαγωγή στον φόρο μηχανοκίνητων οχημάτων. Επιπλέον, στις περιπτώσεις αυτές, βάσει της αρχής της αναλογικότητας, το ύψος του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων πρέπει να είναι ανάλογο προς τη διάρκεια χρήσης του οχήματος εντός του οικείου κράτους μέλους.
- 18 Από την προαναφερθείσα νομολογία του Δικαστηρίου δεν προκύπτουν απαιτήσεις σχετικά με τη διάρκεια χρήσης του οχήματος.
- 19 Εν προκειμένω, ο Α αγόρασε σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης μεταχειρισμένο όχημα το οποίο εισήγαγε και ταξινομήσε στη Φινλανδία. Αφού χρησιμοποίησε το όχημα στη Φινλανδία επί τρία περίπου έτη, το πώλησε σε άλλο κράτος μέλος. Στο πλαίσιο της ταξινομήσεως, επιβλήθηκε στον Α το σύνολο του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων για το εν λόγω όχημα χωρίς να προσδιοριστεί προηγουμένως ο σκοπός χρήσης του, δεδομένου ότι το γεγονός αυτό δεν είχε σημασία για την εφαρμογή του Autoverolaki. Επίσης, κατά την εξαγωγή του οχήματος, το ύψος του επιβληθέντος φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων δεν αναπροσαρμόστηκε κατ' αναλογία προς την πραγματική διάρκεια χρήσης του στη Φινλανδία, διότι ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων δεν επιστρέφεται, βάσει του Autoverolaki, όσον αφορά οχήματα παλαιότητας άνω των δέκα ετών κατά τον χρόνο εξαγωγής.
- 20 Το Korkein hallinto-oikeus εκτιμά ότι από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου δεν προκύπτει απάντηση στο ερώτημα αν οι αρχές που υπομνήσθηκαν ανωτέρω στα σημεία 16 έως 18 εφαρμόζονται ακόμη και όταν πρόκειται για ιδιωτικό όχημα του οποίου η χρήση παύει στο έδαφος κράτους μέλους, διότι το όχημα εξάγεται για μόνιμη χρήση σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και αν, ακόμη και στην περίπτωση αυτή, το ύψος του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων πρέπει να αναπροσαρμόζεται κατ' αναλογία προς τη διάρκεια χρήσης του οχήματος εντός του οικείου κράτους μέλους, εάν το όχημα δεν προοριζόταν για μόνιμη χρήση κυρίως στο οικείο κράτος μέλος ή δεν έχει χρησιμοποιηθεί κυρίως επί μονίμου βάσεως σε αυτό.
- 21 Μολονότι το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης έγκειται στο αν συμβιβάζεται με το δίκαιο της Ένωσης ο περιορισμός που προβλέπει ο Autoverolaki, βάσει του οποίου η επιστροφή κατά την εξαγωγή αφορά μόνον οχήματα παλαιότητας κάτω των δέκα ετών, το Korkein hallinto-oikeus εκτιμά ότι στην υπόθεση αυτή τίθεται, ευρύτερα, το θεμελιώδες ζήτημα σχετικά με την επιβολή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων και την αναλογικότητά του, λαμβανομένης υπόψη, ιδίως, της προγενέστερης νομολογίας του Δικαστηρίου σε σχέση με τη φορολόγηση των οχημάτων.

