



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 21ης Δεκεμβρίου 2023*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων – Άρθρο 34 ΣΛΕΕ – Ποσοτικοί περιορισμοί επί των εισαγωγών – Μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος – Εθνική ρύθμιση η οποία θέτει, ως προς την ποσότητα των τσιγάρων που μπορούν να τεθούν σε ανάλωση κατά τη διάρκεια δεδομένης περιόδου, ανώτατο όριο το οποίο αντιστοιχεί στον μηνιαίο μέσο όρο των ποσοτήτων που τέθηκαν σε ανάλωση κατά τους δώδεκα προηγούμενους μήνες – Άρθρο 36 ΣΛΕΕ – Δικαιολόγηση – Καταπολέμηση της φοροαποφυγής και των καταχρηστικών πρακτικών – Προστασία της δημόσιας υγείας – Φορολογία – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρο 7 – Χρόνος κατά τον οποίο καθίστανται απαιτητοί οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Θέση σε ανάλωση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης – Άρθρο 9 – Όροι του απαιτητού και εφαρμοστέος συντελεστής – Υπέρβαση του ισχύοντος ποσοτικού ορίου – Υπερβάλλον – Εφαρμογή του συντελεστή που ισχύει κατά τον χρόνο υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης»

Στην υπόθεση C-96/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία) με απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2022, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Φεβρουαρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A.

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, Z. Csehi, M. Ilešič (εισηγητή), I. Jarukaitis και Δ. Γρατσία, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: L. Carrasco Marco

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Μαρτίου 2023,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A., εκπροσωπούμενη από τους A. Moura Portugal και I. Teixeira, advogados,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις P. Barros da Costa, A. Rodrigues και N. Vitorino,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Björkland, την I. Melo Samraio και τον F. Thiran,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 8ης Ιουνίου 2023,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 34 ΣΛΕΕ και των άρθρων 7 και 9 της οδηγίας 2008/118/EK 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 2009, L 9, σ. 12).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. (στο εξής: CDIL) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία), με αντικείμενο τη συμπληρωματική χρέωση ειδικού φόρου κατανάλωσης στη CDIL για τσιγάρα που τέθηκαν σε ανάλωση στην Πορτογαλία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2008/118

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2, 8, 9 και 31 της οδηγίας 2008/118 είχαν ως εξής:
 - «(2) Οι όροι επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης στα προϊόντα που καλύπτει η οδηγία 92/12/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1)], εφεξής “προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης”, πρέπει να είναι εναρμονισμένοι ώστε να διασφαλίζεται η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

[...]

- (8) Δεδομένου ότι, για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η έννοια και οι προϋποθέσεις σχετικά με το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να ταυτίζονται σε όλα τα κράτη μέλη, είναι απαραίτητο να καταστεί σαφές σε κοινοτικό επίπεδο πότε τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης τίθενται σε ανάλωση και ποιος είναι ο υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.
- (9) Δεδομένου ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αποτελεί φόρο επί της κατανάλωσης ορισμένων προϊόντων, δεν θα πρέπει να βαρύνει τα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντα τα οποία, σε ορισμένες περιπτώσεις, έχουν καταστραφεί ή έχουν υποστεί ανεπανόρθωτη απώλεια.

[...]

- (31) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να προβλέπουν ότι τα προϊόντα που τίθενται σε ανάλωση φέρουν φορολογικά επισήματα ή εθνικά αναγνωριστικά σήματα. Η χρήση αυτών των επισημάτων ή σημάτων δεν θα πρέπει να προκαλεί εμπόδια στο ενδοκοινοτικό εμπόριο.

Δεδομένου ότι η χρήση αυτών των επισημάτων ή σημάτων δεν θα πρέπει να προκαλεί διπλή φορολογική επιβάρυνση, θα πρέπει να καταστεί σαφές ότι το ποσό που καταβάλλεται ή αποτελεί αντικείμενο εγγύησης για την απόκτηση αυτών των επισημάτων ή σημάτων πρέπει να επιστρέφεται, να διαγράφεται ή να αποδεσμεύεται από το κράτος μέλος το οποίο έχει εκδώσει τα επισήματα, εφόσον ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός και εισπράττεται σε άλλο κράτος μέλος.

Ωστόσο, προκειμένου να αποφεύγεται οποιαδήποτε κατάχρηση, τα κράτη μέλη που έχουν εκδώσει αυτά τα επισήματα ή σήματα θα πρέπει να μπορούν να εξαρτούν την επιστροφή, τη διαγραφή ή την αποδέσμευση του ποσού από την απόδειξη ότι αυτά έχουν αφαιρεθεί ή καταστραφεί.»

4 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118:

«Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των κάτωθι προϊόντων (εφεξής “προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης”):

[...]

- γ) βιομηχανοποιημένα καπνά που εμπίπτουν στις οδηγίες 95/59/ΕΚ [του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασιών καπνών (ΕΕ 1995, L 291, σ. 40)], 92/79/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα τσιγάρα (ΕΕ 1992, L 316, σ. 8)] και 92/80/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα βιομηχανοποιημένα καπνά εκτός των τσιγάρων (ΕΕ 1992, L 316, σ. 10)].»

5 Το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/118 προέβλεπε τα εξής:

«Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά:

- α) την παραγωγή τους, συμπεριλαμβανομένης, ανάλογα με την περίπτωση, της εξόρυξής τους, στο έδαφος της [Ευρωπαϊκής] Κοινότητας,
- β) την εισαγωγή τους στο έδαφος της Κοινότητας.»

6 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 έως 3, της οδηγίας 2008/118 όριζε τα εξής:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “θέση σε ανάλωση” νοείται:

- α) η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου,
- β) η κατοχή υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου και της εθνικής νομοθεσίας,
- γ) η παραγωγή υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης παραγωγής, εκτός καθεστώτος αναστολής,
- δ) η εισαγωγή υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εισαγωγής, εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής.

