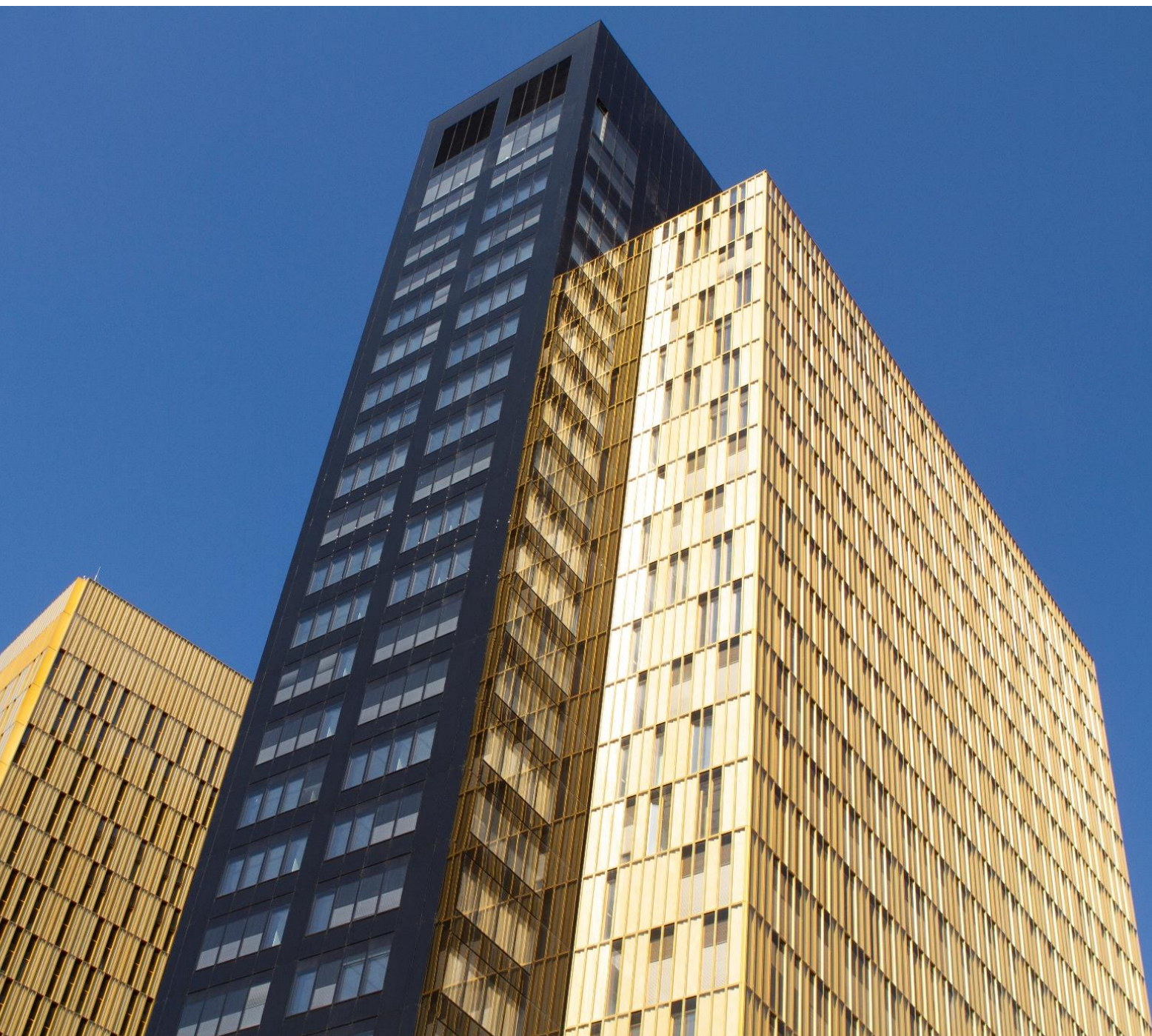




Θεματικό δελτίο

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης

Πρόλογος

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης είναι έμμεσοι φόροι οι οποίοι βασίζονται στην κατανάλωση ή τη χρήση ορισμένων προϊόντων. Αντίθετα προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που είναι γενικός αναλογικός φόρος, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης είναι διττώς ειδικοί φόροι, υπό την έννοια ότι επιβάλλονται μόνον σε συγκεκριμένα προϊόντα, ήτοι τα αλκοολούχα ποτά, τα βιομηχανοποιημένα καπνά και τα ενεργειακά προϊόντα, και ότι δεν καθορίζονται βάσει της αξίας των εν λόγω προϊόντων, αλλά βάσει των ποσοτήτων των προϊόντων που καταναλώνονται (λίτρα αλκοόλ ή καυσίμου, αριθμός τσιγάρων κ.λπ.).

Προκειμένου να διασφαλίζεται η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εντός της Ένωσης, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εναρμονίστηκαν σε ευρωπαϊκό επίπεδο, δυνάμει του άρθρου 113 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Συγκεκριμένα, στα μέσα της δεκαετίας του 1990 θεσπίστηκαν διατάξεις παράγωγου δικαίου, οι οποίες αναδιατυπώθηκαν στο τέλος της δεκαετίας του 2000. Συναφώς, ειδικές οδηγίες εναρμονίζουν τις βάσεις επιβολής του φόρου (καθορισμός των ομάδων προϊόντων, του τρόπου υπολογισμού των ειδικών φόρων κατανάλωσης –για παράδειγμα, ανά εκατόλιτρο, ανά περιεκτικότητα σε αλκοόλη, ανά αριθμό τεμαχίων κ.λπ.–, ενδεχόμενων απαλλαγών) και τους ελάχιστους φορολογικούς συντελεστές που εφαρμόζονται στα διάφορα προϊόντα που υπόκεινται στους εν λόγω ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Εξάλλου, μια γενική οδηγία ρυθμίζει το κοινό καθεστώς που εφαρμόζεται στην παραγωγή, την κατοχή και την κυκλοφορία των σχετικών προϊόντων.

Το Δικαστήριο είχε επανειλημμένως την ευκαιρία να αποφανθεί επί πτυχών της λειτουργίας του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης, όπως τους συγκεκριμένους όρους φορολόγησης των σχετικών προϊόντων ή το κοινό καθεστώς κατοχής και κυκλοφορίας των προϊόντων.

Συγκεκριμένα, σε συχνά τεχνικού χαρακτήρα υποθέσεις, το Δικαστήριο διευκρίνισε την έκταση του πεδίου εφαρμογής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, προκειμένου να εξακριβωθεί, κατά περίπτωση σε σχέση με συγκεκριμένα προϊόντα, η υπαγωγή τους ή μη στη φορολόγηση. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε επίσης επανειλημμένως σχετικά με τη διάρθρωση των εν λόγω φόρων, μεταξύ άλλων όσον αφορά την εφαρμογή των διαφόρων συντελεστών και απαλλαγών που προβλέπονται από τη νομοθεσία.

Οι κανόνες σχετικά με το απαιτητό και την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης έχουν αποτελέσει επίσης αντικείμενο πλούσιας νομολογίας του Δικαστηρίου.

Πέραν των καθαυτό φόρων ειδικής κατανάλωσης, το Δικαστήριο έχει προσδιορίσει επίσης τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης

υπάγουν σε άλλους έμμεσους φόρους τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Κατάλογος των σχετικών πράξεων

Γενικό καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης

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).

Οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και για την τροποποίηση της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ (ΕΕ 1992, L 390, σ. 124).

Οδηγία 96/99/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 30ής Δεκεμβρίου 1996, για τροποποίηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1997, L 8, σ. 12).

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

Κανονισμός (ΕΟΚ) 3649/92 της Επιτροπής, της 17ης Δεκεμβρίου 1992, σχετικά με απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο για την ενδοκοινοτική κυκλοφορία προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος και τα οποία έχουν διατεθεί στην κατανάλωση στο κράτος μέλος αποστολής (ΕΕ 1992, L 369, σ. 17).

Ειδικά καθεστώτα των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης

Οδηγία 95/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασίων καπνών (ΕΕ 1995, L 291, σ. 40).

Οδηγία 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).

Οδηγία 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21).

Οδηγία 92/84/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης για τα αλκοολούχα ποτά και την αλκοόλη (ΕΕ 1992, L 316, σ. 29).

Οδηγία 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51).

Οδηγία 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή (ΕΕ 1992, L 316, σ. 12).

Οδηγία 92/82/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης στα πετρελαιοειδή (ΕΕ 1992, L 316, σ. 19).

Τελωνειακή νομοθεσία

Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1).

Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου για τη θέσπιση του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1993, L 253, σ. 1).

Κανονισμός (ΕΚ) 955/1999 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 1999, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2913/92 σε ό,τι αφορά το καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης (ΕΕ 1999, L 119, σ. 1).

Κανονισμός (ΕΚ) 1662/1999 της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 1999, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2454/93 για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1999, L 197, σ. 25).

Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1).

Κανονισμός (ΕΚ) 2587/91 της Επιτροπής, της 26ης Ιουλίου 1991, που τροποποιεί το παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1991, L 259, σ. 1).

Κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

Αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη ορισμένων απαιτήσεων σχετικών με φόρους

Οδηγία 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/002, σ. 126).

Περιεχόμενα

Πρόλογος	3
Κατάλογος των σχετικών πράξεων	5
I. Εναρμόνιση των βάσεων επιβολής του φόρου και των συντελεστών που εφαρμόζονται στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.....	9
1. Εναρμόνιση του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των βιομηχανοποιημένων καπνών .	9
1.1. Πεδίο εφαρμογής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά.....	9
1.2. Διάρθρωση του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά.....	11
2. Εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα αλκοολούχα ποτά.....	13
2.1. Πεδίο εφαρμογής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα αλκοολούχα ποτά	13
2.2. Διάρθρωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα αλκοολούχα ποτά	20
3. Εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα ενεργειακά προϊόντα.....	28
3.1. Πεδίο εφαρμογής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα.....	28
3.2. Διάρθρωση του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα	34
II. Εναρμόνιση των κανόνων σχετικά με το απαιτητό και την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης.....	37
1. Απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης	37
1.1. Απαιτητό σε περίπτωση εξόδου από καθεστώς αναστολής προϊόντος που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.....	39
1.2. Απαιτητό σε περίπτωση αγοράς από ιδιώτη προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης	50
2. Καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.....	56
III. Έμμεσοι φόροι, πλην έμμεσων φόρων κατανάλωσης, οι οποίοι επιβάλλονται στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.....	62

I. Εναρμόνιση των βάσεων επιβολής του φόρου και των συντελεστών που εφαρμόζονται στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης

1. Εναρμόνιση του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των βιομηχανοποιημένων καπνών

1.1. Πεδίο εφαρμογής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά

Απόφαση της 6ης Απριλίου 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2011/64/ΕΕ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Έννοιες “καπνός καπνίσματος”, “κομμένος ή κατ' άλλον τρόπο τεμαχισμένος καπνός” και “μεταγενέστερη [βιομηχανική] μεταποίηση”»

Το τελωνείο της Περιφέρειας της Νότιας Βοημίας (Τσεχική Δημοκρατία) διέταξε τη δήμευση ορισμένων προϊόντων που βρίσκονταν στην κατοχή της Eko-Tabak, με την αιτιολογία ότι επρόκειτο για «καπνό καπνίσματος» κατά την έννοια της εθνικής νομοθεσίας για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και ότι, ως εκ τούτου, ο φόρος αυτός είχε εφαρμογή επί των συγκεκριμένων προϊόντων.

Η Eko-Tabak άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του Krajský soud v Českých Budějovicích (περιφερειακού δικαστηρίου České Budějovice, Τσεχική Δημοκρατία), υποστηρίζοντας ότι ο ορισμός του καπνού καπνίσματος κατά την εθνική νομοθεσία διεύρυνε, κατά τρόπο απαράδεκτο, τον κατάλογο των βιομηχανοποιημένων καπνών, όπως απαριθμούνται στην οδηγία 2011/64. Συγκεκριμένα, η Eko-Tabak θεωρεί ότι το προϊόν της, δηλαδή αποξηραμένα, επίπεδα, ακανόνιστα ως προς το σχήμα, μερικώς απομισχωμένα φύλλα καπνού, τα οποία έχουν υποστεί πρωτογενή αποξήρανση και, εν συνεχεία, ελεγχόμενη ύγρανση, και περιέχουν γλυκερίνη, πρέπει να υποβληθεί σε περαιτέρω μεταποίηση για να μπορεί να καπνιστεί (κατόπιν θρυμματισμού ή κοπής με το χέρι). Κατ' αυτή, δεν είναι, επομένως, καπνός καπνίσματος.

Μετά την απόρριψη της προσφυγής της, η Eko-Tabak άσκησε αναίρεση ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία). Το εν λόγω δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες για το αν προϊόντα όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη συνιστούν βιομηχανοποιημένα καπνά στα οποία εφαρμόζεται η οδηγία 2011/64. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, ζητεί να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 2 και 5 της οδηγίας αυτής απαγορεύουν σε κράτος μέλος να εφαρμόσει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί τέτοιων προϊόντων.

Το Δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και το άρθρο 5,

παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ο όρος «καπνός καπνίσματος», όπως χρησιμοποιείται στις διατάξεις αυτές, καλύπτει αποξηραμένα, επίπεδα, ακανόνιστα ως προς το σχήμα, μερικώς απομισχωμένα φύλλα καπνού, τα οποία έχουν υποστεί πρωτογενή αποξήρανση και, εν συνεχεία, ελεγχόμενη ύγρανση, περιέχουν γλυκερίνη και μπορούν να καπνιστούν κατόπιν στοιχειώδους μεταποίησης, όπως θρυμματισμός ή κοπή με το χέρι.

Συγκεκριμένα, από το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας πάντοτε οδηγίας συνάγεται ότι η διάταξη αυτή απαιτεί να πληρούνται δύο σωρευτικές προϋποθέσεις, δηλαδή, αφενός, ο καπνός να είναι κομμένος ή τεμαχισμένος με άλλον τρόπο, σε μορφή ορμαθού ή συμπιεσμένος σε πλάκες και, αφετέρου, να μπορεί να καπνιστεί χωρίς μεταγενέστερη βιομηχανική μεταποίηση.

Στο πλαίσιο αυτό, εφόσον οι έννοιες «κομμένος» και «τεμαχισμένος» δεν ορίζονται στην οδηγία, πρέπει, προκειμένου να διευκρινιστεί το περιεχόμενό τους, να ληφθεί υπόψη η γενική και κοινώς αποδεκτή σημασία τους. Διαπιστώνεται ότι οι λέξεις αυτές, των οποίων η συνήθης σημασία είναι ιδιαιτέρως ευρεία, δηλώνουν η μεν πρώτη το αποτέλεσμα της αφαίρεσης ενός τμήματος ή κομματιού από κάποιο πράγμα με τη βοήθεια αιχμηρού αντικειμένου, η δε δεύτερη το αποτέλεσμα του διαμελισμού ή της κατάτμησης κάποιου πράγματος.

Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη προϊόντα είναι, κατά τις πληροφορίες που παρέχει το αιτούν δικαστήριο, φύλλα καπνού των οποίων ο μίσχος έχει εν μέρει αφαιρεθεί, μπορεί να γίνει δεκτό ότι τα προϊόντα αυτά αποτελούν κομμένο ή κατ' άλλον τρόπο τεμαχισμένο καπνό, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64.

Όσον αφορά την έννοια «βιομηχανική μεταποίηση», η οποία χρησιμοποιείται στο εν λόγω άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', αυτή δηλώνει, στην καθομιλουμένη, τη μετατροπή πρώτων υλών σε υλικά αγαθά, συνήθως σε μεγάλη κλίμακα και μέσω αυτοματοποιημένης διεργασίας.

Από τη νομολογία του Δικαστηρίου καθίσταται, κατ' ουσίαν, σαφές ότι δεν συνιστούν «βιομηχανική μεταποίηση» οι εύκολοι χειρισμοί που γίνονται προκειμένου να μπορεί να καπνιστεί ένα ατελές προϊόν καπνού, όπως όταν κύλινδρος καπνού απλώς τοποθετείται μέσα σε άδειο τσιγάρο.

Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι μπορεί να καπνιστεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη «βιομηχανική μεταποίηση», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64, ο βιομηχανοποιημένος καπνός ο οποίος είναι έτοιμος ή μπορεί εύκολα, χωρίς τη χρήση βιομηχανικών μέσων, να καπνιστεί.

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, τα επίμαχα στην κύρια δίκη προϊόντα έχουν υποστεί πρωτογενή αποξήρανση και, εν συνεχεία, ελεγχόμενη ύγρανση, περιέχουν γλυκερίνη και μπορούν να καπνιστούν κατόπιν

στοιχειώδους μεταποίησης, όπως θρυμματισμός ή κοπή με το χέρι. Υπό την επιφύλαξη του ελέγχου στον οποίο θα προβεί το αιτούν δικαστήριο, τα προϊόντα αυτά πληρούν επίσης την προϋπόθεση ότι πρέπει να μπορούν να καπνιστούν χωρίς να υποστούν μεταγενέστερη βιομηχανική μεταποίηση και άρα συνιστούν «καπνό καπνίσματος», όπως η έννοια αυτή ορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64.

Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να θεωρηθεί ότι τα επίμαχα προϊόντα αποτελούν «άλλα καπνά για κάπνισμα», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο ii, της οδηγίας αυτής, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για λεπτοκομμένο καπνό που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο i, της ίδιας οδηγίας.

1.2. Διάρθρωση του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά

Απόφαση της 4ης Μαρτίου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Απόφαση της 4ης Μαρτίου 2010, Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Απόφαση της 4ης Μαρτίου 2010, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

«Παράβαση κράτους μέλους – Οδηγία 95/59/EK – Φόροι, εκτός των φόρων κύκλου εργασιών, επί της καταναλώσεως επεξεργασμένων καπνών – Άρθρο 9, παράγραφος 1 – Ελεύθερος καθορισμός, εκ μέρους των καπνοβιομηχάνων και των εισαγωγέων, ανωτάτου ορίου τιμών λιανικής πωλήσεως των προϊόντων τους – Εθνική ρύθμιση επιβάλλουσα ένα κατώτατο όριο τιμής λιανικής πωλήσεως τσιγάρων – Εθνική ρύθμιση που απαγορεύει την πώληση προϊόντων καπνού “σε τιμή προσφοράς που αντιστρατεύεται τους σκοπούς προστασίας της δημόσιας υγείας” – Έννοια των “εθνικών νομοθεσιών όσον αφορά τον έλεγχο των τιμών ή την τήρηση των επιβαλλόμενων τιμών” – Δικαιολογία – Προστασία της δημόσιας υγείας – Σύμβαση-πλαίσιο της Παγκόσμιας Οργάνωσης Υγείας για την καταπολέμηση του καπνίσματος»

«Παράβαση κράτους μέλους – Οδηγία 95/59/EK – Φόροι, εκτός των φόρων κύκλου εργασιών, επί της καταναλώσεως επεξεργασμένων καπνών – Άρθρο 9, παράγραφος 1 – Ελεύθερος καθορισμός, εκ μέρους των καπνοβιομηχάνων και των εισαγωγέων, ανωτάτου ορίου τιμών λιανικής πωλήσεως των προϊόντων τους – Εθνική ρύθμιση επιβάλλουσα ένα κατώτατο όριο τιμής λιανικής πωλήσεως τσιγάρων, καθώς και κατώτατο όριο τιμής λιανικής πωλήσεως λεπτοκομμένου καπνού – Δικαιολογία – Προστασία της δημόσιας υγείας – Σύμβαση-πλαίσιο της Παγκόσμιας Οργάνωσης Υγείας για την καταπολέμηση του καπνίσματος»

«Παράβαση κράτους μέλους – Οδηγία 95/59/EK – Φόροι, εκτός των φόρων κύκλου εργασιών, επί της καταναλώσεως επεξεργασμένων καπνών – Άρθρο 9, παράγραφος 1 – Ελεύθερος καθορισμός, εκ μέρους των καπνοβιομηχάνων και των εισαγωγέων, ανωτάτου ορίου τιμών λιανικής πωλήσεως των προϊόντων τους – Εθνική ρύθμιση επιβάλλουσα ένα κατώτατο όριο τιμής λιανικής πωλήσεως τσιγάρων – Δικαιολογία – Προστασία της δημόσιας υγείας – Σύμβαση-πλαίσιο της Παγκόσμιας Οργάνωσης Υγείας για την καταπολέμηση του καπνίσματος»

Η οδηγία 95/59 προέβλεπε ότι οι καπνοβιομήχανοι και οι εισαγωγείς επεξεργασμένων καπνών καθορίζουν ελεύθερα τα ανώτατα όρια τιμών λιανικής πώλησης για καθένα από τα προϊόντα τους. Κατά την Επιτροπή, οι κανονιστικές ρυθμίσεις των ως άνω τριών κρατών μελών, που επιβάλλουν κατώτατα όρια τιμών τα οποία αντιστοιχούν σε ορισμένο ποσοστό μέσων τιμών επεξεργασμένων καπνών (95% όσον αφορά τη Γαλλία, 92,75% για τα τσιγάρα και 90% για τον λεπτοκομμένο καπνό όσον αφορά την Αυστρία και 97% όσον αφορά την Ιρλανδία), προσβάλλουν την ελευθερία των καπνοβιομηχάνων και των εισαγωγέων να προσδιορίζουν τα ανώτατα όρια τιμών λιανικής πώλησης των προϊόντων τους και, επομένως, θίγουν τον ελεύθερο ανταγωνισμό.

Η Επιτροπή προσέφυγε, επομένως, ενώπιον του Δικαστηρίου, εκτιμώντας ότι οι επίμαχες εθνικές ρυθμίσεις αντιβαίνουν στην οδηγία 95/59.

Τα κράτη μέλη είχαν επιχειρήσει να δικαιολογήσουν τις ρυθμίσεις τους επικαλούμενα τη Σύμβαση-πλαίσιο του Παγκόσμιου Οργανισμού Υγείας (ΠΟΥ) και τις διατάξεις του άρθρου 30 ΕΚ για να δικαιολογήσουν ενδεχόμενη παράβαση του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/59 σε σχέση με σκοπούς προστασίας της δημόσιας υγείας και της ζωής των ατόμων.

Το Δικαστήριο κρίνει, με ανάλογο τρόπο με τις τρεις αποφάσεις του, ότι παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/59, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2002/10, το κράτος μέλος που θεσπίζει και διατηρεί σε ισχύ νομοθεσία με την οποία οι δημόσιες αρχές καθορίζουν κατώτατα όρια τιμών λιανικής πώλησης για τα βιομηχανοποιημένα καπνά όταν το σχετικό σύστημα δεν αποκλείει, σε κάθε περίπτωση, τη δυνατότητα το επιβαλλόμενο κατώτατο όριο τιμής να περιορίζει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που ενδέχεται να απορρέει, για ορισμένους καπνοβιομηχάνους ή εισαγωγείς προϊόντων καπνού, από χαμηλότερο κόστος κτήσης. Πράγματι, ένα τέτοιο σύστημα το οποίο, επιπλέον, καθορίζει το κατώτατο όριο τιμής σε συνάρτηση με τη μέση σταθμισμένη τιμή στην αγορά είναι ικανό να εξαλείψει τις διαφορές μεταξύ των τιμών ανταγωνιστικών προϊόντων και να εξισώσει τις τιμές αυτές με την υψηλότερη τιμή του προϊόντος. Επομένως, το εν λόγω σύστημα προσβάλλει την ελευθερία των καπνοβιομηχάνων και των εισαγωγέων να προσδιορίζουν τα ανώτατα όρια των τιμών λιανικής πώλησης, ελευθερία την οποία διασφαλίζει το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 95/59.

Επιπλέον, η Σύμβαση-πλαίσιο του ΠΟΥ για την καταπολέμηση του καπνίσματος δεν μπορεί να ασκεί επιρροή επί του αν ένα τέτοιο σύστημα είναι συμβατό προς το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/59, καθόσον η Σύμβαση αυτή δεν επιβάλλει στα συμβαλλόμενα μέρη καμία συγκεκριμένη υποχρέωση έναντι της πολιτικής τιμών στον τομέα των προϊόντων καπνού, αλλά απλώς περιγράφει τις ενδεχόμενες λύσεις ώστε να ληφθούν υπόψη σκοποί εθνικού χαρακτήρα όσον αφορά την καταπολέμηση του καπνίσματος. Πράγματι, το άρθρο 6, παράγραφος 2, της Σύμβασης αυτής απλώς προβλέπει ότι τα συμβαλλόμενα μέρη θεσπίζουν ή διατηρούν σε ισχύ μέτρα «τα οποία μπορούν να περιλαμβάνουν» την υιοθέτηση φορολογικής πολιτικής και, «ανάλογα με την περίπτωση», τιμολογιακής πολιτικής όσον αφορά τα προϊόντα καπνού.

Τέλος, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλούνται το άρθρο 30 ΕΚ για να δικαιολογούν παράβαση του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/59 σε σχέση με σκοπούς προστασίας της δημόσιας υγείας και της ζωής των ατόμων. Πράγματι, το άρθρο 30 ΕΚ δεν πρέπει να νοείται ως επιτρέπον μέτρα άλλης φύσεως εκτός από ποσοτικούς περιορισμούς επί των εισαγωγών και επί των εξαγωγών και μέτρα ισοδυνάμου αποτελέσματος που προβλέπουν τα άρθρα 28 και 29 ΕΚ.

Εντούτοις, η οδηγία 95/59 δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να συνεχίσουν να λαμβάνουν μέτρα για την καταπολέμηση του καπνίσματος, με σκοπό την προστασία της δημόσιας υγείας.

Συναφώς, η φορολογική ρύθμιση αποτελεί σημαντικό και αποτελεσματικό μέσο καταπολέμησης της κατανάλωσης προϊόντων καπνού και, επομένως, προστασίας της δημόσιας υγείας, δεδομένου ότι ο σκοπός που συνίσταται στον προσδιορισμό των τιμών των εν λόγω προϊόντων σε υψηλά επίπεδα μπορεί να επιδιώκεται κάλλιστα με αυξημένη φορολογία των προϊόντων αυτών, καθόσον αργά ή γρήγορα οι αυξήσεις των ειδικών φόρων κατανάλωσης θα έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των τιμών λιανικής, χωρίς τούτο να θίγει την ελευθερία προσδιορισμού των τιμών.

2. Εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα αλκοολούχα ποτά

2.1. Πεδίο εφαρμογής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα αλκοολούχα ποτά

Απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019, B. S. (Βύνη στη σύνθεση της μπίρας) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά – Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Άρθρο 2 – Έννοια της “μπίρας” – Ποτό παρασκευαζόμενο από το γλεύκος που παράγεται από μείγμα το οποίο περιέχει περισσότερη γλυκόζη από ό,τι βύνη – Συνδυασμένη Ονοματολογία – Κλάσεις 2203 (μπίρα από βύνη) ή 2206 (άλλα ποτά που προέρχονται από ζύμωση)»

Ο εκκαλών της κύριας δίκης παρήγε αλκοολούχο ποτό το οποίο, κατά την άποψή του, ήταν μείγμα μπίρας με μη αλκοολούχο ποτό. Το βασικό συστατικό του γλεύκους από το οποίο παρασκευαζόταν το ενδιάμεσο προϊόν που χρησιμοποιούνταν για την παρασκευή του εν λόγω ποτού ήταν το σιρόπι γλυκόζης και όχι η βύνη (εκατό εκατόλιτρα του γλεύκους παράγονταν από 134,9 λίτρα εκχυλίσματος βύνης, 1708,2 λίτρα σιροπιού γλυκόζης, 9 λίτρα κιτρικού οξέος, 2,4 λίτρα φωσφορικού αμμωνίου, θρεπτικές ουσίες και νερό).

Για την εν λόγω παρασκευή, ο εκκαλών της κύριας δίκης υπέβαλλε στο αρμόδιο τελωνείο μηνιαίες δηλώσεις ειδικού φόρου κατανάλωσης χαρακτηρίζοντας το ποτό που παρήγε ως «μείγμα μπίρας», το οποίο ενέπιπτε στον κλάση 2203 της

συνδυασμένης ονοματολογίας (στο εξής: ΣΟ), και μη αλκοολούχων ποτών, εφαρμόζε δε τον προβλεπόμενο για την μπίρα συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Ο προϊστάμενος του τελωνείου αμφισβήτησε τις προμνησθείσες δηλώσεις εκτιμώντας ότι το παρασκευαζόμενο ποτό έπρεπε να καταταγεί στην κλάση 2206 της ΣΟ, ως ποτό επί τη βάσει ποτών που έχουν υποστεί ζύμωση, πλην της μπίρας, και μη αλκοολούχων ποτών, και έπρεπε επομένως να υπόκειται σε υψηλότερο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης. Ο προϊστάμενος του τελωνείου δικαιολόγησε την αμφισβήτηση από το γεγονός ότι το βασικό συστατικό που χρησιμοποιούνταν για την παρασκευή του ενδιάμεσου προϊόντος δεν ήταν η βύνη, αλλά το σιρόπι γλυκόζης, και, ως εκ τούτου, το προϊόν αυτό δεν μπορούσε να καταταγεί στην κλάση 2203 της ΣΟ, η οποία αφορά την «μπίρα από βύνη».

Στην εν λόγω διαφορά, ο εκκαλών της κύριας δίκης καταδικάστηκε στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας διότι παραπλάνησε την πολωνική φορολογική αρχή σχετικά με τη φύση του προϊόντος που παρήγε, με αποτέλεσμα τη μείωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης τους οποίους όφειλε να καταβάλει. Εν συνεχεία, ο καταδικασθείς άσκησε έφεση κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι απαραίτητο, προκειμένου να κριθεί αν ο εκκαλών της κύριας δίκης έχει τελέσει αξιόποινη πράξη, να διαπιστωθεί αν ορθώς ο εκκαλών της κύριας δίκης χαρακτήρισε το ποτό που παρασκεύαζε ως «μείγμα μπίρας», εμπίπτουσας στην κλάση 2203 της ΣΟ, και μη αλκοολούχων ποτών ή αν πρόκειται για ποτό με βάση ποτό προερχόμενο από ζύμωση, πλην της μπίρας, και μη αλκοολούχα ποτά.

Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα με το οποίο ζήτησε, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2 της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι ενδιάμεσο προϊόν προοριζόμενο να αναμειχθεί με μη αλκοολούχα ποτά, το οποίο παράγεται από γλεύκος που περιέχει λιγότερα βυνοποιημένα από ό,τι αβυνοποίητα συστατικά και στο οποίο προστίθεται σιρόπι γλυκόζης πριν από τη διαδικασία ζύμωσης, μπορεί να χαρακτηριστεί ως «μπίρα από βύνη» εμπίπτουσα στην κλάση 2203 της ΣΟ.

Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 2 της οδηγίας 92/83 συγκαταλέγει στον χαρακτηρισμό «μπίρα» όχι μόνον κάθε προϊόν που εμπίπτει στην κλάση 2203 της ΣΟ («Μπίρα από βύνη»), αλλά και κάθε προϊόν το οποίο περιέχει μείγμα μπίρας με μη αλκοολούχα ποτά και το οποίο εμπίπτει στην κλάση 2206 της ΣΟ («Άλλα ποτά που προέρχονται από ζύμωση (π.χ. μηλίτης, απίτης, υδρόμελι, σακέ)· μείγματα ποτών που προέρχονται από ζύμωση και μείγματα ποτών που προέρχονται από ζύμωση και μη αλκοολούχων ποτών, μη κατονομαζόμενα ούτε περιλαμβανόμενα αλλού»), υπό την προϋπόθεση ότι, και στις δύο περιπτώσεις, το προϊόν έχει αλκοολικό τίτλο μεγαλύτερο από 0,5 % vol. Δεν χωρεί αμφιβολία ότι το επίμαχο προϊόν –μείγμα ενδιάμεσου αλκοολούχου προϊόντος, παραγόμενου με ζύμωση, και μη αλκοολούχων ποτών– δεν μπορεί να καταταχθεί στην κλάση 2203 της ΣΟ. Ο χαρακτηρισμός «μπίρα» μπορεί να

γίνει δεκτός μόνον εάν το ενδιαμέσο αλκοολούχο προϊόν μπορεί, αυτό καθεαυτό, να χαρακτηριστεί ως «μπίρα από βύνη» κατά την έννοια της κλάσης 2203 της ΣΟ, δεδομένου ότι δεν φαίνεται να αμφισβητείται ότι το εν λόγω τελικό προϊόν έχει αλκοολικό τίτλο μεγαλύτερο από 0,5 % vol.

Συναφώς, το Δικαστήριο εφαρμόζει την πάγια νομολογία του, κατά την οποία το αποφασιστικό κριτήριο για τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πρέπει να αναζητείται στα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και στις αντικειμενικές ιδιότητές τους, όπως ορίζονται στην κλάση της ΣΟ και στις επεξηγηματικές σημειώσεις που καταρτίζονται από την Επιτροπή, όσον αφορά τη ΣΟ, και από τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τελωνείων, όσον αφορά το Εναρμονισμένο Σύστημα (ΕΣ). Προκειμένου ο ενδεχόμενος χαρακτηρισμός «μπίρας από βύνη» να μπορεί να αποδοθεί στο επίμαχο ενδιαμέσο προϊόν, το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι, ναι μεν, η σύνθεση του προϊόντος πρέπει να περιλαμβάνει βύνη, πλην όμως ούτε η ΣΟ ούτε η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ καθορίζουν το σχετικό ποσοστό. Επιπλέον, η επεξηγηματική σημείωση προβλέπει ρητώς ότι ορισμένες ποσότητες αβυνοποιήτων δημητριακών μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του γλεύκους, χωρίς να απαιτείται να είναι μικρότερο το ποσοστό των αβυνοποιήτων αυτών συστατικών από το ποσοστό των βυνοποιημένων συστατικών και, όσον αφορά το σιρόπι γλυκόζης, η προσθήκη του δεν απαγορεύεται. Εξάλλου, η επεξηγηματική σημείωση, οι γλωσσικές αποδόσεις της οποίας διαφέρουν, προβλέπει ρητώς τη δυνατότητα προσθήκης αρωματικών ουσιών στο γλέυκος κατά τη διάρκεια της ζύμωσης, τούτο όμως δεν αποκλείει *ipso facto* το επίμαχο προϊόν να μπορεί να χαρακτηριστεί «μπίρα από βύνη». Πρέπει όμως τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και οι αντικειμενικές ιδιότητες, μεταξύ άλλων οργανοληπτικές, του προϊόντος να αντιστοιχούν σε εκείνα της μπίρας. Δεδομένου ότι πρόκειται περί πραγματικού ζητήματος, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει αν το ενδιαμέσο αλκοολούχο προϊόν, το οποίο αναμειγνύεται με μη αλκοολούχα ποτά για την παραγωγή του τελικού προϊόντος, αντιστοιχεί ή όχι σε μπίρα (μεταξύ άλλων, λόγω της οπτικής ομοιότητας ή της ιδιαίτερης γεύσης). Μόνον εάν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις το προϊόν θα μπορεί να καταταχθεί στην κλάση 2203 της ΣΟ και να υπόκειται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί της μπίρας.

Απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, *Répertoire Culinaire* (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

«Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Εναρμόνιση των ρυθμίσεων περί του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί της αλκοόλης και των οινοπνευματωδών ποτών – Άρθρα 20, πρώτη περίπτωση, και 27, παράγραφος 1, στοιχεία ε' και στ' – Κρασί, πορτό και κονιάκ για μαγειρική χρήση»

Η *Répertoire Culinaire*, η οποία δραστηριοποιείται στο Λονδίνο (Ηνωμένο Βασίλειο) στον τομέα της χονδρικής εμπορίας τροφίμων, εισήγαγε από τη Γαλλία κρασί, πορτό και κονιάκ για μαγειρική χρήση, στα οποία ο κατασκευαστής πρόσθεσε αλάτι και πιπέρι, με αποτέλεσμα να μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο στην παρασκευή εδεσμάτων και να μην είναι δυνατή η κατανάλωσή τους ως ποτών.

Εντούτοις, η βρετανική φορολογική αρχή θεώρησε ότι τα ως άνω προϊόντα έπρεπε να υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης επί της αλκοόλης και, ως εκ τούτου, κατάσχεσε το συγκεκριμένο εμπόρευμα κατά την εισαγωγή του.

Αντικείμενο της διαφοράς ήταν το αίτημα της *Répertoire Culinaire* οι βρετανικές αρχές να αποδεσμεύσουν τα εμπορεύματα αυτά.

Μολονότι το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να κρίνει, με την απόφαση της 12ης Ιουνίου 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), ότι το κρασί για μαγειρική κρίση υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εντούτοις, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι ορισμός της «αιθυλικής αλκοόλης» που περιλαμβάνεται στην εν λόγω διάταξη καλύπτει επίσης το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση και να αναθεωρήσει τη νομική εκτίμηση που είχε διατυπώσει στην παλαιότερη υπόθεση.

Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορούσε τον προσδιορισμό της κατάλληλης νομικής βάσης για την απαλλαγή των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση.

Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να διευκρινιστούν οι υποχρεώσεις που απορρέουν για το κράτος μέλος εισαγωγής από το γεγονός ότι ορισμένα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση απαλλάχθηκαν από ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος παρασκευής προτού τεθούν σε άλωση στην Ένωση.

Τέλος, με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να διευκρινιστούν οι κανόνες εφαρμογής της απαλλαγής όταν το κράτος μέλος έχει επιλέξει σύστημα επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Συγκεκριμένα, στο Ηνωμένο Βασίλειο η επιστροφή είναι δυνατή μόνον υπό πολύ αυστηρές προϋποθέσεις.

Το Δικαστήριο κρίνει, πρώτον, ότι το άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι ο περιλαμβανόμενος στη διάταξη αυτήν ορισμός της αιθυλικής αλκοόλης καλύπτει επίσης το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση.

Το γεγονός ότι το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση θεωρούνται, αυτά καθεαυτά, ως παρασκευάσματα διατροφής υπαγόμενα στο κεφάλαιο 21 της συνδυασμένης ονοματολογίας που προσαρτάται στον κανονισμό 2658/87, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 2587/91, και είναι ακατάλληλα για κατανάλωση ως ποτά δεν επηρεάζει τη δυνατότητα εφαρμογής της διάταξης αυτής στην αιθυλική αλκοόλη που περιέχουν.

Δεύτερον, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι ενδεχόμενη απαλλαγή του κρασιού, του πορτό και του κονιάκ για μαγειρική χρήση που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ειδών διατροφής από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 92/83.

Τα οικεία προϊόντα θα μπορούσαν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της εν λόγω οδηγίας μόνον αν χρησιμοποιούνταν για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων για την παρασκευή τροφίμων και μη

οινοπνευματωδών ποτών.

Τρίτον, η ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας 92/83 συνεπάγεται ότι η επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί προϊόντος ή η απαλλαγή του προϊόντος αυτού από τον εν λόγω φόρο πρέπει κατ' αρχήν να αναγνωρίζεται από τα λοιπά κράτη μέλη. Αντίθετη ερμηνεία προσκρούει στην υλοποίηση του σκοπού που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία και δύναται να παρακωλύσει την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων.

Στην περίπτωση κατά την οποία προϊόντα όπως το κρασί, το πορτό και το κονιάκ για μαγειρική χρήση, για τα οποία έγινε δεκτό ότι δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ή απαλλάσσονται από τον φόρο αυτόν βάσει της οδηγίας 92/83 και τα οποία τέθηκαν προς κατανάλωση εντός του κράτους μέλους παραγωγής τους, προορίζονται για εμπορία εντός άλλου κράτους μέλους, το τελευταίο αυτό κράτος μέλος πρέπει να μεταχειρισθεί κατά τον ίδιο τρόπο τα προϊόντα αυτά εντός του εδάφους του, εκτός αν υφίστανται συγκεκριμένα, αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι το πρώτο κράτος μέλος δεν εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις της οδηγίας αυτής ή ότι, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, δικαιολογείται η θέσπιση μέτρων αποτροπής της απάτης, της φοροδιαφυγής και των καταχρήσεων στον τομέα των απαλλαγών, καθώς και μέτρων εξασφάλισης της ορθής και άμεσης εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών.

Τέλος, τέταρτον, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 92/83 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η χορήγηση της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτήν απαλλαγής δεν μπορεί να εξαρτάται από προϋποθέσεις που προβλέπονται από εθνική ρύθμιση, ήτοι περιορισμός των προσώπων στα οποία επιτρέπεται να υποβάλουν αίτηση επιστροφής φόρου, τετράμηνη προθεσμία υποβολής της αίτησης αυτής και καθορισμός του ελάχιστου ποσού επιστροφής, παρά μόνον εάν οι προϋποθέσεις αυτές αποδεικνύονται αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής και άμεσης εφαρμογής της προβλεπόμενης στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 92/83 απαλλαγής καθώς και για την αποτροπή της απάτης, της φοροδιαφυγής ή των καταχρήσεων. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν συντρέχει η περίπτωση αυτή όσον αφορά τις προβλεπόμενες από την εν λόγω ρύθμιση προϋποθέσεις.

Συγκεκριμένα, αφενός, η απαλλαγή των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας αποτελεί τον κανόνα και η άρνηση χορήγησης της απαλλαγής την εξαίρεση και, αφετέρου, η δυνατότητα που παρέχει η διάταξη αυτή στα κράτη μέλη να θεσπίζουν προϋποθέσεις προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και άμεση εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την αποτροπή της απάτης, της φοροδιαφυγής ή των καταχρήσεων δεν αναιρεί το γεγονός ότι η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτήν υποχρέωση απαλλαγής από τον οικείο φόρο είναι απαλλαγμένη αιρέσεων.

Απόφαση της 19ης Απριλίου 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

«Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως που επιβάλλονται στην αλκοόλη και στα αλκοολούχα ποτά – Άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ' – Αλκοόλη περιεχόμενη σε προϊόντα με βάση τη σοκολάτα – Απαλλαγή από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως»

Η UAB Profisa, εισαγωγέας στη Λιθουανία προϊόντων με βάση τη σοκολάτα που περιέχουν αιθυλική αλκοόλη, ζήτησε να τύχει της προβλεπόμενης από την οδηγία 92/83 απαλλαγής.

Η λιθουανική τελωνειακή αρχή αρνήθηκε να χορηγήσει στην Profisa την εν λόγω απαλλαγή, με την αιτιολογία ότι, μολοντί απαλλάσσει όντως από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης την αιθυλική αλκοόλη που προορίζεται για την παρασκευή προϊόντων με βάση τη σοκολάτα, η λιθουανική νομοθεσία σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης δεν επιτρέπει τέτοια απαλλαγή στην περίπτωση εισαγόμενων μεταποιημένων προϊόντων με βάση τη σοκολάτα.

Η Profisa προσέβαλε την εν λόγω απόφαση ενώπιον του πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, το οποίο απέρριψε την προσφυγή της. Η Profisa άσκησε εν συνεχεία έφεση ενώπιον του Vyriausios administracinis teismas (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Λιθουανία), το οποίο προβληματίστηκε για τη διαφορά μεταξύ της απόδοσης στη λιθουανική γλώσσα του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 92/83, βάσει της οποίας καταρτίστηκε ο λιθουανικός νόμος, και των αποδόσεων του ίδιου κειμένου στις άλλες γλώσσες και αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

Το Δικαστήριο υπενθυμίζει την πάγια νομολογία του κατά την οποία η ανάγκη ομοιόμορφης εφαρμογής και, ως εκ τούτου, ερμηνείας των διατάξεων του ενωσιακού δικαίου δεν επιτρέπει, σε περίπτωση αμφιβολίας, να λαμβάνεται μεμονωμένα υπόψη το κείμενο μιας διάταξης όπως έχει αποδοθεί σε μια γλώσσα, αλλά αντιθέτως απαιτεί να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται υπό το πρίσμα της απόδοσής του στις άλλες επίσημες γλώσσες.

Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 92/83 επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάσσουν από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά που χρησιμοποιούνται άμεσα ή έμμεσα για την παρασκευή τροφίμων, υπό την προϋπόθεση εντούτοις ότι τα τρόφιμα δεν περιέχουν, στην περίπτωση της σοκολάτας, άνω των 8,5 λίτρων καθαρής αλκοόλης ανά 100 χιλιόγραμμα προϊόντος και, σε κάθε άλλη περίπτωση, άνω των 5 λίτρων καθαρής αλκοόλης ανά 100 χιλιόγραμμα προϊόντος. Κανένα στοιχείο στο εν λόγω κείμενο, πλην της απόδοσής του στη λιθουανική γλώσσα, δεν παραπέμπει στον τόπο χρήσης της αλκοόλης για την παρασκευή του οικείου προϊόντος.

Σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων μιας ενωσιακής διάταξης, η οικεία διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με βάση την όλη οικονομία και τον σκοπό της

κανονιστικής ρύθμισης της οποίας αποτελεί στοιχείο.

Εν προκειμένω, το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάσσουν από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης την αιθυλική αλκοόλη που εισάγεται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και περιέχεται σε προϊόντα με βάση τη σοκολάτα, τα οποία προορίζονται για άμεση κατανάλωση, υπό την προϋπόθεση ότι η περιεκτικότητα των προϊόντων αυτών σε αλκοόλη δεν υπερβαίνει τα 8,5 λίτρα ανά 100 χιλιόγραμμα προϊόντος.

Ο τόπος στον οποίο χρησιμοποιείται η αιθυλική αλκοόλη για την παρασκευή των προϊόντων αυτών δεν ασκεί επιρροή συναφώς.

Απόφαση της 29ης Ιουνίου 2000, *Salumets* κ.λπ. (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

«Φορολογικές διατάξεις – Εναρμόνιση των νομοθεσιών – Φόροι κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Έκτη οδηγία – Εισαγωγικός δασμός – Πεδίο εφαρμογής – Λαθραία εισαγωγή αιθυλικής αλκοόλης»

Διάδικοι της κύριας δίκης ήταν η φινλανδική τελωνειακή αρχή και φυσικά πρόσωπα που κατηγορούνταν για πράξεις λαθραίας εισαγωγής αιθυλικής αλκοόλης.

Οι κατηγορούμενοι της κύριας δίκης ισχυρίζονταν ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των οδηγιών για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, επικαλούμενοι τη νομολογία σχετικά με τις εισαγωγές ναρκωτικών, κατά την οποία δεν γεννάται καμία οφειλή δασμών ή φόρου κύκλου εργασιών από την παράνομη εισαγωγή ή παράδοση ναρκωτικών, εκτός των προϊόντων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου καθόσον εντάσσονται σε νόμιμο και ελεγχόμενο εμπορικό κύκλωμα, με σκοπό τη χρήση τους για ιατρικούς ή επιστημονικούς σκοπούς ¹.

Η Φινλανδική Κυβέρνηση, καθώς και οι κυβερνήσεις των κρατών μελών που υπέβαλαν παρατηρήσεις, επικαλέστηκαν, αντιθέτως, τις αποφάσεις με τις οποίες το Δικαστήριο είχε εκτιμήσει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται κανονικά όταν τα παρانونώς διατιθέμενα στην αγορά εμπορεύματα ανταγωνίζονται προϊόντα που αποτελούν αντικείμενο εμπορίας στο πλαίσιο νόμιμου κυκλώματος, όπως οι απομιμήσεις αρωμάτων ², η παράνομη εκμετάλλευση τυχερών παιγνίων ³ ή η παράνομη εξαγωγή συστημάτων

¹ Οι κατηγορούμενοι της κύριας δίκης παραπέμπουν στις αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)), της 26ης Οκτωβρίου 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)), της 28ης Φεβρουαρίου 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)), της 5ης Ιουλίου 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)), και της 5ης Ιουλίου 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Κατ' αυτούς, η εν λόγω νομολογία επιβεβαιώθηκε και διευρύνθηκε σε υποθέσεις σχετικές με την εισαγωγή πλαστού χρήματος (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 1990, Witzemann, C-343/89, [EU:C:1990:445](#)).

² Απόφαση της 28ης Μαΐου 1998, Goodwin και Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

πληροφορικής⁴.

Επιληφθέν της διαφοράς αυτής, φινλανδικό δικαστήριο ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, μεταξύ άλλων, αν οι διατάξεις των οδηγιών 92/12 και 92/83 εφαρμόζονται στη λαθραία εισαγωγή αιθυλικής αλκοόλης προελεύσεως τρίτης χώρας. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να διευκρινιστεί αν η παράνομη εισαγωγή αιθυλικής αλκοόλης πρέπει να εξομοιωθεί με τις πράξεις παράνομης παράδοσης ναρκωτικών και εισαγωγής πλαστού χρήματος.

Το Δικαστήριο διευκρινίζει, κατ' αρχάς, ότι, μολονότι οι παράνομες εισαγωγές ή παραδόσεις εμπορευμάτων, τα οποία, λόγω της ίδιας της φύσης τους και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους, δεν μπορούν να διατεθούν στη νόμιμη αγορά ούτε να ενταχθούν στο εμπορικό κύκλωμα, όπως τα ναρκωτικά ή το πλαστό χρήμα, δεν υπόκεινται στους φόρους ή τους δασμούς που οφείλονται κανονικά δυνάμει της ενωσιακής ρύθμισης, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, εξαιρέσει των περιπτώσεων στις οποίες αποκλείεται κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα, γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ νόμιμων και παράνομων συναλλαγών.

Όσον αφορά αιθυλική αλκοόλη που εισάγεται λαθραίως από τρίτη χώρα, η διάθεση του συγκεκριμένου εμπορεύματος στο εμπόριο δεν απαγορεύεται λόγω της ίδιας της φύσης του ή των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών του. Η αιθυλική αλκοόλη δεν μπορεί να θεωρηθεί προϊόν που αποκλείεται από το εμπορικό κύκλωμα, δεδομένου ότι μπορεί να υπάρξει ανταγωνισμός μεταξύ του λαθραίως εισαγομένου οινοπνεύματος και εκείνου που αποτελεί αντικείμενο εμπορικών πράξεων πραγματοποιούμενων στο πλαίσιο νόμιμου κυκλώματος, καθόσον υφίσταται νόμιμη αγορά οινοπνεύματος η οποία ακριβώς πλήττεται από τα λαθραία προϊόντα.

Επομένως, οι οδηγίες 92/12 και 92/83 έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις τους περί υποχρεώσεως καταβολής φόρων και δασμών έχουν εφαρμογή και όταν πρόκειται για λαθραία εισαγωγή στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος αιθυλικής αλκοόλης προελεύσεως τρίτης χώρας.

2.2. Διάρθρωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα αλκοολούχα ποτά

Απόφαση της 17ης Ιουνίου 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

«Εσωτερικός φόρος – Άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 90 ΕΚ) – Οδηγίες 92/83/ΕΟΚ και 92/84/ΕΟΚ – Διαφορετική φορολόγηση του κρασιού και της μπίρας»

⁴ Απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

Η Société critouridienne de distribution (στο εξής: Socridis) ζήτησε τη μείωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης που όφειλε να έχει καταβάλει από τον Μάιο έως τον Δεκέμβριο του 1993 επί ποσοτήτων μπίρας. Συναφώς, η Socridis υποστήριξε ότι οι οδηγίες 92/83 και 92/84 αντιβαίνουν στο άρθρο 95, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 90 ΕΚ), καθόσον εγκαθιδρύουν, κατ' αυτήν, ένα φορολογικό σύστημα το οποίο επιτρέπει πρακτικές εισάγουσες δυσμενείς διακρίσεις και θίγουσες τον ανταγωνισμό, ευνοώντας εμμέσως την παραγωγή κρασιού εις βάρος της παραγωγής μπίρας.

Επ' αυτού, η Socridis υποστήριξε ότι, πριν από την εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης με τις οδηγίες 92/83 και 92/84, η φορολόγηση στη Γαλλία του κρασιού και της μπίρας βασιζόταν σε κοινή βάση (τον όγκο) και σε παρεμφερείς συντελεστές [19,50 γαλλικά φράγκα (FRF)/hl (περίπου 3 ευρώ/hl) για την μπίρα και 22 FRF/hl (περίπου 3,35 ευρώ/hl) για το κρασί]. Εντούτοις, κατά τη Socridis, οι προμνησθείσες οδηγίες θέσπισαν ελάχιστο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης στη βάση 1,87 ευρώ/βαθμό και ανά εκατόλιτρο για την μπίρα, μολονότι για το κρασί η φορολόγηση επρόκειτο να βασίζεται στον όγκο και μόνον, ο δε ελάχιστος συντελεστής ήταν 0.

Επομένως, οι ως άνω οδηγίες θέσπισαν μια διάθρωση και συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης διαφορετικούς για το κρασί και την μπίρα, με αποτέλεσμα διαφορετική φορολόγηση σε εθνικό επίπεδο, η οποία συνιστούσε δυσμενή διάκριση. Συγκεκριμένα, η επιδιωκόμενη από τις εν λόγω οδηγίες εναρμόνιση είχε ως συνέπεια, εντός του οικείου κράτους μέλους, αφενός, την τροποποίηση του τρόπου φορολόγησης της μπίρας, με την εισαγωγή του κριτηρίου του αλκοολικού βαθμού, και, αφετέρου, σαφώς βαρύτερη φορολόγηση της μπίρας σε σχέση προς το κρασί.