**Πρώτο προδικαστικό ερώτημα**

- 22 Στο πλαίσιο της υφιστάμενης νομολογίας του Δικαστηρίου, η δυνατότητα κράτους μέλους να επιβάλλει φόρους, όπως ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων, έχει εξετασθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων των ιδρυτικών Συνθηκών σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 23 Το Korkein hallinto-oikeus διαπιστώνει ότι, για να είναι λυσιτελής η ανωτέρω συλλογιστική σχετικά με τα ιδιωτικά οχήματα, επιβάλλεται κατ' αρχάς να προσδιοριστούν οι διατάξεις της Συνθήκης που είναι καθοριστικές για την εκτίμηση των δυνατοτήτων κράτους μέλους να ασκήσει τη φορολογική του εξουσία όσον αφορά τα οχήματα που έχουν εισαχθεί ή εξάγονται ως ιδιωτικά οχήματα.
- 24 Αφενός, το Korkein hallinto-oikeus διερωτάται αν οι διατάξεις σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, στον τίτλο II του τρίτου μέρους της ΣΛΕΕ, αντιτίθενται σε νομοθετικές διατάξεις κράτους μέλους βάσει των οποίων το μέρος του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων που επιβάλλεται επί της αξίας ιδιωτικού οχήματος δεν καθίσταται ανάλογο προς τη διάρκεια χρήσης του οχήματος στο οικείο κράτος μέλος μέσω επιστροφής φόρου, όταν το όχημα εξάγεται για μόνιμη χρήση σε άλλο κράτος μέλος.
- 25 Στην απόφαση επί της υποθέσεως Βιαμάρ, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 30 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας δεν επιστρέφεται το τέλος ταξινόμησης που εισπράττεται κατά την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων από άλλα κράτη μέλη, όταν τα συγκεκριμένα οχήματα επανεξάγονται σε άλλο κράτος μέλος. Αντιθέτως όμως προς την υπό κρίση υπόθεση, η διαφορά εκείνη αφορούσε οχήματα τα οποία ουδέποτε είχαν ταξινομηθεί στο οικείο κράτος μέλος πριν εξαχθούν σε άλλο κράτος μέλος.
- 26 Το Korkein hallinto-oikeus παραπέμπει επίσης στην πρόταση της Επιτροπής που αφορά οδηγία του Συμβουλίου σχετικά με τη φορολογία των επιβατικών αυτοκινήτων [COM(2005) 261 τελικό], η οποία είχε ως σκοπό, μεταξύ άλλων, τη βελτίωση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και περιείχε διατάξεις σχετικές με ένα σύστημα επιστροφής του τέλους ταξινόμησης σε περιπτώσεις στις οποίες έχει καταβληθεί τέλος ταξινόμησης σε κράτος μέλος για επιβατικό όχημα το οποίο στη συνέχεια εξάγεται από την Ένωση ή μετακινείται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, για να χρησιμοποιείται επί μονίμου βάσεως εκεί. Η αιτιολογική έκθεση της προτάσεως διευκρινίζει τα εξής (υπογράμμιση για τις ανάγκες του παρόντος κειμένου):

«Πράγματι, η διαφορετική φορολογία των επιβατικών αυτοκινήτων μπορεί να οδηγήσει σε σοβαρά εμπόδια στην ελεύθερη μετακίνηση των προσώπων και των αγαθών.

[...]

Η εσωτερική αγορά αναμένεται να επωφεληθεί από την ελεύθερη κυκλοφορία των ατόμων καθώς και από την ελεύθερη κυκλοφορία αγαθών για προσωπικούς ή εμπορικούς σκοπούς. Το τέλος ταξινόμησης δημιουργεί εμπόδια στις ελευθερίες αυτές.»