3. Ο χρόνος θέσης σε ανάλωση είναι:

- α) στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii), ο χρόνος παραλαβής των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από τον εγγεγραμμένο παραλήπτη,
- β) στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο iv), ο χρόνος παραλαβής των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από τον παραλήπτη,
- γ) στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 17 παράγραφος 2, ο χρόνος παραλαβής των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων στον τόπο άμεσης παράδοσής τους.»

7 Κατά το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/118:

«Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν τίθεται σε ανάλωση.

Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβάλλεται και εισπράττεται και, κατά περίπτωση, επιστρέφεται ή διαγράφεται σύμφωνα με τη διαδικασία που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις ίδιες διαδικασίες τόσο στα εθνικά προϊόντα όσο και στα προϊόντα προέλευσης άλλων κρατών μελών.»

- 8 Το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 όριζε τα εξής:

«Εκτός από τις περιπτώσεις του άρθρου 33, παράγραφος 6, του άρθρου 36, παράγραφος 5, και του άρθρου 38, παράγραφος 3, καθώς και τις περιπτώσεις που προβλέπουν οι οδηγίες που αναφέρονται στο άρθρο 1, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση μπορεί, κατόπιν αιτήματος ενός ενδιαφερομένου, να επιστρέφεται ή να διαγράφεται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους όπου τα προϊόντα αυτά έχουν τεθεί σε ανάλωση στις περιπτώσεις και σύμφωνα με τους όρους που καθορίζουν τα κράτη μέλη για την πρόληψη οιασδήποτε τυχόν φοροδιαφυγής ή κατάχρησης.»

- 9 Το άρθρο 39, παράγραφος 1, και παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 είχε ως εξής:

«1. Υπό την επιφύλαξη του άρθρου 7, παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν να φέρουν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα φορολογικά επισήματα ή εθνικά αναγνωριστικά σήματα που χρησιμοποιούνται για φορολογικούς σκοπούς όταν τίθενται σε ανάλωση στο έδαφός τους, ή, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 33, παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο, και στο άρθρο 36, παράγραφος 1, όταν εισέρχονται στο έδαφός τους.

[...]

3. Με την επιφύλαξη των διατάξεων που μπορούν να θεσπίζουν προκειμένου να εξασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του παρόντος άρθρου και προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε τα κατά την έννοια της παραγράφου 1 φορολογικά επισήματα ή εθνικά αναγνωριστικά σήματα να μην δημιουργούν εμπόδια στην ελεύθερη διακίνηση των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων.

[...]»

- 10 Η οδηγία 2008/118/EK καταργήθηκε, από τις 13 Φεβρουαρίου 2023, με την οδηγία (ΕΕ) 2020/262 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2019, για τη θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης (ΕΕ 2020, L 58, σ. 4).

- 11 Το άρθρο 8 της οδηγίας 2020/262 επιγράφεται «Όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός και συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που πρέπει να χρησιμοποιείται» και προβλέπει τα εξής:

«Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο εφαρμοστέος συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν τίθεται σε ανάλωση.

Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβάλλεται και εισπράττεται και, κατά περίπτωση, επιστρέφεται ή διαγράφεται σύμφωνα με τη διαδικασία που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις ίδιες διαδικασίες τόσο στα εθνικά προϊόντα όσο και στα προϊόντα προέλευσης άλλων κρατών μελών.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, σε περίπτωση μεταβολής των συντελεστών ειδικού φόρου κατανάλωσης, μπορεί να επιβληθεί, κατά περίπτωση, αυξημένος ή μειωμένος φόρος στα αποθέματα προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση.»

Το πορτογαλικό δίκαιο

- 12 Το άρθρο 8 του Código dos Impostos Especiais de Consumo (κώδικα ειδικών φόρων κατανάλωσης, στο εξής: CIEC) τιτλοφορείται «Απαιτητό» και έχει ως εξής:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός στην ημεδαπή κατά τον χρόνο που τίθενται σε ανάλωση τα προϊόντα στα οποία αναφέρεται το άρθρο 5, ή που βεβαιώνονται ζημίες οι οποίες είναι φορολογητέες σύμφωνα με τον παρόντα κώδικα.

2. Εφαρμοστέος στην ημεδαπή συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι εκείνος ο οποίος ισχύει κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο αντίστοιχος ειδικός φόρος κατανάλωσης.»

- 13 Το άρθρο 9 του CIEC τιτλοφορείται «Θέση σε ανάλωση» και ορίζει τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα, νοείται ως “θέση σε ανάλωση” προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης:

- a) η έξοδος, περιλαμβανομένης και της παράτυπης εξόδου, των προϊόντων αυτών από καθεστώς αναστολής·
- b) η κατοχή των προϊόντων αυτών εκτός καθεστώτος αναστολής χωρίς να έχει εισπραχθεί ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης·
- c) η παραγωγή των προϊόντων αυτών εκτός του καθεστώτος αναστολής χωρίς να έχει εισπραχθεί ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης·
- d) η εισαγωγή των προϊόντων αυτών, εκτός εάν υπόκεινται, αμέσως μετά την εισαγωγή τους, στο καθεστώς αναστολής·
- e) η είσοδος, περιλαμβανομένης της παράτυπης εισόδου, των προϊόντων αυτών στην ημεδαπή εκτός καθεστώτος αναστολής·
- f) η παύση της συνδρομής ή η παράβαση των όρων χορήγησης φορολογικού πλεονεκτήματος·

[...]