Επομένως, έπρεπε να εξακριβωθεί αν τέτοια δυσμενής διάκριση, επιτρεπόμενη από τις οδηγίες, αντιβαίνει στο άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 90 ΕΚ) και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν η διαπίστωση αυτή είναι ικανή να θέσει υπό αμφισβήτηση το κύρος των οδηγιών. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε από το Δικαστήριο να εκτιμήσει το κύρος των δύο ως άνω οδηγιών ως προς το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 90 ΕΚ).

Το Δικαστήριο έκρινε ότι οι οδηγίες 92/83 και 92/84 περιορίζονται να επιβάλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση εφαρμογής ενός ελάχιστου ειδικού φόρου κατανάλωσης στην μπίρα. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη διατηρούν αρκετά ευρύ περιθώριο εκτίμησης ώστε να διαμορφώσουν ανάμεσα στη φορολογία του κρασιού και στη φορολογία της μπίρας μια σχέση που να αποκλείει κάθε προστασία της εγχώριας παραγωγής κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 90 ΕΚ).

Ο σκοπός τον οποίο επιδίωξε ο κοινοτικός νομοθέτης θεσπίζοντας τις οδηγίες 92/83 και 92/84 δεν ήταν η προσέγγιση των φορολογιών του κρασιού και της μπίρας. Το Συμβούλιο, δυνάμει των αρμοδιοτήτων που του απονέμει ρητώς το άρθρο 99 της

Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 93 ΕΚ) και προς τον σκοπό της εγκαθίδρυσης και της διασφάλισης της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, επιδίωξε, αφενός, την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών περί των ειδικών φόρων κατανάλωσης για το κρασί και, αφετέρου, την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών περί των ειδικών φόρων κατανάλωσης για την μπίρα. Εξάλλου, είναι θεμιτό να προβαίνουν τα κοινοτικά όργανα σε σταδιακή εναρμόνιση ενός τομέα ή να επιχειρούν κατά στάδια την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών. Επομένως, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΚ (κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 93 ΕΚ) η έκδοση από το Συμβούλιο των επίμαχων οδηγιών οι οποίες περιορίζονται να επιβάλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση εφαρμογής ελάχιστου ειδικού φόρου κατανάλωσης στην μπίρα.

Απόφαση της 2ας Απριλίου 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

«Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης – Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Άρθρο 4, παράγραφος 2 – Μικρό ζυθοποιείο, νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητο από οποιοδήποτε άλλο ζυθοποιείο – Κριτήρια της νομικής και οικονομικής ανεξαρτησίας – Πιθανότητα έμμεσου επηρεασμού»

Η Glückauf είναι εταιρία η οποία έχει την εκμετάλλευση ζυθοποιείου. Τα εταιρικά μερίδια της Glückauf κατέχουν η Menz GmbH, κατά ποσοστό 3 %, και η Innstadt, κατά ποσοστό 48 %. Τα εταιρικά μερίδια της τελευταίας αυτής εταιρίας ανήκουν στη Menz GmbH, κατά ποσοστό 30,7 %, και στην εταιρία Ottakringer, κατά ποσοστό 49 %. Εξάλλου, η Ottakringer είναι θυγατρική της εταιρίας Getränke Holding AG, τα μερίδια της οποίας κατέχουν η οικογένεια Wenckheim, κατά ποσοστό 65 %, και η οικογένεια Menz, κατά ποσοστό 16 %.

Αρχικώς, το Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο, Γερμανία) χαρακτήρισε την Glückauf ως ζυθοποιείο ανεξάρτητο από τις Innstadt και Ottakringer, εφαρμόζοντας στην περίπτωση της μειωμένο συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί του ζύθου, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία. Εντούτοις, το Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο) εκτίμησε, εν συνεχεία, ότι η Glückauf ήταν οικονομικώς εξαρτημένη από την Ottakringer και την κάλεσε, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, να καταβάλει τη διαφορά μεταξύ του ποσού που όφειλε κατ' εφαρμογήν του μειωμένου συντελεστή και του ποσού που προέκυψε από τον υπολογισμό του ειδικού φόρου κατανάλωσης βάσει του κανονικού συντελεστή.

Κατόπιν απόρριψης της διοικητικής προσφυγής της, η Glückauf άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Thüringer Finanzgericht (αρμόδιου για φορολογικές διαφορές δικαστηρίου Θουριγγίας, Γερμανία), αιτούντος δικαστηρίου. Η Glückauf υποστήριξε ότι το κριτήριο της οικονομικής ανεξαρτησίας που καθιστούσε δυνατό τον χαρακτηρισμό «μικρού ζυθοποιείου», κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83, έπρεπε να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία και της συμπεριφοράς των οικείων εταιριών στην αγορά. Συγκεκριμένα, η διαπίστωση περί υπάρξεως οικονομικής εξάρτησης θα μπορούσε να δικαιολογηθεί εν

προκειμένω μόνον αν οι οικείες εταιρίες, οι οποίες συνδέονται μέσω της κοινής συμμετοχής τρίτου στο κεφάλαιό τους, εμφανίζονταν και ενεργούσαν στην αγορά ως μία ενιαία επιχείρηση.

Το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να ζητήσει, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν, για την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή στον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί του ζύθου, η κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83 προϋπόθεση ότι το ζυθοποιείο πρέπει να είναι νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητο από κάθε άλλο ζυθοποιείο πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το κριτήριο της οικονομικής ανεξαρτησίας, σε περίπτωση νομικώς ανεξάρτητων ζυθοποιείων, αφορά αποκλειστικώς και μόνον τη συμπεριφορά τους στην αγορά ή αν το κριτήριο αυτό πληρούται εφόσον ένα πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να επηρεάζει *de facto* τις εμπορικές δραστηριότητες των ζυθοποιείων αυτών.

Το Δικαστήριο απαντά ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, σε μια κατάσταση που χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη διαρθρωτικών δεσμών, όσον αφορά τις εταιρικές συμμετοχές και τα δικαιώματα ψήφου, και συνεπάγεται ότι ένα και το αυτό πρόσωπο, το οποίο ασκεί διευθυντικά καθήκοντα σε πλείονα από τα οικεία ζυθοποιεία, έχει τη δυνατότητα, ανεξαρτήτως της συμπεριφοράς του στην πράξη, να επηρεάζει τη λήψη των εμπορικών αποφάσεών τους, αποκλείεται το ενδεχόμενο να θεωρηθούν τα ζυθοποιεία αυτά ως οικονομικώς ανεξάρτητα το ένα από το άλλο.

Συγκεκριμένα, σκοπός της οδηγίας 92/83 είναι να αποτραπεί το ενδεχόμενο χορήγησης του πλεονεκτήματος της μείωσης του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε ζυθοποιεία των οποίων το μέγεθος και οι δυνατότητες παραγωγής θα μπορούσαν να αποτελέσουν αιτία πρόκλησης στρεβλώσεων στην εσωτερική αγορά. Υπό τις συνθήκες αυτές, τα προβλεπόμενα από το άρθρο 4, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας κριτήρια της νομικής και της οικονομικής ανεξαρτησίας χρησιμοποιούνται προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οποιασδήποτε μορφής νομική ή οικονομική εξάρτηση μεταξύ ζυθοποιείων συνεπάγεται τον αποκλεισμό της εφαρμογής του φορολογικού πλεονεκτήματος του μειωμένου συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί του ζύθου.

Στο πλαίσιο αυτό, η κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83 έννοια του ζυθοποιείου που είναι «νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητο από οποιοδήποτε άλλο» ζυθοποιείο σημαίνει ότι πρέπει να εξεταστεί αν υφίσταται μεταξύ των οικείων ζυθοποιείων σχέση νομικής εξάρτησης, ιδίως σε διευθυντικό επίπεδο ή ως προς την κατοχή είτε εταιρικών μεριδίων είτε δικαιωμάτων ψήφου, ή, τουλάχιστον, σχέση οικονομικής εξάρτησης, η οποία να επηρεάζει την ικανότητά τους να λαμβάνουν αυτοτελώς τις εμπορικές αποφάσεις τους.

Επιπλέον, σκοπός του κριτηρίου της ανεξαρτησίας είναι να διασφαλιστεί ότι επωφελούνται όντως του μειωμένου συντελεστή φόρου τα ζυθοποιεία των οποίων το

μέγεθος συνιστά μειονέκτημα, και όχι εκείνα που ανήκουν σε κάποιον όμιλο. Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83 να εφαρμόζεται μόνο στα ζυθοποιεία που είναι πράγματι οικονομικώς και νομικώς ανεξάρτητα, πρέπει να εξασφαλίζεται ότι το κριτήριο της ανεξαρτησίας δεν καταστρατηγείται για αμιγώς τυπικούς λόγους και, ειδικότερα, μέσω νομικών κατασκευών με τη συμμετοχή πλειόνων μικρών, δήθεν ανεξάρτητων, ζυθοποιείων, τα οποία στην πράξη συγκροτούν έναν οικονομικό όμιλο με παραγωγικές δυνατότητες που υπερβαίνουν τα όρια που θέτει το άρθρο 4 της οδηγίας 92/83.

Ως προς τη σημασία που ενδεχομένως έχει η συμπεριφορά των οικείων επιχειρήσεων στην αγορά για την εκτίμηση της οικονομικής ανεξαρτησίας τους, το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83 αφορά τη νομική και οικονομική διάρθρωση των ζυθοποιείων, χωρίς να αναφέρεται ρητώς στη συμπεριφορά τους στην αγορά. Εξάλλου, το γεγονός ότι τα επίμαχα ζυθοποιεία ασκούν δραστηριότητες σε διακριτές αγορές και με διαφορετικούς καταλόγους προϊόντων δεν συνάγεται κατ' ανάγκην ότι είναι οικονομικώς ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, καθόσον το στοιχείο αυτό μπορεί στην πράξη να αντανakλά, αντιθέτως, την ύπαρξη εσκεμμένης στρατηγικής που έχει προαποφασιστεί σε επίπεδο ομίλου, προς αποτροπή ή αποδυνάμωση του ανταγωνισμού στο εσωτερικό του.

Απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Μπίρα – Άρθρο 4 – Μικρά ανεξάρτητα ζυθοποιεία – Μειωμένος συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης – Προϋποθέσεις – Παραγωγή χωρίς άδεια εκμεταλλεύσεως – Παραγωγή σύμφωνα με μέθοδο παρασκευής ανήκουσα σε τρίτο και χρησιμοποιούμενη με την άδειά του – Άδεια χρήσεως σημάτων του εν λόγω τρίτου»

Γαλλική επιχείρηση, η Brasserie Bouquet, πωλούσε μπίρα που παρασκεύαζε η ίδια. Ασκούσε τη δραστηριότητα παρασκευής μπίρας βάσει «σύμβασης συμμετοχής στον Cercle des 3 brasseurs», η οποία είχε συναφθεί με την ICO 3B SAR και η οποία της επέτρεπε να χρησιμοποιεί τα εμπορικά σήματα και τον διακριτικό τίτλο «Les 3 brasseurs», καθώς και την τεχνογνωσία της τελευταίας αυτής εταιρίας.

Κατά το Δικαστήριο, στο οποίο υποβλήθηκε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο πλαίσιο διαφοράς σχετικά με την άρνηση τελωνειακής αρχής να εφαρμόσει τον μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία για τα μικρά ανεξάρτητα ζυθοποιεία, πρέπει να εξακριβωθεί κατ' ουσίαν αν, για τους σκοπούς της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης της μπίρας, η προϋπόθεση που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83, κατά την οποία το ζυθοποιείο δεν πρέπει να λειτουργεί βάσει άδειας εκμετάλλευσης, δεν πληρούται σε περίπτωση που το οικείο ζυθοποιείο παρασκευάζει μπίρα βάσει τέτοιας συμφωνίας συμμετοχής.

Στο πλαίσιο της απάντησης στο ανωτέρω ερώτημα, το Δικαστήριο επισημαίνει ότι, προκειμένου να εφαρμοστεί ο μειωμένος συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης για την μπίρα, η προϋπόθεση του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83, κατά την οποία το ζυθοποιείο δεν πρέπει να λειτουργεί βάσει άδειας εκμεταλλεύσεως, δεν πληρούται σε περίπτωση που το οικείο ζυθοποιείο παρασκευάζει μπίρα βάσει συμφωνίας με την οποία του επιτρέπεται να χρησιμοποιεί σήματα και μέθοδο παρασκευής που ανήκουν σε τρίτο.

Συγκεκριμένα, σκοπός της οδηγίας 92/83 είναι να αποτραπεί το ενδεχόμενο χορήγησης του πλεονεκτήματος της μείωσης του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε ζυθοποιεία των οποίων το μέγεθος και οι δυνατότητες παραγωγής θα μπορούσαν να αποτελέσουν αιτία πρόκλησης στρεβλώσεων στην εσωτερική αγορά.

Συνεπώς, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/83, τα μικρά ζυθοποιεία των οποίων η ετήσια παραγωγή δεν υπερβαίνει τα 200 000 εκατόλιτρα πρέπει, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκει η οδηγία 92/83, να είναι πραγματικά ανεξάρτητα από οποιοδήποτε άλλο ζυθοποιείο όσον αφορά τόσο τη νομική και οικονομική διάρθρωσή τους όσο και τη διάρθρωση της παραγωγής τους, καθόσον χρησιμοποιούν εγκαταστάσεις χωριστές από εκείνες οποιουδήποτε άλλου ζυθοποιείου και δεν λειτουργούν βάσει άδειας εκμετάλλευσης.

Επομένως, η λειτουργία του ζυθοποιείου χωρίς άδεια εκμετάλλευσης αποτελεί μία από τις προϋποθέσεις διά των οποίων επιδιώκεται να εξασφαλιστεί ότι το οικείο μικρό ζυθοποιείο λειτουργεί πράγματι ανεξάρτητα από οποιοδήποτε άλλο ζυθοποιείο. Κατά συνέπεια, ο όρος «άδεια εκμετάλλευσης» περιλαμβάνει την παρασκευή μπίρας υπό οποιαδήποτε μορφή άδειας από την οποία προκύπτει ότι το εν λόγω μικρό ζυθοποιείο δεν λειτουργεί κατά τρόπο απολύτως ανεξάρτητο από τον τρίτο που παρέσχε την άδεια αυτή. Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση άδειας εκμετάλλευσης ευρεσιτεχνίας, σήματος ή μεθόδου παραγωγής που ανήκουν σε τρίτον.

Απόφαση της 10ης Απριλίου 2014, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

«Παράβαση κράτους μέλους – Ειδικοί φόροι καταναλώσεως που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά – Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Καθορισμός του συντελεστή του ειδικού φόρου καταναλώσεως – Παραγωγή από αποστακτήριο αιθυλικής αλκοόλης για λογαριασμό τρίτου η οποία υπόκειται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ίσο με το 0 – Απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως της παραγωγής αιθυλικής αλκοόλης από ιδιώτες»

Το δίκαιο της Ένωσης, ήτοι η οδηγία 92/83, όπως τροποποιήθηκε με την πράξη περί των όρων προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2005, L 157, σ. 203), και η οδηγία 92/84, επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να εφαρμόζουν στην αιθυλική αλκοόλη ειδικό φόρο κατανάλωσης το ελάχιστο ύψος του οποίου ανέρχεται, για τα αλκοολούχα ποτά πλην του κρασιού και της μπίρας, σε 550 ευρώ ανά εκατόλιτρο καθαρής αλκοόλης. Εντούτοις, η Ουγγαρία

δικαιούται να εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης στην αλκοόλη η οποία παράγεται από τα αποστακτήρια από φρούτα που τους παρέχουν οι οπωροκαλλιεργητές και η οποία προορίζεται για την προσωπική κατανάλωση των οπωροκαλλιεργητών. Εντούτοις, ο προτιμησιακός συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 50 % του κανονικού εθνικού συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στην αλκοόλη. Εξάλλου, η εφαρμογή του περιορίζεται σε 50 λίτρα αλκοόλης ετησίας και ανά νοικοκυριό οπωροκαλλιεργητών.

Η ουγγρική νομοθεσία προέβλεπε ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης για το απόσταγμα που παράγεται σε αποστακτήριο για λογαριασμό οπωροκαλλιεργητή (απόσταξη με σύμβαση φασόν) ήταν 0 ουγγρικά φιορίνια (HUF) έως την ποσότητα των 50 λίτρων ετησίως κατ' ανώτατο όριο, ρύθμιση που ισοδυναμούσε με πλήρη απαλλαγή. Επιπλέον, το απόσταγμα που παρήγε ιδιώτης στο αποστακτήριό του απαλλασσόταν από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης έως ετήσιο όγκο 50 λίτρων κατ' ανώτατο όριο, όταν το εν λόγω απόσταγμα προοριζόταν για την προσωπική κατανάλωση του νοικοκυριού.

Τα ως άνω ευνοϊκά καθεστώτα απέρρεαν κατ' ουσίαν από τον παραδοσιακό χαρακτήρα της παραγωγής του «*rálinka*» (αποστάγματος παραγόμενου από φρούτα).

Εκτιμώντας ότι η Ουγγαρία παρέβη τους κανόνες της Ένωσης σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των αλκοολούχων ποτών, η Επιτροπή άσκησε ενώπιον του Δικαστηρίου προσφυγή λόγω παραβάσεως. Κατά την Επιτροπή, οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν επιτρέπουν κανένα καθεστώς απαλλαγής για την ιδιωτική απόσταξη και απαγορεύουν τη θέσπιση μηδενικού συντελεστή για την απόσταξη με σύμβαση φασόν.

Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι η οδηγία 92/83 σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των αλκοολούχων ποτών καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες τα εν λόγω ποτά μπορούν να απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή να υπόκεινται σε μειωμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης. Επομένως, η οδηγία δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν προτιμησιακούς κανόνες η εμβέλεια των οποίων βαίνει πέραν των όσων επιτρέπει ο Ευρωπαϊός νομοθέτης. Το Δικαστήριο διαπιστώνει, εν συνεχεία, ότι η ουγγρική ρύθμιση η οποία προβλέπει, έως την ποσότητα των 50 λίτρων ετησίως, πλήρη απαλλαγή του αποστάγματος από φρούτα που παρέχουν οι οπωροκαλλιεργητές υπερβαίνει την ανώτατη μείωση του 50 % που η οδηγία επιτρέπει για την Ουγγαρία. Ομοίως, οι εθνικοί κανόνες που απαλλάσσουν από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης το απόσταγμα που παράγεται από τους ιδιώτες αντιβαίνουν στην οδηγία, δεδομένου ότι η οδηγία δεν προβλέπει τέτοια εξαίρεση από τον κανονικό συντελεστή.

Επιπλέον, το Δικαστήριο απαντά στο διττό επιχείρημα της καθής κυβέρνησης, κατά το οποίο η παραγωγή αποστάγματος αποτελεί μακροχρόνια παράδοση και θεωρείται ότι βασικός σκοπός της Ουγγρικής Κυβέρνησης είναι η διατήρηση της εν λόγω παράδοσης, καθώς και στο επιχείρημα ότι η ίδια πρακτική απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης μικρών ποσοτήτων αποστάγματος υφίσταται και σε άλλα κράτη μέλη.

Συναφώς, εθνική παράδοση δεν μπορεί να γίνει γενικώς δεκτή ως δικαιολογητικός λόγος αυθαίρετης παρέκκλισης από τον υποχρεωτικό χαρακτήρα της οδηγίας.

Επομένως, το Δικαστήριο αποφαινεται ότι η Ουγγαρία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη νομοθεσία της Ένωσης σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των αλκοολούχων ποτών.

Απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2004 (ολομέλεια), Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

«Παράβαση κράτους μέλους – Παράβαση του άρθρου 90, πρώτο εδάφιο, ΕΚ – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών – Εφαρμογή για το ούζο συντελεστή μικρότερου από εκείνον που ισχύει για τα άλλα αλκοολούχα ποτά – Σύνομο του συντελεστή αυτού σε σχέση με οδηγία κατά της οποίας δεν ασκήθηκε προσφυγή εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 230 ΕΚ προθεσμίας»

Η οδηγία 92/83 προέβλεπε μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης για ορισμένα είδη προϊόντων, περιλαμβανομένου του ούζου (άρθρο 23, σημείο 2). Ο νόμος περί μεταφοράς της οδηγίας στην εθνική έννομη τάξη καθόρισε τον βασικό συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε 294 000 δραχμές (GRD) περίπου (περίπου 860 ευρώ) ανά εκατό λίτρα καθαρής αλκοόλης. Στο ούζο εφαρμόστηκε μείωση κατά 50 % του βασικού συντελεστή [147 000 GRD περίπου (περίπου 430 ευρώ) ανά εκατό λίτρα καθαρής αλκοόλης].

Η Επιτροπή εκτίμησε ότι η διαφοροποίηση αυτή ήταν ασυμβίβαστη με την απαγόρευση του άρθρου 90 της Συνθήκης ΕΚ εφαρμογής στα προϊόντα άλλων κρατών μελών φορολόγησης υψηλότερης από εκείνη που εφαρμόζεται σε ομοειδή εγχώρια προϊόντα και κίνησε τη διαδικασία διαπίστωσης παραβάσεως.

Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο απορρίπτει την προσφυγή της Επιτροπής. Το Δικαστήριο υπενθυμίζει, κατ' αρχάς, ότι, καθορίζοντας για το ούζο μειωμένο συντελεστή, η Ελλάδα βασίστηκε στο άρθρο 23, σημείο 2, της οδηγίας 92/83 και συμμορφώθηκε με την εν λόγω διάταξη. Επομένως, η προσφυγή της Επιτροπής, με την οποία ευθέως σκοπείται να αμφισβητηθεί η νομιμότητα του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που η Ελλάδα μπορούσε να εφαρμόσει για το ούζο βάσει της διάταξης αυτής, συνεπάγεται εμμέσως την αμφισβήτηση της νομιμότητας της εν λόγω διάταξης. Συναφώς, το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι υπέρ των πράξεων των κοινοτικών οργάνων υφίσταται, κατ' αρχήν, τεκμήριο νομιμότητας, οι πράξεις δε αυτές παράγουν έννομα αποτελέσματα, εφόσον δεν έχουν ανακληθεί, ακυρωθεί κατόπιν άσκησης προσφυγής ακυρώσεως ή κριθεί ανίσχυρες κατόπιν προδικαστικής παραπομπής ή κατόπιν προβολής ένστασης ελλείψεως νομιμότητας.

Κατ' εξαίρεση από την αρχή αυτή, οι πράξεις οι οποίες πάσχουν πλημμέλεια η σοβαρότητα της οποίας είναι τόσο πρόδηλη ώστε να μη μπορεί να γίνεται ανεκτή από την κοινοτική έννομη τάξη πρέπει να θεωρούνται ότι δεν παρήγαγαν κανένα έννομο

αποτέλεσμα, έστω προσωρινό, δηλαδή να θεωρούνται ως νομικώς ανυπόστατες. Η εξαίρεση αυτή αποβλέπει στη διατήρηση ισορροπίας μεταξύ των δύο θεμελιωδών, αλλά ενίοτε ανταγωνιστικών μεταξύ τους επιταγών, τις οποίες πρέπει να ικανοποιεί μια έννομη τάξη, δηλαδή της σταθερότητας των εννόμων σχέσεων και του σεβασμού της νομιμότητας.

Η βαρύτητα των συνεπειών που συνδέονται προς την αναγνώριση του ανυποστάτου μιας πράξης των θεσμικών οργάνων της Ένωσης επιτάσσει, για λόγους ασφάλειας δικαίου, να επιφυλάσσεται η αναγνώριση αυτή σε εντελώς ακραίες περιπτώσεις.

Η οδηγία 92/83 ούτε στο σύνολό της ούτε όσον αφορά το άρθρο 23, σημείο 2, μπορεί να θεωρηθεί ως ανυπόστατη πράξη. Εξάλλου, το Συμβούλιο δεν ανακάλεσε την εν λόγω οδηγία, το δε Δικαστήριο δεν έχει ακυρώσει ούτε κρίνει ανίσχυρο το άρθρο 23, σημείο 2, αυτής. Συνεπώς, το άρθρο 23, σημείο 2, της οδηγίας 92/83 παράγει έννομες συνέπειες οι οποίες απολαύουν του τεκμηρίου νομιμότητας.

Το Δικαστήριο αποφαινεται ότι δεν παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από το ενωσιακό δίκαιο κράτος μέλος το οποίο περιορίστηκε να διατηρήσει σε ισχύ εθνική νομοθετική ρύθμιση θεσπισθείσα βάσει του άρθρου 23 της οδηγίας 92/83, που επιτρέπει την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ως προς ορισμένα προϊόντα, και σύμφωνη προς το άρθρο αυτό.

3. Εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα ενεργειακά προϊόντα

3.1. Πεδίο εφαρμογής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα

Απόφαση της 4 Ιουνίου 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 267 ΣΛΕΕ – Παρεμπόμπων έλεγχος της συνταγματικότητας – Εξέταση της συμβατότητας εθνικού νόμου τόσο με το δίκαιο της Ένωσης όσο και με το Σύνταγμα του οικείου κράτους μέλους – Ευχέρεια εθνικού δικαστηρίου να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως – Εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει την είσπραξη φόρου επί της χρήσεως πυρηνικού καυσίμου – Οδηγίες 2003/96/EK και 2008/118/EK – Άρθρο 107 ΣΛΕΕ – Άρθρα 93 AE, 191 AE και 192 AE»

Το 2010 η Γερμανία θέσπισε νόμο σχετικά με τον φόρο πυρηνικών καυσίμων (*Kernbrennstoffsteuergesetz*). Με τον νόμο αυτόν επιβλήθηκε, για την περίοδο από 1 Ιανουαρίου 2011 έως 31 Δεκεμβρίου 2016, φόρος επί της χρήσης πυρηνικού καυσίμου για τη βιομηχανική παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ο οποίος οφείλεται από τους φορείς εκμετάλλευσης των πυρηνικών σταθμών.

Η *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, φορέας εκμετάλλευσης του πυρηνικού σταθμού *Emsland* στο *Lingen* (Γερμανία), χρησιμοποίησε τον Ιούνιο του 2011 συστοιχίες ράβδων

πυρηνικού καυσίμου στον πυρηνικό αντιδραστήρα του συγκεκριμένου σταθμού και οφείλει φόρο ύψους άνω των 154 εκατομμυρίων ευρώ.

