ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 27ης Οκτωβρίου 2016[1]

Υπόθεση C-126/15

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας

«Φορολογική νομοθεσία — Ειδικός φόρος καταναλώσεως επί των προϊόντων καπνού — Οδηγία 2008/118/ΕΚ — Άρθρα 7, 9, πρώτο εδάφιο, και 39, παράγραφος 3 — Περιορισμός πωλήσεως και διαθέσεως στο εμπόριο — Φορολογικά επισήματα — Αναλογικότητα»

I – Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας λόγω παραβάσεως κράτους μέλους που έχει κινήσει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά της Πορτογαλικής Δημοκρατίας τίθεται κατ' ουσίαν το ερώτημα κατά πόσον ρύθμιση κράτους μέλους, κατά την οποία η πώληση πακέτων τσιγάρων μετά τη διάθεσή τους στο εμπορικό κύκλωμα είναι επιτρεπτή μόνον εντός ορισμένης προθεσμίας, αντιβαίνει στην οδηγία 2008/118/ΕΚ σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως[2] (στο εξής: οδηγία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως).

2. Η ανωτέρω ρύθμιση εντάσσεται στο πλαίσιο των μέτρων που ελήφθησαν από την Πορτογαλία κατά του καλούμενου «forestalling» προϊόντων καπνού. Με τον όρο αυτό νοείται η κατάσταση όπου οι παραγωγοί, ενόψει της επικείμενης αυξήσεως του ειδικού φόρου καταναλώσεως στον καπνό, θέτουν σε ελεύθερη κυκλοφορία υπερβολικά μεγάλες ποσότητες με τον παλαιό φορολογικό συντελεστή, ούτως ώστε να καθυστερήσει η εφαρμογή της αυξήσεως του φόρου. Τέτοιες πρακτικές έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων του Δημοσίου, η δε Επιτροπή δεν αμφισβητεί το, κατ' αρχήν, επιτρεπτό της λήψεως σχετικών μέτρων από τα κράτη μέλη[3]. Φρονεί, ωστόσο, ότι στην περίπτωση των μέτρων που έλαβε η Πορτογαλία δεν τηρείται η αρχή της αναλογικότητας.

3. Η σημασία της υποθέσεως ξεπερνά τα σύνορα της Πορτογαλίας, δεδομένου ότι όμοιες ρυθμίσεις ισχύουν και σε άλλα κράτη μέλη. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή έχει κινήσει διαδικασία λόγω παραβάσεως επίσης κατά της Ουγγαρίας[4].

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

3 — Η Επιτροπή εκτιμά, μάλιστα, περαιτέρω, ότι τα ισχύοντα στην Ένωση μέτρα δεν είναι επαρκή, βλ. ανακοίνωση της 6ης Ιουνίου 2013, COM(2013) 324 τελικό, σ. 11.

4 — Βλ. MEMO/14/537 της 25ης Σεπτεμβρίου 2014. Μια διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά της Ουγγαρίας (βλ. MEMO/14/293) έπαυσε στις 29 Απριλίου 2015, διότι η Ουγγαρία τροποποίησε τη νομοθεσία της.

II – Νομικό πλαίσιο

Α – Δίκαιο της Ένωσης

4. Όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, η εν λόγω οδηγία θεσπίζει ένα γενικό καθεστώς ειδικών φόρων καταναλώσεως. Σύμφωνα με το στοιχείο γ΄ της εν λόγω διατάξεως, τα προϊόντα καπνού υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

5. Το άρθρο 7 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά το 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·

[…]».

6. Το άρθρο 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ορίζει:

«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.»

7. Στο άρθρο 39 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ορίζονται τα 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.

[…]

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 υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων.

[…]»

Β – Το πορτογαλικό δίκαιο

8. Κατά το άρθρο 110 του Código dos Impostos Especiais de Consumo (πορτογαλικού νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, στο εξής: CIEC), οι συσκευασίες λιανικής πωλήσεως προϊόντων καπνού που προορίζονται για κατανάλωση στην ημεδαπή πρέπει, πριν τη διάθεσή τους στο εμπόριο, να φέρουν φορολογικό επίσημα.

9. Το άρθρο 27 της υπ' αριθ. 1295/2007 εκτελεστικής αποφάσεως του Υπουργείου Οικονομικών και Δημόσιας Διοικήσεως (στο εξής: υπουργική απόφαση) ορίζει προθεσμίες για την κυκλοφορία στην αγορά και την πώληση των προϊόντων καπνού. Η προθεσμία λήγει για τα πακέτα τσιγάρων στο τέλος του τρίτου μήνα του έτους που έπεται αυτού το οποίο αφορά το φορολογικό επίσημα, για τον καπνό καπνίσματος στο τέλος του επόμενου έτους και για τα πούρα και τα σιγαρίλος στο τέλος του πέμπτου έτους που έπεται αυτού το οποίο αφορά το φορολογικό επίσημα [5].

10. Σύμφωνα με το άρθρο 106 του CIEC, προβλέπονται ειδικοί κανόνες για τα τσιγάρα που τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός του χρονικού διαστήματος από 1ης Σεπτεμβρίου έως 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Στο διάστημα αυτό οι επιχειρηματίες μπορούν να θέτουν σε κυκλοφορία ποσότητες τσιγάρων που δεν υπερβαίνουν συγκεκριμένα ποσοτικά όρια. Το μηνιαίο ανώτατο ποσοτικό όριο καθορίζεται βάσει της μέσης μηνιαίας ποσότητας τσιγάρων που τέθηκε σε κυκλοφορία στο χρονικό διάστημα των αμέσως προηγούμενων δώδεκα μηνών, προσαυξημένης κατά 10 %. Παρεκκλίσεις από τον ανωτέρω κανόνα επιτρέπονται κατόπιν αιτιολογημένου αιτήματος.

11. Τα άρθρα 19 και 20 του CIEC περιέχουν ρυθμίσεις για την επιστροφή του ήδη καταβληθέντος ειδικού φόρου καταναλώσεως. Δικαιολογητικό λόγο επιστροφής αποτελεί, μεταξύ άλλων, η καταστροφή του προϊόντος υπό την εποπτεία της αρμόδιας αρχής.

