



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 29ης Ιουνίου 2017*

«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»

Στην υπόθεση C-126/15,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παράβασης δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, που ασκήθηκε στις 12 Μαρτίου 2015,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την F. Tomat και τον G. Braga da Cruz,

προσφεύγουσα,

κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τους L. Inez Fernandes και N. Silva Vitorino, καθώς και από την A. Cunha,

καθής,

υποστηριζόμενης από:

το **Βασίλειο του Βελγίου**, εκπροσωπούμενο από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,

τη **Δημοκρατία της Εσθονίας**, εκπροσωπούμενη από την K. Kraavi-Käerdi,

τη **Δημοκρατία της Πολωνίας**, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

παρεμβαίνοντες,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, M. Berger, A. Borg Barthet (εισηγητή), E. Levits και F. Biltgen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 27ης Οκτωβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, προβλέποντας ότι τα πακέτα τσιγάρων που έχουν ήδη φορολογηθεί και τεθεί σε ανάλωση κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου έτους απαγορεύεται να διατεθούν στο εμπόριο και να πωληθούν στο κοινό μετά την παρέλευση της εξαιρετικά σύντομης περιόδου που προβλέπει το άρθρο 27 της Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (υπ. αριθ. 1295/2007 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών και Δημόσιας Διοίκησης), της 1ης Οκτωβρίου 2007 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 189, της 1ης Οκτωβρίου 2007), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την παρούσα προσφυγή χρόνο (στο εξής: υπουργική απόφαση 1295/2007), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τις διατάξεις του άρθρου 7, του άρθρου 9, πρώτο εδάφιο, και του άρθρου 39, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12), και παραβίασε την αρχή της αναλογικότητας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 2 Η αιτιολογική σκέψη 31 της οδηγίας 2008/118 προβλέπει τα εξής:

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

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

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

- 3 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2008/118 ορίζει τα εξής:

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

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

- α) η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου,

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

4 Το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

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

5 Το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

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

6 Το άρθρο 39 της ίδιας αυτής οδηγίας έχει ως εξής:

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

[...]

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

[...]»

Το πορτογαλικό δίκαιο

7 Το άρθρο 106 του Código dos Impostos Especiais de Consumo (κώδικα ειδικών φόρων κατανάλωσης, στο εξής: CIEC) προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Η θέση τσιγάρων σε ανάλωση υπόκειται σε κανόνες σχετικά με τη συσκευασία εφαρμοστέους κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της 1ης Σεπτεμβρίου και της 31ης Δεκεμβρίου κάθε οικονομικού έτους.

2. Κατά τη διάρκεια της περιόδου της προηγούμενης παραγράφου, οι πράξεις θέσης τσιγάρων σε ανάλωση που πραγματοποιούνται μηνιαίως από κάθε επιχείρηση δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα ποσοτικά όρια που προκύπτουν από την εφαρμογή συντελεστή προσαύξησης 10% επί της μέσης μηνιαίας ποσότητας των τσιγάρων που τέθηκαν σε ανάλωση κατά τη διάρκεια των αμέσως προηγούμενων 12 μηνών.

3. Για τους σκοπούς της προηγούμενης παραγράφου, για τον υπολογισμό της μέσης μηνιαίας ποσότητας χρησιμοποιείται ως βάση η συνολική ποσότητα των μη απαλλασσόμενων πράξεων θέσης τσιγάρων σε ανάλωση οι οποίες πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της 1ης Σεπτεμβρίου του παρελθόντος και της 31ης Αυγούστου του τρέχοντος έτους.

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

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

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

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

8. Οι κανόνες του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται χωριστά στην ηπειρωτική Πορτογαλία, στην αυτόνομη περιφέρεια των Αζορών και στην αυτόνομη περιφέρεια της Μαδέρας, εξυπακουμένου ότι οι υποχρεώσεις που επιβάλλουν οι προηγούμενες παράγραφοι πρέπει να εκπληρώνονται στους χώρους του αρμόδιου τελωνειακού γραφείου που χειρίζεται την υπόθεση της οικείας θέσης σε ανάλωση.»

8 Το άρθρο 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007 ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του άρθρου 93, παράγραφος 7, του [CIEC], τα προϊόντα καπνού μπορούν να τεθούν σε ανάλωση ή να πωληθούν στο κοινό εντός των ακόλουθων προθεσμιών:

- a) πακέτα τσιγάρων: μέχρι το τέλος του τρίτου μήνα του έτους που έπεται του αναγραφόμενου στο φορολογικό επίσημα,
- b) λεπτοκομμένος καπνός που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων και άλλα καπνά για κάπνισμα: μέχρι το τέλος του έτους που έπεται εκείνου που αντιστοιχεί στο φορολογικό επίσημα,
- c) πούρα και πουράκια: μέχρι το τέλος του πέμπτου έτους που έπεται του αναγραφόμενου στο φορολογικό επίσημα.»

- 9 Το άρθρο 109 του Regime Geral das Infrações Tributárias (γενικού καθεστώτος φορολογικών παραβάσεων, στο εξής: RGIT) έχει ως εξής:

«1. Οι πράξεις που περιγράφονται στο άρθρο 96 του παρόντος νόμου και οι οποίες δεν συνιστούν ποινική παράβαση λόγω της αξίας της επίμαχης φορολογικής υποχρέωσης ή λόγω του εμπορεύματος που αποτέλεσε αντικείμενο της παράβασης ή, ανεξαρτήτως αξίας, όταν οφείλονται σε αμέλεια, επισύρουν πρόστιμο ύψους κυμαινόμενου μεταξύ 500 και 165 000 ευρώ.

2. Οι ακόλουθες πράξεις επισύρουν πρόστιμο ύψους κυμαινόμενου μεταξύ 250 και 165 000 ευρώ:

[...]

ο) η άρνηση, η παρακώλυση ή η παρεμπόδιση του ελέγχου των προϋποθέσεων άσκησης της δραστηριότητας, ειδικότερα δε η άρνηση παροχής στην υπηρεσία ελέγχου των νομίμως προβλεπόμενων πληροφοριών,

ρ) η θέση σε ανάλωση, η αποστολή, η κατοχή ή η διάθεση στο εμπόριο των προϊόντων κατά παράβαση των κανόνων για το φορολογικό επίσημα, τη συσκευασία, την κατοχή ή τη διάθεση στο εμπόριο, ειδικότερα όσον αφορά τα ποσοτικά όρια που καθορίζει ο [CIEC] και η συμπληρωματική νομοθεσία,

[...]

4. Η απόπειρα είναι κολάσιμη.»

- 10 Σύμφωνα με το σημείο 4.2.9 του κεφαλαίου XII του εγχειριδίου των ειδικών φόρων κατανάλωσης, τα προϊόντα που δεν κατέστη δυνατόν να διατεθούν στο εμπόριο ή να πωληθούν λόγω της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007 μπορούν να τεθούν εκ νέου σε ανάλωση μέσω τοποθέτησης νέου φορολογικού επισήματος υπό τελωνειακό έλεγχο.