Η Kernkraftwerke Lippe-Ems αμφισβήτησε ενώπιον του Finanzgericht Hamburg (αρμόδιου για φορολογικές διαφορές δικαστηρίου Αμβούργου, Γερμανία) το κύρος του νόμου αυτού. Κατά τη γνώμη της, ο γερμανικός φόρος επί των πυρηνικών καυσίμων δεν είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης.

Το Finanzgericht Hamburg (αρμόδιο για φορολογικές διαφορές δικαστήριο Αμβούργου) αποφάσισε να ζητήσει από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν αντιβαίνει στην οδηγία 2003/96, σχετικά με τη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, και στην οδηγία 2008/118, καθώς και στο άρθρο 107 ΣΛΕΕ ή στις διατάξεις της Συνθήκης Ευρατόμ η θέσπιση από κράτος μέλος φόρου επί της χρήσης πυρηνικού καυσίμου για τη βιομηχανική παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

Το Δικαστήριο απαντά ότι ο επίμαχος φόρος δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Όσον αφορά ειδικότερα τη συμβατότητα του εν λόγω φόρου με το ευρωπαϊκό καθεστώς ειδικών φόρων κατανάλωσης, το Δικαστήριο εκθέτει ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 και το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2008/118 έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη φορολόγηση της χρήσης πυρηνικού καυσίμου για τη βιομηχανική παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Πράγματι, το άρθρο 14 της πρώτης εξ αυτών των οδηγιών απαριθμεί εξαντλητικά τις υποχρεωτικές απαλλαγές τις οποίες οφείλουν να προβλέπουν τα κράτη μέλη σε σχέση με τη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, και καθορίζει με σαφήνεια ποια προϊόντα αφορά η απαλλαγή.

Κατ' αρχάς, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 ορίζει την έννοια «ενεργειακά προϊόντα», για τις ανάγκες της εν λόγω οδηγίας, με σημείο αναφοράς μια εξαντλητική απαρίθμηση των προϊόντων που καλύπτονται από τον ορισμό της έννοιας αυτής και με παραπομπή στους αντίστοιχους κωδικούς της Συνδυασμένης Ονοματολογίας. Το πυρηνικό καύσιμο δεν αποτελεί, εφόσον δεν περιλαμβάνεται στην ως άνω απαρίθμηση, ενεργειακό προϊόν κατά την έννοια της οδηγίας 2003/96 και, ως εκ τούτου, η απαλλαγή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής δεν αφορά το συγκεκριμένο καύσιμο (απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που υπόκεινται στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης και χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας). Δεν χωρεί ούτε κατ' αναλογίαν εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής. Επιπλέον, το ενδεχόμενο να είναι μια εθνική ρύθμιση ασύμβατη προς την πολιτική της Ένωσης για τη μείωση των εκπομπών CO₂ δεν σημαίνει ότι θα πρέπει το άρθρο 2, παράγραφος 1, και το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι έχουν εφαρμογή και επί άλλων προϊόντων πέραν των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας όπως ορίζονται στην οδηγία αυτή, διότι έτσι θα μεταβαλλόταν ριζικά το περιεχόμενο των ως άνω διατάξεων, αντιθέτως προς τη σαφή βούληση του νομοθέτη της Ένωσης.

Το Δικαστήριο δέχεται, επομένως, κατ' ουσίαν, ότι επιτρέπεται η ταυτόχρονη είσπραξη ενός φόρου επί της κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας και ενός φόρου επί των πηγών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή της χωρίς να είναι ενεργειακά προϊόντα κατά την έννοια της οδηγίας 2003/96.

Όσον αφορά το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2008/118, φόρος ο οποίος θεσπίζεται με εθνικό νόμο και δεν πλήττει άμεσα ή έμμεσα την κατανάλωση ούτε της ηλεκτρικής ενέργειας, όπως ορίζεται στην οδηγία 2003/96, ούτε άλλου προϊόντος που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής ούτε της παραγράφου 1 ούτε της παραγράφου 2 του άρθρου 1 της οδηγίας 2008/118 και, επομένως, δεν μπορεί να συνιστά ούτε ειδικό φόρο κατανάλωσης επί της ηλεκτρικής ενέργειας ούτε πρόσθετο έμμεσο φόρο επί του ίδιου προϊόντος, κατά την οδηγία.

Τούτο ισχύει στην περίπτωση ενός φόρου ο οποίος, αφενός, οφείλεται όταν ράβδοι ή συστοιχίες ράβδων πυρηνικού καυσίμου χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά σε πυρηνικό αντιδραστήρα για την πρόκληση ανατροφοδοτούμενης αλυσιδωτής αντίδρασης με σκοπό τη βιομηχανική παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και, αφετέρου, υπολογίζεται επί της ποσότητας του χρησιμοποιούμενου πυρηνικού καυσίμου, βάσει ενός κοινού συντελεστή που είναι ο ίδιος για όλους τους τύπους αυτού του καυσίμου, τη στιγμή που η ποσότητα ηλεκτρικής ενέργειας η οποία παράγεται από τον αντιδραστήρα πυρηνικού σταθμού δεν αποτελεί άμεση συνάρτηση της ποσότητας του χρησιμοποιούμενου πυρηνικού καυσίμου, αλλά ποικίλλει ανάλογα με το είδος και τις ιδιότητες του χρησιμοποιούμενου καυσίμου, καθώς και με το επίπεδο της απόδοσης του οικείου αντιδραστήρα, ενώ εν προκειμένω μπορεί να συντρέχει υποχρέωση καταβολής του επίμαχου φόρου απλώς και μόνο λόγω της πρόκλησης ανατροφοδοτούμενης αλυσιδωτής αντίδρασης ακόμη και χωρίς να έχει παραχθεί, και ως εκ τούτου καταναλωθεί, οποιαδήποτε ποσότητα ηλεκτρικής ενέργειας.

Το Δικαστήριο παρατηρεί, επομένως, ότι δεν υφίσταται, κατά τα φαινόμενα, άμεση και άρρηκτη σχέση μεταξύ της χρήσης του πυρηνικού καυσίμου και της κατανάλωσης της ηλεκτρικής ενέργειας που παράγεται στον αντιδραστήρα του πυρηνικού σταθμού.

Απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, *Elecdedy Carcelen* κ.λπ. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 και C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Περιβάλλον – Ηλεκτρική ενέργεια αιολικής προελεύσεως – Οδηγία 2009/28/EK – Προώθηση της χρήσεως ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές – Άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο ια' – Καθεστώς στήριξης – Άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο ε' – Διοικητικά τέλη – Οδηγία 2008/118/EK – Γενικό καθεστώς ειδικών φόρων κατανάλωσης – Άρθρο 1, παράγραφος 2 – Πρόσθετοι έμμεσοι φόροι που εξυπηρετούν ειδικούς σκοπούς – Οδηγία 2003/96/EK – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 4 – Ελάχιστο όριο φορολογίας – Τέλος που επιβάλλεται στις προοριζόμενες για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ανεμογεννήτριες»

Οι προσφεύγουσες εταιρίες εκμεταλλεύονταν, εντός της Αυτόνομης Κοινότητας της

Καστίλλης-Λα Μάντσα (Ισπανία), ανεμογεννήτριες προοριζόμενες για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από αιολική ενέργεια. Κατά τα φορολογικά έτη 2011 και 2012, οι προσφεύγουσες κατέβαλαν τέλος που θεσπίστηκε με τον εθνικό νόμο, το οποίο συνίστατο σε καταβαλλόμενο σε τριμηνιαία βάση κατ' αποκοπήν ποσό το οποίο κλιμακωνόταν ανάλογα με το μέγεθος του αιολικού πάρκου και την ισχύ της ανεμογεννήτριας, ανεξαρτήτως της παραγόμενης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας.

Εκτιμώντας ότι το εν λόγω τέλος ήταν αντισυνταγματικό και ότι προσέκρουε στο δίκαιο της Ένωσης, οι προσφεύγουσες ζήτησαν από τις αρμόδιες εθνικές αρχές τη διόρθωση των σχετικών αυτοεκκαθαρίσεων τους καθώς και την επιστροφή των καταβληθέντων ποσών.

Στο πλαίσιο αυτό, το Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Ανώτερο Δικαστήριο Καστίλλης-Λα Μάντσα, Ισπανία) υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με το νομικό καθεστώς του επίμαχου τέλους.

Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο αποφαινεται, όσον αφορά την εφαρμογή του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης, ότι το άρθρο 4 της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών, η οποία προβλέπει την επιβολή τέλους στις ανεμογεννήτριες που προορίζονται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι το τέλος αυτό δεν φορολογεί τα ενεργειακά προϊόντα ή την ηλεκτρική ενέργεια, κατά την έννοια του άρθρου 1 και του άρθρου 2, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής, και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της.

Συγκεκριμένα, ουδείς σύνδεσμος υφίσταται μεταξύ, αφενός, της γενεσιουργού αιτίας του επίμαχου στις υποθέσεις των κύριων δικών τέλους και, αφετέρου, της πραγματικής παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ανεμογεννήτριες.

Λόγω του προκριθέντος χαρακτηρισμού, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών, η οποία προβλέπει την επιβολή τέλους στις ανεμογεννήτριες που προορίζονται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, εφόσον το τέλος αυτό δεν αποτελεί φόρο που επιβαρύνει την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων ή ηλεκτρικής ενέργειας και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.

Απόφαση της 10ης Ιουνίου 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

«Οδηγία 92/81/ΕΟΚ – Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως που πλήττουν τα πετρελαιοειδή – Πετρελαιοειδή που παραδίδονται με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους ως καυσίμων για τις αεροπορικές μεταφορές, εκτός από τις ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής – Απαλλαγή από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως»

Η σουηδική φορολογική αρχή απαίτησε από την αεροπορική εταιρία Braathens την

καταβολή φόρου για την προστασία του περιβάλλοντος ο οποίος προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο και επιβάλλεται στην εσωτερική αεροπλοΐα με κερδοσκοπικό χαρακτήρα, υπολογίζεται δε βάσει της κατανάλωσης καυσίμων και των εκπομπών υδρογονανθράκων και μονοξειδίου του αζώτου.

Μετά την άσκηση διοικητικής ένστασης ενώπιον των φορολογικών αρχών, η οποία απορρίφθηκε, η Braathens άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο με την οποία ζήτησε να διευκρινιστεί, πρώτον, αν ο επίμαχος φόρος είναι αντίθετος προς το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/81, δεύτερον, αν μπορεί να θεωρηθεί ότι η εν λόγω διάταξη έχει άμεσο αποτέλεσμα και, τρίτον, αν είναι δυνατό να χωριστεί ο εν λόγω φόρος σε ένα μέρος σύμφωνο και σε ένα άλλο μέρος μη σύμφωνο προς το ενωσιακό δίκαιο.

Πρώτον, το Δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/81 απαγορεύει την είσπραξη φόρου προστασίας του περιβάλλοντος ο οποίος πλήττει τις εσωτερικές αεροπορικές μεταφορές με κερδοσκοπικό χαρακτήρα και υπολογίζεται αναλόγως στοιχείων σχετικών με την κατανάλωση καυσίμων και τις εκπομπές υδρογονανθράκων και μονοξειδίου του αζώτου σε ένα μέσο αεροπορικό δρομολόγιο του χρησιμοποιηθέντος τύπου αεροσκάφους.

Τέτοιος εθνικός φόρος, ο οποίος πλήττει την κατανάλωση τούτων των καυσίμων, καθόσον υφίσταται άμεση και αδιάρρηκτη σχέση μεταξύ της κατανάλωσης καυσίμων και των ρυπογόνων ουσιών που εκπέμπονται κατά την κατανάλωση αυτή, είναι ασυμβίβαστος με το σύστημα του εναρμονισμένου ειδικού φόρου κατανάλωσης το οποίο θέτουν σε εφαρμογή οι οδηγίες 92/12 και 92/81. Συγκεκριμένα, το να επιτραπεί στα κράτη μέλη να πλήξουν με άλλον έμμεσο φόρο τα προϊόντα που, όπως εν προκειμένω, πρέπει να απαλλαγούν από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/81 θα στερούσε τη διάταξη αυτήν από κάθε πρακτικό αποτέλεσμα.

Δεύτερον, το Δικαστήριο εκτιμά ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/81 υποχρέωση απαλλαγής από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης των πετρελαιοειδών που παραδίδονται με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους ως καυσίμων για τις αεροπορικές μεταφορές εκτός από τις ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής είναι αρκούντως σαφής, ακριβής και απαλλαγμένη αιρέσεων ώστε να μπορεί να τύχει επίκλησης από ιδιώτες ενώπιον εθνικών δικαστηρίων προκειμένου αυτοί να αντιταχθούν σε εθνική ρύθμιση ασυμβίβαστη με την υποχρέωση αυτή.

Απόφαση της 13ης Ιουλίου 2017, *Vakaru Baltijos laivų statykla* (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2003/96/EK – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ευρωπαϊκής

Ένωσης και για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας επί των σκαφών – Καύσιμο που χρησιμοποιείται από πλοίο για πλεύση από τον τόπο όπου ναυπηγήθηκε προς λιμάνι έτερου κράτους μέλους προκειμένου να φορτώσει στον λιμένα αυτόν το πρώτο του εμπορικό φορτίο»

Η Vakarų Baltijos laivų statykla, λιθουανική εταιρία ναυπήγησης ποντοπόρων πλοίων (στο εξής: λιθουανική εταιρία), συνήψε σύμβαση ναυπήγησης φορτηγού πλοίου για λογαριασμό εσθονικής εταιρίας. Η σύμβαση περιελάμβανε, μεταξύ άλλων, την αγορά και την απευθείας παράδοση καυσίμου στις δεξαμενές του πλοίου καθώς και την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης για το εν λόγω καύσιμο. Μετά την παραλαβή του πλοίου ο πελάτης φρόντισε για τον πλου του πλοίου, χωρίς φορτίο, από τον λιμένα της Klaipėda (Λιθουανία) στον λιμένα του Stralsund (Γερμανία), όπου παρέλαβε το πρώτο εμπορικό φορτίο το οποίο εν συνεχεία μετέφερε έναντι αμοιβής στον λιμένα του Santander (Ισπανία).

Η λιθουανική εταιρία ζήτησε από την εθνική επιθεώρηση φορολογίας την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που είχε καταβάλει για την παράδοση καυσίμου στο πλοίο του Εσθονού πελάτη της. Η εθνική επιθεώρηση φορολογίας απέρριψε την αίτηση, με την αιτιολογία ότι, κατά τον χρόνο παράδοσης των επίμαχων καυσίμων στον πελάτη, η λιθουανική εταιρία δεν είχε εκπληρώσει τις τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις του εθνικού δικαίου και δεν διέθετε την αναγκαία άδεια για τον ανεφοδιασμό πλοίων με καύσιμα.

Η απόφαση άρνησης επιστροφής ακυρώθηκε από τη Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας). Η εθνική επιθεώρηση φορολογίας άσκησε ενώπιον του Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου Βίλνιους, Λιθουανία) προσφυγή ακυρώσεως της εν λόγω απόφασης, η οποία έγινε δεκτή. Εν συνεχεία, η λιθουανική εταιρία άσκησε αναίρεση ενώπιον του Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės apygardos administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Λιθουανία), αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 και σχετικά με τη δυνατότητα άρνησης χορήγησης της απαλλαγής που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη για αμιγώς τυπικούς λόγους.

Κατ' αρχάς, το Δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτήν απαλλαγή εφαρμόζεται στα καύσιμα που χρησιμοποιούνται προκειμένου ένα πλοίο να πλεύσει χωρίς φορτίο από λιμένα κράτους μέλους, εν προκειμένω τον λιμένα στον οποίο ναυπηγήθηκε το πλοίο, προς λιμένα άλλου κράτους μέλους, για να φορτώσει στον λιμένα αυτόν εμπορεύματα που θα μεταφερθούν εν συνεχεία σε λιμένα τρίτου κράτους μέλους.

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο αποφαινεται ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, με την οποία αποκλείεται η εφαρμογή της

προβλεπόμενης στη διάταξη αυτήν απαλλαγής με την αιτιολογία ότι ο εφοδιασμός πλοίου με ενεργειακά προϊόντα πραγματοποιήθηκε χωρίς να τηρηθούν οι τυπικές απαιτήσεις που προβλέπονται από την εθνική αυτή ρύθμιση, μολονότι ο εν λόγω εφοδιασμός είναι σύμφωνος προς όλες τις προϋποθέσεις εφαρμογής που προβλέπονται από την επίμαχη διάταξη.

3.2. Διάρθρωση του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα

Απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2003/96/EK – Διαφοροποιημένοι συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για καύσιμα κινητήρων και καύσιμα θέρμανσης – Προϋποθέσεις εφαρμογής του συντελεστή για τα καύσιμα κινητήρων – Υποβολή μηνιαίου συγκεντρωτικού καταλόγου δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς – Εφαρμογή του προβλεπόμενου για τα καύσιμα κινητήρων συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης σε περίπτωση μη υποβολής του εν λόγω συγκεντρωτικού καταλόγου – Αρχή της αναλογικότητας»

Κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Μαρτίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2009, η ROZ-ŚWIT, πολωνική εταιρία, πραγματοποίησε σειρά πράξεων πώλησης καυσίμου θέρμανσης συνιστάμενου σε ελαφρύ μαζούτ. Διαπιστώθηκε δε ότι, κατόπιν ελέγχου των πωλήσεων αυτών, δεν υπήρχε καμία αμφιβολία ότι οι αγοραστές βεβαίωσαν ότι το προαναφερθέν καύσιμο θέρμανσης είχε αγοραστεί ώστε να χρησιμοποιηθεί για θερμαντικούς σκοπούς. Εντούτοις, η ROZ-ŚWIT δεν υπέβαλε εμπροθέσμως τον μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των δηλώσεων των αγοραστών που προβλέπει η πολωνική νομοθεσία για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Δεδομένου ότι η εν λόγω νομοθεσία προέβλεπε, σε περίπτωση παράβασης της υποχρέωσης εμπροθέσμης υποβολής του συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών, την εφαρμογή σε προϊόν που χρησιμοποιήθηκε ως καύσιμο του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα, ο εν λόγω συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επιβλήθηκε στις πωλήσεις της ROZ-ŚWIT, όπως βεβαιώθηκε με πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εξέδωσε ο Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (προϊστάμενος του τελωνείου Wrocław, Πολωνία).

Η ROZ-ŚWIT υπέβαλε ένσταση κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής φόρου ενώπιον του διευθυντή του τελωνείου Wrocław επισημαίνοντας ότι η μη υποβολή των συγκεντρωτικών καταλόγων των δηλώσεων των αγοραστών συνιστά απλώς τυπικό ελάττωμα, λαμβανομένου υπόψη ότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο πραγματικός προορισμός του επίμαχου καυσίμου θέρμανσης ήταν η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς.

Κατόπιν απόρριψης της ανωτέρω ένστασης, η ROZ-ŚWIT άσκησε προσφυγή ενώπιον

του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού πρωτοδικείου βοεβοδάτου Wrocław, Πολωνία).

Το εν λόγω δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2003/96 καθώς και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, αφενός, οι πωλητές καυσίμων θέρμανσης υποχρεούνται να υποβάλλουν, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των δηλώσεων των αγοραστών από τις οποίες να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς και, αφετέρου, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής τέτοιου καταλόγου, ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στο πωλούμενο καύσιμο θέρμανσης είναι ο προβλεπόμενος για τα καύσιμα κινητήρων, μολονότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο προορισμός του εν λόγω προϊόντος ήταν η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς.

Το Δικαστήριο αποφαινεται ότι η οδηγία 2003/96 καθώς και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας οι πωλητές καυσίμων θέρμανσης υποχρεούνται να υποβάλλουν, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο δηλώσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς. Αντίκεινται όμως σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής τέτοιου καταλόγου, ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στο πωλούμενο καύσιμο θέρμανσης είναι ο προβλεπόμενος για τα καύσιμα κινητήρων, μολονότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο προορισμός του εν λόγω προϊόντος είναι η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς.

Συγκεκριμένα, αφενός, λαμβανομένου υπόψη του περιθωρίου εκτίμησης το οποίο διαθέτουν τα κράτη μέλη όσον αφορά τα μέτρα και τους μηχανισμούς που μπορούν να προβλέπουν για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε σχέση με την πώληση καυσίμων θέρμανσης, και δεδομένου ότι η ύπαρξη υποχρέωσης υποβολής στις αρμόδιες αρχές συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών δεν προσκρούει προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση αυτή αποτελεί πρόσφορο μέτρο για την επιδίωξη του ως άνω σκοπού και ότι δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή του μέτρου.

Αφετέρου, αντιθέτως, διάταξη του εθνικού δικαίου δυνάμει της οποίας, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών, εφαρμόζεται αυτομάτως στα καύσιμα θέρμανσης ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα κινητήρων, ακόμη και αν τα εν λόγω καύσιμα θέρμανσης χρησιμοποιούνται όντως ως τέτοια, προσκρούει στη γενική οικονομία και στον σκοπό της οδηγίας 2003/96, που βασίζονται στην αρχή κατά την οποία τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται αναλόγως της πραγματικής χρήσης τους. Επιπλέον, η κατά τα ανωτέρω αυτόματη εφαρμογή του προβλεπόμενου για τα καύσιμα κινητήρων συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης σε περίπτωση μη τήρησης

της υποχρέωσης υποβολής τέτοιου συγκεντρωτικού καταλόγου παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή στα καύσιμα θέρμανσης του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα κινητήρων, τούτο δε λόγω παράβασης της ανωτέρω υποχρέωσης, και εφόσον δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο προορισμός του εν λόγω προϊόντος είναι η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2003, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

«Παράβαση κράτους μέλους – Οδηγίες 92/81/ΕΟΚ και 92/82/ΕΟΚ – Συντελεστές των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή – Φορολογικός έλεγχος – Χρήση του πετρελαίου ως καυσίμου κινητήρων»

Στην υπόθεση αυτή, η οποία αφορούσε προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά της Δημοκρατίας της Φινλανδίας, η Επιτροπή ζήτησε από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι, διατηρώντας σε ισχύ την εθνική ρύθμιση που προέβλεπε τη δυνατότητα χρήσης του πετρελαίου που υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία (πετρελαίου μαζούτ) ως καυσίμου αυτοκινήτων, η Δημοκρατία της Φινλανδίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81 και το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82.

Η Επιτροπή υποστηρίζει, αφενός, ότι, ναι μεν η φινλανδική ρύθμιση επιβάλλει στο πετρέλαιο που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης μεγαλύτερο από τον ελάχιστο συντελεστή που καθορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82, πλην όμως η ως άνω ρύθμιση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι σύμφωνη με την εν λόγω διάταξη, καθόσον δεν διασφαλίζει, εν πάση περιπτώσει, ότι το εν λόγω πετρέλαιο όντως φορολογείται με τον συντελεστή που προβλέπεται στην ως άνω ρύθμιση.

Συγκεκριμένα, το φινλανδικό σύστημα επιτρέπει τη χρήση ως καυσίμου του πετρελαίου, το οποίο υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία, και στηρίζεται στην υποχρέωση που επιβάλλεται στους κυρίους ή στους κατόχους αυτοκινήτων οχημάτων να δηλώνουν εκ των προτέρων στις φορολογικές αρχές την πρόθεσή τους να αρχίσουν να χρησιμοποιούν το πετρέλαιο μαζούτ ως καύσιμο κινητήρων, μέσω της καταβολής πρόσθετου φόρου ή/και τέλους επί των καυσίμων, που δεν υπολογίζονται σε συνάρτηση με την ποσότητα του πετρελαίου μαζούτ που χρησιμοποιήθηκε και, επομένως, δεν συνιστούν ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Αφετέρου, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η Δημοκρατία της Φινλανδίας παρέλειψε να θεσπίσει, στο επίπεδο της διανομής και της χρήσης του πετρελαίου για τους σκοπούς του άρθρου 8, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81, όπως η χρήση στους τομείς της γεωργίας και της δασοκομίας καθώς και των δημόσιων έργων, επαρκή και αποτελεσματικό έλεγχο, όπως απαιτείται από τις ως άνω διατάξεις, προκειμένου να

διασφαλιστεί ότι το πετρέλαιο διατίθεται αποκλειστικά για τη χρήση για την οποία φορολογείται.

Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο κρίνει ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη προς το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82, που απαιτεί να φορολογείται το πετρέλαιο το οποίο χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων με τον ελάχιστο συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη, εθνική ρύθμιση η οποία, θεσπίζοντας για τον σκοπό αυτόν πρόσθετο φόρο ή/και τέλος επί των καυσίμων η είσπραξη των οποίων προβλέπεται βάσει προηγούμενης δήλωσης και που δεν συνιστούν ειδικούς φόρους κατανάλωσης, προβλέπει τη δυνατότητα χρήσης ως καυσίμου του πετρελαίου που υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία.

Μολονότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82 επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να διασφαλίζουν ότι τα χρησιμοποιούμενα ως καύσιμο κινητήρων πετρελαιοειδή φορολογούνται τουλάχιστον με τον συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που ορίζεται στην εν λόγω διάταξη, το άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/81 απαριθμεί ορισμένους τομείς στο πλαίσιο των οποίων η χρήση των πετρελαιοειδών ως καυσίμου κινητήρων μπορεί να τυγχάνει απαλλαγών ή μειωμένου συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, υπό την προϋπόθεση ότι η χρήση αυτή υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο.

Παραβαίνει, όμως, τις υποχρεώσεις που υπέχει από τις ως άνω διατάξεις το κράτος μέλος που διατηρεί σε ισχύ ρύθμιση σχετικά με τη χρήση του πετρελαίου θεσπίζοντας μηχανισμό φορολογικού ελέγχου που δεν καθιστά δυνατή την επίτευξη του στόχου που επιδιώκεται με τις εν λόγω διατάξεις, δεδομένου ότι ο εν λόγω μηχανισμός δεν είναι ικανός να εμποδίζει όντως τη χρήση ως καυσίμου κινητήρων των πετρελαιοειδών τα οποία προορίζονται για άλλους σκοπούς και τα οποία, ως εκ τούτου, υπόκεινται σε χαμηλότερη φορολογία και να διασφαλίσει, κατ' αυτόν τον τρόπο, ότι το πετρέλαιο που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων φορολογείται όντως με τον προβλεπόμενο από τις εν λόγω διατάξεις ελάχιστο συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

II. Εναρμόνιση των κανόνων σχετικά με το απαιτητό και την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης

1. Απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης

Απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

«Παράβαση κράτους μέλους – Ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των τσιγάρων – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Απαιτητό – Τόπος και χρόνος του απαιτητού – Φορολογικά επισήματα – Ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης – Χρονικός περιορισμός της διάθεσης στο εμπόριο και της πώλησης πακέτων τσιγάρων – Αρχή της αναλογικότητας»

Ενώπιον του Δικαστηρίου είχε ασκηθεί προσφυγή λόγω παραβάσεως, με αίτημα να αναγνωριστεί ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, προβλέποντας ότι τα πακέτα τσιγάρων απαγορεύεται να διατίθενται στο εμπόριο και να πωλούνται στο κοινό μετά το τέλος του τρίτου μήνα του επόμενου έτους από εκείνο που αναγράφεται στην ένσημη ταινία φορολογίας επί του πακέτου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 και από την αρχή της αναλογικότητας.