12. Σύμφωνα με το σημείο 4.2.9 του κεφαλαίου XII του εγχειριδίου για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως που δημοσίευσε η φορολογική και τελωνειακή αρχή, τα προϊόντα που, λόγω της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως, δεν μπορούν πλέον να πωληθούν, διατίθενται εκ νέου στο εμπόριο μετά την τοποθέτηση νέου φορολογικού επισήματος.

13. Κατά το άρθρο 109 του Regime Geral das Infracções Tributárias (γενικού καθεστώτος των φορολογικών αδικημάτων), η διάθεση στο εμπόριο προϊόντων, κατά παράβαση των διατάξεων για το φορολογικό επίσημα ή τους επιτρεπτούς ποσοτικούς περιορισμούς, τιμωρείται με χρηματική ποινή από 250 ευρώ έως 165 000 ευρώ.

III – Προδικασία και αιτήματα των διαδίκων

14. Η Επιτροπή εκτιμά ότι το άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως αντιβαίνει στα άρθρα 7, 9, πρώτο εδάφιο, και 39, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, δεδομένου ότι, μετά την παρέλευση της προβλεπόμενης σε αυτά προθεσμίας, τα πακέτα τσιγάρων που έχουν ήδη φορολογηθεί και τεθεί σε κυκλοφορία δεν μπορούν πλέον να διατεθούν στο εμπόριο και να πωληθούν. Ως εκ τούτου, κίνησε την επίμαχη διαδικασία λόγω παραβάσεως. Η Επιτροπή, αφού απέστειλε στην Πορτογαλία την από 23 Νοεμβρίου 2009 προειδοποιητική επιστολή, καθώς και την από 4 Ιουνίου 2010 συμπληρωματική προειδοποιητική επιστολή, με τις οποίες την καλούσε να υποβάλει τις παρατηρήσεις της επί των αιτιάσεων, απηύθυνε στις 22 Ιουνίου 2012 και επιπροσθέτως –προκειμένου να διορθωθούν ορισμένα σφάλματα– στις 31 Μαΐου 2013 στο εν λόγω κράτος μέλος αιτιολογημένη γνώμη και όρισε προθεσμία δύο μηνών για την άρση της προβαλλόμενης παραβάσεως.

5 — Κατά παρέκκλιση από τα ανωτέρω, το άρθρο 28 της υπουργικής αποφάσεως ορίζει ότι τα πακέτα τσιγάρων που φέρουν φορολογικό επίσημα που ισχύει για το 2007 και το 2008 μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο και να πωληθούν έως το τέλος του πέμπτου μήνα του 2008 και ως το τέλος του τέταρτου μήνα του έτους 2009.

15. Δεδομένου ότι η Πορτογαλία δεν αντέδρασε στις ανωτέρω αιτιολογημένες γνώμες, η Επιτροπή άσκησε στις 12 Μαρτίου 2015 την υπό κρίση προσφυγή.

16. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

— να διαπιστώσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, απαγορεύοντας τη διάθεση στο εμπόριο και την πώληση στο κοινό πακέτων τσιγάρων που έχουν ήδη φορολογηθεί και τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία ένα συγκεκριμένο οικονομικό έτος μετά την παρέλευση της ιδιαιτέρως σύντομης περιόδου που προβλέπει το άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως, παρέβη τα προβλεπόμενα στα άρθρα 7 και 9, πρώτο εδάφιο, και 39, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως και παραβίασε την αρχή της αναλογικότητας·

— να καταδικάσει την Πορτογαλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

17. Η Πορτογαλική Δημοκρατία ζητεί από το Δικαστήριο:

— να απορρίψει την προσφυγή·

— να καταδικάσει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

18. Στο Βασίλειο του Βελγίου, τη Δημοκρατία της Εσθονίας και τη Δημοκρατία της Πολωνίας επετράπη να παρέμβουν. Τα κράτη αυτά στηρίζουν τα αιτήματα της Πορτογαλίας.

19. Οι διάδικοι υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις.

IV – Νομική εκτίμηση

20. Δυνάμει της επίδικης στην παρούσα διαδικασία κανονιστικής ρυθμίσεως, η πώληση τσιγάρων στην Πορτογαλία υπόκειται, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27 της υπουργικής αποφάσεως, σε χρονικό περιορισμό, ο οποίος καθορίζεται από τη φορολογική επισήμανση που έχει τεθεί επί της συσκευασίας. Κατά τη διάταξη αυτή, τα τσιγάρα μπορούν να πωληθούν το αργότερο εντός τριών μηνών από την παρέλευση του έτους κατά το οποίο τέθηκαν στην κυκλοφορία.

Α – Επί του πρώτου λόγου της προσφυγής: Άρθρα 7 και 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως και αρχή της αναλογικότητας

21. Με τον πρώτο λόγο της προσφυγής, η Επιτροπή προβάλλει ότι το άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως αντιβαίνει στα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, καθώς και στην αρχή της αναλογικότητας. Από τις εν λόγω διατάξεις της οδηγίας συνάγεται ότι ένα κράτος μέλος δεν δύναται να επιβάλλει σε προϊόντα καπνού, πέραν του οφειλόμενου ειδικού φόρου καταναλώσεως, επιπρόσθετους φόρους μετά τη διάθεσή τους στην αγορά και δεν μπορεί να θέτει περιορισμούς στην πώλησή τους για φορολογικούς λόγους. Κατά την άποψη της Επιτροπής, τούτο ακριβώς συμβαίνει στην Πορτογαλία, δεδομένου ότι, δυνάμει της επίμαχης ρυθμίσεως, τα πακέτα τσιγάρων δύνανται να διατίθενται στο εμπόριο μόνο εντός ορισμένης προθεσμίας. Επομένως, συντρέχει παράβαση των ως άνω άρθρων 7 και 9. Μολονότι η Επιτροπή δεν αποκλείει την πιθανότητα η εν λόγω ρύθμιση να δικαιολογείται από λόγους γενικού συμφέροντος, εντούτοις, παραβιάζεται σε κάθε περίπτωση η αρχή της αναλογικότητας.