Η διαδικασία πριν την άσκηση της προσφυγής

- 11 Στις 23 Νοεμβρίου 2009, η Επιτροπή κίνησε διαδικασία λόγω παράβασης κατά της Πορτογαλικής Δημοκρατίας δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ (νυν άρθρου 258 ΣΛΕΕ), απευθύνοντας στο εν λόγω κράτος μέλος προειδοποιητική επιστολή με την οποία εξέθεσε ότι το εν λόγω κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις που υπείχε δυνάμει του άρθρου 6 και του άρθρου 21, παράγραφος 2, της οδηγίας 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), καθόσον απαγόρευε τη διάθεση στο εμπόριο και την πώληση προϊόντων που είχαν ήδη φορολογηθεί και τεθεί σε ανάλωση μετά από ορισμένη περίοδο του έτους που έπεται του αναγραφόμενου στο φορολογικό επίσημα, σύμφωνα με τα άρθρα 27 και 28 της υπουργικής απόφασης 1295/2007 (στο εξής: προειδοποιητική επιστολή της 23ης Νοεμβρίου 2009).
- 12 Με έγγραφο της 12ης Ιανουαρίου 2010, η Πορτογαλική Δημοκρατία απέρριψε τις αιτιάσεις της Επιτροπής.
- 13 Στις 4 Ιουνίου 2010, η Επιτροπή απηύθυνε στην Πορτογαλική Δημοκρατία συμπληρωματική προειδοποιητική επιστολή.

- 14 Με την τελευταία αυτή επιστολή, η Επιτροπή επανέλαβε τη θέση που είχε εκθέσει με την προειδοποιητική επιστολή της 23ης Νοεμβρίου 2009, εκτιμώντας κατ' ουσίαν ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπέχει από την αρχή της αναλογικότητας καθώς και από το άρθρο 7, το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 39, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, η οποία είχε εν τω μεταξύ καταργήσει και αντικαταστήσει την οδηγία 92/12.
- 15 Με έγγραφο της 25ης Αυγούστου 2010, η Πορτογαλική Δημοκρατία απέρριψε εκ νέου τις αιτιάσεις της Επιτροπής.
- 16 Στις 22 Ιουνίου 2012, η Επιτροπή απηύθυνε στην Πορτογαλική Δημοκρατία αιτιολογημένη γνώμη με την οποία κατέληγε στο συμπέρασμα ότι το εν λόγω κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις που υπείχε από την αρχή της αναλογικότητας καθώς και από το άρθρο 7, το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 39, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, καθόσον προέβλεπε ότι τα πακέτα τσιγάρων που έχουν ήδη φορολογηθεί και τεθεί σε ανάλωση απαγορεύεται να διατεθούν στο εμπόριο και να πωληθούν στο κοινό μετά την παρέλευση των εξαιρετικά σύντομων περιόδων που προβλέπει το άρθρο 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007, και οι οποίες λήγουν κατά τη διάρκεια του έτους που έπεται του αναγραφόμενου στο φορολογικό επίσημα. Η Επιτροπή κάλεσε την Πορτογαλική Δημοκρατία να λάβει τα αναγκαία μέτρα για τη συμμόρφωσή της προς την αιτιολογημένη αυτή γνώμη εντός προθεσμίας δύο μηνών.
- 17 Με επιστολή της 3ης Αυγούστου 2012, η Πορτογαλική Δημοκρατία απάντησε στην ανωτέρω αιτιολογημένη γνώμη υποστηρίζοντας κατ' ουσίαν ότι η επιχειρηματολογία της Επιτροπής είναι αβάσιμη.
- 18 Στις 31 Μαΐου 2013, η Επιτροπή απηύθυνε στην Πορτογαλική Δημοκρατία συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη, η οποία απέβλεπε στη διόρθωση ορισμένων σφαλμάτων περιλαμβανόμενων στην αιτιολογημένη γνώμη της 22ας Ιουνίου 2012 αλλά περιείχε κατ' ουσίαν το ίδιο συμπέρασμα με το περιλαμβανόμενο στην τελευταία αυτή αιτιολογημένη γνώμη. Η Επιτροπή κάλεσε την Πορτογαλική Δημοκρατία να λάβει τα αναγκαία μέτρα για τη συμμόρφωσή της προς την εν λόγω συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη εντός προθεσμίας δύο μηνών.
- 19 Με έγγραφο της 3ης Ιουλίου 2013, η Πορτογαλική Δημοκρατία απάντησε στη συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη αμφισβητώντας εκ νέου το βάσιμο της θέσης της Επιτροπής.
- 20 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επί της πρώτης αιτίας, που αντλείται από παράβαση των άρθρων 7 και 9 της οδηγίας 2008/118 και από παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 21 Με την πρώτη αιτίαση, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, αφ' ης στιγμής τα προϊόντα καπνού διατεθούν στην αγορά, η φορολογική νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβαρύνουν τα προϊόντα αυτά, λαμβανομένης υπόψη της ημερομηνίας θέσης σε ανάλωση, με ειδικό φόρο κατανάλωσης συμπληρωματικό του οφειλόμενου φόρου ή να περιορίζει τη διανομή τους για φορολογικούς λόγους. Στην Πορτογαλία όμως, δυνάμει του άρθρου 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007, τα πακέτα τσιγάρων που φέρουν φορολογικό επίσημα συγκεκριμένου οικονομικού έτους μπορούν να πωλούνται και να διατίθενται στο εμπόριο μόνο μέχρι το τέλος του τρίτου μήνα του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο τέθηκαν σε ανάλωση (στο εξής: επίμαχο μέτρο).

- 22 Πρώτον, η Επιτροπή εκτιμά ότι, ακόμα και αν το μέτρο αυτό επιδιώκει θεμιτό σκοπό, εν προκειμένω την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, εντούτοις είναι αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας.
- 23 Συγκεκριμένα, το εν λόγω μέτρο στηρίζεται στο αμάχητο τεκμήριο ότι όλα τα πακέτα τσιγάρων τα οποία παραμένουν απώλητα μετά τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας πρέπει να θεωρείται ότι τέθηκαν σε ανάλωση σε υπερβολικές ποσότητες, εν όψει της αύξησης του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Δεδομένου ότι το τεκμήριο αυτό δεν επιτρέπει τη δυνατότητα προσκόμισης αντίθετης απόδειξης, είναι δυσανάλογο προς τον επιδιωκόμενο σκοπό.
- 24 Η Επιτροπή προσθέτει ότι τα μέτρα που προβλέπει το άρθρο 106 του CIEC επιτρέπουν ήδη τον περιορισμό της ποσότητας τσιγάρων που μπορεί να διατεθεί στην πορτογαλική αγορά από την ίδια επιχείρηση κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της 1ης Σεπτεμβρίου και της 31ης Δεκεμβρίου κάθε οικονομικού έτους.
- 25 Κατά την Επιτροπή, προκειμένου να μπορεί να δικαιολογηθεί το επίμαχο μέτρο από τον σκοπό της πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η αύξηση του ειδικού φόρου κατανάλωσης στα τσιγάρα θα πρέπει να είναι αρκετά σημαντική. Όμως ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στα τσιγάρα δεν σημείωσε αξιόλογη αύξηση κατά τα τελευταία έτη στην Πορτογαλία. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία σχετικά με την πλέον ζητούμενη κατηγορία τιμής (CPMV), η τιμή για 1 000 τσιγάρα αυξήθηκε από τα 170 ευρώ κατά το έτος 2009 στα 195 ευρώ κατά το έτος 2014, πράγμα που αντιπροσωπεύει αύξηση 14,7% για μία περίοδο πέντε ετών, ήτοι αύξηση από τα 3,4 ευρώ στα 3,9 ευρώ ανά πακέτο 20 τσιγάρων.
- 26 Δεύτερον, η Επιτροπή φρονεί ότι η προθεσμία που προβλέπει η πορτογαλική νομοθεσία δεν λαμβάνει επαρκώς υπόψη τη διάρκεια διατήρησης των διαφόρων προϊόντων ούτε την εποχιακή διακύμανση του κύκλου εργασιών.
- 27 Συγκεκριμένα, η προθεσμία που προβλέπει το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007 είναι εξαιρετικά σύντομη, ιδιαιτέρως όσον αφορά τα τσιγάρα λιγότερο σημαντικών μαρκών για τις οποίες η επίτευξη του αναμενόμενου κύκλου εργασιών απαιτεί κατά κανόνα μεγαλύτερη περίοδο. Συναφώς, η Επιτροπή παραπέμπει στο άρθρο 14 της οδηγίας 2001/37/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5ης Ιουνίου 2001, για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών σχετικά με την παραγωγή, την παρουσίαση και την πώληση των προϊόντων καπνού (ΕΕ 2001, L 194, σ. 26), το οποίο προβλέπει ότι τα προϊόντα καπνού –πλην των τσιγάρων– τα οποία δεν είναι σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο κατά τη διάρκεια δύο ακόμα ετών μετά την ημερομηνία θέσης σε ισχύ της ίδιας αυτής οδηγίας, έναντι ενός έτους που ισχύει για τα τσιγάρα. Εξηγεί δε ότι οι προθεσμίες αυτές καθορίστηκαν προκειμένου να ληφθεί υπόψη η εποχιακή διακύμανση του κύκλου εργασιών των προϊόντων αυτών.
- 28 Εκτός αυτού, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η διαφορά μεταξύ, αφενός, της προθεσμίας του άρθρου 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007, για τη διάθεση στο εμπόριο και την πώληση πακέτων τσιγάρων και, αφετέρου, των προθεσμιών του άρθρου 27, στοιχεία b και c, της ίδιας υπουργικής απόφασης, για τη διάθεση στο εμπόριο και την πώληση των λοιπών προϊόντων καπνού, καθιστά προφανή τον δυσανάλογο χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου.
- 29 Τρίτον, κατά την Επιτροπή, το μέτρο αυτό συνεπάγεται πρόσθετες δαπάνες και ζημιές για τις επιχειρήσεις, δεδομένου ότι, μετά τη λήξη της προθεσμίας του άρθρου 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007, η μοναδική οικονομικά βιώσιμη λύση που έχουν στη διάθεσή τους είναι η καταστροφή των απώλητων πακέτων, πράγμα που οξύνει τη δυσαναλογία μεταξύ προβαλλόμενων σκοπών και αποτελεσμάτων του επίμαχου μέτρου.