Το Δικαστήριο εκτιμά ότι ένα κράτος μέλος παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 και από την αρχή της αναλογικότητας προβλέποντας ότι τα πακέτα τσιγάρων που έχουν τεθεί σε ανάλωση κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου έτους απαγορεύεται να διατεθούν στο εμπόριο και να πωληθούν στο κοινό μετά το τέλος του τρίτου μήνα του επόμενου έτους, τούτο δε όταν ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των τσιγάρων δεν αυξάνεται κατά το εν λόγω επόμενο έτος.

Συγκεκριμένα, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων συνιστά σκοπό τον οποίο επιδιώκει η οδηγία 2008/118, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 31, το άρθρο 11 και το άρθρο 39, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής. Οι πράξεις θέσης σε ανάλωση πακέτων τσιγάρων σε υπερβολικές ποσότητες κατά το τέλος του έτους, εν αναμονή μελλοντικής αύξησης του ειδικού φόρου κατανάλωσης, συνιστούν μια μορφή κατάχρησης την οποία τα κράτη μέλη δικαιούνται να προλαμβάνουν μέσω της λήψης πρόσφορων μέτρων. Στο μέτρο που το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 παραπέμπει στο ισχύον εθνικό δίκαιο κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης για τον καθορισμό των όρων του απαιτητού και των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης, η αναγνώριση του δικαιώματος αυτού στα κράτη μέλη συνεπάγεται κατ' ανάγκη τη δυνατότητά τους να λαμβάνουν μέτρα τέτοιου είδους.

Εντούτοις, 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. Δυνάμει της εν λόγω αρχής, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο χωρίς ωστόσο να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου, θίγοντας στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η σχετική νομοθεσία της Ένωσης. Ένα μέτρο που αποβλέπει στο να προληφθούν οι πράξεις θέσης σε ανάλωση πακέτων τσιγάρων σε υπερβολικές ποσότητες κατά το τέλος του έτους, εν όψει αναμενόμενης αύξησης του ειδικού φόρου κατανάλωσης, είναι πρόσφορο για την επίτευξη των θεμιτών σκοπών της πρόληψης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και της προστασίας της δημόσιας υγείας. Συμβάλλει επίσης στη διασφάλιση υγιούς ανταγωνισμού. Ωστόσο, στον βαθμό που ένα τέτοιο μέτρο εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις, ακόμη και σε αυτήν όπου ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης μειώνεται ή παραμένει αμετάβλητος, δεν προκύπτει ότι είναι αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.

Συγκεκριμένα, οι εν λόγω σκοποί μπορούν να επιτευχθούν με λιγότερο επαχθή αλλά

εξίσου πρόσφορο τρόπο αν το επίμαχο μέτρο εφαρμοζόταν μόνο σε περίπτωση αύξησης του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των τσιγάρων.

1.1. Απαιτητό σε περίπτωση εξόδου από καθεστώς αναστολής προϊόντος που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης

Απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Έμμεση φορολογία – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/EK – Απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης – Άρθρο 7, παράγραφος 2 – Έννοια της φράσης “έξοδος υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής” – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Οδηγία 2003/96/EK – Άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α’ – Χρήση ενεργειακών προϊόντων για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας – Προμήθεια και μεταπώληση, από ενδιάμεσο αγοραστή, ενεργειακών προϊόντων ευρισκόμενων σε φορολογική αποθήκη – Απευθείας παράδοση ενεργειακών προϊόντων σε επιχειρηματία με σκοπό την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας – Αναγραφή του ενδιάμεσου αγοραστή ως “παραλήπτη” των προϊόντων στα φορολογικά έγγραφα – Παράβαση των απαιτήσεων που θέτει το εθνικό δίκαιο για την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης – Απόρριψη της αίτησης απαλλαγής – Απόδειξη ότι τα προϊόντα χρησιμοποιήθηκαν σύμφωνα με τους όρους απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης – Αναλογικότητα»

Η Polihim είναι εγκεκριμένος αποθηκευτής που διαχειρίζεται φορολογική αποθήκη στο Lukovit (Βουλγαρία), όπου, βάσει της άδειας που διαθέτει, της επιτρέπεται να παρασκευάζει ενεργειακά προϊόντα και να τα αποθηκεύει υπό καθεστώς αναστολής.

Δυνάμει τριμερούς σύμβασης μεταξύ της Polihim, της Petros Oyl OOD και της TETS Bobon dol EAD, η Polihim πώλησε βαρύ μαζούτ στην Petros Oyl, η οποία το μεταπώλησε στην TETS Bobon dol ως απαλλασσόμενο από τον φόρο τελικό καταναλωτή, κατά την έννοια της βουλγαρικής νομοθεσίας. Το βαρύ αυτό μαζούτ παραδόθηκε απευθείας από τη φορολογική αποθήκη της Polihim στην TETS Bobon dol. Η TETS Bobon dol χρησιμοποίησε το βαρύ μαζούτ για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α’, της οδηγίας 2003/96.

Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου στον οποίο υποβλήθηκε η Polihim, οι βουλγαρικές τελωνειακές αρχές διαπίστωσαν ότι η εταιρία είχε δηλώσει οκτώ παραδόσεις στην Petros Oyl, για θέση σε ανάλωση βαρέος μαζούτ του κωδικού ΣΟ 2710 19 64, αναφέροντας όμως ότι δεν όφειλε ειδικό φόρο κατανάλωσης ως προς αυτές, αφού τα προϊόντα προορίζονταν για χρήση με σκοπό την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας κατά την έννοια του βουλγαρικού νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Οι βουλγαρικές τελωνειακές αρχές εξέδωσαν πράξη με την οποία διαπίστωσαν την ύπαρξη διοικητικής παράβασης, θεωρώντας ότι η Petros Oyl, που είχε δηλωθεί από την Polihim ως παραλήπτης των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης προϊόντων, δεν είχε την ιδιότητα του απαλλασσόμενου από τον φόρο τελικού καταναλωτή κατά την

έννοια της εθνικής νομοθεσίας και ότι, ως εκ τούτου, με την έξοδο των προϊόντων αυτών από τη φορολογική αποθήκη της Polihim γεννήθηκε εις βάρος της τελευταίας υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Η Polihim προέβαλε γραπτές αντιρρήσεις κατά της απόφασης αυτής, ισχυριζόμενη ότι τα προϊόντα, αμέσως μετά την έξοδό τους από τη φορολογική αποθήκη της, παραδόθηκαν απευθείας στην TETS Bobon dol, εταιρία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, η οποία έχει την ιδιότητα του απαλλασσόμενου από τον φόρο τελικού καταναλωτή.

Με απόφαση της 27ης Μαΐου 2013, ο διευθυντής του τελωνείου του Svishtov (Βουλγαρία) απέρριψε τις αντιρρήσεις και επέβαλε στην Polihim πρόστιμα τα οποία ανέρχονταν, για κάθε θέση σε ανάλωση, στο διπλάσιο ποσό του μη καταβληθέντος ειδικού φόρου κατανάλωσης, κατ' εφαρμογήν του εθνικού νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Για τον υπολογισμό των προστίμων αυτών ελήφθη υπόψη ο φορολογικός συντελεστής που ισχύει για τα ενεργειακά προϊόντα τα οποία προορίζονται για άλλες χρήσεις, πέραν της χρήσης ως καυσίμου κινητήρων ή θέρμανσης.

Η Polihim προσέβαλε την ως άνω απόφαση ενώπιον του Rayonen sad de Lukovit (ειρηνοδικείου Lukovit, Βουλγαρία), το οποίο μεταρρύθμισε την απόφαση της 27ης Μαΐου 2013, μειώνοντας τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν.

Η Polihim άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του Administrativen sad Pleven (διοικητικού πρωτοδικείου Pleven, Βουλγαρία), αιτούντος δικαστηρίου. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, μεταξύ άλλων, αφενός, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η πώληση υποκειμένου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντος εντός φορολογικής αποθήκης, χωρίς το ίδιο να έχει εξέλθει από τη φορολογική αυτή αποθήκη, συνιστά θέση του προϊόντος σε ανάλωση. Εν συνεχεία, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει στις εθνικές αρχές να απορρίψουν αίτηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, σε σχέση με ενεργειακά προϊόντα που, μετά την πώλησή τους από εγκεκριμένο αποθηκευτή σε ενδιάμεσο αγοραστή, μεταπωλούνται από τον τελευταίο σε τελικό καταναλωτή ο οποίος, αφενός, πληροί όλες τις απαιτούμενες προϋποθέσεις του εθνικού δικαίου προκειμένου να τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα συγκεκριμένα προϊόντα και, αφετέρου, τα έχει παραλάβει απευθείας από τη φορολογική αποθήκη του εγκεκριμένου αποθηκευτή, στην περίπτωση όπου ως μοναδική αιτιολογία της απορριπτικής απόφασης προβάλλεται ότι ο ενδιάμεσος αγοραστής, που έχει δηλωθεί από τον αποθηκευτή ως παραλήπτης των προϊόντων, δεν πληροί τις σχετικές προϋποθέσεις.

Το Δικαστήριο απαντά, πρώτον, ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι η πώληση προϊόντος το οποίο υπόκειται σε ειδικό φόρο

κατανάλωσης και παραμένει υπό την κατοχή εγκεκριμένου αποθηκευτή, εντός φορολογικής αποθήκης, συνεπάγεται θέση του προϊόντος σε ανάλωση μόνον κατά το χρονικό σημείο όπου το ίδιο το προϊόν μετακινείται έξω από τη φορολογική αυτή αποθήκη. Δεδομένου ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, όπως υπενθυμίζεται στην αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2008/118, είναι ακριβώς μια επιβάρυνση που πλήττει την κατανάλωση και όχι την πώληση, ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος αυτός καθίσταται απαιτητός πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πλησιέστερα στο στάδιο της κατανάλωσης.

Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του προαναφερθέντος άρθρου ορίζεται ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός όταν το υποκείμενο στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν τίθεται σε ανάλωση. Εξάλλου, από το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι ως «θέση σε ανάλωση» πρέπει να νοείται, μεταξύ άλλων, η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου. Επομένως, έξοδος των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής σημαίνει μετακίνηση των προϊόντων έξω από τη φορολογική αποθήκη, και όχι πώλησή τους.

Η ως άνω ερμηνεία συνάδει με τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει η οδηγία. Εφόσον πρόκειται για φόρο επί της κατανάλωσης, και όχι επί της πώλησης, αυτός πρέπει να καθίσταται απαιτητός όσο το δυνατόν πλησιέστερα, από χρονικής άποψης, στον καταναλωτή. Συνεπώς, για όσο χρονικό διάστημα τα οικεία προϊόντα παραμένουν στη φορολογική αποθήκη εγκεκριμένου αποθηκευτή, δεν είναι δυνατό να γίνει λόγος για κατανάλωση, ακόμη και αν τα προϊόντα έχουν πωληθεί από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή.

Άλλωστε, η συγκεκριμένη μνεία στην περίπτωση παράτυπης εξόδου ενός υποκειμένου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντος από καθεστώς αναστολής δεν μπορεί παρά να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αναφέρεται στην υλική μετακίνηση του προϊόντος εκτός του καθεστώτος αυτού.

Τέλος, στον βαθμό που τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τελούν υπό καθεστώς αναστολής όσο εξακολουθούν να βρίσκονται στην κατοχή εγκεκριμένου αποθηκευτή, εντός φορολογικής αποθήκης, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης δεν είναι απαιτητοί για όσο χρόνο τα οικεία προϊόντα παραμένουν σε τέτοια φορολογική αποθήκη.

Δεύτερον, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στις εθνικές αρχές να απορρίψουν αίτηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, σε σχέση με ενεργειακά προϊόντα που, αφότου πωλήθηκαν από εγκεκριμένο αποθηκευτή σε ενδιαμέσο αγοραστή, μεταπωλούνται από τον τελευταίο σε τελικό καταναλωτή ο οποίος, αφενός, πληροί όλες τις απαιτούμενες προϋποθέσεις του εθνικού δικαίου προκειμένου να τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης

για τα συγκεκριμένα προϊόντα και, αφετέρου, τα έχει παραλάβει απευθείας από τη φορολογική αποθήκη του εγκεκριμένου αποθηκευτή, στην περίπτωση που ως μοναδική αιτιολογία της απορριπτικής απόφασης προβάλλεται ότι ο ενδιαμέσος αγοραστής, που έχει δηλωθεί από τον αποθηκευτή ως παραλήπτης των εν λόγω προϊόντων, δεν πληροί τις σχετικές προϋποθέσεις.

Ειδικότερα, μολονότι πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όταν εθνικό δίκαιο εξαρτά την απαλλαγή από την απαίτηση το πρόσωπο το οποίο αναγράφεται στα φορολογικά έγγραφα ως παραλήπτης να πληροί τις προϋποθέσεις που προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την παραλαβή ενεργειακών προϊόντων απαλλασσόμενων από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η απαίτηση αυτή όντως εξυπηρετεί την επίτευξη του σκοπού της διευκόλυνσης του ελέγχου της εφαρμογής των απαλλαγών από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, μειώνοντας τις πιθανότητες να χρησιμοποιηθούν τα προϊόντα για σκοπό που δεν δικαιολογεί απαλλαγή, εντούτοις, η απόρριψη αίτησης απαλλαγής χωρίς καν να εξεταστεί αν οι απαιτούμενες ουσιαστικές προϋποθέσεις σχετικά με τη χρήση των οικείων προϊόντων για σκοπό ο οποίος δικαιολογούσε την απαλλαγή συνέτρεχαν κατά τον χρόνο της εξόδου τους από τη φορολογική αποθήκη βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο προς εξασφάλιση της ορθής και σαφούς εφαρμογής της σχετικής απαλλαγής και προς αποτροπή του ενδεχομένου φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεων.

Απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, *Silcompra* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 76/308/ΕΟΚ – Άρθρα 6 και 8 και άρθρο 12, παράγραφοι 1 έως 3 – Αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη ορισμένων απαιτήσεων – Ειδικός φόρος κατανάλωσης απαιτητός σε δύο κράτη μέλη για τις ίδιες πράξεις – Οδηγία 92/12/ΕΚ – Άρθρα 6 και 20 – Θέση προϊόντων σε ανάλωση – Παραποίηση συνοδευτικού διοικητικού εγγράφου – Παράβαση ή παρατυπία που διαπράχθηκε ενόσω τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα κυκλοφορούσαν υπό καθεστώς αναστολής της επιβολής φόρων – Αντικανονική έξοδος προϊόντων από καθεστώς αναστολής – “Διπλή προβολή της φορολογικής απαίτησης” από ειδικούς φόρους κατανάλωσης – Έλεγχος από τα δικαστήρια του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής – Απόρριψη της αιτήσεως συνδρομής την οποία υπέβαλαν οι αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους – Προϋποθέσεις»

Κατά τα έτη 1995 και 1996, η *Silcompra SpA*, εταιρία παραγωγής αιθυλικής αλκοόλης με έδρα την Ιταλία, πωλούσε προϊόντα της, υπό καθεστώς αναστολής της επιβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης ⁵, με προορισμό την Ελλάδα.

Το 2000, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι οι ελληνικές τελωνειακές

⁵ Βάσει του φορολογικού καθεστώτος αναστολής, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στους οποίους υπόκεινται τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος αυτού δεν έχουν καταστεί ακόμη απαιτητοί, παρότι έχει επέλθει το γενεσιουργό γεγονός του φόρου. Επομένως, δυνάμει του ως άνω καθεστώτος, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός ευθύς μόλις πληρωθεί κάποια από τις ειδικά προβλεπόμενες προϋποθέσεις του απαιτητού.

αρχές δεν έλαβαν ποτέ τα συνοδευτικά διοικητικά έγγραφα (στο εξής: ΣΔΕ) των παρτίδων αλκοόλης που απέστειλε η Silcompra και ότι οι σφραγίδες του τελωνείου οι οποίες είχαν τεθεί επί των ΣΔΕ που βρέθηκαν στην κατοχή της Silcompra ήταν πλαστές. Κατά συνέπεια, η ιταλική τελωνειακή αρχή (στο εξής: Τελωνειακή Υπηρεσία) εξέδωσε τρεις ειδοποιήσεις καταβολής οφειλών για την είσπραξη των μη καταβληθέντων ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Το 2004 η Τελωνειακή Υπηρεσία ενημερώθηκε από τις ελληνικές τελωνειακές αρχές ότι οι παραδόσεις προϊόντων που είχαν αποσταλεί από τη Silcompra προς ελληνική επιχείρηση έπρεπε να θεωρηθούν αντικανονικές. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε μια καταλογιστική πράξη η οποία κάλυπτε τις ιταλικές φορολογικές απαιτήσεις και μια πρόσθετη πράξη καταλογισμού. Η διαδικασία που κινήθηκε κατά της εν λόγω καταλογιστικής πράξης κατέληξε, το 2017, στη σύναψη συμφωνίας συμβιβασμού μεταξύ της Τελωνειακής Υπηρεσίας και της Silcompra.

Το 2005 οι ελληνικές τελωνειακές αρχές εξέδωσαν, ως προς τις ίδιες πράξεις εξαγωγής στο εσωτερικό της Ένωσης, ατομικές ειδοποιήσεις καταβολής οφειλών από ειδικούς φόρους κατανάλωσης, λόγω της παράνομης θέσης σε ανάλωση, στην ελληνική επικράτεια, της αιθυλικής αλκοόλης την οποία είχε αποστείλει η Silcompra. Επιπλέον, η ελληνική Φορολογική Διοίκηση υπέβαλε στην Τελωνειακή Υπηρεσία αίτηση συνδρομής για την είσπραξη των απαιτήσεων από τους επίμαχους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Η Τελωνειακή Υπηρεσία, ως αρμόδια αρχή στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση συνδρομής, κοινοποίησε στη Silcompra δύο ειδοποιήσεις καταβολής για την εξόφληση οφειλών στο πλαίσιο φιλικής διευθέτησης.

Η έφεση που άσκησε η Silcompra, κατόπιν της απόρριψης της προσφυγής της κατά των ειδοποιήσεων καταβολής, έγινε δεκτή από το Commissione tributaria regionale del Lazio (δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο Λατίου, Ιταλία). Το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία), ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αναίρεση, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο αποφαινεται ότι, στο πλαίσιο μέσου έννομης προστασίας προς αμφισβήτηση των μέτρων εκτέλεσης που έχουν ληφθεί στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, το αρμόδιο όργανο του συγκεκριμένου κράτους μέλους μπορεί να απορρίψει αίτηση είσπραξης ειδικών φόρων κατανάλωσης υποβληθείσα από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους, όσον αφορά προϊόντα που εξήλθαν αντικανονικά από καθεστώς αναστολής, υπό την προϋπόθεση ότι η αίτηση συνδρομής στηρίζεται σε πραγματικά περιστατικά που αφορούν τις ίδιες πράξεις εξαγωγής για τις οποίες έχει ήδη κινηθεί διαδικασία είσπραξης των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο κράτος μέλος όπου έχει

την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής ⁶.

Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι η παράνομη εμπορία, στην ελληνική επικράτεια, της αιθυλικής αλκοόλης την οποία είχε αποστείλει η Silcompra είναι δυνατόν να κριθεί ότι συνιστά, αφενός, παράβαση ή παρατυπία σχετική με τα επίδικα προϊόντα και, αφετέρου, συνέπεια παράβασης ή παρατυπίας που διαπράχθηκε σε προγενέστερο χρόνο στην Ιταλία. Ανάλογα με την κρίση αυτή, που επαφίεται στο αιτούν δικαστήριο, μπορούν να νοηθούν δύο ενδεχόμενα.

Το πρώτο ενδεχόμενο αφορά την περίπτωση περισσότερων παραβάσεων ή παρατυπιών που έχουν διαπραχθεί σε περισσότερα κράτη μέλη και, σε μια τέτοια περίπτωση, δύο, ή και περισσότερα, κράτη μέλη θεωρούν εαυτά αρμόδια για την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Ειδικότερα, όταν πραγματοποιήθηκε σε ένα κράτος μέλος αντικανονική έξοδος από καθεστώς αναστολής, η οποία είχε ως συνέπεια την πραγματική θέση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων σε ανάλωση εντός άλλου κράτους μέλους, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το τελευταίο έχει επίσης δικαίωμα να εισπράξει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης όσον αφορά τις ίδιες πράξεις εξαγωγής. Τούτο διότι θέση σε ανάλωση χωρεί μόνον άπαξ. Συνεπώς, μολοντί είναι δυνατόν να διαπραχθούν περισσότερες διαδοχικές παραβάσεις ή παρατυπίες σε περισσότερα κράτη μέλη, μόνον η παράβαση ή η παρατυπία η οποία είχε ως συνέπεια την έξοδο των υπό κυκλοφορία προϊόντων από το καθεστώς αναστολής της επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς της είσπραξης των εν λόγω φόρων, στον βαθμό που τα σχετικά προϊόντα τέθηκαν σε ανάλωση λόγω αυτής της παράβασης ή παρατυπίας ⁷.

Το δεύτερο ενδεχόμενο αφορά την περίπτωση στην οποία οι αρχές ενός κράτους μέλους στηρίχθηκαν σε κάποιο εκ των τεκμηρίων για τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία ⁸ και οι αρχές άλλου κράτους μέλους διαπιστώνουν ότι η παράβαση ή η παρατυπία διαπράχθηκε στην πραγματικότητα εκεί ⁹. Σε τέτοια περίπτωση, εφαρμόζεται ο διορθωτικός μηχανισμός ο οποίος παρέχει στο τελευταίο αυτό κράτος τη δυνατότητα να προβεί στην είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης εντός τριετίας από την ημερομηνία κατάρτισης των ΣΔΕ ¹⁰. Εφόσον παρέλθει η συγκεκριμένη προθεσμία, μόνον το κράτος μέλος που στηρίχθηκε σε ένα εκ των προαναφερθέντων τεκμηρίων μπορεί νομίμως να προχωρήσει στην είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

⁶ Άρθρο 6, παράγραφος 2, και άρθρο 20 της οδηγίας 92/12.

⁷ Άρθρα 6 και 20 της οδηγίας 92/12.

⁸ Άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/12.

⁹ Βάσει του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/12, τα τεκμήρια μπορούν να εφαρμοστούν σε δύο περιπτώσεις: πρώτον, όταν είναι αδύνατο να αποδειχθεί σε ποιον τόπο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία και, δεύτερον, όταν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα δεν φθάνουν στον προορισμό τους και είναι αδύνατο να αποδειχθεί σε ποιον τόπο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία.

¹⁰ Άρθρο 18, παράγραφος 1, και άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12.

Όσον αφορά τους κανόνες που διέπουν την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων από ειδικούς φόρους κατανάλωσης, το Δικαστήριο υπογραμμίζει κατ' αρχάς ότι υπάρχει κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ, αφενός, των αρχών του κράτους μέλους της αιτούσας αρχής, οι οποίες εφαρμόζουν το εθνικό δίκαιό τους ως προς την απαίτηση και τον τίτλο που επιτρέπει την είσπραξή της, και, αφετέρου, των αρχών του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρχή που λαμβάνει την αίτηση, οι οποίες εφαρμόζουν το εθνικό δίκαιό τους ως προς τα μέτρα εκτέλεσης ¹¹. Λόγω της κατανομής αυτής, η οποία αποτελεί επίσης έκφραση της αρχής της αμοιβαίας εμπιστοσύνης, ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση της είσπραξης αναγνωρίζεται αμέσως και αντιμετωπίζεται αυτομάτως ως τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση απαίτησης του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής. Επομένως, οι αρχές του τελευταίου αυτού κράτους μέλους δεν μπορούν να αμφισβητήσουν την εκτίμηση των αρχών του αιτούντος κράτους μέλους σχετικά με τον τόπο στον οποίο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία, δεδομένου ότι πρόκειται για εκτίμηση που άπτεται της αποκλειστικής αρμοδιότητας του αιτούντος κράτους μέλους. Εν συνεχεία, το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι ο τίτλος που επιτρέπει την είσπραξη δεν είναι δυνατόν να εκτελεστεί στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, αν η εκτέλεση αυτή συνεπάγεται διπλή είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης που βαρύνουν τις ίδιες πράξεις σε σχέση με τα ίδια προϊόντα. Κατά συνέπεια, πρέπει να επιτρέπεται στην αρμόδια αρχή του ίδιου κράτους μέλους να απορρίψει την εκτέλεση τέτοιου τίτλου προκειμένου να αποφευχθεί η συνύπαρξη δύο απρόσβλητων αποφάσεων σχετικών με τη φορολόγηση των ίδιων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, μίας στηριζόμενης στην αντικανονική έξοδό τους από το καθεστώς αναστολής και μίας άλλης στηριζόμενης στη μεταγενέστερη θέση τους σε ανάλωση. Τέλος, το Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ως άνω ερμηνεία δεν τίθεται εν αμφιβόλω από τη νομολογία του σύμφωνα με την οποία ο νομοθέτης της Ένωσης δεν ανήγαγε την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε απόλυτη αρχή ¹², δεδομένου ότι η κρίση του εκείνη εντάσσεται σε ιδιαίτερο πραγματικό πλαίσιο που αφορούσε περίπτωση παράνομης εξόδου από το καθεστώς αναστολής λόγω κλοπής προϊόντων επί των οποίων είχαν τεθεί, στο «κράτος μέλος προέλευσης», φορολογικά επισήματα που είχαν εγγενή αξία η οποία τα διέκρινε από μια απλή απόδειξη προς βεβαίωση της καταβολής χρηματικού ποσού στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που τα είχε χορηγήσει.

¹¹ Άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας 76/308.

¹² Απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Δεκεμβρίου 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), σκέψη 55).