2. Ο χρόνος θέσης σε ανάλωση είναι:

- a) στην περίπτωση προϊόντων που διακινούνται, υπό καθεστώς αναστολής, από φορολογική αποθήκη με προορισμό εγγεγραμμένο παραλήπτη, ο χρόνος της παραλαβής των προϊόντων αυτών από τον παραλήπτη·
- b) στην περίπτωση προϊόντων που διακινούνται, υπό καθεστώς αναστολής, προς κάποιον από τους παραλήπτες στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχεία a έως d, ο χρόνος της παραλαβής των προϊόντων αυτών από τους παραλήπτες·

- γ) στην περίπτωση του στοιχείου f της προηγούμενης παραγράφου, ο χρόνος της παύσης της συνδρομής ή της παράβασης των όρων χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος·
- δ) στην περίπτωση στην οποία αναφέρεται το άρθρο 35, παράγραφος 4, ο χρόνος της παραλαβής των προϊόντων στον τόπο της άμεσης παράδοσής τους

[...]».

- 14 Το άρθρο 106 του CIEC φέρει τον τίτλο «Ειδικοί κανόνες για τη θέση σε ανάλωση» και προβλέπει τα εξής:

«1. Η θέση τσιγάρων σε ανάλωση υπόκειται σε προϋποθέσεις που ισχύουν κατά την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου έως 31 Δεκεμβρίου κάθε ημερολογιακού έτους.

2. Κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία αναφέρεται η προηγούμενη παράγραφος, οι πράξεις με τις οποίες κάθε επιχείρηση θέτει, σε μηνιαία βάση, τσιγάρα σε ανάλωση δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα ποσοτικά όρια που προκύπτουν από την εφαρμογή συντελεστή προσαύξησης 10 % επί της μέσης μηνιαίας ποσότητας τσιγάρων που τέθηκαν σε ανάλωση κατά τη διάρκεια των αμέσως προηγούμενων [δώδεκα] μηνών.

3. Για τους σκοπούς της προηγούμενης παραγράφου, κατά τον υπολογισμό της μέσης μηνιαίας ποσότητας χρησιμοποιείται ως βάση η συνολική ποσότητα των μη απαλλασσόμενων πράξεων με τις οποίες έχουν τεθεί τσιγάρα σε ανάλωση μεταξύ της 1ης Σεπτεμβρίου του προηγούμενου έτους και της 31ης Αυγούστου του τρέχοντος έτους.

4. Κάθε επιχείρηση υποβάλλει στην αρμόδια τελωνειακή υπηρεσία, το αργότερο μέχρι τις 15 Σεπτεμβρίου κάθε έτους, αρχική δήλωση στην οποία αναγράφεται η αντίστοιχη μέση μηνιαία ποσότητα και καθορίζεται το ποσοτικό όριο που έχει εφαρμογή στην περίπτωση της κατά τη διάρκεια της περιόδου ισχύος των προϋποθέσεων.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, δεόντως δικαιολογημένες από την αιφνίδια και χρονικά περιορισμένη μεταβολή του όγκου των πωλήσεων, δύναται να επιτραπεί η υπέρβαση των ως άνω ποσοτικών ορίων, παρότι οι εξαιρετικές αυτές περιπτώσεις δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό της μέσης μηνιαίας ποσότητας για το επόμενο έτος.

6. Μετά τη λήξη της περιόδου ισχύος των προϋποθέσεων και το αργότερο στο τέλος Ιανουαρίου κάθε έτους, η επιχείρηση υποβάλλει στην αρμόδια τελωνειακή υπηρεσία εκκαθαριστική δήλωση στην οποία αναγράφεται η συνολική ποσότητα των τσιγάρων που πράγματι τέθηκαν σε ανάλωση κατά τη διάρκεια της περιόδου ισχύος των προϋποθέσεων.

7. Οι ποσότητες τσιγάρων που υπερβαίνουν το ποσοτικό όριο της παραγράφου 4 υπόκεινται σε φορολογική επιβάρυνση βάσει του ισχύοντος συντελεστή κατά τον χρόνο υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης όταν η υπέρβαση διαπιστώνεται κατόπιν αντιπαραβολής μεταξύ των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο έγγραφο και των στοιχείων που επεξεργάζεται η Διοίκηση, με την επιφύλαξη της διαδικασίας που ενδεχομένως επιβάλλεται να κινηθεί λόγω παράβασης.

8. Οι κανόνες του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται χωριστά στην ηπειρωτική Πορτογαλία, στην Αυτόνομη Περιφέρεια των Αζορών και στην Αυτόνομη Περιφέρεια της Μαδέρας, οι δε υποχρεώσεις οι οποίες επιβάλλονται από τις προηγούμενες παραγράφους πρέπει να