- 30 Τέταρτον, η Επιτροπή φρονεί ότι, μολονότι η προστασία της δημόσιας υγείας συνιστά θεμιτό σκοπό επιδιωκόμενο από το επίμαχο μέτρο, εντούτοις το τελευταίο βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού. Η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν απέδειξε κατά ποιο τρόπο το εν λόγω μέτρο έχει συμβάλει μέχρι σήμερα στη μείωση της κατανάλωσης καπνού.
- 31 Πέμπτον, η Επιτροπή δεν αντιλαμβάνεται πώς μπορεί το επίμαχο μέτρο να συμβάλει στην πάταξη του λαθρεμπορίου καπνού και να διασφαλίσει τα φορολογικά έσοδα.
- 32 Έκτον, η Επιτροπή εκτιμά ότι οι χρηματικές κυρώσεις που προβλέπει η πορτογαλική νομοθεσία σε περίπτωση παράβασης του άρθρου 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007, οι οποίες δύνανται να φθάσουν τα 165 000 ευρώ, θα μπορούσαν, ενδεχομένως, να κριθούν δυσανάλογες, ειδικότερα αν ληφθούν υπόψη οι μειωμένες αυξήσεις του ειδικού φόρου κατανάλωσης στην Πορτογαλία κατά τη διάρκεια των τελευταίων ετών καθώς και οι περιορισμοί σχετικά με τη διάθεση στην αγορά τους οποίους προβλέπει το άρθρο 106 του CIEC.
- 33 Με το υπόμνημα αντίκρουσης, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι, στον βαθμό που στηρίζεται σε λόγους δημόσιου συμφέροντος, το άρθρο 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007 είναι σύμφωνο με τα άρθρα 7 και 9 της οδηγίας 2008/118 καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας.
- 34 Προκαταρκτικώς, η Πορτογαλική Δημοκρατία εκθέτει ότι το πορτογαλικό σύστημα φορολογικών επισημάτων στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στο γεγονός ότι το χρώμα φόντου του επισήματος αλλάζει κάθε έτος. Αυτό είναι ουσιαστικά το χαρακτηριστικό που προσδίδει ισορροπία στο σύστημα αυτό και του παρέχει τη δυνατότητα να επιτυγχάνει τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Επομένως, κατά την πορτογαλική νομοθεσία, ένα προϊόν καπνού τεθέν σε ανάλωση κατά τη διάρκεια του 2015 έπρεπε να φέρει επίσημα αντίστοιχο προς το έτος αυτό και, καταρχήν, να διατεθεί στο εμπόριο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015, δεδομένου ότι, από την 1η Ιανουαρίου 2016, τέθηκε σε ισχύ νέο επίσημα με διαφορετικό χρώμα φόντου. Τα άρθρα 27 και 28 της υπουργικής απόφασης 1295/2007 εισάγουν εξαίρεση από τον κανόνα αυτό επιτρέποντας τη διάθεση στο εμπόριο και τη λιανική πώληση προϊόντων καπνού και μετά το τέλος του έτους που αντιστοιχεί στο οικείο φορολογικό επίσημα. Επομένως, η διάρκεια ισχύος του ετήσιου επισήματος εκτείνεται στην πράξη στους 15 μήνες.
- 35 Πρώτον, όσον αφορά την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η Πορτογαλική Δημοκρατία αναφέρει ότι μόνοι οι ποσοτικοί περιορισμοί που προβλέπει το άρθρο 106 του CIEC δεν αρκούν για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση κατά την οποία υπήρχαν μόνον αυτοί οι περιορισμοί, θα ήταν εύκολο για τις επιχειρήσεις σημαντικής οικονομικής ισχύος να προβούν σε μαζικές πράξεις θέσης σε ανάλωση πριν από την έναρξη της περιορισμένης περιόδου, για παράδειγμα κατά τη διάρκεια του Ιουλίου και του Αυγούστου, και να διαθέσουν αποθέματα προϊόντων προκειμένου να προμηθεύσουν την αγορά το επόμενο έτος.
- 36 Το επίμαχο μέτρο εμποδίζει επίσης τη νόθευση του ανταγωνισμού μεταξύ μεγάλων και μικρών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, αν το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007 δεν απαγόρευε την πώληση και τη διάθεση στο εμπόριο των πακέτων τσιγάρων μετά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπει, οι επιχειρήσεις σημαντικής οικονομικής ισχύος θα επωφελούνταν από σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, καθόσον θα διέθεταν, κατά τη διάρκεια του επόμενου έτους, φθηνότερα προϊόντα έναντι ανταγωνιστών μικρότερης οικονομικής ισχύος.
- 37 Δεύτερον, η τρίμηνη προθεσμία επαρκεί απόλυτα στο μέτρο που, σύμφωνα με τα στοιχεία που διαθέτει η πορτογαλική διοίκηση, η ανανέωση των αποθεμάτων γίνεται κατά μέσον όρο ανά δίμηνο.
- 38 Κατά συνέπεια, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι, αν, στο τέλος Μαρτίου κάθε έτους, παραμένουν αποθέματα προϊόντων καπνού, τούτο οφείλεται όχι στο γεγονός ότι η προθεσμία την οποία προβλέπει το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007 είναι εξαιρετικά σύντομη, όπως κακώς προβάλλει η Επιτροπή, αλλά στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις προέβησαν, πριν από την έναρξη της περιορισμένης περιόδου, σε υπερβολικό αριθμό πράξεων θέσης σε ανάλωση με

σκοπό να δημιουργήσουν επαρκή αποθέματα ώστε να συνεχίσουν, κατά το επόμενο έτος και καθ' όλη τη διάρκεια της μέγιστης επιτρεπόμενης περιόδου, να διαθέτουν στο εμπόριο τα προϊόντα που φέρουν το φορολογικό επίσημα του παρελθόντος έτους.