- 27 Εν τω μεταξύ, η Επιτροπή εξέτασε το ζήτημα αυτό και στην ανακοίνωσή της προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή «Ενίσχυση της Ενιαίας αγοράς με την κατάργηση των διασυνοριακών φορολογικών εμποδίων για τα επιβατικά αυτοκίνητα» [COM(2012) 756 τελικό].
- 28 Κατά την εκτίμηση του Korkein hallinto-oikeus, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η επιβολή φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων χωρίς να είναι το ύψος του φόρου ανάλογο προς τη διάρκεια χρήσης του οχήματος εντός κράτους μέλους μπορεί να περιορίσει το εμπόριο των μεταχειρισμένων οχημάτων στην εσωτερική αγορά, στο μέτρο που επηρεάζει την τιμή μεταπωλήσεως του οχήματος, καθόσον συνιστά στοιχείο που περιλαμβάνεται στην αξία του. Στα προπαρασκευαστικά έγγραφα του Autoverolaki, ο προβλεπόμενος περιορισμός της διάρκειας χρήσης του οχήματος, όσον αφορά την επιστροφή κατά την εξαγωγή, δικαιολογήθηκε ρητώς από τον σκοπό περιορισμού των εξαγωγών παλαιότερων οχημάτων. Το Korkein hallinto-oikeus διαπιστώνει επίσης ότι, βάσει του άρθρου 34d του Autoverolaki, η επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή στηρίζεται στο ότι όχημα το οποίο φορολογείται στη Φινλανδία εξάγεται για μόνιμη χρήση εκτός Φινλανδίας –και όχι, για παράδειγμα, στο ότι παύει η κυκλοφορία του οχήματος στη Φινλανδία.
- 29 Αφετέρου, στην απόφαση Tulliasiamies και Siilin το Δικαστήριο έκρινε ότι ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων που διέπεται από τον Autoverolaki πρέπει να θεωρείται ως μέρος του γενικού συστήματος εθνικών φορολογικών επιβαρύνσεων που καταβάλλονται επί των αγαθών και, ως εκ τούτου, πρέπει να εξετάζεται υπό το πρίσμα του άρθρου 110 ΣΛΕΕ. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, καθώς και του γεγονότος ότι, κατά τη νομολογία, ο ίδιος φόρος ή επιβάρυνση κατά την έννοια της ιδρυτικής Συνθήκης δεν μπορεί να αποτελεί συγχρόνως «εσωτερικό φόρο» κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ και «φορολογική επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος» που εξομοιούται με δασμό κατά την έννοια των άρθρων 28 ΣΛΕΕ και 30 ΣΛΕΕ, ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων που επιβάλλεται στη Φινλανδία δεν συνιστά φορολογική επιβάρυνση που εξομοιούται με δασμό κατά την έννοια των άρθρων 28 ΣΛΕΕ και 30 ΣΛΕΕ. Για τον λόγο αυτόν, λοιπόν, θα μπορούσε να θεωρηθεί επίσης ότι η συμβατότητα της μη επιστροφής του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων με τις ιδρυτικές Συνθήκες της Ένωσης πρέπει να εξετάζεται με βάση το άρθρο 110 ΣΛΕΕ και όχι υπό το πρίσμα των διατάξεων περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων που περιέχονται στον τίτλο II του τρίτου μέρους της ΣΛΕΕ.
- 30 Όσον αφορά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, το Korkein hallinto-oikeus διαπιστώνει επιπλέον ότι, μολονότι το όριο παλαιότητας που προβλέπει ο Autoverolaki σε σχέση με την επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή

ισχύει τυπικώς για όλα τα οχήματα παλαιότητας άνω των δέκα ετών, ανεξαρτήτως του αν ταξινομήθηκαν πρώτη φορά στη Φινλανδία ή αν έχουν εισαχθεί ως μεταχειρισμένα, μπορεί να υποστηριχθεί ότι τα πραγματικά αποτελέσματα του περιορισμού αφορούν άλλα οχήματα και όχι εκείνα που έχουν ταξινομηθεί πρώτη φορά στη Φινλανδία. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι, στην περίπτωση οχήματος το οποίο ταξινομήθηκε πρώτη φορά στη Φινλανδία όπου κυκλοφόρησε επί δέκα έτη και ακολούθως πωλήθηκε σε άλλο κράτος μέλος, πρόκειται αναμφίβολα για μόνιμη χρήση του οχήματος στη Φινλανδία και, επομένως, για περίπτωση στην οποία ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων μπορεί οπωσδήποτε να εισπραχθεί εξ ολοκλήρου. Υπό το πρίσμα αυτό, συνεπώς, μπορεί να θεωρηθεί ότι η μη επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων συνεπάγεται, τουλάχιστον εμμέσως, δυσμενή διάκριση σε βάρος των μεταχειρισμένων οχημάτων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη.