22. Στο ανωτέρω επιχείρημα η Πορτογαλία αντιτάσσει ότι η επίμαχη ρύθμιση δεν συνεπάγεται την υποχρέωση καταβολής επιπρόσθετου ειδικού φόρου καταναλώσεως για προϊόντα που έχουν τεθεί ήδη σε κυκλοφορία. Στους επιχειρηματίες επιστρέφεται ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που έχουν καταβάλει για πακέτα τσιγάρων που δεν μπορούν πλέον να διατεθούν προς πώληση, εξαιτίας της τιθέμενης προθεσμίας. Εναλλακτικά, το προϊόν δύναται να τεθεί εκ νέου σε κυκλοφορία, μετά την επίθεση νέου φορολογικού επισήματος και την καταβολή φόρου βάσει της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής κλίμακας.

23. Για να δοθεί απάντηση στον πρώτο λόγο της προσφυγής θα εξετάσω, αρχικά, τα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως (κατωτέρω στο μέρος 1), ακολούθως δε την αρχή της αναλογικότητας (κατωτέρω στο μέρος 2).

1. Άρθρα 7 και 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως

24. Κατά το άρθρο 7 της ως άνω οδηγίας, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως στα είδη καπνού καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσεως σε ανάλωση των προϊόντων. Κατά κανόνα (άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α'), αυτός είναι ο χρόνος της εξόδου υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων από το καλούμενο καθεστώς αναστολής, δηλαδή την απομάκρυνσή τους από την επιχείρηση του κατασκευαστή ή από κάποια άλλη φορολογική αποθήκη. Στο άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, ορίζεται, περαιτέρω, ότι οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός καθώς και το ύψος του συντελεστή του ειδικού φόρου καταναλώσεως είναι αυτοί που ισχύουν κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν τίθεται σε ελεύθερη κυκλοφορία.

25. Σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, από τα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν συνάγεται, καταρχήν, ότι απαγορεύεται να τεθεί χρονικός περιορισμός στην πώληση πακέτων τσιγάρων, κατά τα προβλεπόμενα στο επίμαχο άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως. Αντιθέτως, το άρθρο 7 ορίζει απλώς και μόνον τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος καταναλώσεως, ενώ το άρθρο 9 παραπέμπει, όσον αφορά τους επιβαλλόμενους όρους και τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή, στη νομοθεσία των κρατών μελών.

26. Επιπλέον, η περίπτωση κατά την οποία οι επιχειρηματίες, μετά την καταστροφή του παλαιού φορολογικού επισήματος και τη θέση ενός νέου, διαθέτουν τα πακέτα εκ νέου στο εμπόριο δεν αποτελεί επιπρόσθετη επιβολή φόρου, υπό το πρίσμα των άρθρων 7 και 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, αλλά, αντιθέτως, πρόκειται για ανεξάρτητη γενεσιουργό αιτία φορολογικής υποχρεώσεως.

27. Ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι ο περιορισμός των πωλήσεων αντιβαίνει κατ' αρχήν στα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, δεν γίνεται εύκολα αντιληπτός ο λόγος για τον οποίο, σύμφωνα με όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, θα πρέπει, παρ' όλα αυτά, να αναζητούνται λόγοι γενικού συμφέροντος, κατ' αναλογία προς τη νομολογία στον τομέα των θεμελιωδών ελευθεριών. Άλλωστε, το πνεύμα και ο σκοπός ενός μέτρου εναρμονίσεως έγκεινται ακριβώς στο γεγονός ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να αποκλίνουν από αυτό, εφόσον δεν προβλέπεται ρητώς διαφορετικά [6].

6 — Βλ., ενδεικτικά, στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 114 ΣΛΕΕ, τους πολύ αυστηρούς όρους για την εφαρμογή αντίθετων εθνικών ρυθμίσεων, κατά την παράγραφο 5 της εν λόγω διατάξεως.

28. Εντούτοις, στο μέτρο που το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως παραπέμπει, όσον αφορά τους όρους επιβολής του φόρου, καθώς και τον συντελεστή του ειδικού φόρου καταναλώσεως, στο ισχύον την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός εθνικό δίκαιο, τούτο έχει κατ' ανάγκη την έννοια ότι παρέχεται στα κράτη μέλη η εξουσία θεσπίσεως σχετικών κανόνων. Κατ' αυτήν την έννοια, το άρθρο 9, δεύτερο εδάφιο, παρέχει στα κράτη μέλη ρητή εξουσιοδότηση να ρυθμίζουν τη διαδικασία επιβολής και εισπράξεως και, ενδεχομένως, επιστροφής και διαγραφής του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

29. Η εξουσία που παρέχεται βάσει του άρθρου 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως περιλαμβάνει, σχετικά με την επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως σε προϊόντα καπνού, μέτρα κατά της διαθέσεως στο εμπόριο πολύ μεγάλων ποσοτήτων προϊόντων καπνού. Κατά τη νομολογία, τα κράτη μέλη δεν έχουν απλώς και μόνον την εξουσία να θεσπίζουν μέτρα για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημόσιου[7]. Αντιθέτως, από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ απορρέει επίσης η υποχρέωση των κρατών μελών να εξασφαλίζουν την πραγματική είσπραξη των ειδικών φόρων καταναλώσεως[8]. Τούτο δεν θα μπορούσε να εξασφαλιστεί εάν οι επιχειρηματίες είχαν τη δυνατότητα να αποφύγουν τον αυξημένο φορολογικό συντελεστή μέσω του «forestalling». Εξάλλου, όπως ορθά εκθέτει η ίδια η Επιτροπή, τέτοιες πρακτικές αποτελούν μορφή καταχρήσεως. Ο σκοπός που επιδιώκεται με την αποτροπή τέτοιων καταχρηστικών ενεργειών επισημαίνεται επανειλημμένα και στην οδηγία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως[9].