εκπληρώνονται στην τελωνειακή υπηρεσία που χειρίζεται την υπόθεση της εκάστοτε θέσης σε ανάλωση.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Η CDIL, εταιρία συσταθείσα κατά το πορτογαλικό δίκαιο, είναι επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού και λειτουργεί ως αποθηκευτής εγκεκριμένος από την πορτογαλική φορολογική και τελωνειακή αρχή στην Αυτόνομη Περιφέρεια της Μαδέρας.
- 16 Στις 15 Σεπτεμβρίου 2010 η CDIL υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 106, παράγραφος 4, του CIEC, ενώπιον της τελωνειακής υπηρεσίας του Funchal (Πορτογαλία) αρχική δήλωση όπου αναγραφόταν η μέση μηνιαία ποσότητα τσιγάρων την οποία είχε θέσει σε ανάλωση κατά τη διάρκεια των αμέσως προηγούμενων δώδεκα μηνών, ήτοι μεταξύ της 1ης Σεπτεμβρίου 2009 και της 31ης Αυγούστου 2010.
- 17 Στις 22 Σεπτεμβρίου 2010 η τελωνειακή υπηρεσία του Funchal ενημέρωσε τη CDIL ότι, με βάση τις παρασχεθείσες πληροφορίες, καθοριζόταν, για την περίοδο ισχύος των προϋποθέσεων που περιλαμβάνεται μεταξύ 1ης Σεπτεμβρίου 2010 και 31ης Δεκεμβρίου 2010, μηνιαίο ποσοτικό όριο 1 644 005 τσιγάρων, το οποίο είχε υπολογιστεί σύμφωνα με το άρθρο 106, παράγραφοι 1 και 2, του CIEC.
- 18 Στις 18 Νοεμβρίου 2010 η Logista ζήτησε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 106 παράγραφος 5, του CIEC, άδεια παρέκκλισης από το ποσοτικό αυτό όριο.
- 19 Στις 7 Ιανουαρίου 2011 η τελωνειακή υπηρεσία του Funchal απέρριψε την ως άνω αίτηση, με την αιτιολογία ότι η μη τήρηση του επίμαχου ποσοτικού ορίου δεν δικαιολογούνταν από αιφνίδια και χρονικά περιορισμένη μεταβολή του όγκου των πωλήσεων, όπως απαιτεί η προαναφερθείσα διάταξη. Η CDIL άσκησε κατά της απόφασεως αυτής ιεραρχική προσφυγή, η οποία επίσης απορρίφθηκε.
- 20 Στις 18 Ιανουαρίου 2011 η CDIL κατέθεσε, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 106, παράγραφος 6, του CIEC, εκκαθαριστική δήλωση στο τελωνείο του Funchal, η οποία βεβαίωνε, για την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2010, τη θέση σε ανάλωση ποσότητας τσιγάρων τρεις φορές μεγαλύτερης από το ποσοτικό όριο που είχε καθοριστεί για την ίδια περίοδο.
- 21 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 106, παράγραφος 7, του CIEC, επιβλήθηκε στην CDIL συμπληρωματική χρέωση ειδικού φόρου κατανάλωσης, ύψους 4 607,69 ευρώ, προσανξημένη κατά 1,80 ευρώ με βάση τον αριθμό των τσιγάρων που είχαν τεθεί σε ανάλωση κατά την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2010 καθ' υπέρβασιν του ποσοτικού ορίου το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 106, παράγραφος 2, του CIEC. Όπως ορίζει το άρθρο 106, παράγραφος 7 του CIEC, η τελωνειακή υπηρεσία υπολόγισε τον οφειλόμενο ειδικό φόρο κατανάλωσης εφαρμόζοντας τον συντελεστή που ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.
- 22 Η CDIL προσέβαλε την πράξη επιβολής συμπληρωματικής χρέωσης ενώπιον του Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (διοικητικού και φορολογικού δικαστηρίου Funchal, Πορτογαλία), το οποίο απέρριψε την ένδικη προσφυγή της με απόφαση της 24ης Ιουνίου 2016.

- 23 Η CDIL άσκησε κατά της πρωτόδικης αποφάσεως έφεση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.
- 24 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η CDIL, η οποία δεν αμφισβητεί ότι υπερέβη τα ποσοτικά όρια που ίσχυαν κατά την επίμαχη περίοδο ισχύος των προϋποθέσεων, υποστηρίζει ότι το άρθρο 106 του CIEC δεν συμβιβάζεται με το δίκαιο της Ένωσης.
- 25 Συγκεκριμένα, αφενός, η επιβολή νόμιμου ορίου στην ποσότητα τσιγάρων που μπορούν να τεθούν σε ανάλωση, καθώς επηρεάζει πρωτίστως, στην πράξη, τα τσιγάρα που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη, συνιστά ποσοτικό περιορισμό επί των εισαγωγών ο οποίος απαγορεύεται από το άρθρο 34 ΣΛΕΕ και δεν μπορεί, κατά την άποψή της, να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 36 ΣΛΕΕ.
- 26 Αφετέρου, η CDIL υποστηρίζει ότι η εφαρμογή του ισχύοντος κατά την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης αντιβαίνει στα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας 2008/118, από όπου προκύπτει ότι οι όροι του απαιτητού και ο εφαρμοστέος συντελεστής είναι εκείνοι οι οποίοι ισχύουν κατά τον χρόνο που ο καπνός τίθεται σε ανάλωση.
- 27 Η φορολογική και τελωνειακή αρχή αντιτείνει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση δεν επιβάλλει κανέναν ποσοτικό περιορισμό ή μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος ικανό να εμποδίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις επιχειρήσεις.
- 28 Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η ρύθμιση αυτή είναι σύμφωνη με την οδηγία 2008/118, εφόσον, δυνάμει της εν λόγω ρυθμίσεως, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καθίστανται απαιτητοί κατά τον χρόνο θέσης σε ανάλωση, όπως απαιτούν τα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας 2008/118.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Συνιστούν ποσοτικούς περιορισμούς επί των εισαγωγών ή μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος, κατά την έννοια του άρθρου 34 ΣΛΕΕ, τα ποσοτικά όρια για τη θέση σε ανάλωση που προβλέπονται στο άρθρο 106 του [CIEC], στο μέτρο που η τελευταία αυτή διάταξη ορίζει ότι οι επιχειρήσεις διαθέτουν στο εμπόριο, κατά τη διάρκεια του τελευταίου τετραμήνου εκάστου έτους, ποσότητες τσιγάρων που δεν υπερβαίνουν τη μέση μηνιαία ποσότητα τσιγάρων που τέθηκαν σε ανάλωση κατά τη διάρκεια των αμέσως προηγούμενων δώδεκα μηνών;
2. Προσक्रούει στους θεσπισθέντες με τα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας [2008/118] κανόνες σχετικά με το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης η φορολόγηση των ποσοτήτων τσιγάρων που υπερβαίνουν το ποσοτικό όριο για τη θέση σε ανάλωση, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 106, παράγραφος 2, του CIEC, με τον συντελεστή που ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης, σύμφωνα με τα όσα ορίζει η παράγραφος 7 του ίδιου αυτού άρθρου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 30 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 34 και 36 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι η ποσότητα τσιγάρων που τίθενται σε ανάλωση μηνιαίως από μια επιχείρηση κατά την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου έως 31 Δεκεμβρίου κάθε ημερολογιακού έτους δεν πρέπει να υπερβαίνει τη μέση μηνιαία ποσότητα τσιγάρων που η επιχείρηση αυτή έθεσε σε ανάλωση κατά τους δώδεκα προηγούμενους μήνες, προσαυξημένη κατά 10 %.
- 31 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί θεμελιώδη αρχή της Συνθήκης ΛΕΕ, η οποία εκφράζεται με την επιβαλλόμενη από το άρθρο 34 ΣΛΕΕ απαγόρευση τόσο των ποσοτικών περιορισμών επί των εισαγωγών μεταξύ των κρατών μελών, όσο και κάθε μέτρου ισοδυνάμου αποτελέσματος (απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Διαπιστώνεται όμως, αφενός, ότι μέτρο όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο συνίσταται στην επιβολή ορίων ως προς την ποσότητα των τσιγάρων που τίθενται σε ανάλωση στο εσωτερικό κράτους μέλους, δεν συνιστά «ποσοτικό περιορισμό επί των εισαγωγών», κατά την έννοια του άρθρου 34 ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι δεν περιορίζει τις ποσότητες τσιγάρων που μπορούν να εισαχθούν στο κράτος μέλος.
- 33 Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία, η απαγόρευση την οποία επιβάλλει το άρθρο 34 ΣΛΕΕ ως προς τα μέτρα που έχουν ισοδύναμο αποτέλεσμα με ποσοτικούς περιορισμούς επί των εισαγωγών, αφορά κάθε μέτρο κράτους μέλους ικανό να εμποδίσει, άμεσα ή έμμεσα, πραγματικά ή δυνητικά, τα προερχόμενα από άλλα κράτη μέλη προϊόντα να αποκτήσουν πρόσβαση στην αγορά του, έστω και αν ένα τέτοιο μέτρο δεν έχει ούτε ως σκοπό ούτε ως αποτέλεσμα τη λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση των προϊόντων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη (πρβλ. απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, σκέψεις 33 και 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Εν προκειμένω, κρίνεται ότι μέτρο όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, με το οποίο επιβάλλονται στις οικείες επιχειρήσεις περιορισμοί στην ποσότητα τσιγάρων που μπορούν να θέσουν σε ανάλωση, είναι ικανό να τις αποτρέψει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικό γι' αυτές να εισαγάγουν στο κράτος μέλος όπου έχει θεσπιστεί το μέτρο τσιγάρα σε ποσότητες μεγαλύτερες από τα καθορισμένα όρια.
- 35 Επομένως, τέτοιο μέτρο είναι εν δυνάμει ικανό να παρακωλύσει, όσον αφορά τα τσιγάρα που μπορούν να εισαχθούν από άλλα κράτη μέλη, την πρόσβαση στην αγορά του συγκεκριμένου κράτους μέλους και, ως εκ τούτου, συνιστά μέτρο το οποίο έχει αποτέλεσμα ισοδύναμο με ποσοτικό περιορισμό κατά την έννοια του άρθρου 34 ΣΛΕΕ και είναι κατ' αρχήν ασύμβατο προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο αυτό.
- 36 Κατά πάγια νομολογία, εθνική ρύθμιση η οποία συνιστά μέτρο ισοδυνάμου αποτελέσματος με ποσοτικούς περιορισμούς μπορεί πάντως να δικαιολογείται από έναν εκ των λόγων γενικού συμφέροντος που απαριθμούνται στο άρθρο 36 ΣΛΕΕ ή από υπέρτερους λόγους γενικού συμφέροντος. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το εθνικό μέτρο πρέπει να είναι κατάλληλο προς

επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξή του (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 37 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής καθίσταται σαφές ότι σκοπός του επίμαχου στην κύρια δίκη μέτρου είναι να αποτραπεί το ενδεχόμενο να προβαίνουν οι επιχειρήσεις, σε ένα χρονικό σημείο όπου είναι ήδη γνωστός ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος θα εφαρμοστεί επί των τσιγάρων το επόμενο έτος, στη θέση τσιγάρων σε ανάλωση, κατά την έννοια της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής ρύθμισης, προκειμένου να δημιουργήσουν σημαντικά αποθέματα τσιγάρων υποκείμενων σε συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης χαμηλότερο από εκείνον που θα ισχύει το επόμενο έτος, κατά τη διάρκεια του οποίου θα διατεθούν πράγματι στο εμπόριο. Επομένως προκύπτει, υπό την επιφύλαξη του ελέγχου του ζητήματος από το αιτούν δικαστήριο, ότι το μέτρο αυτό αποσκοπεί στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής και στη διαφύλαξη των φορολογικών εσόδων του Πορτογαλικού Δημοσίου. Κατά την Πορτογαλική Κυβέρνηση, το εν λόγω μέτρο, εφόσον αποσκοπεί στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της αύξησης του φορολογικού συντελεστή των προϊόντων καπνού, επιδιώκει επίσης σκοπό προστασίας της δημόσιας υγείας.
- 38 Υπενθυμίζεται επ' αυτού ότι, κατά πάγια νομολογία, ο σκοπός της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής συνιστά υπέρτερο λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει τη θέσπιση περιορισμού στις ελευθερίες κυκλοφορίας [απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2022, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Υποχρέωση δήλωσης πληροφοριών στον φορολογικό τομέα), C-788/19, EU:C:2022:55, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 39 Όπως προκύπτει από το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, και από το άρθρο 39, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, καθώς και από την αιτιολογική σκέψη 31 της οδηγίας 2008/118, ο ως άνω σκοπός, μαζί με εκείνον της καταπολέμησης τυχόν καταχρήσεων, περιλαμβάνεται εξάλλου στους σκοπούς που επιδιώκει η συγκεκριμένη οδηγία. Το δε Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η θέση σε ανάλωση πακέτων τσιγάρων σε υπερβολικές ποσότητες κατά το τέλος του έτους, εν αναμονή μελλοντικής αύξησης του ειδικού φόρου κατανάλωσης, συνιστά μορφή κατάχρησης την οποία τα κράτη μέλη δικαιούνται να προλαμβάνουν μέσω της λήψης πρόσφορων μέτρων (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψεις 59 και 60).
- 40 Επιπλέον, κατά πάγια επίσης νομολογία, η προστασία της υγείας των ανθρώπων καταλέγεται μεταξύ των λόγων γενικού συμφέροντος που απαριθμούνται στο άρθρο 36 ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η υγεία και η ζωή των ανθρώπων κατέχουν την πρώτη θέση μεταξύ των αγαθών και των συμφερόντων που προστατεύει η Συνθήκη (πρβλ. απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, σκέψη 30).
- 41 Υπό την επιφύλαξη του ελέγχου του ζητήματος από το αιτούν δικαστήριο, από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Δικαστηρίου συνάγεται ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση μπορεί να υπηρετεί υπέρτερους λόγους γενικού συμφέροντος ικανούς να δικαιολογήσουν, κατ' αρχήν, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.
- 42 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, μένει να εξεταστεί αν μέτρο όπως το επίμαχο εν προκειμένω είναι κατάλληλο προς υλοποίηση των θεμιτών αυτών σκοπών και αν υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη τους.