- 39 Τρίτον, όσον αφορά τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκαν οι επιχειρήσεις λόγω του επίμαχου μέτρου, η Πορτογαλική Δημοκρατία αμφισβητεί τα σχετικά επιχειρήματα της Επιτροπής. Στο μέτρο που ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, ο οποίος αντιπροσωπεύει το 78,08% της τιμής των τσιγάρων, επιστρέφεται στις περιπτώσεις καταστροφής των απώλητων πακέτων τσιγάρων εντός της προθεσμίας του άρθρου 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007, οι δαπάνες καταστροφής δεν είναι πολύ υψηλές σε σχέση με το κόστος του προϊόντος που εξέρχεται από το εργοστάσιο.
- 40 Η Πορτογαλική Δημοκρατία διευκρινίζει ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της, αποτελεί πρακτική πολλών επιχειρήσεων να επανεισάγουν στη φορολογική τους αποθήκη τα προϊόντα που αδυνατούν πλέον να διατεθούν στο εμπόριο βάσει του άρθρου 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007, τούτο δε προκειμένου να μπορέσουν να τοποθετηθούν επί των προϊόντων αυτών νέο φορολογικό επίσημα και νέα τιμή λιανικής πώλησης. Οι πράξεις αυτές συνεπάγονται μικρό μόνον κόστος καθόσον δεν απαιτούν πολύπλοκη τεχνολογία.
- 41 Τέταρτον, η Πορτογαλική Δημοκρατία υπογραμμίζει ότι, αν και το επίμαχο μέτρο επιδιώκει σκοπούς στον τομέα της είσπραξης φορολογικών εσόδων, συγχρόνως εξυπηρετεί και σκοπούς προστασίας της δημόσιας υγείας, ειδικότερα δε τη μείωση της κατανάλωσης προϊόντων καπνού.
- 42 Πέμπτον, όσον αφορά την πάταξη του λαθρεμπορίου καπνού, η Πορτογαλική Δημοκρατία επισημαίνει ότι ο σκοπός αυτός εξαρτάται σε μεγάλο μέρος από το σύστημα των φορολογικών επισημάτων, του οποίου το επίμαχο μέτρο συνιστά ουσιώδες στοιχείο. Το εν λόγω κράτος μέλος επισημαίνει συναφώς ότι η ετήσια αλλαγή του χρώματος φόντου του φορολογικού επισηματος οδηγεί σε καλά αποτελέσματα στο μέτρο που καθιστά δυσχερέστερη την αναπαραγωγή του εν λόγω επισηματος και αποτρέπει τις καταχρήσεις.
- 43 Έκτον, όσον αφορά την εφαρμογή χρηματικών κυρώσεων σε περίπτωση μη τήρησης του άρθρου 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007, δυνάμενων να ανέλθουν στις 165 000 ευρώ, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι το ποσό της επιβαλλόμενης κύρωσης διαμορφώνεται αναλόγως της βαρύτητας του παραπτώματος του παραβάτη καθώς και από την οικονομική κατάστασή του, προσθέτει δε ότι το ποσό αυτό πρέπει, κατά το μέτρο του δυνατού, να υπερβαίνει σε αξία το οικονομικό όφελος που αυτός άντλησε από την παράβαση αυτή.
- 44 Με το υπόμνημα απάντησης, η Επιτροπή εμμένει στην άποψή της.
- 45 Όσον αφορά τον σκοπό πρόληψης της φοροδιαφυγής, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η υπουργική απόφαση 1295/2007 εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις, ανεξαρτήτως της εξέλιξης του επιπέδου φορολόγησης των τσιγάρων, πράγμα το οποίο αρκεί για να αποδειχθεί ο δυσανάλογος χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου.
- 46 Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, μολονότι τα αποθέματα των πακέτων τσιγάρων ανανεώνονται, σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίζει η Πορτογαλική Δημοκρατία, το πολύ ανά δίμηνο, εντούτοις το χρονικό αυτό διάστημα συνιστά απλώς έναν μέσο όρο.
- 47 Όσον αφορά τις δαπάνες εις βάρος των επιχειρήσεων, η Επιτροπή αμφισβητεί το βάσιμο του επιχειρήματος της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ότι είναι οικονομικά βιώσιμο να επανεισυχθούν στο εμπόριο τα πακέτα τσιγάρων που παραμένουν απώλητα κατά τη λήξη της προθεσμίας του άρθρου 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007. Το επιχείρημα αυτό αντιφάσκει προς τη θέση που έλαβε το εν λόγω κράτος μέλος κατά τη διάρκεια του διοικητικού σταδίου της διαδικασίας και στηρίζεται σε περιστατικά μεταγενέστερα της λήξης της προθεσμίας που ορίστηκε με τη συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη, δηλαδή της ημερομηνίας της 1ης Αυγούστου 2013.

- 48 Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι το κόστος που απορρέει από το επίμαχο μέτρο, το οποίο συνδέεται με τη διαδικασία της εκ νέου σφράγισης των πακέτων τσιγάρων, εξακολουθεί να βαρύνει τις επιχειρήσεις, τούτο δε έστω και αν η αύξηση του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι ελάχιστη, αν όχι ανύπαρκτη, πράγμα που αποδεικνύει τον δυσανάλογο χαρακτήρα του εν λόγω μέτρου.
- 49 Με το υπόμνημα ανταπάντησης, η Πορτογαλική Δημοκρατία επισημαίνει ότι, στον βαθμό που η Επιτροπή εκτιμά ότι η τρίμηνη προθεσμία του άρθρου 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007 είναι «πολύ σύντομη», το θεσμικό αυτό όργανο δέχεται σιωπηρώς ότι πρέπει να υπάρχει κάποια προθεσμία για τη διάθεση στο εμπόριο, κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου έτους, των πακέτων τσιγάρων που φέρουν φορολογικό επίσημα του παρελθόντος έτους. Εντούτοις, η Επιτροπή δεν παρέσχε καμία ένδειξη ως προς την προθεσμία την οποία η ίδια θεωρεί εύλογη.
- 50 Όσον αφορά τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλονταν οι επιχειρήσεις λόγω του επίμαχου μέτρου, η Πορτογαλική Δημοκρατία παραδέχεται ότι μετέβαλε τη θέση της σε σχέση με το διοικητικό στάδιο της διαδικασίας. Εντούτοις, η αλλαγή αυτή οφείλεται σε μεταβολή της πραγματικής κατάστασης, στο μέτρο που, κατά το στάδιο αυτό, στις πορτογαλικές αρχές δεν είχε υποβληθεί καμία αίτηση για την τοποθέτηση νέων φορολογικών επισημάτων επί πακέτων τσιγάρων. Μόλις το 2014 άρχισαν να υποβάλλονται τέτοιες αιτήσεις, κατόπιν σχετικής έγκρισης με διοικητική εγκύκλιο της 20ής Δεκεμβρίου 2012.
- 51 Με τα υπομνήματα παρέμβασης, το Βασίλειο του Βελγίου, η Δημοκρατία της Εσθονίας και η Δημοκρατία της Πολωνίας στηρίζουν τα αιτήματα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας.
- 52 Με τις παρατηρήσεις που κατέθεσε προς απάντηση στα υπομνήματα παρέμβασης του Βασιλείου του Βελγίου, της Δημοκρατίας της Εσθονίας και της Δημοκρατίας της Πολωνίας, η Επιτροπή εμμένει στη θέση της.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 53 Με την πρώτη αιτίαση, η Επιτροπή υποστηρίζει κατ' ουσίαν ότι το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007 είναι αντίθετο προς το άρθρο 7 και το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 καθώς και προς την αρχή της αναλογικότητας, στο μέτρο που προβλέπει ότι τα πακέτα τσιγάρων, αφ' ης στιγμής διοχετευθούν στην πορτογαλική αγορά, δεν μπορούν πλέον να διατεθούν στο εμπόριο ούτε να πωληθούν μετά τον τρίτο μήνα του έτους που έπεται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου τέθηκαν σε ανάλωση.