30. Τα μέτρα εξυπηρετούν, περαιτέρω, στόχους υγειονομικής πολιτικής. Το επίπεδο φορολογήσεως αποτελεί μείζονος σημασίας συνιστώσα της τιμής των προϊόντων καπνού, η οποία με τη σειρά της επηρεάζει τις καπνιστικές συνήθειες των καταναλωτών[10]. Όσον αφορά τα προϊόντα καπνού, η φορολογική ρύθμιση αποτελεί, ως εκ τούτου, σημαντικό μέσο περιστολής της καταναλώσεως των εν λόγω προϊόντων και της προστασίας της δημόσιας υγείας[11]. Η διάθεση στο εμπόριο υπερβολικά μεγάλων ποσοτήτων προϊόντων καπνού περιορίζει την αποτελεσματικότητα του αυξημένου φορολογικού συντελεστή και, κατά συνέπεια, τον επιδιωκόμενο επηρεασμό του επιπέδου των τιμών.

31. Πέραν τούτου, γίνεται παραπομπή στη σύμβαση-πλαίσιο του Παγκόσμιου Οργανισμού Υγείας για την καταπολέμηση του καπνίσματος, την οποία έχουν υπογράψει τόσο η Ένωση όσο και όλα τα κράτη μέλη της[12]. Κατά το άρθρο 6 της συμβάσεως-πλαισίου, τα συμβαλλόμενα κράτη πρέπει να ακολουθούν φορολογική πολιτική με στόχο τη μείωση της καταναλώσεως καπνού. Συναφώς, οι κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή του άρθρου 6 συνιστούν, μεταξύ άλλων, τη θέσπιση μέτρων κατά του «forestalling»[13]. Μολονότι οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές, καθεαυτές, δεν είναι νομικώς δεσμευτικές, συνιστούν για την Ένωση και τα κράτη μέλη εργαλείο προσανατολισμού όσον αφορά την εφαρμογή της συμβάσεως-πλαισίου[14].

7 — Αποφάσεις Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 47), Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 20), και BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 31).

8 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-132/06, EU:C:2008:412, σκέψη 37), και Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 25).

9 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 31, άρθρο 11 ή άρθρο 39, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως. Βλ., επίσης, απόφαση Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, σκέψη 43).

10 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 16 της οδηγίας 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά (ΕΕ 2011, L 176, σ. 24), καθώς και αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-197/08, EU:C:2010:111, σκέψη 52), Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-198/08, EU:C:2010:112, σκέψη 45), και Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-221/08, EU:C:2010:113, σκέψη 54).

11 — Βλ. αποφάσεις Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, σκέψη 58), Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-197/08, EU:C:2010:111, σκέψη 52), Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-198/08, EU:C:2010:112, σκέψη 45), και Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-221/08, EU:C:2010:113, σκέψη 54).

12 — Εγκρίθηκε με την απόφαση 2004/513/ΕΚ του Συμβουλίου, της 2ας Ιουνίου 2004 (ΕΕ 2004, L 213, σ. 8).

13 — Βλ. «Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC», που εκδόθηκαν κατά τη διάσκεψη των συμβαλλομένων μερών, με αφορμή την έκτη σύνοδο στη Μόσχα (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Βλ. αποφάσεις Philip Morris Brands κ.λπ. (C-547/14, EU:C:2016:325, σκέψη 111), και Πολωνία κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-358/14, EU:C:2016:323, σκέψη 45).

32. Επομένως, ο ισχυρισμός της Επιτροπής ότι το άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως αντιβαίνει κατ' αρχήν στα άρθρα 7 και 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν μπορεί να γίνει δεκτός. Αντιθέτως, το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, παρέχει στον τομέα του ειδικού φόρου καταναλώσεως για τα προϊόντα καπνού εξουσία θεσπίσεως μέτρων κατά του «forestalling». Ωστόσο, τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμει το δίκαιο της Ένωσης, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου, ιδίως δε την αρχή της αναλογικότητας [15], η οποία, κατά την Επιτροπή, παραβιάζεται. Ο περιορισμός των πωλήσεων, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27 της υπουργικής αποφάσεως, αντιβαίνει στο άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, εάν είναι αντίθετος προς την αρχή της αναλογικότητας.

2. Επί της αρχής της αναλογικότητας

33. Κατά τον έλεγχο της αναλογικότητας ενός μέτρου όσον αφορά την έμμεση φορολογία, το Δικαστήριο επισημαίνει προκαταρκτικώς, κατά κανόνα, ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία, αφενός, καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως επηρεάζουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η οικεία νομοθεσία της Ένωσης [16]. Κατ' ακριβέστερη διατύπωση της πάγιας νομολογίας όσον αφορά τις απαιτήσεις που απορρέουν από την αρχή της αναλογικότητας, το χρησιμοποιούμενο μέσο πρέπει να είναι κατάλληλο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων θεμιτών σκοπών και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του στόχου αυτού μέτρου [17]. Εφόσον υφίσταται δυνατότητα επιλογής περισσότερων κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές· εξάλλου, οι επιβαλλόμενες επιβαρύνσεις δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα επαχθείς σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό [18].

34. Στη συνέχεια, με γνώμονα το ανωτέρω πλαίσιο ελέγχου, θα εξετάσω, αρχικά, την πορτογαλική ρύθμιση ως προς την καταλληλότητα (κατωτέρω στο μέρος α), την ανάγκη λήψεως του σχετικού μέτρου (κατωτέρω στο μέρος β), καθώς επίσης και την αναλογικότητά της (κατωτέρω στο μέρος γ).

α) Καταλληλότητα

35. Η πορτογαλική κανονιστική ρύθμιση αποτελεί το κατάλληλο μέσο για την επίτευξη των επιδιωκομένων με αυτήν θεμιτών σκοπών. Χάρη σε αυτήν οι επιχειρηματίες πράγματι δεν έχουν κίνητρο για τη διάθεση σε ελεύθερη κυκλοφορία πολύ μεγάλων αποθεμάτων, καθόσον γνωρίζουν ότι τα πακέτα τσιγάρων που τίθενται σε κυκλοφορία μπορούν να πωληθούν μόνον έως το τέλος Μαρτίου του επόμενου έτους.