- 43 Ως προς το ζήτημα αυτό, εναπόκειται εν τέλει στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και να ερμηνεύσει την εθνική νομοθεσία, να κρίνει αν και σε ποιον βαθμό η επίμαχη ρύθμιση πληροί τις προαναφερθείσες απαιτήσεις. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εξετάσει αντικειμενικά και στηριζόμενο σε στατιστικές, σε στοιχεία που αφορούν ειδικά τη συγκεκριμένη περίπτωση ή σε άλλα μέσα, εάν από τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία προσκομίζουν οι αρχές του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους μπορεί ευλόγως να συναχθεί ότι τα μέτρα που έχουν επιλεγεί είναι κατάλληλα για την υλοποίηση των επιδιωκόμενων σκοπών, καθώς και εάν είναι δυνατόν οι σκοποί αυτοί να επιτευχθούν με μέτρα λιγότερο περιοριστικά για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων (απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Εντούτοις το Δικαστήριο, καθώς καλείται να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, είναι αρμόδιο να παράσχει, με βάση τη δικογραφία της κύριας δίκης και τις γραπτές παρατηρήσεις που έχουν υποβληθεί ενώπιόν του, στοιχεία τα οποία θα επιτρέψουν στο αιτούν δικαστήριο να εκδώσει την απόφασή του (απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 45 Όσον αφορά, πρώτον, το κατά πόσον η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση είναι ικανή να επιτύχει τους προβαλλόμενους σκοπούς, διαπιστώνεται ότι η ρύθμιση αυτή είναι ικανή να αποτρέψει τις επιχειρήσεις από το να συσσωρεύσουν στο τέλος του έτους τσιγάρα που στην πραγματικότητα προορίζονται να διατεθούν στο εμπόριο το επόμενο έτος, αποβλέποντας στην εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων της μελλοντικής αύξησης του συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Αντιστρόφως, εάν δεν υπήρχαν τα ποσοτικά όρια τα οποία ισχύουν για τα τσιγάρα που διατίθενται στο εμπόριο κατά τη διάρκεια της περιόδου ισχύος των προϋποθέσεων, θα καθίστατο αναποτελεσματική η μελλοντική αύξηση του συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, η οποία συνεπιδέρι κατά γενικό κανόνα αύξηση της τιμής λιανικής πώλησης των πακέτων τσιγάρων (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2010, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, C-221/08, EU:C:2010:113, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) και θα εξουδετερωνόταν κατ' αυτόν τον τρόπο, τουλάχιστον σε κάποιον βαθμό, το δυνητικό αποτρεπτικό αποτέλεσμα μιας τέτοιας αύξησης για τους καταναλωτές. Ως εκ τούτου, διαπιστώνεται ότι η ρύθμιση αυτή είναι πρόσφορη για την επίτευξη των σκοπών της προστασίας της δημόσιας υγείας και της καταπολέμησης της φοροαποφυγής ή των καταχρηστικών πρακτικών.
- 46 Δεύτερον, όσον αφορά την εκτίμηση της αναγκαιότητας ενός μέτρου όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, υπογραμμίζεται ότι η δημόσια υγεία κατέχει, όπως υπενθυμίστηκε στη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, την πρώτη θέση μεταξύ των αγαθών και των συμφερόντων που προστατεύει η Συνθήκη ΛΕΕ και ότι εναπόκειται στα κράτη μέλη να αποφασίζουν το επίπεδο προστασίας το οποίο προτίθενται να διασφαλίσουν καθώς και με ποιον τρόπο πρέπει να το επιτύχουν, όπερ σημαίνει ότι διαθέτουν συναφώς περιθώριο εκτιμήσεως (πρβλ. απόφαση της 1ης Μαρτίου 2018, CMVRO, C-297/16, EU:C:2018:141, σκέψη 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 47 Επιπλέον, κρίνεται ότι ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των τσιγάρων τον οποίο συνεπάγεται ένα μέτρο όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη δεν φαίνεται να υπερβαίνει ό,τι είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκονται με το μέτρο αυτό.
- 48 Ειδικότερα διαπιστώνεται, αφενός, ότι το ποσοτικό όριο το οποίο η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση επιβάλλει σε κάθε επιχείρηση καθορίζεται σε συνάρτηση με τη μέση μηνιαία ποσότητα τσιγάρων που η επιχείρηση έθεσε σε ανάλωση κατά τους δώδεκα

προηγούμενους μήνες, προσαυξημένη κατά 10 %, και ότι η ρύθμιση αυτή δεν έχει απόλυτο χαρακτήρα, εφόσον το άρθρο 106 παράγραφος 5, του CIEC προβλέπει τη δυνατότητα παρέκκλισης από το ποσοτικό όριο σε περίπτωση αιφνίδιας και χρονικά περιορισμένης μεταβολής του όγκου των πωλήσεων.