– Επί της παράβασης των άρθρων 7 και 9 της οδηγίας 2008/118

- 54 Πρώτον, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 7 της οδηγίας 2008/118, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων. Κατά το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν τίθεται σε ανάλωση.
- 55 Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, μολονότι το δίκαιο της Ένωσης προσδιορίζει τον χρόνο κατά τον οποίο ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός, εντούτοις παραπέμπει στο δίκαιο των κρατών μελών όσον αφορά τον καθορισμό των όρων του απαιτητού και των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

- 56 Επομένως, αντιθέτως προς τα υποστηριζόμενα από την Επιτροπή, από τις εν λόγω διατάξεις δεν μπορεί να συναχθεί επιβολή απαγόρευσης στα κράτη μέλη να περιορίζουν χρονικά την πώληση τσιγάρων τα οποία έχουν διατεθεί νομίμως στην αγορά, όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας με το σημείο 25 των προτάσεών της.
- 57 Η Επιτροπή δεν μπορεί να υποστηρίξει βασίμως ούτε ότι το άρθρο 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007 έχει ως αποτέλεσμα να εξαναγκάζει τις επιχειρήσεις να καταβάλλουν συμπληρωματικό ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα πακέτα τσιγάρων που έχουν ήδη τεθεί νομίμως σε ανάλωση. Συγκεκριμένα, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις, σε περίπτωση που κατέχουν, κατά την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας του εν λόγω άρθρου 27, αδιάθετα πακέτα τσιγάρων, μπορούν να ζητήσουν να τους επιστραφεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που κατέβαλαν προγενέστερα, υπό τον όρο ότι τα εν λόγω πακέτα θα καταστραφούν υπό τελωνειακό έλεγχο, ή ακόμα να προβούν σε νέα θέση σε ανάλωση των οικείων προϊόντων, μέσω τοποθέτησης νέου φορολογικού επισημάτος υπό τελωνειακό έλεγχο, εξυπακουσμένου ότι η πράξη αυτή συνιστά ανεξάρτητη γενεσιουργό αιτία φορολογικής υποχρέωσης.
- 58 Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η επιχειρηματολογία της Επιτροπής ότι το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007 είναι αφ' εαυτού αντίθετο προς το άρθρο 7 και το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118.
- 59 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι τα κράτη μέλη έχουν εύλογο συμφέρον να λαμβάνουν μέτρα πρόσφορα για την προστασία των χρηματοοικονομικών τους συμφερόντων (απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και ότι 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.
- 60 Δεν αμφισβητείται ότι το επίμαχο μέτρο 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. Όπως κατά τα λοιπά παραδέχεται ρητώς και η Επιτροπή με τα υπομνήματά της, οι εν λόγω πράξεις θέσης σε ανάλωση σε υπερβολικές ποσότητες, 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.
- 61 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 του είδους που προβλέπει το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007.
- 62 Εντούτοις, όπως επισημαίνει και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 32 των προτάσεών της, 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, η οποία, κατά την Επιτροπή, παραβιάστηκε εν προκειμένω.
- 63 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξεταστεί αν το επίμαχο μέτρο είναι δυσανάλογο και, εξ αυτού του λόγου, αντίθετο προς το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118.

– *Επί της παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας*

- 64 Υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει της αρχής της αναλογικότητας, 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 (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, *Molenheide* κ.λπ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 46, καθώς και της 22ας Οκτωβρίου 2015, *Impresa Edilux* και *SICEF*, C-425/14, EU:C:2015:721, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Συναφώς, η νομολογία του Δικαστηρίου διευκρινίζει ότι, όταν υφίσταται επιλογή μεταξύ περισσότερων πρόσφορων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές και ότι τα προκαλούμενα μειονεκτήματα δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2001, *Jippes* κ.λπ., C-189/01, EU:C:2001:420, σκέψη 81, καθώς και της 9ης Μαρτίου 2010, *ERG* κ.λπ., C-379/08 και C-380/08, EU:C:2010:127, σκέψη 86).