β) Η ανάγκη λήψεως του σχετικού μέτρου

36. Εντούτοις, η Επιτροπή αμφισβητεί την ανάγκη λήψεως του μέτρου. Πρέπει, επομένως, να εξεταστεί εάν οι επιδιωκόμενοι με τη ρύθμιση σκοποί μπορούν να επιτευχθούν με πιο ήπια αλλά εξίσου κατάλληλα μέσα.

— Ανώτατα ποσοτικά όρια για τη διάθεση στην αγορά

15 — Βλ. αποφάσεις Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψεις 45 έως 48), Federation of Technological Industries κ.λπ. (C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψη 30), Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, σκέψη 48), και ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 20).

16 — Βλ. αποφάσεις Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 46), Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 52), X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 36), και BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 30).

17 — Βλ. αποφάσεις Maizena κ.λπ. (137/85, EU:C:1987:493, σκέψη 15), Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (C-84/94, EU:C:1996:431, σκέψη 57), British American Tobacco (Investments) και Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, σκέψη 122), Gauweiler κ.λπ. (C-62/14, EU:C:2015:400, σκέψη 67), και Philip Morris Brands κ.λπ. (C-547/14, EU:C:2016:325, σκέψη 165).

18 — Αποφάσεις Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, σκέψη 21), Jippes κ.λπ. (C-189/01, EU:C:2001:420, σκέψη 81), και ERG κ.λπ. (C-379/08 και C-380/08, EU:C:2010:127, σκέψη 86)· ομοίως, επίσης, απόφαση Gauweiler κ.λπ. (C-62/14, EU:C:2015:400, σκέψη 91).

37. Τέτοιο ηπιότερο μέσο συνιστά, κατά τη γνώμη της Επιτροπής, ήδη η ρύθμιση του άρθρου 106 του CIEC. Κατά τη διάταξη αυτή, στο διάστημα μεταξύ 1ης Σεπτεμβρίου και 31ης Δεκεμβρίου οι επιχειρηματίες δύνανται να θέτουν σε κυκλοφορία πακέτα τσιγάρων μόνον εντός συγκεκριμένων ποσοτικών ορίων.

38. Το επιχείρημα αυτό δεν φαίνεται, ωστόσο, πειστικό. Η ρύθμιση θα μπορούσε να παρακαμφθεί με τη διάθεση στο εμπόριο υπερβολικά μεγάλων ποσοτήτων στο διάστημα πριν την 1η Σεπτεμβρίου. Τούτο προκύπτει και από τα στοιχεία που έχει προσκομίσει η Πορτογαλία, σύμφωνα με τα οποία κατά τον μήνα Αύγουστο διατίθεται στο εμπόριο αριθμός τσιγάρων που υπερβαίνει τον μέσο όρο.

39. Ακόμη και εάν ο ποσοτικός περιορισμός των τσιγάρων που μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο ισχύει για όλο το έτος, δεν πρόκειται για εξίσου κατάλληλο και ηπιότερο μέσο. Αντιθέτως, τούτο θα αποτελούσε περιορισμό της ελευθερίας διαθέσεως των επιχειρηματιών, καθόσον αυτοί θα υπέκειντο, εκ των προτέρων, διαρκώς σε ποσοτικά όρια. Φαίνεται ότι οι επιχειρηματίες δύνανται, βάσει του συστήματος που εφαρμόστηκε στην Πορτογαλία, να διαθέτουν στην κυκλοφορία, κατά το χρονικό διάστημα από Ιανουάριο έως Αύγουστο, απεριόριστο, κατ' αρχήν, αριθμό τσιγάρων, γνωρίζοντας, ωστόσο, ότι τα τελευταία μπορούν να πωληθούν, κατά κανόνα, μόνο έως το τέλος Μαρτίου του επόμενου έτους.

— Διάρκεια της προθεσμίας

40. Επιπλέον, η Επιτροπή θεωρεί εξαιρετικά σύντομη την προθεσμία εντός της οποίας μπορούν να πωληθούν τα τσιγάρα που διατέθηκαν στο εμπόριο. Παραπέμπει σχετικά στην οδηγία 2001/37/ΕΚ[19], η οποία προβλέπει νέες απαιτήσεις σχετικά με την επισήμανση προϊόντων καπνού και καθιερώνει για τα τσιγάρα μεταβατική περίοδο ενός έτους, προκειμένου να καταστούν σύμφωνα με αυτές[20].

41. Η μεταβατική περίοδος που θεσπίστηκε από την προαναφερθείσα οδηγία διαφέρει, ωστόσο, κατά τη φύση της σημαντικά από την επίμαχη προθεσμία, ως προς τις πωλήσεις. Οι νέες απαιτήσεις που εισήγαγε η εν λόγω οδηγία κατέστησαν αναγκαίες τις τακτικές αλλαγές στις υφιστάμενες εγκαταστάσεις παραγωγής, κάτι που δικαιολόγησε την πρόβλεψη μεταβατικής περιόδου. Αντιθέτως, η επίμαχη ρύθμιση δεν απαιτεί τεχνικές αλλαγές, στις οποίες οι παραγωγοί θα πρέπει προηγουμένως να προσαρμοστούν. Εάν η προθεσμία που τίθεται για τις πωλήσεις διαρκούσε έως το τέλος του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η διάθεση στο εμπόριο, όπως εμμέσως προτείνει η Επιτροπή, θα καθίστατο στην πράξη δυνατή η διάθεση στην αγορά των τσιγάρων που υπόκεινται στον νέο φορολογικό συντελεστή το αργότερο μόλις ένα έτος μετά τη θέση σε ισχύ της αυξήσεως της φορολογίας. Επομένως, τούτο θα αποτελούσε μεν ηπιότερο, όχι όμως εξίσου κατάλληλο μέσο για την αποτροπή του «forestalling», δεδομένου ότι μια τόσο μεγάλη προθεσμία θα περιόριζε την αποτελεσματικότητα της επίμαχης ρυθμίσεως σε σημαντικότατο βαθμό.

42. Στο επιχείρημα της Επιτροπής η Πορτογαλία αντιτάσσει περαιτέρω ότι στο εσωτερικό της χώρας τα τσιγάρα που διατίθενται στην αγορά πωλούνται κατά μέσο όρο εντός δύο μηνών. Η επίμαχη ρύθμιση λαμβάνει υπόψη το γεγονός αυτό και επιτρέπει άνευ ετέρου την πώληση του προϊόντος.