- 31 Κατά την εκτίμηση του *Korkein hallinto-oikeus*, οι ανωτέρω σκέψεις θα μπορούσαν να στηρίζουν την ερμηνεία βάσει της οποίας οι διατάξεις των κρατών μελών σχετικά με τα τέλη ταξινόμησης, όπως ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων, ενδέχεται να αντιβαίνουν, υπό ορισμένες συνθήκες, στις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων που περιέχονται στον τίτλο II του τρίτου μέρους της ΣΛΕΕ ή στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ, εάν ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων που επιβάλλεται επί της αξίας του οχήματος δεν επιστρέφεται στον κύριο του οχήματος, όταν το όχημα εξάγεται για μόνιμη χρήση σε άλλο κράτος μέλος.
- 32 Ωστόσο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου μπορεί να συναχθεί, επίσης, ότι η μη επιστροφή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων, υπό περιστάσεις όπως αυτές της εξεταζόμενης υποθέσεως, δεν καθίσταται ασυμβίβαστη με τις διατάξεις του τίτλου II του τρίτου μέρους της ΣΛΕΕ ή με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ για τον λόγο και μόνον ότι η μη επιστροφή του φόρου θα μπορούσε να έχει ως συνέπεια τη διπλή φορολόγηση του οχήματος.
- 33 Πιο συγκεκριμένα, στην απόφαση επί της υποθέσεως *Nygård*, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, «στο παρόν στάδιο εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, δεν υφίσταται καμιά επιταγή με σκοπό την απαγόρευση των αποτελεσμάτων της διπλής φορολόγησης που προκύπτουν σε περίπτωση φορολογικών επιβαρύνσεων, όπως η επίδικη της κυρίας δίκης, αποτελεσμάτων που διέπονται από τις αυτόνομες εθνικές νομοθεσίες και ότι, μολονότι η εξάλειψη τέτοιων αποτελεσμάτων είναι επιθυμητή προς το συμφέρον της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, αυτή δεν μπορεί ωστόσο να προκύψει παρά μόνον από την εναρμόνιση των εθνικών συστημάτων [...]».
- 34 Η ως άνω διαπίστωση μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στο παρόν στάδιο εξέλιξης του δικαίου της Ένωσης, οι αρνητικές επιπτώσεις στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων οι οποίες οφείλονται στους φόρους που επιβάλλονται επί των οχημάτων, όπως ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων, μπορούν να εξαλειφθούν μόνο με τη θέσπιση μέτρων εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών που προβλέπει το άρθρο 113 ΣΛΕΕ. Ακριβώς για

τον σκοπό αυτόν, η Επιτροπή υπέβαλε την προαναφερθείσα πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με τη φορολογία των επιβατικών αυτοκινήτων, την οποία όμως δεν δέχθηκε το Συμβούλιο.