Απόφαση της 29ης Απριλίου 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

«Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας – Άρθρα 202, 215, παράγραφοι 1 και 3, 217, παράγραφος 1, και 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ' – Έννοια της φράσεως "όταν τα εμπορεύματα κατασχεθούν και συγχρόνως ή στη συνέχεια δημευθούν" – Κανονισμός εφαρμογής του τελωνειακού κώδικα – Άρθρο 867α – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Άρθρα 5, παράγραφοι 1 και 2, 6, 7, παράγραφος 1, 8 και 9 – Έκτη οδηγία ΦΠΑ – Άρθρα 7, 10, παράγραφος 3, και 16, παράγραφος 1 – Παράτυπη είσοδος εμπορευμάτων – Μεταφορά εμπορευμάτων με δελτίο TIR – Κατάσχεση και καταστροφή – Προσδιορισμός του κράτους μέλους στο οποίο γεννάται η τελωνειακή οφειλή, καθώς και η υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως και ΦΠΑ – Απόσβεση της τελωνειακής και της φορολογικής οφειλής»

Δανικό δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο πλαίσιο διαφοράς σχετικά με τον καταλογισμό δασμών, ειδικού φόρου κατανάλωσης και ΦΠΑ για ποσότητες τσιγάρων που εισήχθησαν λαθραίως στο πλαίσιο μεταφοράς TIR. Τα τσιγάρα δεσμεύθηκαν αμέσως και καταστράφηκαν. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν η απαίτηση καταβολής δασμών και επιβαρύνσεων που αφορά εμπορεύματα λαθρεμπορίου εξακολουθεί να υφίσταται και η οφειλή μπορεί να εξοφληθεί, μολονότι τα εμπορεύματα δεσμεύονται, κατάσχονται ή καταστρέφονται.

Το Δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, και το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 96/99, έχουν την έννοια ότι εμπορεύματα τα οποία κατάσχονται από τις κατά τόπους τελωνειακές και φορολογικές αρχές κατά την είσοδό τους στο έδαφος της Ένωσης και συγχρόνως ή εν συνεχεία καταστρέφονται από αυτές, χωρίς να έχουν παύσει να βρίσκονται στην κατοχή τους, πρέπει να θεωρούνται ως μη εισαχθέντα στην Ένωση, οπότε δεν επέρχεται ως προς αυτά το γενεσιουργό γεγονός του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Τα εμπορεύματα που κατάσχονται μετά την παράτυπη είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δηλαδή αφού απομακρυνθούν από τη ζώνη εντός της οποίας βρίσκεται το πρώτο κοινοτικό τελωνείο, και συγχρόνως ή στη συνέχεια καταστρέφονται από τις αρχές αυτές, χωρίς να έχουν παύσει να βρίσκονται στην κατοχή τους, δεν βρίσκονται υπό καθεστώς «αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, καθώς και του άρθρου 84, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 98 του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 955/1999, και του άρθρου 867α του κανονισμού 2454/93, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 1662/1999, οπότε επέρχεται ως προς αυτά το γενεσιουργό γεγονός του ειδικού φόρου κατανάλωσης, ο οποίος καθίσταται, ως εκ τούτου, απαιτητός.

Επιπλέον, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, και το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 96/99, έχουν την έννοια ότι οι αρχές του κράτους μέλους στο οποίο τα εμπορεύματα που εισήχθησαν παρατύπως στην Ένωση εντοπίστηκαν και εν συνεχεία κατασχέθηκαν είναι

αρμόδιες για την είσπραξη των φόρων αυτών, υπό την προϋπόθεση ότι τα εμπορεύματα αυτά κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν η προϋπόθεση αυτή συντρέχει στο πλαίσιο της υπόθεσης της οποίας έχει επιληφθεί.

Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/EK – Διάπραξη παρατυπίας κατά τη διακίνηση προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης – Διακίνηση προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής – Έλλειψη προϊόντων κατά τον χρόνο παράδοσης – Είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε περίπτωση που δεν αποδεικνύεται η καταστροφή ή η απώλεια των προϊόντων»

Τον Ιανουάριο του 2011 η BP Europa απέστειλε με πλοίο 2,4 εκατομμύρια λίτρα πετρελαίου εσωτερικής καύσης από φορολογική αποθήκη στις Κάτω Χώρες προς φορολογική αποθήκη στη Γερμανία. Η μεταφορά πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο διακίνησης υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Μετά την παράδοση, ο ιδιοκτήτης της φορολογικής αποθήκης στη Γερμανία διαπίστωσε ότι είχε παραλάβει ποσότητα πετρελαίου εσωτερικής καύσης μικρότερη κατά 4 854 λίτρα και ενημέρωσε σχετικά τις τελωνειακές αρχές. Η γερμανική φορολογική αρχή επέβαλε τότε ενεργειακό φόρο για το τμήμα της ελλείπουσας ποσότητας πετρελαίου εσωτερικής καύσης. Η BP Europa αμφισβητεί την απόφαση αυτή.

Επιληφθέν της διαφοράς, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Δικαστήριο Οικονομικών Υποθέσεων, Γερμανία) ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει τους κανόνες απαιτητού στους οποίους πρέπει να υπόκεινται, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 2008/118, τα προϊόντα που διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής όταν διαπιστώνονται, κατά τον χρόνο της παράδοσης, ελλείπουσες ποσότητες προϊόντων σε σχέση με τις παρούσες στον τόπο αποστολής. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, η διαπίστωση ελλειπουσών ποσοτήτων προϊόντος κατά την παράδοση του προϊόντος σε συνθήκες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη θέτει τέλος στο καθεστώς αναστολής που προβλέπεται για τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Επιπλέον, το γερμανικό δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν αντιβαίνει στις διατάξεις της οδηγίας 2008/118 εθνική διάταξη περί μεταφοράς η οποία δεν μνημονεύει ρητώς ότι η παρατυπία που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 πρέπει να είχε ως αποτέλεσμα τη θέση σε ανάλωση των οικείων προϊόντων.

Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι η διακίνηση υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής περατώνεται, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, τη στιγμή κατά την οποία, μετά το πέρας της πλήρους εκφόρτωσης του μέσου μεταφοράς όπου είχαν τοποθετηθεί τα επίμαχα προϊόντα, ο παραλήπτης των εν λόγω προϊόντων διαπιστώνει

ελλείπουσες ποσότητες σε σχέση με τις παραδοτέες.

Συγκεκριμένα, το γράμμα του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 αναφέρεται στα προϊόντα αυτά καθεαυτά χωρίς ουδόλως να μνημονεύει τα μέσα μεταφοράς τους. Επομένως, για τον καθορισμό του χρονικού σημείου παράδοσης των προϊόντων πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική παραλαβή τους από τον παραλήπτη και όχι η απλή δρομολόγηση του μέσου που τα μεταφέρει προς τον εν λόγω παραλήπτη, όποιο και αν είναι το μέσο αυτό.

Το άρθρο 20 της οδηγίας 2008/118 αποτελεί τμήμα του κεφαλαίου της IV, το οποίο τιτλοφορείται «Διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης». Στις διατάξεις του κεφαλαίου αυτού συγκαταλέγονται και εκείνες του άρθρου 19, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, σύμφωνα με τις οποίες ο παραλήπτης υποχρεούται να αποδέχεται κάθε έλεγχο που επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού να βεβαιωθούν ότι τα οικεία προϊόντα πράγματι παρελήφθησαν. Επομένως, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να αναγάγει την πραγματική παραλαβή των προϊόντων σε καθοριστικό στοιχείο των προϋποθέσεων υπό τις οποίες πρέπει να εκτιμάται κατά τον χρόνο παράδοσης η διακίνηση των προϊόντων που τελούν υπό καθεστώς αναστολής. Από καμία άλλη διάταξη του κεφαλαίου αυτού δεν προκύπτει διαφορετική ερμηνεία.

Εκτός αυτού, οι διατάξεις του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, στο μέτρο που διευκρινίζουν πότε περατώνεται η διακίνηση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, αποβλέπουν στον προσδιορισμό του χρονικού σημείου κατά το οποίο τα προϊόντα αυτά λογίζονται ότι τέθηκαν σε ανάλωση και, ως εκ τούτου, του χρονικού σημείου κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος επί των προϊόντων αυτών.

Επιπλέον, δεδομένου ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αποτελεί φόρο επί της κατανάλωσης ορισμένων προϊόντων, όπως επισημαίνεται με την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2008/118, επιβαλλόμενος επί της ποσότητας των προσφερόμενων προς κατανάλωση προϊόντων, το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός πρέπει να καθορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να είναι δυνατή η ακριβής μέτρηση της ποσότητας των οικείων προϊόντων.

Το Δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', και του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχουν την έννοια ότι οι περιπτώσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δεν περιλαμβάνουν την περίπτωση του άρθρου 7, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας και ότι το γεγονός ότι η εθνική διάταξη μεταφοράς του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 δεν αναφέρει ρητώς ότι η παρατυπία που προβλέπεται στη διάταξη αυτή της οδηγίας πρέπει να είχε ως αποτέλεσμα τη θέση σε ανάλωση των οικείων προϊόντων δεν μπορεί να εμποδίζει την εφαρμογή της εν λόγω εθνικής διάταξης όταν διαπιστώνονται ελλείμματα, τα οποία συνεπάγονται κατ' ανάγκην τέτοια θέση σε

ανάλωση.

Συγκεκριμένα, το άρθρο 10, παράγραφος 2, και το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118 αφορούν την περίπτωση παρατυπίας η οποία διαπιστώνεται κατά τη διάρκεια διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που τελούν υπό καθεστώς αναστολής και η οποία έχει ως συνέπεια τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση μέσω της εξόδου τους από το εν λόγω καθεστώς. Επομένως, εθνική διάταξη που μεταφέρει το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 δεν μπορεί κατ' αρχήν να προβλέπει ότι η εν λόγω παρατυπία θεωρείται ότι διαπράχθηκε στο κράτος μέλος και κατά τον χρόνο που έγινε η διαπίστωση αυτή, χωρίς να εξαρτά το εν λόγω τεκμήριο από την προϋπόθεση ότι η επίμαχη παρατυπία είχε ως συνέπεια τη θέση των οικείων προϊόντων σε ανάλωση.

Η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την παράδοση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής αποκαλύπτει μια κατάσταση αναγόμενη κατ' ανάγκην στο παρελθόν στο πλαίσιο της οποίας τα ελλείποντα προϊόντα δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της παράδοσης αυτής με αποτέλεσμα η διακίνησή τους να μην περατωθεί σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118. Επομένως, η κατάσταση αυτή συνιστά παρατυπία κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, της ίδιας αυτής οδηγίας. Παρατυπία τέτοιας φύσεως συνεπάγεται αναγκαστικά έξοδο από το καθεστώς αναστολής και, στη συνέχεια, θέση σε ανάλωση όπως η τεκμαιρόμενη βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

Επιπλέον, η παρατυπία που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 αφορά κατάσταση διαφορετική από τη διεπόμενη από το άρθρο 7, παράγραφος 4, δηλαδή διαφορετική από την «ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης». Ως εκ τούτου, στην περίπτωση που προσκομιστούν αποδεικτικά στοιχεία τέτοιας ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής, δεν μπορεί να γίνει λόγος για θέση σε ανάλωση κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118 ούτε, κατά συνέπεια, για εφαρμογή του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής. Επομένως, οι περιπτώσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δεν περιλαμβάνουν την περίπτωση του άρθρου 7, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας.

Τέλος, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι το άρθρο 10, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται όχι μόνον όταν όλες οι ποσότητες των διακινούμενων υπό καθεστώς αναστολής προϊόντων δεν έχουν φθάσει στον προορισμό τους, αλλά και στην περίπτωση κατά την οποία μέρος μόνον των προϊόντων αυτών δεν έχει φθάσει στον προορισμό του.

Συγκεκριμένα, το ίδιο το γράμμα του άρθρου 10, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118 σε καμία περίπτωση δεν επιφυλάσσει την εφαρμογή της διάταξης αυτής μόνο στην περίπτωση κατά την οποία όλες οι ποσότητες των διακινούμενων υπό καθεστώς

αναστολής προϊόντων δεν έχουν φθάσει στον προορισμό τους. Το άρθρο 10, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118 εντάσσεται σε πλαίσιο εντός του οποίου ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να προβλέψει όλες τις ενδεχόμενες περιπτώσεις παρατυπίας, περιλαμβανομένων, ως εκ τούτου, και εκείνων που επηρεάζουν τμήμα μόνο της διακίνησης περί της οποίας πρόκειται.

1.2. Απαιτητό σε περίπτωση αγοράς από ιδιώτη προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης

Απόφαση της 2ας Απριλίου 1998 (ολομέλεια), EMU Tabac κ.λπ. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

«Οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης – Κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ειδικός φόρος – Αγορά μέσω αντιπροσώπου»

Η EMU Tabac, επιχείρηση λιανικής πώλησης προϊόντων καπνού στο Λουξεμβούργο, και η The Man in Black Ltd είναι θυγατρικές της εταιρίας Enlightened Tobacco Company. Οι εταιρίες αυτές είχαν καθιερώσει και χρησιμοποιούσαν ένα σύστημα το οποίο παρείχε σε κάτοικο του Ηνωμένου Βασιλείου τη δυνατότητα να αποκτήσει στη χώρα αυτή, «χωρίς να χρειάζεται να χάσει τη βολή του», προϊόντα καπνού που αγόρασε από την EMU στο Λουξεμβούργο.

Με το σύστημα αυτό, ο αγοραστής επιδιώκει να αποφύγει την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης που εφαρμόζονται στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίοι είναι σημαντικά υψηλότεροι από εκείνους που πρέπει να καταβληθούν στο Λουξεμβούργο. Οι πελάτες, οι οποίοι ενεργούν μέσω της επιχείρησης The Man in Black, παραγγέλλουν τσιγάρα, με κατ' ανώτατο όριο 800 τσιγάρα ανά παραγγελία. Ο αντιπρόσωπος αυτός αναλαμβάνει τις πράξεις μεταφοράς των εμπορευμάτων από το Λουξεμβούργο στο Ηνωμένο Βασίλειο καθώς και την καταβολή στην επιχείρηση λιανικής πώλησης, EMU Tabac, και στον μεταφορέα του χρηματικού ποσού που τους οφείλεται, επί του οποίου παρακρατεί μια προμήθεια.

Το 1995, η Commissioners of Customs and Excise (βρετανική τελωνειακή αρχή) κατάσχεσε στο Dover ορισμένες εισαγόμενες ποσότητες προϊόντων καπνού, όπως επιτρέπεται από τη βρετανική νομοθεσία, όταν οφείλονται ειδικοί φόροι κατανάλωσης.

Στο πλαίσιο προσφυγής κατά της απόφασης της βρετανικής τελωνειακής αρχής, οι δύο εταιρίες υποστήριξαν ότι, όσον αφορά εισαγωγές που πραγματοποιούνται για την προσωπική χρήση ιδιωτών που κατέβαλαν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, τα επίμαχα προϊόντα απαλλάσσονται από τους εν λόγω φόρους στο Ηνωμένο Βασίλειο και, επομένως, η κατάσχεση στην οποία προέβη το τελωνείο ήταν παράνομη.

Το Court of Appeal (εφετείο, Ηνωμένο Βασίλειο) υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία της ενωσιακής οδηγίας για το καθεστώς των

προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Το Δικαστήριο απαντά ότι η οδηγία 92/12 έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει την είσπραξη, εντός του κράτους μέλους Α, ειδικών φόρων κατανάλωσης επί εμπορευμάτων που διατίθενται στην κατανάλωση εντός του κράτους μέλους Β, όπου αποκτήθηκαν από την εταιρία Χ για τη χρήση ιδιωτών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους Α μέσω εταιρίας Υ που μεσολαβεί ως αντιπρόσωπος των ιδιωτών αυτών και έναντι αμοιβής, δοθέντος ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων από το κράτος μέλος Β προς το κράτος μέλος Α οργανώθηκε επίσης από την εταιρία Υ για λογαριασμό των ιδιωτών και πραγματοποιήθηκε από επαγγελματία μεταφορέα έναντι αμοιβής.

Για να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, το Δικαστήριο υπογράμμισε, πρώτον, τη διάκριση που καθιερώνει η οδηγία μεταξύ, αφενός, των εμπορευμάτων που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς και, αφετέρου, των εμπορευμάτων που κατέχονται για προσωπικούς σκοπούς. Κατά την οδηγία, προκειμένου να αποδειχθεί ο αυστηρά προσωπικός χαρακτήρας της κατοχής των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εμπορευμάτων που μνημονεύεται στο άρθρο 8, τα εν λόγω εμπορεύματα πρέπει να έχουν αποκτηθεί από ιδιώτη για δική του χρήση και η μεταφορά τους πρέπει να πραγματοποιείται από τον ιδιώτη αυτόν. Επιπλέον, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, όταν ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να περιλάβει στο πλαίσιο της οδηγίας τη μεσολάβηση αντιπροσώπου, το προέβλεψε ρητώς. Εν προκειμένω, όμως, καμία από τις γλωσσικές αποδόσεις δεν προβλέπει ρητώς τέτοια μεσολάβηση.

Συναφώς, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι η ανάγκη ομοιόμορφης ερμηνείας των πράξεων που εκδίδουν τα όργανα της Ένωσης δεν επιτρέπει, σε περίπτωση αμφιβολίας, να λαμβάνεται μεμονωμένα υπόψη το κείμενο διάταξης, αλλ' αντιθέτως απαιτεί την ερμηνεία και εφαρμογή αυτού υπό το πρίσμα της απόδοσής του στις άλλες επίσημες γλώσσες. Σε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις πρέπει, κατ' αρχήν, να αναγνωριστεί η ίδια αξία, η οποία δεν μπορεί να παραλλάσσει σε συνάρτηση με το μέγεθος του πληθυσμού των κρατών μελών όπου ομιλείται η εν λόγω γλώσσα.

Το Δικαστήριο αποφαινεται ότι το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12, το οποίο προβλέπει ότι για τα προϊόντα που αποκτούν ιδιώτες για δική τους χρήση και τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εισπράττονται στο κράτος μέλος στο οποίο τα προϊόντα αυτά αποκτώνται, δεν έχει εφαρμογή όταν η αγορά ή/και η μεταφορά εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης πραγματοποιήθηκε μέσω αντιπροσώπου. Επομένως, σε περίπτωση στην οποία τα προερχόμενα από κράτος μέλος εμπορεύματα μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος με την εξ επαχθούς αιτίας μεσολάβηση επαγγελματία ο οποίος προηγουμένως αναζήτησε τους πελάτες στο δεύτερο αυτό κράτος και οργάνωσε την εισαγωγή των εμπορευμάτων αυτών, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι απαιτητός στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος.

Τέλος, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η οδηγία προβλέπει ρητώς ότι, σε τέτοια περίπτωση, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που καταβλήθηκαν στο κράτος μέλος στο οποίο αγοράστηκαν τα προϊόντα επιστρέφονται, προς αποφυγή διπλής φορολόγησης.

Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

«Φορολογικές διατάξεις – Εναρμόνιση των νομοθεσιών – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Κρασί – Άρθρα 7 έως 10 – Προσδιορισμός του κράτους μέλους εντός του οποίου καθίστανται απαιτητοί οι φόροι – Απόκτηση εκ μέρους ιδιώτη για δική του ανάγκη και για τις ανάγκες άλλων ιδιωτών – Μεταφορά από μεταφορική επιχείρηση σε ένα άλλο κράτος μέλος – Εφαρμοστέο καθεστώς εντός του κράτους μέλους προορισμού»

Ο B. F. Joustra παράγγελλε κάθε έτος ποσότητα κρασιού στη Γαλλία για δικές του ανάγκες αλλά και για τις ανάγκες των λοιπών μελών του ομίλου στον οποίο ανήκε. Η ποσότητα κρασιού που παράγγειλε ο B. F. Joustra ετίθετο σε ανάλωση στη Γαλλία και οι σχετικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης καταβάλλονταν εντός του εν λόγω κράτους μέλους. Ολλανδική εταιρία μεταφορών παραλάμβανε στη Γαλλία την ποσότητα κρασιού και τη μετέφερε στις Κάτω Χώρες προκειμένου να την παραδώσει στην οικία του B. F. Joustra, όπου το κρασί αποθηκευόταν για μερικές ημέρες πριν παραδοθεί στα λοιπά μέλη του ομίλου. Ο B. F. Joustra κατέβαλε το τίμημα του κρασιού και της μεταφοράς, στη συνέχεια δε κάθε μέλος του ομίλου τού επέστρεφε το τίμημα το οποίο αντιστοιχούσε στην ποσότητα που παρέλαβε και ένα μέρος των εξόδων μεταφοράς υπολογιζόμενο κατ' αναλογία της ποσότητας αυτής. Οι ποσότητες που παραδίδονταν σε κάθε μέλος του ομίλου δεν υπερέβαιναν τις ενδεικτικές ανώτατες ποσότητες που προβλέπονταν από την οδηγία 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, για την εξακρίβωση του αν τα προϊόντα προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς, ήτοι 90 λίτρα κρασιού, εκ των οποίων 60 λίτρα κατ' ανώτατο όριο αφρώδους κρασιού. Ο B. F. Joustra δεν ασκούσε τη δραστηριότητα αυτή κατ' επάγγελμα ή με κερδοσκοπικό σκοπό.

Οι ολλανδικές φορολογικές αρχές επέβαλαν για το εν λόγω κρασί ειδικό φόρο κατανάλωσης ύψους 906,20 ευρώ.

Ο B. F. Joustra αμφισβήτησε την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Η οδηγία 92/12 απαλλάσσει, από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης εντός του κράτους μέλους εισαγωγής, τα προϊόντα που αποκτούν ιδιώτες για δική τους ανάγκη και τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως. Κατά τον B. F. Joustra, όμως, η φράση «που μεταφέρουν αυτοπροσώπως» της οδηγίας δεν εμποδίζει την ερμηνεία της υπό την έννοια ότι αποκλείεται η επιβολή φόρου εντός του κράτους μέλους προορισμού όταν ένας ιδιώτης αγοράζει ο ίδιος προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εντός άλλου κράτους μέλους και αναθέτει σε τρίτον τη μεταφορά τους, κατόπιν δικής του εντολής και για λογαριασμό του, στο κράτος μέλος προορισμού.

Επιληφθέν της διαφοράς, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα ερμηνείας της ως άνω έννοιας.

Το Δικαστήριο εκτιμά ότι η οδηγία 92/12 έχει την έννοια ότι, όταν ένας ιδιώτης που δεν ενεργεί κατ' επάγγελμα και δεν επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό αποκτά σε ένα πρώτο κράτος μέλος, για δική του ανάγκη και για τις ανάγκες άλλων ιδιωτών, προϊόντα που

υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και που τέθηκαν σε ανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους και φροντίζει για τη μεταφορά τους σε δεύτερο κράτος μέλος για λογαριασμό του από μεταφορική επιχείρηση εγκατεστημένη εντός του εν λόγω δεύτερου κράτους, εφαρμογή έχει το άρθρο 7 της οδηγίας και όχι το άρθρο 8 αυτής, οπότε εισπράττονται επίσης ειδικοί φόροι κατανάλωσης εντός του κράτους αυτού.

Πράγματι, για την εφαρμογή της οδηγίας 92/12, τα προϊόντα που δεν κατέχονται για προσωπικούς σκοπούς και, επομένως, δεν καλύπτονται από το άρθρο 8 της οδηγίας πρέπει να θεωρούνται οπωσδήποτε ότι κατέχονται για εμπορικό σκοπό, υπαγόμενα, ως εκ τούτου, στο άρθρο 7. Όμως, η εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 8 απαιτεί να μεταφέρει προσωπικά τα οικεία προϊόντα ο ίδιος ο ιδιώτης που τα απέκτησε. Δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που καταβλήθηκαν εντός του πρώτου κράτους επιστρέφονται, σε μια τέτοια περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας.

Απόφαση της 14ης Μαρτίου 2013, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

«Παράβαση κράτους μέλους – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Ειδικοί φόροι καταναλώσεως – Προϊόντα καπνού κτηθέντα εντός κράτους μέλους και μεταφερθέντα σε άλλο κράτος μέλος – Αποκλειστικώς ποσοτικά κριτήρια εκτιμήσεως – Άρθρο 34 ΣΛΕΕ – Ποσοτικοί περιορισμοί κατά την εισαγωγή»

Το Δικαστήριο επιλήφθηκε προσφυγής λόγω παραβάσεως κατά της Γαλλίας με αίτημα να διαπιστωθεί ότι η χρήση αμιγώς ποσοτικού κριτηρίου για την εκτίμηση του εμπορικού χαρακτήρα της κατοχής από ιδιώτες επεξεργασμένου καπνού προερχόμενου από άλλο κράτος μέλος, κριτηρίου που οποίο εφαρμοζόταν ανά ιδιωτικό όχημα και όχι ανά άτομο, και συνολικώς για όλα τα προϊόντα καπνού (ήτοι 2 χιλιόγραμμα ανά ιδιωτικό όχημα), αντέβαινε στην οδηγία 92/12 και στο άρθρο 34 ΣΛΕΕ.

Το Δικαστήριο κρίνει, κατ' αρχάς, ότι κράτος μέλος που χρησιμοποιεί τέτοιο κριτήριο συνολικώς για όλα τα προϊόντα καπνού παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 92/12 και, ειδικότερα, από τα άρθρα της 8 και 9.

Συγκεκριμένα, το άρθρο 9, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ορισμένα κριτήρια για την απόδειξη της κατοχής προϊόντων για εμπορικούς σκοπούς. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, τα κράτη μέλη, για να αποδείξουν ότι τα προϊόντα προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς, οφείλουν μεταξύ άλλων να λάβουν υπόψη πλείονα στοιχεία, η δε ποσότητα των κατεχομένων προϊόντων αποτελεί μόνον ένα στοιχείο μεταξύ πλειόνων άλλων. Επιπλέον, ως προς το στοιχείο αυτό, το άρθρο 9, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να ορίσουν ενδεικτικά ποσοτικά επίπεδα, επέχοντα απλώς θέση αποδεικτικού στοιχείου. Συνεπώς, το άρθρο 9, παράγραφος 2, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποδεικνύουν ότι τα κατεχόμενα προϊόντα προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς βασιζόμενα αποκλειστικώς σε αμιγώς ποσοτικό κατώτατο όριο των κατεχομένων προϊόντων.

Εξάλλου, το Δικαστήριο κρίνει ότι, καθορίζοντας ρητώς ελάχιστα όρια για πλείονες διαφορετικές κατηγορίες προϊόντων καπνού, η οδηγία 92/12 επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν κατώτατα όρια βάρους των κατεχομένων προϊόντων καπνού, για όλα τα προϊόντα μαζί, μόνον υπό την προϋπόθεση της τήρησης εκάστου των ελαχίστων αυτών ορίων.