- 65 Όσον αφορά, πρώτον, τους σκοπούς που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι το εν λόγω μέτρο αποβλέπει, πλην της πρόληψης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, στη διατήρηση υγιούς ανταγωνισμού, στην προστασία της δημόσιας υγείας καθώς και στην πάταξη του λαθρεμπορίου καπνού. Αναμφισβήτητα οι σκοποί αυτοί είναι θεμιτοί.
- 66 Όσον αφορά, δεύτερον, τον πρόσφορο χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, διαπιστώνεται ότι η απαγόρευση διάθεσης στο εμπόριο και πώλησης πακέτων τσιγάρων μετά τον Μάρτιο του έτους που έπεται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου αυτά τέθηκαν σε ανάλωση έχει ως αποτέλεσμα την εξάλειψη οποιουδήποτε κινήτρου των επιχειρήσεων να προβούν σε θέση σε ανάλωση υπερβολικών ποσοτήτων των εν λόγω προϊόντων καπνού, εν όψει αναμενόμενης μελλοντικής αύξησης του φόρου, δεδομένου ότι είναι υποχρεωμένες να αποσύρουν από την αγορά τα απώλητα πακέτα μετά την προθεσμία αυτή. Αντιστρόφως, αν δεν υπήρχε το επίμαχο μέτρο θα εμποδιζόταν ή θα καθυστερούσε η έναρξη ισχύος των αποτελεσμάτων της μελλοντικής αύξησης του συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, η οποία συνεπιφέρει κατά γενικό κανόνα αύξηση της τιμής λιανικής πώλησης των πακέτων τσιγάρων.
- 67 Κατά συνέπεια, το μέτρο αυτό είναι πρόσφορο για την επίτευξη των θεμιτών σκοπών της πρόληψης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και της προστασίας της δημόσιας υγείας. Όσον αφορά τον τελευταίο αυτό σκοπό, προστίθεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σε σχέση με τα προϊόντα καπνού, η φορολογική ρύθμιση αποτελεί σημαντικό και αποτελεσματικό μέσον καταπολέμησης της κατανάλωσης των εν λόγω προϊόντων και, ως εκ τούτου, προστασίας της δημόσιας υγείας (αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2006, *Valeško*, C-140/05, EU:C:2006:647, σκέψη 58, και της 4ης Μαρτίου 2010, *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, C-197/08, EU:C:2010:111, σκέψη 52).
- 68 Το εν λόγω μέτρο παρέχει επίσης τη δυνατότητα αποτροπής του ενδεχομένου χορήγησης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος στις επιχειρήσεις σημαντικής οικονομικής ισχύος μέσω του εφοδιασμού της αγοράς με υπερβολικές ποσότητες σε σχέση με ανταγωνιστές μικρότερης οικονομικής ισχύος, και συμβάλλει ως εκ τούτου στη διασφάλιση υγιούς ανταγωνισμού.
- 69 Αντιθέτως, η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν εκθέτει κατά τρόπο αρκούντως κατανοητό υπό ποια έννοια η απαγόρευση, μετά τη λήξη ορισμένης προθεσμίας, της διάθεσης στο εμπόριο και πώλησης των προϊόντων που έχουν ήδη επιβαρυνθεί με ειδικό φόρο κατανάλωσης παρέχει τη δυνατότητα πάταξης του λαθρεμπορίου καπνού. Επομένως, το μέτρο αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί πρόσφορο για την πάταξη ενός τέτοιου λαθρεμπορίου.
- 70 Όσον αφορά, τρίτον, την αναγκαιότητα του επίμαχου μέτρου, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει το υποστατό της προβαλλόμενης παράβασης. Πράγματι, η Επιτροπή οφείλει να προσκομίσει στο Δικαστήριο τα στοιχεία που απαιτούνται για την εκ μέρους του Δικαστηρίου εξακρίβωση της ύπαρξης της εν λόγω παράβασης, χωρίς να μπορεί η Επιτροπή να στηριχθεί σε οποιοδήποτε τεκμήριο (απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά Ισπανίας*, C-461/14, EU:C:2016:895, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 71 Συναφώς, όσον αφορά, πρώτον, το επιχείρημα της Επιτροπής ότι οι ποσοτικοί περιορισμοί των πράξεων θέσης τσιγάρων σε ανάλωση οι οποίοι προβλέπονται στο άρθρο 106 του CIEC συνιστούν αφ' εαυτών επαρκές μέτρο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, επισημαίνεται ότι, δυνάμει της διάταξης αυτής, οι πράξεις θέσης τσιγάρων σε ανάλωση δεν επιτρέπεται να υπερβαίνουν, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της 1ης Σεπτεμβρίου και της 31ης Δεκεμβρίου κάθε οικονομικού έτους, τα ποσοτικά όρια που προκύπτουν από την εφαρμογή συντελεστή προσαύξησης 10% επί της μέσης μηνιαίας ποσότητας των τσιγάρων που τέθηκαν σε ανάλωση κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους.
- 72 Εντούτοις, διαπιστώνεται ότι η εν λόγω ρύθμιση μπορεί να παρακαμφθεί σε περίπτωση που μια επιχείρηση επιλέξει να θέσει σε ανάλωση υπερβολικές ποσότητες τσιγάρων κατά τη διάρκεια της περιόδου πριν την 1η Σεπτεμβρίου. Συναφώς, όπως συνάγεται από τα στοιχεία που προσκόμισε η Πορτογαλική Δημοκρατία, οι πράξεις θέσης τσιγάρων σε ανάλωση αυξήθηκαν, τον Αύγουστο του 2014, κατά 241% σε σχέση με τον μηνιαίο μέσο όρο. Επομένως, δεν φαίνεται οι ποσοτικοί περιορισμοί που προβλέπει το άρθρο 106 του CIEC να επαρκούν αφ' εαυτών για την αποτελεσματική πάταξη της θέσης σε ανάλωση υπερβολικών ποσοτήτων τσιγάρων, εν όψει αναμενόμενης αύξησης του συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.
- 73 Δεύτερον, όσον αφορά το επιχείρημα της Επιτροπής σχετικά με την τρίμηνη προθεσμία την οποία προβλέπει το επίμαχο μέτρο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί την ανάγκη να καθοριστεί προθεσμία για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, αλλά προσάπτει στην Πορτογαλική Δημοκρατία ότι προέβλεψε υπερβολικά σύντομη προθεσμία. Παραπέμπει σχετικά στην οδηγία 2001/37, η οποία προβλέπει νέες απαιτήσεις σχετικά με την επισήμανση των προϊόντων καπνού και καθιερώνει για τα τσιγάρα μεταβατική περίοδο ενός έτους για τη συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις αυτές.
- 74 Επισημαίνεται συναφώς ότι μια προθεσμία πώλησης παρατεινόμενη μέχρι το τέλος του έτους που έπεται εκείνου της θέσης σε ανάλωση θα συνεπαγόταν ότι ο νέος συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης θα εφαρμόζεται στα τσιγάρα που τίθενται σε ανάλωση μόνον αφού θα έχει ήδη παρέλθει έως και ένα έτος από τη θέση σε ισχύ της αύξησης της φορολογίας. Όπως επισήμανε κατ' ουσίαν και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 41 των προτάσεων της, μια τόσο μεγάλη προθεσμία πώλησης εξασθενεί σημαντικά την αποτελεσματικότητα του άρθρου 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007.
- 75 Επιπλέον, σε απάντηση του επιχειρήματος που αντλεί η Πορτογαλική Δημοκρατία από το γεγονός ότι η τρίμηνη προθεσμία επαρκεί, δεδομένου ότι τα αποθέματα τσιγάρων ανανεώνονται κατά μέσον όρο ανά δίμηνο, η Επιτροπή υποστηρίζει απλώς ότι πρόκειται για μέσο χρονικό διάστημα και ότι αυτό δεν λαμβάνει υπόψη την εποχιακή διακύμανση ούτε το γεγονός ότι η συχνότητα της ανανέωσης είναι μικρότερη για τα τσιγάρα λιγότερο σημαντικών μαρκών, χωρίς να επικαλείται οποιοδήποτε εμπεριστατωμένο επιχείρημα το οποίο να επιτρέπει τον προσδιορισμό της κατά την άποψή της εύλογης προθεσμίας.
- 76 Εκτός αυτού, διαπιστώνεται ότι η τρίμηνη προθεσμία κατά τη διάρκεια της οποίας τα τσιγάρα μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο και να πωληθούν αφορά, εν πάση περιπτώσει, μόνον τα τσιγάρα τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση στο τέλος του Δεκεμβρίου του προηγούμενου οικονομικού έτους. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που τα τσιγάρα τέθηκαν σε ανάλωση τον Ιανουάριο ή τον Φεβρουάριο του ίδιου έτους με αυτό που αντιστοιχεί στο φορολογικό επίσημα, τα τσιγάρα αυτά μπορούν να πωληθούν μέχρι τον Μάρτιο του επόμενου έτους, με αποτέλεσμα να αφήνεται χρονικό περιθώριο δεκατεσσάρων ή δεκαπέντε μηνών για την εξάντλησή τους. Επομένως, όσο συντομότερα κατά τη διάρκεια του έτους πραγματοποιείται η θέση των τσιγάρων σε ανάλωση, τόσο μεγαλύτερη είναι η προθεσμία για την εξάντλησή τους.