43. Η Επιτροπή αντιτείνει ότι η δίμηνη διάρκεια των πωλήσεων συνιστά απλώς και μόνον μία μέση τιμή. Αρκείται, ωστόσο, να εκθέσει σχετικά ότι για την πώληση τσιγάρων μικρότερων κατασκευαστών με λιγότερο γνωστά σήματα απαιτείται περισσότερος χρόνος και δεν λαμβάνονται υπόψη οι εποχιακές διακυμάνσεις, χωρίς, πάντως, να αποκρούει, κατά τρόπο εμπεριστατωμένο, τα επιχειρήματα της Πορτογαλίας. Η συντομότερη δυνατή προθεσμία, εντός της οποίας μπορούν να πωληθούν τσιγάρα κατά την πορτογαλική νομοθεσία, ήτοι τρεις μήνες, αφορά πάντως, σε κάθε περίπτωση, μόνο τα

19 — Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5ης Ιουνίου 2001, περί της προσέγγισης των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών σχετικά με την παραγωγή, την παρουσίαση και την πώληση των προϊόντων καπνού (ΕΕ 2001, L 194, σ. 26).

20 — Βλ. άρθρο 14, παράγραφος 2, της προμνησθείσας οδηγίας.

τσιγάρα που τίθενται σε κυκλοφορία στο τέλος του έτους. Όσο νωρίτερα τεθούν σε κυκλοφορία, τόσο περισσότερος χρόνος διατίθεται για να πωληθεί το εμπόρευμα. Ομοίως, το γεγονός ότι για τον καπνό για κάπνισμα και για τα πούρα και σιγαρίλος ισχύουν μεγαλύτερες προθεσμίες πωλήσεως δεν οδηγεί σε κάποιο άλλο συμπέρασμα, εφόσον πρόκειται για διαφορετικά προϊόντα σε σχέση με τα κοινά τσιγάρα, με διαφορετική μέση διάρκεια πωλήσεως.

— Ασήμαντες αυξήσεις στον ειδικό φόρο καταναλώσεως για είδη καπνού

44. Η Επιτροπή αμφισβητεί, περαιτέρω, την ανάγκη θεσπίσεως της πορτογαλικής ρυθμίσεως, με το επιχείρημα ότι κατά τα προηγούμενα έτη δεν σημειώθηκαν, ούτως ή άλλως, σημαντικές αυξήσεις στον ειδικό φόρο καταναλώσεως για τα προϊόντα καπνού.

45. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την ίδια την προσφυγή της Επιτροπής, τα προηγούμενα έτη ο φόρος αυξανόταν ετησίως, ενώ μεταξύ 2009 και 2015 η αύξηση ανήλθε σε ποσοστό 14,7 %. Σε μιαν αγορά που χαρακτηρίζεται από χαμηλά περιθώρια κέρδους και μεγάλες ποσότητες, όπως είναι η αγορά των τσιγάρων, ακόμη και αμελητέες αυξήσεις στους φόρους είναι ικανές να αποτελέσουν κίνητρο παρακάμψεως των εν λόγω φόρων κατά το δυνατό και προσπορισμού ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

46. Εντούτοις, ο περιορισμός των πωλήσεων δεν θεωρείται αναγκαίος εάν ο φορολογικός συντελεστής παραμένει αμετάβλητος ή ακόμη μειώνεται. Τούτο διότι σε τέτοιες περιπτώσεις απουσιάζει ευθύς εξαρχής το κίνητρο για συσσώρευση ιδιαίτερα μεγάλων αποθεμάτων. Δεδομένου ότι η πορτογαλική ρύθμιση εφαρμόζεται και σε αυτήν την περίπτωση, ο λόγος προσφυγής είναι, ως προς το σημείο αυτό, βάσιμος. Το επιχείρημα της Πορτογαλίας, σύμφωνα με το οποίο ο περιορισμός των πωλήσεων είναι αναγκαίος ακόμη και σε τέτοιες περιπτώσεις, ούτως ώστε να εξασφαλίζεται η ετήσια αλλαγή των φορολογικών επισημάτων, η οποία είναι επιβεβλημένη για λόγους αποφυγής της φοροδιαφυγής, δεν φαίνεται πειστικός, ενόψει των μεγαλύτερων προθεσμιών πωλήσεων που ισχύουν για τα πούρα και τα σιγαρίλος, αλλά και για τον καπνό καπνίσματος.

γ) Αναλογικότητα

47. Πέραν των ανωτέρω, πρέπει, τέλος, να εξεταστούν τα επιχειρήματα της Επιτροπής που αναφέρονται στην αναλογικότητα της πορτογαλικής ρυθμίσεως με τη στενή έννοια του όρου. Πράγματι, ακόμη και αν ένα μέτρο είναι κατάλληλο και αναγκαίο για την επίτευξη θεμιτών σκοπών, δεν πρέπει να επιφέρει επιζήμιες συνέπειες, δυσανάλογα επαχθείς σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Επομένως, πρέπει να εξασφαλίζεται ότι μια ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση, δεν θίγει υπέρμετρα τα συμφέροντα των επιχειρηματιών.

— Αμάχητο τεκμήριο

48. Η Επιτροπή προσάπτει στην Πορτογαλία ότι από την επίμαχη ρύθμιση, όσον αφορά τα πακέτα τσιγάρων που κατά τη λήξη της προθεσμίας δεν έχουν πωληθεί ακόμη, τεκμαίρεται αμάχητα ότι στο εμπόριο διατέθηκαν τεράστιες ποσότητες πακέτων τσιγάρων. Δεν χωρεί συναφώς ανταπόδειξη. Ωστόσο, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου στην απόφαση Molenheide κ.λπ.[21], ένα τέτοιο αμάχητο τεκμήριο είναι απαράδεκτο.

21 — Απόφαση Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623).