- 49 Αφετέρου, μολονότι, βεβαίως, η εν λόγω ρύθμιση προβλέπει, στο άρθρο 106 παράγραφος 7, του CIEC, τη δυνατότητα να κινηθεί εσωτερική διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά της επιχείρησης που φέρεται να υπερβαίνει το ποσοτικό όριο το οποίο έχει καθοριστεί στην περίπτωση του, η ως άνω δυνατότητα δεν επηρεάζει, αυτή καθεαυτήν, τον αναλογικό χαρακτήρα της ρυθμίσεως, υπό την προϋπόθεση ότι οι κυρώσεις που μπορούν να επιβληθούν μετά το πέρας της σχετικής διαδικασίας είναι, οι ίδιες, αναλογικές.
- 50 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός, το οποίο επικαλείται η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση ορίζει, επιπροσθέτως, ότι τα πακέτα τσιγάρων, άπαξ και κυκλοφορήσουν στην αγορά, δεν μπορούν πλέον να διατεθούν στο εμπόριο ούτε να πωληθούν πέραν του τρίτου μήνα του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο τέθηκαν σε ανάλωση. Τουναντίον, μια τέτοια απαγόρευση ενισχύει την αποτελεσματικότητα και τη συνοχή της επίμαχης ρυθμίσεως, παρακινώντας τις επιχειρήσεις να μη θέτουν σε ανάλωση, κατά τη διάρκεια ενός δεδομένου ημερολογιακού έτους, υπερβολικές ποσότητες τσιγάρων ενόψει επικείμενης αύξησης του ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά το επόμενο ημερολογιακό έτος (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψεις 66, 72, 78 και 79).
- 51 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 34 και 36 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, προκειμένου να καταπολεμηθούν η φοροαποφυγή και οι καταχρηστικές πρακτικές καθώς και να προστατευθεί η δημόσια υγεία, προβλέπει ότι η ποσότητα τσιγάρων που τίθενται σε ανάλωση μηνιαίως από μια επιχείρηση κατά την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου έως 31 Δεκεμβρίου κάθε ημερολογιακού έτους δεν πρέπει να υπερβαίνει τη μέση μηνιαία ποσότητα τσιγάρων την οποία η επιχείρηση αυτή έθεσε σε ανάλωση κατά τους δώδεκα προηγούμενους μήνες, προσαυξημένη κατά 10 %.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 52 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας 2008/118 έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας οι ποσότητες τσιγάρων που υπερβαίνουν το ποσοτικό όριο το οποίο προβλέπει η ίδια η ρύθμιση αναφορικά με τη θέση τσιγάρων σε ανάλωση υπόκεινται στον συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει σε χρόνο μεταγενέστερο της θέσης σε ανάλωση.
- 53 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι σκοπός της οδηγίας 2008/118 είναι, όπως προκύπτει από το άρθρο της 1, παράγραφος 1, η θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των υποκείμενων σε τέτοιους φόρους προϊόντων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα βιομηχανοποιημένα καπνά, τούτο δε ειδικότερα, όπως καθίσταται σαφές από την αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας αυτής, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι η έννοια του απαιτητού των ειδικών φόρων κατανάλωσης και οι σχετικές προϋποθέσεις ταυτίζονται σε όλα τα κράτη μέλη (απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)

και, ως εκ τούτου, να κατοχυρώνεται η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς μέσω της ελεύθερης κυκλοφορίας των σχετικών προϊόντων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2022, ΜΟΝΟ, C-326/20, EU:C:2022:7, σκέψη 28).

- 54 Ειδικότερα, το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/118 ορίζει ότι το γενεσιουργό γεγονός, κατά την έννοια της οδηγίας, είναι η παραγωγή ή η εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων στο έδαφος της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 55 Εντούτοις, βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος όπου τίθενται σε ανάλωση τα υποκείμενα στον φόρο προϊόντα.
- 56 Σύμφωνα με τον δεδηλωμένο στην αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2008/118 σκοπό της εναρμόνισης του χρονικού σημείου κατά το οποίο καθίστανται απαιτητοί οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και, συνακόλουθα, της κατοχύρωσης της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας απαριθμεί τις περιπτώσεις στις οποίες συντρέχει «θέση σε ανάλωση», κατά την έννοια της οδηγίας αυτής.
- 57 Κατά το άρθρο 7 παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας, η έννοια της «θέσης σε ανάλωση» καλύπτει, μεταξύ άλλων, κάθε έξοδο, ακόμη και παράτυπη, υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 4, σημείο 7, της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 58 Χαρακτηριστικό του συγκεκριμένου καθεστώτος είναι ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στους οποίους υπόκεινται τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δεν έχουν καταστεί ακόμη απαιτητοί, παρότι έχει επέλθει το γενεσιουργό γεγονός. Επομένως, όσον αφορά τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, το καθεστώς αυτό ορίζει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός ευθύς μόλις πληρωθεί κάποιος από τους όρους του απαιτητού (απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 59 Πράγματι, δεδομένου ότι, όπως υπενθυμίζεται στην αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2008/118, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αποτελεί φόρο επί της κατανάλωσης, το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος πρέπει, κατ' αρχήν, να είναι όσο το δυνατόν πλησιέστερο στην ημερομηνία κατανάλωσης του προϊόντος που υπόκειται σε τέτοιο φόρο (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, σκέψη 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 60 Στο πλαίσιο αυτό, διαπιστώνεται ότι, κατά το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας, οι όροι του απαιτητού και ο εφαρμοστέος συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι εκείνοι οι οποίοι ισχύουν κατά τον χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν τίθεται σε ανάλωση. Το άρθρο 9, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας ορίζει επιπλέον ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβάλλεται και εισπράττεται και, κατά περίπτωση, επιστρέφεται ή διαγράφεται σύμφωνα με τη διαδικασία που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος.
- 61 Συνεπώς, εφόσον το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας παραπέμπει, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τον καθορισμό των όρων του απαιτητού του ειδικού φόρου κατανάλωσης, στην εθνική νομοθεσία που ισχύει κατά τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος, τούτο

συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένη κανονιστική εξουσία στον τομέα αυτόν (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψη 61).