Τέλος, το Δικαστήριο επισημαίνει ότι, δεδομένου ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 έχει ως αντικείμενο τον επακριβή καθορισμό των προϋποθέσεων υπό τις οποίες ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός από τον κάτοχο των προϊόντων κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, τα ελάχιστα ενδεικτικά όρια που προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, πρέπει να θεωρούνται ότι αφορούν τον εν λόγω κάτοχο και, επομένως, ότι εφαρμόζονται ανά άτομο.

Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

«Ειδικός φόρος καταναλώσεως – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Άρθρα 7 έως 9 – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρα 32 έως 34 – Ενδοκοινοτική κυκλοφορία προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως – Κανονισμός (ΕΟΚ) 3649/92 – Άρθρα 1 και 4 – Απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο – Αντίτυπο 1 – Δραστηριότητα “cash & carry” – Προϊόντα που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε κράτος μέλος και βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους ή προϊόντα που αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και μεταφέρονται από τους ίδιους – Οινοπνευματώδη ποτά – Δεν υφίσταται υποχρέωση ελέγχου από τον προμηθευτή»

Η Metro, δανική εταιρία, διαθέτει καταστήματα χονδρικής πώλησης για επαγγελματίες βάσει του συστήματος «cash & carry». Βάσει της εν λόγω τεχνικής διανομής, οι πελάτες κάτοχοι κάρτας προμηθεύονται από ένα σημείο πώλησης εμπορεύματα, για τα οποία πληρώνουν τοις μετρητοίς, και αναλαμβάνουν οι ίδιοι την περαιτέρω μεταφορά τους.

Η διαφορά της κύριας δίκης αφορούσε τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των οινοπνευματωδών ποτών, οι οποίοι είναι κατά πολύ υψηλότεροι στη Σουηδία από ό,τι στη Δανία. Το γεγονός αυτό παρέχει οικονομικό κίνητρο για την αγορά οινοπνευματωδών ποτών υποκειμένων στον δανικό ειδικό φόρο κατανάλωσης και την εισαγωγή τους στη Σουηδία. Τα οινοπνευματώδη ποτά δεν υπόκεινται στον σουηδικό ειδικό φόρο κατανάλωσης εάν αποκτήθηκαν από ιδιώτες στη Δανία για δικές τους ανάγκες και μεταφέρθηκαν από τους ίδιους. Αντιθέτως, σε περίπτωση απόκτησής τους για εμπορικούς σκοπούς, εφαρμόζονται οι σουηδικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης.

Μετά τον πρόσθετο φόρο που επιβλήθηκε στους Σουηδούς επαγγελματίες που προμηθεύονται ποτά στη Δανία, η σουηδική φορολογική αρχή είχε επιβάλει στη Metro την υποχρέωση να εξασφαλίσει ότι θα παραλαμβάνει από τους Σουηδούς πελάτες της το απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο το οποίο προβλέπεται για την πώληση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και διακινούνται μεταξύ κρατών.

Η προσφυγή που ασκήθηκε από τη Metro κατά της απόφασης αυτής απορρίφθηκε από το Østre Landsret (εφετείο περιφέρειας Ανατολικής Δανίας). Επομένως, η Metro άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Højesteret (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Δανία), αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο ζήτησε από Δικαστήριο να διευκρινίσει, μεταξύ άλλων, αν τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12 καθώς και τα άρθρα 1 και 4 του κανονισμού 3649/92 έχουν την έννοια ότι επιβάλλουν σε επαγγελματία την υποχρέωση να ελέγχει αν οι αγοραστές που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος έχουν την πρόθεση να εισαγάγουν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα σε άλλο κράτος μέλος και, ενδεχομένως, αν μια τέτοια εισαγωγή πραγματοποιείται για προσωπικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

Το Δικαστήριο απαντά ότι τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, καθώς και τα άρθρα 1 και 4 του κανονισμού 3649/92 έχουν την έννοια ότι δεν επιβάλλουν σε επαγγελματία να ελέγξει αν οι αγοραστές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη έχουν την πρόθεση να εισαγάγουν υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα σε άλλο κράτος μέλος και, ενδεχομένως, αν μια τέτοια εισαγωγή πραγματοποιείται για προσωπικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

Συγκεκριμένα, βάσει του άρθρου 1 του κανονισμού 3649/92, εάν προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και ήδη τεθέντα σε ανάλυση σε κράτος μέλος χρησιμοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος για τους σκοπούς που προβλέπονται από το άρθρο 7 της οδηγίας 92/12, το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την ενδοκοινοτική διακίνηση καταρτίζει απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο. Εντούτοις, από κανένα στοιχείο των διατάξεων αυτών δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ένας προμηθευτής, μολοντί δεν είναι ο ίδιος το «πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την ενδοκοινοτική διακίνηση» βάσει του άρθρου 1 του κανονισμού 3649/92, οφείλει εντούτοις να ελέγχει αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την κατάρτιση και την παράδοση προς φύλαξη, εκ μέρους του προσώπου που είναι υπεύθυνο, του ως άνω απλουστευμένου συνοδευτικού εγγράφου.

Επιπροσθέτως, κατά το άρθρο 7, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται, κατά περίπτωση, από το πρόσωπο που πραγματοποιεί την παράδοση ή κατέχει τα προϊόντα που προορίζονται να παραδοθούν, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο διατίθενται τα προϊόντα στο εσωτερικό κράτους μέλους άλλου από εκείνο όπου είχαν ήδη τεθεί σε ανάλυση, ή από τον επαγγελματία ή τον οργανισμό δημοσίου δικαίου. Εξ αυτού προκύπτει, κατ' αρχήν, ότι επαγγελματίας, με την ιδιότητα του προμηθευτή ο οποίος δεν επιλαμβάνεται της παράδοσης των πωληθέντων προϊόντων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως το «πρόσωπο που πραγματοποιεί την παράδοση», υπό την έννοια του ως άνω άρθρου 7, παράγραφος 3. Τέτοιος επαγγελματίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως το πρόσωπο «που κατέχει τα προϊόντα που προορίζονται να παραδοθούν», υπό την έννοια του ως άνω άρθρου 7, παράγραφος 3, καθόσον η εμπορία χονδρικής που ασκεί μέσω καταστημάτων αυτοεξυπηρέτησης δεν του παρέχει τη δυνατότητα να εγγυηθεί ούτε την εμπορική χρήση των πωληθέντων σε πελάτες άλλου κράτους μέλους προϊόντων ούτε ότι αυτά τα προϊόντα θα παραδοθούν

πράγματι σε αυτό το άλλο κράτος μέλος.

Επιπλέον, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι τα άρθρα 32 έως 34 της οδηγίας 2008/118 έχουν την έννοια ότι δεν τροποποιούν ουσιωδώς τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, αλλά επαναλαμβάνουν το περιεχόμενο των εν λόγω άρθρων διασαφηνίζοντάς τα.

Τέλος, το Δικαστήριο αποφαινεται ότι το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, έχει την έννοια ότι μπορεί να περιλαμβάνει την αγορά προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, οσάκις τα προϊόντα αυτά αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και μεταφέρονται από τους ίδιους, στοιχείο το οποίο απόκειται στις αρμόδιες εθνικές αρχές να ελέγξουν ανά περίπτωση.

2. Καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης

Απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

«Φορολογικές διατάξεις – Εναρμόνιση των νομοθεσιών – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Έμμεσος φόρος κατανάλωσης – Φορολογικά σήματα – Έκτη οδηγία ΦΠΑ – Άρθρα 2 και 27 – Εξαφάνιση φορολογικών επισημάτων»

Η Landewijck εκμεταλλεύεται στο Λουξεμβούργο χονδρικό εμπόριο επεξεργασμένων καπνών, για το οποίο διαθέτει άδεια εγκεκριμένου αποταμιευτή. Κατ' εφαρμογήν της ολλανδικής νομοθεσίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, η επιχείρηση υπέβαλε στην Belastingdienst/Douane te Amsterdam (φορολογική και τελωνειακή υπηρεσία Άμστερνταμ, Κάτω Χώρες) δύο αιτήσεις για την παροχή επισημάτων ειδικού φόρου κατανάλωσης για επεξεργασμένα καπνά και ανέθεσε στην εταιρία Securicor Omega να της παραδώσει τα εν λόγω επισημάτια. Κατά τη διάρκεια της παράδοσης, τα επισημάτια εξαφανίστηκαν.

Η Landewijck ενημέρωσε τον έφορο φορολογικών υπηρεσιών (στο εξής: έφορος) ότι δεν παρέλαβε τα επισημάτια, ότι, επομένως, αυτά δεν μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν και ότι η Securicor Omega αποποιήθηκε την ευθύνη της για την εξαφάνισή τους. Ο έφορος απέρριψε κάθε αίτηση συμψηφισμού ή επιστροφής του ποσού που εξακολουθεί να οφείλεται ή έχει καταβληθεί για τα επισημάτια που εξαφανίστηκαν. Η διοικητική ένσταση κατά της απόφασης αυτής απορρίφθηκε επίσης από τον έφορο. Τέλος, η προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam (εφετείου Άμστερνταμ, Κάτω Χώρες) κρίθηκε αβάσιμη. Κατόπιν άσκησης αναίρεσης, της υπόθεσης επιλήφθηκε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών), αιτούν δικαστήριο.

Το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο) υπέβαλε στο Δικαστήριο πλείονα προδικαστικά ερωτήματα με τα οποία ζήτησε, μεταξύ άλλων, να διευκρινιστεί αν ένα κράτος μέλος μπορεί, χωρίς να παραβεί την οδηγία 92/12, να αποκλείσει την επιστροφή του ποσού των ειδικών φόρων κατανάλωσης που κατέβαλε η

αναιρεσείουσα της κύριας δίκης εταιρία με την αγορά επισημάτων, όταν τα επίμαχα φορολογικά επισήματα έχουν εξαφανιστεί προτού επικολληθούν στα προϊόντα καπνού που προορίζονταν για κατανάλωση στο εθνικό έδαφος, μολονότι δεν αποκλείεται τρίτος να χρησιμοποιήσει ή να χρησιμοποιήσει τα επισήματα, επιθέτοντάς τα σε προϊόντα καπνού τα οποία διατίθενται παρανόμως στο εμπόριο.

Το Δικαστήριο εκθέτει ότι ούτε η οδηγία 92/12 ούτε η αρχή της αναλογικότητας εμποδίζουν τα κράτη μέλη, τα οποία έκαναν χρήση της ευχέρειας να ορίζουν ότι στα προϊόντα που προορίζονται να διατεθούν στην κατανάλωση στο έδαφός τους επικολλώνται φορολογικά επισήματα, να θεσπίσουν κανονιστική ρύθμιση η οποία δεν προβλέπει την επιστροφή του ποσού των ειδικών φόρων κατανάλωσης που έχουν καταβληθεί, όταν τα επισήματα ειδικού φόρου κατανάλωσης έχουν εξαφανιστεί προτού επικολληθούν στα προϊόντα καπνού, εάν η εξαφάνιση αυτή δεν οφείλεται σε ανωτέρα βία ή σε ατύχημα και δεν αποδεικνύεται ότι τα επισήματα έχουν καταστραφεί ή καταστεί οριστικώς άχρηστα, με αποτέλεσμα την οικονομική ευθύνη για την απώλεια των φορολογικών επισημάτων να φέρει ο αγοραστής αυτών.

Συγκεκριμένα, εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία θα επέτρεπε στον αγοραστή των επισημάτων ειδικών φόρων κατανάλωσης να επιτυγχάνει την επιστροφή προβάλλοντας απλώς την απώλειά τους εμπεριέχει τον κίνδυνο να ευνοεί τις καταστρατηγήσεις και τις απάτες. Όμως, η πρόληψη αυτών των καταστρατηγήσεων και απατών συνιστά ακριβώς έναν από τους στόχους που επιδιώκονται με την κοινοτική νομοθεσία. Κατά συνέπεια, εθνικοί κανόνες κατά τους οποίους, στην περίπτωση εξαφάνισης των φορολογικών επισημάτων, την οικονομική ευθύνη της απώλειας των επισημάτων αυτών φέρει ο αγοραστής συμβάλλουν στην πραγματοποίηση του στόχου πρόληψης της δόλιας χρήσης των επισημάτων αυτών.

Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

«Αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως – Φορολογικές διατάξεις – Εναρμόνιση των νομοθεσιών – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης – Φορολογικά επισήματα – Αντικανονική έξοδος από καθεστώς αναστολής – Κλοπή – Θέση στην κατανάλωση στο κράτος μέλος της κλοπής – Μη επιστροφή για τα φορολογικά επισήματα άλλου κράτους μέλους τα οποία είχαν ήδη τεθεί επί των κλαπέντων προϊόντων»

Η επιχείρηση Tuxedo GmbH απέκτησε από το Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο, Γερμανία) (στο εξής: Hauptzollamt) φορολογικά επισήματα για τσιγάρα παρασκευασμένα στην Ιρλανδία από την P. J. Carroll & Co (στο εξής: Carroll) και προοριζόμενα για τη γερμανική αγορά. Η Tuxedo έστειλε τα επισήματα αυτά στην Carroll, η οποία τα επέθεσε σε συσκευασίες τσιγάρων λιανικής πώλησης. Εν συνεχεία, οι συσκευασίες απεστάλησαν σε εμπορικό εταίρο εγκατεστημένο στις Κάτω Χώρες στο πλαίσιο του ενδοκοινοτικού καθεστώτος αναστολής. Όλα τα τσιγάρα εκλάπησαν στον λιμένα του Δουβλίνου (Ιρλανδία).

Δεδομένου ότι τα τσιγάρα εξήλθαν από το καθεστώς αναστολής στην Ιρλανδία, η Carroll κατέβαλε τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στην ιρλανδική τελωνειακή αρχή, σύμφωνα με την ευρωπαϊκή ρύθμιση.

Η Tuxedo ζήτησε τότε από το Hauptzollamt την επιστροφή του ποσού που κατέβαλε για την απόκτηση των φορολογικών επισημάτων. Το Hauptzollamt απέρριψε την αίτηση και επιβεβαίωσε την άρνησή του. Επομένως, η Tuxedo άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf (αρμόδιου για φορολογικές διαφορές δικαστηρίου Düsseldorf, Γερμανία), αιτούντος δικαστηρίου.

Το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να διευκρινιστεί αν η οδηγία 92/12 απαγορεύει την κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού για την απόκτηση φορολογικών επισημάτων από το εν λόγω κράτος μέλος εάν τα επισημάτα αυτά τέθηκαν επί των υποκειμένων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων πριν από τη διάθεσή τους στην κατανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους, τα εν λόγω προϊόντα εκλάπησαν εντός άλλου κράτους μέλους, προκαλώντας την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, και δεν προσκομίστηκε η απόδειξη ότι τα κλαπέντα προϊόντα δεν θα διατεθούν εντός του κράτους μέλους χορήγησης των εν λόγω επισημάτων.

Προκαταρκτικώς, το Δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η κλοπή προϊόντων καπνού που κυκλοφορούν υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης συνιστά αντικανονική έξοδο από καθεστώς αναστολής υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 92/12, οπότε ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός εντός του κράτους μέλους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η κλοπή, σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.

Το Δικαστήριο διαπιστώνει, εν συνεχεία, ότι η οδηγία 92/12, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 807/2003¹³, δεν απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους που αποκλείει την επιστροφή του ποσού που καταβλήθηκε για την απόκτηση φορολογικών επισημάτων χορηγηθέντων από το εν λόγω κράτος μέλος, εάν τα επισημάτα αυτά τοποθετήθηκαν επί των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης πριν να τεθούν στην κατανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους, τα προϊόντα αυτά εκλάπησαν εντός άλλου κράτους μέλους, προκαλώντας την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, και δεν προσκομίστηκε η απόδειξη ότι τα κλαπέντα προϊόντα δεν θα διοχετευθούν στο κράτος μέλος χορήγησης των εν λόγω επισημάτων.

Κατά το Δικαστήριο, η δυνατότητα λήψης επιστροφής για φορολογικά επισημάτα προβάλλοντας απλώς και μόνον την εξαφάνιση των προϊόντων επί των οποίων αυτά

¹³ Κανονισμός (ΕΚ) 807/2003 του Συμβουλίου, της 14ης Απριλίου 2003, περί προσαρμογής προς την απόφαση 1999/468/ΕΚ των διατάξεων των σχετικών με τις επιτροπές που επικουρούν την Επιτροπή στην άσκηση των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων της, οι οποίες προβλέπονται από πράξεις του Συμβουλίου που εκδόθηκαν σύμφωνα με τη διαδικασία διαβούλευσης (ομοφωνία) (ΕΕ 2003, L 122, σ. 36).

τοποθετήθηκαν εμπεριέχει τον κίνδυνο να ευνοούνται οι καταστρατηγήσεις και οι απάτες. Πράγματι, στο πλαίσιο κατάστασης όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, υφίσταται ο μη αμελητέος κίνδυνος να διατεθούν τα κλαπέντα προϊόντα εντός του κράτους μέλους που χορήγησε τα φορολογικά επισήματα. Φέροντας τα φορολογικά επισήματα του εν λόγω κράτους, τα προϊόντα αυτά μπορούν να εισαχθούν χωρίς δυσκολία στην επίσημη αγορά των προϊόντων καπνού του εν λόγω κράτους, στερώντας με τον τρόπο αυτόν το εν λόγω κράτος μέλος από φορολογικά έσοδα τα οποία αυτό δικαιούται. Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και πέραν οποιασδήποτε απάτης του επιχειρηματία που είναι κάτοχος των εμπορευμάτων, το γεγονός ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καταβλήθηκε εντός άλλου κράτους μέλους δεν επηρεάζει τον εν λόγω κίνδυνο.

Κατά το άρθρο 22, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/12, οσάκις προϊόντα τα οποία τίθενται στην κατανάλωση εντός ενός πρώτου κράτους μέλους και για τον σκοπό αυτόν φέρουν φορολογικό επίσημα του εν λόγω κράτους μέλους προορίζονται να καταναλωθούν σε άλλο κράτος μέλος και αποστέλλονται εκεί, είναι αναγκαίο να διαπιστωθεί η καταστροφή των φορολογικών επισημάτων του πρώτου κράτους μέλους από τις φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους. Με την εν λόγω διάταξη, ο κοινοτικός νομοθέτης ευνόησε την πρόληψη των καταστρατηγήσεων και των απατών εις βάρος της αρχής της φορολόγησης σε ένα μόνο κράτος μέλος. Θα ήταν παράδοξο η επιστροφή για φορολογικά επισήματα τεθέντα επί προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης να επιτρέπεται σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία δεν είναι δυνατός κανένας έλεγχος του προορισμού των κλαπέντων προϊόντων, ενώ το άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/12 εξαρτά την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης από τη διαπίστωση της καταστροφής των επισημάτων που βεβαιώνουν την πληρωμή του, υπό περιστάσεις υπό τις οποίες ο κίνδυνος καταστρατήγησης και απάτης είναι μικρότερος.

Απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Καπνοβιομηχανία Καρέλια (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Βιομηχανοποιημένα καπνά που διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής επιβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως – Ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή – Δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν αλληλέγγυα ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή για την πληρωμή των χρηματικών κυρώσεων που επιβάλλονται στους δράστες λαθρεμπορίας – Αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου»

Η Καρέλια, ελληνική εταιρία η οποία δραστηριοποιείται στην παρασκευή προϊόντων καπνού, επρόκειτο να εξαγάγει προς τη Βουλγαρία (πριν από την προσχώρηση της χώρας αυτής στην Ένωση) τσιγάρα τα οποία βρίσκονταν υπό καθεστώς αναστολής. Τα τσιγάρα δεν έφθασαν, όμως, ποτέ στον προορισμό τους και η ίδια η ύπαρξη της αγοράστριας εταιρίας τέθηκε υπό αμφισβήτηση. Δεδομένου ότι δεν στάθηκε δυνατό να αποδειχθεί η έξοδος του φορτίου, η εγγύηση που η Καρέλια είχε συστήσει για την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης κατέπεσε. Επιπλέον, οι τελωνειακές αρχές

εξέδωσαν καταλογιστική πράξη σχετικά με λαθρεμπορία και, ως εκ τούτου, βεβαίωσαν συμπληρωματικούς φόρους και πρόσθετους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Η Καρέλια κρίθηκε αστικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνη για την καταβολή των σχετικών ποσών. Εντούτοις, η Καρέλια υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται καμία νομική σχέση μεταξύ της ιδίας και του υπαιτίου της λαθρεμπορίας. Η ελληνική νομοθεσία, όμως, επιβάλλει τέλος κατά των οπωσδήποτε συμμετασχόντων της τελωνειακής παραβάσεως, η δε άγνοια των αστικώς συνυπευθύνων της προθέσεως των χαρακτηρισθέντων ως κυρίως υπαιτίων προς τέλεση της παραβάσεως δεν τους απαλλάσσει από την ευθύνη.

Το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορά την έκταση της ευθύνης του αποθηκευτή η οποία προβλέπεται από την οδηγία 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, ήτοι αν ο εν λόγω επιχειρηματίας, ο οποίος μπορεί να ευθύνεται για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, μπορεί επίσης να ευθύνεται για τις λοιπές οικονομικές συνέπειες, και, ειδικότερα, τις επιβαλλόμενες στους δράστες της λαθρεμπορίας χρηματικές κυρώσεις, μολονότι δεν είναι κύριος των επίδικων εμπορευμάτων και δεν έχει οποιαδήποτε συμβατική σχέση τύπου εντολής με τους δράστες της παράβασης.

Κατ' αρχάς, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι από την όλη οικονομία της οδηγίας 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, και ιδίως το άρθρο 13, το άρθρο 15, παράγραφοι 3 και 4, καθώς και το άρθρο 20, παράγραφος 1, προκύπτει ότι ο νομοθέτης αναγνώρισε κεντρικό ρόλο στον εγκεκριμένο αποθηκευτή στο πλαίσιο της διαδικασίας διακίνησης των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και τίθενται υπό καθεστώς αναστολής.

Η οδηγία 92/12 θεσπίζει καθεστώς βάσει του οποίου ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ευθύνεται για όλους τους κινδύνους που ενέχει η κυκλοφορία των προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής και, κατά συνέπεια, ορίζεται ως υπόχρεος για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης σε περίπτωση που σημειωθεί κατά την κυκλοφορία παρατυπία ή παράβαση, η οποία καθιστά τους εν λόγω φόρους απαιτητούς. Συνεπώς, πρόκειται για αντικειμενική ευθύνη, η οποία δεν στηρίζεται στο αποδεδειγμένο ή τεκμαιρόμενο πταίσμα του αποθηκευτή, αλλά στη συμμετοχή του σε οικονομική δραστηριότητα.

Εντούτοις, από το άρθρο 20, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12, το οποίο ορίζει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνούν για την αντιμετώπιση των πάσης φύσεως παραβάσεων και την επιβολή αποτελεσματικών κυρώσεων, δεν συνάγεται υποχρέωση των κρατών μελών να προβλέπουν περαιτέρω ποινική ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή για κάθε παρατυπία στη διάρκεια κυκλοφορίας των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Ειδικότερα, πρώτον, η ως άνω διάταξη δεν προσδιορίζει ούτε τις κατάλληλες κυρώσεις ούτε τις κατηγορίες προσώπων που θα πρέπει να υπέχουν ευθύνη ως προς αυτές.

Δεύτερον, το καθεστώς ευθύνης από διακινδύνευση που προβλέπεται από την οδηγία

92/12 εξαντλείται στην ανάληψη της υποχρέωσης καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Κατά συνέπεια, η ως άνω οδηγία δεν επιβάλλει καθεστώς εις ολόκληρον ευθύνης βάσει του οποίου ο εγκεκριμένος αποθηκευτής θα ευθυνόταν για την πληρωμή των χρηματικών κυρώσεων που επιβάλλονται στους υπαιτίους λαθρεμπορίας.

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι η οδηγία 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση –που επιτρέπει να κηρύσσεται αλληλεγγύως υπεύθυνος για την πληρωμή των ποσών των χρηματικών κυρώσεων που επιβλήθηκαν λόγω παραβάσεως κατά τη διακίνηση εμπορευμάτων υπό καθεστώς αναστολής επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης ο κύριος των προϊόντων αυτών, όταν έχει συμβατική σχέση με τους δράστες της παράβασης η οποία τους καθιστά εντολοδόχους του– δυνάμει της οποίας ο εγκεκριμένος αποθηκευτής κηρύσσεται αλληλεγγύως υπεύθυνος για την πληρωμή των εν λόγω ποσών, χωρίς να μπορεί να απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή αποδεικνύοντας ότι δεν έχει καμία σχέση με τις ενέργειες των δραστών της παράβασης, ακόμη και αν, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, ο αποθηκευτής αυτός, κατά τον χρόνο διάπραξης της παράβασης, δεν είχε ούτε την κυριότητα των εμπορευμάτων ούτε συμβατική σχέση με τους δράστες της παράβασης αυτής η οποία να τους καθιστά εντολοδόχους του.

Ειδικότερα, εφόσον η αυξημένη ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή ο οποίος δεν έχει διατηρήσει την κυριότητα των προϊόντων που αποτέλεσαν αντικείμενο της παράβασης και δεν έχει συμβατική σχέση με τους δράστες της παράβασης αυτής η οποία να τους καθιστά εντολοδόχους του δεν προβλέπεται ρητώς ούτε από την οδηγία 92/12 ούτε από τις διατάξεις του εθνικού δικαίου, οι κυρώσεις που ενδέχεται να του επιβληθούν δυνάμει της ως άνω νομοθεσίας δεν παρίστανται αρκούντως σαφείς και προβλέψιμες για τους ενδιαφερομένους, ώστε να μπορεί να γίνει δεκτό ότι πληρούν τις επιταγές της ασφάλειας δικαίου, όπερ όμως απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

Εξάλλου, όσον αφορά τα μέτρα πρόληψης της φορολογικής απάτης, το Δικαστήριο έχει κρίνει, σε σχέση με τον ΦΠΑ, ότι η κατανομή του κινδύνου, κατόπιν απάτης που διέπραξε τρίτος, δεν συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας στην περίπτωση που ένα φορολογικό καθεστώς καθιστά πλήρως υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας τον προμηθευτή, ανεξάρτητα από τη συμμετοχή του στη διαπραχθείσα από τον αγοραστή απάτη.