49. Η προαναφερθείσα υπόθεση αφορούσε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας σε υποκείμενο στον φόρο δεν αναγνωρίστηκε δικαίωμα εκπτώσεως, το οποίο συνιστά αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος ΦΠΑ [22]. Μολονότι ο παραλληλισμός με την παρούσα υπόθεση είναι δυνατός, η τελευταία είναι, ωστόσο, διαφορετική. Η Πορτογαλία προβλέπει την επιστροφή, κατόπιν αιτήματος, του καταβληθέντος φόρου για πακέτα τσιγάρων που δεν προορίζονται πλέον προς πώληση και εναλλακτικά μπορούν να διατεθούν εκ νέου στο εμπόριο. Η αξιούμενη από την Επιτροπή δυνατότητα αποδείξεως ότι τα τσιγάρα δεν διατέθηκαν στο εμπόριο σε μεγάλες, αλλά αντιθέτως σε «κανονικές» ποσότητες, θα απαιτούσε την εξέταση κάθε συγκεκριμένης περιπτώσεως και θα συνεπαγόταν σημαντικές διοικητικές δαπάνες. Μια τέτοια προσέγγιση θα δυσχέραινε σημαντικά την εφαρμογή της πορτογαλικής ρυθμίσεως και, επιπλέον, θα συνεπαγόταν αβεβαιότητες, όσον αφορά, για παράδειγμα, τον καθορισμό των κατάλληλων ποσοτήτων αναφοράς. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, έγινε δεκτό ότι τα κράτη μέλη, προκειμένου να επιτύχουν θεμιτούς σκοπούς, δύνανται να θεσπίζουν διατάξεις εύκολα εφαρμόσιμες και ελέγξιμες [23].

— Δαπάνες βαρύνουσες τους επιχειρηματίες

50. Η αναφορά της Επιτροπής στις δαπάνες που βαρύνουν, εν προκειμένω, τους επιχειρηματίες δεν οδηγεί σε διαφορετικά συμπεράσματα. Είναι βεβαίως αληθές ότι, στην περίπτωση που τα πακέτα τσιγάρων δεν προορίζονται πλέον προς πώληση, βαρύνουν τους παραγωγούς ή εισαγωγείς, παρά την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως, ο οποίος αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο μέρος της τιμής των τσιγάρων [24], οι δαπάνες καταστροφής του εμπορεύματος ή, ενδεχομένως, της ανασυσκευασίας του. Εντούτοις, μέσα από έναν προσεκτικό σχεδιασμό πωλήσεων πρέπει να διασφαλίζεται ότι θα αποφεύγεται εκ των προτέρων η σώρευση αποθεμάτων που δεν δύνανται να διατεθούν πλέον στην αγορά. Τούτο ισχύει ειδικά για μια αγορά όπως είναι η αγορά των τσιγάρων, η οποία, όπως εκθέτει η Πορτογαλία κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, χαρακτηρίζεται από χαμηλή ελαστικότητα ζητήσεως και, σε μεγάλο βαθμό, γνωστή καταναλωτική συμπεριφορά. Επιπλέον, τα μη πωληθέντα αποθέματα δεν είναι κατ' ανάγκη αποτέλεσμα της προθεσμίας που τίθεται στις πωλήσεις, αλλά, αντιθέτως, μπορεί να οφείλονται, μεταξύ άλλων, στον καθορισμό μιας ιδιαίτερα υψηλής τιμής.

— Δυσανάλογα αυστηρή ποινική κύρωση

51. Τέλος, δεν διατυπώνονται επιφυλάξεις ούτε σχετικά με την αντικρουόμενη από την Επιτροπή διάταξη του άρθρου 109 του γενικού κανονισμού για φορολογικά αδικήματα, σύμφωνα με την οποία οι παραβάσεις τιμωρούνται με χρηματική ποινή έως 165 000 ευρώ. Τα κράτη μέλη έχουν όχι απλώς και μόνον το δικαίωμα αλλά και την υποχρέωση να τιμωρούν με αποτελεσματικό τρόπο τις παραβάσεις στον τομέα των ειδικών φόρων καταναλώσεως [25]. Επιπλέον, η Επιτροπή δεν προέβαλε ότι οι ποινικές κυρώσεις που προβλέπει η διάταξη είναι δυσανάλογα αυστηρές, αλλά ούτε υπάρχουν ενδείξεις από τις οποίες να προκύπτει κάτι τέτοιο.

52. Συνεπώς, οι επιζήμιες συνέπειες που υφίστανται οι επιχειρηματίες δεν είναι δυσανάλογα επαχθείς σε σχέση με τους επιδιωκόμενους με την πορτογαλική ρύθμιση σκοπούς. Αντιθέτως, διασφαλίζουν συνολικά την εύλογη εξισορρόπηση των σχετικών συμφερόντων.

22 — Βλ. αποφάσεις BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, σκέψη 18), Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 39), και Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 30).

23 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-110/05, EU:C:2009:66, σκέψη 67), Mickelsson και Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, σκέψη 36), Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, σκέψη 82), και Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 124).

24 — Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε η Πορτογαλία για τον Ιανουάριο του 2015, το ποσοστό του ειδικού φόρου καταναλώσεως ανέρχεται στο 78,08 % της τιμής των τσιγάρων.

25 — Βλ., συναφώς, ήδη ρητώς το άρθρο 20, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), η οποία καταργήθηκε με την οδηγία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

δ) Πρόταση επί του πρώτου λόγου προσφυγής

53. Ο πρώτος λόγος προσφυγής είναι δεκτός μόνο στο μέτρο που η Πορτογαλία απαγορεύει την πώληση πακέτων τσιγάρων που έχουν φορολογηθεί και διατεθεί στο εμπόριο κατά ένα συγκεκριμένο έτος, μετά την παρέλευση της περιόδου που προβλέπει το άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως, ακόμη και στην περίπτωση που ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί του καπνού, με ισχύ για το επόμενο έτος, δεν αυξήθηκε.