- 77 Επιπλέον, το γεγονός ότι το άρθρο 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007 προβλέπει προθεσμίες πώλησης μεγαλύτερες για τον λεπτοκομμένο καπνό που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων και τα άλλα καπνά για κάπνισμα καθώς και για τα πούρα και τα πουράκια δεν θέτει υπό αμφισβήτηση τη διαπίστωση αυτή δεδομένου ότι τα προϊόντα αυτά διακρίνονται από τα συνηθισμένα τσιγάρα στο μέτρο που έχουν δική τους περιοδικότητα ανανέωσης των αποθεμάτων.
- 78 Τρίτον, όσον αφορά το επιχείρημα που αντλεί η Επιτροπή από το γεγονός ότι η αύξηση του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των προϊόντων καπνού στην Πορτογαλία δεν ήταν σημαντική κατά τα τελευταία έτη, επισημαίνεται ότι το επίμαχο μέτρο εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις, ακόμα και σε αυτήν όπου ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης μειώνεται ή παραμένει αμετάβλητος. Υπό τις περιστάσεις όμως αυτές, το κίνητρο των επιχειρήσεων να προμηθεύσουν την αγορά με υπερβολικές ποσότητες τσιγάρων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου έτους είναι ελάχιστο αν όχι ανύπαρκτο, διότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που θα κληθούν να καταβάλουν το επόμενο έτος δεν θα έχει αυξηθεί. Κατά συνέπεια, δεν προκύπτει ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, το επίμαχο μέτρο είναι αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.
- 79 Αντιθέτως προς τα υποστηριζόμενα από την Πορτογαλική Δημοκρατία, οι επιδιωκόμενοι 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. Συγκεκριμένα, ελλείψει αύξησης, οι επιχειρήσεις δεν έχουν κανένα κίνητρο να θέτουν σε ανάλωση υπερβολικές ποσότητες τσιγάρων προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή υψηλότερου ειδικού φόρου κατανάλωσης.
- 80 Επομένως, στον βαθμό που το επίμαχο μέτρο εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει αύξηση του συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, η πρώτη αιτίαση είναι βάσιμη, όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 46 των προτάσεών της. Για το υπόλοιπο τμήμα της αιτίας, από τις ανωτέρω εκτιμήσεις προκύπτει ότι τα επιχειρήματα που επικαλείται η Επιτροπή σχετικά με την αναγκαιότητα του μέτρου αυτού δεν μπορούν να γίνουν δεκτά.
- 81 Τέταρτον, πρέπει να διασφαλιστεί ότι το επίμαχο μέτρο δεν θίγει κατά δυσανάλογο τρόπο τα συμφέροντα των επιχειρήσεων.
- 82 Όσον αφορά, πρώτον, το επιχείρημα της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη αμάχητου τεκμηρίου σύμφωνα με το οποίο όλα τα πακέτα τσιγάρων τα οποία παραμένουν απώλητα μετά τη λήξη της προθεσμίας του άρθρου 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007 πρέπει να θεωρείται ότι τέθηκαν σε ανάλωση σε υπερβολικές ποσότητες, η Επιτροπή παραπέμπει συναφώς στην απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά ένα μέτρο συντηρητικής παρακράτησης ποσών πιστωθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας δυναμένων να επιστραφούν, ότι ένα αμάχητο τεκμήριο βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση επακριβούς είσπραξης και παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον δεν επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να αποδείξει το αντίθετο υπό τον έλεγχο του αρμόδιου για τις κατασχέσεις δικαστή.
- 83 Εντούτοις, επισημαίνεται ότι το επίμαχο μέτρο είναι διαφορετικό από εκείνο που αποτέλεσε αντικείμενο της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623), λαμβανομένου υπόψη ότι, εν προκειμένω, στην περίπτωση κατά την οποία υπάρχουν πακέτα τσιγάρων που παραμένουν απώλητα κατά τη λήξη της προθεσμίας του άρθρου 27 της υπουργικής απόφασης 1295/2007, οι οικείες επιχειρήσεις μπορούν είτε να ζητήσουν να τους επιστραφεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που κατέβαλαν προγενέστερα, υπό τον όρο ότι τα εν λόγω πακέτα θα καταστραφούν υπό τελωνειακό έλεγχο, είτε να προβούν σε νέα θέση σε ανάλωση των συγκεκριμένων πακέτων, μέσω τοποθέτησης νέου φορολογικού επισήματος υπό τελωνειακό έλεγχο. Κατά συνέπεια, η απόφαση αυτή είναι άσχετη με την υπό κρίση περίπτωση.

- 84 Επιπλέον, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 49 των προτάσεών της, η αξιούμενη από την Επιτροπή αναγνώριση στις επιχειρήσεις της δυνατότητας να αποδείξουν ότι τα πακέτα τσιγάρων τέθηκαν σε ανάλωση όχι σε υπερβολικές, αλλά σε κανονικές ή μέτριες ποσότητες, θα απαιτούσε κατά περίπτωση εξέταση και θα συνεπαγόταν σημαντικές διοικητικές δαπάνες. Ένα τέτοιο σύστημα θα μπορούσε να περιπλέξει την εφαρμογή της πορτογαλικής νομοθεσίας και να οδηγήσει σε αβεβαιότητες όσον αφορά, για παράδειγμα, τον καθορισμό των κατάλληλων ποσοτήτων αναφοράς. Κατά τη νομολογία όμως του Δικαστηρίου, δεν είναι δυνατό να αποκλεισθεί η δυνατότητα των κρατών μελών να υλοποιούν θεμιτούς σκοπούς, όπως είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και η προστασία της δημόσιας υγείας και η διασφάλιση υγιούς και θεμιτού ανταγωνισμού, θεσπίζοντας γενικούς κανόνες των οποίων η διαχείριση και ο έλεγχος εφαρμογής είναι ευχερείς (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-110/05, EU:C:2009:66, σκέψη 67, και της 24ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 124).
- 85 Κατά συνέπεια, δεν ευσταθεί το επιχείρημα σχετικά με την ύπαρξη αμάχητου τεκμηρίου.
- 86 Όσον αφορά, δεύτερον, το επιχείρημα της Επιτροπής σχετικά με τις δαπάνες που επιβαρύνουν τις επιχειρήσεις εξαιτίας του επίμαχου μέτρου, από τη δικογραφία προκύπτει ότι, από τον Δεκέμβριο του 2012, οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν κατόρθωσαν, κατά τη λήξη της προθεσμίας του άρθρου 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007, να πωλήσουν το σύνολο των πακέτων τσιγάρων που είχαν θέσει σε ανάλωση μπορούν να επιλέξουν μεταξύ της καταστροφής των πακέτων, συνοδευόμενης από την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου, ο οποίος αντιπροσωπεύει το 78,08% της τιμής των τσιγάρων, και μιας νέας θέσης σε ανάλωση των πακέτων αυτών, μέσω τοποθέτησης νέων φορολογικών επισημάτων.
- 87 Μολονότι όμως δεν αμφισβητείται, επί του σημείου αυτού, ότι τα δύο αυτά είδη πράξεων συνεπάγονται δαπάνες για τις επιχειρήσεις, εντούτοις η Επιτροπή δεν αποδεικνύει ότι οι δαπάνες αυτές είναι δυσανάλογες σε σχέση με τους επιδιωκόμενους από το επίμαχο μέτρο θεμιτούς σκοπούς.
- 88 Πράγματι, οι επιχειρήσεις καλούνται να επωμιστούν δαπάνες μόνον εφόσον πραγματοποιούν πράξεις θέσης σε ανάλωση σε υπερβολικές ποσότητες. Δεν αμφισβητείται, όμως, ότι η αγορά των τσιγάρων χαρακτηρίζεται από πολύ μικρή ελαστικότητα και από το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις γνωρίζουν τη συμπεριφορά που αναπτύσσεται στην αγορά αυτή. Επιπλέον, ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που έχει εφαρμογή ως προς ένα συγκεκριμένο έτος είναι γνωστός εκ των προτέρων, ήτοι από τις 15 Οκτωβρίου του προηγούμενου έτους. Επομένως, οι επιχειρήσεις είναι σε θέση να προβούν σε προσεκτικό σχεδιασμό της ζήτησης τσιγάρων ώστε να αποφύγουν τη δημιουργία υπερβολικών αποθεμάτων που θα μπορούσαν να τις εξαναγκάσουν να αποσύρουν από την αγορά τα απώλητα πακέτα τσιγάρων και, ως εκ τούτου, να επωμιστούν τις δαπάνες καταστροφής ή νέας συσκευασίας τους. Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Επιτροπής σχετικά με τις δαπάνες τις οποίες συνεπάγεται το επίμαχο μέτρο.
- 89 Όσον αφορά, τρίτον, το επιχείρημα που αντλεί η Επιτροπή από το ότι οι χρηματικές κυρώσεις που προβλέπει το άρθρο 109 του RGIT είναι δυσανάλογες διότι μπορούν να φθάσουν τις 165 000 ευρώ, διαπιστώνεται ότι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 109 του RGIT τις οποίες παραθέτει η Επιτροπή, οι σχετικές παραβάσεις επισύρουν πρόστιμο ύψους κυμαινόμενου μεταξύ 250 ευρώ και 165 000 ευρώ ή μεταξύ 500 ευρώ και 165 000 ευρώ. Η Επιτροπή όμως όχι μόνο δεν απέδειξε, αλλά ούτε καν προέβαλε ότι η εφαρμογή του αφηρημένου αυτού πλαισίου κυρώσεων ήταν αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας.
- 90 Επομένως, τα μειονεκτήματα που προκαλούνται για τις επιχειρήσεις δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους από το επίμαχο μέτρο σκοπούς, όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 52 των προτάσεών της.