- 35 Εντούτοις, εάν ληφθεί υπόψη, μεταξύ άλλων, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με οχήματα μισθωμένα βάσει χρηματοδοτικής μισθώσεως ή κοινής μισθώσεως, δανεισμένα και υπηρεσιακά, καθώς και η απόφαση Βιαμάρ, στην οποία η μη επιστροφή τέλους ταξινομήσεως, όπως ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων, θεωρήθηκε ως φορολογική επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος η οποία είναι συγκρίσιμη με δασμό ως προς τα αποτελέσματά της, κατά την έννοια του άρθρου 30 ΣΛΕΕ, το Korkein hallinto-oikeus εκτιμά ότι δεν αποκλείεται η εν λόγω διάταξη ή άλλες διατάξεις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων ή το άρθρο 110 ΣΛΕΕ να εφαρμόζονται και σε καταστάσεις όπως η εξεταζόμενη εν προκειμένω.
- 36 Στο πλαίσιο τούτο, κατά το Korkein hallinto-oikeus, πρέπει να εξεταστεί επίσης αν, στην περίπτωση ιδιωτικών οχημάτων, μπορεί να θεωρηθεί εν γένει ότι τέτοιο όχημα δεν προορίζεται κυρίως για μόνιμη χρήση στο έδαφος συγκεκριμένου κράτους μέλους, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, και δεν χρησιμοποιείται όντως επί μόνιμου βάσεως σε αυτό.
- 37 Αφενός, μπορεί να υποστηριχθεί ότι, καταρχήν, ιδιωτικό όχημα που εισάγεται από άλλο κράτος μέλος πάντοτε προορίζεται για μόνιμη χρήση κυρίως στο κράτος εισαγωγής. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η κυριότητα του οχήματος συνιστά, τουλάχιστον, τεκμήριο ότι το όχημα πρόκειται να χρησιμοποιηθεί επί μόνιμου βάσεως κυρίως στο οικείο κράτος μέλος. Ιδιωτικό όχημα που εισάγεται από άλλο κράτος μέλος δεν έχει πλέον καμία σύνδεση με το άλλο κράτος μέλος όπως συμβαίνει, για παράδειγμα, στην περίπτωση οχήματος μισθωμένου ή δανεισμένου από άλλο κράτος μέλος.
- 38 Αφετέρου, μπορεί να ληφθεί ως δεδομένο ότι τεκμήριο σχετικό με την πρόθεση μόνιμης χρήσης και τη χρήση ιδιωτικού οχήματος, όπως το προεκτεθέν, εξαρτώμενο μόνον από τη νομική μορφή της κατοχής και της χρήσης ενός οχήματος συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση καταστάσεων στις οποίες ενδέχεται να στηρίζεται η κατοχή και η χρήση ενός οχήματος. Πράγματι, όπως και στην περίπτωση των οχημάτων που είναι μισθωμένα βάσει χρηματοδοτικής μισθώσεως ή κοινής μισθώσεως, δανεισμένα και υπηρεσιακά, ενδέχεται ιδιωτικό όχημα να προορίζεται επίσης για διαφορετική χρήση, μη μόνιμη, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους ή η χρήση ιδιωτικού οχήματος στο έδαφος κράτους μέλους να μην ήταν όντως μόνιμη. Ομοίως, ιδιωτικό όχημα μπορεί να εισαχθεί με πρόθεση πολύ βραχείας χρήσης ή να χρησιμοποιηθεί όντως για πολύ βραχεία περίοδο στο έδαφος της οικείας χώρας. Στην περίπτωση αυτή, η επιβολή του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων χωρίς να ληφθεί υπόψη η διάρκεια χρήσης του οχήματος στο οικείο κράτος μέλος μπορεί να είναι δυσανάλογη.
- 39 Δεδομένου ότι από την υφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου δεν προκύπτει σαφώς αν οι διατάξεις της ιδρυτικής Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη

κυκλοφορία των εμπορευμάτων ή το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, μπορούν να περιορίσουν τη δυνατότητα κράτους μέλους να επιβάλλει τέλη ταξινομήσεως, όπως ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων, στο εξεταζόμενο πλαίσιο, υποβάλλεται το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

### ***Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα***

- 40 Αντιθέτως προς ό,τι ισχύει, για παράδειγμα, στην περίπτωση των οχημάτων που μισθώνονται βάσει κοινής ή χρηματοδοτικής μισθώσεως, όσον αφορά τα ιδιωτικά οχήματα είναι σύνηθες να μην μπορεί να παρασχεθεί εκ προοιμίου καμία αντικειμενικά επαληθεύσιμη απόδειξη της προθέσεως προσωρινής χρήσης ή της προσωρινής χρήσης τους. Ως εκ τούτου, το *Korkein hallinto-oikeus* συνάγει το συμπέρασμα ότι η διάρκεια χρήσης του ιδιωτικού οχήματος και ο πραγματικός της χαρακτήρας πρέπει να εκτιμώνται εκ των υστέρων με βάση την πραγματική διάρκεια χρήσης του οχήματος και άλλα σχετικά στοιχεία.