Β – Επί του δεύτερου λόγου της προσφυγής: Άρθρο 39, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως και αρχή της αναλογικότητας

54. Με τον δεύτερο λόγο η Επιτροπή προβάλλει ότι συντρέχει παράβαση του άρθρου 39, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως. Η προθεσμία που τίθεται για τις πωλήσεις βάσει του άρθρου 27 της υπουργικής αποφάσεως δημιουργεί εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως, καθόσον ορίζει ότι τα πακέτα τσιγάρων επί των οποίων τίθεται φορολογικό επίσημα ορισμένου οικονομικού έτους μπορούν να πωλούνται και να διατίθενται στο εμπόριο μόνον έως το τέλος του τρίτου μήνα του έτους που έπεται αυτού το οποίο αφορά το φορολογικό επίσημα. Ο φόβος των εισαγωγέων ότι δεν θα μπορέσουν να πωλήσουν τα αποθέματα που δεν επιτρέπεται να διατεθούν πλέον προς πώληση θα μπορούσε να τους αποτρέψει από το να προβούν σε ανεφοδιασμό, με αποτέλεσμα να θίγεται υπέρμετρα το εμπόριο.

55. Κατά το άρθρο 39, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, η απαίτηση να τίθεται φορολογικό επίσημα επί των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως, με την επιφύλαξη των μέτρων που μπορούν να θεσπίζουν προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, δεν πρέπει να δημιουργεί εμπόδια στην ελεύθερη διακίνηση των εν λόγω προϊόντων.

56. Αντίθετα με τη γνώμη της Επιτροπής, δεν συντρέχει παράβαση της ανωτέρω διατάξεως. Η επίμαχη πορτογαλική ρύθμιση ορίζει ότι η προθεσμία για την πώληση των πακέτων τσιγάρων λήγει στο τέλος του τρίτου μήνα του έτους που έπεται αυτού το οποίο αφορά το φορολογικό επίσημα. Ο προβαλλόμενος από την Επιτροπή περιορισμός των πωλήσεων δεν είναι, επομένως, αποτέλεσμα της χρήσεως φορολογικών επισημάτων, αλλά αντιθέτως, βρίσκεται σε συνάφεια με αυτήν, μόνο στο μέτρο που γίνεται αναφορά στο έτος που αναγράφεται στα εν λόγω επισήματα. Το γεγονός, όμως, αυτό δεν μπορεί να αποτελέσει καθοριστικό παράγοντα κατά τον έλεγχο της πορτογαλικής ρυθμίσεως, καθόσον το έτος διαθέσεως στο εμπόριο μπορεί να διαπιστωθεί και με άλλους τρόπους εκτός από το φορολογικό επίσημα στο πακέτο τσιγάρων.

57. Ακόμη και αν το άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως πρέπει να κριθεί βάσει του άρθρου 39, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν παρεμποδίζεται υπέρμετρα η διακίνηση των προϊόντων. Ανεξάρτητα από το αν μπορεί να θεωρηθεί ως εμπόδιο κατά την έννοια του άρθρου 39, παράγραφος 3, το ως άνω μέτρο, η εφαρμογή του οποίου κατά τρόπο μη ενέχοντα διακρίσεις δεν αμφισβητείται εν προκειμένω, αυτό εξυπηρετεί, σε κάθε περίπτωση, θεμιτούς σκοπούς και δεν εγείρει, κατ' αρχήν, επιφυλάξεις σχετικά με την αναλογικότητά του. Αντιθέτως, σκοπεί επίσης ακριβώς στη διατήρηση σταθερών συνθηκών αγοράς, καθόσον δεν επιτρέπει σε μεγαλύτερους, ιδίως, παράγοντες της αγοράς να αποκτήσουν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα μέσω του «forestalling» [26]. Εν τέλει, η ρύθμιση συμβάλλει, επίσης, στη διασφάλιση της λειτουργίας της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς [27].

26 — Για την εφαρμογή του «forestalling» ως μέσου επιδιωκόμενης αυξήσεως των μεριδίων της αγοράς, βλ., επίσης, τη μελέτη που εκπονήθηκε για την Ευρωπαϊκή Επιτροπή «Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products», H. Stener Pedersen et al, TAXUD/2012/DE/341 (2014), σ. 144 επ.

27 — Βλ. σχετικά με τον σκοπό αυτόν την αιτιολογική σκέψη 2 και 8 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

58. Από τις προηγούμενες παρατηρήσεις προκύπτει ότι ο δεύτερος λόγος της προσφυγής είναι αβάσιμος.

Γ – Πρόταση και δικαστικά έξοδα

59. Κατά τα ανωτέρω, ο πρώτος λόγος της προσφυγής πρέπει να γίνει, εν μέρει, δεκτός, ενώ κατά τα λοιπά η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

60. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας, σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά έξοδά του, εκτός εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι δικαιολογείται από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως ένας διάδικος, πέραν των δικαστικών εξόδων του, να φέρει και μέρος των εξόδων του αντιδίκου. Δεδομένου ότι και οι δύο διάδικοι έχουν ζητήσει την καταδίκη του αντιδίκου στα δικαστικά έξοδα και η Πορτογαλία θα πρέπει να ηττηθεί μόνο μερικώς, προτείνω στο Δικαστήριο να καταδικάσει την Επιτροπή στο ήμισυ των δικαστικών εξόδων του εν λόγω κράτους μέλους. Το ζήτημα των δαπανών των παρεμβαινόντων θα κριθεί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας.

V – Πρόταση

61. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

1. Η Πορτογαλική Δημοκρατία, απαγορεύοντας τη διάθεση στο εμπόριο και την πώληση πακέτων τσιγάρων που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία ένα συγκεκριμένο έτος, μετά την παρέλευση της περιόδου που προβλέπει το άρθρο 27 της υπουργικής αποφάσεως 1295/2007, ακόμη και αν ο φορολογικός συντελεστής που ισχύει στα τσιγάρα για το έτος που έπεται του σχετικού οικονομικού έτους δεν έχει αυξηθεί, παρέβη τα προβλεπόμενα στο άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ και παραβίασε την αρχή της αναλογικότητας.

2. Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.

3. Η Πορτογαλική Δημοκρατία φέρει το ήμισυ των δικαστικών της εξόδων. Η Επιτροπή φέρει το ήμισυ των δικαστικών εξόδων της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, καθώς και τα δικά της έξοδα.

4. Το Βασίλειο του Βελγίου, η Δημοκρατία της Εσθονίας και η Δημοκρατία της Πολωνίας φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.