- 91 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, η πρώτη αιτίαση είναι βάσιμη μόνον κατά το μέρος που το επίμαχο μέτρο εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει αύξηση του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης τιθέμενη σε ισχύ κατά το έτος που έπεται του αναγραφόμενου στο φορολογικό επίσημα. Κατά τα λοιπά, η πρώτη αιτίαση πρέπει να απορριφθεί.

Επί της δεύτερης αιτίασης, που αντλείται από παράβαση του άρθρου 39, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/18 και από παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 92 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το επίμαχο μέτρο συνιστά επίσης παράβαση του άρθρου 39, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, στο μέτρο που δημιουργεί εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Συγκεκριμένα, ο φόβος των εισαγωγέων ότι δεν θα κατορθώσουν, σε περίπτωση αύξησης του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης, να πωλήσουν τσιγάρα εντός της προθεσμίας του άρθρου 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007 θα μπορούσε να τους αποθαρρύνει να προβούν σε συνήθεις αγορές εμπορευμάτων, ιδιαιτέρως προέλευσης άλλων κρατών μελών, και, ως εκ τούτου, να επηρεάσει το εμπόριο σε βαθμό που βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την πάταξη, μεταξύ άλλων, του φαινομένου πραγματοποίησης υπερβολικού αριθμού πράξεων θέσης σε ανάλωση πριν την αύξηση ορισμένου ειδικού φόρου κατανάλωσης.
- 93 Η Πορτογαλική Δημοκρατία φρονεί ότι το επίμαχο μέτρο σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται διάκριση μεταξύ των εγχώριων προϊόντων και των προερχόμενων από άλλα κράτη μέλη. Εξηγεί δε, υποστηριζόμενη συναφώς από τη Δημοκρατία της Εσθονίας και τη Δημοκρατία της Πολωνίας, ότι το εν λόγω μέτρο δικαιολογείται πλήρως από τους σκοπούς της προστασίας της δημόσιας υγείας, της προστασίας του ανταγωνισμού, της πρόληψης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, και ότι δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επίτευξης των σκοπών αυτών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 94 Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 39, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, με την επιφύλαξη των διατάξεων που μπορούν να θεσπίζουν προκειμένου να εξασφαλιστεί η ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου και προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε τα φορολογικά επισήματα ή εθνικά αναγνωριστικά σήματα να μην δημιουργούν εμπόδια στην ελεύθερη διακίνηση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων.
- 95 Επιβάλλεται, όμως, η διαπίστωση ότι το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007 προβλέπει απλώς ότι τα πακέτα τσιγάρων μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο και να πωληθούν μέχρι το τέλος του τρίτου μήνα του έτους που έπεται του αναγραφόμενου στο τοποθετημένο σε αυτά φορολογικό επίσημα. Επομένως, ο επικρινόμενος από την Επιτροπή χρονικός περιορισμός των πωλήσεων δεν είναι αποτέλεσμα της χρήσης φορολογικών επισημάτων, αλλά τελεί σε συνάφεια με αυτήν μόνο στο μέτρο που γίνεται αναφορά στο έτος που αναγράφεται στα εν λόγω επισήματα, όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεών της. Κατά τα λοιπά, η ημερομηνία θέσης των τσιγάρων σε ανάλωση θα μπορούσε να αναγράφεται σε άλλο υπόθεμα πλην του φορολογικού επισήματος.
- 96 Επομένως, στο μέτρο που η υπό κρίση προσφυγή λόγω παράβασης αφορά μόνον το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007, η εκτίμηση της συμβατότητάς του με το δίκαιο της Ένωσης δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 39 της οδηγίας 2008/118.
- 97 Κατά συνέπεια, η δεύτερη αιτίαση δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

- 98 Από το σύνολο των ανωτέρω εκτιμήσεων προκύπτει ότι η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή μόνον κατά το μέρος που το επίμαχο μέτρο εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει αύξηση του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης τιθέμενη σε ισχύ κατά το έτος που έπεται του αναγραφόμενου στο φορολογικό επίσημα, και να απορριφθεί κατά τα λοιπά.
- 99 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Πορτογαλική Δημοκρατία, 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 την παρέλευση της περιόδου που προβλέπει το άρθρο 27, στοιχείο α, της υπουργικής απόφασης 1295/2007, τούτο δε όταν ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των τσιγάρων δεν αυξάνεται κατά το επόμενο έτος, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118/EK και από την αρχή της αναλογικότητας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 100 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά έξοδά του, εκτός εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι δικαιολογείται από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης ένας διάδικος, πέραν των δικαστικών εξόδων του, να φέρει και μέρος των εξόδων του αντιδίκου.
- 101 Εν προκειμένω, τόσο η Επιτροπή όσο και η Πορτογαλική Δημοκρατία ζήτησαν την καταδίκη του αντιδίκου στα δικαστικά έξοδα. Δεδομένου ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία ηττήθηκε μόνον εν μέρει στο πλαίσιο υπό κρίση προσφυγής λόγω παράβασης, πρέπει, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της παρούσας υπόθεσης, να καταδικαστεί η Επιτροπή να καταβάλει το ήμισυ των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε το εν λόγω κράτος.
- 102 Κατά το άρθρο 140, παράγραφος 1, του ίδιου Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη και τα θεσμικά όργανα που παρενέβησαν στην ένδικη διαδικασία φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

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

- 1) Η Πορτογαλική Δημοκρατία, 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 την παρέλευση της περιόδου που προβλέπει το άρθρο 27, στοιχείο α, της Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (υπ. αριθ. 1295/2007 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών και Δημόσιας Διοίκησης), της 1ης Οκτωβρίου 2007, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την παρούσα προσφυγή χρόνο, τούτο δε όταν ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των τσιγάρων δεν αυξάνεται κατά το επόμενο έτος, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, και από την αρχή της αναλογικότητας.
- 2) Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.
- 3) Η Πορτογαλική Δημοκρατία φέρει το ήμισυ των δικαστικών εξόδων της.
- 4) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της και το ήμισυ των εξόδων της Πορτογαλικής Δημοκρατίας.
- 5) Το Βασίλειο του Βελγίου, η Δημοκρατία της Εσθονίας και η Δημοκρατία της Πολωνίας φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

(υπογραφές)