Επιπλέον, εθνικά μέτρα που δημιουργούν, de facto, σύστημα αντικειμενικής εις ολόκληρον ευθύνης βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου. Το να στοιχειοθετείται ευθύνη, για την πληρωμή ΦΠΑ, προσώπου άλλου από τον υπόχρεο του φόρου αυτού, ακόμη και όταν το πρόσωπο αυτό είναι εγκεκριμένος φορολογικός αποθηκευτής ο οποίος έχει τις ειδικές υποχρεώσεις που προβλέπει η οδηγία 92/12, χωρίς να του παρέχεται η δυνατότητα να

απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή αποδεικνύοντας ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες αυτού του υπόχρεου, πρέπει να θεωρηθεί ασύμβατο με την αρχή της αναλογικότητας. Θα ήταν δε προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί ανεπιφύλακτα στο εν λόγω πρόσωπο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου υποκειμένου στον φόρο επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν έχει καμία επίδραση.

Η τήρηση των ίδιων επιταγών επιβάλλεται και για μέτρο όπως η αναγνώριση εις βάρος του εγκεκριμένου αποθηκευτή ευθύνης για τις οικονομικές συνέπειες λαθρεμπορικών παραβάσεων.

III. Έμμεσοι φόροι, πλην έμμεσων φόρων κατανάλωσης, οι οποίοι επιβάλλονται στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης

Απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

«Προσφυγή λόγω παραβάσεως – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Ειδική φορολόγηση των ισχυρών οινοπνευματωδών»

Η γαλλική νομοθεσία προέβλεπε εισφορά επί του καπνού και των αλκοολούχων ποτών, λόγω των κινδύνων που ενέχει για την υγεία η αλόγιστη χρήση των προϊόντων αυτών, με την ονομασία εισφορά «κοινωνικής ασφάλισης». Η εισφορά επιβαλλόταν, μεταξύ άλλων, στα ποτά με αλκοολικό τίτλο άνω του 25 % vol. Το ύψος της ειδικής εισφοράς οριζόταν, όσον αφορά τα αλκοολούχα ποτά, σε 1 φράγκο (περίπου 0,15 ευρώ) ανά δεκατόλιτρο ή κλάσμα δεκατολίντρου. Η Επιτροπή άσκησε προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας υποστηρίζοντας ότι η εισφορά «κοινωνικής ασφάλισης» δεν είναι συμβατή, λόγω του πεδίου εφαρμογής και της βάσης υπολογισμού της, με τη διάρθρωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των αλκοολών και των αλκοολούχων ποτών, όπως καθορίζεται στην οδηγία 92/12.

Κατά την Επιτροπή, αφενός, η εισφορά «κοινωνικής ασφάλισης» καταλάμβανε τα ποτά που έχουν περιεκτικότητα αλκοόλης άνω του 25 % vol. Το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83 παρέχει όμως ορισμό της «αιθυλικής αλκοόλης», ο οποίος περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, όλα τα αλκοολούχα ποτά των κωδικών ΣΟ 2204 (κρασιά), 2205 (βερμούτ) και 2206 (λοιπά ποτά παρασκευαζόμενα με ζύμωση) με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 22 % vol. Αφετέρου, το άρθρο 21 της οδηγίας 92/83 ορίζει, ως βάση υπολογισμού του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί της αιθυλικής αλκοόλης, τον αριθμό εκατολίντρων καθαρής αλκοόλης, ενώ η εισφορά «κοινωνικής ασφάλισης» ορίζεται ανάλογα με τον όγκο του ποτού.

Το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12, που σκοπό έχει

να επιτρέψει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν, πέρα από τον ελάχιστο ειδικό φόρο κατανάλωσης που καθορίζει η οδηγία 92/83, άλλους έμμεσους φόρους εξυπηρετούντες ειδικό σκοπό, ήτοι μη δημοσιονομικό σκοπό, δεν απαιτεί από τα κράτη μέλη να τηρούν όλους τους κανόνες περί ειδικών φόρων κατανάλωσης ή περί ΦΠΑ για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου. Αρκεί οι έμμεσοι φόροι που υπηρετούν ειδικούς σκοπούς να συμφωνούν, ως προς τα σημεία αυτά, προς την όλη οικονομία της μιας ή της άλλης από τις τεχνικές αυτές φορολόγησης, όπως τις έχει οργανώσει η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης.

Απόφαση της 9ης Μαρτίου 2000, EKW και Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

«Έμμεσοι φόροι – Κοινοτικός φόρος επί των ποτών – Έκτη οδηγία ΦΠΑ – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ»

Η Evangelischer Krankenhausverein Wien (στο εξής: EKW) εκμεταλλεύεται το καφενείο νοσοκομείου. Στις 6 Δεκεμβρίου 1996 η Abgabenbehörde Wien (αρμόδια αρχή για την είσπραξη των φόρων Βιέννης, Αυστρία) εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου, με την οποία επέβαλε στην EKW, κατ' εφαρμογήν της ισχύουσας στη Βιέννη φορολογικής νομοθεσίας, το ποσό των 309 995 ATS (περίπου 22 500 ευρώ), ως φόρο επί των ποτών, για τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν στο διάστημα από τον Ιανουάριο του 1992 έως τον Οκτώβριο του 1996. Η EKW άσκησε προσφυγή ενώπιον των αυστριακών δικαστηρίων κατά των ως άνω επιβληθέντων φόρων.

Η Wein & Co. είναι εταιρία εμπορίας οίνων με έδρα το Leonding, στην Άνω Αυστρία, από την οποία οι δημοτικές αρχές ζήτησαν, κατ' εφαρμογήν της φορολογικής νομοθεσίας της Άνω Αυστρίας, την καταβολή του ποσού των 417 628 ATS (περίπου 30 350 ευρώ) ως φόρο επί των ποτών οφειλόμενο για την περίοδο μεταξύ 1ης Δεκεμβρίου 1994 και 31ης Μαρτίου 1995. Η Wein & Co. προσέφυγε επίσης ενώπιον των αυστριακών δικαστηρίων.

Το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία) υποβάλλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με τη συμβατότητα των ανωτέρω δημοτικών-κοινοτικών διατάξεων για τους φόρους επί των ποτών με το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα με την έκτη οδηγία 77/388 και την οδηγία 92/12.

Το Δικαστήριο απαντά, αφενός, ότι ο φόρος επί των μη αλκοολούχων ποτών και των παγωτών είναι συμβατός με την έκτη οδηγία 77/388 και την οδηγία 92/12 και, αφετέρου, ότι αντιβαίνει στην οδηγία 92/12 η διατήρηση του αυστριακού φόρου επί των αλκοολούχων ποτών.

Για να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, το Δικαστήριο εκτιμά, πρώτον, ότι, μολονότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388 παρεμποδίζει τη διατήρηση σε ισχύ ή την επιβολή δικαιωμάτων καταχώρισης ή άλλου είδους φόρων, δικαιωμάτων και τελών, εφόσον αυτά εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ ή την επιβολή φόρου ο οποίος δεν έχει αυτά τα χαρακτηριστικά. Συνεπώς, η προαναφερθείσα διάταξη δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου προβλεπόμενου

από τη νομοθεσία κράτους μέλους ο οποίος πλήττει την εξ επαχθούς αιτίας παράδοση παγωτών, περιλαμβανομένων των μεταποιημένων φρούτων που περιέχονται σ' αυτά και των φρούτων που τα συνοδεύουν, καθώς και ποτών, περιλαμβανομένων, και στις δύο περιπτώσεις, των συσκευασιών και των εξαρτημάτων που πωλούνται μαζί με τα προϊόντα αυτά. Πράγματι, ο φόρος αυτός, ο οποίος επιβάλλεται επί μιας περιορισμένης κατηγορίας αγαθών, δεν συνιστά γενικό φόρο, διότι δεν έχει ως αντικείμενο την επιβάρυνση του συνόλου των οικονομικής φύσης πράξεων εντός του οικείου κράτους μέλους.

Δεύτερον, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12, κατά το οποίο τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου προϊόντα μπορούν να υπόκεινται σε έμμεσους φόρους διαφορετικούς από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον, αφενός, επιδιώκουν έναν ή περισσότερους ειδικούς σκοπούς κατά την έννοια αυτής της διάταξης και εφόσον, αφετέρου, πληρούν τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης ή για τον ΦΠΑ, για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, αποκλείει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου, προβλεπόμενου από τη νομοθεσία κράτους μέλους, ο οποίος πλήττει την παράδοση εξ επαχθούς αιτίας αλκοολούχων ποτών και ο οποίος, αφενός, δεν επιδιώκει σκοπό μη καθαρώς δημοσιονομικό και, αφετέρου, δεν συνάδει προς τη γενική οικονομία ούτε προς τους κανόνες περί ειδικών φόρων κατανάλωσης επί αλκοολούχων ποτών, δεδομένου ότι το ύψος του καθορίζεται σε σχέση με την αξία του προϊόντος και όχι βάσει του βάρους του προϊόντος, της ποσότητας του προϊόντος ή του οινοπνεύματος που περιέχει, ούτε προς τους κανόνες που εφαρμόζονται για τις ανάγκες του ΦΠΑ, όσον αφορά τους κανόνες υπολογισμού και το απαιτητό του φόρου.

Εν προκειμένω, το Δικαστήριο εκτιμά ότι η ενίσχυση της αυτονομίας των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, διά της παροχής εξουσίας επιβολής φόρων, συνιστά αμιγώς δημοσιονομικό σκοπό. Κατά το Δικαστήριο, δεν υφίσταται εξάλλου κανένας δεσμός με τις τουριστικές υποδομές ή την ανάπτυξη του τουρισμού: ο φόρος αυτός, ο οποίος επιβάλλεται στα ποτά ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο καταναλώνονται, ισχύει και σε μη τουριστικές περιοχές. Τέλος, η απευθείας πώληση οίνου εντός της Αυστρίας απαλλάσσεται από τον φόρο επί των ποτών: είναι, επομένως, αμφίβολο ότι ο επίμαχος φόρος αποσκοπεί στην αποθάρρυνση της κατανάλωσης αλκοολούχων ποτών και επιδιώκει την προστασία της δημόσιας υγείας.

Ελλείπει ειδικού σκοπού του επίμαχου φόρου επί των αλκοολούχων ποτών, ο οποίος δεν συνάδει επιπλέον προς τη γενική οικονομία των κανόνων για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των αλκοολούχων ποτών, καθώς και των κανόνων για τον ΦΠΑ, ο εν λόγω φόρος κρίνεται μη συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης.

Απόφαση της 10 Μαρτίου 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

«Έμμεση φορολόγηση – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Δημοτικός φόρος επί της παροχής οινοπνευματωδών ποτών προοριζόμενων για άμεση και επί τόπου κατανάλωση»

Η επιχείρηση Volkswirst Weinschänken GmbH εκμεταλλευόταν αναψυκτήριο στη Φρανκφούρτη (Γερμανία), στο οποίο πωλούσε, μεταξύ άλλων, ποτά προοριζόμενα για άμεση και επί τόπου κατανάλωση. Δεδομένου ότι με τη Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (απόφαση για την επιβολή φόρου επί των ποτών στον δήμο Φρανκφούρτης) επιβλήθηκε από τον δήμο φόρος επί των ποτών, το αναψυκτήριο έλαβε πράξη επιβολής φόρου την οποία η εταιρία προσέβαλε ενώπιον του Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (διοικητικού πρωτοδικείου Φρανκφούρτης, Γερμανία), που την ακύρωσε. Κατά της εν λόγω απόφασης ασκήθηκε έφεση ενώπιον του Hessischer Verwaltungsgerichtshof (εφετείου Έσσης, Γερμανία), αιτούντος δικαστηρίου.

Τέθηκε, επομένως, το ζήτημα του χαρακτηρισμού της δραστηριότητας που αφορούσε η πράξη επιβολής φόρου, ήτοι, της δραστηριότητα παροχής, εξ επαχθούς αιτίας, στο πλαίσιο δραστηριότητας εστίασης, οινοπνευματωδών ποτών προς άμεση και επί τόπου κατανάλωση, κατά την έννοια της οδηγίας 92/12. Το προδικαστικό ερώτημα αφορούσε ακριβώς το ζήτημα του αν η συγκεκριμένη δραστηριότητα συνιστά «άλλου είδους έμμεσο φόρο επί προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης», όπως προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/12, ή φόρο επί της παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας.

Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο δεύτερο ενδεχόμενο, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να διευκρινιστεί αν φόρος επί της παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης πρέπει να πληροί τόσο την προϋπόθεση να μη συνεπάγεται, κατά τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διάβαση συνόρου (άρθρο 3, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12) όσο και την προϋπόθεση να επιδιώκει «ειδικούς σκοπούς» (άρθρο 3, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας).

Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι φόρος που επιβάλλεται στην παροχή εξ επαχθούς αιτίας, στο πλαίσιο δραστηριότητας εστίασης, οινοπνευματωδών ποτών προς άμεση και επί τόπου κατανάλωση, πρέπει να θεωρείται ως φόρος επί της παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης που δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 92/12.

Συγκεκριμένα, προκειμένου να διευκρινιστεί αν ο φόρος πλήττει προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 ή τις παρεχόμενες σε σχέση με τα προϊόντα αυτά υπηρεσίες κατά την

έννοια του εν λόγω άρθρου 3, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, πρέπει να ληφθεί υπόψη το κυρίαρχο στοιχείο της φορολογούμενης συναλλαγής. Η παράδοση οιοπονευματωδών ποτών στο πλαίσιο της δραστηριότητας εστίασης χαρακτηρίζεται από σύνολο στοιχείων και πράξεων, του οποίου μία μόνο συνιστώσα αποτελεί η παράδοση του ίδιου του αγαθού και στο πλαίσιο του οποίου υπερισχύουν οι υπηρεσίες.

Εξάλλου, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι φόρος επί της παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης που μνημονεύεται στο άρθρο 3, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας πρέπει να πληροί την προϋπόθεση του πρώτου εδαφίου της εν λόγω παραγράφου, ήτοι ότι αυτές οι επιβαρύνσεις δεν συνεπάγονται, κατά τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διάβαση συνόρου. Επομένως, η εν λόγω οδηγία δεν απαιτεί να πληρούν οι φόροι αυτοί την προϋπόθεση της δεύτερης παραγράφου του ίδιου άρθρου, ήτοι να εξυπηρετούν ειδικό σκοπό.

Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

«Έμμεσοι φόροι – Ειδικοί φόροι καταναλώσεως – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Άρθρο 3, παράγραφος 2 – Ορυκτέλαια – Φόρος επί των λιανικών πωλήσεων – Έννοια του “ειδικού σκοπού” – Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στις αυτόνομες κοινότητες – Χρηματοδότηση – Προκαθορισμένη διάθεση – Υγειονομικές και περιβαλλοντικές δαπάνες»

Η Ισπανία είχε επιβάλει φόρο επί των λιανικών πωλήσεων ορυκτελαίων (στο εξής: IVMDH). Ο εν λόγω φόρος προοριζόταν να χρηματοδοτήσει τις νέες αρμοδιότητες που μεταβιβάστηκαν στις αυτόνομες κοινότητες της Ισπανίας στον τομέα της υγείας καθώς και, ενδεχομένως, τις περιβαλλοντικές δαπάνες. Ο IVMDH παρέμεινε σε ισχύ στην Ισπανία από την 1η Ιανουαρίου 2002 έως την 1η Ιανουαρίου 2013, ημερομηνία κατά την οποία ενσωματώθηκε στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των ορυκτελαίων. Ως τελικός καταναλωτής, η Transportes Jordi Besora SL, μεταφορική εταιρία εμπορευμάτων εγκατεστημένη στο έδαφος της Αυτόνομης Κοινότητας της Καταλονίας, κατέβαλε, για τα οικονομικά έτη 2005 έως 2008, ποσό 45 632,38 ευρώ για IVMDH. Εκτιμώντας ότι ο εν λόγω φόρος δεν είναι συμβατός με την οδηγία 92/12, η μεταφορική εταιρία απαίτηση την επιστροφή του ποσού που κατέβαλε όπως προεκτέθηκε.

Στο πλαίσιο αυτό, το Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Ανώτερο Δικαστήριο Καταλονίας, Ισπανία) ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν ειδικός έμμεσος φόρος επί των λιανικών πωλήσεων ορισμένων υδρογονανθράκων ο οποίος επιβάλλεται στην κατανάλωση των προϊόντων αυτών συνάδει με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12.

Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση επιβάλλουσα φόρο επί των λιανικών

πωλήσεων ορυκτελαίων, ο οποίος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια της διάταξης αυτής, καθόσον ο φόρος αυτός, ο οποίος προορίζεται για τη χρηματοδότηση της άσκησης, εκ μέρους των οικείων αρχών τοπικής αυτοδιοίκησης, των αρμοδιοτήτων τους στον τομέα της υγείας και του περιβάλλοντος, δεν αποσκοπεί ο ίδιος στη διασφάλιση της προστασίας της υγείας και του περιβάλλοντος.

Πράγματι, ειδικός σκοπός κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 είναι κάθε άλλος σκοπός πλην του αμιγώς δημοσιονομικού. Περαιτέρω έχει κριθεί ότι η ενίσχυση της αυτονομίας των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης διά της παροχής της εξουσίας επιβολής φόρων συνιστά αμιγώς δημοσιονομικό σκοπό, ο οποίος δεν μπορεί μόνος του να αποτελέσει ειδικό σκοπό του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12.

Εντούτοις, καθόσον κάθε φόρος επιδιώκει αναγκαίως ορισμένο δημοσιονομικό σκοπό, το γεγονός ότι ο σκοπός του συγκεκριμένου φόρου είναι δημοσιονομικός δεν αρκεί για να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ότι ο φόρος αυτός έχει και ειδικό σκοπό κατά την έννοια της διάταξης αυτής, εκτός εάν το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 καταστεί κενό περιεχομένου. Συναφώς, η προκαθορισμένη διάθεση των εσόδων του φόρου αυτού για τη χρηματοδότηση από περιφερειακές αρχές αρμοδιοτήτων που τους μεταβιβάστηκαν από το κράτος στον τομέα της υγείας και του περιβάλλοντος θα μπορούσε να αποτελέσει ένα συνεκτιμώμενο στοιχείο προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ειδικού σκοπού. Εντούτοις, τέτοιου είδους διάθεση, η οποία είναι απλώς ζήτημα εσωτερικής οργάνωσης του προϋπολογισμού κράτους μέλους, δεν μπορεί, αυτή καθεαυτήν, να αποτελέσει επαρκή προϋπόθεση συναφώς, καθόσον κάθε κράτος μέλος μπορεί να αποφασίζει τη διάθεση των εσόδων ενός φόρου, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού, για τη χρηματοδότηση καθορισμένων δαπανών.

Προκειμένου να θεωρηθεί ότι ένας φόρος επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12, πρέπει να αποσκοπεί ο ίδιος να διασφαλίσει την προστασία της υγείας και του περιβάλλοντος. Τέτοια περίπτωση θα συνέτρεχε ιδίως εάν τα έσοδα του φόρου αυτού έπρεπε να χρησιμοποιηθούν υποχρεωτικώς για τη μείωση των κοινωνικών και περιβαλλοντικών δαπανών που σχετίζονται ειδικώς με την κατανάλωση των ορυκτελαίων, τα οποία υπόκεινται στον εν λόγω φόρο, κατά τέτοιο τρόπο ώστε να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της χρήσης των εσόδων και του σκοπού που επιδιώκει ο επίμαχος φόρος.

Απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

«Προδικαστική παραπομπή – Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Άρθρο 3, παράγραφος 2 – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Άρθρα 3 και 18 – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Ειδικός φόρος καταναλώσεως – Επιβολή άλλου έμμεσου φόρου – Προϋποθέσεις – Εθνική νομοθεσία που επιβάλλει εισφορά για την παροχή δημόσιας υπηρεσίας ηλεκτρισμού – Έννοια των “ειδικών σκοπών” – Τήρηση των ελάχιστων συντελεστών φορολογίας»

Από το 2005 έως το 2009 η εταιρία Messer France, πρώην Praxair, κατέβαλε την εισφορά για την παροχή δημόσιας υπηρεσίας ηλεκτρισμού (στο εξής: εισφορά CSPE).

Η εισφορά CSPE εφαρμόστηκε στη Γαλλία από το 2003 έως το 2010 και ήταν φόρος που καταβαλλόταν από τους τελικούς καταναλωτές μέσω του λογαριασμού τους και εισπραττόταν από τους παρόχους ηλεκτρικής ενέργειας, το δε καταβαλλόμενο ποσό προοριζόταν για την αντιστάθμιση του επιπλέον κόστους που επιβαλλόταν στους παρόχους εκ του νόμου, και αφορούσε ευρύ φάσμα ετερόκλητων σκοπών: από την παροχή κινήτρων για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ή την αντιστάθμιση του αυξημένου κόστους παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας σε περιοχές κείμενες εκτός των μητροπολιτικών κέντρων, μέχρι κοινωνικούς σκοπούς, όπως είναι η εφαρμογή ειδικού τιμολογίου της συγκεκριμένης μορφής ενέργειας, η οποία χαρακτηρίζεται ως είδος πρώτης ανάγκης, και η λήψη μέτρων για τους ενδεείς.

Εκτιμώντας ότι η εν λόγω εισφορά είναι αντίθετη προς το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12, καθόσον δεν επιδιώκει ειδικό σκοπό, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, η εταιρία υπέβαλε στο αρμόδιο Υπουργείο αίτηση επιστροφής της εισφοράς CSPE, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς. Το tribunal administratif de Paris (διοικητικό πρωτοδικείο Παρισιών, Γαλλία) και το cour administrative d'appel de Paris (διοικητικό εφετείο Παρισιών, Γαλλία) απέρριψαν επίσης την προσφυγή και την έφεση της εταιρίας.

Επομένως, η εταιρία άσκησε αναίρεση ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία), προβάλλοντας διάφορους λόγους αφορώντες το αν η εισφορά CSPE συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, και δη με την οδηγία 92/12. Το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) υπέβαλε στο Δικαστήριο πλείονα ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12, καθώς και των άρθρων 3 και 18 της οδηγίας 2003/96. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, αφενός, αν το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι η διατήρηση άλλου έμμεσου φόρου προϋποθέτει τη θέσπιση εναρμονισμένου ειδικού φόρου κατανάλωσης και, στη συνέχεια, αν φόρος όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί να θεωρηθεί ως τέτοιος ειδικός φόρος κατανάλωσης ή αν το ζήτημα του αν ο φόρος αυτός συνάδει με τις οδηγίες 92/12 και 2003/96 πρέπει, ενδεχομένως, να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα των κριτηρίων που θέτει το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 όσον αφορά την ύπαρξη άλλων έμμεσων φόρων για την εξυπηρέτηση ειδικών σκοπών. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, αφετέρου, αν ο εν λόγω φόρος μπορεί να χαρακτηριστεί ως «άλλος έμμεσος φόρος», κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12, και, τέλος, ζητεί να διευκρινιστούν οι όροι επιστροφής τέτοιου φόρου σε περίπτωση που ορισμένοι μόνον σκοποί που επιδιώκονται με τον επίμαχο φόρο μπορούν να χαρακτηριστούν ως ειδικοί σκοποί, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης.

Κατ' αρχάς, το Δικαστήριο απαντά ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι η θέσπιση άλλου έμμεσου φόρου επί της ηλεκτρικής ενέργειας δεν εξαρτάται από την επιβολή εναρμονισμένου ειδικού φόρου κατανάλωσης και ότι,

δεδομένου ότι φόρος όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν συνιστά τέτοιο ειδικό φόρο κατανάλωσης, το ζήτημα αν ο φόρος αυτός συνάδει με τις οδηγίες 92/12 και 2003/96 πρέπει να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα των προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 όσον αφορά την ύπαρξη άλλων έμμεσων φόρων για την εξυπηρέτηση ειδικών σκοπών.

Επιπλέον, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι φόρος όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί να χαρακτηριστεί ως «άλλος έμμεσος φόρος», δεδομένου του περιβαλλοντικού σκοπού του, με τον οποίο επιδιώκεται η χρηματοδότηση του πρόσθετου κόστους που προκύπτει από την υποχρέωση αγοράς πράσινης ενέργειας, εξαιρουμένων των σκοπών του εδαφικής και κοινωνικής συνοχής, όπως η γεωγραφική τιμολογιακή εξίσωση και η μείωση της τιμής ηλεκτρικής ενέργειας για τα ενδεή νοικοκυριά, και των αμιγώς διοικητικής φύσεως σκοπών του και δη της κάλυψης των δαπανών που συνδέονται άμεσα με τη διοικητική λειτουργία δημόσιων αρχών ή φορέων, όπως ο *médiateur national de l'énergie* (εθνικός διαμεσολαβητής ενέργειας) και το *Caisse des dépôts et consignations* (Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων), με την επιφύλαξη της εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, της τήρησης των κανόνων φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Για να καταλήξει στο ως άνω συμπέρασμα, το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν άλλον έμμεσο φόρο πλην του ειδικού φόρου κατανάλωσης που θεσπίζει η οδηγία αυτή εφόσον ο φόρος αυτός, αφενός, υπηρετεί ειδικό σκοπό και, αφετέρου, τηρεί τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ή τον ΦΠΑ ως προς τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου.

Το Δικαστήριο παρατηρήσει επίσης ότι η διάταξη αυτή δεν απαιτεί από τα κράτη μέλη να τηρούν όλους τους κανόνες περί ειδικών φόρων κατανάλωσης ή περί ΦΠΑ για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου. Συγκεκριμένα, αρκεί οι έμμεσοι φόροι που υπηρετούν ειδικούς σκοπούς να συμφωνούν, ως προς τα σημεία αυτά, προς την όλη οικονομία της μιας ή της άλλης από τις τεχνικές αυτές φορολόγησης, όπως τις έχει οργανώσει η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση.

Επιπλέον, όσον αφορά την πρώτη ως άνω προϋπόθεση, το Δικαστήριο υπενθυμίζει, υπό το πρίσμα της νομολογίας του, ότι ειδικός σκοπός κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 είναι κάθε άλλος σκοπός πλην του αμιγώς δημοσιονομικού.

Τέλος, το Δικαστήριο κρίνει ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι μπορούν να αξιώσουν μερική επιστροφή φόρου όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ανάλογα με το ποσοστό των εσόδων από τον φόρο αυτόν το οποίο διατέθηκε για μη ειδικούς σκοπούς, υπό τον όρο ότι οι

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης

φορολογούμενοι δεν μετακύλησαν τον φόρο στους δικούς τους πελάτες, όπερ
απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.



ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ
ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

Διεύθυνση Έρευνας και Τεκμηρίωσης

Μάιος 2024