### ***Τρίτο προδικαστικό ερώτημα***

- 41 Σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, που περιέχονται στον τίτλο II του τρίτου μέρους της ΣΛΕΕ, αποκλείουν, καταρχήν, νομοθετικές διατάξεις κράτους μέλους οι οποίες προβλέπουν ότι το μέρος του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων που αναλογεί στην αξία ενός οχήματος δεν επιστρέφεται στον κύριο του οχήματος όταν αυτός εξάγει για μόνιμη χρήση σε άλλο κράτος μέλος όχημα το οποίο δεν προοριζόταν κυρίως για μόνιμη χρήση στο έδαφος του πρώτου κράτους μέλους και όντως δεν χρησιμοποιήθηκε επί μονίμου βάσεως κυρίως σε αυτό, τίθεται το ζήτημα αν ο εν λόγω περιορισμός δύναται να δικαιολογηθεί με το σκεπτικό ότι σκοπεί στη μείωση των εξαγωγών παλαιότερων οχημάτων.
- 42 Στην αιτιολογική έκθεση του *Autoverolaki*, η περιοριστική πρόβλεψη χορηγήσεως επιστροφής του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή μόνο για οχήματα παλαιότητας κάτω των δέκα ετών δικαιολογήθηκε από τον σκοπό «να περιοριστεί η συχνά επιζήμια, από απόψεως προστασίας του περιβάλλοντος, εξαγωγή παλαιών ή προς απόσυρση μηχανοκίνητων οχημάτων».
- 43 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εθνικά μέτρα ικανά να περιορίσουν το εμπόριο στο εσωτερικό της Ένωσης είναι δυνατό να δικαιολογηθούν, μεταξύ άλλων, από επιτακτικούς λόγους προστασίας του περιβάλλοντος. Ωστόσο, τα επίμαχα μέτρα πρέπει, οπωσδήποτε, να είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να είναι σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας.
- 44 Επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να εξετασθεί, αφενός, αν η περιοριστική πρόβλεψη χορηγήσεως επιστροφής του φόρου μηχανοκίνητων οχημάτων κατά την εξαγωγή μόνο για τα οχήματα ως προς τα οποία δεν έχει παρέλθει περίοδος ανώτερη των δέκα ετών από την πρώτη τους κυκλοφορία συνιστά εύλογο μέτρο για την επίτευξη του προαναφερθέντος σκοπού της

προστασίας του περιβάλλοντος και, αφετέρου, αν το μέτρο αυτό συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. Η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει, για τη δικαιολόγηση του μέτρου, ο σκοπός να μην μπορεί να επιτευχθεί χωρίς τον εξεταζόμενο περιορισμό.

- 45 Το Korkein hallinto-oikeus διαπιστώνει ότι η περιοριστική πρόβλεψη χορηγήσεως επιστροφής κατά την εξαγωγή μόνο για οχήματα ως προς τα οποία δεν έχει παρέλθει περίοδος ανώτερη των δέκα ετών από την πρώτη τους ταξινόμηση δεν σημαίνει ότι η μη επιστροφή αφορά, στην πράξη, αποκλειστικώς οχήματα τα οποία είναι επιβλαβή από περιβαλλοντικής απόψεως και τούτο διαπιστώνεται, επίσης, στην προαναφερθείσα αιτιολογική έκθεση του Autoverolaki.
- 46 Δεύτερον, η αιτιολογική έκθεση του Autoverolaki δεν διευκρινίζει τους λόγους για τους οποίους δεν θα ήταν δυνατή η επίτευξη του σκοπού που αφορά την εξαγωγή παλαιότερων ή προς απόσυρση οχημάτων με την εφαρμογή άλλου μέτρου, το οποίο θα περιόριζε λιγότερο την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων –παραδείγματος χάρι, άρνηση επιστροφής όσον αφορά οχήματα για τα οποία έχει διαπιστωθεί ότι είναι πράγματι επιβλαβή για το περιβάλλον.
- 47 Το Korkein hallinto-oikeus διαπιστώνει, επίσης, ότι ο φόρος μηχανοκίνητων οχημάτων επιβάλλεται επί των εισαγομένων στη Φινλανδία οχημάτων, ανεξαρτήτως του χρόνου κατά τον οποίο ταξινομήθηκαν πρώτη φορά σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, ο περιορισμός της επιστροφής κατά την εξαγωγή που εξαρτάται από τη διάρκεια χρήσης του οχήματος έχει ως συνέπεια τη διαφορετική φορολόγηση των εισαγομένων οχημάτων μόνο με βάση την παλαιότητα του οχήματος όταν αυτό κυκλοφορεί στη Φινλανδία.