- 62 Πάντως, σύμφωνα με τον επιδιωκόμενο από την οδηγία 2008/118 σκοπό της εναρμόνισης του χρονικού σημείου κατά το οποίο καθίστανται απαιτητοί οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης προκειμένου να διασφαλίζεται η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, όπως υπενθυμίστηκε στις σκέψεις 53, 55 και 56 της παρούσας αποφάσεως, οι «όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός», κατά το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας, πρέπει οπωσδήποτε να διακρίνονται από τις σχετικές με αυτή καθεαυτήν την έννοια του απαιτητού προϋποθέσεις, οι οποίες, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας, ταυτίζονται υποχρεωτικά σε όλα τα κράτη μέλη.
- 63 Όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 7, παράγραφος 1, και του άρθρου 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118, οι προϋποθέσεις αυτές αφορούν, πρώτον, το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, δεύτερον, το κράτος μέλος όπου πρέπει να εισπραχθεί και, τρίτον, τον κρίσιμο χρόνο για τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή του.
- 64 Επομένως, το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 δεν είναι δυνατόν να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τις ως άνω προϋποθέσεις, ιδίως από την προϋπόθεση σχετικά με τον κρίσιμο χρόνο για τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.
- 65 Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η προαναφερθείσα διάταξη προβλέπει ότι ο χρόνος αυτός πρέπει να συμπίπτει με τον χρόνο κατά τον οποίο ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός και ότι, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 55 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 επιβάλλει, σαφώς και ανεπιφυλάκτως, να συναρτάται το απαιτητό με το χρονικό σημείο όπου το υποκείμενο στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν τίθεται σε ανάλωση, ο εφαρμοστέος συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι κατ' ανάγκην εκείνος και μόνον που ισχύει κατά τον χρόνο της θέσης σε ανάλωση.
- 66 Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 52 και 53 των προτάσεών του, η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το περιεχόμενο του κεφαλαίου V της οδηγίας 2008/118, το οποίο επιγράφεται «Διακίνηση και φορολόγηση των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων μετά τη θέση σε ανάλωση» και περιέχει διατάξεις που προβλέπουν ρητώς σε ποιες περιπτώσεις ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί προϊόντος που έχει ήδη τεθεί σε ανάλωση καθίσταται απαιτητός σε χρόνο μεταγενέστερο της θέσης σε ανάλωση. Οι διατάξεις αυτές διέπουν τις περιπτώσεις όπου υποκείμενο σε ειδικό φόρο προϊόν το οποίο έχει ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος μεταφέρεται εν συνεχεία σε άλλο κράτος μέλος. Όπως όμως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 53 των προτάσεών του, δεν αμφισβητείται ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη μέτρο δεν εμπίπτει σε καμία από τις εν λόγω περιπτώσεις.
- 67 Συνεπώς, τα κράτη μέλη δεν επιτρέπεται, στο πλαίσιο του καθεστώτος που απορρέει από το άρθρο 7, παράγραφος 1, και από το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118, όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή της και την αντικατάστασή της με την οδηγία 2020/262, της οποίας το άρθρο 8, τρίτο εδάφιο, τροποποιεί, ως προς το σημείο αυτό, το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/118, να προβλέπουν ότι εφαρμοστέος συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των τσιγάρων

που έχουν τεθεί σε ανάλωση κατά παράβαση του ποσοτικού ορίου το οποίο καθορίζεται από την εθνική νομοθεσία είναι ο συντελεστής που ισχύει σε χρόνο μεταγενέστερο της θέσης τους σε ανάλωση.

- 68 Μολονότι, βεβαίως, όπως προεκτέθηκε στις σκέψεις 38 και 39 της παρούσας αποφάσεως, η οδηγία 2008/118 δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να λαμβάνουν μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων, εντούτοις η κανονιστική εξουσία τους για τη λήψη τέτοιων μέτρων δεν είναι δυνατόν να ασκείται κατά παράβαση των διατάξεων της οδηγίας και, ειδικότερα, του άρθρου 7, παράγραφος 1, και του άρθρου 9, πρώτο εδάφιο, αυτής, διότι άλλως θα θιγόταν ο δεδηλωμένος, μεταξύ άλλων στην αιτιολογική της σκέψη 8, σκοπός της εναρμόνισης τον οποίο επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης.
- 69 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας 2008/118 έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας οι ποσότητες τσιγάρων που υπερβαίνουν το ποσοτικό όριο το οποίο προβλέπει η ίδια η ρύθμιση αναφορικά με τη θέση τσιγάρων σε ανάλωση υπόκεινται στον συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει σε χρόνο μεταγενέστερο της θέσης σε ανάλωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 34 και 36 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, προκειμένου να καταπολεμηθούν η φοροαποφυγή και οι καταχρηστικές πρακτικές καθώς και να προστατευθεί η δημόσια υγεία, προβλέπει ότι η ποσότητα τσιγάρων που τίθενται σε ανάλωση μηνιαίως από μια επιχείρηση κατά την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου έως 31 Δεκεμβρίου κάθε ημερολογιακού έτους δεν πρέπει να υπερβαίνει τη μέση μηνιαία ποσότητα τσιγάρων την οποία η επιχείρηση αυτή έθεσε σε ανάλωση κατά τους δώδεκα προηγούμενους μήνες, προσαυξημένη κατά 10 %.
- 2) Τα άρθρα 7 και 9 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,

έχουν την έννοια ότι:

δεν επιτρέπουν εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας οι ποσότητες τσιγάρων που υπερβαίνουν το ποσοτικό όριο το οποίο προβλέπει η ίδια η ρύθμιση αναφορικά με τη θέση τσιγάρων σε ανάλωση υπόκεινται στον συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει σε χρόνο μεταγενέστερο της θέσης σε ανάλωση.

(υπογραφές)